Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžfk/9/2020
Identifikačné číslo spisu:	5018200418
Dátum vydania rozhodnutia:	30.09.2020
Meno a priezvisko:	JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2020:5018200418.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej, členov senátu JUDr. Eriky Šobichovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: EMTEST, a.s., so sídlom Bánovská cesta č. 7, Žilina, zastúpená Advokátska kancelária JUDr. Danica Bírošová,s.r.o., so sídlom Piaristická č.46, Trenčín proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101864295/2018 zo dňa 20.09.2018 a v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/144/2018-83 zo dňa 05. novembra 2019 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/144/2018-83 zo dňa 5. novembra 2019 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

I. Administratívne konanie a konanie pred správnym súdom

1. Prvostupňový správny orgán - Daňový úrad Žilina rozhodnutím číslo: 101030454/2018 zo dňa 24.05.2018 rozhodol s poukazom na ust. § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len Daňový poriadok) tak, že vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 6 818,20 € za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. V odôvodnení rozhodnutia prvostupňový správny orgán citoval ust. § 49 ods. 2, § 156 ods. 1, 2 a § 161 Daňového poriadku a s poukazom na citované zákonné ustanovenia obsiahol v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia aj presný výpočet úroku z omeškania s vyjadrením dlžnej sumy, dňa splatnosti dane, dňa, ku ktorému bol žalobcovi úrok z omeškania vyrubený, počet dní omeškania a celkovú výšku úroku z omeškania.

2. Žalovaný rozhodnutím číslo: 101864295/2018 zo dňa 20.09.2018 rozhodujúc o odvolaní žalobcu potvrdil vyššie citované prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu s poukazom na ust. § 74 ods. 4

Daňového poriadku. V odôvodnení rozhodnutia v nadväznosti na jednotlivé odvolacie námietky žalobcu uviedol, že odvolaním napadnuté rozhodnutie bolo v súlade s ust. 63 Daňového poriadku. Rozhodnutie obsahuje všetky zákonné náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Nakoľko žalobca z priznanej dane z príjmov zo závislej činnosti vo výške 76 542,10 € nezaplatil v lehote splatnosti, t. j. do dňa 30.04.2013, daň vo výške 68 933,82 €, správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď žalobcovi vyrubil úrok z omeškania vo výške 6 818,20 €. Úrok z omeškania správca dane vypočítal riadne za každý deň omeškania s platbou začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane, resp. do dňa začatia reštrukturalizačného konania, a to v nadväznosti na ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku. Daňový poriadok v šiestej časti obsahuje osobitnú úpravu pre konkurz a reštrukturalizáciu. O tejto časti právnej úpravy možno hovoriť ako o lex specialis voči zákonu o konkurze a reštrukturalizácii, ktorý je lex generalis. Vzhľadom na to, že začatím konkurzného konania vyhlásením konkurzu, začatím reštrukturalizačného konania, povolením reštrukturalizácie, ako aj v procese oddlženia sa daňové konanie neprerušuje, tieto ustanovenia majú prednosť pred úpravou zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Ďalej žalovaný konštatoval, že z uvedeného vyplýva skutočnosť, že právna úprava § 158 ods. 1 Daňového poriadku ako lex specialis má prednosť pred právnou úpravou zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Teda z hľadiska kategorizácie nároku správcu dane aj úrok z omeškania, úrok, pokuta (§ 2 Daňového poriadku) je daňou (istinou). Ich neuhradením sa stávajú daňovým nedoplatkom a daňový nedoplatok (z hľadiska výkladu lex specialis) sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku (istinu). Vzhľadom na uvedené namietaná skutočnosť odvolávajúcim sa, že správca dane ako veriteľ si do reštrukturalizácie neprihlásil napadnutým rozhodnutím vyrubenú daň, je právne irelevantná, nakoľko podľa podmienok zákona o konkurze a reštrukturalizácii možno do reštrukturalizácie prihlasovať len pohľadávku. Pohľadávkou na účely konkurzu a reštrukturalizácie je v nadväznosti na § 158 ods. 1 Daňového poriadku daňový nedoplatok, ktorým je podľa § 2 písm. f) Daňového poriadku dlžná suma po lehote splatnosti dane.

