

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/41/2019
Identifikačné číslo spisu: 6018200475
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6018200475.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): J. C. Š., trvalým pobytom O. XX, XXX XX D., zastúpenej advokátskou kanceláriou JUDr. Radovan Repa, advokát, s. r. o., so sídlom Záhradnícka 16514/60, 821 08 Bratislava, IČO: 36 742 023; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti žalovaného č. 100832866/2018 zo dňa 26. apríla 2018, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24 S 94/2018-71 zo dňa 21. marca 2019, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24 S 94/2018-71 zo dňa 21. marca 2019 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100832866/2018 zo dňa 26. apríla 2018 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

II. Žalobkyni p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 24 S 94/2018-71 zo dňa 21. marca 2019 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) zamietol správnu žalobu žalobkyne proti rozhodnutiu žalovaného č. 100832866/2018 zo dňa 26. apríla 2018 (ďalej len „žalované rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“), ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Rimavská Sobota (ďalej len „správca dane“) č. 9613301/5/1628283/2014 zo dňa 25. apríla 2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) o nevyhovení žiadosti žalobkyne o vrátenie daňového preplatku na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 vo výške 98,64 € zo dňa 31. marca 2014.

2. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že žalobkyňa mala daňový nedoplatok na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2003 v sume 627,56 €. Tento daňový nedoplatok a otázku jeho premlčania bolo podľa správneho súdu potrebné na základe § 110g ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) posudzovať podľa § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007. I keď zákonodarca v § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007 výslovne neuvádza, že úkonom smerujúcim na vybratie daňového nedoplatku, ktorý spôsobuje opätovné plynutie premlčacej lehoty, je aj výzva podľa § 58a zákona o správe daní, s ohľadom na vymedzený účel tejto výzvy (riešiť nezaplatenie dane formou výzvy s upovedomením o následkoch jej nezaplatenia) a jej systematického zaradenia v zákone o správe daní (v 6. časti s názvom „Platenie daní“) podľa názoru správneho súdu je takýmto úkonom.

3. Keďže opakovaná výzva bola žalobkyňi doručená 2. novembra 2010, spôsobila podľa právneho názoru správneho súdu opätovné plynutie 6-ročnej premlčacej lehoty daňového nedoplatku v súlade s § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007. Na tejto skutočnosti nič nemení podľa správneho súdu ani fakt, že proti opakovanej výzve žalobkyňa podala námietky. Odkladný účinok námietok proti opakovanej výzve sa totiž vzťahuje len na plynutie náhradnej lehoty na dodatočné zaplatenie daňového nedoplatku, nie však na obnovenie plynutia premlčacej lehoty podľa § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007.

4. Keďže v čase podania žiadosti o vrátenie daňového preplatku na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 mala žalobkyňa daňový nedoplatok na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2003, ktorý podľa správneho súdu nebol premlčaný, žalovaný a prvostupňový orgán postupovali správne, keď daňový preplatok použili podľa § 79 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) na úhradu časti daňového nedoplatku žalobkyne na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2003. V tomto smere bolo preto podľa správneho súdu aj zákonné prvostupňové rozhodnutie ako aj rozhodnutie žalovaného, ktoré nevyhoveli žiadosti žalobkyne o vrátenie daňového preplatku.

II.

Kasačná sťažnosť a vyjadreniu ku kasačnej sťažnosti

5. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa (ďalej len „sťažovateľka“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že tento podľa jej názoru vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov; ďalej len „SSP“). Navrhla preto rozsudok správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne navrhla rozsudok správneho súdu zmeniť, zrušiť rozhodnutie žalovaného a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

6. Sťažovateľka namietala posúdenie premlčania sporného daňového nedoplatku, opakovanej výzvy, jej právneho základu a účinkov správnym súdom. Dôvodila, že zmenou zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007 stratila staršia časová verzia zákona o správe daní vo vzťahu k úkonom správcu dane svoje normatívne účinky. Správca dane ju preto nemohol pri svojej činnosti ďalej uplatňovať a uskutočňovať na jej základe úkony pri správe daní.

7. Na týchto tvrdeniach podľa názoru sťažovateľky nič nemení ani znenie § 110g ods. 6 zákona o správe daní. Tento podľa sťažovateľky predstavuje základ, aby sa § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007 stal relevantným pre posúdenie úkonov správcu dane vykonaných v období príslušnej časovej verzie zákona. Do budúca ho však nie je možné aplikovať, nakoľko ide o znenie už neúčinnnej právnej úpravy (uskutočniť opakovanú výzvu podľa zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007, resp. priznať opakovanej výzve účinky podľa zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007). Sťažovateľka poukázala tiež na skutočnosť, že pred vyhotovením opakovanej výzvy v jej prípade neprebiehala žiadne administratívne konanie, ktoré by

mohlo založiť uplatňovanie zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007 vo vzťahu k úkonom správcu dane v intenciách § 110g ods. 1 zákona o správe daní.

8. Opakovaná výzva správcu dane preto nemohla mať podľa sťažovateľky za účinnok založenie plynutia novej 6-ročnej premlčacej lehoty. Sporný daňový nedoplatok považuje sťažovateľka za premlčaný a jej daňový preplatok na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 preto nemohol byť použitý na jeho čiastočnú úhradu.

9. Proti opakovanej výzve podala sťažovateľka dňa 18. novembra 2010 námietky, ktoré, v nadväznosti na výzvu Daňového úradu Rimavská Sobota č. 678/230/49828/10/Hanz zo dňa 29. novembra 2010 (doručená 27. decembra 2010) na doplnenie námietok, dodatočne doplňujúcim podaním (odovzdaným na prepravu dňa 11. januára 2011) odôvodnila premlčaním dotknutého daňového nedoplatku.

10. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

11. Prejednávaná vec bola 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 2Sžfk - sp. zn. 2Sžfk/41/2019. 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).

12. V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S v zložení zo sudkýň JUDr. Kataríny Benczovej (predsedníčka senátu), Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., pričom v kasačnom konaní je vec vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

13. Na základe oznámenia JUDr. Kataríny Benczovej zo dňa 8. februára 2022 podľa § 88 ods. 1 SSP predseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 2 Sžfk 41/2019 zo dňa 16. februára 2022 vylúčil podľa § 88 ods. 2 SSP JUDr. Katarínu Benczovú z prejednávania a rozhodovania predmetnej veci. Dôvodom vylúčenia bolo, že JUDr. Katarína Benczová už o tej istej veci rozhodovala na súde inej inštancie rozsudkom Krajského súdu v Trnave č. k. 14 S 153/2014-40 zo dňa 22. októbra 2015. Predsedníčkou senátu na rozhodnutie tejto veci sa v súlade s § 50 ods. 2 písm. c) zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v spojení s čl. XV ods. 3 rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2022 stala predsedníčka zastupujúceho senátu 4 S JUDr. Monika Valašiková, PhD.

14. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

15. Z obsahu administratívneho spisu zistil kasačný súd nasledujúci skutkový stav:

16. Sťažovateľka podala dňa 20. februára 2004 daňové priznanie na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2003, v ktorom jej vznikla daňová povinnosť v sume 18.906,- SK (627,56 €). Svoju daňovú povinnosť si nesplnila.

17. Výzvou Daňového úradu Rimavská Sobota č. 678/230/49022/04/Tot zo dňa 24. augusta 2004 (doručenou žalobkyni dňa 14. septembra 2004) podľa § 58a ods. 1 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007 bola sťažovateľka vyzvaná na zaplatenie dane z príjmov za zdaňovacie obdobie 2003. Sťažovateľka proti tejto výzve nepodala námietky a ani si svoju daňovú povinnosť nesplnila.

18. Dňa 2. novembra 2010 bola sťažovateľke doručená opakovaná výzva Daňového úradu Rimavská Sobota č. 678/230/45430/10/Hanz zo dňa 20. októbra 2010 (ďalej len „opakovaná výzva“), ktorou bola vyzvaná na zaplatenie daňového nedoplatku vzniknutého na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2003 v sume 627,56 €.

