

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/28/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200561
Dátum vydania rozhodnutia: 29. júna 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200561.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: W. B., nar. XX. B. XXXX, trvale bytom S. XXXX/XX, XXX XX A., právne zastúpený JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, so sídlom Gelnická č. 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Daňový úrad Prešov, pobočka Bardejov, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 2S/49/2019-44, zo dňa 29. júla 2021, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky r u š í rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/49/2019-44 zo dňa 29. júla 2021 a vec v r a c i a Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie.
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Bardejov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňové kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobia 2006, 2007 a 2008, na základe ktorých vydal

- dodatočný platobný výmer č. 700/230/27471/2011/Len zo dňa 27. júna 2011, ktorým vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 3 598,12 EUR (ďalej len „dodatočný platobný výmer 2006“),

- dodatočný platobný výmer č. 700/230/27909/2011/Len zo dňa 30. júna 2011, ktorým vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 5 743,64 EUR (ďalej len „dodatočný platobný výmer 2007“),

- dodatočný platobný výmer č. 700/230/27933/2011/Len zo dňa 30. júna 2011, ktorým vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 v sume 6 756,82 EUR (ďalej len „dodatočný platobný výmer 2008“).

2. Po konaní opísanom v článku II. tohto rozsudku došlo k zrušeniu vyššie uvedených rozhodnutí a zastaveniu daňových konaní. Z tohto dôvodu dňa 24. mája 2019 žalobca požiadal o vrátenie zaplatenej

dane vo výške 12 511, 00 EUR, na základe ktorej správca dane žalobcovi vrátil sumu 12.500,46 EUR dňa 29. mája 2019. Následne žalobca dňa 31. mája 2019 požiadal o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania, ktorú odôvodnil skutočnosťou, že vzhľadom na zrušenie prvostupňových rozhodnutí a zastaveniu daňových konaní správca dane zadržoval finančné prostriedky žalobcu neoprávnene.

3. Správca dane oznámením č. 101516479/2019 zo dňa 20. júna 2019 (ďalej len „oznámenie“) žalobcovi oznámil, že jeho žiadosti nie je možné vyhovieť, keďže aktuálna právna úprava - zákon č. 563/2009 Z. z. daňový poriadok v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) neupravuje priznanie úroku z omeškania za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky.

II. Konanie predchádzajúce vydaniu oznámenia

4. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „Finančné riaditeľstvo SR“) na základe odvolania podaného žalobcom:

- rozhodnutím č. 1040507/1/31909/2012 zo dňa 17. februára 2012 potvrdilo dodatočný platobný výmer 2006,

- rozhodnutím č. 1040507/1/31947/2012 zo dňa 17. februára 2012 potvrdilo dodatočný platobný výmer 2007,

- rozhodnutím č. 1040507/1/31953/2012/5054-r zo dňa 17. februára 2012 potvrdilo dodatočný platobný výmer 2008.

II.I. Konanie týkajúce sa zdaňovacieho obdobia 2006

5. Žalobca podal správnu žalobu proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva SR č. 1040507/1/31909/2012 zo dňa 17. februára 2012 (zdaňovacie obdobie 2006). Krajský súd v Prešove rozsudkom sp. zn. 1S/44/2012 zo dňa 25. septembra 2012 zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR v spojení s dodatočným platobným výmerom 2006 a vec vrátil na ďalšie konanie.

6. Správca dane rozhodnutím o vyrubení rozdielu dane č. 9711401/5/1246162/2013 zo dňa 3. apríla 2013 vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 3 598,12 EUR.

7. Žalobca podal proti rozhodnutiu odvolanie. Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 1100305/1/405122/2013 zo dňa 22. augusta 2013 rozhodnutie žalovaného potvrdilo.

8. Žalobca podal proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva SR správnu žalobu. Krajský súd v Prešove rozsudkom sp. zn. 3S/78/2013 zo dňa 24. októbra 2013 žalobu zamietol.

