



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a sudcov JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Zdenky Reisenauerovej v právnej veci **žalobcu JUDr. Ing. K. M.** bytom v M., zastúpeného *JUDr. I. R., advokátkou*, so sídlom v K, Š., proti **žalovanému Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: I/223/325-1226/2009/991545-r z 3.2.2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/59/2009-73 z 1.10.2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/59/2009-73 z 1.10.2009 **z m e ň u j e** tak, že rozhodnutie žalovaného č.: I/223/325-1226/2009/991545-r z 3.2.2009 a aj rozhodnutie Daňového úradu Košice I č. 695/231/79881/2008 zo 6.10.2008 **z r u š u j e** a vec vracia žalovanému na ďalšie konania.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 413,77 €, na účet jeho právnej zástupkyne, vedený v S. a.s. č. X., do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: I/223/325-1226/2009/991545-r z 3.2.2009, potvrdzujúceho podľa § 48

ods. 5 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj „zákon č. 511/1992 Zb.“) rozhodnutie Daňového úradu Košice I č.: 695/231/79881/2008 zo 6.10.2008, ktorým nevyhovel žiadosti žalobcu o priznanie sankčného úroku za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 1998, podanej žalobcom dňa 20.7.2004. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal.

V odôvodnení rozsudku poukázal na to, že vydaniu rozhodnutia správcu dane zo 6.10.2008 a preskúmaného rozhodnutia žalovaného z 3.2.2009 predchádzalo súdne prieskumné konanie, v rámci ktorého Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3SžoKS 65/2006 zo 6.12.2007 zmenil rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 5S/62/2005-53 z 5.4.2006 tak, že zrušil predchádzajúce rozhodnutie žalovaného v predmetnej veci z 15.4.2005 a zároveň žalovanému uložil opätovne posúdiť žiadosť žalobcu z právnych dôvodov uvedených v jeho žiadosti o priznanie sankčného úroku a na základe právneho stavu platného v deň podania žiadosti o sankčný úrok. Uviedol, že v súlade s právnym názorom vyjadreným v odôvodnení rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SžoKS 65/2006 posúdil vznik práva žalobcu na sankčný úrok podľa § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 31.12.2004. Z definície neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu v zmysle § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 31.12.2004 vyvodil, že musí dôjsť súčasne k splneniu troch podmienok: daňovému subjektu bola rozhodnutím správcu dane vyrubená daň, daňový subjekt vyrubenú daň aspoň čiastočne zaplatil, daň vyrubená rozhodnutím správcu dane bola následne ďalším rozhodnutím znížená. Podľa názoru krajského súdu tieto zákonné podmienky v prípade žalobcu splnené neboli, pretože dodatočný platobný výmer na daň z pridanej hodnoty Daňového úradu Košice V zo dňa 22.9.2003, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z pridanej hodnoty aj za zdaňovacie obdobie november 1998, bol rozhodnutím žalovaného zrušený z dôvodu zániku práva vyrubiť daň. Poukázal na to, že v zmysle ustanovenia § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 31.12.2004, ktoré uviedol žalobca vo svojej žiadosti o zaplatenie sankčného úroku, by bol býval správca dane povinný zaplatiť sankčný úrok v prípade oneskoreného vrátenia dane alebo nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona (poznámka č. 6eb) – zákon č. 222/2004 Z. z., zákon č. 105/2004 Z. z.), pričom zákon č. 222/2004 Z. z., účinný od 1.5.2004 upravuje zákonné lehoty na vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) len v súvislosti s vrátením dane zahraničným osobám a osobám, ktoré požívajú výsady a imunity podľa medzinárodného práva a obdobnú právnu úpravu obsahoval aj zákon č. 289/1995 Zb. účinný do 30.4.2004, ktorý upravoval lehoty na vrátenie dane zahraničným fyzickým osobám pri vývoze tovaru a vrátenie