3. V zákonnej lehote podal voči rozhodnutiu žalovaného žalobu žalobca navrhujúci zrušenie rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa. V žalobe poukazoval najmä na skutočnosť, že žalobca bol ako dlžník účastník reštrukturalizačného konania, pričom uznesením Okresného súdu Žilina č. k. 3R 5/2013-293 zo dňa 27.01.2014 mu bola povolená reštrukturalizácia s účinkami ku dňu 04.02.2014. Daňový poriadok obsahuje úpravu týkajúcu sa uspokojenia pohľadávok správcu dane ako veriteľa, avšak len v individuálnej rovine. Preto je možné charakterizovať zákon č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len zákon č. 7/2005 Z.z.) ako špeciálny právny predpis pre oblasť týkajúcu sa vymáhania a uspokojovania pohľadávok dlžníka. Daňový úrad Žilina ako veriteľ si do reštrukturalizácie žalobcu neprihlásil napadnutým rozhodnutím vyrubenú sumu. Žalobca poukazuje ďalej na rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky premietnutú napr. v rozsudku NS SR sp. zn. 9Sžso 10/2013 zo dňa 28.04.2014, v zmysle ktorého ak na základe reštrukturalizačného plánu, potvrdeného súdom, došlo podľa § 155 ods. 3 vety prvej zákona č. 7/2005 Z.z. k zmene výšky a lehoty splatnosti v ňom uvedených pohľadávok Sociálnej poisťovne, potom pred uplynutím zmenenej lehoty splatnosti nemožno predpísať penále podľa § 240 ods. 1 zákona č. 461/2003 Z.z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov. Žalobca ďalej namietal, že sa prvostupňový správny orgán v napadnutom rozhodnutí vôbec nezaoberal po právnej stránke odôvodnením, prečo dospel k záveru, že daň nebola zaplatená včas a riadne. Z odôvodnenia rozhodnutia nevyplývajú dôležité skutočnosti týkajúce sa účinkov možných zmien pohľadávok na dani vyvolaných v reštrukturalizácii. Správca dane ani len opisným spôsobom neuviedol, že pohľadávky na daň neboli prihlásené v reštrukturalizácii daňového subjektu, a táto skutočnosť nebola v napadnutom rozhodnutí a jej dopady na rozhodnutie analyzované či zdôvodnené. Správca dane pri už aj tak nesprávnom vyrubovaní úroku z omeškania postupoval chybne, keď pri výpočte úrokov z omeškania vychádzal z celej sumy prihlásenej pohľadávky, a to bez toho, že by zohľadnil zmenu práv a záväzkov obsiahnutých v záväznej časti plánu potvrdeného súdom. Predpísať úroky z omeškania za oneskorenú úhradu je možné len vtedy, ak by sa žalobca dostal do omeškania s úhradou týchto pohľadávok v rámci novej lehoty splatnosti stanovenej reštrukturalizačným plánom. Žalobca je toho názoru, že správca dane nebol oprávnený vyrubiť úroky z omeškania z dôvodu zmeny splatnosti pohľadávok Daňového úradu Žilina, v zmysle ktorej žalobca nebol v omeškaní s platením dane z príjmov zo závislej činnosti za obdobie 2012. Žalovaný rozhodnutie správcu dane potvrdil bez toho, že

by uviedol, v ktorej časti správny orgán prvého stupňa obsiahol úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov.

