

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/57/2018
Identifikačné číslo spisu: 4016201059
Dátum vydania rozhodnutia: 05.12.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4016201059.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: FENESTRA Sk, spol. s r.o., so sídlom Priemyselná 17, Zlaté Moravce, IČO: 36 521 451, zastúpeného: Matejka & Haluška s. r. o., so sídlom Lazovná 20, Banská Bystrica, IČO: 47 257 415, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104031830/2016 zo dňa 04.10.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/278/2016-65 zo dňa 18.04.2018, takto

rozhodol:

Kasačný súd mení rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/278/2016-65 zo dňa 18.04.2018 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 104031830/2016 zo dňa 04.10.2016 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobca má proti žalovanému p r á v o na úplnú náhradu trov prvostupňového kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len ako „správny súd“) preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 104031830/2016 zo dňa 04.10.2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane - Daňového úradu Nitra č. 103383275/2016 zo dňa 22.06.2016 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“) ako i postup daňových orgánov, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí a rozsudkom č. 11S/278/2016-65 zo dňa 18.04.2018 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného ako nedôvodnú. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech nepriznal náhradu trov konania s poukazom na ust. § 168 SSP nepriznal, vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch a o takýto prípad sa v predmetnej veci nejednalo.

2. Správny súd konštatoval, že úlohou bolo preskúmať zákonnosť postupu a žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či žalovaný vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil vyššie špecifikované rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania v sume 2 761,60 Eur ako sankcia za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie december 2014 v ustanovenej lehote, t.j. do 26.01.2015 a v ustanovenej výške, t.j. v sume 161 539,17 Eur.

3. Správny súd uviedol, že v konaní nebolo sporné, že daňová povinnosť žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 bola vyrubená podaním daňového priznania za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 161 539,17 Eur a túto sumu mal žalobca zaplatiť do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, t.j. do 25.01.2015 (nedeľa), a teda posledným dňom tejto lehoty bol deň 26.01.2015, kedy žalobca aj podal daňové priznanie a v tejto lehote, t.j. do 26.01.2015 mal daň vyrubenú podaním daňového priznania i zaplatiť. V konaní a medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca v zákonom stanovenej lehote, t.j. dňa 26.01.2015 zaplatil len časť tejto dane (v sume 41 539,17 Eur) a zvyšok dane (v sume 120 000,- Eur) žalobca zaplatil až dňa 23.03.2015, teda s úhradou časti dane v sume 120 000,- Eur bol v omeškaní 56 dní.

4. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane rozhodnutím zo dňa 22.06.2016 vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v zmysle 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 ako „daňový poriadok“), a to z dôvodu, že žalobca nezaplatil daň v ustanovenej lehote, t.j. do 26.01.2015.

5. Podľa názoru správneho súdu úrok z omeškania je upravený v piatej časti daňového poriadku označenej ako „Zodpovednosť za porušenie povinností“ ako jedna zo sankcií (druhou sankciou sú pokuty), pričom z ust. § 156 ods. 1 písm. a/ tohto zákona vyplýva, že úrok z omeškania správca dane vyrubí, okrem iného, i v prípade, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie daň v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške. Vyššie uvedené zákonné ustanovenie je teda formulované tak, že správca dane je túto sankciu (vo forme úroku z omeškania) povinný vyrubiť v prípade, ak nastane zákonom predpokladaná situácia (t.j. aj nezaplatenie alebo neodvedenie dane v ustanovenej lehote, alebo v ustanovenej výške). Povinnosť daňového subjektu zaplatiť úrok z omeškania tak nevzniká automaticky momentom nezaplatenia alebo neodvedenia dane, teda bez toho, aby správca dane vydal o tom rozhodnutie. Naopak, povinnosť zaplatiť úrok z omeškania vznikne daňovému subjektu až v prípade, keď správca dane tento úrok z omeškania vyrubí (určí sumu úroku z omeškania a jeho splatnosť) a jeho rozhodnutie nadobudne právoplatnosť. Tu je potrebné vychádzať z ust. § 63 ods. 1 daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Z uvedeného je podľa krajského súdu treba vyvodiť záver, že povinnosť žalobcu zaplatiť úrok z omeškania a pohľadávka správcu dane vo forme úroku z omeškania za nezaplatenie alebo neodvedenie dane v ustanovenej lehote a výške, vznikla, až keď bol tento úrok správcom dane rozhodnutím vyrubený, resp. až právoplatnosťou tohto rozhodnutia.

