

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/19/2020
Identifikačné číslo spisu: 5019200042
Dátum vydania rozhodnutia: 30.09.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5019200042.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: B. P., E.. XX.XX.XXXX, I. J. J., B. Š., G. Č.. XX/XX, zastúpená Advokátskou kanceláriou AKSK,s.r.o., so sídlom Banská Bystrica, Nám. SNP č. 15, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102369134/2018 zo dňa 27.11.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30 S/22/2019 zo dňa 10. decembra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/22/2019-60 zo dňa 10. decembra 2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

I. Administratívne konania a konanie pred správnym súdom

1. Prvostupňový správny orgán - Daňový úrad Žilina, kontaktné miesto Turčianske Teplice rozhodnutím č. 101714034/2018 zo dňa 04.09.2018 rozhodol s poukazom na stanovenie § 156 ods. 1 písm. b) 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 17,80 Eur za nezaplatenie preddavkov za obdobie od 01.10.2015 do 31.12.2015 na dani z motorových vozidiel na zdaňovacie obdobie 2015 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. V odôvodnení rozhodnutia prvostupňový správny orgán citoval ustanovenie § 156 ods. 1, 2, 4 a § 161 Daňového poriadku a s poukazom na citované zákonné ustanovenia obsahol v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia aj výpočet úroku z omeškania s vyjadrením dlžnej sumy, dňa splatnosti preddavkov na daň, dňa platby, počet dní omeškania a úroku z omeškania, vrátane úrokovej sadzby.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 102369134/2018 zo dňa 27.11.2018 rozhodujúc o odvolaní žalobcu potvrdil vyššie citované prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu s poukazom na ustanovenie § 74 ods. 4 Daňového poriadku. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na skutkové a právne dôvody rozhodnutia správcu dane. Nakoľko žalobca nezaplatil preddavok na daň z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie od 01.10.2015 - 31.12.2015 v lehote splatnosti, t. j. do dňa 01.02.2016 správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď vyrubil žalobcovi s poukazom na ustanovenie § 156 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku a zistený skutkový stav úrok z omeškania v stanovenej výške. Pokiaľ žalobca namieta, že pohľadávka vyrubená napadnutým rozhodnutím mala byť prihlásená do konkurzu vedeného na žalobcu s tým, že pokiaľ sa tak nestalo v súlade s ustanovením § 166a a ustanovením § 166e ods. 1 zákona č. 5/2007 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej len zákon č. 5/2007 Z. z.) sú takéto pohľadávky nevyhmáhatelné a žalobca nie je povinný ich zaplatiť, žalovaný poukazuje na skutočnosť, že podľa § 47 ods. 2 zákona č. 5/2007 Z. z. sa vyhlásením konkurzu neprerušujú daňové konania. Daňový poriadok prikazuje správcovi dane vyrubiť úrok z omeškania. 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. Podľa § 2 písm. b) Daňového poriadku daňou sa rozumie daň podľa osobitných predpisov, vrátane úroku z omeškania. Vyrubeny úrok z omeškania v zmysle citovaného nie je možné považovať za pohľadávku, nakoľko je splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti napadnutého rozhodnutia.

3. Krajský súd v Žiline preskúmal rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa, ako aj rozhodnutie žalovaného podľa ustanovenia § 177 ods. 1 SSP a zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. d), rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa podľa § 191 ods. 3 písm. a) a vrátil vec správneho orgánu prvého stupňa podľa ustanovenia § 191 ods. 4 veta prvá SSP na ďalšie konanie z nasledovných dôvodov:

4. Správny súd poukázal na to, že pred meritórnym preskúmaním veci posudzoval, či výrok rozhodnutia správcu dane o vyrubení úroku z omeškania podľa citovaného ustanovenia § 156 ods. 2 Daňového poriadku v nadväznosti na citované ustanovenie § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku napĺňa atribút určitosti a zrozumiteľnosti, ako predpokladu preskúmateľnosti výroku rozhodnutia správcu dane správnym súdom.

5. Uviedol, 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 neurčitost'. Výrok rozhodnutia správcu dane musí jednoznačne reflektovať na predmet konania, a tento vymedziť tak, aby nemohol byť zameniteľný s iným predmetom konania rovnakého účastníka.

6. Zdôraznil, 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, ktorá by vylučovala jeho zameniteľnosť s inou sankciou žalobcu. Nemožno opomenúť, že len porovnaním výroku možno usudzovať na existenciu prekážky veci rozhodnutie, len výrok rozhodnutia (a nie odôvodnenie) môže byť vynútené správnou exekúciou a podobne.

