

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/72/2018
Identifikačné číslo spisu: 4015200588
Dátum vydania rozhodnutia: 25.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4015200588.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD., a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): FENESTRA Sk, spol. s r.o., so sídlom Priemyselná 17, Zlaté Moravce, IČO: 36 521 451, zast.: Matejka & Haluška s.r.o., so sídlom Lazovná 20, Banská Bystrica, IČO: 47 257 415, proti žalovanému: Daňový úrad Nitra, so sídlom Damborského 5, Nitra, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre z 18. apríla 2018 č. k. 11S/101/2015-95 (ECLI:SK:KSNR:2018:4015200588.3), v konaní o preskúmanie opatrenia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/101/2015-95 z 18. apríla 2018 mení tak, že opatrenie žalovaného č. 20100266/2015 z 15. apríla 2015 ruší a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Sťažovateľovi priznáva voči žalovanému právo na plnú náhradu trov kasačného konania i konania pred krajským súdom.

Odôvodnenie

I.
Konanie na finančnom orgáne

1. Listom č. 20100266/2015 z 15.04.2015 (ďalej len „napadnuté opatrenie“) žalovaný ako správca dane v zmysle § 79 ods. 1 a ods. 7 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“) oznámil žalobcovi, že nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie január 2015 vo výške 86,91 €, ktorý mu vznikol na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), sa použije „na úhradu daňového nedoplatku na dani z pridanej hodnoty vo výške 86,91 EUR, splatného 27.12.2013 - rozhodnutie o úroku z omeškania č.

9416301/5/3971717/2013 v pôvodnej výške 14 135,70 EUR“. Žalovaný tak odkázal na svoje skoršie rozhodnutie č. 9416301/5/3971717/2013 z 28.08.2013 o vyrubení úroku z omeškania za nezaplatenie DPH za zdaňovacie obdobie december 2010 v ustanovenej lehote a výške (ďalej len „rozhodnutie žalovaného o vyrubení úroku“), ktoré bolo potvrdené Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky ako odvolacím orgánom rozhodnutím č. 1100304/1/550427/2013 z 27.11.2013 (ďalej len „odvolacie rozhodnutie o vyrubení úroku“).

II.

Konanie na správnom súde

2. Proti napadnutému opatreniu podal žalobca včas správnu žalobu prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“), ktorú súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

3. Správy súd uviedol, že kvôli svojej viazanosti žalobou sa zameril na konkrétne tvrdenia žalobcu zo správnej žaloby.

4. Mal za to, že žalovaný jasne uviedol, ako bude použitý daňový preplatok, výšku úhrady daňového nedoplatku a jeho právny titul (rozhodnutie žalovaného o vyrubení úroku z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku). V napadnutom opatrení správny súd videl naplnenie zásady oficiality, a považoval ho za súladné so zákonnými podmienkami podľa Daňového poriadku účinného v čase vydania opatrenia.

5. Za nesporné správny súd považoval, že daňový nedoplatok vznikol z titulu právoplatného a vykonateľného rozhodnutia žalovaného o vyrubení úroku. Poukázal na § 79 a § 55 ods. 6, ods. 7 Daňového poriadku o použití daňového preplatku. Mal za to, že žalovaný nemohol tento nedoplatok prihlásiť do reštrukturalizačného konania žalobcu (začaté 22.05.2013, reštrukturalizácia povolená 21.06.2013), pretože rozhodnutie žalovaného o vyrubení úroku bolo splatné až 11.12.2013 po právoplatnosti odvolacieho rozhodnutia o vyrubení úroku, teda daňový nedoplatok vtedy ešte neexistoval, ani nie je príslušenstvom pohľadávky. Preto nemohlo dôjsť ani k zániku neprihlásenej pohľadávky žalovaného v zmysle § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku.

