

Súd: Krajský súd Prešov  
Spisová značka: 5S/21/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200183  
Dátum vydania rozhodnutia: 10. 11. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Tobiašová  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8020200183.5

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Tobiašovej a členiek senátu JUDr. Ľuboslavy Mruškovičovej a JUDr. Marianny Hirkovej v právnej veci žalobcu: HYDINA SK, s.r.o., so sídlom Slavkovská cesta 54/1468, 060 01 Kežmarok, IČO: 46 645 454 právne zastúpený KVASŇOVSKÝ & PARTNERS / ADVOKÁTI s.r.o., Dunajská 2317/32, Bratislava – mestská časť Staré Mesto, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 13.01.2020 č.: XXXXXXXXXX/XXXX v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, kontaktné miesto Kežmarok zo dňa 16.10.2019, č.: XXXXXXXXXX/XXXX, na základe všeobecnej správnej žaloby takto

### rozhodol:

Žalobu **z a m i e t a**.

Náhradu trov konania účastníkom **n e p r i z n á v a**.

### odôvodnenie:

I.  
Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

Preskúmaným rozhodnutím Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (Daňový poriadok) rozhodnutie Daňového úradu Prešov, kontaktné miesto Kežmarok zo dňa 16.10.2019 č.: 102379037/2019 (rozhodnutie správcu dane), ktorým bol vyrubený úrok z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku v sume 1 961,70 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie november 2018 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške daňovému subjektu HYDINA SK, s.r.o. Kežmarok (ďalej aj platiteľ dane, žalobca), potvrdil.

V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaný podrobne uviedol odvolacie námietky daňového subjektu proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré sú zhodné so žalobnými dôvodmi.

Žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie a zo spisového materiálu zistil tento skutkový stav:

Daňový subjekt ako platiteľ dane podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2018 dňa 27.12.2018. Priznaná vlastná daňová povinnosť bola 78 256,17 Eur.

Daňový subjekt vlastnú daňovú povinnosť vo výške 78 256,17 Eur neuhradil v lehote splatnosti do dňa 27.12.2018 a bola odvedená až dňa 26.02.2019. Správca dane preto podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku vyrubil rozhodnutím č.: XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 16.10.2019 daňovému subjektu úrok z omeškania vo výške 1 961,70 Eur, proti ktorému daňový subjekt podal odvolanie.

Odvolací orgán po preskúmaní veci a citácií ust. § 78 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH), § 65 ods. 5, § 156 ods. 1 písm. a/ ods. 2 a ods. 8 písm. a/ Daňového poriadku zistil, že daňový subjekt ako platiteľ dane bol povinný zaplatiť daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2018 v súlade s § 78 ods. 2 zákona o DPH do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, t.j. do 27.12.2018. Daňový subjekt daň z pridanej hodnoty (vlastnú daňovú povinnosť do 27.01.2018) nezaplatil. Správca dane mu preto rozhodnutím zo dňa 16.10.2019 vyrubil úrok z omeškania, čím si splnil povinnosť vyplývajúcu z ust. § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku.

K námietke daňového subjektu, že ukladanie peňažných sankcií ako sankcií celkovo nie je povinnosť, ale predstavuje právo štátu, ku ktorému by mal pristúpiť, ak daňový subjekt nesplní svoje povinnosti dobrovoľne a sám, odvolací orgán argumentoval, že správca dane pri vyrubovaní úroku z omeškania konal bez možnosti ovplyvniť výšku sankcie, prípadne upustiť od jej uloženia. Vyrubovanie úroku z omeškania v zmysle § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku je obligatórnou povinnosťou správcu dane, ktorú si splnil vydaním rozhodnutia zo dňa 16.10.2019.. Správca dane pri vyrubení úroku z omeškania postupoval podľa Daňového poriadku, a preto námietku daňového subjektu, že zo strany správcu dane došlo k porušeniu zásady primeranosti (proporcionality) vyjadrenej v § 3 ods. 2 daňového poriadku považoval odvolací orgán za neopodstatnenú.

K námietke daňového subjektu týkajúcej sa pochybenia jeho zamestnancov, a preto nebol vydaný príkaz na úhradu rozdielu dane z pridanej hodnoty v príslušnom termíne, a že v súčasnosti uhradil celý rozdiel dane v celosti a samotná daň predstavovala preňho enormnú sumu, odvolací orgán poukázal, že v danom prípade nešlo o úhradu rozdielu dane, ale o úhradu dane, ktorú si daňový subjekt sám vyrubil podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie november 2018. Na základe tejto skutočnosti tvrdenia daňového subjektu odvolací orgán zhodnotil ako neopodstatnené.

