

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/42/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5019200784
Dátum vydania rozhodnutia: 15. 11. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5019200784.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): EMTEST, a. s., so sídlom Bánovská cesta 7, 010 01 Žilina, IČO: 36 427 101, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46/276, 911 40 Trenčín, IČO: 36 837 857, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102846318/2019 zo dňa 10. decembra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/192/2019-69 zo dňa 26. januára 2021, takto

rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Rozhodnutím Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) číslo: 102103916/2019 zo dňa 06.09.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) bol žalobcovi podľa § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubený úrok z omeškania v sume 17.213,00 eur za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. V odôvodnení svojho rozhodnutia správca dane poukázal na ust. § 49 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o dani z príjmov“), v zmysle ktorého lehota na podanie hlásenia za zdaňovacie obdobie 2013 uplynula žalobcovi dňa 30.04.2014. Žalobca podal hlásenie za zdaňovacie obdobie rok 2013 dňa 28.04.2014. Priznaná daň predstavovala sumu 52.792,93 eura. Žalobca odviezol časť dane vo výške 6.087,00 eur v lehote splatnosti. Na úhradu časti dane vo výške 11 556,53 eura bol použitý nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2016, o čom bolo daňovému subjektu zaslané oznámenie č. 104065966/2016 zo dňa 10.10.2016, doručené dňa 13.10.2016. Zvyšná časť dane vo výške 35.149,40 eura bola uhradená dňa 20.10.2016 žalobcom na účet daňovej exekúcie. Správca dane ďalej v odôvodnení rozhodnutia citoval ust. § 156 ods. 1, ods. 2 Daňového poriadku konštatujúc, že základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky k 01.05.2014 predstavovala 0,25 %. Ďalej dôvodil, že vzhľadom k tomu, že štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahol 15 %, pri výpočte sa použila ročná úroková sadzba 15 %. V odôvodnení rozhodnutia obsahoval tabuľku

výpočtu úroku z omeškania s členením podľa dlžnej sumy, dňa splatnosti dane, dňa platby, počtu dní omeškania a vypočítaného úroku z omeškania.

2. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 102846318/2019 zo dňa 10.12.2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

3. Vo vzťahu k odvolacej námietke, v zmysle ktorej si mal správca dane ako veriteľ do reštrukturalizácie (reštrukturalizačné konanie voči žalobcovi bolo začaté uznesením Okresného súdu v Žiline sp.zn. 3R/5/2013 zo dňa 16.12.2013 a reštrukturalizácia povolená uznesením Okresného súdu v Žiline sp.zn. 3R/5/2013 zo dňa 27.01.2014) prihlásiť napadnutým rozhodnutím vyrubenú daň uviedol, že je právne irelevantná, nakoľko podľa podmienok zákona o konkurze a reštrukturalizácii možno do reštrukturalizácie prihlasovať len pohľadávku. Správca dane uviedol, že úrok z omeškania za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2013 v lehote splatnosti bol vyrubený rozhodnutím č. 102103916/2019 zo dňa 06.09.2019 vo výške 17 213,00 eur a bol splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, nemohol byť tak prihlásený ako pohľadávka do reštrukturalizácie podľa podmienok zákona o konkurze a reštrukturalizácii, keďže účinky reštrukturalizačného konania nastali dňa 04.02.2014.

4. K odvolacej námietke týkajúcej sa nedostatočného odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia žalovaný argumentoval ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku dôvodiac, že v prvostupňovom rozhodnutí sú uvedené skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia a taktiež aj dôvody vyrubenia úroku z omeškania, a to nezaplatenie daňovej povinnosti na dani z príjmov zo závislej činnosti celkom vo výške 46.705,93 eura (11.556,53 + 7.280,73 + 9.217,22 + 9.128,43 + 90,33 + 2.983,97 + 6.448,72) za zdaňovacie obdobie 2013 (z priznanej daňovej povinnosti vo výške 52.792,93 eura) v ustanovenej lehote. Správca dane v napadnutom rozhodnutí poukázal na to, že žalobca podal hlásenie za zdaňovacie obdobie rok 2013 dňa 28.04.2014, pričom odviedol časť dane vo výške 6.087,00 eur v lehote splatnosti. Lehota na zaplatenie daňovej povinnosti uplynula podľa zákona o dani z príjmov dňom 30.04.2013, pričom daňová povinnosť nebola v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške zaplatená. Vysporiadanie sa s námietkami žalobcu nebolo podľa žalovaného v daňovom konaní potrebné, nakoľko sa nerozhodovalo na základe návrhov a námietok daňového subjektu, ale rozhodovalo sa z dôvodu zistenia skutočnosti, že priznaná daňová povinnosť nebola zaplatená v plnej výške a lehote splatnosti.