dane zahraničným podnikateľom, avšak u žalobcu nenastal ani jeden z uvedených prípadov. Vyjadril názor, že žalobcovi by nevzniklo právo na priznanie sankčného úroku za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky ani v prípade, ak by sa jeho nárok posudzoval podľa ustanovenia § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom od 1.1.2005 poznamenajúc, že právny názor vylučujúci možnosť priznania sankčného úroku za neoprávnené zadržávanie finančných prostriedkov u žalobcu vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1SžoKS 61/2006 z 18.9.2007, pričom sa stotožnil aj s vyjadrením žalovaného, že ide o skutkovo a právne zhodnú vec, a to bez ohľadu na okolnosť, či skutkový stav bol hodnotený podľa znenia § 35b účinného pred 1.1.2005 alebo po tomto termíne. Krajský súd vzhľadom na zistený skutkový a právny stav veci, poukazujúc zároveň na dôvody preskúmaného rozhodnutia žalovaného, s ktorým sa právne stotožnil, považoval toto rozhodnutie za zákonné. Výrok o trovách konania odôvodnil poukazom na § 250k ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) s ohľadom na neúspech žalobcu v konaní.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie navrhujúc, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil, žalobe vyhovel a priznal mu náhradu trov celého konania, ktoré aj vyčíslil. Považoval rozsudok súdu prvého stupňa za nesprávny z dôvodu, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ OSP) a súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ OSP). Namietal, že správne orgány a rovnako aj krajský súd napriek viazanosti právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 3SžoKS 65/2006 v rozpore s § 250j ods. 6 OSP neposúdili predmetnú vec a nerozhodli v súlade s týmto právnym názorom. Opätovne zdôraznil, že pre posúdenie otázky, či mu uplatňovaný nárok vznikol, je s poukazom na názor prezentovaný najvyšším súdom vo vyššie citovanom rozsudku podstatné: 1. či mu vznikol nárok na vrátenie dane, 2. či mu bola daň vrátená, 3. či jej vrátenie bolo včasné alebo oneskorené. Podľa názoru žalobcu je zo spisu správneho orgánu jednoznačné, že nárok na vrátenie dane mu vznikol. Poukázal na to, že už najvyšší súd vo vyššie označenom rozhodnutí uviedol, že žalobca žiadal sankčný úrok za zadržávanie preplatku dane, ktorý uplatnil v dodatočných daňových priznaniach dňa 20.3.2001. V tejto súvislosti žalobca považoval celú argumentáciu správnych orgánov aj súdu prvého stupňa vo vzťahu k nadmernému odpočtu za nesúvisiacu s uplatňovaným nárokom a za nesprávne právne posúdenie jeho nároku. Uviedol, že ďalšou podstatnou skutočnosťou, ktorú bolo potrebné posúdiť v predmetnej veci je, či mu vznikol nárok na vrátenie dane. S poukazom na prvostupňové rozhodnutie a rozhodnutie žalovaného mal za to, že tento nárok mu vznikol podaním žiadosti o vrátenie preplatku dňa 20.3.2001, vychádzajúc z ustanovení § 63 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. v znení k 31.12.2004, pričom lehota na vrátenie preplatku