6. Z piatej časti daňového poriadku označenej ako „Zodpovednosť za porušenie povinností“ teda podľa správneho súdu vyplýva, že v konaní o vyrubení úroku z omeškania správca dane vyrubí tento úrok, ak daňový subjekt daň nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške. Jedná sa o samostatné sankčné konanie, ktoré nastupuje až po porušení zákonom stanovenej povinnosti a pohľadávka správcu dane z takéhoto konania vzniká až na základe právoplatného rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania. V tejto súvislosti dal správny súd do pozornosti žalobcu rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 29.04.2015 v konaní pod sp.zn. 5Sžf/146/2013, v ktorom bola riešená obdobná problematika sankcie za porušenie zákonom uloženej povinnosti zo strany daňového subjektu.

7. Správny súd zastával názor, že až na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia správcu dane zo dňa 22.06.2016 (ktorým bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania) vznikla správcovi dane pohľadávka na úroku z omeškania v sume 2 761,60 Eur vo vzťahu k žalobcovi ako platiteľovi dane z

pridanej hodnoty, z čoho potom vyplývalo, že správca dane túto pohľadávku mohol evidovať ako existujúcu a právoplatne priznanú až dňom 13.10.2016, kedy nadobudlo právoplatnosť rozhodnutie správcu dane zo dňa 22.06.2016. Pohľadávke správcu dane na úroku z omeškania v sume 2 761,60 Eur zodpovedal nedoplatok žalobcu v tejto sume ako nezaplatená sankcia prislúchajúca k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014. Z uvedeného bolo podľa krajského súdu zrejmé, že úrok z omeškania sa stal daňovým nedoplatkom žalobcu v zmysle ust. § 2 písm. f/ daňového poriadku až po jeho vyrubení (inak povedané, úrok z omeškania pred vyrubením, resp. bez vyrubenia, nie je možné považovať za daňový nedoplatok daňovníka a pohľadávku správcu dane).

8. Podľa správneho súdu záver žalovaného, že úrok z omeškania bol vyrubený v súlade s ust. § 156 ods. 1 písm. a/ a ust. § 156 ods. 2 daňového poriadku bol výsledkom správneho právneho posúdenia veci a správnej aplikácie ustanovení tohto zákona. Správca dane musel postupovať podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a/ a ods. 2 tohto zákona a úrok z omeškania žalobcovi vyrubiť (čo vyplýva z formulácie uvedeného ustanovenia „úrok z omeškania správcu dane vyrubiť“), nakoľko bolo nepochybne preukázané, že žalobca si nesplnil svoju daňovú povinnosť v súlade so zákonom, keď daň z pridanej hodnoty vyrubenú podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie december 2014 nezaplatil v lehote stanovenej zákonom, ale s jej úhradou sa dostal do omeškania, keď časť dane v sume 120 000,- Eur zaplatil až dňa 23.03.2015 (mal tak urobiť najneskôr do 26.01.2015), teda s úhradou časti dane v tejto sume bol v omeškaní od 27.01.2015 až do 23.03.2015, t.j. 56 dní. Daňový poriadok neumožňuje správcovi dane rozhodnúť sa podľa okolností daného prípadu, či daňovému subjektu vyrubí úrok z omeškania alebo nie, ale ak nastanú zákonom predpokladané skutočnosti (ako v tomto prípade), je povinný konať a o úroku z omeškania rozhodnúť, teda vyrubiť ho.

9. Správny súd uviedol, že zo žiadneho ustanovenia citovaného daňového poriadku nevyplýva povinnosť daňového subjektu zaplatiť úrok z omeškania momentom nezaplatenia dane v stanovenej lehote a výške bez toho, aby správca dane o vyrubení úroku z omeškania rozhodol. Naopak, povinnosť zaplatiť úrok z omeškania vznikne daňovému subjektu až momentom, keď správca dane úrok z omeškania právoplatne vyrubí (týmto momentom vznikne aj pohľadávka úroku z omeškania). Úrok z omeškania sa teda môže stať splatným až jeho vyrubením, pretože správca dane až rozhodnutím o vyrubení úroku z omeškania určí jeho výšku a splatnosť (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní pod sp.zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018). Pohľadávka správcu dane na úroku z omeškania v sume 2 761,60 Eur za neuhradenie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 v ustanovenej lehote a výške, teda vznikla až právoplatnosťou rozhodnutia zo dňa 22.06.2016 o jej vyrubení (t.j. dňom 13.10.2016) a tejto pohľadávke správcu dane zodpovedá daňový nedoplatok žalobcu na úroku z omeškania v uvedenej sume, ktorý správca dane mohol evidovať ako daňový nedoplatok až dňom 13.10.2016, teda dňom právoplatnosti rozhodnutia.