6. Ako nesprávne úvahy odmietol správny súd námietky žalobcu o vzniku úroku z omeškania a pohľadávky žalovaného pred začatím reštrukturalizačného konania, či o zániku pohľadávky pre jej neuplatnenie prihláškou. Tieto námietky vo vzťahu k rozhodnutiam o vyrubení úroku nemôžu byť podľa správneho súdu riešené v konaní o preskúmanie napadnutého opatrenia, pretože by to bolo v rozpore s § 245 ods. 1 O.s.p., resp. 27 ods. 1 S.s.p., a spomenuté rozhodnutia bolo možné preskúmať súdom v samostatnom konaní.

7. Správny súd mal za to, že nárok na úrok z omeškania (sankciu) nevzniká priamo zo zákona, ale až vyrubení sankcie rozhodnutím, aj keď porušenie povinnosti má základ pred vydaním rozhodnutia (a pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu). Ak by žalovaný úrok z omeškania nevyrubil rozhodnutím, pohľadávka z tohto titulu by podľa správneho súdu ani nevznikla; pričom na jej vznik nepostačuje naplnenie podmienok ustanovených v zákone (omeškanie so zaplatením dane), poznanie výšky dlžných platieb a úrokových sadzieb, ale právne významnou skutočnosťou je až rozhodnutie správcu dane v zmysle Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2013 (§ 63 ods. 1, § 156 ods. 2). Ďalej uviedol, že súkromnoprávna úprava príslušenstva pohľadávky má iný cieľ ako úrok z omeškania podľa Daňového poriadku, preto žalovaný nemohol spornú pohľadávku kvôli jej neexistencii prihlásiť do reštrukturalizačného konania, pretože vznikla až po jeho začatí, a preto nemohlo ani dôjsť k zániku tejto pohľadávky, čo tvrdil žalobca.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

A)

8. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca zastúpený advokátom včas kasačnú sťažnosť dôvodiac, že správny súd porušil právo na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) a vec nesprávne právne posúdil (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.). Žalobca navrhol rozsudok správneho súdu zmeniť tak, že sa zruší preskúmané opatrenie a vec sa vráti žalovanému na ďalšie konanie.

9. Porušenie práva na spravodlivý proces videl sťažovateľ v nedostatočnom odôvodnení rozsudku, absencii bližších úvah správneho súdu, neposkytnutí odpovede na jeho argumentáciu. Najmä mu chýbala argumentácia súdu, prečo sa pohľadávka na úroku z omeškania nemusí v reštrukturalizácii uplatniť prihláškou.

10. Za nesprávne právne posúdenie sťažovateľ považoval, že správny súd zle interpretoval aplikované právne normy; konkrétne nesúhlasil s názorom, že úroky z omeškania sú podľa správneho súdu nároky, ktoré vznikli po začatí reštrukturalizačného konania (ich vyrubení), a preto nemuseli byť uplatnené prihláškou.

11. Sťažovateľ tvrdil, že právo na zaplatenie úroku z omeškania vzniká na základe zákona, výlučne v dôsledku omeškania so splnením daňovej povinnosti; jeho vyrubenie nemá konštitutívne účinky, a preto nejde o prednostnú pohľadávku. Poukazoval na ustanovenia § 158 ods. 1, § 2 písm. b/, písm. f/, ods. 5; § 156 ods. 2; § 84 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku.

12. Ďalej argumentoval, že úrok z omeškania nemá v insolvenčnom konaní osobitný režim, pričom mal za to, že ho treba prihlásiť v reštrukturalizácii prihláškou, hoci aj nevyrubený. Ak by bol správca dane oprávnený vyrubovať a uspokojovať sankcie neskôr, došlo by k jeho zvýhodneniu oproti iným veriteľom. Zdôraznil akcesorický charakter úroku z omeškania k primárnej povinnosti plniť daňové povinnosti.

13. Ďalej sťažovateľ citoval z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/2/2016, ktorý podľa neho podporuje jeho právny názor.