Ďalej daňový subjekt poukázal na skutočnosť, že v dôsledku blokácie jeho bankových účtov mu správca dane priamo zapríčinil platobnú neschopnosť, a tým mu znemožnil uhradiť splatné dane, vyrubené úroky alebo pokuty. Odvolací orgán uviedol že ani táto skutočnosť nie je dôvodom pre nesplnenie si obligatórnej povinnosti správcu dane v zmysle § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku, a nie je ani dôvodom pre nesplnenie si povinnosti daňovým subjektom, a to zaplatiť daň z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

Odvolací orgán v závere odôvodnenia rozhodnutia skonštatoval, že správca dane postupoval pri vyrubení úroku z omeškania v súlade s platnými právnymi predpismi.

## II.

### Žalobné dôvody

Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 13.01.2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, kontaktné miesto A. zo dňa 16.10.2019 a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania a žiadal vo veci nariadiť pojednávanie. V žalobe podal aj návrh na priznanie odkladného účinku správnej žaloby v zmysle § 185 písm. a/ SSP.

Žalobca v žalobe citoval čl. 2 ods. 2, 3 a čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, príslušné ustanovenia Správneho súdneho poriadku § 3 ods. 1, 2, 4, 5, § 32 ods. 1, 2, § 33 ods. 1, 2, § 34 ods. 1, 5, § 46, § 47 ods. 3 a §

59 ods. 1 Správneho poriadku, § 3 ods. 1, 2, 3, § 24 ods. 1, § 27 ods. 1, § 61 ods. 1, 3, 4, § 63 ods. 2, 5, § 155 ods. 1 písm. f/, ods. 4, ods. 5 a § 165e ods. 2 Daňového poriadku.

Podľa žalobcu úrok z omeškania v zmysle ustanovenia § 156 Daňového poriadku svojou povahou predstavuje správnu sankciu. Uloženie predmetnej administratívnej sankcie, majúcej povahu peňažného plnenia (úroku z omeškania), sleduje účel vymáhania určitej procesnej povinnosti, a preto je aj aktom donucovacej povahy, t. j. má povinnosť prinútiť, resp. motivovať daňový subjekt, aby porušované pravidlá vyžadované zákonom dodržiaval. Z uvedeného tvrdenia sa teda odvíja najdominantnejšia funkcia úroku z omeškania, a to preventívna funkcia. Preventívny charakter úroku z omeškania v zmysle Daňového poriadku, na rozdiel od úroku z omeškania v súkromnom práve, má motivovať daňový subjekt, aby si svoje povinnosti plnil riadne a včas. V prípade úroku z omeškania v súkromnom práve, plní funkciu najmä odplaty za oneskorené splnenie záväzku. Na tomto mieste je však otázne, či sankcia uložená správcom dane ešte vôbec plní svoju funkciu - a to preventívnu funkciu, keď správca dane pristúpil k výpočtu úroku z omeškania dva roky po porušení povinnosti daňového subjektu. Správca dane mal po dlhšiu dobu vedomosť o existencii v rozhodnutí popisovaných skutočnosti. Správca dane pristúpil k určeniu a vyrubeniu úroku z omeškania po dlhom čase po tom, ako daňový subjekt splnil svoju povinnosť a navyše za situácie, kedy si daňový subjekt príkladne plní povinnosti voči správcovi dane a ostatným orgánom štátnej správy. Správca dane nesmie konať v polohe „ochrancu štátnej pokladne“, ktorého prvoradým záujmom je naplnenie štátneho rozpočtu za akúkoľvek cenu, ale musí byť objektívnym orgánom ktorý posudzuje skutočnosti pre správnosť vyrubenia a vybratia dane a následne aj prihliadnúť na nevyhnutnosť uloženia procesnej sankcie. Po tom všetkom správca dane je povinný starostlivým spôsobom prihliadnúť na práva a právom chránené záujmy daňových subjektov.

