



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **K., s.r.o.**, sídlom P., B., IČO: X., právne zastúpeného advokátom Mgr. D. F., AK M., B. proti žalovanému: **D. R.**, so sídlom N., B. v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/222/13950-91724/2005/992139-r zo dňa 19.12.2005, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 69/06-26 zo dňa 30.05.2007 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S 69/06-26 zo dňa 30.05.2007 **zmeňuje** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/222/13950-91724/2005/992139-r zo dňa 19.12.2005, ako aj platobný výmer Daňového úradu Bratislava II č. 601/231/116831/05/FÁZ zo dňa 26.9.2005 **zrušuje** podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku a vec **vracia** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **je povinný** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 16 946 Sk k rukám jeho právneho zástupcu Mgr. D. F. do 30 dní od právoplatnosti rozhodnutia.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/13950-91724/2005/992139-r zo dňa 19.12.2005, ktorým žalovaný potvrdil platobný výmer Daňového úradu Bratislava II č. 601/231/116831/05/FÁZ zo dňa 26.09.2005 o vyrubení penále

za omeškanie s úhradou dane z prevodu a prechodu nehnuteľností v sume 1 112 120 Sk za obdobie od splatnosti vyrubenej dane 27.10.2004 v sume 1 435 000 Sk, do jej zaplataenia dňa 31.3.2005 vo výške 0,5% denne z daňového nedoplatku. Penále bolo vyrubené podľa § 23 ods. 2 zákona č. 318/1992 Zb. o dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností v platnom znení (ďalej len zákon) v znení účinnom do 31.3.2002.

Žalobca svojim žalobným návrhom sa domáhal zrušenia predmetných rozhodnutí z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia s tým, že na jeho prípad omeškania s úhradou daňového nedoplatku mal byť v konečnom dôsledku aplikovaný zákon č. 511/1992 Z.z. o správe a dani a poplatkov ..., ktorý v ustanovení § 110e upravuje sankčný úrok. Táto sankcia je celkovo nižšia ako nesprávne vyrubené penále a dôsledkom toho sa rozhodnutiami správnych orgánov cíti na svojich právach ukrátený.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že preskúmal rozhodnutia oboch napadnutých rozhodnutí daňových orgánov a konania im predchádzajúce, z ktorých vyplýva nesporne zistený skutkový stav ohľadne vzniku daňovej povinnosti zápisom vkladu zmeny vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam do katastra nehnuteľností dňa 14.9.2001, predloženia daňového priznania, vyrubenia dane z prevodu a prechodu nehnuteľností v sume 1 357 080 Sk a zaplataenia predmetnej dane. Nesporné taktiež bolo omeškanie žalobcu s úhradou daňového nedoplatku, od 27.10.2004 do 31.03.2005, teda v rozsahu 155 dní. Ako Daňový úrad Bratislava II, tak žalovaný v rozhodnutí o odvolaní omeškanie posudzovali podľa § 23 ods. 2 zákona č. 318/1992 Zb. v znení platnom do 31.03.2002. Vychádzali z rozhodnej skutočnosti pre posudzovanie práv a povinností daňovníka v rámci dane z prevodu a prechodu nehnuteľností, ktorou je vznik povinnosti k dani z prevodu a prechodu nehnuteľností zápisom vkladu vlastníctva do katastra nehnuteľností. V danom prípade je to deň 14.09.2001. S poukazom na medziasové ustanovenie § 17 zák.č. 554/2003 Z.z., od stavu právnych predpisov v danom čase sa odvíja postup a rozhodovanie správnych orgánov týkajúce sa povinnosti predložiť daňové priznanie daňovým subjektom, vyrubenia a splatnosť dane, druh a výška sankcie pri porušení zákonom uložených povinností. Krajský súd sa stotožnil so závermi žalovaného v tom, že osobitná právna úprava sankcií upravená v zákone má prednosť pred neskoršou úpravou sankcie v podobe sankčného úroku v zmysle nepriamej novelizácie zakotvenej v § 110e zákona č. 511/1992 Zb. o správe dani a poplatkov v príslušnom znení novely zák.č. 679/2004, ako tvrdil žalobca.