uplynula dňa 20.4.2001. Zdôraznil, že na povinnosť vrátiť preplatok nemala vplyv začatá daňová kontrola, keďže táto umožňuje nevrátiť v určenej lehote len nadmerný odpočet, o vrátenie ktorého však v tejto veci nešlo. Považoval za irelevantné, že odvolací orgán zrušil rozhodnutie správcu dane – dodatočný platobný výmer z dôvodu zániku práva vyrubiť daň dňa 22.9.2003. Mal za to, že právo vyrubiť daň nezaniklo dňa 22.9.2003, ale dňa 31.12.2001. Konštatoval, že aj samotný žalovaný uviedol, že ním zaplatená daň mu bola vrátená v celej žiadanej výške dňa 18.2.2004.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť. Poukázal na to, že žalobca v odvolaní neuviedol žiadne nové skutočnosti, s ktorými by sa žalovaný nevysporiadal vo svojom rozhodnutí resp. v písomnom vyjadrení k žalobe. Za podstatné v danom prípade považoval, že žalobca podal dodatočné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 1998 a po podaní ktorého bol výsledný vzťah žalobcu k štátnemu rozpočtu nadmerný odpočet, a nie preplatok dane v zmysle definície podľa § 63 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.. Uviedol, že na základe ustanovenia § 2 ods. 5 písm. i/ zákona č. 289/1995 Z. z. (zákon o dani z pridanej hodnoty, účinný do 31.4.2004), podľa ktorého je nadmerným odpočtom prevýšenie odpočtu dane nad daňou na výstupe za príslušné zdaňovacie obdobie prípadne upravené podľa § 4, 21 a 43, je vždy potrebné skúmať, aký je výsledný vzťah platiteľa k štátnemu rozpočtu, ktorý môže byť taký, že platiteľovi vznikne vlastná daňová povinnosť alebo nadmerný odpočet. Konštatoval, že správca dane vrátil žalobcovi nadmerný odpočet vo výške 50.969,--Sk dňa 18.2.2004, t. j. 19 dní po tom, čo mu bolo doručené rozhodnutie odvolacieho orgánu, ktorým bol zrušený dodatočný platobný výmer na vyrubený rozdiel z dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 1998; dňa 20.7.2004 bola správcovi dane doručená žiadosť žalobcu o priznanie sankčného úroku za neoprávnene zadržíavané peňažné prostriedky podľa § 35b zákona č. 511/1992 Zb.. Poukázal na to, že v zmysle ustanovenia § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 31.12.2004 sa za neoprávnene zadržíavané peňažné prostriedky daňového subjektu považoval rozdiel medzi pôvodne zaplatenou daňou vyrubenou rozhodnutím a následne daňou zníženou, avšak v danom prípade daňový subjekt daň na základe dodatočného platobného výmeru zo dňa 22.9.2003, zrušeného rozhodnutím žalovaného zo dňa 9.1.2004, neuhrádzal vyrubenú daň, za zdaňovacie obdobie november 1998 vykázal nadmerný odpočet. Ďalej poukázal na to, že z ustanovení § 35b zákona č. 511/1992 Zb. ďalej vyplýva, že pre účely určenia výšky sankčného úroku zákon uvažuje s dňom, kedy daňový subjekt uhradil správcovi dane pôvodnú výšku dane. Uviedol, že v prípade vrátenia nadmerného odpočtu by to však mal byť deň vrátenia nadmerného odpočtu daňovému subjektu. Konštatoval, že zákon o dani z pridanej hodnoty ani zákon o správe daní neupravoval lehotu na vrátenie nadmerného odpočtu, uplatňovaného na základe dodatočného

daňového priznania; zákon o dani z pridanej hodnoty upravoval len lehotu na vrátenie nadmerného odpočtu na základe tzv. „riadneho daňového priznania“. Vyslovil názor, že nakoľko lehota na vrátenie nadmerného odpočtu uplatneného v dodatočnom daňovom priznaní nebola upravená v zákone o správe daní ani v zákone o dani z pridanej hodnoty, nie je možné konštatovať, že nadmerný odpočet bol vrátený po lehote stanovenej zákonom a nie je možné ani stanoviť, ktorý deň bol posledným dňom lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona, z čoho podľa žalovaného vyplýva, že sankčný úrok za vrátenie nadmerného odpočtu v danom prípade nie je možné priznať. V ďalšom poukázal na svoje písomné vyjadrenie k žalobe zo dňa 17.6.2009.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 OSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu je potrebné priznať úspech.

V prejednávanom prípade žalobca podrobil súdnemu prieskumu rozhodnutie žalovaného číslo: I/223/325-1226/2009/991545-r z 3.2.2009, potvrdzujúce rozhodnutie Daňového úradu Košice I č.: 695/231/79881/2008 zo 6.10.2008, ktorým nevyhovet žiadosti žalobcu o priznanie sankčného úroku za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 1998, podanej žalobcom dňa 20.7.2004, a ktoré bolo vydané po tom, čo Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3SžoKS 65/2006 zo 6.12.2007 zmenil rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 5S/62/2005-53 z 5.4.2006 tak, že zrušil predchádzajúce rozhodnutie žalovaného č. I/223/339-1400/2005/991545-r zo dňa 15.4.2005 v predmetnej veci a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Vytkol žalovanému, že sa v dôvodoch svojho rozhodnutia nezaoberal splnením podmienok stanovených v § 35 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 31.12.2004, najmä neuviedol, akými právnymi úvahami sa riadil pri posudzovaní otázky žalobcom tvrdeného oneskoreného vrátenia preplatku dane, a že spisová dokumentácia je neúplná, postrádajúc dôvody nevyhovenia žiadosti žalobcu podanej podľa § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 31.12.2004, predovšetkým zdôvodnenie, či vznikol alebo nevznikol nárok na vrátenie dane, či bola daň vrátená a či jej vrátenie bolo včasné alebo oneskorené.

