

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/16/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5018200512
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 03. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5018200512.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a sudcov prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobkyne: D. S., nar. XX. G. XXXX, trvale bytom: D. T., F. č. XX/XX, W. W., právne zastúpená: AKSK, s. r. o., so sídlom: Nám. SNP 15, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102288386/2018, zo dňa 20. novembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k.: 30S/174/2018-112, ECLI:SK:KSZA:2019:5018200512.3, zo dňa 10. decembra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k.: 30S/174/2018, ECLI:SK:KSZA:2019:5018200512.3, zo dňa 10. decembra 2019, **zrušuje a vec mu vracia** na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) napadnutým rozsudkom, č. k.: 30S/174/2018-112, ECLI:SK:KSZA:2019:5018200512.3, zo dňa 10. decembra 2019, (ďalej len „napadnutý rozsudok“), postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej len „SSP“) SSP zrušil z dôvodu nepreskúmateľnosti rozhodnutie Daňového úradu Žilina, č. 101713391/2018, zo dňa 04. septembra 2018, ako aj rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, č. 102288386/2018, zo dňa 20. novembra 2018, a vec vrátil Daňovému úradu Žilina na ďalšie konanie. Žalobkyni voči žalovanému priznal právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v celom rozsahu.

2. Krajský súd v napadnutom rozsudku poukázal na skutočnosť, že prvostupňový správny orgán - Daňový úrad Žilina, kontaktné miesto Turčianske Teplice (ďalej len „správca dane“), rozhodnutím, č. 101713391/2018, zo dňa 04. septembra 2018, rozhodol podľa § 156 ods. 1 písm. b) zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v účinnom znení tak, že žalobkyni vyrubil úrok z omeškania v sume 74,90 eura za nezaplatenie preddavkov za obdobie 2014 v ustanovenej lehote a ustanovenej výške. Žalovaný rozhodnutím č. 102288386/2018, zo dňa 20. novembra 2018, rozhodujúc o odvolaní žalobkyne rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení poukázal na skutočnosť, že žalobkyňa nezaplatila preddavok na daň z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie od 01. júla 2014 - 30. septembra 2014, v lehote splatnosti. Správca dane preto podľa § 156 ods. 1 písm. b) daňového poriadku vyrubil úrok z omeškania v stanovenej výške. V súvislosti s námietkou o povinnosti prihlásiť vyrubenú pohľadávku do konkurzu vedeného na žalobkyňu, pod následkom, že inak sú pohľadávky v zmysle § 166a a § 166e ods. 1 zák. č. 5/2007 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v účinnom znení (ďalej len „zákon o konkurze“) nevymáhateľné, žalovaný poukázal na § 47 ods. 2 zákona o konkurze, v zmysle ktorého sa daňové

konania vyhlásením konkurzu neprerušujú. Ďalej vyslovil názor, že vyrubený úrok z omeškania v zmysle § 2 písm. b), písm. f) daňového poriadku nemožno považovať za pohľadávku, pretože je splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti.

3. Krajský súd v napadnutom rozsudku poukázal na § 63 ods. 3 písm. d), § 156 ods. 1 písm. b), ods. 2, § 55 ods. 12 daňového poriadku. Zdôraznil, že výrok rozhodnutia správcu dane musí jednoznačne reflektovať na predmet konania, a tento vymedziť tak, aby nemohol byť zameniteľný s iným predmetom konania rovnakého účastníka. Jedine výroková časť rozhodnutia je schopná zasiahnuť práva a povinnosti účastníkov konania a ako taká môže nadobudnúť právnu moc. Riadne formulovaný výrok pri vyrubení úroku u omeškania vyžaduje identifikáciu úroku, ktorá by vylučovala jeho zameniteľnosť s inou sankciou žalobcu. Krajský súd však na podklade podanej správnej žaloby dospel k záveru, že výrok rozhodnutia nespĺňa požiadavku nezameniteľnosti identifikácie predmetu konania, z výroku nie je možné zistiť a určiť, z dlžnej sumy akej výšky, v akej percentuálnej úrokovej sadzbe a za aké obdobie omeškania bol úrok z omeškania v číselnom vyjadrení 74,90 eura vyrubený. Pokiaľ by bol žalobkyni za omeškание so zaplatením preddavku za stanovené obdobie na dani z motorových vozidiel na zdaňovacie obdobie 2014 vyrubený ďalší úrok z omeškania, taktiež vyčíslený len výslednou sumou úroku, nebolo by možné zistiť či sa jednotlivé časové obdobia omeškania neprekrývajú, a teda či žalobkyňa nie je sankcionovaná duplicitne.