Žalobca podal včas odvolanie voči rozhodnutiu krajského súdu, v ktorom precizoval svoju žalobnú argumentáciu spočívajúcu v tvrdení, že správne orgány na správne zistený skutkový stav aplikovali nesprávnu právnu normu. Tvrdil, že v danom prípade mal byť aplikovaný § 110e v spojení s § 35b zákona č. 511/1992 Zb., keďže ide o stanovenie sankcie za porušenie povinnosti zaplatiť daň riadne a včas, ktorej sa žalobca dopustil za účinnosti novely zák.č. 679/2004 Z.z., postihujúcej rovnaké porušenie povinnosti miernejšou sankciou. Ide o správny delikt,

ktorý sa subsumuje pod trestné delikty v zmysle čl. 6 a 7 Európskeho dohovoru o ľudských právach a judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva, bez ohľadu na jeho vnútroštátnu kvalifikáciu čo do povahy a prísnosti sankcie. Ústava SR v čl. 154c ods. 1 tento dohovor označila za súčasť právneho poriadku, ktorá má prednosť pred zákonom, ak zabezpečuje väčší rozsah ústavných práv a slobôd. V tej súvislosti a preto je použiteľná ústavná zásada zakotvené v čl. 50 ods. 6, podľa ktorého trestnosť činu sa posudzuje a trest sa ukladá podľa zákona účinného v čase, keď bol čin spáchaný. Neskorší zákon sa použije, ak je to pre páchatel'a priaznivejšie. Keďže omeškania s platením dane sa žalobca ako porušenia povinnosti a teda správneho deliktu dopustil v čase účinnosti právneho predpisu upravujúceho miernejší trest za rovnaký delikt – úrok za meškanie, ktorý je podstatne nižší ako penále za omeškanie podľa pôvodnej právnej úpravy, mal by byť aplikovaný tento miernejší a teda pre páchatel'a priaznivejší postih. Na tom základe žiadal rozhodnutie krajského súdu, ako aj napadnutého správneho orgánu zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť ako vecne a právne správny, pričom poukázal na legislatívne odkazy k úprave postihu v zákone účinnom k 31.03.2003.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP, preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj jemu predchádzajúce konanie a dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné. Na základe uvedeného, podľa § 250j ods. 2 písm. a/ OSP odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu, keďže vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Z rozhodnutia krajského súdu, ako aj z pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že bol nesporne ustálený skutkový stav spočívajúci v tom, že žalobca zmluvou zo dňa 22.08.2001 nadobudol podnik úpadcu K. S., a.s. B. a v jeho rámci aj nehnuteľnosti, pričom vklad prevodu nehnuteľností bol povolený Okresným úradom Bratislava II dňa 14.09.2001 pod č. 5151/01. Daňové priznanie k dani z prevodu a prechodu nehnuteľností žalovaný podal včas 21.11.2001 v súlade so zákonom č. 318/1992 Zb. v znení platnom do 31.03.2002. Daň je splatná do 30 dní odo dňa doručenia rozhodnutia daňového úradu o vyrubení dane. Daňový úrad Bratislava II vyrubil daň z prevodu nehnuteľností dňa 14.09.2004 platobným výmerom č. 601/231/140341/04 vo výške 1 435 000 Sk so splatnosťou 27.10.2004. Žalobca daň zaplatil dňa 31.03.2005, teda s omeškaním 155 dní.

Daňový úrad Bratislava II vyrubil žalobcovi **sankciu** – penále za omeškanie s úhradou daňového nedoplatku platobným výmerom č. 601/231/11831/05/FÁZ **dňa 26.09.2005** v sume 1 112 120 Sk, čo predstavuje 0,5% z nedoplatku dane za každý deň omeškania. Pridržiaval sa pritom § 23 ods. 2 zákona č. 318/1992 Zb. v znení účinnom do 31.3.2002 v nadväznosti na ustanovenie § 17 zákona č. 554/2003 Z.z. účinného od 1.1.2004.

V danom prípade ide o právne posúdenia sankcie, ktorá má postihnúť žalobcu za porušenie povinnosti včas a riadne zaplatiť vyrubenú daň za prevod a prechod nehnuteľností predstavujúcich v omeškaní 155 dní od 27.10.2004 do 31.03.2005. Ide teda o sankciu za porušenie povinnosti uloženej daňovému subjektu, za nezaplatenie dane v lehote stanovenej v rozhodnutí zo dňa 14.09.2004. Skutok naplňajúci znaky porušenia povinnosti, za ktorý nastupuje určitá sankcia aj z oblasti daní, možno všeobecne subsumovať pod správne delikty, keďže nejde o priestupok. V oblasti správneho práva nie sú vymedzené zásady trestania. Preto je potrebné prihliadať k zásadám najbližšej právnej oblasti, ktorou sú zásady trestania v trestnom práve. Na tom základe potom treba rešpektovať zásadu zakotvenú v Ústave Slovenskej republiky v čl. 50 ods. 6, podľa ktorého **trestnosť činu sa posudzuje a trest (sankcia) sa ukladá podľa zákona účinného v čase, keď bol čin spáchaný.** Neskorší zákon sa použije, ak je to pre páchatel'a priaznivejšie. V danom prípade sa žalobca dopustil oneskoreného zaplatenia vyrubenej dane (dokonaním skutku) za účinnosti zákona č. 679/2005 Z.z. , ktorým sa menil a dopĺňal zák.č. 511/1992 Zb. s účinnosťou od 01.01.2005. Súd pripomína, že v danom prípade splatnosť dane nenastala podaním daňového priznania, ale až po vydaní rozhodnutia o vyrubení dane v dôsledku omeškania daňového úradu, a bez toho, aby mal žalobca účasť na oneskorenom vydaní rozhodnutia o vyrubení dane. Rovnako treba brať zreteľ na to, že Slovenská republika je právnym štátom v zmysle čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ktorého atribútom je právna istota. V súdenom prípade právna istota spočíva v tom, že subjekty, ktoré v rovnakom čase porušili rovnakú zákonnú povinnosť, budú potrestané rovnako, a na základe rovnakých hmotnoprávnych ustanovení zákona.

Zákon č. 554/2003 Zb. o dani z prevodu a prechodu nehnuteľností ..., účinný od 01.01.2004, ktorým bol zrušený zákon č. 318/1992 Zb., a podľa ktorého žalovaný postupoval, v § 17 síce stanovuje, že ak daňová povinnosť k dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností vznikla pred 1. januárom 2004, **postupuje sa** podľa doterajších predpisov s výnimkou § 29 (zmocňovacie ustanovenie) zákona č. 318/1992 Zb. o dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností v znení účinnom pred 1. aprílom 2002, ak daňová povinnosť k dani z dedičstva, k dani z darovania a k dani z prevodu a prechodu nehnuteľností vznikla do 1. apríla 2002, avšak súd podčiarkuje, že prechodné ustanovenie **§ 17 upravuje postup, nie však hmotnoprávne otázky, t.j. vymedzenie postihovateľných skutkov a tomu zodpovedajúce sankcie.** V danom prípade práve postup daňovníka podľa zákona č. 318/1992 Zb. v znení platnom do 31.03.2002 bol v súlade so zákonom (včas a riadne podal daňové priznanie, avšak práve daňový orgán včas a riadne za účinnosti predmetného zákona daň nevyrubil). Keďže zákon č. 554/2003 Z.z. už neobsahuje žiadne ustanovenia o dôsledkoch porušenia povinnosti pri platení dane, prípadne omeškania sa s platením dane a žalovaný podľa uvedeného zákona napriek tomu rozhodol o uložení penále v spojitosti so zákonom č. 318/1992 Zb. v znení účinnom do 31.03.2002, porušil podľa názoru odvolacieho súdu platný zákon č. 511/1992 Zb.

v znení účinnom ku dňu vydania rozhodnutia o sankcii za oneskorené zaplatenie vyrubenej dane.

Zákon č. 511/1992 Zb. o daňovom konaní v znení novely zák.č. 609/2003 Z.z. zák. č. 679/2005 Z.z. účinnnej od 1.1.2005 v § 110e, prechodné ustanovenie k úpravám účinným od 1. januára 2005 upravuje, že ustanovenia tohto zákona sa použijú na pokuty a sankčný úrok účinné od 1. januára 2004, ako aj na zrušené penále, pokuty a zvýšenie dane, ak konanie o nich bude prebiehať po nadobudnutí účinnosti tohto zákona a nezaniklo právo na ich vyrubenie, vybratie a vymáhanie; na konanie o penále sa rovnako použije ustanovenie tohto zákona o sankčnom úroku a na konanie o pokutách a zvýšení dane sa rovnako použije ustanovenie tohto zákona o správnych deliktoch.

Z toho vyplýva, že právna úprava platná v čase rozhodnutia daňového orgánu v prvom stupni pri dani z prevodu a prechodu nehnuteľností už neobsahovala žiadnu sankciu za omeškanie s platením dane. Túto úpravu obsahuje len zákon č. 511/1992 Zb. Pri predmetnej sankcii treba tiež konštatovať, že penále vo výške 0,5% z dlžnej sumy denne bolo už zrušené (znížené) ako sankcia už skoršou zmenou právnej úpravy pred samotným skutkom omeškania žalobcu. Preto, aj s prihliadnutím k citovaným ústavným princípom a zárukám, v ďalšom konaní bude treba postupovať podľa ustanovení § 35b v nadväznosti na § 110e zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom v čase spáchania deliktu .

Vec o ktorej je v danom prípade rozhodované, je iný správny delikt. Pokiaľ ide o výrok napadnutého platobného výmeru ukladajúceho sankciu za iný správny delikt, tento neobsahuje v skutkovej vete výroku rozhodnutia identifikovateľné skutkové vymedzenie správneho deliktu – v danom prípade čo do času a rozsahu omeškania s úhradou konkrétne špecifikovaného daňového nedoplatku. Zákon č. 511/1002 Z.z. obsah rozhodnutí vymedzuje v § 30, pričom v ods. 2 písm. d/ upravuje obsah výroku vo všeobecnosti tak, že obsahuje rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, prípadne lehotu plnenia, rozhodnutie o náhradách konania, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená. Zákon osobitne neupravuje výrok pre rozhodnutia o správnych deliktoch. Z citovaného ustanovenia explicitne nevyplýva, že by výrok rozhodnutia musel obsahovať vecné, časové a miestne určenia konania, subsumovateľné pod konkrétny správny delikt, na druhej strane je však nespochybniteľné, že iba výroková časť správneho rozhodnutia je schopná mať dopad na práva a povinnosti účastníkov konania a iba ona môže nadobudnúť právnu moc. Bezzvadne formulovaný výrok je nezastupiteľnou časťou rozhodnutia; len z výroku je možné zistiť, či a aká povinnosť bola uložená alebo porušená, iba porovnaním výroku je možné usúdiť existenciu prekážky veci rozhodnutej, vylúčenie prekážky litispendencie, dvojakého postihu pre totožný skutok, je dôležitý pre určenie rozsahu dokazovania, ako aj na zabezpečenie riadneho práva na obhajobu, len výrok rozhodnutia, a nie jeho odôvodnenie, môže byť vynútiteľný správnu exekúciou a pod. Z uvedených dôvodov je odvolací súd toho názoru,

že vymedzenie predmetu konania vo výroku rozhodnutia o správnom delikte spočíva v špecifikácii správneho deliktu takým spôsobom, aby sankcionované konanie nebolo zameniteľné s konaním iným. Preto v ďalšom konaní, pri novom platobnom výmere daňového orgánu bude potrebné výrok doplniť v uvedenom smere, aby zodpovedal charakteru postihovaného skutku.

Na tomto základe bolo potrebné rozsudok krajského súdu zmeniť a rozhodnutia daňových orgánov v prvom i v druhom stupni zrušiť podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a c/ OSP a vec vrátiť žalovanému na nové konanie v naznačených smeroch.

Žalobca v konaní mal úspech, preto mu odvolací súd priznáva právo na náhradu trov konania podľa § 250k ods. 1 OSP do výšky zodpovedajúcej zaplatenému súdnemu poplatku v sume 10 000 Sk za podanú žalobu, pričom zistil, že poplatok za odvolanie nebol zaplatený. Súd tiež priznal náhradu trov právneho zastúpenia za dva úkony v roku 2006 v sume 1 260 Sk za jeden úkon podľa § 11 ods. 2 zák.č. 655/2004 Z.z. plus 2x paušál v sume 164 Sk, a za dva úkony v roku 2007 v sume 1 371 Sk za jeden úkon + 2x paušál 178 Sk. Súd nepriznal žalobcovi náhradu trov odvodenú od výšky stanovenej daňovej povinnosti, pretože táto sama o sebe nebola predmetom konania, ale predmetom konania bolo právne posúdenie zodpovednosti za omeškanie so zaplatením vyrubenej dane.

P O U Č E N I E: Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave, dňa 24. apríla 2008

JUDr. Ida H a n z e l o v á , v.r.
predsedníčka senátu

za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková