

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/73/2017
Identifikačné číslo spisu: 4014200408
Dátum vydania rozhodnutia: 31.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4014200408.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbančovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): FENESTRA Sk, spol. s r.o., Priemyselná 17, Zlaté Moravce, zastúpený advokátskou kanceláriou Matejka & Haluška s.r.o., Lazovná 20, Banská Bystrica, proti žalovanému: Daňový úrad Nitra, Damborského 5, Nitra, o preskúmanie oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu č. 9416301/5/670297/2014 z 19. februára 2014, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre sp.zn 11S/71/2014-83 z 15. marca 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/71/2014-83 z 15. marca 2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „správny súd“) žalobu o preskúmanie oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu č. 9416301/5/670297/2014 z 19. februára 2014 ako nedôvodnú podľa § 491 v spojení s § 190 zák.č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol), nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP.

2. Žalovaný rozhodnutím - oznámenie č. 9416301/5/670297/2014 z 19. februára 2014 v zmysle § 79 ods. 1 a 7 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov oznámil žalobcovi, že časť nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2013 vo výške 26 390,51 €, ktorý vznikol žalobcovi na dani z pridanej hodnoty, sa použije na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku na dani z pridanej hodnoty nasledovne:

- úhrada 12 452,10 €, splatné 27.12.2013 - úrok vyrubený rozhodnutím č. 9416301/5/3971569/2013 (12 452,10 €),

- úhrada 1 694,80 €, splatné 27.12.2013 - úrok vyrubený rozhodnutím č. 416301/5/3971995/2013 (1 694,80 €),

- čiastočná úhrada 12 243,61 €, splatné 27.12.2013 - úrok vyrubený rozhodnutím č. 9416301/5/3971717/2013 (14 135,70 €).

Daňový úrad Nitra podľa § 156 ods. 1 písm. a/, ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. (ďalej len „daňový poriadok alebo DP“) rozhodnutím zo dňa 28.08.2013, č. 9416301/5/3971569/2013, vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania v sume 12 452,10 € za nezaplatenie dane DPH - vyrubenej podaním daňového priznania daňovým subjektom dňa 23.12.2010 za zdaňovacie obdobie november 2010 a nezaplatenej v lehote stanovenej zákonom (§ 78 ods. 2 DP), ktoré bolo rozhodnutím FR SR Banská Bystrica č. 1100304/1/550438/2013 zo dňa 27.11.2013 (právoplatné dňa 11.12.2013) potvrdené ako vecne správne, keďže ide o povinnosť správcu dane stanovenú zákonom.

Daňový úrad Nitra podľa § 156 ods. 1 písm. a/, ods. 2 DP rozhodnutím zo dňa 28.08.2013, č. 9416301/5/3971995/2013, vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania v sume 1 694,80 € za nezaplatenie dane DPH - vyrubenej podaním daňového priznania daňovým subjektom dňa 27.12.2011 (priznaná daň 239 703,83 €) za zdaňovacie obdobie november 2011 a nezaplatenej v lehote stanovenej zákonom (§ 78 ods. 2 DP), ktoré bolo rozhodnutím FR SR Banská Bystrica č. 1100304/1/565243/2013 zo dňa 27.11.2013 (právoplatné dňa 11.12.2013) potvrdené ako vecne správne, keďže ide o povinnosť správcu dane stanovenú zákonom.

Daňový úrad Nitra podľa § 156 ods. 1 písm. a/, ods. 2 DP rozhodnutím zo dňa 28.08.2013 č. 9416301/5/3971717/2013 vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania v sume 14 135,70 € za nezaplatenie dane DPH - vyrubenej podaním daňového priznania daňovým subjektom dňa 27.12.2011 (priznaná daň 179 196,46 €) za zdaňovacie obdobie december 2010 a nezaplatenej v lehote stanovenej zákonom (§ 78 ods. 2 DP), ktoré bolo rozhodnutím FR SR Banská Bystrica č. 1100304/1/550427/2013 zo dňa 27.11.2013 (právoplatné dňa 11.12.2013) potvrdené ako vecne správne, keďže ide o povinnosť správcu dane stanovenú zákonom.

3. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný (§ 10, § 13 ods. 1 zák.č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (účinný od 1. júla 2016) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného - oznámenie o použití nadmerného odpočtu zo dňa 19.02.2014, ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu na pojednávaní a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

4. V preskúmvanej veci správny súd vychádzal zo zásady iudex ne eat ultra petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorá vyplýva z ust. § 249 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (žaloba podaná za účinnosti OSP), teda konkrétne tvrdenie žalobcu (osobitná náležitosť žaloby), že bol ukrátený na svojich právach nezákonným rozhodnutím správneho orgánu, pričom musí ísť o subjektívne práva, vyplývajúce z právneho predpisu. Žalobca ale musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie práva.

5. V danej veci správny súd postupoval v intenciách uznesenia odvolacieho súdu (pozn. NS SR uznesením č.k. 5Sžf/17/2016- 64 z 26. októbra 2016 zrušil uznesenie krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie), že predmetom preskúmania súdom môžu byť i rozhodnutia (oznámenia) správneho orgánu, ktoré nemajú formálne náležitosti, avšak sa dotýkajú alebo sa môžu dotknúť práv a právom chránených záujmov fyzických alebo právnických osôb. Teda každé rozhodnutie, ktorým sa zakladajú, menia, rušia alebo ktorým môžu byť priamo dotknuté práva a povinnosti fyzických osôb i právnických osôb.

6. Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami ako ten o koho práva v konaní ide (uznesenie Najvyššieho súdu SR č. 8 Sžf 42/201).

7. V danej veci bolo predmetom súdneho prieskumu správnym súdom rozhodnutie - oznámenie žalovaného (príslušný správca dane) vydané podľa § 79 ods. 1 a 7 zák.č. 563/2009 Z.z. o správe daní o

použití časti nadmerného odpočtu uplatneného daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie november 2013 vo výške 26 390,51 € na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku na dani z pridanej hodnoty tak, ako je to špecifikované v časti III. rozsudku. Správca dane jasne uviedol ako bude použitý daňový preplatok, výšku úhrady daňového nedoplatku a jeho právny titul (predmet úhrady), t. j. - rozhodnutia Daňového úradu Nitra zo dňa 28.08.2013 o vyrubení úroku z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a/zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (nie ako uvádza žalobca v žalobe podľa § 156 ods. 1 písm. b/ cit. zákona).

8. Z Ústavy SR vyplýva, že v právnom štáte sa orgánu verejnej moci neponecháva na úvahu, či uplatní kompetenciu, ktorú mu priznáva ústava alebo zákon. Preto je povinnosťou každého orgánu verejnej moci konať, uplatniť svoju kompetenciu vždy, v celom rozsahu a včas. Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie - oznámenie žalovaného v zmysle vyššie citovaných ustanovení zákona, oboznámil sa s administratívnym spisom žalovaného a pripojenými listinnými dôkazmi a dospel k záveru, že žalovaný ako orgán verejnej moci uplatnil svoju kompetenciu v súlade so zákonom.

9. Správny súd nezistil, že by vo veci žalobcu o zaslaní písomného oznámenia č. 9416301/5/670297/2014 zo dňa 19.02.2014, vydané v zmysle § 79 ods. 1 a 7 zák.č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov o použití časti nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2013 vo výške 26 390,51 €, ktorý vznikol žalobcovi na dani z pridanej hodnoty, na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku na dani z pridanej hodnoty, žalovaný rozhodol v rozpore s touto ústavnou zásadou a zákonných podmienok podľa Daňového poriadku, účinného v čase vydania rozhodnutia (oznámenia).

10. Z ust. § 79 ods. 1 zákona o DPH pre daňový subjekt vyplývajú zákonné možnosti ako naložiť s nadmerným odpočtom, a to , že ak v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období s výnimkou podľa odseku 2. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol.

11. Správny súd mal za to, že medzi účastníkmi konania nie je sporné a sám žalobca to ani nepopieral, že žalobcovi daňový nedoplatok vznikol z titulu troch právoplatných a vykonateľných rozhodnutí správcu dane (žalovaný), ktorými vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania za nezaplatenie dane DPH v lehote stanovenej zákonom (§ 78 ods. 2 DPH) - vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie november 2010, november 2011 a december 2010, ktoré boli potvrdené odvolacím orgánom - Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica (právoplatné dňa 11.12.2013), ktoré sa nachádzajú v predložennom spisovom materiály žalovaného.

12. Medzi účastníkmi konania tiež nebolo sporné, že žalobca podal daňové priznanie za zdaňovacie obdobie 11/2013 elektronicky (daňové priznanie podané dňa 27.12.2013), v ktorom uviedol nadmerný odpočet vo výške 55 482,80 €. Následne žalobca podal daňové priznanie za nasledujúce zdaňovacie obdobie 12/2013 (daňové priznanie podané dňa 27.01.2014), v ktorom uviedol vlastnú daňovú povinnosť vo výške 29 092,29 €. Niet pochyb, že žalobca podľa § 79 zákona o DPH vykonal zápočet na uplatnený nadmerný odpočet (riadok 33 daňového priznania).

13. Správny súd uviedol, že v preskúmvanej veci zistil a mal za preukázané, že správca dane u žalobcu takto evidoval daňový preplatok vo výške 26.390,51 eur, avšak v čase poukázania zvyšku nadmerného odpočtu bol u žalobcu (daňového subjektu) evidovaný u správcu dane i daňový nedoplatok podľa troch právoplatných rozhodnutí žalovaného zo dňa 28.08.2013 o vyrubení úroku z omeškania.

14. Z ustanovenia § 79 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní vyplýva spôsob použitia daňového

preplatku (zostatok nadmerného odpočtu daňového subjektu), v danom prípade vo výške 26 390,51 €). Samotná definícia daňového preplatku a daňového nedoplatku sa nachádza v základných pojmoch § 2 písm. d/ a písm. f/ Daňového poriadku. Pokiaľ správca dane eviduje daňový nedoplatok v čase uplatnenia vrátenia nadmerného odpočtu, postupuje primerane podľa § 55 ods. 6, 7 Daňového poriadku v spojení s § 79. V preskúmvanej veci potom nie je sporné, že voči žalobcovi reštrukturalizačné konanie bolo začaté dňa 22.05.2013 (uznesenie okresného súdu), reštrukturalizácia žalobcu bola povolená dňa 21.06.2013 a úroky z omeškania boli vyrubené tromi rozhodnutiami dňa 28.08.2013, teda po začatí reštrukturalizačného konania. Účinky začatia reštrukturalizačného konania sú citované v § 114 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov. Rozhodnutia o úroku z omeškania uvedené v oznámení správcu dane zo dňa 19.02.2014 o použití nadmerného odpočtu boli splatné až 27.12.2013. Správca dane preto nemohol prihlásiť do reštrukturalizačného konania tieto daňové nedoplatky žalobcu pred začatím reštrukturalizácie, keďže ešte neexistovali a úroky z omeškania nie sú príslušenstvom pohľadávky. Ich existencia ako nároku správcu dane z titulu daňových nedoplatkov vznikla až právoplatnými rozhodnutiami daňových orgánov (správca dane a Finančné riaditeľstvo SR - obe rozhodnutia tvoria jeden celok) a jednoznačne vznikli až po začatí reštrukturalizačného konania. Vyplyva to z ust. § 158 Daňového poriadku, v zmysle ktorého sa na účely reštrukturalizácie považuje za pohľadávku daňový nedoplatok, ktorý právne existuje pred začatím reštrukturalizačného konania. Začatie reštrukturalizačného konania má účinky, ktoré sú citované v § 114 ods. 1 zákona o konkurze a reštrukturalizácii č. 7/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov. Podľa názoru súdu nemohli nastať ani účinky v zmysle § 84 ods. 1 písm. g/ zák.č. 563/2009 Z.z. o správe daní, ako to prezentuje žalobca, že došlo k zániku pohľadávok žalovaného, ktoré v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené.

15. Podľa názoru správneho súdu, pokiaľ správca dane použil nadmerný odpočet (zostatok) na platbu daňového nedoplatku žalobcu, postupom podľa ust. § 55 ods. 6, 7 Daňového poriadku a tieto skutočnosti žalobcovi oznámil písomne podľa § 79 ods. 1, 7 Daňového poriadku, neporušil zákon a práva žalobcu. Žalovaný si iba plnil zákonnú povinnosť podľa § 79 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní, keďže mu to zákon prikazuje „písomne upovedomiť daňový subjekt o použití daňového preplatku“. Oznámenie o použití nadmerného odpočtu zo dňa 19.02.2014, č.j. 9416301/5/670297/2014, bolo doručené daňovému subjektu poštou dňa 26.02.2014, čo vyplýva z priloženej doručenky do vlastných rúk, nachádzajúcej sa v spise.