4. Správny súd tak vzhľadom na identifikovaný nedostatok napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane v súlade s § 191 ods. 1 písm. d) SSP zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie (§ 191 ods. 4 veta prvá SSP), bez možnosti zaoberať sa žalobnými námietkami, vzťahujúcimi sa k dôvodnosti vyrubenia úroku za omeškание. Skonštatoval, že predmetnú vadu preskúmal nad rámec žalobných bodov, pretože predstavovala prekážku riadneho prieskumu. V konaní úspešnej žalobkyni podľa § 167 ods. 1 SSP priznal voči žalovanému právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v celom rozsahu.

II. Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobkyne

5. Žalovaný (ďalej len „kasačný sťažovateľ“) podal proti rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť tvrdiac nesprávne právne posúdenie veci súdom pod § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Kasačnú sťažnosť odôvodnil tým, že výrok rozhodnutia správcu dane obsahuje náležitosti stanovené v § 63 ods. 3 písm. c) a d) daňového poriadku a nebol tak daný dôvod odstraňovať nedostatky výroku prvostupňového rozhodnutia.

6. Rozhodnutie správcu dane podľa sťažovateľa vo výroku obsahuje údaje v zmysle § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku, t. j. obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikáciu a rozhodnutie vo veci (vyrubenie úroku z omeškania), 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 úroku z omeškania), sumu (74,90 eura) a číslo účtu, na ktoré mala byť vyrubená suma zaplatená. Podľa sťažovateľa nebol dôvod odstraňovať vady výroku rozhodnutia, pretože výrok preskúmaného rozhodnutia správcu dane bol vymedzený v súlade so zákonom, dostatočne identifikovateľný a nezameniteľný. Z odôvodnenia rozhodnutia je zrejmá celková vyrubená suma a jej výpočet, použitá úroková sadzba (15%), skutočnosť, že úrok z omeškania bol vypočítaný v nadväznosti na § 156 ods. 2 daňového poriadku a samotný výpočet úroku z omeškania je uvedený v tabuľke výpočtu s dlžnou sumou či dňom, ku ktorému sa úrok z omeškania počítal (§ 156 ods. 4 daňového poriadku). Kasačný sťažovateľ vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačnému súdu navrhol, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil prvostupňovému súdu na ďalšie konanie.

7. Žalobkyňa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti krajskému súdu vytkla, že označené rozhodnutie neposudzoval vo vzťahu k podstate veci, ale sa zameral výlučne na riešenie procesnej otázky. Krajský súd v napadnutom rozsudku neposkytol právne posúdenie podstaty veci, v súlade so záujmom na hospodárnosti konania a neodstránil neistotu žalobkyne. Napriek tomu skonštatovala, že napadnutý rozsudok považuje za obsahovo správny a nie je tak prítomný dôvod na zrušenie rozhodnutia kasačným súdom.

III. Relevantné právne predpisy

Podľa § 156 ods. 1 daňového poriadku úrok z omeškania správca dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo 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, e) daň vybranú zrážkou, f) zrazenú sumu na zabezpečenie dane.

Podľa § 156 ods. 2 daňového poriadku správcu 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 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20220227>>; pri podaní dodatočného daňového priznania správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy do dňa podania dodatočného daňového priznania. Ak nebol úrok z omeškania správcom dane vyrubený právoplatným rozhodnutím do vyhlásenia konkurzu, do začatia reštrukturalizačného konania alebo do rozhodujúceho dňa, správca dane vypočíta úrok z omeškania za obdobie do vyhlásenia konkurzu, do začatia reštrukturalizačného konania alebo do rozhodujúceho dňa; takto vypočítaný úrok z omeškania sa považuje za vyrubený dňom predchádzajúcim vyhláseniu konkurzu, začatiu reštrukturalizačného konania alebo dňom predchádzajúcim rozhodujúcemu dňu. Úrok z omeškania z nezaplatennej dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

IV. Právne posúdenie kasačným súdom

8. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „najvyšší správny súd“) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Právomoc a príslušnosť súdu pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP. 9. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť žalovaného smeruje proti rozsudku, voči ktorému je sťažnosť prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas, postupom bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

10. Podľa § 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 423/2020 Z. z., najvyšší správny súd začne činnosť 1. augusta 2021.

