



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu **N., s.r.o., V.**, zastúpeného *Mgr. R. K.*, advokátom so sídlom v Ž., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/3400-16260/2006/993169-r zo dňa 02.03.2006, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č.k. 10S 152/2006-93 zo dňa 15.07.2008, takto

#### **r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 10S/152/2006-93 zo dňa 15. júla 2008 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

#### **O d ô v o d n e n i e :**

Napadnutým rozsudkom krajský súd rozhodnutie žalovaného č. I/228/3400-16260/2006/993169-r zo dňa 02.03.2006 zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p. a vec vrátil žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie. Súčasne žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi trovy konania vo výške 22 296,-- Sk, v lehote troch dní, na účet právneho zástupcu žalobcu *Mgr. R. K.*, advokáta so sídlom v Ž.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že napadnutým rozhodnutím žalovaný správny orgán v odvolacom konaní potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Žilina II č. 894/230/65745/2005/Šmi zo dňa 06.12.2005, ktorým správca dane podľa § 35b ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. nepriznal žalobcovi sankčný úrok za obdobie neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane vydal rozhodnutie zo dňa 22.04.2005, ktorým nepriznal platiteľovi dane nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní vo výške 1 710 172,-- Sk a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 91 484,-- Sk. Následne na základe odvolania daňového subjektu žalovaný rozhodnutím o odvolaní zo dňa 11.07.2005 zrušil rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie a následne v zmysle § 63 ods. 6 zák.č 511/1992 Zb. správca dane vrátil daňovému subjektu nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2004, a to dňa 17.08.2005 vo výške 1 710 172,-- Sk. Následne správca dane rozhodnutím zo dňa 06.12.2005 rozhodol o žiadosti daňového subjektu o vyplatenie sankčného úroku tak, že mu sankčný úrok nepriznal, nakoľko sa nejednalo o neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu a poukázal na to, že správca dane pri vrátení nadmerného odpočtu postupoval podľa § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb.

Žalovaný okrem iného zastával názor, že ak ako odvolací orgán rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, tak o neoprávnenom zadržaní peňažných prostriedkov možno hovoriť až vtedy, ak rozhodnutím vydaným v ďalšom konaní bude vyrubená nižšia daň, ako bola vyrubená pôvodne správcom dane a zaplatená daňovým subjektom. Podľa žalovaného správcu dane pri vrátení nadmerného odpočtu postupoval v súlade s ust. § 63 ods. 6 Zákona o správe a daní a poplatkov, keďže už uplynula správcovi dane lehota na vrátenie nadmerného odpočtu v zmysle § 79 zák.č. 222/2004 Z.z. v platnom znení.

Krajský súd sa stotožnil so žalobcom, že postup správcu dane podľa § 63 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov bol postupom nezákonným, pretože v danom prípade nadmerný odpočet na základe vykonanej kontroly mal byť vrátený daňovému subjektu v lehote vyplývajúcej z ust. § 79 ods. 2 zák.č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Takýto postup podľa § 63 ods. 6 Zákona o správe daní a poplatkov by správca dane mohol, podľa názoru krajského súdu, v súvislosti s vrátením nadmerného odpočtu aplikovať vtedy, ak by rozhodnutie daňového úradu, ktorým nepriznal nadmerný odpočet v deklarovanej

výške, bolo vydané do 31.12.2003, pretože vtedy sa neaplikovalo ust. § 35b ods. 5 až 7 Zákona o správe daní a poplatkov.

Naviac, nie je možné nadmerný odpočet vrátiť ako preplatok, tak ako to urobil správca dane, pretože nadmerný odpočet nie je možné, podľa názoru súdu, kvalifikovať ako preplatok, ktorá skutočnosť pojmovovo vyplýva z ust. § 63 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie. Uviedol, že nesúhlasí s právnym názorom vysloveným v predmetnom rozsudku a nepovažuje dôvod, pre ktorý boli rozhodnutia daňových orgánov zrušené za vecne správny a to z dôvodu, že v predmetnom prípade sa nejednalo o neoprávnene zadržiavanie peňažných prostriedkov správcom dane.