10. Podľa správneho súdu nebolo povinnosťou správcu dane rozhodnúť o uložení sankcie vo forme úroku z omeškania v lehote podľa predstáv žalobcu, ale v lehote stanovenej zákonom, ktorá bola i dodržaná. Nárok na sankciu nevzniká priamo zo zákona, ale porušením zákonom stanovených povinností vzniká právo správcovi dane vyrubiť sankciu. Až v dôsledku právoplatného vyrubenia sankcie vzniká správcovi dane pohľadávka. Ak by správca dane sankciu nevyrubil, pohľadávka na sankcii by ani nevznikla. Na jej vznik teda nepostačuje naplnenie podmienok ustanovených v zákone (omeškanie so zaplatením dane), poznanie výšky platieb a úrokových sadzieb, ale právne významnou skutočnosťou je až rozhodnutie o sankcii, t.j. jej vyrubenie v zmysle daňového poriadku (ust. § 63 ods. 1, § 156 ods. 2). Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Uvedené platí rovnako i o úroku z omeškania, ktorý vyrubí správca dane.

11. Správny súd uviedol, že rozhodnutie správcu dane o sankcii vo forme úroku z omeškania má konštitutívny charakter a nie deklaratórny, ako sa mylne domnieval žalobca. Správca dane rozhodnutím vyrubí úrok z omeškania v zákonom stanovenej lehote v súlade s ust. § 156 ods. 8 daňového poriadku, podľa ktorého úrok z omeškania nemožno vyrubiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom daňový subjekt bol povinný zaplatiť daň. V predmetnej bol žalobca povinný zaplatiť daň z pridanej

hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 v roku 2015 a úrok z omeškania v predmetnej veci by nebolo možné vyrubiť po uplynutí roku 2020. Správca dane však úrok z omeškania právoplatne vyrubil v roku 2016, teda v lehote stanovenej zákonom.

12. Námetka žalobcu obsiahnutá v podanej žalobe, v ktorej namietal nesprávne právne posúdenie vyrubenia úroku z omeškania zo strany daňových orgánov, tvrdiac, že neexistuje žiadny dôvod, pre ktorý by bol správca dane povinný vyrubiť úrok z omeškania osobitným rozhodnutím v prípade, ak s prihliadnutím na všetky relevantné skutočnosti, ukladaná povinnosť zanikne v dôsledku kvalifikovaného uplynutia času, s poukazom na nariadenie vlády SR č. 90/2015 Z.z. o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani z pridanej hodnoty (ďalej ako „NV č. 90/2015 Z.z.“), nebola podľa názor správne súdu dôvodná.

13. Správny súd ďalej zistil, že v priebehu daňového konania nebolo sporné a ani v súdnom konaní jeho účastníci nenamietali, že žalobca je veriteľom pohľadávok zistených v reštrukturalizačnom konaní vedenom voči dlžníkom, ktorých žalobca v žalobe uviedol. Nevyhnutným predpokladom toho, aby bolo možné aplikovať NV č. 90/2015 Z.z. je (okrem toho, že žalobca musí byť veriteľom pohľadávok zistených v reštrukturalizačnom konaní vedenom voči jeho dlžníkovi, čo nebolo sporné) existencia daňového nedoplatku žalobcu (vo forme nezaplatenej sankcie prislúchajúcej k dani z pridanej hodnoty) vo vzťahu k správcovi dane, pričom tento daňový nedoplatok musí byť evidovaný k 30.09.2016. Správca dane k tomuto dňu neevidoval u žalobcu daňový nedoplatok vo forme nezaplatenej sankcie (úroku z omeškania) prislúchajúcej k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014, a to z dôvodu, že k uvedenému dňu nebolo právoplatne rozhodnuté o uložení sankcie vo forme úroku z omeškania. Nakoľko ku dňu 30.09.2016 správca dane neevidoval daňový nedoplatok žalobcu vo forme sankcie na úroku z omeškania prislúchajúceho k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014, nemohol podľa názoru súdu neexistujúci daňový nedoplatok zaniknúť dňom 01.10.2016.