Žalobca zastáva názor, že správcovi dane bola porušená základná zásada správy daní, a to zásada primeranosti, (proporcionality) vyjadrená v ustanovení § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Táto zásada určuje správcovi dane dodržiavať taký postup, aby pri svojej činnosti použil len také prostriedky, ktoré sú najvhodnejšie a teda bezdôvodne nezaťažujú daňový subjekt nad mieru nevyhnutnú. Táto zásada je v podstate zostreňím zásady zneužitia právomoci a to vo vzťahu pri použití správneho uváženia, pretože toto musí byť len také, ktoré rešpektuje a chráni práva a právom chránené záujmy daňových subjektov. Zásahom do majetkových práv daňového subjektu vyrubení úroku z omeškania zo strany správcu dane možno považovať za zásah z ústavnoprávnym dosahom, pokiaľ neprimerane zasahuje do majetkových pomerov subjektu, ktorému bol úrok z omeškania vyrubený. Žalobca poukázal, že ukladanie peňažných sankcií, ako sankcií celkovo nie je povinnosť, ale predstavuje právo štátu, ku ktorému by mal pristúpiť len v tom prípade, ak zabezpečenie splnenia povinnosti nie je možné dosiahnuť iným spôsobom, prípadne ak daňový subjekt nesplní svoje povinnosti dobrovoľne a sám. Nakoľko v danom prípade rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania nie je primerané, neobsahuje dostatočné odôvodnenie udelenia sankcie, má za to, že rozhodnutie nie je správne a svojou povahou neprimerane zasahuje najmä, avšak nie výlučne, do majetkových práv daňového subjektu.

Záverom žalobca zosumarizoval, že vzhľadom na procesne vadný postup žalovaného, ako aj správcu dane, ktorí na základe zadovážených skutkových podkladov pre vydanie svojich rozhodnutí nedostatočne zistili, následne aj posúdili skutkový stav veci, nedostatočne sa vysporiadali so zákonom ustanovenými predpokladmi a skutočnosťami a vyvodili o nich nesprávny právny záver, je nutné dospieť k záveru, že žalovaný a správca dane rozhodli na základe neprávoplatného základného rozhodnutia; neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci; spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci; vydané rozhodnutie obsahuje rozpory v podstatných otázkach; prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy; nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi; nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonom predpísané náležitosti; procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom, a preto je na mieste aj naďalej zastávať taký názor, že správnou žalobou napadnuté rozhodnutie správcu dane malo byť žalovaným zrušené a vrátené správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodov, že:

- vychádzali z neprávoplatného základného rozhodnutia,
- vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov,
- zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
- skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu,

- došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

III.

Vyjadrenie žalovaného k žalobe

K správnej žalobe sa písomným stanoviskom zo dňa 13.05.2020 vyjadril žalovaný, ktorý zotrval na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej v preskúmanom rozhodnutí. S návrhom odkladného účinku správnej žaloby nesúhlasil. Navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť a vo veci nariadiť pojednávanie.

IV.

Uznesením sp. zn. 5S/21/2020-69 zo dňa 27.05.2020 správny súd zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe vedenej na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 5S/21/2020 z dôvodu, že neboli splnené podmienky uvedené v § 185 písm. a/ SSP.

V.

Replika žalobcu

K vyjadreniu žalovaného k správnej žalobe zaslal žalobca repliku zo dňa 01.06.2020. V uvedenej replike sa žalobca venoval hlavne dôvodom, pre ktoré by mal správny súd priznať odkladný účinok v správnej žalobe. Zároveň uviedol, že rozhodnutie žalovaného a rozhodnutia správcu dane sú nepreskúmateľné a navrhol ich zrušiť s poukazom na žalobný návrh správnej žaloby.

VI.

Žalobca písomným podaním zo dňa 06.07.2020 podal opätovný návrh na priznanie odkladného účinku správnej žaloby, v ktorom poukázal na skutkový a právny stav, citoval z uznesení krajských súdov, ktorými boli priznané odkladné účinky správnym žalobám a žiadal, aby správny súd v súlade s § 185 ods. 1 písm. a/ SSP rozhodol tak, že vydá uznesenie, ktorým prizná odkladný účinok správnej žalobe až do právoplatného rozhodnutia vo veci samej.

Správny súd uznesením č.k. 5S/21/2020-138 zo dňa 28.07.2020 opätovne zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žaloby zo dňa 06.07.2020 z dôvodu, že neboli splnené podmienky uvedené v § 185 písm. a/ SSP.

VII.

Skutkové zistenia a právne závery správneho súdu

Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP).

Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Podľa ods. 2 tohto ustanovenia každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

Podľa § 2 ods. 2 SSP, každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

Podľa § 178 ods. 1 SSP, žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

Podľa § 180 ods. 1 SSP, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku, ak je žalobcom fyzická osoba alebo právnická osoba. Ak osobitný predpis nepripúšťa riadny opravný prostriedok, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý vydal rozhodnutie alebo opatrenie.

Podľa § 190 ods. 1 SSP, ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

Krajský súd ako správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu, vypočul na pojednávaní poverenú zástupkyňu žalovaného, konal v súlade s § 114 SSP v neprítomnosti právneho zástupcu žalobcu a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, pretože rozhodnutia a postup daňových orgánov sú v súlade so zákonom.

Predmetom preskúmania je rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 1 961,70 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie november 2018 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

Podľa § 78 ods. 2 zákona o DPH, do 25 dní po skončení každého zdaňovacieho obdobia je povinný podať daňové priznanie každý platiteľ okrem platiteľa registrovaného podľa § 5 alebo 6, ktorý je povinný podať daňové priznanie, ak mu vznikla v zdaňovacom období povinnosť platiť daň podľa § 69, ak v zdaňovacom období dodal tovar oslobodený od dane podľa § 43 alebo § 47, dodal tovar podľa § 45, alebo ak uplatňuje odpočítanie dane. Platiteľ je povinný zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia.

Podľa § 63 ods. 5 zákona Daňového poriadku, 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 rozhodovalo.

Podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku, úrok z omeškania správcu dane vyrubí podľa ods. 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 daň alebo rozdiel dane.

Podľa § 156 ods. 2 Daňového poriadku, 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 nasledujúcim 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 nezaplatených dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť a priebežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

Základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky ku dňu 28.12.2018 predstavovala 0,00 %. Vzhľadom k tomu, že štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahla 15 % pri výpočte sa použila ročná úroková sadzba 15 %.

Podľa § 156 ods. 8 písm. a/ Daňového poriadku, úrok z omeškania nemožno vyrubiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom daňový subjekt bol povinný zaplatiť daň, rozdiel dane, preddavok na daň, splátku dane alebo sumu na zabezpečenie dane.

Podľa § 161 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, zaokrúhľuje sa daň, preddavok na daň, úrok z omeškania, pokuta a úrok na desiatky eurocentov nadol.

Z obsahu administratívneho spisu má správny súd za preukázané, že žalobca podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2018 dňa 27.12.2018. Daň na úhradu predstavovala sumu 78 256,17 eur, Lehota na podanie daňového priznania k dani z pridanej hodnoty uplynula dňa 27.12.2018. Žalobca daň vo výške 78 256,17 Eur neuhradil v lehote splatnosti v zmysle § 78 ods. 2 zákona o DPH. Úhrada bola vykonaná dňa 26.02.2019. Za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vo výške 78 256, 17 Eur v lehote do 27.12.2018 správca dane vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 1 961,70 Eur v zmysle § 156 ods. 1, 2 Daňového poriadku.

Všetky žalobné námietky žalobcu sú podľa názoru správneho súdu nedôvodné.

Zákonná úprava sankcie k daňovému poriadku vymedzuje, v ktorých prípadoch je správca dane povinný vyrubiť úrok z omeškania. Skutkové podstaty nesplnenia povinnosti, za ktoré správca dane vyrubí úrok z omeškania sú vymedzené v ust. § 156 ods. 1 písm. a/ až f/ Daňového poriadku.

Žalobca bol povinný podať daňové priznanie za zdaňovacie obdobie november 2018 do 27.12.2018 a v tej istej lehote zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť. Na základe vyššie uvedených skutočností päť ročná lehota na vyrubenie úroku z omeškania v danom prípade uplynie 31.12.2023 a správca dane postupoval v súlade s § 156 ods. 8 Daňového poriadku. Správca dane evidoval u žalobcu k dátumu podania odvolania, t.j. k 18.11.2019 nedoplatok na dani z pridanej hodnoty vo výške 295 952,20 Eur a neuhradené preddavky na dani z príjmov zo závislej činnosti na zdaňovacie obdobie 2019 vo výške 33 865,32 Eur, neuhradené preddavky na dane z príjmov právnickej osoby na zdaňovacie obdobie 2019 vo výške 124 106,33 Eur a neuhradené preddavky na dani z motorových vozidiel na rok 2019 vo výške 2 441, 00 Eur.