16. Pokiaľ ide o námietky žalobcu o vzniku pohľadávky žalovaného a vznikom úrokov z omeškania pred začatím reštrukturalizačného konania, zániku pohľadávky pre jej neuplatnenie si prihláškou a pod., súd je toho názoru, že ide o nesprávne úvahy, lebo tieto námietky, týkajúce sa vzniku daňového nedoplatku žalobcu a oprávnenosti, resp. dôvodnosti vydania troch rozhodnutí žalovaného dňa 28.08.2013, ktorými bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania, za porušenie zákonom stanovených povinností, nemôžu byť riešené v súdnom konaní o preskúvanie zákonnosti rozhodnutia - oznámenia žalovaného zo dňa 19.02.2014, nakoľko by to bolo v rozpore s ust. § 245 ods. 1 OSP (účinný v čase podania žaloby) ako i v § 27 ods. 1 SSP (účinný od 01.07.2016). Konanie a postup súvisiaci s vydaním rozhodnutí o vyrubení daňových nedoplatkov (úroku z omeškania) bolo možné preskúmať súdom v samostatnom konaní podľa druhej hlavy piatej časti OSP. Preskúvanie právoplatných rozhodnutí o vyrubení úroku z omeškania nebolo vylúčené z preskúmvacej právomoci súdu, a preto tieto rozhodnutia nemôžu byť predmetom súdneho prieskumu v konaní, v ktorom sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia - oznámenia zo dňa uvedeného v II. časti tohto rozsudku.

17. V danom prípade bol úrok z omeškania ako sankcia vyrubený za porušenie zákonnej povinnosti, t. j. za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie december 2010, november 2010, november 2011 v ustanovenej lehote a výške. Nárok na sankciu nevzniká priamo zo zákona, ale až vyrubením sankcie rozhodnutím príslušným správcu dane, aj keď porušenie povinnosti má základ pred vydaním rozhodnutia, a v danom prípade pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu. Ak by správca dane úrok z omeškania nevyrubil rozhodnutím, pohľadávka z tohto titulu by ani nevznikla. Na jej vznik teda nepostačuje naplnenie podmienok ustanovených v zákone (omeškanie so zaplatením dane), poznanie výšky platieb a úrokových sadzieb,

ale právne významnou skutočnosťou je až rozhodnutie správcu dane v zmysle zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 31.12.2013 (ust. § 63 ods. 1, § 156 ods. 2). Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak (pozri napr. Rozhodnutie NS SR sp.zn. 9Sžo/92/2013, sp.zn. 2 Sžf/41/2011).

18. Správny súd uviedol, že podľa § 121 ods. 3 Občianskeho zákonníka príslušenstvom pohľadávky sú úroky, úroky z omeškania, poplatok z omeškania a náklady spojené s jej uplatnením. Krajský súd konštatuje, že súkromnoprávna úprava príslušenstva pohľadávky zakotvená v ustanovení § 121 ods. 3 Občianskeho zákonníka sleduje odlišný cieľ. Kým úrok z omeškania upravený v Daňovom poriadku nie je predpísaný právoplatným rozhodnutím, správca dane ho nemohol uplatniť ako existujúcu pohľadávku v reštrukturalizačnom konaní. Žalovaný preto uvedenú pohľadávku, vzhľadom na jej neexistenciu, nemohla prihlásiť do reštrukturalizačného konania, nakoľko táto vznikla až po začatí reštrukturalizačného konania a z toho dôvodu nemohlo dôjsť ani k zániku tejto pohľadávky ako to tvrdí žalobca.

19. V tejto súvislosti dal správny súd do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21. 01. 2009 vo veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp.zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, sp.zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri zasielaní Oznámenie o použití nadmerného odpočtu zo dňa 19. 02. 2014, č. j. 9416301/5/670297/2014 postupoval v súlade so zákonom.

20. S prihliadnutím na obsah napadnutého rozhodnutia, ako aj s poukazom na to, že obsahom základného práva na súdnu ochranu (ako aj práva na spravodlivé súdne konanie) nie je právo na rozhodnutie v súlade s právnym názorom účastníka súdneho konania, resp. právo na úspech v konaní (napr. uznesenie Ústavného súdu SR IV. ÚS 63/2014, II. ÚS 218/02, III. ÚS 198/07), súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza zákonné dôvody o použití nadmerného odpočtu daňového subjektu.

21. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu, ako aj s prihliadnutím na argumentáciu žalovaného, krajský súd je toho názoru, že záver žalovaného, ktorý urobili vo svojom oznámení, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade i s hmotnoprávnymi ustanoveniami vyššie citovaných zákonov. Súd nezistil, že by žalobou napadnuté rozhodnutie - oznámenie trpelo takými vadami, ku ktorým by musel prihliadnúť. Nezistil ani dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnu citáciou dotknutých právnych predpisov uvedených v rozhodnutí žalovaného, ktoré je predmetom súdneho prieskumu, Z uvedených dôvodov bolo potrebné rozhodnúť tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku a žalobu ako nedôvodnú podľa § 491 v spojení s § 190 zák.č. 162/2015 Z.z. zamietnuť.

II.

22. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ riadne a včas prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu kasačnú sťažnosť z dôvodov, že bol toho názoru, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil sťažovateľovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP) a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Sťažovateľ navrhol aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že preskúvané opatrenie ruší a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

23. Porušenie práva na spravodlivý proces videl sťažovateľ v nedostatočnom odôvodnení rozsudku,

absencii bližších úvah krajského súdu, neposkytnutí odpovede na jeho argumentáciu. Rozsudok vo svojom odôvodnení neposkytuje sťažovateľovi žiadne prijateľné odpovede na jeho pomerne rozsiahlu argumentáciu, ani žiadny z ním prednesených argumentov odôvodňujúcich záver o nezákonnosti opatrenia.

24. Nesprávne právne posúdenie videl sťažovateľ zasa v tom, že správny súd mal nesprávne interpretovať aplikované právne normy. Konkrétne nesúhlasil s posúdením, že úroky z omeškania správny súd považoval za nároky, ktoré vznikli po začatí reštrukturalizačného konania, a preto nemuseli byť uplatnené v reštrukturalizácii sťažovateľa prihláškou. Sťažovateľ v tejto súvislosti uviedol, že právo požadovať zaplatenie úroku z omeškania vzniká na základe zákona, výlučne v dôsledku omeškania so splnením daňovej povinnosti a rozhodnutie o jeho vyrubení ovplyvňuje výlučne oprávnenie správneho orgánu jemu zodpovedajúce plnenie vymáhať, nie však vznik pohľadávky v zmysle Zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Rozhodnutie o vyrubení úrokov nemá podľa sťažovateľa v insolvenčných pomeroch konštitutívne účinky.

25. Sťažovateľ ďalej argumentoval, že úrok z omeškania nemá v insolvenčnom konaní osobitný režim. 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.

26. Sťažovateľ nesúhlasil so závermi správneho súdu, že rozhodnutia o vyrubení sú právoplatné a sťažovateľ sa nedomáhal ich zrušenia správnu žalobou. Sťažovateľ trval na tom, že sa tieto pohľadávky v dôsledku neuplatnenia prihláškou a následného potvrdenia reštrukturalizačného plánu stali ex lege nevymáhateľné.

27. V doplňujúcom stanovisku z 29. mája 2018, doručenom kasačnému súdu 30. mája 2018, poukázal sťažovateľ na argumentáciu obsiahnutú v rozsudku kasačného súdu sp.zn. 1Sžf/2/2016 z 23. mája 2017, ktorá podľa sťažovateľa podporila jeho právny názor.

III.

28. Napriek výzve správneho súdu sa vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti v súdnom spise nenachádza.

IV.

29. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 SSP), 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/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP).

30. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený 31. júla 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP). Kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná z nižšie uvedených dôvodov. Preto podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil rozsudok krajského súdu a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

31. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok správneho súdu, ktorým správny súd podľa § 491 v spojení s § 190 SSP, ako nedôvodnú zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu č. 9416301/5/670297/2014 z 19. februára 2014. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol), nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP.

32. Predmetom kasačného konania je preveriť správnosť právneho posúdenia veci správnym súdom z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti sťažovateľa.