19. Podľa názoru sťažovateľky sa na posudzovanie otázky premlčania predmetného daňového nedoplatku podľa § 110g ods. 6 zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007 vzťahoval § 69 ods. 1 a 2 v znení účinnom do 31. augusta 2007. Opakovaná výzva uskutočnená podľa § 58a zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007 preto podľa sťažovateľky nemohla byť považovaná za úkon na vybratie, zabezpečenie alebo vymáhanie daňového nedoplatku podľa § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007. Preto ani nemohla spôsobiť predĺženie plynutia 6-ročnej premlčacej lehoty práva vybrať a vymáhať daňový nedoplatok podľa § 69 ods. 1 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007. Daňový nedoplatok bol preto v čase podania námietok žalobkyni premlčaný.

20. Dňa 2. februára 2011 bolo sťažovateľke doručené „Oznámenie“ Daňového úradu Rimavská Sobota č. 678/230/3853/11/Hanz zo dňa 1. februára 2011 o nedôvodnosti jej námietok proti opakovanej výzve. Sťažovateľka dňa 31. marca 2014 podala daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013, v ktorom požiadala podľa § 79 Daňového poriadku o vrátenie daňového preplatku vo výške 98,64 €.

21. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím žiadosti sťažovateľky zo dňa 31. marca 2014 nevyhovel. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že daňový preplatok na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 použil podľa § 79 ods. 1 Daňového poriadku na úhradu časti daňového nedoplatku sťažovateľky na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2003.

22. Žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/299057/5014/2014 zo dňa 2. júla 2014 potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Dospel k právnomu názoru, že správca dane správne použil daňový preplatok sťažovateľky na úhradu jej sporného daňového nedoplatku. Tento daňový nedoplatok totiž podľa právneho názoru žalovaného nebol premlčaný, keďže doručením opakovanej výzvy bol vykonaný úkon na vybratie daňového nedoplatku a s odkazom na § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 29. decembra 2010 došlo k predĺženiu 6-ročnej premlčacej lehoty. Táto začala plynúť po skončení kalendárneho roka 2010, daňový nedoplatok preto nebol v čase vydania prvostupňového rozhodnutia premlčaný.

23. Voči tomuto rozsudku podala sťažovateľka správnu žalobu o ktorej rozhodol Krajský súd v Trnave rozsudkom č. k. 14 S 153/2014-40 zo dňa 22. októbra 2015, tak že ju zamietol.

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 8 Sžf 19/2016 zo dňa 28. februára 2018 zmenil zamietajúci rozsudok Krajského súdu v Trnave, zrušil druhostupňové rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukázal na § 110g ods. 6 zákona o správne daní v znení účinnom od 1. septembra 2007, v zmysle ktorého sa § 69 v znení účinnom od 1. septembra 2007 po prvýkrát uplatní na daňové nedoplatky, ktoré vznikli od 1. septembra 2007. Žalovaný však na prípad sťažovateľky nesprávne aplikoval § 69 zákona o správe daní v znení

účinnom do 29. decembra 2010. Najvyšší súd Slovenskej republiky tiež poukázal na skutočnosť, že sťažovateľka podala proti opakovanej výzve námietky.

25. Žalovaný rozhodnutím č. 100832866/2018 zo dňa 26. apríla 2018 opätovne potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Dospel k záveru, že opakovaná výzva bola úkonom smerujúcim na vybratie daňového nedoplatku aj pre účely § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007. Jej doručením pred uplynutím pôvodnej premlčacej lehoty bola preto splnená podmienka pre opakované plynutie 6-ročnej premlčacej lehoty pre právo vybrať a vymáhať daňový nedoplatok. Keďže sa na prípad sťažovateľky nevzťahuje § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007, bolo podľa žalovaného irelevantné, či sťažovateľka podala proti opakovanej výzve námietky alebo nie. Daňový nedoplatok sťažovateľky na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2003 preto nebol v čase vydania prvostupňového rozhodnutia podľa právneho názoru žalovaného premlčaný. Voči tomuto rozhodnutiu podala sťažovateľka správnu žalobu, o ktorej bolo rozhodnuté preskúmaným rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

26. Podľa § 58a ods. 1 a 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007:

„(1) Ak daňový subjekt nezaplatil daň alebo neodviedol vybranú alebo zrazenú daň v lehote podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov,¹⁾ správca dane ho môže vyzvať, aby zaplatil alebo odviedol daň v náhradnej lehote. Táto lehota nesmie byť kratšia ako 15 dní. Správca dane je povinný v tejto výzve upovedomiť daňový subjekt o následkoch nezaplatenia alebo neodvedenia dane. Proti výzve možno podať námietku do 15 dní od jej doručenia. Podanie námietky nemá odkladný účinok.

(2) Doručenie výzvy sa považuje za úkon vykonaný na vyberanie dane (§ 69 ods. 2).“

27. Podľa § 58a zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007:

„Ak daňový dlžník v lehote podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov nezaplatil daň alebo neodviedol vybranú daň alebo zrazenú daň, správca dane ho môže vyzvať, aby daňový nedoplatok odviedol alebo zaplatil v náhradnej lehote. Táto lehota nesmie byť kratšia ako 15 dní. Správca dane je povinný v tejto výzve upovedomiť daňového dlžníka o následkoch neodvedenia alebo nezaplatenia daňového nedoplatku. Proti výzve možno podať námietku do 15 dní od jej doručenia. Podanie námietky má odkladný účinok.“

28. Podľa ustanovenia § 110g ods. 6 zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007:

„Ustanovenie § 69 v znení účinnom od 1. septembra 2007 sa po prvý krát uplatní na daňové nedoplatky, ktoré vznikli odo dňa nadobudnutia účinnosti tohto zákona.“

29. Podľa § 69 ods. 1 a 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007:

„(1) Právo vybrať a vymáhať daňový nedoplatok je premlčané po šiestich rokoch po skončení roka, v ktorom daňový nedoplatok vznikol.

(2) Ak je vykonaný úkon na vyberanie, zabezpečenie alebo vymáhanie daňového nedoplatku, premlčacia lehota začína plynúť znovu po skončení kalendárneho roka, v ktorom bol daňový dlžník o tomto úkone upovedomený; daňový nedoplatok je však možné vybrať a vymáhať najneskoršie do dvadsiatich rokov po skončení roka, v ktorom daňový nedoplatok vznikol.“

30. Spornou otázkou v predmetnej veci bolo posúdiť, či výzva uskutočnená podľa § 58a zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007 môže byť považovaná za úkon smerujúci na vybratie daňového nedoplatku podľa § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007, i keď voči nej podala sťažovateľka námietky.

31. Kasačný súd konštatuje, že pre rozhodovanie o žiadosti sťažovateľky o vrátenie daňového preplatku na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 zo dňa 31. marca 2014 (a prípadného započítania daňového preplatku na daňový nedoplatok) je podstatná otázka premlčania daňového nedoplatku sťažovateľky na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2003.

Tvrdené premlčanie daňového nedoplatku sťažovateľky na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2003 (ku ktorému malo dôjsť 1. januára 2011) je potrebné posudzovať podľa zákona o správe daní a nie podľa Daňového poriadku (§ 165 ods. 1 Daňového poriadku).

32. Podmienky premlčania daňového nedoplatku sťažovateľky na dani z príjmov fyzickej osoby za obdobie 2003 je potrebné posúdiť podľa § 69 ods. 1 a 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007. Je zrejmé, že tento nedoplatok vznikol pred 1. septembrom 2007 (argumentum a contrario § 110g ods. 6 zákona o správe daní). Právo vybrať a vymáhať daňový nedoplatok sťažovateľky na dani z príjmov fyzickej osoby za obdobie 2003 sa preto premlčovalo v lehote 6 rokov po skončení roka, v ktorom daňový nedoplatok vznikol (§ 69 ods. 1 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007). Túto lehotu však bolo možné predĺžiť vykonaním úkonu na vybranie, zabezpečenie alebo vymáhanie daňového nedoplatku o ďalších 6 rokov po skončení roka, v ktorom bol daňový dlžník upovedomený o takomto úkone správcu dane (§ 69 ods. 2 v znení účinnom do 31. augusta 2007).

33. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na ustanovenie § 110g ods. 6 zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007. Účelom tohto ustanovenia bolo, s ohľadom na zásadnú zmenu právnej úpravy premlčania práva vybrať a práva vymáhať daňový nedoplatok, garantovať daňovým dlžníkom, že premlčanie (a podmienky premlčania) ich daňových nedoplatkov bude posudzované podľa právnej úpravy účinnej v momente ich vzniku. Pokiaľ zákonodarca explicitne v prechodnom ustanovení vo vzťahu k právnym normám procesnej povahy (teda normám upravujúcim postupy a úkony správcu dane) neupravil ich časovú pôsobnosť platí princíp okamžitej aplikability procesných noriem (mutatis mutandis rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 185/2018 zo dňa 12. apríla 2018, publikované v ZNUÚSSR pod č. 65/2018). Príslušný štátny orgán preto, pokiaľ zákonodarca neustanoví inak, uplatní „novú právnu úpravu“ aj pri postupoch, ktoré začali podľa „starej právnej úpravy.“

34. Podľa právneho názoru kasačného súdu z ustanovenia § 110g ods. 6 zákona o správe daní žalovanému nevyplýva oprávnenie vykonávať vo vzťahu k daňovým nedoplatkom vzniknutým pred 1. septembrom 2007 úkony podľa zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007. Toto ustanovenie totiž neupravuje postup správcu dane, ale len plynutie premlčacích lehôt a podmienky premlčania daňových nedoplatkov.

35. Z ustanovenia § 110g ods. 6 zákona o správe daní nevyplýva, že úkony správcu dane vykonané podľa zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007 už nemôžu vyvolávať účinky predĺženia premlčacej lehoty podľa § 69 ods. 1 a 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007 v spojení s § 110g ods. 6 zákona o správe daní. Účelom § 110g ods. 6 zákona o správe daní totiž nebolo zbaviť daňových dlžníkov ich daňových nedoplatkov a ani zabezpečiť ich faktickú nevymáhateľnosť. Ale len garantovať rovnosť podmienok premlčania starých daňových nedoplatkov napriek zmene v relevantnej právnej úprave.

36. Z vyššie uvedeného preto logicky vyplýva, že hoci sa premlčanie sporného daňového nedoplatku sťažovateľky posudzuje podľa § 69 ods. 1 a 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007, predĺženie premlčacej lehoty podľa § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007 mohli vyvolať aj úkony správcu dane vykonané po 1. septembri 2007, resp. aj podľa zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007, ak napĺňali po materiálnej stránke povahu úkonu „na vybranie, zabezpečenie alebo vymáhanie daňového nedoplatku.“

37. Kasačný súd je názoru, že s ohľadom na účel výzvy § 58a zákona o správe daní (riešenie nezaplatenia dane formou výzvy s upovedomením o následkoch nezaplatenia preferujúc riešenie bez uplatnenia donucovacej stránky verejnej moci) a jej systematické zaradenie v zákone o správe daní (v 6. časti s názvom „Platenie daní“), ide o úkon smerujúci k vybraniu dane. Kasačný súd sa nestotožňuje s názorom správneho súdu, že účinky podľa § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007 takýto úkon - výzva, vykonaná podľa § 58a zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007, nadobudne už svojím doručením.

38. Vychádzajúc zo skutočnosti, že v prípade sťažovateľky už k 1. septembru 2007 neprebiehala žiadne daňové konanie a nebolo ani začaté daňové exekučné konanie, je potrebné uzavrieť, že v súlade s princípom okamžitej aplikability procesných noriem bol správca dane povinný vykonávať faktické úkony a postupy smerujúce k vybratiu dane už podľa zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007. Takto je aj všetky jeho úkony potrebné posudzovať.

39. Opakovaná výzva správcu dane je preto výzvou podľa § 58a zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007. V porovnaní so staršou právnou úpravou došlo v § 58a zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007 k podstatnej zmene. Podaným námietkam proti takejto výzve bol totiž priznaný odkladný účinok.

40. Skúmajúc povahu odkladného účinku námietok podaných proti výzve podľa § 58a zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007 kasačný súd dáva do pozornosti, že priznanie odkladného účinku bolo zákonodarcom spojené aj s odstránením explicitného prepojenia doručenia výzvy s nadobudnutím účinkov úkonu vykonaného na vybratie dane (zrušenie § 58a ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007). Rovnako bolo tiež prepojené aj s doplnením § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007 o skutočnosť, že úkonom vykonaným na vybratie daňového nedoplatku je len „doručenie výzvy podľa § 58a, proti ktorej daňový dlžník nepodal námietku alebo doručenie rozhodnutia, ktorým správca dane nevyhovie námietke daňového subjektu proti výzve.“

41. Je tiež faktom, že procesne najvýznamnejším následkom výzvy podľa § 58a zákona o správe daní je práve predĺženie premlčacej lehoty podľa § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom do 31. augusta 2007, resp. v znení účinnom od 1. septembra 2007. Poskytnutie dodatočnej 15 dňovej lehoty na zaplatenie daňového nedoplatku totiž nič mení na tom, že v danom čase už daňový nedoplatok existuje a ani na tom, že daňový dlžník je v súvislosti s ním v omeškaní. Preto vzťahovanie odkladného účinku námietok proti výzve podľa § 58a zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007 len na dodatočnú 15 dňovú lehotu na plnenie by podľa názoru kasačného súdu úplne negovalo význam námietok proti výzve ako takých, ako aj zmenu, ktorú chcel zákonodarcia v zákone o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007 v tomto smere docieľiť.

42. Vyššie uvedené skutočnosti vedú kasačný súd k záveru, na rozdiel od správneho súdu, že námietky podané proti výzve podľa § 58a zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007 nemali odkladný účinok len voči povinnosti plniť daňový nedoplatok počas dodatočnej 15- dňovej lehoty na plnenie, ale mali najmä odkladný účinok vo vzťahu k účinkom výzvy podľa § 69 ods. 2 zákona o správe daní či už v znení účinnom do 31. augusta 2007, resp. od 1. septembra 2007.

43. Výzva uskutočnená podľa § 58a zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007 sa preto môže stať úkonom vykonaným na vybratie daňového nedoplatku len ak voči nej neboli podané námietky alebo doručením rozhodnutia, ktorým správca dane nevyhovie námietkam proti výzve. Toto platí tak vo vzťahu k účinkom, ktoré by mala vyvolať výzva podľa § 58a zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007, vo vzťahu k plynutiu premlčacích lehôt podľa § 69 ods. 2 zákona o správe daní v znení účinnom od 1. septembra 2007, ako aj v znení účinnom do 31. augusta 2007. Správny súd preto v tomto smere vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci.

44. Aplikujúc toto právne posúdenie na prípad sťažovateľky kasačný súd konštatuje, že šesťročná premlčacia lehota jej daňového nedoplatku na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2003 začala plynúť 1. januára 2005 a mala uplynúť dňa 1. januára 2011. Ako vyplýva z administratívneho spisu, dňa 2. novembra 2010 bola sťažovateľke doručená opakovaná výzva správcu dane, voči ktorej táto podala včas námietky (podaním zo dňa 18. novembra 2010), pričom jednou z jej námietok bola v súlade s doplnením na výzvu správcu dane aj námietka premlčania. O námietkach

sťažovateľky rozhodol správca dane oznámením zo dňa 1. februára 2011, ktoré bolo sťažovateľke doručené dňa 2. februára 2011. Teda po uplynutí šesťročnej premlčacej lehoty. Daňový nedoplatok sťažovateľky sa preto stal k 1. januáru 2011 premlčaný.

45. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd uzatvára, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

46. Podľa ustanovenia § 469 SSP ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

47. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni/sťažovateľke priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

48. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.