5. K odvolacej námietke, v zmysle ktorej pri výpočte úroku z omeškania neprihliadal správca dane ku skutočnosti, že v zmysle reštrukturalizačného plánu došlo k zmene výšky a novej lehoty na zaplatenie, žalovaný uviedol, že je nedôvodná. Argumentoval tým, že preddavky predpísané na základe podania mesačných prehľadov na dani zo závislej činnosti, ktoré sa po podaní hlásenia za rok 2013 dňa 28.04.2014 stali daňou splatnou dňa 30.04.2014, neboli prihlásené do reštrukturalizácie a neboli predmetom reštrukturalizačného plánu.

6. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 30S/192/2019-69 zo dňa 26. januára 2021, (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia.

7. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že pokiaľ žalobca v správnej žalobe poukazoval na rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/144/2018 zo dňa 05.11.2019 v obdobnej veci (úrok z omeškania za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2012) totožných účastníkov konania (poznámka kasačného súdu: rozsudok bol pôvodne vydaný v prospech žalobcu), tento bol následne zrušený rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/9/2020 zo dňa 30.09.2020. V uvedenej veci totiž najvyšší súd dospel k záveru, že výrok rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa je v súlade s ust. § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, nakoľko výrok rozhodnutia správcu dane v nadväznosti na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného je dostatočne identifikovateľný a nezameniteľný, je z neho zrejmé, že celková vyrubená suma úroku z omeškania je vyrubená s poukazom na § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Kasačný súd dospel k záveru, že z rozhodnutí orgánov verejnej správy prvého stupňa v spojení s rozhodnutím žalovaného je celkom zrejmý výpočet úroku s poukazom na § 156 ods. 2 Daňového poriadku, tento výpočet vyplýva aj zo samotnej tabuľky výpočtu.

8. Správny súd ďalej ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku nepreskúmateľnosti odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia. Krajský súd uviedol, že atribút preskúmateľnosti správneho aktu je potrebné hodnotiť s ohľadom na konkrétnu - správcom dane ukladanú povinnosť - v danom prípade úrok z omeškania. Správny súd je toho názoru, že odôvodnenie rozhodnutia správcu dane umožnilo žalobcovi formulovať odvolacie námietky, resp. v spojení s rozhodnutím žalovaného námietky žalobné a rovnako správne súdu rozhodnutie správcu dane vecne preskúmať, preto spĺňa požiadavku preskúmateľnosti. Krajský súd konštatoval, že prvostupňové rozhodnutie obsahuje náležitosti, ktoré má na mysli ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane podľa krajského súdu rozviedol preskúmateľným spôsobom (hoci stručne) svoju úvahu o dôvodoch vzniku povinnosti žalobcu zaplatiť úrok z omeškania, ktoré predpokladá citované ust. § 156 ods. 1 Daňového poriadku.

9. Správny súd bol toho názoru, že pokiaľ ďalej správca dane obsahol jednotlivé čiastkové údaje (dlžná suma, deň splatnosti dane, deň platby, počet dní omeškania, čiastkový úrok z omeškania), z ktorých vychádzal pri výpočte úroku z omeškania v tabuľke namiesto toho, aby o nich rozviedol slovnú úvahu, nie je táto skutočnosť dôvodom pre zrušenie rozhodnutia správcu dane. Zdôraznil, že rozhodnutie orgánu verejnej správy sa nezrušuje len preto, aby sa zopakoval proces (napr. doplnilo odôvodnenie rozhodnutia v danom prípade o slovnú úvahu namiesto tabuľky), ak (ani hypoteticky) by nové rozhodnutie nemohlo byť pre žalobcu priaznivejšie. Podľa mienky správneho súdu obsiahnutie relevantných vstupných údajov pre výpočet úroku z omeškania a nahradenie slovnej úvahy formou tabuľky neprispieva k nepreskúmateľnosti rozhodnutia správcu dane, ale naopak skôr k jeho prehľadnosti. Uviedol, že tabuľka obsahuje všetky relevantné veličiny rozhodné z hľadiska aplikovanej právnej normy citovaného ust. § 156 ods. 1 a 2 Daňového poriadku pre výpočet výšky úroku z omeškania.

10. Pokiaľ ide o vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami v zmysle ust. 63 ods. 5 Daňového poriadku - krajský súd uviedol, že obsiahnutie týchto náležitostí v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia je viazané na predpoklad, že v daňovom konaní „námietky a návrhy“ daňovým subjektom vôbec budú vznesené. Vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu v danom prípade v odôvodnení rozhodnutia správcu dane nebolo potrebné, nakoľko žalobca nerozhodoval na základe návrhov žalobcu, resp. žalobca nevzniesol pred správcom dane námietky.

11. Námietku žalobcu, v zmysle ktorej mal žalovaný pochybiť, ak v napadnutom rozhodnutí namiesto toho, aby prvostupňové rozhodnutie zrušil pre nepreskúmateľnosť, dopĺňal absenciu dôvodov prvostupňového rozhodnutia vlastnými úvahami, vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú. Krajský súd uviedol, že prvostupňové rozhodnutie spĺňalo atribút preskúmateľnosti. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí neuvádzal nové dôvody rozhodnutia, ale len slovnou rozviedol veličiny obsiahnuté správcom dane v odôvodnení rozhodnutia formou tabuľky. Takýto postup nemožno označiť za „nahrádzanie“ rozhodovacej činnosti správcu dane žalovaným. Pokiaľ žalobca ďalej (vo všeobecnosti) namietal, že žalovaný nedal žalobcovi jasné a zrozumiteľné odpovede na jednotlivé námietky bez toho, aby žalobca v žalobe uvedené bližšie špecifikoval, správny súd rovnako vo všeobecnej rovine konštatoval, že žalovaný v dôvodoch rozhodnutia zaujal preskúmateľným spôsobom stanovisko k všetkým vzneseným odvolacím námietkam žalobcu, vysporiadal sa s námietkou nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, s namietanou skutočnosťou, že správca dane ako veriteľ si do reštrukturalizácie neprihlásil napadnutým rozhodnutím vyrubenú daň a rovnako žalovaný zaujal stanovisko aj k odvolacej námietke, že správca dane neprihliadal ku skutočnosti, že v zmysle reštrukturalizačného plánu došlo k zmene výšky a novej lehoty na zaplatenie.

12. O náhrade trov konania bolo rozhodnuté podľa § 167 ods. 1 a § 168 SSP tak, že žalobcovi ani žalovanému krajský súd náhradu trov nepriznal.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

13. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie.

14. Sťažovateľ v prvom rade namietal nasledovný procesný postup krajského súdu: „Ako už žalobca poukázal vo svojom vyjadrení zo dňa 27.5.2020, krajský súd doručil žalobcovi vyjadrenie žalovaného zo dňa 16.4.2020, avšak uvedené podanie žalovaného bolo žalobcovi doručené... bez príloh, na ktoré žalovaný poukázal v rámci svojho vyjadrenia zo dňa 27.5.2020. Vyjadrenie žalovaného teda bolo žalobcovi doručené nekompletné. (bez dôkazov č. 1 až 12)“. Sťažovateľ je toho názoru, že doručením vyjadrenia žalovaného bez príloh mu krajský súd znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP) a zároveň došlo k porušeniu rovnosti zbraní.

15. Sťažovateľ považoval za nedostatočne odôvodnené právne závery krajského súdu o preskúmateľnosti prvostupňového a napadnutého rozhodnutia. Uviedol, že krajský súd svoj názor bližšie nezdôvodnil, pričom nepovažoval za dostatočné uviesť, že krajský súd je toho názoru.

16. Sťažovateľ sa ohradil voči právnemu posúdeniu krajského súdu (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) o tom, že prvostupňové rozhodnutie obsahovalo vlastné úvahy v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Sťažovateľ je toho názoru, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí nahrádzal činnosť správcu dane pri náležitom odôvodňovaní jeho rozhodnutia, čím len potvrdzoval, že prvostupňové rozhodnutie postrádalo základné náležitosti, ktoré Daňový poriadok kladie na daný druh rozhodnutia. Žalovaný v obsahu napadnutého rozhodnutia nedal podľa sťažovateľa jasné a zrozumiteľné odpovede na jeho jednotlivé námietky - naopak snahou žalovaného bolo v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nahradiť rozhodovacia činnosť správcu dane a „napraviť“ tak vady prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Žalovaný podľa sťažovateľa nikde neuviedol, kde konkrétne v prvostupňovom rozhodnutí možno nájsť úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, preto považoval napadnuté rozhodnutie žalovaného za nesprávne a nepresvedčivé a samotný napadnutý rozsudok za nedostatočne odôvodnený a zároveň vecne nesprávny.

17. Záverom sťažovateľ uviedol, že z výroku rozhodnutia správcu dane nie je vôbec zrejmé z dlžnej sumy, v akej výške, v akej percentuálnej úrokovej sadzbe a za aké obdobie je úrok z omeškania v číselnom vyjadrení vyrubený. Uviedol, že pokiaľ by mu bol za omeškание so zaplatením dane z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roka 2013 vyrubený ďalší úrok z omeškania, tiež vyčíslený len výslednou sumou, nebolo by možné zistiť, či sa jednotlivé časové obdobia omeškania neprekrývajú, t.j. či nie je sťažovateľ sankcionovaný za jedno omeškание dvoma úrokmi z omeškania.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 07.04.2021 uviedol, že zotrváva na svojich predchádzajúcich vyjadreniach a žiada kasačnú sťažnosť zamietnuť.

III.

Konanie na kasačnom súde

19. Prejednávaná vec bola dňa 23.04.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 1S - sp. zn. 1Sžfk/42/2021. S účinnosťou od 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená technickými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2

SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

21. Podľa § 2 ods. 1 a 2 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. 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.

22. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

23. Podľa § 63 ods. 3 a 5 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy 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; 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.

(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.

24. Podľa § 156 ods. 1 - 2 Daňového poriadku, úrok z omeškania správca 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,

e) daň vybranú zrážkou,

f) zrazenú sumu na zabezpečenie dane.

(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 nezaplatennej dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj pribežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

25. Kasačný súd sa v prvom rade musel vysporiadať s namietaným porušením práva na spravodlivý proces spočívajúci v tom, že krajský súd sťažovateľovi doručil vyjadrenie žalovaného bez príloh.

26. K predmetnému sťažnostnému bodu - týkajúceho sa namietaného nesprávneho procesného postupu správneho súdu - kasačný súd uvádza, že z obsahu súdneho spisu zistil skutočnosť, že žalovaný podal k žalobe vyjadrenie zo dňa 16.04.2020, ktoré bolo krajskému súdu v Žiline doručené dňa 16.04.2020. Prílohou tohto vyjadrenia bol administratívny spis žalovaného, ktorého písomnosti žalovaný v texte označil ako dôkazy č. 1 - 12. Uvedené vyjadrenie žalovaného bolo v zmysle § 106 ods. 1 SSP sťažovateľovi doručované výzvou zo dňa 15.05.2020 s možnosťou k tomuto vyjadreniu sa vyjadriť v lehote 10 dní od doručenia výzvy. Na základe uvedenej výzvy podal sťažovateľ repliku zo dňa 27.05.2020, v úvode ktorej uviedol, že mu bolo doručené „vyjadrenie žalovaného do dňa 16.4.2020, avšak bez príloh, preto si dovoľujeme konajúcemu súdu predložiť naše vyjadrenie k neúplnému vyjadreniu žalovaného“.

27. Kasačný súd vyhodnotil túto námietku sťažovateľa ako nedôvodnú. Sťažovateľ sám uviedol a nespochybnil, že mu bolo vyjadrenie žalovaného doručené, namietal len to, že mu neboli doručené prílohy k tomuto vyjadreniu. Kasačný súd zohľadnil obsah týchto „príloh“, ktorými bol administratívny spis žalovaného, pričom z textu samotného vyjadrenia žalovaného, ako aj z priloženého administratívneho spisu je zrejmé, že dôkazmi č. 1 - 12 sú preskúmané rozhodnutia správcu dane a žalovaného, odvolanie sťažovateľa a jeho doplnenie, predkladacia správa k odvolaniu s prílohami, výpis z Obchodného registra SR, uznesenia a oznámenie týkajúce sa reštrukturalizácie sťažovateľa a rozsudok krajského súdu sp. zn. 30S/144/2018 (vo veci sťažovateľa proti žalovanému) vrátane kasačnej sťažnosti žalovaného voči uvedenému rozsudku.

28. Kasačný súd je toho názoru, že uvedeným postupom krajského súdu, ktorý sťažovateľovi nedoručoval prílohu k vyjadreniu žalovaného, ktorým bol administratívny spis obsahujúci písomnosti, ktoré boli zjavne v dispozičnej sfére sťažovateľa (a ktoré boli v texte vyjadrenia žalovaného navyše dostatočne identifikované svojím označením a dátumom) tak nemohlo dôjsť k porušeniu princípu kontradiktórnosti konania ani princípu rovnosti zbraní. Sťažovateľ mal reálnu možnosť využiť svoje procesné práva, predložiť argumenty a reagovať aj na protiargumenty žalovaného. Sťažovateľ mal vo svojej dispozičnej sfére dôkazy a pripomienky, ktoré boli žalovaným k vyjadreniu zo dňa 16.04.2020 predložené a mal tak možnosť sa k nim vyjadriť. Navyiac, predmetnej námietke sťažovateľa je možné pripísať aj určitý stupeň účelovosti, keď tento sa v rámci konania pred krajským súdom osobitne nedomáhal doručenia predmetných príloh, ako ani prípadného predĺženia lehoty na zaslanie vyjadrenia. Naopak, súc si vedomý absencie uvedených príloh k podaniu žalovaného, sťažovateľ podal k predmetnému vyjadreniu žalovaného repliku.

29. Sťažovateľ následne vymedzil rámec kasačného konania tak, že: (i) namietal nedostatočné odôvodnenie, ako aj právne závery krajského súdu o preskúmateľnosti prvostupňového a napadnutého rozhodnutia, pričom sa ohradil najmä voči tomu, že napadnuté rozhodnutie argumentačne doplnilo prvostupňové rozhodnutie; (ii) namietal, že výrok prvostupňového rozhodnutia podrobne nešpecifikuje údaje ohľadom dlžnej sumy, percentuálnej úrokovej sadzby a obdobia omeškania.

30. K právnomu posúdeniu záverov o preskúmateľnosti napadnutého a prvostupňového rozhodnutia kasačný súd uvádza nasledovné.

31. Podľa názoru kasačného súdu je z prvostupňového rozhodnutia v spojení s preskúmaným rozhodnutím zrejmý 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 dane, deň platby, počet dní omeškania a samotný úrok

z omeškania, ktorého celková vyrubená suma je totožná so sumou uvedenou vo výrokovej časti prvostupňového rozhodnutia aj napadnutého rozhodnutia žalovaného. Aj v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného je celkom zjavne a zrozumiteľne uvedené, z čoho pozostáva úrok z omeškania vyrubený v zmysle § 156 ods. 1 a ods. 2 Daňového poriadku. Uvedené skutočnosti sú v rámci ustálenej judikatúry postačujúce pre záver o preskúmateľnosti napadnutého a prvostupňového rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania v zmysle § 156 Daňového poriadku (k tomu pozri napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/16/2020 zo dňa 27.05.2022, sp. zn. 5Sžfk/16/2020 zo dňa 24.11.2021 a sp. zn. 5Sžfk/16/2020 zo dňa 28.03.2022 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/9/2020 zo dňa 30.09.2020).

32. Pokiaľ ide o námietku, že druhostupňové - napadnuté rozhodnutie doplnilo prvostupňové rozhodnutie namiesto toho, aby toto zrušilo, aj túto kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Pri rešpektovaní zásady jednotnosti správneho konania a rozhodnutí správnych orgánov ako celku, údaje obsiahnuté v tabuľke odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia boli uvedené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia v textovej časti. V danej súvislosti kasačný súd dáva do pozornosti aj rozhodnutie najvyššieho súdu publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č. R 103/2011, v zmysle ktorého je neúčelné a nevhodné formálne zopakovanie administratívneho konania, ak pre účastníka vo vzťahu k skutkovej stránke veci nepredstavuje reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech. O to viac, ak prvostupňové rozhodnutie z obsahovej stránky pri výpočte úroku z omeškania neuvádzalo iné údaje, tieto len uviedlo v inej forme - v tabuľke - a nie v textovej časti.

33. Kasačný súd napokon skúmal námietku obsiahnutú v závere kasačnej sťažnosti týkajúcu sa náležitostí výroku prvostupňového rozhodnutia.

34. Túto námietku sťažovateľ uviedol v správnej žalobe implicitne, len s poukazom na rozsudok krajského súdu sp. zn. 30S/144/2018 zo dňa 05.11.2019 a s uvedenou námietkou sa krajský súd dostatočne vysporiadal v bode 13 napadnutého rozsudku. Kasačný súd sa s uvedeným stotožňuje a zároveň dodáva, že skutočnosť, že z výroku prvostupňového rozhodnutia nie je 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 vyrubený, kasačný súd aj v ďalších obdobných veciach vyhodnotil tak, že toto nespôsobuje nezákonnosť rozhodnutia (k tomu pozri napr. z rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/16/2020 zo dňa 27.05.2022 a sp. zn. 5Sžfk/16/2020 zo dňa 28.03.2022 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/22/2020 zo dňa 25.03.2021).

35. Sťažovateľ v súvislosti s dôvodom kasačnej sťažnosti podľa ust. § 440 ods. 1 písm. f) SSP argumentoval aj tým, že napadnutý rozsudok je nedostatočne odôvodnený a arbitrárny pri posúdení toho, že preskúmané rozhodnutia nie sú nedostatočne odôvodnené, t.j. nie sú nepreskúmateľné.

36. Krajský súd sa podľa kasačného súdu dostatočne vysporiadal s námietkami uvedenými v bodoch 13 - 18 napadnutého rozsudku. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správny a nepochybným záverom o zákonnosti napadnutého, ako aj prvostupňového rozhodnutia.

37. Napadnutý rozsudok teda netrpí nedostatkom nepreskúmateľnosti, resp. nedostatkom dôvodov. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že písomné vyhotovenie napadnutého rozsudku obsahuje vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Krajský súd postupoval v intenciách ustanovenia § 139 ods. 2 SSP, ktoré zakladá povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť a napadnutý rozsudok spĺňa nevyhnutné limity zrozumiteľného, určitého a logicky odôvodneného rozsudku. Uvedené krajský súd vyhodnotil aj s ohľadom na povahu predmetnej veci - vyrubenia úroku z omeškania, kedy sa na prvom stupni rozhodovalo z dôvodu zistenia skutočnosti, že priznaná daňová povinnosť nebola zaplatená v plnej výške v lehote splatnosti, pričom v následnom odvolaní sťažovateľ predložil svoje námietky, s ktorými sa žalovaný dostatočne vysporiadal.

38. Pozornosti kasačného súdu neušla ani nevôľa sťažovateľa, ktorý v odvolaní v rámci administratívneho konania z obsahového hľadiska namietal právne posúdenie vzťahu vyhlásenej

reštrukturalizácie a práva správcu dane vyrubiť úrok z omeškania. Sťažovateľ však v rámci správnej žaloby aj kasačnej sťažnosti uvedené právne posúdenie predmetnej veci nenamietal - namietal len nedostatočné odôvodnenie preskúmaných rozhodnutí a náležitosti výroku prvostupňového rozhodnutia. Kasačný súd však i napriek tomu považuje za relevantné upriamiť pozornosť 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 reštrukturalizácie, ktoré bolo realizované rozhodnutím veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Vs 3/2020 zo dňa 27. januára 2021. Hoci z hľadiska právneho posúdenia správne orgány a krajský súd moment vzniku pohľadávky vykladali v predmetnej veci inak, ako tomu je v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Vs 3/2020 zo dňa 27. januára 2021, kasačný súd poukazuje na to, že aj pri aplikácii uvedeného rozhodnutia veľkého senátu by tieto orgány dospeli k záveru o možnosti vyrubenia úroku z omeškania - nakoľko v predmetnej veci účinky reštrukturalizačného konania nastali dňa 04.02.2014 a až následne na to sťažovateľ podal hlásenie za zdaňovacie obdobie rok 2013 dňa 28.04.2014, pričom lehota na podanie hlásenia za zdaňovacie obdobie 2013 uplynula sťažovateľovi dňa 30.04.2014.

39. Vychádzajúc z uvedeného a vzhľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

40. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania príslúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto kasačný súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

Poučenie:

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