4. Správny súd poukázal na to, že na úvod mu prináleží posúdiť v konaní zásadnú otázku, či výrok rozhodnutia správcu dane o vyrubení úroku z omeškania podľa citovaného ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku v nadväznosti na citované ust. § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku napĺňa atribút určitosti a zrozumiteľnosti, ako predpokladu preskúmateľnosti výroku rozhodnutia správcu dane správnym súdom. Mal za to, že vo všeobecnosti je potrebné konštatovať, že nepreskúmateľnosťou sa podľa konštantnej judikatúry správnych súdov a podľa doktríny chápe taká vada správneho rozhodnutia, ktorá je charakterizovaná ako nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov. V prípade rozhodnutia správcu dane vo vzťahu k výroku rozhodnutia ide o vadu spočívajúcu v nezrozumiteľnosti výroku rozhodnutia pre jeho neurčitosť. Výrok rozhodnutia správcu dane musí jednoznačne reflektovať na predmet konania, a tento vymedziť tak, aby nemohol byť zameniteľný s iným predmetom konania rovnakého účastníka.

5. V tejto súvislosti v nadväznosti na obranu žalovaného, v zmysle ktorej bola dostatočne určitým spôsobom identifikovaná výška úroku z omeškania, počiatok omeškania, ako aj koniec omeškania v odôvodnení samotného rozhodnutia správcu dane, považuje správny súd za potrebné zdôrazniť, že jedine výroková časť rozhodnutia je schopná zasiahnuť práva a povinnosti účastníkov konania a ako taká len ona môže nadobudnúť právnu moc. Riadne formulovaný výrok pri vyrubení úroku z omeškania vyžaduje identifikáciu tohto úroku, ktoré vylučujú jeho zameniteľnosť s inou sankciou žalobcu. Nemožno opomenúť, že len porovnaním výroku možno usudzovať na existenciu prekážky veci rozhodnutej, len výrok rozhodnutia (a nie odôvodnenie) môže byť vynútené správnou exekúciou a podobne. Nevyhnutným naplnením požiadavky zákonodarcu, vyjadrenej v cit. ust.§ 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, na obsiahnutie „rozhodnutia vo veci“ vo výroku rozhodnutia je identifikácia predmetu konania - veci. Výrok rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa je v rozpore s citovaným ust. § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, nakoľko neidentifikuje „predmet konania“, ako jednu zo zákonom predpísaných náležitostí výroku rozhodnutia správcu dane, nezameniteľným spôsobom.

6. Minimum pre nezameniteľnú identifikáciu vyčíslenej sumy 6 818,20 €, ako úroku z omeškania (za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2012), je potrebné posudzovať v nadväznosti na správcom dane aplikované citované ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku a v súvislosti s citovaným ust. § 55 ods. 12 Daňového poriadku a v daných ustanoveniach obsiahnuté relevantné termíny ako dlžná suma, úroková sadzba, deň nasledujúci po dni splatnosti, deň platby, resp. deň začatia reštrukturalizačného konania atď.. Uvedené „minimum“ nezameniteľnej identifikácie predmetu konania výrok správcu dane nenapĺňa. Z výroku rozhodnutia správcu dane nie je vôbec zrejmé a ani možné zistiť a určiť, z dlžnej sumy akej výšky, v akej percentuálnej úrokovej sadzbe a za aké obdobie omeškania (začiatok a koniec omeškania) je úrok z omeškania v číselnom vyjadrení 6 818,20 € vyrubený. Pokiaľ by bol žalobcovi za omeškanie so zaplatením dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012 vyrubený ďalší úrok z omeškania, tiež vyčíslený len výslednou sumou úroku, nebolo by možné zistiť, či sa jednotlivé časové obdobia omeškania neprekrývajú, t.j. či nie je žalobca sankcionovaný za jedno omeškanie dvoma úrokmi z omeškania.

7. Vzhľadom na absenciu nezameniteľnej identifikácie predmetu konania vo výroku rozhodnutia správcu dane, kedy žalovaný uvedený nedostatok vo svojom rozhodnutí neodstránil, musel správny súd s poukazom na citované ust. § 191 ods. 1 písm. d) SSP žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa zrušiť a vec vrátiť správnemu orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie (§ 191 ods. 3 písm. a) SSP) bez možnosti zaoberať sa ďalšími žalobnými námietkami vzťahujúcimi sa k samotnej dôvodnosti vyrubenia úroku z omeškania.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

8. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v pozícii žalovaného kasačnú

sťažnosť v zákonom stanovenej lehote. Kasačnú sťažnosť zdôvodnil ustanovením § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a to nesprávne právne posúdenie veci.