14. K tvrdeniam žalobcu ohľadne nevyhmáateľnosti vyrubeneho úroku z omeškania, ktorá je podľa jeho názoru nespochybniteľná, správny súd uviedol, že správca dane musel postupovať podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a/ a ods. 2 daňového poriadku a žalobcovi úrok z omeškania vyrubiť ako dôsledok porušenia povinnosti žalobcu zaplatiť daň v ustanovenej lehote a v ustanovenej sume, pričom v tomto konaní nemohol posudzovať vymáateľnosť tejto pohľadávky. Rovnako tak otázku vymáateľnosti úroku z omeškania neposudzoval ani súd, nakoľko predmetom žaloby bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 04.10.2016, teda dôvodnosť vyrubenia úroku z omeškania. Je potrebné odlišovať vymáateľnosť úroku z omeškania ako daňového nedoplatku žalobcu a zároveň daňovej pohľadávky správcu dane od rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania.

15. Podľa názoru súdu, s poukazom na vyššie uvedené, potom správca dane dňa 22.06.2016 dôvodne vydal rozhodnutie, v zmysle ktorého žalobcovi vyrubil úrok z omeškania v sume 2 761,60 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie december 2014 v ustanovenej lehote (do 26.01.2015) a v ustanovenej výške (161 539,17 Eur) a dôvodne postupoval i žalovaný, keď na základe odvolania žalobcu rozhodnutím zo dňa 04.10.2016, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňom 13.10.2016, rozhodnutie správcu dane potvrdil ako vecne správne. Úrok z omeškania, ako pohľadávka správcu dane, môže vzniknúť až okamihom právoplatnosti rozhodnutia ukladajúceho daňovému subjektu povinnosť tento úrok zaplatiť, a teda len týmto okamihom sa daňová pohľadávka správcu dane stáva istou daňovou pohľadávkou a istým nedoplatkom daňového subjektu a takýto záver je podľa názoru krajského súdu výsledkom správneho právneho posúdenia veci. Daňový nedoplatok vo forme úroku z omeškania vznikol až na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 22.06.2016, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 13.10.2016, teda predmetný daňový nedoplatok žalobcu ku dňu 30.09.2016 nebol u správcu dane evidovaný.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

16. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonom stanovenej lehote

kasačnú sťažnosť podľa § 438 a nasl. SSP, ktorej podanie odôvodnil tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (ust. § 440 ods. 1 písm. f/ SSP) a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (ust. § 440 ods. 1 písm. g/ SSP).

17. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že považuje za potrebné osobitne zvýrazniť, že už v správnej žalobe uviedol argumentáciu, ktorá s poukazom na ustanovenia nariadenia vlády Slovenskej republiky vydaného v intenciách splnomocňovacieho ustanovenia obsiahnutého v ust. § 160 ods. 3 daňového poriadku o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani z pridanej hodnoty, ktoré bolo vyhlásené zverejnením v zbierke zákonov dňa 07.05.2015 (deň účinnosti) pod číslom 90/2015 Z.z. a s ohľadom na skutočnosť že, žalobca bol v čase účinnosti NV č. 90/2015 Z.z. veriteľom pohľadávok zistených v reštrukturalizáciách jeho dlžníkov bližšie konkretizovaných v žalobe. Pohľadávka zodpovedajúca daňovej povinnosti zanikla splnením, a to dňa 26.01.2015 vo výške 41 530,17 Eur dňa 23.03.2015 vo výške 120 000,- Eur, čo napokon plynulo aj z obsahu namietaných rozhodnutí. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že podľa jeho presvedčenia pohľadávka zodpovedajúca úroku z omeškania nemohla byť lege artis vyrubená predmetnými rozhodnutiami orgánov finančnej správy, keďže ukladaná povinnosť v dôsledku splnenia podmienok predpokladaných nariadením zanikne, a to výlučne v dôsledku kvalifikovaného uplynutia času (v zmysle nariadenia ku dňu 01.10.2016).

18. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že po dôkladnom oboznámení a podrobnom preštudovaní obsahu doručeného písomného vyhotovenia rozsudku bol nútený konštatovať, že odôvodnenie rozsudku mu neposkytuje odpovede na žiadny z ním prednesených argumentov odôvodňujúcich záver o nezákonnosti rozhodnutia žalovaného. V konečnom dôsledku, podľa názoru sťažovateľa, uvedené predstavuje stav, že rozsudok obsahuje všetky zákonom predpísané náležitosti odôvodnenia v zmysle ust. § 139 ods. 2 SSP len formálne, avšak bez náležitého materiálneho obsahu.

19. Sťažovateľ bol toho názoru, že správny súd v rozsudku, s výnimkou konštatovania konštitutívnych účinkov rozhodnutia, ktorým bol vyrubený úrok s poukazom na ust. § 156 ods. 1 písm. a/ a ods. 2 daňového poriadku, neuviedol žiadne bližšie úvahy, ktoré by ho v kontrapozícii s argumentmi uvádzanými žalobcom dovedli k záveru o tom, že pohľadávka zodpovedajúca úroku z omeškania, nezanikla. Z odôvodnenia rozsudku sa navyše zdalo, že správny súd úplne rezignoval na zisťovanie významu a zmyslu právnej úpravy uplatňovaním jednotlivých metód právneho výkladu (najmä systematického a teleologického) a predmetnú právnu vec posudzoval výlučne podľa doslovného znenia, nota bene selektívne zvolených, ustanovení daňového poriadku.

20. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti vyjadril domnienku, že rozsudkom mu zo strany krajského súdu neboli komunikované dôvody, pre ktoré súd žalobu zamietol, a presvedčenie, že rozsudok uvedené, minimálne kvalitatívne požiadavky, kategoricky kladené v zmysle ústavného práva na súdnu a inú právnu ochranu a spravodlivý súdny proces, na odôvodnenia súdnych rozhodnutí, nespĺňa. Nerešpektovaním základných obsahových a kvalitatívnych požiadaviek kladených vo všeobecnosti na ústavne komfortné odôvodnenie súdneho rozhodnutia tak krajský súd zaťažil svoje konanie neodstrániteľnou vadou spočívajúcou v porušení všeobecných procesných zásad a princípov, pričom podľa presvedčenia sťažovateľa je takáto procesná vada konania subsumovateľná pod dôvod nezákonnosti rozsudku vyjadrený v ust. § 440 ods. 1 písm. f/ SSP a predstavuje tak dôvod na zrušenie rozsudku.

21. Sťažovateľ uviedol, že z rozsudku správneho súdu vyplýva, že záver súdu o nemožnosti posudzovať otázku nevymáhateľnosti úroku z omeškania, súd založil výlučne na textualistickom argumente, podľa ktorého je v zmysle ust. § 156 ods. 1 daňového poriadku povinnosťou správcu dane vyrubiť úrok z omeškania (bez ohľadu na jeho prípadnú nevymáhateľnosť) a predmetom žaloby bola výlučne dôvodnosť vyrubenia úroku z omeškania.

22. Otázku (ne)vymáhateľnosti úroku z omeškania bolo, podľa sťažovateľa, nutné skúmať už v rámci posudzovania zákonnosti jeho vyrubenia. Zastával stanovisko, že nemôže existovať povinnosť správcu

dane vyrubiť úrok z omeškania bez následnej a s tým spojenej povinnosti vymáhania, keďže existencia povinnosti správneho orgánu vydať nevykonateľné rozhodnutie je prima facie neodôvodniteľná a absurdná a navyše v priamom rozpore s požiadavkou na efektívnu a hospodárnu správu daní, na ktorej má štát nepochybný záujem.

23. Sťažovateľ uviedol, že je presvedčený, že zánik úroku z omeškania, resp. jemu zodpovedajúcej právnej povinnosti, v dôsledku splnenia predpokladov normovaných NV č. 90/2015 Z.z. zo dňa 07.05.2015, efektívne bránil jeho deklarácii alebo inému spôsobu manifestácie prostredníctvom aktu kompetentného orgánu verejnej moci (napríklad vyrubením, prostredníctvom ktorého sa vyrubená povinnosť voči jej nositeľovi formálnym spôsobom autoritatívne uplatňuje), t.j. vydaniu rozhodnutia nižšieho stupňa a následne aj rozhodnutia žalovaného.