Správca dane pri výkone svojej činnosti pri samotnom vyrubení úroku z omeškania postupoval v zmysle základných zásad správy daní obsiahnutý v § 3 Daňového poriadku a v súlade s vyššie citovanými ustanoveniami Daňového poriadku.

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 o 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 povinností fyzických osôb alebo právnických osôb, alebo nariadením vlády podľa čl. 120 ods. 1. V daňovom konaní dochádza k ukladaniu povinností daňovým subjektom na základe zákona, pričom príslušný orgán tak môže urobiť len v medziach zákona a hmotnoprávných daňových predpisov a pri zachovaní základných práv a slobôd.

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 existencia 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. Vo finančno-právnych normách má svoje miesto 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.

Správca dane úrok vyrubí, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane a) daň alebo rozdiel dane (§ 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku). Daňou sa rozumie daň podľa hmotnoprávných 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 hmotnoprávných daňových predpisov, ako aj miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. 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). Z dôvodovej správy k § 156 Daňového poriadku 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.“

Úrok z omeškania upravený Daňovým poriadkom (§ 156), má povahu sankcie. Jedná sa o postih za správanie, ktoré je v rozpore s uplatniteľnými pravidlami v konkrétnych právnych predpisoch. V danom prípade boli sankcie uložené za porušenie zákonných povinností za neodvedenie preddavku na deň z príjmov zo závislej činnosti v ustanovenej lehote. Svojou povahou sa jedná o správnu sankciu. Uloženie predmetnej administratívnej sankcie, majúcej povahu peňažného plnenia (úroku z omeškania), sleduje účel vymáhania určitej procesnej povinnosti, a preto je aj aktom donucovacej povahy, t.j. má povinnosť prinútiť daňový subjekt, aby porušované pravidlá vyžadované zákonom dodržiaval.

Z dôvodovej správy k Odporúčaniu Výboru ministrov a Rady Európy č. R (91) 1 o správnych sankciách vyplýva, že jedným z odvetví života spoločnosti, v ktorých sa uplatňuje ukladanie sankcií, je neplnenie si daňových povinností. Niet pochyb o tom, že predmetné sankcie boli vyrubené žalobcovi za porušenie plnenia si takýchto povinností. Odporúčanie č. R (91) 1 upravuje zásady pri ukladaní správnych sankcií, pričom Zásada č. 5 upravuje, že v každom začatom konaní, ktoré môže viesť k uloženiu správnej sankcie, sa musí vyniesť rozhodnutie, ktorým sa konanie končí. Podľa Zásady č. 6 v správnom akte, ktorým sa ukladá sankcia, sa musia uviesť dôvody, na ktorých je sankcia založená. Podľa Zásady č. 8 akt, ktorým sa ukladá správna sankcia, podlieha minimálne požiadavke kontroly zákonnosti nezávislým a nestranným súdom zriadeným na základe zákona.

Z dôvodovej správy k uvádzaným zásadám k Odporúčaniu č. R (91) 1 o správnych sankciách vyplýva, že potreba vyniesť rozhodnutie o sankcii vyplýva z nevyhnutnosti zaručiť právnu istotu. Kým sa neprijme rozhodnutie, ktorým sa ukončí konanie o správnej sankcii a kým neuplynie premlčacia lehota, konanie zostáva otvorené a právna situácia zostáva nevyjasnená. Navyše, až prijatím rozhodnutia, vzniká právo namietať proti konaniu alebo proti konečnému rozhodnutiu formou žaloby alebo sťažnosti. Uvedenému korešponduje aj ustanovenie § 63 ods. 1 Daňového poriadku, v zmysle ktorého ukladať povinnosti, alebo priznávať právo podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu, možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

Úlohou správneho súdu v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa ustanovení SSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie zabezpečil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci riadne skutkový stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými relevantnými právnymi predpismi, či bolo dostatočne odôvodnené a či rozhodnutie obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, t.j. či napadnuté rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či prípadné procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

V tejto súvislosti správny súd zdôrazňuje, že vymedzenie dôvodov žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia alebo opatrenia správnych orgánov za nezákonné – tzv. špecifikácia žalobných dôvodov je jedno z najdôležitejších náležitostí správnej žaloby.