9. Žalovaný je toho názoru, že výrok rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa obsahuje náležitosti ustanovenia 63 ods. 3 písm. d) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, pričom poukazuje na zákonné náležitosti výroku rozhodnutia.

10. Žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím číslo 101864295/201 8 zo dňa 20. 09. 2018 potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa číslo 101030454/2018 zo dňa 24. 05. 2018, ktorým správny orgán prvého stupňa podľa § 156 ods. I písm. a) daňového poriadku vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 6 818, 20 eur za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

11. Podľa žalovaného výrok rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa napĺňa atribúty výroku rozhodnutia v zmysle § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku, z uvedeného titulu nebol dôvod zo strany žalovaného odstraňovať nedostatky výroku rozhodnutia správcu dane.

12. Výrok rozhodnutia správcu dane obsahuje údaje podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku, t. j. obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, jeho identifikáciu (IČO, DIČ, IČ DPH SK), obsahuje rozhodnutie vo veci (vyrubenie úroku z omeškania), obsahuje ustanovenie právneho predpisu podľa ktorého sa rozhodovalo (§ 156 ods. l písm. a) daňového poriadku), lehotu plnenia (úrok z omeškania je splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania), sumu (6 812, 20 eura) a aj číslo účtu, na ktorý má byt' vyrubená suma zaplatená (účet Daňového úradu Žilina, vedený v Štátnej pokladnici č. účtu SK29 8180 5002 5980 2780 1218, variabilný symbol 3350038633).

13. Žalovaný sa nestotožňuje s právnym názorom Krajského súdu v Žiline, že žalovaný vo svojom rozhodnutí neodstránil nedostatok rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa, nakoľko podľa žalovaného nebol dôvod odstraňovať vady výroku rozhodnutia, keď
výrok preskúmavaného rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa (Daňového úradu Žilina číslo 101030454/2018 zo dňa 24. 05. 2018) bol podľa názoru žalovaného uvedený v súlade s dikciou ustanovenia § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku a dostatočne identifikovateľný a nezameniteľný a to i v nadväznosti na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia, z ktorého je zrejmá, že celková vyrubená suma 6 818, 20 eura, uvedená vo výroku rozhodnutia je totožná so sumou uvedenou v odôvodnení napadnutého rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa. Z odôvodnenia rozhodnutia je zrejmé, aká bola použitá úroková sadzba (15%), úrok z omeškania je vypočítaný v nadväznosti na ustanovenie § 156

ods. 2 a § 55 daňového poriadku a samotný výpočet úroku z omeškania je uvedený v tabuľke výpočtu, kde je uvedená dlžná suma, deň splatnosti dane, (deň platby, resp. deň vstupu do reštrukturalizácie, počet dní omeškania s platbou a samotný úrok z omeškania, ktorého celková vyrubená suma vo výške 6 818, 20 eura je totožná so sumou uvedenou vo výroku rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa, ako i žalovaného. Z uvedených dôvodov žalovaný považuje identifikáciu predmetu konania uvedeného vo výroku rozhodnutia za dostatočnú a nezameniteľnú.

14. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti žalovaný ako sťažovateľ navrhol, aby Najvyšší súd SR ako súd kasačný, napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/144/2018 zo dňa 05. novembra 2019 zrušil a vec vrátil prvostupňovému súdu na ďalšie konanie alebo aby napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn.30S/144/2018 zo dňa 05.11.2019 zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

15. Žalobca podal písomné vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti, stotožnil sa s obsahom napadnutého rozsudku krajského súdu, závery prijaté súdom považoval za vecne správne a náležite odôvodnené. Ďalej poukázal aj na § 156 ods. 8 Zákona č. 563/2009 Z.z., že v predmetnej veci zaniklo právo vyrubiť daň.