11. Podľa § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z., o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 423/2020 Z. z., výkon súdnictva prechádza od 1. augusta 2021 z najvyššieho súdu na najvyšší správny súd vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc najvyššieho správneho súdu.

12. Z vyššie citovaného odseku 2 vyplýva, že zákonodarca upravil prechod výkonu súdnictva z najvyššieho súdu na najvyšší správny súd, a teda najvyšší správny súd prebral z najvyššieho súdu všetky „živé“ veci v agende správneho súdnictva, ktoré následne aj dokončí.

13. Úlohou kasačného súdu bolo posúdiť, či krajský súd správne postupoval v súlade so zákonom - daňovým poriadkom, keď postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP zrušil rozhodnutia správcu dane a odvolacieho správneho orgánu - Finančného riaditeľstva z dôvodu, že výrok rozhodnutia správcu dane ako aj žalovaného považoval za nezrozumiteľný pre jeho neurčitosť, a to z dôvodov bližšie uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku.

14. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

15. Kasačný súd preskúmaním súdneho spisu dospel k záveru, že predmetom konania pred týmto súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. V tomto smere najvyšší správny súd predovšetkým poukazuje na rozhodnutia vydané v konaniach vedených pod sp. zn. 4Sžfk/43/2021, sp. zn. 5Sžfk/15/2020 a sp. zn. 6Sžfk/16/2020, a najmä rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vo veci sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27. januára 2021. Súd v predmetných konaniach považoval argumentáciu sťažovateľa za dôvodnú. Zohľadniac skutočnosť, že citované rozhodnutia tvoria prejudikatúru v danej veci, najvyšší správny súd postupoval v zmysle § 464 ods. 1 SSP. Preto v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádza prevzatú časť odôvodnenia rozsudku

Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžfk/15/2020, zo dňa 24. novembra 2021, nasledovne:

„23. V nadväznosti na takto vymedzený rámec kasačného konania považuje kasačný súd za rozhodujúce pre zodpovedanie otázky nastolenej sťažovateľom ustanovenie § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku. Toto totiž upravuje základné náležitosti výroku rozhodnutia v daňovom konaní. Ide pritom o náležitosti, ktoré musí spĺňať aj výrok rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku.

24. Podľa § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku v cit. znení ak tento zákon alebo osobitné predpisy¹⁾ neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať 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.

25. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že výrok rozhodnutia orgánu verejnej správy prvého stupňa spĺňa všetky atribúty § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku, a teda je dostatočne identifikovateľný a nezameniteľný, je z neho zrejmé, že celková vyrubená suma úrokov z omeškania 120,40 EUR je vyrubená s poukazom na § 156 ods. 1 písm. b) daňového poriadku za nezaplatenie preddavkov za obdobie od 1. apríla 2015 do 30. júna 2015 na dani z motorových vozidiel na zdaňovacie obdobie 2015 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

26. Podľa názoru kasačného súdu je z prvostupňového rozhodnutia v spojení s preskúmaným rozhodnutím zrejмый výpočet úroku s poukazom na § 156 ods. 2 daňového poriadku, tento výpočet vyplýva aj zo samotnej tabuľky výpočtu (táto je súčasťou odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia), 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 120,40 EUR je totožná so sumou uvedenou vo výrokovvej časti prvostupňového rozhodnutia aj preskúmaného rozhodnutia. Aj v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia je celkom zjavne a zrozumiteľne uvedené z čoho pozostáva úrok z omeškania vyrubení v zmysle § 156 ods. 1 písm. b) a ods. 2 daňového poriadku.