Žalovaný po zrušení jeho rozhodnutia vydal dňa ďalšie rozhodnutie č. I/223/9059-47447/2008/991545-R, ktorým zrušil skoršie rozhodnutie Daňového úradu Košice V č. 709/230/1763/05/ZIM zo dňa 21.1.2004 o nepriznaní sankčného úroku žalobcovi.

Následne vydal Daňový úrad Košice I dňa 6.10.2008 ďalšie rozhodnutie č.j.: 695/231/79881/2008 o nevyhovení žiadosti žalobcu o priznanie sankčného úroku za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 1998, ktoré žalovaný rozhodnutím, preskúmaným v predmetnom súdnom konaní, potvrdil.

Prvostupňový správny orgán odôvodnil nepriznanie sankčného úroku žalobcovi v podstate tým, že nakoľko zákon neustanovuje lehotu na vrátenie nadmerného odpočtu uplatneného v dodatočnom daňovom priznaní (o aký prípad išlo v prejednávanej veci), nemožno konštatovať, že nadmerný odpočet bol vrátený oneskorene a ani nie je možné stanoviť, ktorý deň bol posledným dňom lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu.

Žalovaný reagujúc na odvolacie námietky žalobcu v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na to, že žalobca v žiadosti o zaplatenie sankčného úroku za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky zo dňa 15.7.2004 žiadal podľa § 35b ods. 6 a 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom od 1.1.2004, zaplatiť sankčný úrok za „neoprávnene zadržovanú daň (aj vami úmyselne nesprávne uvádzaných nadmerných odpočtov), správne nazvaných preplatkov dane uplatnených v dodatočných daňových priznaniach dňa 20.13.2001 za mesiac december 1997 a mesiac január až december 1998“. Poukázal na to, že predmetné konanie sa týka zdaňovacieho obdobia november 1998, za ktoré žalobca podal dodatočné daňové priznanie k DPH, ku ktorému podal písomné zdôvodnenie, v závere ktorého žiadal o vrátenie nadmerného odpočtu. S poukazom na ustanovenie § 5 písm. i/ (správne má byť zrejme § 2 ods. 5 písm. i/) zákona č. 289/1995 Zb. žalovaný dôvodil, že samotný nadmerný odpočet nie je preplatkom dane podľa § 63 ods. 1 zákona č. 511/1991 Zb., ako sa mylne domnieva žalobca, preto sa na jeho vrátenie neaplikujú ustanovenia § 63 ods. 4 a 7 zákona č. 511/1991 Zb.. Ďalej poukázal na to, že na základe podaného dodatočného daňového priznania začal správca dane dňa 18.4.2001 daňovú kontrolu, na základe ktorej bol vydaný dodatočný platobný výmer, ktorý však bol odvolacím orgánom zrušený. Keďže zákon č. 289/1995 Zb. a ani zákon č. 511/1991 Zb. neupravovali lehotu na vrátenie nadmerného odpočtu na základe dodatočného daňového priznania, mal za to, že uplatnený nadmerný odpočet mohol byť vrátený najskôr po ukončení kontroly začatej podľa § 15 zákona č. 511/1992 Zb.. Bol toho názoru, že neboli splnené zákonné podmienky na priznanie sankčného úroku za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky žalobcovi podľa § 35 ods. 5 až 7 zákona č. 511/1991 Zb. v znení platnom do 31.12.2004. Konštatoval, že za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu považuje zákon rozdiel medzi pôvodne zaplatenou daňou vyrubenou rozhodnutím a následne daňou zníženou, ktorá podmienka u žalobcu nie je splnená. V danom prípade žalobca neuhradil daň, vyrubenú dodatočným platobným výmerom zo dňa 22.9.2003, ktorý bol rozhodnutím žalovaného zo dňa 9.1.2004 zrušený, preto u neho platil stav podľa podaného dodatočného daňového priznania, a správca dane vykázaný nadmerný odpočet vrátil. Ďalej