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“) rozsudkom sp. zn. 6Sžf/17/2015 zo dňa 26. októbra 2016 rozsudok Krajského súdu v Prešove zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/405122/2013 zo dňa 22. augusta 2013 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 9711401/5/1246162/2013 zo dňa 3. apríla 2013 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

10. Správca dane viazaný právnym názorom Najvyššieho súdu SR vykonával ďalšie konanie vo veci zdaňovacieho obdobia 2006 a následne vydal rozhodnutie č. 100352282/2019 zo dňa 30. januára 2019, ktorým zastavil daňové konanie za zdaňovacie obdobie 2006.

II.II. Konanie týkajúce sa zdaňovacích období 2007 a 2008

11. Žalobca podal podnet na preskúmanie rozhodnutí Finančného riaditeľstva SR, konkrétne: rozhodnutia č. 1040507/1/31947/2012 zo dňa 17. februára 2012 potvrdzujúceho dodatočný platobný výmer 2007 a rozhodnutia č. 1040507/1/31953/2012/5054-r zo dňa 17. februára 2012 potvrdzujúceho dodatočný platobný výmer 2008.

12. Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len „Ministerstvo financií SR“):

- rozhodnutím č. MF/018333/2017-724 zo dňa 24. novembra 2017 zmenilo rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 1040507/1/31947/2012 zo dňa 17. februára 2012 tak, že dodatočný platobný výmer 2007 zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie,

- rozhodnutím č. MF/018334/2017-724 zo dňa 24. novembra 2017 zmenilo rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 1040507/1/31953/2012/5054-r zo dňa 17.02.2012 tak, že dodatočný platobný výmer 2008 zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.

13. Správca dane viazaný právnym názorom Ministerstva financií SR vykonával ďalšie konanie vo veci zdaňovacích období 2007 a 2008 a následne:

- rozhodnutím č. 100464349/2019 zo dňa 18. februára 2019 zastavil daňové konanie za zdaňovacie obdobie 2007;
- rozhodnutím č. 100464360/2019 zo dňa 18. februára 2019 správca dane zastavil daňové konanie za zdaňovacie obdobie 2008.

III. Konanie pred správny súdom

14. Žalobca podal proti oznámeniu správnu žalobu, ktorú odôvodnil tým, že oznámením bol ukrátený na svojich právach alebo právom chránených záujmoch. Oznámenie navrhol zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

15. O správnej žalobe rozhodol Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) tak, že rozsudkom č. k. 2S/49/2019-44 zo dňa 29. júla 2021 zrušil oznámenie žalovaného z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP).

16. Správny súd dospel k záveru, že aj podľa daňového poriadku (účinného v čase vydania oznámenia), ktoré preskúmal ako opatrenie orgánu verejnej správy, bolo priznanie úroku z omeškania za neoprávnene zadržané peňažné prostriedky možné.

17. Poukázal pritom na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp zn. 3Sžfk/58/2017 zo dňa 24. októbra 2018 a sp. zn. 1Sžf/14/2015 zo dňa 5. apríla 2016, z ktorých vyplýva, že zákonodarcia pripustil prostredníctvom prechodného ustanovenia § 165 ods. 7 daňového poriadku, že napriek zrušeniu zákona č. 511/1992 Zb. ku dňu 1. januára 2012 prostredníctvom § 167 daňového poriadku sa sankčný úrok z omeškania podľa zrušeného zákona (t. j. doterajšieho predpisu) považuje za úrok z omeškania podľa daňového poriadku.

18. Správny súd pritom zdôraznil, že režim sankčných úrokov v zmysle pôvodného ustanovenia § 35b zák. č. 511/1992 Zb. sa s poukazom na § 165b ods. 2 daňového poriadku, účinného od 30. decembra 2012 viaže na obdobie neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov správcou dane predchádzajúce 30. decembru 2012. Ale pokiaľ došlo k vzniku daňového preplatku poukázaním peňažných prostriedkov žalobcu nad rámec jeho daňových povinností resp. použitím daňového bonusu správcou dane na úhradu daňového dlhu žalobcu až za účinnosti daňového poriadku v jeho znení účinnom od 30. decembra 2012, je potrebné nároky žalobcu posudzovať podľa Daňového poriadku, a to konkrétne v režime podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku.