24. Na základe skutočností uvedených v kasačnej sťažnosti, sťažovateľ navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane zruší. Taktiež navrhol, aby súd priznal sťažovateľovi právo na náhradu trov konania o kasačnej sťažnosti v plnom rozsahu.

25. Ku kasačnej sťažnosti žalobcu sa žalovaný nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

26. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

27. Kasačný súd vychádzal zo skutkového stavu, ktorý podrobne v odôvodnení rozsudku popísal krajský súd, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovat'.

28. Podľa § 2 písm. b/ daňového poriadku účinného do 31.10.2016, na účely tohto zákona sa rozumie daňou daň podľa osobitných predpisov vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov a miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu.

29. Podľa § 158 ods. 1 daňového poriadku daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku.

30. Podľa § 158 ods. 3 daňového poriadku, ak daňový nedoplatok vznikol v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň začatia reštrukturalizačného konania, alebo po vyhlásení konkurzu, alebo po začatí reštrukturalizačného konania, považuje sa za pohľadávku vzniknutú po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania.

31. Podľa § 158 ods. 5 daňového poriadku po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu.

32. Podľa § 84 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku (v znení od 01.01.2012) daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po úplnom splnení pohľadávok správcu dane vyplývajúcich z potvrdeného reštrukturalizačného plánu, a to v rozsahu pohľadávok, ktoré daňový subjekt na základe schváleného reštrukturalizačného plánu nemusí plniť alebo, ktoré nemožno v reštrukturalizácii uspokojiť; rovnako zanikajú aj pohľadávky, ktoré v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené, tieto

pohľadávky alebo ich časti po skončení reštrukturalizácie nemožno dodatočne vyrubiť.

33. Podľa názoru kasačného súdu daňové orgány správne vychádzali z ustanovenia § 2 písm. b/ daňového poriadku, podľa ktorého sa daňou pre účely tohto zákona rozumie daň, vrátane úroku z omeškania, podľa tohto zákona, ako aj podľa § 2 písm. f/ daňového poriadku, podľa ktorého daňovým nedoplatkom je dlžná suma dane, teda i úroku z omeškania po lehote splatnosti dane. Podľa názoru kasačného súdu bolo potrebné vychádzať z ust. § 63 ods. 1 daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

34. Z uvedeného správny súd správne vyvodil záver, že povinnosť žalobcu zaplatiť úrok z omeškania a pohľadávku správcu dane vo forme úroku z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty v ustanovenej lehote alebo výške vznikla, až keď bol tento úrok správcom dane správnym rozhodnutím vyrubený, a to až právoplatnosťou tohto rozhodnutia. Preto sa kasačný súd stotožnil s názorom správneho súdu vyjadreným zhodne aj v rozhodnutí žalovaného, že v prípade nezaplatenia úroku z omeškania môže dôjsť k naplneniu ust. § 1 ods. 1 NV č. 90/2015 Z.z. iba v prípade, ak existovalo právoplatné a vykonateľné správne rozhodnutie, ktorým správny orgán vyrubil úrok z omeškania. Až na základe tohto rozhodnutia mohlo dôjsť k existencii daňového nedoplatku, titulom nezaplateného úroku z omeškania a až na základe takto právoplatného rozhodnutia daňového orgánu bol vyrubený úrok z omeškania, vznikla existencia daňového nedoplatku a jeho povinnosť evidencie zo strany daňových orgánov.

35. Tento právny názor je v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky aj v súčasnosti (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžfk/8/2017 zo dňa 25.10.2018, ako aj v súlade so skoršou rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018).

36. Kasačný súd napriek vyššie uvedenému konštatovaniu uvádza, že aj keď úrok z omeškania vzniká až vydaním správneho rozhodnutia o jeho vyrubení (nevzniká zo zákona oneskoreným zaplatením dane, resp. nezaplatením dane a dňom nasledujúcim po splatnosti dane), nie je možné sa stotožniť s názorom správneho súdu aj žalovaného, že bolo potrebné najskôr úrok z omeškania vyrubiť (právoplatným správnym rozhodnutím) a až následne vyhodnocovať, v štádiu po vydaní právoplatného správneho rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania, či takto vyrubený úrok z omeškania môže byť predmetom daňovej exekúcie, teda vymáhania daňovými orgánmi, a či až v tomto štádiu bolo potrebné posudzovať skutkové okolnosti konania žalobcu (včasnú nezaplatenie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 a vznik nároku na zaplatenie úroku z omeškania z nezaplatenej dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014) vo vzťahu k žalobcovi, v kontexte NV č. 90/2015 Z.z., ktoré nadobudlo platnosť a účinnosť 05.05.2015, o to viac, keď žalobca dlžnú DPH za obdobie december 2014, ktorá bola splatná 26.01.2015, zaplatil 23.03.2015, úrok vypočítaný za 56 dní omeškania z istiny 120 000,- Eur, keď rozhodnutie správcu dane o vyrubení úroku z omeškania bolo prvostupňovým správnym orgánom vydané 22.06.2016 a druhostupňovým správnym orgánom 04.10.2016 a nadobudlo právoplatnosť dňa 13.10.2016, viac ako jeden a pol roka po tom, čo žalobca dlžnú daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 vo výške 120 000,- Eur zaplatil správcovi dane.

37. Vzhľadom na skutkové okolnosti posudzovanej veci, dátum zaplatenia dlžnej dane, dátum vyrobenia úroku z omeškania a nadobudnutie právoplatnosti rozhodnutia, ktorým správca dane vyrobil žalobcovi úrok z omeškania, v súvislosti s porušením práva žalobcu na účelné a hospodárne vedenie konania, sa javí postup správcu dane a aj správneho súdu pri posudzovaní konkrétnych skutkových okolností veci, podľa kasačného súdu, za prísne formalistický, ktorý popiera v konečnom dôsledku účel vydania NV č. 90/2015 Z.z., platného a účinného dňa 05.05.2015 a vydaného z dôvodu potreby riešenia aktuálnych problémov súvisiacich s reštrukturalizáciou v Slovenskej republike, keď sa veritelia, ktorých dlžníci sú v reštrukturalizačnom konaní, v dôsledku neuhradenia ich pohľadávok, ocitnú v postavení, kedy nemajú dostatok finančných prostriedkov na riadnu a včasnú úhradu dane z pridanej hodnoty (viď dôvodová správa k NV č. 90/2015 Z.z.). Podľa kasačného súdu postup, ktorý zvolil správny súd, ktorý akceptoval

postup a vyhodnotenie konkrétnej skutkovej situácie žalobcu zo strany žalovaného, je prísne formalistický a podľa kasačného súdu nemôže požívať právnu ochranu.

38. Podľa názoru súdu je podstatná aplikácia materiálneho hľadiska, nakoľko právny formalizmus v podmienkach demokratického právneho štátu nemôže celkom prevládať. Je nutné zdôrazniť, že povinnosť súdu nachádzať právo neznamená len vyhľadávať priame a výslovné pokyny v zákonomnom texte, ale tiež formulovať, čo je zmyslom a účelom právnych predpisov. Súd teda musí nielen rešpektovať právo, ale jeho výklad a aplikácia musia smerovať k spravodlivému výsledku. Súdu prislúcha, aby sa zaoberal otázkou, či mechanická a formalistická aplikácia zákona bez ohľadu na zmysel a účel záujmu chráneného právnou normou, nemôže priniesť absurdné následky a v prípade, že tomu tak je, aby takúto interpretáciu zákona odmietol a zvolil výklad v duchu zákona. Základné právo vyjadrené v čl. 46 ods. 1 ústavy zaručuje každému právo na prístup k súdu a právo na určitú kvalitu súdneho konania pred nezávislým a nestranným súdom, t.j. právo na spravodlivé súdne konanie (m.m. IV. ÚS 233/04). Podľa stabilizovanej judikatúry ústavného súdu (napr. IV. ÚS 77/02, IV.ÚS 299/04, II. ÚS 78/05) do obsahu základného práva na súdnu ochranu patrí nielen právo každého na to, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v právnom poriadku SR alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré SR ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon, ale aj právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy. Z toho vyplýva, že k reálnemu poskytnutiu súdnej ochrany dôjde len vtedy, ak sa na zistený stav veci použije ústne konformným spôsobom interpretovaná platná a účinná právna norma (m.m. IV. ÚS 77/02). Ústavne súladný výklad zákonov týkajúcich sa rozhodovacej činnosti súdov predstavuje neoddeliteľnú súčasť ich rozhodovacej činnosti a ako taký jedine zodpovedá základnému právu každého na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (I. ÚS 24/22).