14. Sťažovateľ nesúhlasil s argumentáciou správneho súdu, že žalobe nemožno vyhovieť pre právoplatnosť rozhodnutí o vyrubení úrokov, ktoré neboli napadnuté správnu žalobou. Sťažovateľ trval na tom, že pohľadávky na úrokoch z omeškania sa v dôsledku ich neuplatnenia prihláškou a následného potvrdenia reštrukturalizačného plánu stali ex lege nevymáhateľné.

15. Napokon sťažovateľ poukázal na iné súdne konania o preskúmanie rozhodnutí orgánov daňovej správy o vyrubení úrokov z omeškania, v ktorých sa správny súd vyjadril, že nemôže posudzovať otázku nevymáhateľnosti vyrubeneho úroku, teraz zasa správny súd odkázal na existenciu právoplatných rozhodnutí. Vznikla tak podľa sťažovateľa absurdná a nepreniknuteľná argumentačná konštrukcia.

B)

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol zamietnutie kasačnej sťažnosti; uviedol, že sporný úrok z omeškania nemožno považovať za pohľadávku, ktorá sa uplatňuje prihláškou, pretože v lehote na podanie prihlášky ešte ako nevyrubený neexistoval. Keďže v čase poukázania zvyšku nadmerného odpočtu za január 2015 bol u sťažovateľa evidovaný daňový nedoplatok, žalovaný použil nadmerný odpočet podľa § 55 Daňového poriadku, a v zmysle toho zaslal sťažovateľovi preskúmané opatrenie.

IV.

Právne názory kasačného súdu

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm.

c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

18. Kasačný súd stál pred úlohou preskúmať sťažnostné body z kasačnej sťažnosti a zistiť tak, či je udržateľný napadnutý rozsudok správneho súdu, alebo je nutné ho zrušiť či zmeniť.

19. Sťažovateľ na prvom mieste namietal, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, keď podľa neho nedostal dostatočnú odpoveď na svoju argumentáciu. Podľa názoru kasačného súdu sa správny súd skutočne nevenoval všetkým argumentom sťažovateľa v rovnakej miere. Možno však konštatovať, že z odôvodnenia rozsudku vyplývajú rozhodujúce právne závery, ktoré ozrejmujú, prečo podľa správneho súdu nebolo potrebné (a ani možné) prihlásiť sporný úrok z omeškania do reštrukturalizačného konania.

20. Sťažovateľ vytykal správne mu súdu, že rezignoval na zisťovanie významu a zmyslu právnej úpravy uplatňovaním jednotlivých metód právneho výkladu a vec posudzoval výlučne podľa doslovného znenia ustanovení Daňového poriadku. Sťažovateľ síce namieta, že sa správny súd nezaoberal detailne jeho argumentáciou, je však zrejmé, že z odôvodnenia rozsudku vyrozumel, na základe akých (podľa neho azda nedostatočne rozvinutých) úvah správny súd rozhodol. Podľa kasačného súdu je v daných skutkových okolnostiach veci pri takto formulovanom odôvodnení rozsudku zrozumiteľné, že pre správny súd boli rozhodujúce závery, že daňová pohľadávka na úroku z omeškania vznikla (s konštitutívnymi účinkami) až právoplatnosťou jeho vyrubenia (po začatí reštrukturalizačného konania a po uplynutí lehoty na prihlasovanie pohľadávok), preto nemohlo ísť v čase začatia reštrukturalizačného konania o daňový nedoplatok, ktorý by bolo možné ako pohľadávku na účely reštrukturalizačného konania prihlásiť, a preto naň hľadel ako na pohľadávku vzniknutú po začatí reštrukturalizačného konania. Navyše správny súd odmietol posudzovať zákonnosť vyrubenia tohto úroku s poukazom na predchádzajúcu nevyužitú možnosť podrobiť súdne mu prieskumu príslušné rozhodnutie o jeho vyrubení, preto považoval za súladné so zákonom, ak na úhradu takto evidovaného daňového nedoplatku žalovaný použil nadmerný odpočet.