III. Právne posúdenie kasačným súdom
16. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30.9.2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

17. Podľa čl. 1 ods. 1 vety prvej Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

18. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

19. Podľa § 63 ods. 1 až 5 zákona č. 563/2009 Z.z. (ďalej len daňový poriadok), ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu 2)možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

(2) Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1)neustanovuje inak.

(3) Ak tento zákon alebo osobitné predpisy 1)neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať
a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,
b) číslo a dátum rozhodnutia,
c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; 33)ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,

d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,
e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,
f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.20aa)

(4) Lehota plnenia podľa odseku 3 písm. d) je 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1)neustanovuje inak.

(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

20. Podľa § 156 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, úrok z omeškania správca 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, 92)
e) daň vybranú zrážkou, 92)
f) zrazenú sumu na zabezpečenie dane. 92)
(2) Správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy podľa odseku 1. Pri výpočte úroku sa použije štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň vzniku daňového nedoplatku alebo v deň nasledujúci po dni, v ktorom mal byť preddavok na daň zaplatený alebo odvedený, alebo splátka dane zaplatená. Pri vyrubení úroku z omeškania podľa odseku 9 sa použije základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia úplnej žiadosti členského štátu o vymáhanie pohľadávky. Ak štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 15%, pri výpočte úroku z omeškania sa použije ročná úroková sadzba 15%. Správca dane vyrubí úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa § 55 alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania; pri podaní dodatočného daňového priznania správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy do dňa podania dodatočného daňového priznania. Úrok z omeškania z nezaplatenej dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

21. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

22. Predmetom posúdenia zo strany kasačného súdu na základe podanej kasačnej sťažnosti žalovaného zostalo, či správny súd postupoval v súlade so zákonom - daňovým poriadkom, keď zrušil rozhodnutia orgánov verejnej správy obidvoch stupňov z dôvodov podľa ust. § 191 ods. 1 pís.d) SSP z dôvodu, že výrok rozhodnutia orgánu verejnej správy prvého stupňa ako aj žalovaného je nezrozumiteľný pre jeho neurčitosť z dôvodov uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku.

23. V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov [§ 2 písm. c)]. Vydávanie rozhodnutí v daňovom konaní možno považovať za jednu z najdôležitejších zložiek správy daní. Účelom správy daní je správne zistenie dane a zabezpečenie jej úhrady. Daňový poriadok umožňuje príslušným orgánom, ktoré majú v daňovo právnom vzťahu nadradené postavenie, aby pri správe daní

rozhodnutím v daňovom konaní daňovým subjektom priznávali práva alebo ukladali povinnosti. Podľa čl. 13 Ústavy SR povinnosti možno ukladať zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd alebo medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 4, ktorá priamo zakladá práva a povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb, alebo nariadením vlády podľa čl. 120 ods. 2. V daňovom konaní dochádza k ukladaniu povinností daňovým subjektom na základe zákona, pričom príslušný orgán tak môže urobiť len v medziach zákona (daňového poriadku a hmotnoprávnych daňových predpisov) a pri zachovaní základných práv a slobôd.

24. Daňový poriadok stanovuje, že ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa daňového poriadku alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené v súlade s jeho ustanoveniami (najmä § 30 a nasl.), ak nie je ustanovené inak. Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní. Uvedené treba vykladať extenzívne, keďže pri daňovom konaní sa vychádza napríklad aj z protokolu o výsledku daňovej kontroly alebo protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 68). V literatúre sa uvádza, že aj v daňovom konaní platí zásada materiálnej pravdy. V danom prípade je však potrebné zdôrazniť, že pri rozhodovaní v daňovom konaní, obdobne ako aj v iných konaniach, príslušný orgán nie je povinný vychádzať zo skutočného stavu veci, ale len zo skutkového stavu veci.