39. Preto podľa kasačného súdu bolo potrebné, aby žalovaný posudzoval konkrétnu skutkovú situáciu žalobcu a takto ju mal posudzovať, v preskúmvanej veci, aj správny súd, ktorý nevyhodnocoval skutočnosť, že v čase platnosti a účinnosti NV č. 90/2015 Z.z. (05.05.2015) žalobca dlžnú daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 zaplatil (23.03.2015) a napriek obsahu nariadenia vlády SR č. 90/2015 Z.z., jeho jednotlivých ustanovení, nedošlo k právoplatnému rozhodnutiu správcu dane o vyrubení úroku z omeškania do 30.09.2016 a tým aj k jeho vzniku a evidencii zo strany daňového orgánu, keď daňové orgány nepreukázali, podľa kasačného súdu, také objektívne skutočnosti, ktoré ich viedli k tomu, že úrok z omeškania vyrubili cca z viac ako ročným časovým odstupom od zaplatenia dlžnej dane.

40. Predmetom kasačného konania bolo posúdenie vecnej správnosti rozsudku správneho súdu, ktorý dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je zákonné.

41. Ustanovenie § 133 SSP je však potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu, v zmysle článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (k tomu pozri bližšie uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 3. júla 2003, sp.zn. IV. ÚS 115/03). Túto požiadavku zvyrazňuje vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uvádza: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad.“ Európsky súd pre ľudské práva ale súčasne tiež pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku

reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci (porovnaj napr. rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 9. decembra 1994, sťažnosť č. 18390/91 a rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Hiro Balani proti Španielsku z 9. decembra 1994, sťažnosť č. 18064/91).

42. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku kasačný súd dáva do pozornosti, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04).

43. Vo vzťahu k dôvodu kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP), musí kasačný súd, s prihliadnutím na zásadu kontinuálneho výkonu štátnej moci (čl. 1 ods. 1 veta prvá ústavy Slovenskej republiky) zdôrazniť, že doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t.j. na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy (hypotéza ako právny skutkový stav a dispozícia) na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis, alebo, ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

44. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdil, že napadnutý rozsudok správneho súdu nezodpovedá ustanoveniu § 133 SSP a právu sťažovateľa na spravodlivý súdny proces, keď nie sú (podľa sťažovateľa) dostatočne odôvodnené tvrdenia a závery správneho súdu, s týmto právnym názorom sa kasačný súd nestotožnil. Mal za to, že správny súd vychádzal z právneho posúdenia veci odlišného od posúdenia kasačným súdom a právny názor, ktorý prezentoval v odôvodnení, ako aj vo výroku napadnutého rozsudku a dostatočne svoj právny názor zdôvodnil. Kasačný súd sa však s vysloveným právnym názorom správneho súdu nestotožnil.

45. Kasačný súd je iného právneho názoru než vyslovil v napadnutom rozsudku správny súd, preto postupom podľa § 462 ods. 2 SSP kasačný súd napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy ako nesúladne so zákonom z dôvodov kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, zrušil rozhodnutie žalovaného z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP, v dôsledku čoho zmenil rozhodnutie správneho súdu a vec orgánu verejnej správy vrátil na ďalšie konanie.

46. Žalovaný bude povinný v ďalšom konaní vyhodnotiť individuálny charakter postupu žalobcu vo vzťahu k aplikácii NV č. 90/2015 Z.z. vo väzbe na skutkové okolnosti veci, už kasačným súdom konštatované časové údaje zaplataenia DPH za zdaňovacie obdobie december 2014, vyrubenia úroku z omeškania napadnutým rozhodnutím žalovaného v spojení s prvostupňovým správnym rozhodnutím a časový úsek, v ktorom správne orgány nekonali, nevydávali rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania z včas nezaplataenej DPH za zdaňovacie obdobie 12/2014, keď z obsahu administratívneho spisu nevyplývajú konkrétne okolnosti na strane žalobcu, ktoré by spôsobili výlučne konaním alebo opomenutím konania žalobcu, vyrubenie úroku z omeškania zo strany daňových orgánov s viac ako jeden a pol ročným časovým odstupom od dátumu, kedy žalobca dlžnú daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 správcovi dane zaplatil.

47. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a priznal žalobcovi, ktorý mal úspech v kasačnom konaní proti žalovanému, ktorý úspech v kasačnom konaní nemal, právo na úplnú náhradu trov kasačného konania a úplnú náhradu trov konania pred správnym súdom.

48. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.