poukázal na to, že z ustanovení § 35b zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že pre účely určenia výšky sankčného úroku zákon uvažuje s dňom, kedy daňový subjekt uhradil správcovi dane pôvodnú výšku dane. Mal za to, že v prípade vrátenia nadmerného odpočtu by to mal byť deň vrátenia nadmerného odpočtu daňovému subjektu. Vyslovil názor, že vzhľadom na absenciu lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu uplatneného v dodatočnom daňovom priznaní (zákon o dani z pridanej hodnoty ani zákon o správe daní takúto lehotu neupravoval), nie je možné konštatovať, že nadmerný odpočet bol vrátený po lehote stanovenej zákonom a nie je možné ani stanoviť, ktorý deň bol posledným dňom lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona. Poukázal na ustanovenie § 110c ods. 5 (prechodné ustanovenie k úpravám účinným od 1. januára 2004) zákona č. 511/1992 Zb., z ktorého vyplýva, že ustanovenia o sankčnom úroku za neoprávnene zadržované finančné prostriedky daňového subjektu bolo možné pre daň z pridanej hodnoty uplatniť až po 1.5.2004, na základe čoho dospel k záveru, že aj z tohto dôvodu žalobca nepreukázal zákonné podmienky na priznanie sankčného úroku, pričom k rovnakému právnomu názoru dospel aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 1SžoKS 61/2006 zo dňa 18.9.2007.

Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že skutkový stav medzi účastníkmi nebol sporný.

Sporným medzi účastníkmi bolo právne posúdenie základu nároku uplatneného žalobcom a s tým súvisiaci výklad ustanovení § 35b ods. 6 a 7 zákona č. 511/1991 Zb..

Podľa názoru žalobcu bolo potrebné lehotu na vrátenie nadmerného odpočtu posúdiť ako preplatok na dani v zmysle ustanovení § 63 zákona č. 511/1992 Zb., žalovaný správny orgán však tento názor nepovažoval za správny.

Podľa § 63 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňový preplatok je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň.

Z uvedeného vyplýva, že daňový preplatok je suma, ktorej chýba právny titul na jej viazanie v štátnom rozpočte, a preto je potrebné ju vrátiť titulom preplatku. V prípade nadmerného odpočtu však právny titul existoval, ide o nárok vyplývajúci z ustanovenia § 23 ods. 2 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Na základe uvedeného sa odvolací súd stotožňuje s právnym názorom žalovaného, že nadmerný odpočet nebolo možné vrátiť formou preplatku podľa § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb..

Z obsahu preskúmaných rozhodnutí správnych orgánov je zrejmé, že uplatnený nárok žalobcu na zaplatenie sankčného úroku správne subsumovali pod ustanovenie § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 31.12.2004, podľa ktorého správca dane zaplatí daňovému subjektu sankčný úrok vo výške podľa odseku 6 aj v prípade oneskoreného vrátenia dane alebo **nadmerného odpočtu** podľa osobitného zákona, avšak s ohľadom na absenciu lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu uplatneného v dodatočnom daňovom priznaní, nebolo podľa ich názoru možné konštatovať, že nadmerný odpočet bol vrátený po lehote stanovenej zákonom a nie je ani možné stanoviť, ktorý deň bol posledným dňom lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu dospeli k záveru, že sankčný úrok nebolo možné žalobcovi priznať. Tento právny záver správnych orgánov je však právne neudržateľný a nemožno ho považovať za súladný so zákonom. Výklad príslušného ustanovenia správnym orgánom je v tomto smere neprípustne zužujúci v neprospech daňového subjektu.

Vychádzajúc zo základných interpretačných pravidiel v prípade zistenia nedostatku výslovnej zákonnej úpravy - v danom prípade začiatku a konca lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu v dodatočnom daňovom priznaní – je potrebné postupovať primerane podľa ustanovení, ktoré sú danej situácii povahou a účelom najbližšie.

Pri takom výklade, aký zvolili správne orgány, by bolo ustanovenie § 35a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. pre prípad uplatnenia sankčného úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH obsolentné, pričom však poznámka č. 6eb pod čiarou k predmetnému ustanoveniu v znení platnom do 31.12.2004 odkazovala aj na zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

I keď poznámky pod čiarou nie sú súčasťou právneho predpisu a majú len informatívnu hodnotu, neznamená to, že pre adresátov a účastníkov právnych vzťahov by neboli záväzné a smerodajné. Ich obligatórnosť spočíva v tom, že dotknuté subjekty sa musia spravovať predpismi, na ktoré sa v poznámkach odkazuje a v praxi postupovať v súlade s ich dispozíciami.