21. Z uvedených dôvodov kasačný súd nepovažoval rozsudok za nedostatočne odôvodnený do tej miery, že by išlo o porušenie práva na spravodlivý proces. Je zrejmé, že aj sťažovateľ bol predovšetkým nespokojný so závermi správneho súdu, nie s rozsahom a hĺbkou jeho odôvodnenia. Kasačný súd na druhej strane poznamenáva, že podrobnejšie úvahy správneho súdu v reakcii na argumentáciu sťažovateľa o účele reštrukturalizačného konania by určite neboli nadbytočné.

22. Zásadnejšie sa tak javili námietky sťažovateľa voči právne mu posúdeniu veci správnym súdom. Najmä namietal proti záverom, že pohľadávka na úroku z omeškania vzniká až právoplatnosťou rozhodnutia o jeho vyrubení, a že žalovaný nemusel túto pohľadávku uplatniť v reštrukturalizácii prihláškou. Mal za to, že naopak takáto pohľadávka vzniká na základe zákona výlučne v dôsledku omeškania so splnením daňovej povinnosti, a jej vyrubenie ovplyvňuje len oprávnenie ju vymáhať. Trval na tom, že žalovaný je oprávnený a povinný vydať rozhodnutie o vyrubení úroku (do dňa začatia reštrukturalizačného konania) výlučne kvôli jeho uplatneniu prihláškou. Obširne argumentoval zásadami a účelom reštrukturalizačného konania, najmä vo vzťahu k rovnosti účastníkov (veriteľov) a vyriešeniu dlhov dlžníka založených pred začatím reštrukturalizačného konania. Tiež považoval úrok z omeškania za akcesorický k pôvodnej daňovej povinnosti. K argumentácii správneho súdu o právoplatnosti rozhodnutí vo veci vyrubenia úroku uviedol, že pohľadávka z nich plynúca sa potvrdením plánu (k čomu došlo po vyrubení úroku) stala nevymáhateľnou zo zákona v zmysle § 120 ods. 1 v spojení s § 155 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZKR“).

23. Kasačný súd musí vo vzťahu k východiskám napadnutého rozsudku podotknúť, že skutkové

okolnosti týkajúce sa priebehu reštrukturalizačného konania a jeho časovej postupnosti spolu s časovými atribútmi viažucimi sa na samotný úrok z omeškania (a jeho podkladový daňový nedoplatok), ako i samotná otázka (ne)prihlásenia pohľadávky na úroku z omeškania, sa neobjavili v napadnutom opatrení a aj v administratívnom spise sa uvádzajú len v rámci odvolacieho rozhodnutia o vyrubení úroku. Sťažovateľ ich však uviedol v správnej žalobe, svoje tvrdenia čiastočne podložil listinnými dôkazmi a žalovaný ich nepoprel. Preto kasačný súd len konštatuje, že správny súd ohľadom týchto skutočností nevykonával riadne dokazovanie a mal ich za nesporné (bod 38 odôvodnenia napadnutého rozsudku). Keďže ani jeden z účastníkov tieto skutkové tvrdenia, postup správneho súdu ani jeho sumarizáciu skutkového stavu, neurobil spornými, a to ani v konaní o kasačnej sťažnosti, aj kasačný súd bude vychádzať zo skutkového stavu, z ktorého vychádzal správny súd.