7. Nevyhnutným naplnením požiadavky zákonodarcu, vyjadrenej v citovanom ustanovení § 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 ustanovením § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, nakoľko neidentifikuje „predmet konania“ ako jednu zo zákonom predpísaných náležitostí výroku rozhodnutia správcu dane nezameniteľným spôsobom.

8. Minimum pre nezameniteľnú identifikáciu vyčíslenej sumy 17,80 Eur, ako úroku z omeškania (za

nezaplatenie preddavkov za obdobie od 01.10.2015 do 31.12.2015 na dani z motorových vozidiel na zdaňovacie obdobie 2015), je potrebné posudzovať v nadväznosti na správcom dane aplikované citované ustanovenie § 156 ods. 2 Daňového poriadku a v súvislosti s citovaným ustanovením § 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 17,80 Eur vyrubený. Pokiaľ by bol žalobcovi za omeškanie so zaplatením preddavku za stanovené obdobie na dani z motorových vozidiel na zdaňovacie obdobie 2015 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 porušenie dvoma úrokmi z omeškania.

9. 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 ustanovenia § 191 ods. 1 písm. d) SSP žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa zrušiť a vec vrátiť správnejmu orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie (§ 191 ods. 4 veta prvá SSP) bez možnosti zaoberať sa ďalšími žalobnými námietkami vzťahujúcimi sa k samotnej dôvodnosti vyrubenia úroku za omeškanie. Súd pritom poukázal na to, že hoci žalobca v žalobu túto vadu napadnutých rozhodnutí nevytkol a súd ich preskúmal nad rámec žalobných bodov, bolo nevyhnutné na túto vadu prihliadnúť, pretože predstavuje prekážku napadnuté rozhodnutia riadne preskúmať. O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý mal vo veci plný úspech, priznal voči žalovanému právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v celom rozsahu.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

10. Proti rozsudku krajského súdu v zákonom stanovenej lehote podal kasačnú sťažnosť sťažovateľ a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1, písm. g/ SSP.

11. 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 (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), pričom poukazuje na zákonné náležitosti výroku rozhodnutia.

12. Žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím číslo 102369134/2018 zo dňa 27. 11. 2018 potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa číslo 101714034/2018 zo dňa 04. 09. 2018, ktorým správny orgán prvého stupňa podľa § 156 ods. 1 písm. b) daňového poriadku vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 17, 80 eur za nezaplatenie preddavkov za obdobie od 01. 10. 2015 - 31. 12. 2015 na dani z motorových vozidiel na zdaňovacie obdobie 2015 v ustanovenej lehote a ustanovenej výške.

13. 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.

14. 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. 1 písm. b) daňového poriadku), lehotu plnenia (úrok z omeškania je splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania), sumu (17, 80 eur) a aj číslo účtu, na ktorý má byť vyrubená suma zaplatená (účet Daňového úradu Žilina, vedený v Štátnej pokladnici č. účtu SK64 8180

5011 6380 2361 9048, variabilný symbol 3350039425).

15. Žalovaný sa nestotožňuje s vyjadrením 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 preskúmaného rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa (Daňového úradu Žilina číslo 101714034/2018 zo dňa 04. 09. 2018) bol podľa 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 17, 80 eur 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 daňového poriadku a samotný výpočet úroku z omeškania je uvedený v tabuľke výpočtu, kde je uvedená dlžná suma (1 357, 66 eur), deň splatnosti preddavkov na daň (31. 12. 2015), deň ku ktorému počítal úrok z omeškania (v nadväznosti na ustanovenie § 156 ods. v 4 daňového poriadku ku dňu uplynutia lehoty na podanie daňového priznania k dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2015, t.j. ku dňu 01. 02. 2016), počet dní omeškania s platbou (32) a samotný úrok z omeškania, ktorého celková vyrubená suma po zaokrúhlení je 17,80 eur a je totožná so sumou uvedenou vo výroku rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa, ako i žalovaného. Z uvedeného dôvodu žalovaný považuje identifikáciu predmetu konania uvedeného vo výroku rozhodnutia za dostatočnú a nezameniteľnú.

16. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti žalovaný ako sťažovateľ navrhuje, aby Najvyšší súd SR ako súd kasačný, napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/22/2019 zo dňa 10. 12. 2019 zrušil a vec vrátil prvostupňovému súdu na ďalšie konanie.