27. Vzhľadom na dôvodnosť podanej kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd rozsudok krajského súdu v súlade s § 462 ods. 1 SSP z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

28. Pozornosti kasačného súdu neušla ani nevôľa žalobkyne, ktorá vyjadrila nespokojnosť s prístupom správneho súdu vyhýbajúcim sa riešeniu základnej otázky predmetného sporu - vzťahu vyhláseného konkurzu, resp. oddĺženia podľa IV. časti zákona o konkurze a práva sťažovateľa vyrubiť úrok z omeškania z obdobia pred oddĺžením (bod 12). Charakter kasačného konania, resp. kasačnej sťažnosti ako opravného prostriedku, ktorý smeruje proti právoplatnému rozhodnutiu však neumožňuje v konaní pred kasačným súdom (okrem výnimočných zákonom predpokladaných prípadov) nahrádzať konanie pred správnym súdom. Každá skutková a právna otázka, ktorá je v prerokovanej veci rozhodujúca a relevantným spôsobom namietaná, musí byť predmetom posúdenia najskôr správnym súdom, aby mali účastníci konania rovnakú možnosť sa k jeho záverom vyjadriť resp. namietat' ich. Kasačný súd nie je oprávnený nahrádzať postupy správneho súdu v konaní. Iný ako zdržanlivý prístup kasačného súdu by mohol byť vzhľadom na okolnosti prípadu prejavom „denegatio iustitiae“ (odopretie spravodlivého súdu), resp. v rozpore so zásadami spravodlivého procesu (požiadavky kladené na predvídateľnosť rozhodnutia, resp. zákaz prekvapivého rozhodnutia).

29. Kasačný súd však považuje za potrebné upriamiť pozornosť správneho súdu na zjednotenie právnych názorov kasačného súdu vo veci momentu vzniku pohľadávky týkajúcej sa úroku z omeškania, deklaratórneho charakteru rozhodnutia o jeho vyrubení a možnosti prihlásiť ho do konkurzu, ktoré bolo realizované rozhodnutím veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Vs 3/2020 zo dňa 27. januára 2021. Toto rozhodnutie, hoci sa týka obdobného problému vznikajúceho v rámci reštrukturalizácie, je principiálne uplatniteľné aj vo veciach oddĺženia a konkurzu podľa IV. časti zákona o konkurze (napr. rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 52/2021 zo dňa 6. júla 2021, sp. zn. 8 Sžfk 46/2021 zo dňa 30. júna 2021 či sp. zn. 5 Sžfk 3/2021 zo dňa 30. júna 2021).

30. V nadväznosti naň prijal kasačný súd tiež právny názor (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk 29/2021 zo dňa 24. novembra 2021):

„25. Kasačný súd má za nespochybniteľné, že úrok z omeškania má v daňovom konaní povahu verejnoprávnej peňažnej sankcie, čo vyplýva aj z jeho systematického začlenenia v V. časti Daňového poriadku s názvom „Zodpovednosť za porušenie povinností“ v ustanoveniach vymedzených rubrikou „Sankcie“. Z dôvodu tejto sankčnej a akcesorickej povahy spadá do rozsahu pohľadávok uvedených v § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze, ktoré sa, v závislosti odo dňa porušenia povinnosti zakladajúcej právo jeho vyrubenia, stanú po oddĺžení nevymáhateľné. (...)

60. Doteraz uvedená argumentácia vedie kasačný súd k definitívnemu právnomu názoru, že nevyhmáateľnosť úroku z omeškania (po oddĺžení) ako pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d) v spojení s § 166e ods. 4 zákona o konkurze spôsobuje aj nemožnosť jeho vyrubenia podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku počas trvania účinkov oddĺżenia...”

16. Posúdením námietok vznesených žalovaným v kasačnej sťažnosti a berúc na zreteľ vyššie analyzované skutočnosti, týkajúce sa vzniku daňových pohľadávok a ich uplatňovania v procese oddĺżenia fyzickej osoby kasačný súd zistil, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Napadnutý rozsudok preto zrušil a vec vrátil správneému súdu na ďalšie konanie (§ 462 ods. 1 SSP). V tomto bude úlohou správneho súdu vysporiadať sa so všetkými relevantnými námietkami žalobkyne a procesnou obranou sťažovateľa (žalovaného), ktoré v zrušenom rozsudku opomenul, a to v súlade s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu a záväžného právneho názoru vysloveného kasačným súdom v tejto veci (§ 469 SSP).

V. Náhrada trov konania

17. Správny súd v novom rozhodnutí vo veci rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

18. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne (§ 463 v spojení § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.