Na výpočet sankčného úroku za oneskorené vrátenie dane alebo nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona nie je možné aplikovať § 35b ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov, pretože citované ustanovenie na účely určenia výšky sankčného úroku uvažuje s dňom, kedy daňový subjekt uhradil správcovi dane pôvodnú výšku dane. Žalovaný správny poukazuje na skutočnosť, že podanie odvolania ako opravného prostriedku má odkladný účinok a lehota na zaplatenie dane resp. jej vrátenie začína plynúť až po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení dane, preto sa nejedná o neoprávnene zadržiavané peňažné prostriedky. V prípade, že odvolací orgán rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti na ďalšie konanie o neoprávnenom zadržaní prostriedkov možno hovoriť až vtedy, ak rozhodnutím vydaným v ďalšom konaní bude vyrubená nižšia daň ako bola vyrubená pôvodne správcom dane a zaplatená daňovým subjektom. V predmetnom prípade správca dane pri vrátení nadmerného odpočtu postupoval podľa § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. v platnom znení, keďže uplynula lehota na vrátenie nadmerného odpočtu zmysle § 79 zák.č. 222/2004 Z.z. v platnom znení a vrátil nadmerný odpočet ako preplatok v lehote 15 dní od jeho zistenia. Pri vrátení nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2004 správca dane postupoval v súlade so zákonom, pričom dodržal zákonnú lehotu na jeho vrátenie. Na základe uvedených skutočností navrhol, aby Najvyšší súd SR preskúmal zákonnosť rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 10S/152/2006-93 zo dňa 15.07.2008, zmenil tento rozsudok v časti výroku, týkajúceho sa rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR č.j. I/228/340016260/2006/993169-r zo dňa 02.03.2006 tak, že žalobu žalobcu zamietne.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného písomne nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p, § 246c ods. 1 O.s.p.) , bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta O.s.p.) a podľa § 250ja ods. 3, druhá veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Skutkový stav medzi účastníkmi konania nebol sporný. Platiteľ v zdaňovacom období november 2004 deklaroval nadmerný odpočet vo výške 1 710 172,-- Sk. Daňový úrad Žilina II. začal dňa 08.02.2005 kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH podľa zákona č. 222/2004 Z.z. v platnom znení. Daňová kontrola bola ukončená dňa 18.04.2005, o výsledku ktorej bol vyhotovený Protokol o daňovej kontrole č.j. 894/320/9372/2005/Mra zo dňa 15.03.2005. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane vydal rozhodnutie č. 894/230/15654/2005/Smi zo dňa 22.04.2005, ktorým nepriznal platiteľovi dane nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní vo výške 1 710 172,-- Sk a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 91 484,-- Sk. Voči tomuto rozhodnutiu daňový subjekt podal odvolanie. DR SR ako odvolací orgán rozhodnutím o odvolaní č.j. I/228/6643-43796/2005/993169-r zo dňa 11.07.2005 predmetné rozhodnutie zrušilo a vec vrátilo správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Na základe tohto rozhodnutia v nadväznosti na § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v platnom znení správca dane vrátil nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2004 vo výške 1.710.172,- Sk **dňa 17.08.2005** daňovému subjektu.

Žalobca podal dňa 14.10.2008 správcovi dane žiadosť podľa § 36b ods. 5, 6 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov o zaplatenie sankčného úroku. Nadmerný odpočet mu mal byť vrátený v lehote 10 dní od skončenia kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Za deň skončenia kontroly žalobca považuje deň prerokovania protokolu z kontroly, čo sa stalo dňa 18.04.2005. Nadmerný odpočet mu mal byť vrátený dňa 28.04.2005. Suma 1 710 172,--Sk bola od 29.04.2005 do dňa jej úhrady (111 dní) neoprávnene zadržovaná, preto žiadal o úhradu sankčného úroku vo výške štvornásobku základnej úrokovej sadzby NBS (12% p.a.), čo predstavovalo sumu 62 409,--Sk.