Vymedzenie žalobných bodov má zásadný význam z hľadiska žalobcu v určení, čo konkrétne bude správny súd na základe jeho žaloby preskúmať, a z hľadiska správneho súdu v tom, čím sa zaoberať nemôže a nebude, keďže podľa § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej stanovené inak. Zo žaloby musí byť preto pre správny súd jasné a zrozumiteľné, aké žalobné body uvádza žalobca na podporu svojho tvrdenia podľa § 2 ods. 2 a § 177 ods. 1 SSP. Správny súd nemôže z vlastnej iniciatívy za žalobcu nahradiť žalobné dôvody, ani sám nevyhľadáva ďalšie možné vady napadnutého rozhodnutia, iba ak by išlo o vady, ktoré musí posúdiť ex offio (§ 191 ods. 1 písm. a/, b/ a g/ SSP). Keďže predmetom súdneho preskúmania je zákonnosť rozhodnutia, má včasné, správne a úplne formulovanie žalobných bodov zásadný význam.

Podľa § 178 ods. 1 SSP, treba považovať za osobitnú náležitosť žaloby aj konkrétne tvrdenie žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach nezákonným rozhodnutím alebo opatrením orgánu verejnej správy, pričom musí ísť o subjektívny práva vyplývajúce z právneho predpisu. Obligatórnou náležitosťou žaloby je teda povinnosť žalobcu tvrdiť, že správne rozhodnutie alebo opatrenie alebo jeho časť odporuje konkrétnemu všeobecne záväznému právnemu predpisu, a toto tvrdenie musí žalobca právne

odôvodniť. Nestačí iba všeobecné tvrdenie, že zákon bol porušený, žalobca musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie zákona. Za žalobné body nemožno považovať ani prostý výpočet paragrafov Správneho poriadku, Daňového poriadku a pod. ktoré údajne žalovaný porušil, ani ich parafrázu, bez akejkoľvek špecifikácie (pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp.zn. 8Azs/134/2005). Skutkové tvrdenia obsiahnuté v správnej žalobe nemôžu byť iba typovou charakteristikou „obvyklých“ nezákonností, ale musia predstavovať jasne individualizovaný, od iných konkrétnych dejov či okolností jednoznačne odlišiteľný popis.

Správny súd preskúmava rozhodnutie alebo opatrenie orgánu verejnej správy predovšetkým v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (takzvané v medziach žaloby). Rozsahom tvrdení uvedených v žalobe je správny súd viazaný a nemôže ho prekročiť. Tu platí v správnom súdnictve koncentračná zásada, keď žalobca môže žalobné dôvody síce meniť, no rozširovať ich môže len do konca lehoty na podanie žaloby. Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania vznášať ďalšie námietky a výhrady proti žalobou napadnutému rozhodnutiu, a to ani v replike na vyjadrenie žalovaného, ani na pojednávaní. Od miery precizácie žalobných bodov do značnej miery závisí, akej ochrany sa žalobcovi zo strany správneho súdu dostane. Čím je žalobný bod všeobecnejší, tým všeobecnejšie k nemu správny súd pristúpi a posúdi ho.

Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov. Nepochybil preto žalovaný, ak po podrobnom vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobcu odvolanie zamietol a rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Na základe vyššie uvedených skutočností správny súd žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

V súvislosti s riadnym odôvodnením rozhodnutia je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva okrem iného vo veci Garcia Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.01.1999, týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, ďalej Ruiz Toria proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90, judikatúry Ústavného súdu SR (sp. zn. I.ÚS 226/03 zo dňa 12.05.2004, III.ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004, sp. zn. III.ÚS 95/06 zo dňa 15.03.2006, sp. zn. III. ÚS 260/06 zo dňa 23.08.2006) nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinností odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s pohľadom na okolnosti každého prípadu, súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty. Súd má v odôvodnení svojho rozhodnutia reagovať na zásadné relevantné námietky súvisiace s predmetom súdnej ochrany prednesené žalobcom. Uvedené je s poukazom na zásadu a na princípy dobrej správy potrebné aplikovať aj vo vzťahu k rozhodnutiam správnych orgánov.

O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 168 SSP tak, že žalobca úspešný nebol a neboli splnené ani podmienky § 168 SSP, preto náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

Toto rozhodnutie senát správneho súdu prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, a to v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu, ktorú je potrebné podať na Krajský súd v Prešove (§ 244 ods. 2 písm. a) v spojení s §444 ods. 1 S.s.p.)

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podaných podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len sťažnostné body), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 S.s.p.)

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.