33. Kasačný súd úvodom poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

34. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom § 464 ods. 1 SSP podľa ktorého: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

35. Na základe citovaného zákonného ustanovenia ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na svoj nedávny rozsudok sp.zn. 1Sžfk/4/2018 z 27. júna 2019, ktorého odôvodnenie, s ktorým sa konajúci kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje, v príslušnom rozsahu uvádza:

„Krajský súd správne zdôraznil, že už nie je možné v tomto súdnom konaní preskúmať aj zákonosť vyrubenia úrokov z omeškania. Avšak sťažovateľ dôsledne namieta nevymáhateľnosť týchto úrokov ako pohľadávok založených pred začiatkom reštrukturalizačného konania a neprihlásených do reštrukturalizácie, pričom poukazoval na nutnosť aplikácie zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Hoci jeho argumentácia by bola čiastočne relevantná aj pri prieskume rozhodnutí o vyrubení, opakovane namieta hlavne to, že je podľa neho po schválení reštrukturalizačného plánu nemožné (fakticky) hmotnoprávne započítanie voči sporným pohľadávkam správcu dane. Pritom zrozumiteľne poukazoval aj na celkový kontext a účel reštrukturalizácie, že vyrubenie úroku je len jeho deklaráciou a že ide o pohľadávky založené na skutočnostiach pred začatím reštrukturalizácie (k tomu napríklad argument v poznámke pod čiarou č. 24 žaloby), pričom ich považoval za akcesorické k primárnej (daňovej) povinnosti.

K dôležitosti odôvodnenia súdneho rozhodnutia sa v ostatnom čase vyjadril napríklad Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp.zn. 10Sžfk/10/2016 zo dňa 27.03.2019: „Jednotlivé čiastkové práva, ktoré tvoria obsah práva na spravodlivý proces, je možné vyvodiť predovšetkým z rozhodovacej činnosti Európskeho súdu pre ľudské práva. Patrí sem aj právo na spravodlivé prejednanie veci, do rámca ktorého patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

Európsky súd pre ľudské práva v tejto súvislosti uvádza: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad“. (napr. *Georgiadis v. Grécko* z 29.05.1997, *Recueil III/1997*).

Najvyšší súd Slovenskej republiky pri posudzovaní námietok kasačnej sťažnosti vychádzal aj z ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky.

Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí sp.zn. III. ÚS 646/2014 zo dňa 04.11.2014 konštatoval, že právo na súdnu ochranu v zmysle dohovoru a judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva, chápané ako právo na spravodlivý proces, je vykladané od prípadu *Golder v. Spojené kráľovstvo* (rozhodnutie z 21. februára 1975) ako právo na prístup k súdu, právo na súd určitej kvality so zárukami jeho nezávislosti a nestrannosti a právo na spravodlivé súdne konanie.

Nemožno nespomenúť Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 825/2016 zo dňa 28.2.2017, v ktorom ústavný súd uviedol:

To, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Judikatúra tohto súdu síce nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (*Ruiz Torija c. Španielsko* z 9.12.1994, séria A, č. 303 - A, s. 12, § 29, *Hiro Balani c. Španielsko* z 9.12.1994, séria A, č. 303 - B, *Georgiadis c. Grécko* z 29.5.1997, *Higgins c. Francúzsko* z 19.2.1998).

Rovnako sa ústavný súd vyjadril k povinnosti súdov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie aj v náleze č. k. III. ÚS 119/03-30. Ústavný súd už vyslovil, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03).”

Pod porušením práva na spravodlivý proces možno vo všeobecnosti rozumieť taký postup súdu, ktorým účastníkovi konania znemožnil realizáciu tých procesných práv, ktoré mu Správny súdny poriadok priznáva, pričom možnosť konať pred súdom je účastníkovi odňatá vždy, ak preskúmaného rozhodnutie neposkytuje účastníkovi konania dostatočné argumenty preukazujúce zákonnosť preskúmaného rozhodnutia alebo postupu. Nepreskúmateľné rozhodnutie správneho súdu nedáva dostatočné záruky pre to, že nebolo vydané v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces. U nepreskúmateľného rozhodnutia nemožno hodnotiť správnosť relevantných právnych otázok ani vady správneho konania, pretože bolo nutné takéto rozhodnutie zrušiť a otvoriť tým správne súdu procesný priestor pre vydanie rozhodnutia nového, ktoré nebude postihnuté zmieneným deficitom.

Na tomto mieste považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že povinnosť súdu vyrovnat' sa s argumentmi účastníkov súdneho konania a poskytnúť účastníkovi jasné a zrozumiteľné odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky je jednou z najdôležitejších súčastí základného práva na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia.“

Kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd nedal dostatočné odpovede na relevantné argumenty sťažovateľa, čím došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý proces v zmysle § 440 ods. 1 písm. f/.

S ohľadom na to, že krajský súd sa vecou nezaoberal konzekventne a dal iba čiastkové odpovede na niektoré argumenty sťažovateľa, čo vedie k zrušeniu rozsudku krajského súdu a vráteniu mu veci na ďalšie konanie, kasačný súd nevidí dôvod, aby zaujímal afirmatívne či negatívne stanovisko k námietkam sťažovateľa, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Krajský súd totiž na rozhodujúce argumenty o nevyháateľnosti zatiaľ svoje právne posúdenie jednoznačne nesformuloval.

Avšak kvôli efektívnosti ďalšieho konania kasačný súd poznamenáva, že ani súvisiacu otázku právnej povahy úrokov z omeškania v kontexte možnosti (zákonnosti) ich vyrubenia rozhodnutím, ktoré nadobudlo právoplatnosť až po začatí, resp. skončení reštrukturalizačného konania, neriešil dosiaľ kasačný súd jednotne. Časť judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudky 2Sžf/90/2016, 5Sžfk/8/2017, 6Sžfk/47/2015) sa prikláňa k názoru, ktorý prezentoval aj krajský súd, teda že pohľadávka zodpovedajúca úrokom z omeškania vzniká až právoplatným rozhodnutím príslušného orgánu (správca dane), preto nejde o pohľadávku, ktorá by pred jej vyrubení mohla zaniknúť v dôsledku reštrukturalizácie. Iný judikatúrny smer (napr. rozsudky sp.zn. 10Sžfk/23/2018, 1Sžf/2/2016, 1Sžfk/10/2016) však zdôrazňuje akcesorický charakter úrokov z omeškania, ktoré vznikajú aj bez ich vyrubenia, pričom by sa pričilo charakteru a účelu reštrukturalizačného konania, keby ich správca dane mohol takto dodatočne vyrubovať. Popiera tiež konštitutívne účinky vyrubenia úrokov.

V súdnej veci navyše ide o špecifický problém, keď sa nepreskúmana rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania, ale použitie daňového preplatku (pohľadávky sťažovateľa) na úhradu (započítanie) vyrubeneho úroku ako daňového nedoplatku (daňového dlhu sťažovateľa), pričom nie je spornou na prvom mieste otázka (pôvodnej) existencie takéhoto daňového nedoplatku, ale jeho nevyháateľnosť. Pritom aj vo vyššie uvedených súdnych rozhodnutiach pripúšťajúcich vyrubenie úrokov z omeškania po schválení reštrukturalizačného plánu sa zdôrazňuje, že sa súdny prieskum týkal iba samotných rozhodnutí o vyrubení úroku, avšak krajský súd ani Najvyšší súd sa v nich nemohli zaoberať otázkou vymáateľnosti takýchto pohľadávok.

Preto bude v ďalšom konaní žiaduce, aby krajský súd zaujal odôvodnené stanovisko k zatiaľ nezodpovedaným otázkam, teda najmä k otázke vzťahu noriem upravujúcim insolvenčné konania k Daňovému poriadku a otázke (ne)vymáateľnosti sporných pohľadávok. Bude potrebné reagovať na konkrétnu sťažovateľovu argumentáciu, ktorý vo svojom systematickom a teleologickom výklade označil aj konkrétne ustanovenia právnych predpisov.

Kasačný súd sa domnieva, že je namieste zohľadniť účel a zákonný koncept reštrukturalizačného konania, ako i fakt, že úroky z omeškania nie sú sankciami, ktorých výška by závisela na voľnom uvážení správneho orgánu, ale je vo všeobecnosti determinovaná len zákonom ustanovenou sadzbu,

výškou omeškanej daňovej povinnosti a dĺžkou tohto omeškania. Podľa kasačného súdu sa to odráža aj v terminológii Daňového poriadku, v zmysle ktorej sa úroky z omeškania vyrubujú (obdobne ako zistená vlastná daňová povinnosť) a nie ukladajú (ako napríklad pokuty).“

36. Podľa § 467 ods. 3 SSP, ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

37. Podľa § 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.

38. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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