24. Senát kasačného súdu považuje právne posúdenie tých žalobných bodov, ktoré sú zhodné s vyššie uvedenými sťažnostnými bodmi, zo strany krajského súdu za nesprávne, a to z nižšie uvedených dôvodov. Kasačný súd odkazuje na obdobnú právnu vec rovnakých účastníkov, v ktorej rozhodol rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/23/2018 z 21.01.2018 (ECLI:SK:NSSR:2020:4016200623.1). Z odôvodnenia tohto rozsudku potom vychádzal aj rozsudok veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021 (ECLI:SK:NSSR:2021:2018200037.1), v právnej veci iného žalobcu a Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky ako žalovaného/sťažovateľa, týkajúcej sa rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania v porovnateľnej situácii (po začatí reštrukturalizačného konania). Veľkému senátu bola vec postúpená kvôli nejednotnosti judikatúry kasačného súdu ohľadne účinkov reštrukturalizácie na úrok z omeškania podľa Daňového poriadku z daňového nedoplatku za obdobie pred vyhlásenia reštrukturalizácie. Keďže z tohto rozhodnutia plynú zásadné právne závery ohľadne účinkov rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania, ako i vo vzťahu k nutnosti prihlásiť takúto pohľadávku do reštrukturalizácie, kasačný súd z rozhodnutia veľkého senátu cituje podstatnú časť odôvodnenia.

25. „(32.) Podstatou tohto rozkolu [medzi senátmi] je v súvislosti s účinkami vyhlásenia reštrukturalizácie u daňového dlžníka, predovšetkým rozdielne posúdenie otázky, či pohľadávka štátu na úrokoch z omeškania vzniká priamo na základe zákona a či správca dane rozhodnutím o vyrubení úrokov z omeškania len deklaruje existenciu tejto pohľadávky pre účely jej ďalšieho vymáhania a zároveň určuje jej výšku a splatnosť, alebo či je rozhodnutie o vyrubení úrokov z omeškania konštitutívnej povahy, teda či zakladá právo štátu (predtým neexistujúce) na úroky ako sankciu za omeškanie daňového dlžníka. Na odpoveď na uvedenú otázku potom nadväzuje záver, či je správca dane povinný prihlásiť pohľadávku na úrokoch z omeškania za obdobie do začatia reštrukturalizačného konania prihláškou podľa § 121 ZKR, aj keď dovtedy nerozhodol o jej vyrubení, s následkom, že ak ju v stanovenej lehote neprihlási, vymáhateľnosť tejto pohľadávky zanikne, alebo či je oprávnený vyrubiť a vymáhať úroky za dobu omeškania so zaplatením daňového nedoplatku pred vyhlásenia reštrukturalizácie aj po jej vyhlásení a uplynutí prihlasovacej lehoty, prípadne i po schválení reštrukturalizačného plánu.

[...]

26. (35.) Veľký senát kasačného súdu vychádzal pri posúdení veci z účelu reštrukturalizácie, ktorým je predovšetkým usporiadanie majetkových pomerov dlžníka v úpadku vo forme postupného (aspoň čiastočného) uspokojenia veriteľov v súlade s reštrukturalizačným plánom, s primárnym cieľom zachovania dlžníka a jeho podnikateľskej činnosti. Za týmto účelom sa v prísne formalizovanom a transparentnom procese upravenom zákonom o konkurze a reštrukturalizácii zisťuje majetok dlžníka, jeho záväzky a tiež spôsobilosť opätovného začlenenia dlžníka do trhového prostredia a pokračovania jeho podnikania, pri čo najvyššej miere splatenia minulých záväzkov (a priebežného uspokojovania nových). Rozsah a výška záväzkov dlžníka voči veriteľom sa stabilizuje vo forme prihlásenia pohľadávok zo strany veriteľov v stanovenej lehote s tým, že včas neprihlásené pohľadávky, ktoré sa skutkovo viažu k obdobiu pred povolením reštrukturalizácie, sa stanú voči dlžníkovi nevymáhateľnými. To znamená, že na pohľadávky existujúce v čase vyhlásenia reštrukturalizácie, ktoré neboli v určenej lehote prihlásené v reštrukturalizačnom konaní, sa v procese reštrukturalizácie a ani v ďalšej budúcnosti podnikateľského subjektu neprihliada. Je teda vylúčené, aby po ukončení reštrukturalizácie dlžníka zaťažovali záväzky majúce pôvod v období pred vyhlásenia reštrukturalizácie, pretože tie boli bez

výnimky transformované do reštrukturalizačného plánu a nahradili dovtedy existujúce záväzky.