25. Rozhodnutie musí byť vydané príslušným orgánom. Na daňové konanie, t. j. aj na vydávanie rozhodnutí v ňom, je oprávnený vecne a miestne príslušný správca dane (§ 6, § 7), ak nie je ustanovené inak. Finančné riaditeľstvo, resp. ministerstvo financií rozhodujú v daňovom konaní v zásade ako druhostupňové orgány (§ 4). Ak by bolo rozhodnutie vydané iným ako príslušným orgánom, bola by porušená zásada zákonnosti (§ 3 ods. 1). Ak by rozhodnutie vydal vecne neprislušný orgán, resp. v prípade správcu dane, ktorým je obec, miestne neprislušný orgán, išlo by o nulitné rozhodnutie (§ 64).

26. Daňový poriadok je finančno právna norma, pre ktorú je typické aj to, že v prevažnej miere ide o normy imperatívne (kogentné), ktoré nepripúšťajú žiadne odchýlky od ustanovených práv a povinností v dispozícii právnej normy. Dispozitívnosť finančno právnej normy je ojedinelá. Príkladom bola v minulosti existujúca možnosť uzavrieť dohodu so správcom dane o určení výšky dane dohodou. Zakazujúce finančno právne normy môžu vyjadrovať buď určitý zákaz, alebo záväzok. Podľa toho členíme finančno právne normy na zakazujúce a zaväzujúce. Dominujúce postavenie v daňovo právnych vzťahoch má štát (za ktorý koná štátny orgán) a obec. Štátnym orgánom sú aj daňové úrady, colné úrady, finančné riaditeľstvo, ministerstvo financií.

27. Vo finančno právnych normách má svoje miesto aj zodpovednosť majetkového charakteru, ktorej zodpovedajú sankcie majetkovej povahy (prepadnutie veci, príp. zhabanie tovaru). Vo finančno právnych normách sú zakotvené i prípady uplatnenia administratívno-právnej zodpovednosti a z nich vyplývajúce administratívne sankcie.145 Aby bolo možné uložiť sankciu, právny poriadok musí jasne vymedziť skutočnosti, ktoré sú porušením zákonom stanovenej povinnosti a za ktoré porušenia môže byť uložená sankcia. Z týchto dôvodov najskôr daňový poriadok vymedzuje správne delikty a následne sankcie, ktoré správca dane ukladá za porušenie povinností vyplývajúcich z daňového poriadku alebo z osobitných hmotnoprávnych daňových predpisov.

28. ,, Správca dane okrem uloženej pokuty vyrubí aj úrok z omeškania, ak sa daňový subjekt dostane do omeškania s platením dane, respektíve daň neodvedie v stanovenej lehote. Daňový poriadok taxatívne vymenúva jednotlivé spôsoby omeškania , v ktorých správca vyrubí úrok z omeškania. Úrokom z omeškania rozumie peňažnú sumu, ktorú je dlžník povinný platiť veriteľovi, ak sa dlžník dostal s plnením peňažného dlhu do omeškania (dlžník je v omeškaní, ak svoj dlh riadne a včas nesplnil). Ustanovenie o vyrubovaní úroku z omeškania (§ 156 ods. 1 daňového poriadku) je zaradené v piatej časti s názvom Zodpovednosť za porušenie povinnosti spolu s ustanovením o uložení pokuty. Aj v tomto ustanovení zákonodarca neuvádza postup, respektíve akou formou individuálneho právneho aktu úrok vyrubí a ani neuvádza jeho náležitosti. Podľa § 163 použitie správneho poriadku je vylúčené len v daňovom konaní, ale ak berieme do úvahy vymedzenie daňového konania [§ 2 písm. c)], podľa ktorého daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, možno povedať, že aj

konanie, ktorým sa rozhoduje o úroku z omeškania, je daňovým konaním. Napriek uvedenému sa domnievam, že by vzhľadom na systematiku daňového poriadku bolo vhodné v tomto ustanovení výslovne uviesť, že sa použijú všeobecné ustanovenia o daňovom konaní.“(Daňový poriadok, Komentár, 1. vydanie 2015, Doc. JUDr. Soňa Kubincová, nakladateľstvo C. H. Beck).