19. Správny súd ďalej ustálil, že žalobca uhradil sumu dlžnej dane vo výške 12.500,46 EUR bez právneho titulu. Dôvodil tým, že základ dane a daňová povinnosť uvedená v daňovom priznaní ostali nezmenené v dôsledku zrušenia oboch rozhodnutí, ktorými bola žalobcovi dodatočne vyrubená daň z príjmov fyzickej osoby za roky 2007 a 2008 a daňové konania zastavené. Uvedené platí rovnako pre časť uhradenú preúčtovaním daňového bonusu aj daňového preplatku z dane zo závislej činnosti.

20. Zaplatenú sumu žalobcom vo výške 12.500,46 EUR správny súd posúdil na základe uvedeného vyššie ako preplatok, ktorý bol správca dane povinný vrátiť žalobcovi najneskôr do 40 dní od jeho vzniku v zmysle § 79 ods. 2 prvá veta za bodkočiarkou daňového poriadku. Keďže táto suma bola vrátená až dňom 29. mája 2019, žalobcovi vznikol nárok na úrok z omeškania za obdobie od 2. apríla 2012 do 29. mája 2019, o ktorom mal správca dane rozhodnúť v súlade s § 79 ods. 3 daňového poriadku.

IV. Kasačná sťažnosť žalovaného, stanoviská účastníkov

21. Žalovaný podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok). Žalovaný namietal právne závery správneho súdu, že:

a) žalobca za roky 2007 a 2008 uhradil sumu dlžnej dane spolu vo výške 12.500,46 EUR bez právneho titulu;

b) povinnosťou správcu dane bolo vrátiť preplatok na dani z príjmov v zmysle § 79 ods. 2 prvá veta za bodkočiarkou daňového poriadku najneskôr do 40 dní od jeho vzniku.

22. Námietku uvedenú v bode 21. písm. a) tohto rozsudku žalovaný odôvodnil tým, že daňové konania za zdaňovacie obdobia 2007 a 2008 boli právoplatne zastavené až ku dňu 29. marca 2019. Keďže daňový subjekt plnil dodatočnú daňovú povinnosť na základe právoplatných a vykonateľných

rozhodnutí, nie je možné, že žalobca uhradil sumu dlžnej dane bez právneho titulu. Právnym titulom boli podľa žalovaného právoplatné a vykonateľné rozhodnutia, preto nemožno ustáliť, že správca dane zadržoval peňažné prostriedky neoprávnene a že má daňovému subjektu zaplatiť úrok.

23. V súvislosti s námietkou uvedenou v bode 21. písm. b) tohto rozsudku žalovaný poukázal na ustanovenia § 2 písm. d), § 79 ods. 2 daňového poriadku. Argumentoval, že preplatok vznikol po právoplatnosti rozhodnutí o zastavení konania, teda dňa 30. marca 2019. Preplatok vrátil do 30 dní od doručenia žiadosti o jeho vrátenie - v súlade s § 79 ods. 2 daňového poriadku (prvá veta, text pred bodkočiarkou). Správca dane podľa žalovaného nemohol konať v zmysle ustanovenia § 79 ods. 2 daňového poriadku (prvá veta, text za bodkočiarkou), nakoľko toto sa uplatňuje len v prípade, keď daňový subjekt v daňovom priznaní v časti žiadosť o vrátenie preplatku žiada o vrátenie vypočítaného preplatku. Žiadosť o vrátenie zaplatenej dane bola správcovi dane doručená dňa 24. mája 2019 a správca dane vrátil sumu 12.500,46 EUR dňa 29. mája 2019, teda v zákonom stanovenej 30 dňovej lehote. Z uvedených dôvodov navrhol kasačnému súdu zrušiť rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

24. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca nasledovne:

a) správca dane a žalovaný nekonali v súlade s čl. 2 ods. 2 zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava SR“), keďže Ministerstvo financií Slovenskej republiky rozhodnutiami zo dňa 24. novembra 2017 zmenilo rozhodnutia žalovaného zo dňa 17. februára 2012 a zrušilo rozhodnutia správcu dane zo dňa 30. júna 2011;

b) správca dane zadržoval peňažné prostriedky neoprávnene. Poukázal na ustanovenia § 165 ods. 1 a § 35b ods. 5 prvá veta zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systéme územných finančných orgánov a dôvodil, že aj keď § 35b ods. 5 citovaného zákona 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);

c) žalovaný zmätočne poukazuje na to, kedy bola doručená žiadosť o vrátenie zaplatenej dane a že dňa 29. mája 2019 bola suma 12.500,46 EUR vrátená, keď správca dane oznámením zamietol žiadosť o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania dňa 20. júna 2019, čím správca dane nastavil referenčný rámec prieskumu zákonnosti predmetného oznámenia. Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie uvedeného oznámenia a súd teda rozhodoval o otázke, či súčasná právna úprava upravuje priznanie úroku z omeškania za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky. Súd podľa žalobcu správne dospel k záveru, že takúto úpravu daňový poriadok obsahuje;

d) žalobca poukázal na rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/24/2018, sp. zn. 2Sžfk/20/2017, sp. zn. 8Sžfk/41/2018, sp. zn. 4Sžfk/41/2020, z ktorých podľa neho vyplýva, že ustanovenie § 165 ods. 1 a ods. 7 daňového poriadku upravujú priznanie úroku z omeškania za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky;

e) správny súd sa podľa žalobcu nedopustil nesprávneho právneho posúdenia veci, a preto navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú.

V. Právne posúdenie kasačným súdom

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

26. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

27. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Súdny poplatok bol uhradený.

28. Kasačný súd po posúdení veci prišiel k záveru, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

VI. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.: rozdiel medzi zaplatenou daňou alebo zaplateným rozdielom dane na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia správcu dane alebo odvolacieho orgánu a daňou alebo rozdielom dane zníženým novým rozhodnutím sa považuje za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu. ...Správca dane vráti sumu neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti a vykonateľnosti nového rozhodnutia. ...

Podľa § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.: správca dane za obdobie neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu podľa odseku 5 zaplatí daňovému subjektu sankčný úrok vo výške štvornásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň, keď daňový subjekt zaplatil správcovi dane pôvodnú výšku dane... Sankčný úrok sa vypočíta zo sumy neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu a počtu dní, ktoré uplynú odo dňa, keď daňový subjekt zaplatil správcovi dane pôvodnú výšku dane, najskôr však odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení tejto dane, ..., do dňa, keď správca dane neoprávnene 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.

Podľa § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.: správca dane do 15 dní od poukázania neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov podľa odseku 6 zaplatí daňovému subjektu sankčný úrok. O zaplatení sankčného úroku vydá správca dane daňovému subjektu rozhodnutie. Proti tomuto rozhodnutiu sa možno odvolať. Ak správca dane eviduje voči daňovému subjektu daňový nedoplatok, správca dane v lehote na jeho zaplatenie sumu sankčného úroku alebo jeho časť použije podľa § 63, o čom vyzrozumie daňový subjekt.

Podľa § 165 ods. 2 daňového poriadku: daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Podľa § 165 ods. 7 daňového poriadku: sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona.

Podľa § 165b ods. 2 daňového poriadku: § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužívajú.

Podľa § 156 ods. 1 daňového poriadku: úrok z omeškania správcu dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane: a) daň alebo rozdiel dane, b) preddavok na daň, c) splátku dane, d) vybraný preddavok na daň, e) daň vybranú zrážkou, f) zrazenú sumu na zabezpečenie dane.

Podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku: ak správca dane vráti daňový preplatok po lehote ustanovenej v odseku 2, je povinný v lehote do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku, ak jeho výška presiahne sumu 5 eur. ...

VII. Posúdenie kasačných námietok

29. Kasačný súd považuje za potrebné v prvom rade upriamiť pozornosť na skutočnosť, že žalobca sa žiadosťou zo dňa 31. mája 2019 domáhal vydania rozhodnutia o priznaní úroku z omeškania v dôsledku neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov správcom dane. Práve týmto úrokom žalobca argumentuje tak v správnej žalobe ako aj vyjadrení ku kasačnej sťažnosti.

30. Žalobca pritom dôvodí, že úrok z omeškania mu prináleží ako sankčný úrok upravený v § 35b ods. 5, 6 a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb., ktorý má byť žalobcovi priznaný ako úrok z omeškania podľa daňového poriadku v dôsledku prechodného ustanovenia § 165 ods. 7 daňového poriadku. Paragraf 165 ods. 7 daňového poriadku ustanovuje, že sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona. Úrok z omeškania upravuje nová právna úprava - daňový poriadok - v ustanovení § 156.

31. Okrem vyššie spomínaných úrokov (sankčný úrok a úrok z omeškania) rozoznávame aj úrok viažuci sa na daňový preplatok, ktorý je upravený v § 79 daňového poriadku. Je potrebné zdôrazniť, že úrok podľa § 79 je ďalším, samostatným a odlišným úrokom od úrokov opísaných v bode 29. a 30.

tohto rozsudku (sankčný úrok za dobu neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov, úrok z omeškania), ktorých priznanie sa domáhal žalobca.

32. Napriek uvedenému rozdielu a napriek skutočnosti, že žalobca žiadal o priznanie úroku z omeškania - predtým sankčného úroku (§ 156 daňového poriadku v spojení s § 35b ods. 5, 6 a 7 zákona č. 511/1992 Zb.) správny súd vo svojom rozsudku (viď. body 75, 76, 77) aplikoval ustanovenia upravujúce úrok z daňového preplatku podľa § 79 daňového poriadku. Ustanovenie § 79 daňového poriadku upravujúce úrok z daňového preplatku však nie je aplikovateľné na úrok, ktorého priznanie sa domáhal žalobca, nakoľko ide o rôzne druhy úrokov. Diametrálnym rozdielom medzi nimi je aj časové obdobie, za ktoré je možné jednotlivé úroky priznať. Aplikáciou ustanovení netýkajúcich sa žalobcom žiadaného úroku z omeškania (pred tým sankčného úroku) ale ustanovení upravujúcich úrok z daňového preplatku podľa § 79 daňového poriadku došlo k nesprávnemu právnenému posúdeniu veci.

33. Kasačnú námietku nesprávneho právneho posúdenia toho, či daňový subjekt plnil správcovi dane bez právneho titulu vyhodnotil kasačný súd ako dôvodnú. V tomto smere je dôležité upozorniť na skutočnosť, že úrok za obdobie odo dňa, keď daňový subjekt plnil správcovi dane (na základe právoplatného rozhodnutia, ktoré bolo neskôr zrušené) do dňa, keď správca dane tieto peňažné prostriedky poukázal daňovému subjektu, priznával daňovému subjektu v podobe sankčného úroku len zákon č. 511/1992 Zb. Daňový poriadok za takéto obdobie nijaký úrok daňovému subjektu nepriznáva. Úrok z daňového preplatku podľa § 79 daňového poriadku sa viaže na úplne iné časové obdobie, a to keď správca dane nevráti daňový preplatok daňovému subjektu v lehote podľa § 79 ods. 2 (30 dní od žiadosti daňového subjektu alebo v lehote 40 dní odo dňa vzniku daňového preplatku). Aj z uvedeného dôvodu nemožno argumentovať, že daňový subjekt má nárok na úrok z omeškania (predtým sankčný úrok) a dôvodiť ustanoveniami týkajúcimi sa úroku z daňového preplatku.

34. Kasačný súd tiež poukazuje na prechodné ustanovenia § 165 ods. 2 a ods. 7 daňového poriadku. Je pravdou, že v zmysle § 165 ods. 7 daňového poriadku sa sankčný úrok podľa doterajších predpisov považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona. Zároveň je však nutné podotknúť, že právna úprava sankčného úroku prešla do daňového poriadku ako úrok z omeškania len v rozsahu, v ktorom je úrok povinný platiť daňový subjekt.

35. V zmysle § 165 ods. 2 časť za bodkočiarkou sa zas sankcia sa uloží podľa zákona č. 511/1992 Zb., ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie. V súvislosti s „ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011“ kasačný súd upozorňuje, že k plneniu na základe právoplatných rozhodnutí správcu dane ako aj k ich zrušeniu došlo až po 30. decembri 2011 a za účinnosti daňového poriadku.

36. Keďže i) daňový poriadok výslovne neupravuje možnosť priznať úrok za obdobie odo dňa, keď daňový subjekt plnil správcovi dane (na základe právoplatného rozhodnutia, ktoré bolo neskôr zrušené) do dňa, keď správca dane tieto peňažné prostriedky poukázal daňovému subjektu, ii) takéto obdobie ani neoznačuje za obdobie neoprávnene zadržovaných finančných prostriedkov ako to upravoval zákon č. 511/1992 Zb., iii) k plneniu na základe právoplatných rozhodnutí správcu dane ako aj k ich zrušeniu došlo až za účinnosti daňového poriadku a po 31. decembri 2011 (viď. § 165 ods. 2 daňového poriadku), nemožno bez riadneho odôvodnenia a aplikujúc ustanovenia týkajúce sa iného úroku ustáliť, že žalobca plnil bez právneho titulu. Kasačnú námietku, ktorou žalovaný napádal nesprávne právne posúdenie uvedeného záveru, preto kasačný súd vyhodnotil ako dôvodnú a rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

37. K otázke úroku z daňového preplatku podľa § 79 daňového poriadku kasačný súd uvádza, že nárok na jeho priznanie nebol predmetom prieskumu pred kasačným súdom. Úvahy o nároku na priznanie úroku z daňového preplatku priniesol prvýkrát do konania až správny súd vo svojom rozsudku, a to napriek tomu, že tento úrok nebol predmetom žalobcovej žiadosti správcovi dane ani predmetom správnej žaloby. Správny súd koná nad rozsah svojich oprávnení, ak rozsudkom rozhoduje o nároku na plnenie, ktoré nebolo predmetom konania pred správcom dane ani predmetom správnej žaloby. Otázka priznanie úroku z daňového preplatku podľa § 79 daňového poriadku môže byť preto vyhodnotená jedine v inom, samostatnom konaní.

38. Úlohou správneho súdu bude opätovne posúdiť, či je vzhľadom na zmenu právnej úpravy a v nadväznosti na prechodné ustanovenia § 165 ods. 2 a ods. 7 daňového poriadku žalobcovi možné priznať nárok na úrok z omeškania podľa daňového poriadku (predtým sankčný úrok), a to za ním žiadané obdobie v zmysle § 36b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

39. Kasačný súd si je vedomý, že k vyššie uvedenej právnej otázke správny súd čiastočne zaujal stanovisko odkazom na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, avšak svoj záver nepodporil nijakými ustanoveniami právnych predpisov, ich výkladom či úvahou týkajúcou sa ich aplikácie. Neposkytol tak odpoveď na otázku, z akých zákonných ustanovení podľa neho vyplýva povinnosť správcu dane priznať žalobcovi úrok z omeškania (predtým sankčný úrok upravený zákonom č. 511/1992 Zb.) za účinnosti daňového poriadku. Správny súd uvedené opätovne vyhodnotí, a to s ohľadom na ustanovenia § 35b zákona č. 511/1992 Zb., § 165 ods. 2,7, § 165b ods. 2, § 156 daňového poriadku.

VIII. Záverečné zhodnotenie

40. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti zistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 462 ods. 1 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku.

41. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 druhej vety SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhladol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

42. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok n i e j e prípustný.