27. (36.) Veľký senát kasačného súdu sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu (vyjadreným v rozhodnutí sp. zn. 1SŽfk/23/2018 zo dňa 21.1.2020, bod 39), že v reštrukturalizačnom konaní sa rozdeľujú záväzky dlžníka voči veriteľom na predreštrukturalizačné (§ 120 ods. 1 ZKR) a reštrukturalizačné, resp. prednostné (§ 120 ods. 2 ZKR), pričom za predreštrukturalizačné sa považujú tie, ktoré vznikli v čase pred povolením reštrukturalizácie. Na tieto pohľadávky sa viaže povinnosť ich prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní, inak ich vymáhateľnosť voči dlžníkovi (za predpokladu splnenia ďalších zákonných podmienok) zaniká. Rozhodujúcim dňom, ktorý rozdeľuje pohľadávky voči dlžníkovi na uvedené dve skupiny, je teda dátum vyhlásenia reštrukturalizácie.

28. (37.) Veľký senát sa prikláňa k názoru senátu 1S, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania za oneskorené zaplatenie daňového nedoplatku žalobcu na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2011 je v časti odo dňa splatnosti uvedenej dane (31.1.2012) až do dňa povolenia reštrukturalizácie žalobcu (19.12.2014), pohľadávkou predreštrukturalizačnou, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom. K otázke zákonnosti vyrubenia úroku z omeškania za trvanie omeškania po dni začatia reštrukturalizačného konania voči žalobcovi môže veľký senát len poukázať na ustanovenie § 156 ods. 2 piata až siedma veta daňového poriadku, ktoré umožňuje správcovi dane vyrubiť úrok z omeškania voči daňovému dlžníkovi v reštrukturalizácii len za dobu do začatia reštrukturalizačného konania. Za obdobie trvania omeškania so zaplatením predreštrukturalizačných pohľadávok po rozhodujúcom dni už správcovi dane úroky z omeškania nepatria. Tie sa v zmysle § 138 ods. 2 ZKR do reštrukturalizačného plánu nezahŕňajú a po potvrdení plánu súdom sa považujú v celom rozsahu za odpustené.

29. (38.) V zmysle § 2 písm. b/ daňového poriadku sa za daň považuje aj úrok z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti. Daňový poriadok rozlišuje medzi daňovou pohľadávkou a daňovým nedoplatkom, pričom za kritérium tohto rozlíšenia označuje ich splatnosť. Pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti je daňovou pohľadávkou, zatiaľ čo dlžná suma dane (vrátane úroku z omeškania) po lehote splatnosti je daňovým nedoplatkom (§ 2 písm. e/, f/ daňového poriadku). Daňová pohľadávka sa vo všeobecnosti stáva splatnou jej vyrubení, pričom za vyrubení sa považuje rozhodnutím správcu dane vydaným podľa § 63 daňového poriadku, prípadne podaním daňového priznania alebo zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie (§ 68 ods. 4 písm. a/, b/, c/ daňového poriadku).

30. (39.) Veľký senát je tej mienky, že ustanovenia daňového poriadku upravujúce otázky vzniku a splatnosti pohľadávok daňovej správy na úrokoch z omeškania voči daňovým dlžníkom v reštrukturalizácii je nutné vykladať predovšetkým s prihliadnutím na vyššie spomenutý účel reštrukturalizácie sledovaný zákonom o konkurze a reštrukturalizácii, ktorý je v pomere špeciality k všeobecným ustanoveniam daňového poriadku. Napokon daňový poriadok výslovne v § 158 ods. 5 stanovuje, že po povolení reštrukturalizácie postupuje správca dane pri uplatňovaní pohľadávok voči daňovému dlžníkovi podľa ZKR.

31. (40.) Veľký senát poukazuje na to, že v súvislosti s riešením daňových pohľadávok štátu voči daňovým dlžníkom na úrokoch z omeškania zo starších daňových nedoplatkov obsahoval podrobnejšiu úpravu zákon o správe daní, ktorý stanovil, že za predreštrukturalizačnú daňovú pohľadávku, ktorú bolo treba prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní, sa považovala i pohľadávka, ktorá nebola vyrubená (vrátane pohľadávky na úrokoch), pričom úroky sa považovali za daňovú pohľadávku, ak mohli byť vyrubené do povolenia reštrukturalizácie (§ 95 ods. 1, 3, 8 zákona o správe daní). Daňový poriadok, ktorý zrušil a nahradil zákon o správe daní, takúto explicitnú právnu úpravu neprevzal, no príslušné ustanovenia daňového poriadku je podľa názoru veľkého senátu nutné interpretovať v intenciách spomenutej predchádzajúcej právnej úpravy.

32. (41.) Majúc na zreteli uvedené východiská veľký senát konštatuje, že právoplatným rozhodnutím o vyrubení sa daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania stáva splatnou a uplynutím lehoty na plnenie

nadobúda status daňového nedoplatku. Splatnosť takejto pohľadávky však nie je podmienkou jej vzniku. Vznik pohľadávky na úrokoch z omeškania sa viaže na objektívne právne skutočnosti, ktorými sú existencia splatnej dane, nespĺnenie daňovej povinnosti v lehote splatnosti a trvanie omeškania so zaplatením dane (plynutie času), pričom od dĺžky trvania omeškania závisí výška tejto pohľadávky. Sadzbu úrokov z omeškania stanovuje právny predpis (§ 156 ods. 2 daňového poriadku).

33. (42.) Možno preto uzavrieť, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania vzniká na základe zákona a pri poznaní výšky splatnej dane, dňa jej splatnosti a doby trvania omeškania je táto pohľadávka kvantifikovateľná ku ktorémukoľvek dňu omeškania bez toho, aby bola rozhodnutím správcu dane vyrubená. Právny dôvod i výška takejto pohľadávky pre účely jej prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní sú správcovi dane ako veriteľovi známe, a preto skutočnosť, že úroky z omeškania neboli vyrubené rozhodnutím, nebráni správcovi dane ich vyčísleniu až do dňa začatia reštrukturalizačného konania a prihláseniu tejto pohľadávky v uvedenom konaní.

34. (43.) Rozhodnutie o vyrubení úrokov z omeškania predstavuje autoritatívne potvrdenie výšky pohľadávky a určenie dňa jej splatnosti, pričom má deklaratórnu povahu a slúži predovšetkým na ďalší postup správcu dane pre prípad jej vymáhania. Bez rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania dlžník nemá sankcionovateľnú právnu povinnosť úrok zaplatiť, z hľadiska práva však niet prekážky, ktorá by bránila správcovi dane uplatneniu takejto pohľadávky prihláškou v reštrukturalizačnom konaní odo dňa jej splatnosti až do začatia reštrukturalizačného konania. Na tom nič nemení ani skutočnosť, že právna úprava úrokov z omeškania je z hľadiska systematiky daňového poriadku zaradená do piatej časti tohto zákona (§ 154 a nasl. - zodpovednosť za porušenie povinností) pod sankcie.

35. (44.) Veľký senát poukazuje na to, že daňový poriadok umožňuje správcovi dane vyrubiť úroky z omeškania i priebežne, pričom výslovne počíta v prípade daňového dlžníka v reštrukturalizácii s vyrubení úrokov za každý deň omeškania odo dňa splatnosti daňového nedoplatku do začatia reštrukturalizačného konania (§ 156 ods. 2). Ako však už veľký senát uviedol, rozhodnutie o vyrubení len autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úrokoch z omeškania a určuje jej splatnosť.

36. (45.) Veľký senát tiež upozorňuje na dôvodovú správu k bodu 13 (k § 120 ods. 2) zákona č. 377/2016 Z. z., ktorým bol s účinnosťou od 01.03.2017 novelizovaný zákon o konkurze a reštrukturalizácii, k otázke rozlíšenia „starého dlhu“ a „nového dlhu“ dlžníka v úpadku, v ktorej sa konštatuje, že splatnosť pohľadávky nie je podmienkou vzniku pohľadávky a správnym postupom pre rozlíšenie starého a nového dlhu (v reštrukturalizácii prezentovaného inštitútom prednostnej pohľadávky) sú výlučne skutkové okolnosti vzniku pohľadávky. Aj z toho je zrejmé, že určenie splatnosti pohľadávky správcu dane na úrokoch z omeškania nadobudnutím právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení nie je podmienkou vzniku a prihlásenia pohľadávky na úrokoch v reštrukturalizačnom konaní. Výška a splatnosť takto prihlásených nevyrubených pohľadávok na úrokoch sa určí až v reštrukturalizačnom pláne, z ktorého vyplynie rozsah a spôsob uspokojenia veriteľa a ktorý sa po jeho potvrdení zo strany príslušného súdu stane záväzným pre všetkých účastníkov plánu (§ 132 ods. 1 ZKR).

37. (47.) Z uvedených dôvodov dospel veľký senát k záveru, že správca dane bol oprávnený i povinný pohľadávku na úrokoch z omeškania voči žalobcovi prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní v ustanovenej lehote aj napriek tomu, že táto pohľadávka nebola vyrubená rozhodnutím vydaným podľa § 63 daňového poriadku. Toto ustanovenie daňového poriadku v reštrukturalizačnom konaní napokon ani nebolo možné uplatniť s ohľadom na princíp *ius specialis* zakotvený v § 158 ods. 5 daňového poriadku (bod 39 tohto rozsudku). Keďže tak správca dane v prejednávacom prípade neurobil, právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom zanikla (§ 84 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku, § 155 ods. 2 ZKR).

38. (48.) Veľký senát sa stotožňuje s predkladajúcim senátom v tom, že možnosť vyrubenia a vymáhania úrokov z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti pochádzajúce z obdobia pred vyhlásenia reštrukturalizácie voči žalobcovi, a to na základe rozhodnutí vydaných po povolení reštrukturalizácie (a dokonca i po potvrdení reštrukturalizačného plánu súdom), by popieralo účel

reštrukturalizácie popísané v bode 35 tohto rozhodnutia a malo by za následok nezákonné zvýhodnenie štátu v zastúpení správcom dane ako jedného z veriteľov predreštrukturalizačnej pohľadávky pred ostatnými veriteľmi.“

39. Kasačný súd sa stotožňuje s právnymi závermi uvedenými v citovanej časti odôvodnenia rozsudku veľkého senátu. Zo záverov o možnosti a zároveň nutnosti prihlásenia úroku z omeškania ako pohľadávky do reštrukturalizácie potom konzekventne vyplýva, že neprihlásený úrok z omeškania sa schválením reštrukturalizačného plánu stáva nevymáhateľný v zmysle § 120 a 155 ods. 2 ZKR, a tiež že sa na takýto neprihlásený úrok z omeškania musí aplikovať aj § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku.

40. Kasačný súd tak dospel k záveru, že nielenže je právne posúdenie správneho súdu nesprávne, ale aj sťažnostným bodom korešpondujúce žalobné body sú dôvodné, a preto (aj kvôli hospodárnosti) v zmysle § 462 ods. 2 S.s.p. zmenil napadnutý rozsudok a zrušil preskúmané opatrenie a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

41. Žalovaný bude musieť zistiť aktuálny skutkový stav a pri rešpektovaní záverov kasačného súdu o účinkoch reštrukturalizácie ďalej postupovať v zmysle Daňového poriadku, a podľa neho naložiť so žalobcom žiadaným nadmerným odpočtom.

42. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a vzhľadom na úspech sťažovateľa v kasačnom konaní priznal mu úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní i v konaní na krajskom súde, v zmysle § 467 ods. 2 S.s.p. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 S.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný riadny opravný prostriedok.