29. Správca dane úrok vyrubí, 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 (§ 156 ods. 1 pís a) daňového poriadku). Daňou sa rozumie daň podľa hmotnoprávnych daňových predpisov (t. j. daň z príjmov, daň z pridanej hodnoty, spotrebná daň z minerálneho oleja, spotrebná daň z liehu, spotrebná daň z alkoholických nápojov, spotrebná daň z tabakových výrobkov, spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu a miestne dane podľa zákona o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady), vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo hmotnoprávnych daňových predpisov, ako aj miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (§ 2 ods. 2). Daň je vyrubená nielen rozhodnutím správcu dane, ale aj podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania, a tiež zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie. Daňový subjekt sa dostáva do omeškania dňom nasledujúcim po dni, v ktorom bola daň splatná. Ak daň alebo rozdiel dane vyrubený rozhodnutím správcu dane bol novým právoplatným rozhodnutím znížený, zníži sa z úradnej moci aj úrok z omeškania (ods. 7). Úrok z omeškania nemôže správca dane vyrubiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom daňový subjekt bol povinný zaplatiť daň alebo rozdiel dane (ods. 8).

30. Z dôvodovej správy k § 156 zákona č. 563/2009 Z.z. vyplýva : ,, V ustanovení sa navrhuje výpočet úroku z omeškania. Navrhovaný postup výpočtu sa uplatní na všetky druhy daní, ak daňový subjekt nezaplatí daň alebo rozdiel dane v lehote a vo výške podľa osobitného predpisu alebo v lehote a vo výške určenej správcom dane v rozhodnutí. Podľa odseku 1 ustanovenia sa navrhuje, aby správca dane vyrubil úrok z omeškania ak daňový subjekt nezaplatil daň, rozdiel dane, preddavok na daň, splátku dane, sumu na zabezpečenie dane, preddavok na daň, vybranú dane alebo zrazenú dane v lehote a vo výške podľa osobitného zákona alebo na základe rozhodnutia správcu dane. V odseku 2 je uvedený návrh postupu výpočtu úroku z omeškania s použitím základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky. Ak však štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 15%, navrhuje sa minimálna ročná úroková sadzba 15 % . Bez ustanovenia minimálnej hranice by vyrubenie úroku z omeškania nebolo efektívne a malo by minimálny vplyv na včasné platenie daní. Úrok z omeškania sa počíta za každý deň omeškania s platbou najdlhšie do dňa, v ktorom daňový dlžník daňový nedoplatok zaplatil alebo do dňa vykonania kompenzácie t.j. keď správca dane preúčtoval preplatok daňového subjektu na jeho nedoplatok. Do počtu dní omeškania sa počíta aj deň zaplatenia daňového nedoplatku. Podľa navrhovaného znenia sa umožňuje správcovi dane vyrubiť úrok z omeškania aj priebežne, aj keď nedošlo ešte k úplnému zaplateniu daňového nedoplatku, napr. osobitne za každé zdaňovacie obdobie. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou, a to aj v prípade, ak daňový subjekt daňový nedoplatok ani z časti nezaplatil.“ Z dôvodovej správy k českému daňovému řádu tiež vyplýva ,, Dle důvodové zprávy k § 252 daňového řádu je úrok z prodlení stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů, tj. jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou. Poplatník je úroky stižen za to, že nepřiznal a neuhradil svoji daňovou povinnost řádně v době, kdy byla splatná, tzn. určitým způsobem porušil zákonem stanovenou povinnost řádně daň vypočítat a přiznat. Poplatník se tak v důsledku nesprávně přiznané daně ocitá v prodlení s úhradou daňové povinnosti již ode dne původní splatnosti daně, kterou nesprávně uvedl (či neuvedl vůbec) v řádném daňovém přiznání, neboť již od tohoto okamžiku měl daňový výnos připadnout státnímu rozpočtu. Takový postup je zcela souladný s § 1 daňového řádu. Pro předepsání úroků z prodlení tedy existuje legitimní cíl a je zde naplněna i zásada proporcionality (viz judikát NSS sp. zn. 1 Afs 71/2010).“

31. Správne delikty upravuje daňový poriadok v § 154, v § 155 sú upravené pokuty za jednotlivé správne delikty podľa ust. § 154 daňového poriadku. Úrok z omeškania je upravený v § 156 daňového poriadku.

32. Správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového orgánu verejnej správy z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. d/ SSP, z dôvodu, že výrok rozhodnutia správcu dane spočíva v nezrozumiteľnosti pre jeho neurčitosť, s tým, že výrok rozhodnutia správcu dane je v rozpore s citovaným ustanovením § 63 ods. 3 písm. d/ Daňového poriadku, keď neidentifikuje predmet konania ako jednu zo zákonom predpísaných náležitostí výroku rozhodnutia správcu dane, nezameniteľným spôsobom.

33. Žalovaný v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie s poukazom na § 440 ods. 1 písm. g/ SSP s tým , že výrok rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa obsahuje náležitosti ustanovenia § 63 ods. 3 písm. d/ Zákona č. 563/2009 Z.z.

34. V danom prípade je potrebné konštatovať, že kasačná sťažnosť žalovaného je dôvodná. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že výrok rozhodnutia orgánu verejnej správy prvého stupňa je v súlade s § 63 ods. 3 písm. d/ Daňového poriadku, nakoľko tento obsahuje údaje podľa § 63 ods. 3 písm. c/ Daňového poriadku, obsahuje ustanovenie právneho predpisu podľa ktorého sa rozhodlo a obsahuje aj lehotu na plnenie, sumu a číslo účtu na ktorý má byť suma úrokov z omeškania zaplatená.

35. Kasačný súd konštatuje, že výrok rozhodnutia správcu dane v nadväznosti na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je dostatočne identifikovateľný a nezameniteľný, je z neho zrejmé, že celková vyrubená suma úrokov z omeškania 6.618,20 eur je vyrubená s poukazom na § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Aj podľa názoru kasačného súdu je z rozhodnutí orgánov verejnej správy prvého stupňa v spojení s rozhodnutím orgánu verejnej správy druhého stupňa celkom zrejmé resp. zrejmý výpočet úroku s poukazom na § 156 ods. 2 Daňového poriadku, tento výpočet vyplýva aj zo samotnej tabuľky výpočtu (táto je súčasťou odôvodnenia rozhodnutia správcu dane), kde je uvedená dlžná suma, deň splatnosti dane, deň platby respektíve deň vstupu do reštrukturalizácie, počet dní omeškania s platbou a samotný úrok z omeškania, ktorého celková vyrubená suma vo výške 6.818,20 Eur je totožná so sumou uvedenou vo výrokovej časti rozhodnutia správcu dane ako aj žalovaného. Aj v odôvodnení rozhodnutia žalovaného je celkom zjavne a zrozumiteľne uvedené z čoho pozostáva vyrubený úrok z omeškania vyrubený v zmysle § 156 ods. 1 pís. a) a ods. 2 daňového poriadku.

36. Vzhľadom na uvedené skutočnosti, bolo potrebné, podľa § 462 ods. 1 SSP rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie z dôvodov podľa § 440 ods. 1 pís.g) SSP.

37. V ďalšom konaní s poukazom na § 469 SSP podľa ktorého ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu, správny súd vec opätovne prejedná. Správny súd sa bude zaoberať meritórnymi námietkami žalobcu, ktoré súviseli s reštrukturalizáciou žalobcu ako daňového subjektu, ktoré predstavujú gro prejednávanej veci a s ktorými sa správny súd žiadnym spôsobom nezaoberal.

38. S poukazom na § 467 ods. 3 SSP krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.
39. Toto rozhodnutie bolo prijaté pomerom hlasov 3:0

Poučenie:

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