17. Žalobca podal ku kasačnej sťažnosti písomné vyjadrenie, v ktorom uviedol, že v prvom rade považoval za potrebné uviesť, že súd prvého stupňa žalobcom označené rozhodnutie správneho orgánu vôbec neposudzoval vo vzťahu k podstate veci, ale zameral sa výlučne na otázku procesnú, teda otázku, ktorá žalobcovi nerieši ním nastolený problém. Súd prvého stupňa dokonca ani v napadnutom rozsudku neposkytol stranám žiadne „vodítka“ právne posúdenie podstaty veci tak, aby bola zachovaná hospodárnosť konania. To znamená, že súd napadnutým rozhodnutím v žiadnom prípade neodstránil neistotu žalobcu a túto len „odsunul“ do budúcnosti. Napadnuté rozhodnutie súdu prvého stupňa je logické a obsahovo správne a z tohto pohľadu nie je dôvod na to, aby kasačný súd napadnuté rozhodnutie zrušil.

III. Právne posúdenie veci kasačným súdom

18. 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 Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30.9.2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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

20. 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.

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

napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

22. 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.

23. Podľa § 156 ods. 1 a 2 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, 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.

24. Podľa § 55 ods. 12 Daňového poriadku, za deň platby sa považuje

- a) pri bezhotovostných prevodoch z účtu deň, keď bola platba odpísaná z účtu daňového subjektu alebo inej osoby, ktorá platbu vykonala,
- b) pri platbe v hotovosti deň, keď pošta alebo zamestnanec správcu dane hotovosť prijal alebo prevzal,
- c) pri vykonaní kompenzácie podľa odseku 7 deň, keď bola platba pripísaná na účet iného správcu dane,
- d) pri použití daňového preplatku podľa § 79 deň vzniku daňového preplatku, ak splatnosť daňovej pohľadávky nastane počas plynutia lehoty na vrátenie daňového preplatku, deň splatnosti tejto daňovej pohľadávky,
- e) pri použití nadmerného odpočtu, spotrebnej dane a dane z pridanej hodnoty podľa § 79 ods. 7 až 9 prvý deň lehoty na ich vrátenie alebo ak splatnosť daňovej pohľadávky nastane počas plynutia lehoty na vrátenie daňového preplatku, deň splatnosti tejto daňovej pohľadávky.

25. Predmetom posúdenia zo strany kasačného súdu na základe podanej kasačnej sťažnosti žalovaného je posúdenie, 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.

26. 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 hmotnoprávných daňových predpisov) a pri zachovaní základných práv a slobôd.

27. 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.

28. 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 nepríslušný orgán, resp. v prípade správcu dane, ktorým je obec, miestne nepríslušný orgán, išlo by o nulité rozhodnutie (§ 64).

29. 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.

30. 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. 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 hmotnoprávných daňových predpisov.

31. „, 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).

32. Daňový poriadok za nesplnenie povinnosti peňažného charakteru sankcionuje daňový subjekt vyrubením úroku z omeškania, ktorý je upravený v ustanovení § 156 a vzťahuje sa na všetky dane.

33. Správca dane úrok vyrubí, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v stanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane b) preddavok na daň (§ 156 ods. 1 pís. b daňového poriadku). Platenie preddavkov na daň upravuje ZDP a zákon o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady pri dani z motorových vozidiel. Úrok z omeškania nemôže správca dane vyrubiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom daňový subjekt bol povinný zaplatiť preddavok na daň (odsek 8). Do omeškania sa daňový subjekt dostane dňom nasledujúcim po dni, keď bol preddavok splatný.

34. 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.

35. Z dôvodovej správy k § 156 zákona č. 563/2009 Z.z. vo vzťahu k § 156 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 rádu 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 stížen 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).“

36. 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.

37. 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.

38. 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. d/ 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.

39. 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 17,80 eur je vyrubená s poukazom na § 156 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku za nezaplatenie preddavkov za obdobie od 1.10.2015 do 31.12.2015 na dani z motorových vozidiel na zdaňovacie obdobie 2015 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. zřejmý 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 preddavkov na daň, deň platby, počet dní omeškania s platbou a samotný úrok z omeškania, ktorého celková vyrubená suma vo výške 17,80 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 vyrubení úrok z omeškania vyrubení v zmysle § 156 ods. 1 pís. b) a ods. 2 Daňového

poriadku.

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

41. V ďalšom konaní s poukazom na § 469 SSP podľa ktorého ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a 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 spočívali v tom, že na žalobcu bol vyhlásený konkurz a s tým súvisiace námietky uvedené v žalobe, ktoré predstavujú gro prejednávanej veci a s ktorými sa správny súd žiadnym spôsobom nezaoberal.

42. S poukazom na § 467 ods. 3 SSP krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

43. Toto rozhodnutie bolo prijaté pomerom hlasov 3:0

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.