V tejto súvislosti je potrebné poukázať na to, že krajský súd vychádzal v odôvodnení napadnutého rozsudku z odkazu pod čiarou k predmetnému ustanoveniu v znení platnom až od 1.5.2005, pričom však v prejednávanom prípade bolo potrebné aplikovať znenie právneho predpisu platné a účinné v čase uplatnenia nároku žalobcu (20.7.2004), a preto závery krajského súdu založené na poukaze na neúčinnú poznámku pod čiarou nemožno považovať za správne.

Ďalej odvolací súd považuje za dôležité uviesť, že žalovaný nesprávne právne posúdil i nesplnenie zákonných podmienok pre priznanie sankčného úroku žalobcovi v zmysle § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1991 Zb. z dôvodu neexistencie rozhodnutia, na základe ktorého by žalobca vyrubenú daň zaplatil a ktoré by bolo následným rozhodnutím zmenené.

Napriek tomu, že ustanovenie § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. 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. Je tu daná súvislosť s ustanovením § 30 ods. 1 vetou prvou zákona č. 511/1992 Zb., 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 ako už bolo uvedené vyššie, tento nárok vznikol ex lege (§ 23 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z. z.).

Odôvodnenie nesplnenia podmienok na priznanie sankčného úroku a poukaz žalovaného na ustanovenie § 110c ods. 5 (prechodné ustanovenie k úpravám účinným od 1. januára 2004) zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého do nadobudnutia platnosti zmluvy o pristúpení Slovenskej republiky k Európskej únii sa ustanovenia § 35b ods. 1 až 9 uplatnia na všetky dane s výnimkou dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní, považuje odvolací súd za nevzťahujúce sa na predmetnú vec, nakoľko žalobca uplatnil nárok na sankčný úrok po 1.5.2004.

Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že v danom prípade ide o zásadné otázky týkajúce sa fiškálnej politiky štátu. Ustanovenie § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb. sa súdu javí ako nesystémové. Tieto zákonné ustanovenia nemožno podľa názoru najvyššieho súdu interpretovať iba podľa dikcie, ale podľa systému ďalších ustanovení, v ktorom pôsobia, v ktorom sa navzájom právne normy obmedzujú, v záujme ratia legis.

V prejednávanom prípade zostala otvorenou otázka, či došlo zo strany správcu dane k oneskorenému vráteniu nadmerného odpočtu, preto bude potrebné ustáliť, ktorý deň bol posledným dňom lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu. Najvyšší súd je toho názoru, že ak by túto právnu otázku rozhodol priamo sám ako odvolací súd, mohol by odňať účastníkom konania možnosť uvádzať argumenty a tvrdenia k vyslovenému právnomu názoru, keďže proti rozsudku najvyššieho súdu nie je prípustný opravný prostriedok. S touto otázkou sa preto musia dôsledne vysporiadať v ďalšom konaní daňové orgány a o uplatnenom nároku žalobcu opätovne rozhodnúť, súc viazané právnym názorom najvyššieho súdu.

Nakoľko Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací vychádzajúc z vyššie uvedenej argumentácie dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia správneho orgánu nie sú v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, s poukazom na § 250ja ods. 4 vetu prvú OSP zmenil napadnutý rozsudok tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného a na základe okolností v danej veci aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Odvolací súd o trovách súdneho konania (odvolacieho i prvostupňového) rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a s § 246c ods. 2 vety prvej OSP tak, že priznal ich náhradu úspešnému žalobcovi. Trovy pozostávali zo zaplateného súdneho poplatku za žalobu a odvolanie po 66 € a z trov právneho zastúpenia advokátkou za tieto úkony právnej služby: prevzatie a príprava zastúpenia, podanie žaloby a podanie odvolania, trikrát po 53,49 € s paušálnou náhradou trikrát po 6,95 €, čo činí spolu s 19% DPH 413,77 €.

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

V Bratislave, dňa 23. februára 2011

JUDr. Jaroslava Fúrová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth