

Súd: Krajský súd Prešov  
Spisová značka: 2S/37/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200355  
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 11. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Morozová Nemcová  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2021:8020200355.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a sudcov JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD. a doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD., v právnej veci žalobcu HYDINA SK, s.r.o., so sídlom Slavkovská cesta 54/1468, 060 01 Kežmarok, zastúpeného konateľkou N. N., právne zastúpeného KVASŇOVSKÝ & PARTNERS / ADVOKÁTI s.r.o., Dunajská 2317/32, Bratislava - Staré Mesto, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 17. apríla 2020 Číslo: XXXXXXXXXX/XXXX, na základe podanej správnej žaloby jednohlasne 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.  
Záveru správnych orgánov

1. Preskúmaným rozhodnutím Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa § 74 ods.4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 16.01.2020, ktorým podľa ustanovenia § 156 ods. 1 písm. a) bod 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania v sume 7 227,20 eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej rozhodnutím správcu dane DÚ Prešov č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 15.06.2016 v ustanovenej výške a v ustanovenej lehote.

2. Výrok rozhodnutia odôvodnil žalovaný poukazom na odvolanie daňového subjektu voči rozhodnutiu Daňového úradu Prešov zo dňa 16.01.2020, ktoré obsahuje totožné dôvody, ako uviedol daňový subjekt v žalobe.

3. Ďalej žalovaný po preskúmaní rozhodnutia v rozsahu odvolania podľa § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. zistil tento skutkový stav.

4. Správca dane začal 04.08.2014 u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie apríl 2014, vyhotovil z nej protokol č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 29.01.2016. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane rozhodnutím č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 15.06.2016 vyrubil rozdiel dane 69 627,93 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014, ktoré nadobudlo právoplatnosť 05.12.2016, preto bol daňový subjekt povinný vyrubený rozdiel vo výške 69 627,93 eur zaplatiť do 20.12.2016. Daňový subjekt uhradil časť vyrubenej rozdielu v sume 2 467,58 eur v stanovenej lehote do 20.12.2016, sumu 28 300,64 dňa 25.08.2017 a sumu 38 859,71 eur uhradil 18.09.2017.

Podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku v znení neskorších predpisov rozhodnutím z 16.01.2020 č. XXXXXXXXXX/XXXX správca dane vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania. Daňový subjekt sa odvolal.

5. Žalovaný po preskúmaní veci a citácii ustanovenia § 3 ods. 1, § 63 ods. 5, § 156 ods. 1 písm. a), § 156 ods. 2 a § 156 ods. 8 písm. a) Daňového poriadku zistil, že podkladom pre vydanie rozhodnutia o uložení pokuty je právoplatné rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 15.06.2016 o určení rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty 69 627,93 eur za zdaňovacie obdobie apríl 2014, uplatnenej v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 2 856,39 eur a vyrubil daň 69 627,93 eur, pričom zistil, že vyrubený rozdiel dane daňový subjekt za apríl 2014 uhradil oneskorene, preto postupoval podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Správca dane pri vyrubení úroku z omeškania postupoval podľa ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, pri ktorých sú presne stanovené podmienky pre určenie úroku a jeho výšky, preto námietku daňového subjektu, že došlo k porušeniu zásady primeranosti podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán považuje za neopodstatnenú. K námietke daňovému 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 uviedol, že v danom prípade správca dane pri vyrubení úroku z omeškania konal obligatórne bez možnosti ovplyvniť výšku sankcie, prípadne upustiť od jej uloženia.

II.

Žalobné dôvody

6. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 17.04.2020 č. XXXXXXXXXX/XXXX v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, kontaktné miesto Kežmarok zo dňa 16.01.2020 č. XXXXXXXXXX/XXXX a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania trov konania.

V žalobe citoval čl. 2 ods. 2, 3 a čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, § 5 ods. 2, § 6 ods. 1 § 177 ods. 1 a § 178 ods. 1 SSP, § 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. Ďalej ustanovenie § 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, § 156 ods. 1 písm. a) a § 156 ods. 2 Daňového poriadku.

7. 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 správcovi dane ešte vôbec plní svoju funkciu a to preventívnu funkciu, keď správca dane pristúpil k výpočtu úroku z omeškania štyri roky po porušení povinnosti Daňového subjektu. Správca dane mal po dlhšiu dobu vedomosť o existencii v rozhodnutí popisovaných skutočností. 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.

8. 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 prihliadnuť na nevyhnutnosť uloženia procesnej sankcie. Po tom všetkom správca dane je povinný starostlivým spôsobom prihliadnuť na práva a právom chránené záujmy daňových subjektov. Takisto bola porušená základná zásada správy daní, a to zásada primeranosti, (proporcionality) vyjadrená v ustanovení § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní. 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 zostrením 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.

V predmetnej veci si dovoľuje poukázať na skutočnosť, 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 nespĺní 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.

9. Záverom žalobca zosumarizoval, že vzhľadom na vadný postup žalovaného, ako aj správcu dane, ktorí na základe zadovážených skutkových podkladov pre vydanie svojich rozhodnutí nedostatočne zistili a následne aj posúdili skutočný skutkový stav veci a v tejto súvislosti sa nedostatočne 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 rozhodnutí 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:

- vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov,
- 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

10. K podanej žalobe sa písomným stanoviskom zo dňa 07.10.2020 vyjadril žalovaný a zároveň sa vyjadril k jednotlivým žalobným námietkam, pričom zotrval na skutkových a právnych okolnostiach uvedených v rozhodnutiach a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Návrh na odkladný účinok považuje za neopodstatnený a navrhol ho zamietnuť.

11. Správny súd uznesením 2S/37/2020-73 dňa 3. novembra 2020 priznal odkladný účinok správnej žalobe a odložil vykonateľnosť rozhodnutí daňových orgánov.

### IV.

#### Záver správného súdu

12. Predmetom preskúmacieho konania je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane zo dňa 16.01.2020 Číslo: XXXXXXXXXX/XXXX ktorým podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyrubil správca dane úrok z omeškania v sume 7 227,20 eur žalobcovi za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej Daňovým úradom Prešov zo dňa 15.06.2016 Číslo: XXXXXXXXXX/XXXX v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

13. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

14. Podľa § 156 ods. 1 písm. a) 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 správca dane daň alebo rozdiel dane.

15. 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 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 splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa §55 alebo do dňa začatie 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 priebežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

16. 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.

17. Správne orgány postupujú v konaní v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi. Sú povinné chrániť záujmy štátu a spoločnosti, práva a záujmy fyzických osôb a právnických osôb a dôsledne vyžadovať plnenie ich povinností (§ 3 ods. 1 Správneho poriadku).

18. Správny orgán je povinný zistiť presne a úplne skutočný stav veci a za tým účelom si obstaráť potrebné podklady pre rozhodnutie. Pritom nie je viazaný len návrhmi účastníkov konania. Podkladom pre rozhodnutie sú najmä podania, návrhy a vyjadrenia účastníkov konania, dôkazy, čestné vyhlásenia, ako aj skutočnosti všeobecne známe alebo známe správne orgánu z jeho úradnej činnosti. Rozsah a spôsob zisťovania podkladov pre rozhodnutie určuje správny orgán (§ 32 ods. 1, 2 Správneho poriadku).

19. Podľa § 34 ods. 1, 2, 3, 4, 5 Správneho poriadku na dokazovanie možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočný stav veci a ktoré sú v súlade s právnymi predpismi. Dôkazmi sú najmä výsluch svedkov, znalecké posudky, listiny a ohliadka. Účastník konania je povinný navrhnúť na podporu svojich tvrdení dôkazy, ktoré sú mu známe. Vykonávanie dôkazov patrí správne orgánu. Správny orgán hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Správne orgány podľa názoru správneho súdu postupovali v zmysle uvedených ustanovení, pričom na dokazovanie použili všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočný stav veci.

20. V zmysle § 46 Správneho poriadku rozhodnutie musí byť v súlade so zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, musí ho vydať orgán na to príslušný, musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci a musí obsahovať písané náležitosti.

21. V zmysle ust. § 47 ods. 3 Správneho poriadku, „v odôvodnení rozhodnutia správny orgán uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov, ako použil správnu úvahu pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval, a ako sa vyrovnal s návrhmi a námietkami účastníkov konania a s ich vyjadreniami k podkladom rozhodnutia“.

22. 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 ukladaní povinnosti 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.

23. Daňový poriadok stanovuje, že ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa Daňového poriadku alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené v súlade s jeho ustanoveniami, ak nie je ustanovené inak. Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu vecí zisteného v daňovom konaní. V daňovom konaní platí zásada materiálnej pravdy. Je potrebné zdôrazniť, že pri rozhodovaní v daňovom konaní obdobne, ako aj v iných konaniach, príslušný orgán nie je povinný vychádzať zo skutočného stavu vecí, ale len zo skutkového stavu vecí.

24. 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.

25. Vo finančno právnych normách má svoje miesto zodpovednosť majetkového charakteru, ktorej zodpovedajú sankcie majetkovej povahy (prepadnutie vecí, 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.

26. Správca dane okrem uloženej pokuty vyrubí aj úrok z omeškania, ak sa daňový subjekt dostane do omeškania s platením dane, respektíve daň neodvedie v stanovenej lehote. Daňový poriadok taxatívne vymenúva jednotlivé spôsoby omeškania, v ktorých správca dane vyrubí úrok z omeškania. Úrokom z omeškania rozumie peňažnú sumu, ktorú je dlžník povinný platiť veriteľovi, ak sa dlžník dostal s plnením peňažného dlhu do omeškania. Ustanovenie o vyrubovaní úroku z omeškania (§ 156 ods. 1 Daňového poriadku) je zaradené v piatej časti s názvom Zodpovednosť za porušenie povinnosti s ustanovením o uložení pokuty.

27. 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 vyrubení 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).

28. 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.“

29. Správne delikty upravuje Daňový poriadok v § 154, v § 155 sú upravené pokuty za jednotlivé správne delikty podľa ustanovenia § 154 Daňového poriadku. Úrok z omeškania je upravený v § 156 Daňového poriadku.

30. Správny súd konštatuje, že výrok rozhodnutia správcu dane v nadväznosti na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je dostatočne identifikovateľný a nezameniteľný, je z neho zrejmé, že celková vyrubená suma úrokov z omeškania je vyrubená s poukazom na § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti. Aj podľa názoru správneho súdu je v rozhodnutí orgánov verejnej správy prvého stupňa v spojení s rozhodnutím orgánu verejnej správy druhého stupňa celkom zrejmé, resp. zrejmy výpočet úroku s poukazom na § 156 ods. 2 Daňového poriadku, tento výpočet vyplýva aj zo samotnej tabuľky výpočtu (táto je súčasťou odôvodnenia rozhodnutia správcu dane), kde je uvedená dlžná suma, deň splatnosti dane, deň platby, respektíve daň vstupu do reštrukturalizácie, počet dní omeškania s platbou a samotný úrok z omeškania, ktorého celková vyrubená suma vo výške 7 227,20 eur je totožná so sumou uvedenou vo výrokovej časti rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného. Aj v odôvodnení rozhodnutia žalovaného je celkom zjavne a zrozumiteľne uvedené, z čoho pozostáva vyrubený úrok z omeškania vyrubený v zmysle § 156 ods. 1 písm. a) a ods. 2 Daňového poriadku.

31. V predmetnej právnej veci bol podľa názoru správneho súdu presne a nadovšetku pochybnosť zistený skutkový stav, na základe ktorého mohol správca dane a žalovaný v súlade so zákonom konštatovať nesplnenie si povinností žalobcom a takto zistený skutkový stav má oporu v administratívnom spise.

32. Žalovaný ako odvolací orgán sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu v odvolaní, pokiaľ ide o úplné zistenie skutkového stavu veci, zistenia protiprávneho konania zo strany žalobcu, preskúmania tvrdení o procesných vadách v postupe správcu dane.

33. Z rozsudku NS SR sp. zn.: 7Sžo 3/2016 z 20. októbra 2016 vyplýva: „Správna úvaha, resp. voľná úvaha správneho orgánu vyjadruje určitý stupeň voľnosti rozhodovania správneho orgánu, ktoré mu umožňuje v medziach zákona prijať také rozhodnutie, aké uzná za najvhodnejšie, a to s prihliadnutím na konkrétne okolnosti veci. Zákonodarca v hmotnoprávnej úprave príslušného právneho predpisu v danom prípade v zákone č. 8/2009 Z. z. stanovil zákonné podmienky podmieňujúcich rozhodovanie správneho orgánu v medziach správneho uváženia. Ide teda o právomoc (na účely Odporúčania R (80) 2 Výboru ministrov o vykonávaní právomoci voľnej úvahy správnymi orgánmi prijatého Výborom ministrov dňa 11. marca 1980 na 316. zasadaní zástupcov ministrov, možno hovoriť aj o právomoci voľnej úvahy - discretionary power), na základe ktorej má správny orgán istý stupeň slobody pri prijímaní rozhodnutia, pričom si môže vybrať z viacerých právne prijateľných rozhodnutí jedno, ktoré pokladá za najvhodnejšie. Na základe tohto zákonného zmocnenia, bolo teda rozhodnutie vydané na základe zákonom povolenej správnej úvahy (policajt je oprávnený zadržať vodičský preukaz, ak možno uložiť trest alebo sankciu zákazu činnosti spočívajúcu v zákaze vedenia motorového vozidla), pričom správne mu súdu prináleží skúmať len to, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).“

34. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn.: 6Sžf/12/2016 správny súd argumentuje citáciou z rozsudku: „V posudzovanej veci neexistovali žiadne pochybnosti o tom, že žalobca naplnil skutkovú podstatu správneho deliktu podľa § 149 ods. 1 písm. k) zákona o verejnom obstarávaní, keď sa ak verejný obstarávateľ dostal do omeškania s informačnou povinnosťou podľa § 136 ods. 9 písm. e) zákona o verejnom obstarávaní o 19 dní. Úlohou súdu bolo preto výlučne vyriešenie právnej otázky, či žalovaný bol pri rozhodovaní o uložení pokuty viazaný pevne stanovenou výškou pokuty, ktorá je taxatívna stanovená v zákone o verejnom obstarávaní a mal prihliadnuť na závažnosť, spôsob a následky porušenia povinnosti žalobcu. Najvyšší súd sa v plnom rozsahu stotožnil s podrobnou a logickou argumentáciou žalovaného uvedenou v jeho odvolaní. Aj podľa názoru najvyššieho súdu bol žalovaný striktne limitovaný zákonom stanovenou výškou pokuty, a preto nemohol pri rozhodovaní o výške pokuty použiť správnu úvahu, resp. prihliadnuť na iné ako predmetné riešenie stanovené v administratívno-právnej norme, ako to je v prípadoch, keď rozhoduje o sankcii podľa § 149 ods. 1 a ods. 3 písm. a) a písm. d) až f) zákona o verejnom obstarávaní, t. j. keď správny orgán rozhoduje o uložení pokuty v rámci hornej a dolnej sadzby alebo do maximálnej výšky

pokuty. Správny súd pri posudzovaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v sankčných veciach sa nemôže zaoberať otázkou, či je príslušná sankcia primeraná vo vzťahu ku skutku, keďže príslušná skutková podstata trestania správneho deliktu, v danom prípade v zmysle § 149 ods. 1 písm. k) zákona o verejnom obstarávaní, jednoznačne vymedzuje spôsob trestania. Za stavu, že výška pokuty je podľa § 149 ods. 1 písm. k) zákona o verejnom obstarávaní určená pevnou sadzbou za každých začatých 15 pracovných dní omeškania, nebolo možné pristúpiť v danom prípade k modernizácii zákonom určenej sadzby pokuty a upravovať jej výšku s ohľadom na povahu, závažnosť, spôsob a následky porušenia povinnosti. Žalovaný preto postupoval v zmysle zákona, keď pri ukladaní pokuty prihliadal rigorózne len na počet dní, v ktorých bol žalobca v omeškaní so splnením informačnej povinnosti.“

35. Uvedený rozsudok NS SR sp. zn.: 6Sžf/12/2016 bol preskúmaný na základe ústavnej sťažnosti a to uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn.: II.ÚS 387/2018 z 5. septembra 2018: „17. Ústavný súd uvádza, že pri ukladaní sankcie pri správnych deliktach je prísna individualizácia zodpovednosti za skutok a posudzovanie okolností a následkov skutku samozrejmosťou, no sú možné vždy len v rámci zákonom stanovených hraníc. Zákonodarca sankcie za správne delikty (ktoré sú mimochodom prevažne peňažnej povahy) najčastejšie ohraničí vyjadrením, že správny orgán uloží pokutu do určitej výšky peňažnej sumy, prípadne že uloží pokutu od určitej výšky peňažnej sumy do určitej výšky peňažnej sumy, alebo uvedie, že správny orgán môže uložiť pokutu, čím mu dá možnosť od jej uloženia upustiť. To ilustruje rôzna variácie hraníc, v rámci ktorých je správny orgán oprávnený sa pohybovať pri úvahe o výške (v tomto prípade peňažnej) sankcie za správny delikt. To, ako je ustanovenie zákona o sankcii naformulované, je výlučne vecou a taktiež zodpovednosťou zákonodarného orgánu a moderácia správnej sankcie, či už správnym orgánom, alebo súdom, je možná len v rámci zákonodarným orgánom stanovených hraníc. 18. Úradu zákon o verejnom obstarávaní v znení účinnom v čase jeho rozhodovania jasne zadefinoval, že za porušenie povinnosti uvedených v § 149 ods. 1 „úrad uloží“ (čiže nemá možnosť od uloženia sankcie upustiť) pokutu v presne a fixne stanovenej výške bez ponechania možnosti správnemu orgánu „pohybovať sa“ v určitom rozmedzí a bez možnosti uloženia alternatívnej sankcie. Za porušenie povinnosti uvedených v § 149 ods. 2 zákona o verejnom obstarávaní už zákonodarný orgán umožnil úradu „pohybovať sa“ pri úvahe a výške sankcie vo vzťahu ku každému individuálnemu skutku v určitom rozmedzí, a tak mu nechal priestor na aplikovanie § 149 ods. 4 zákona o verejnom obstarávaní. Z už uvedeného jasne vyplýva, že zámerom zákonodarného orgánu v § 149 ods. 1 zákona o verejnom obstarávaní bolo rigidné ukládanie sankcií za porušenie povinnosti v ňom uvedených a vylúčenie možnosti úradu do výšky sankcií akokoľvek zasahovať. Ak by úrad, prípadne súd, uložil inú než v § 149 ods. 1 písm. k) stanovenú sankciu, konal by nielen ultra, ale aj contra legem, nerešpektujúc vôľu zákonodarcu.“

36. Rozhodnutie NS SR sp. zn.: 3Sžf 72/2007 uvádza, že: „Správca dane nemôže vydať rozhodnutie o pokute, resp. vyrubení úroku z omeškania skôr, ako nadobudne právoplatnosť rozhodnutie, ktorým bola daňovému subjektu uložená porušená povinnosť - zaplatiť rozdiel dane z pridanej hodnoty. Podmienka právoplatnosti platobného výmeru je implicitne obsiahnutá v § 35 ods. 1 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb., pretože vlastná daňová povinnosť zistená správcom dane musí byť v zmysle § 30 ods. 1 v spojení s § 30 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. uložená rozhodnutím, ktoré má konštitutívne účinky. Preto pokiaľ takéto rozhodnutie nenadobudne právoplatnosť, právne neexistuje povinnosť zistená správcom dane, a preto pred právoplatnosťou rozhodnutia nemožno zistiť kladný rozdiel dane, ktorý je základom pre uloženie pokuty v zmysle § 35 ods. 1 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb.

37. Správny súd tak dospel k právnemu záveru totožnému s tým, ku ktorému dospeli správne orgány a rozhodol, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané správne a v súlade so zákonom, pričom nedošlo k porušeniu zákona, ani zákonom chránených záujmov žalobcu a nedošlo ani k porušeniu jeho subjektívnych práv, ktoré mu zaručuje ústava, ako aj Dohovor o ľudských právach.

38. V konaní správny súd postupoval v zmysle Správneho súdneho poriadku a podľa § 112 ods. 1, ako aj v zmysle ustanovenia § 112 ods. 3 S.s.p. a dal možnosť prítomným účastníkom na konaní pred súdom, aby predniesli svoje prednesy a poukázali na skutkové okolnosti a právne posúdenie veci a zároveň, aby predniesli svoje konečné návrhy a vyjadrenia a k právnemu posúdeniu veci, na základe ktorých správny súd rozhodol. Správny súd poukázal na platnú judikatúru NS SR, hlavne rozsudok 1Asan/4/2020 zo dňa 25.03.2021, 1Asan/8/2020 zo dňa 25.03.2021, 1Asan/8/2020 zo dňa 25.03.2021, ktoré síce sú rozhodnutiami o uložení pokuty, avšak podľa súdu môžu byť aplikované aj pri ukladaní úroku z omeškania.

39. Správny súd v súlade s ustanovením § 190 Správneho súdneho poriadku žalobu ako nedôvodnú zamietol.

40. O trovách konania rozhodol v zmysle ustanovenia § 175 ods. 1 Správneho súdneho poriadku a s poukazom na neúspešnosť žalobcu rozhodol tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal a žalovanému, aj keď bol v konaní úspešný s poukazom na ustanovenie § 168 ods. 1 Správneho súdneho poriadku náhradu trov konania nepriznal, pretože nepovažoval trovy žalovaného za hodné tohto zreteľa.

41. Senát správneho súdu rozhodol pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

#### **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.