Správca dane na základe žiadosti daňového subjektu o vyplatenie sankčného úroku zo dňa 11.10.2005 a podania vo veci sankčného úroku zo dňa 14.11.2005 vydal rozhodnutie

č.: 894/230/65745/Šmi zo dňa 06.12.2005, ktorým podľa § 35b ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov nevyhovelo žiadosti daňového subjektu a sankčný úrok nepriznal z dôvodu, že sa nejednalo o neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu a správca dane pri vrátení nadmerného odpočtu postupoval podľa § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. v platnom znení.

Najvyšší súd zistil, že spor o výklad ust. § 35b ods.5 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov spočíva v okolnosti, že po zrušení pôvodného rozhodnutia správcu dane – Daňového úradu Žilina II č.j. 894/230/15654/2005/Šmi zo dňa 22.04.2005 a vrátení veci (nadmerný odpočet za november 2004 vo výške 1 710 172,-- Sk) na ďalšie konanie a rozhodnutie Daňovým riaditeľstvom SR, správca dane nevydal nové rozhodnutie vo veci. Správca dane dôvodil, že „... *nakoľko neexistuje do dnešného dňa nové rozhodnutie, nie je možná aplikácia ust. § 35b ods. 5 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov a teda sa nejedná o neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu*“.

Napriek tomu, že ust. § 35b ods. 5 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov predpokladá existenciu rozhodnutia, je nevyhnutné konštatovať, že rozhodnutie je tu mienené ako právna skutočnosť, s ktorou zákon spája vznik a zmeny výšky nároku na plnenie (rozhodnutie ako individuálny správny akt s konštitutívnymi účinkami). Je tu daná súvislosť s ustanovením § 30 ods. 1, prvá veta zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov podľa ktorého *v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím*. Nárok na nadmerný odpočet však nie je podmienený existenciou rozhodnutia správcu dane, pretože tento nárok vznikol ex lege (§ 79 zák.č. 222/2004 Z.z.), následne bol rozhodnutím správcu dane – Daňového úradu Žilina č. 894/230/15654/2005 Šmi zo dňa 22.04.2005 zmenený tak, že nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní a následne zrušením tohto rozhodnutia došlo ex lege k obnoveniu stavu pred rozhodnutiami, t.j. podľa podaného daňového priznania na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2004.

**Nadmerný odpočet** sa vracia bez rozhodnutia, čo vyplýva z ust. § 79 ods. 4 zák.č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, podľa ktorého ustanovenia *ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa*

*odseku 1 alebo 2 začne kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, vráti daňový úrad nadmerný odpočet v lehote desiatich dní od skončenia kontroly.*

V zmysle ust. § 35b ods. 6 druhá veta zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov sankčný úrok sa vypočíta zo sumy neoprávnenne zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu a počtu dní, ktoré uplynú odo dňa, **keď vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho neodpočítanej časti v lehote podľa osobitného zákona (§ 79 zák.č. 222/2004 Z.z. v znení zák.č. 651/2004 Z.z.)** do dňa, keď správca dane neoprávnenne zadržované peňažné prostriedky poukázal daňovému subjektu, pričom tento deň sa do počtu dní nezapočítava. Za tento deň sa považuje deň, keď sa peňažné prostriedky odpíšu z účtu správcu dane.

Pokiaľ ide o vrátenie zadrživanej sumy nadmerného odpočtu formou preplatku na dani podľa § 63 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. tak, ako to urobil správca dane, nie je možné tento postup považovať súladný so zákonom. *Podľa § 63 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov daňový preplatok je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň. Z uvedeného vyplýva, že daňový preplatok je reálne zaplatená suma, ktorej chýba právny titul na jej viazanie v štátnom rozpočte a preto je potrebné ju vrátiť titulom preplatku (Ide o obdobu bezdôvodného obohatenia v občianskoprávných vzťahoch). V prípade nadmerného odpočtu však právny titul existuje, ide o nárok vyplývajúci z ust. § 79 ods. 4 zák.č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Nadmerný odpočet nie je preto možné vrátiť formou preplatku na dani.*

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c O.s.p. Žalobcovi trovy odvolacieho konania nevznikli preto mu súd ich náhradu nepriznal.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave dňa 14. mája 2009

**JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.**  
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková