

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/22/2020
Identifikačné číslo spisu: 5019200040
Dátum vydania rozhodnutia: 25.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:5019200040.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobkyne: M. F., nar. XX.XX.XXXX, bytom M. Š., D.E. XX/XX, XXX XX R. R., zast. advokátskou kanceláriou AKSK, s.r.o., so sídlom Nám. SNP 15, 974 01 Banská Bystrica proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 10. decembra 2019 sp. zn. 30S/20/2019 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 10. decembra 2019 sp. zn. 30S/20/2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 102367657/2018 z 27.11.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 101713650/2018 z 04.09.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 156 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku žalobkyni ako daňovému subjektu vyrubený úrok z omeškania vo výške 171,20 eura za nezaplatenie preddavkov za obdobie od 01.01.2015 do 31.03.2015 na dani z motorových vozidiel (ďalej len „daň“) za zdaňovacie obdobie 2015 v ustanovenej lehote a ustanovenej výške.

Podľa § 156 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec 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 preddavok na daň.

2. Žalovaný dospel k záveru, že správca dane postupoval pri vyrubení úroku z omeškania v súlade so zákonom, keď vyrubil žalovanej podľa § 156 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku a § 156 ods. 2 Daňového poriadku úrok z omeškania vo výške 171,20 eura, keďže žalobkyňa nezaplatila preddavok na daň na zdaňovacie obdobie od 01.01.2015 do 31.03.2015 v lehote splatnosti, t.j. do 31.03.2015. V nadväznosti na § 156 ods. 4 Daňového poriadku sa úrok z omeškania počítal od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2015 (t.j. odo dňa 01.02.2016). Pokiaľ žalobkyňa namietala, že pohľadávka vyrubená prvostupňovým rozhodnutím mala byť prihlásená do konkurzu vedeného na žalobkyňu s tým, že pokiaľ sa tak nestalo v súlade s ustanovením § 166a a ustanovením § 166e ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej len „zák. č. 7/2005 Z. z."), tak sú takéto pohľadávky nevymáhateľné a žalobkyňa nie je povinná ich zaplatiť, potom žalovaný poukázal na skutočnosť, že podľa § 47 ods. 2 zák. č. 7/2005 Z. z. sa vyhlásením konkurzu neprerušujú daňové konania. Žalovaný zdôraznil, že Daňový poriadok prikazuje správcovi dane vyrubiť úrok z omeškania. Pohľadávkou na účely konkurzu a reštrukturalizácie je v nadväznosti na § 158 ods. 1 Daňového poriadku daňový nedoplatok, ktorým je podľa § 2 písm. f) Daňového poriadku dlžná suma po lehote splatnosti dane. Podľa § 2 písm. b) Daňového poriadku daňou sa rozumie daň podľa osobitných predpisov, vrátane úroku z omeškania. Vyrubený úrok z omeškania v zmysle citovaného nie je možné považovať za pohľadávku, nakoľko je splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti prvostupňového rozhodnutia.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) sa žalobkyňa domáhala zrušenia preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie.

4. Krajský súd pred meritórnym preskúmaním veci posudzoval, či výrok prvostupňového rozhodnutia podľa § 156 ods. 2 Daňového poriadku v nadväznosti na § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku napĺňa atribút určitosti a zrozumiteľnosti, ako predpokladu preskúmateľnosti výroku prvostupňového rozhodnutia krajským súdom. Krajský súd konštatoval, že v prípade rozhodnutia správcu dane vo vzťahu k výroku rozhodnutia ide o vadu spočívajúcu v nezrozumiteľnosti výroku rozhodnutia pre jeho neurčitosť.

5. Krajský súd zdôraznil, že riadne formulovaný výrok pri vyrubení úroku z omeškania vyžaduje identifikáciu tohto úroku, ktorá by vylučovala jeho zameniteľnosť s inou sankciou žalobkyne. Nemožno opomenúť, že len porovnaním výroku možno usudzovať na existenciu prekážky veci rozhodnutie, len výrok rozhodnutia (a nie odôvodnenie) môže byť vynútené správnu exekúciou a podobne. Nevyhnutným naplnením požiadavky zákonodarcu, vyjadrenej v § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, na obsiahnutie „rozhodnutia vo veci“ vo výroku rozhodnutia je identifikácia predmetu konania - veci. Výrok rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa je v rozpore s § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, nakoľko neidentifikuje „predmet konania“ ako jednu zo zákonom predpísaných náležitostí výroku rozhodnutia správcu dane nezameniteľným spôsobom.

6. Minimum pre nezameniteľnú identifikáciu vyčíslenej sumy 171,20 eura, ako úroku z omeškania (za nezaplatenie preddavkov za obdobie od 01.01.2015 do 31.03.2015 na dani z motorových vozidiel na zdaňovacie obdobie 2015), je potrebné posudzovať v nadväznosti na správcom dane aplikovaný § 156 ods. 2 Daňového poriadku a v súvislosti s § 55 ods. 12 Daňového poriadku a v daných ustanoveniach obsiahnuté relevantné termíny ako dlžná suma, úroková sadzba, deň nasledujúci po dni splatnosti, deň platby, resp. deň začatia reštrukturalizačného konania atď. Uvedené „minimum“ nezameniteľnej identifikácie predmetu konania výrok správcu dane nenapĺňa. Z výroku rozhodnutia správcu dane nie je vôbec zrejmé a ani možné zistiť a určiť, z dlžnej sumy akej výšky, v akej percentuálnej úrokovej sadzbe a za aké obdobie omeškania (začiatok a koniec omeškania) je úrok z omeškania v číselnom vyjadrení 171,20 eura vyrubený. Pokiaľ by bol žalobkyňu za omeškание so zaplacením preddavku za stanovené obdobie na dani z motorových vozidiel na zdaňovacie obdobie 2015 vyrubený ďalší úrok z omeškania,

tiež vyčíslený len výslednou sumou úroku, nebolo by možné zistiť, či sa jednotlivé časové obdobia omeškania neprekrývajú, t. j. či nie je žalobkyňa sankcionovaná za jedno porušenie dvoma úrokmi z omeškania.

7. Vzhľadom na absenciu nezameniteľnej identifikácie predmetu konania vo výroku rozhodnutia správcu dane, kedy žalovaný uvedený nedostatok vo svojom rozhodnutí neodstránil, musel krajský súd s poukazom na § 191 ods. 1 písm. d) zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) preskúmané aj prvostupňové rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť správne orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie (§ 191 ods. 4 veta prvá S.s.p.) bez možnosti zaoberať sa ďalšími žalobnými námietkami vzťahujúcimi sa k samotnej dôvodnosti vyrubenia úroku za omeškание. Krajský súd záverom poukázal na to, že hoci žalobkyňa v žalobe túto vadu rozhodnutí nevytkla a súd ich preskúmal nad rámec žalobných bodov, bolo nevyhnutné na túto vadu prihliadnuť, pretože predstavuje prekážku napadnuté rozhodnutia riadne preskúmať.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

8. Rozsudok krajského súdu napadol žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou, v ktorej uplatnil ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

9. Sťažovateľ namietal, že výrok rozhodnutia správcu dane naplňa atribúty výroku rozhodnutia v zmysle § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, z uvedeného titulu nebol dôvod zo strany žalovaného odstraňovať nedostatky výroku rozhodnutia správcu dane.

10. Výrok rozhodnutia správcu dane obsahuje údaje podľa § 63 ods. 3 písm. c) Daňového poriadku, t.j. obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, jeho identifikáciu (IČO, DIČ, IČ DPH SK), obsahuje rozhodnutie vo veci (vyrubenie úroku z omeškania), obsahuje ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo (§ 156 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku), lehotu plnenia (úrok z omeškania je splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania), sumu (171,20 eura) a aj číslo účtu, na ktorý má byť vyrubená suma zaplatená (účet Daňového úradu Žilina, vedený v Štátnej pokladnici č. účtu SK64 8180 5011 6380 2361 9048, variabilný symbol 3350039422).

11. Sťažovateľ sa nestotožnil so záverom krajského súdu, že sťažovateľ v preskúmanom rozhodnutí neodstránil nedostatok prvostupňového rozhodnutia, nakoľko podľa žalovaného nebol dôvod odstraňovať vady výroku rozhodnutia, keď výrok prvostupňového rozhodnutia bol podľa sťažovateľa uvedený v súlade s dikciou ustanovenia § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku a dostatočne identifikovateľný a nezameniteľný, a to i v nadväznosti na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia, z ktorého je zrejmé, že celková vyrubená suma 171,20 eura uvedená vo výroku rozhodnutia je totožná so sumou uvedenou v odôvodnení napadnutého rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa. Z odôvodnenia rozhodnutia je zrejmé, aká bola použitá úroková sadzba (15%), úrok z omeškania je vypočítaný v nadväznosti na ustanovenie § 156 ods. 2 Daňového poriadku a samotný výpočet úroku z omeškania je uvedený v tabuľke výpočtu, kde je uvedená dlžná suma (1.357,66 eura), deň splatnosti preddavkov na daň (31.03.2015), deň ku ktorému počítal úrok z omeškania (v nadväznosti na ustanovenie § 156 ods. 4 Daňového poriadku ku dňu uplynutia lehoty na podanie daňového priznania k dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2015, t. j. ku dňu 01.02.2016), počet dní omeškania s platbou (307) a samotný úrok z omeškania, ktorého celková vyrubená suma po zaokrúhlení je 171,20 eura a je totožná so sumou uvedenou vo výroku prvostupňového rozhodnutia aj preskúmaného rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu sťažovateľ považuje identifikáciu predmetu konania uvedeného vo výroku rozhodnutia za dostatočnú a nezameniteľnú.

12. Na základe uvedeného sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec

mu vrátil na ďalšie konanie.

B)

13. Žalobkyňa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedla, že krajský súd prvostupňové rozhodnutie vôbec neposudzoval vo vzťahu k podstate veci, ale zameril sa výlučne na otázku procesnú, teda otázku, ktorá žalobkyni nerieši ním nastolený problém. Krajský súd dokonca ani v napadnutom rozsudku neposkytol stranám žiadne „vodítka“, právne posúdenie podstaty veci tak, aby bola zachovaná hospodárnosť konania. To znamená, že krajský súd napadnutým rozsudkom v žiadnom prípade neodstránil neistotu žalobkyne a túto len „odsunul“ do budúcnosti. Napadnutý rozsudok je logický a obsahovo správny a z tohto pohľadu nie je dôvod na to, aby kasačný súd napadnuté rozhodnutie zrušil.

IV.

Právne názory kasačného súdu

14. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je dôvodná a na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je v zmysle 462 ods. 1 S.s.p. potrebné zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. marca 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

15. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov. V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

16. Sťažovateľ kasačnou sťažnosťou napadol rozsudok krajského súdu, ktorým bolo preskúmané rozhodnutie zrušené spolu s prvostupňovým rozhodnutím z dôvodu, že výrok je nezrozumiteľný pre jeho neurčitosť s tým, že výrok prvostupňového rozhodnutia je v rozpore s § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, keď neidentifikuje predmet konania ako jednu zo zákonom predpísaných náležitostí výroku rozhodnutia správcu dane nezameniteľným spôsobom. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, keďže výrok prvostupňového rozhodnutia obsahuje náležitosti ustanovenia § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku. Predmetom posúdenia zo strany kasačného súdu na základe podanej kasačnej sťažnosti žalovaného je posúdenie, či krajský súd postupoval v súlade so zákonom - Daňovým poriadkom. Kasačný súd vyhodnotil kasačný dôvod nesprávneho právneho posúdenia veci ako naplnený.

17. Kasačný súd sa stotožnil s názorom sťažovateľa, že výrok prvostupňového rozhodnutia spĺňa náležitosti naň kladené § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku, t.j. obsahuje ustanovenie právneho predpisu podľa ktorého sa rozhodlo a obsahuje aj lehotu na plnenie, sumu a číslo účtu na ktorý má byť suma úrokov z omeškania zaplatená.

Podľa § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku v cit. znení ak tento zákon alebo osobitné predpisy¹⁾ neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená.

18. Kasačný 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 171,20 eura je vyrubená s poukazom na § 156 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku za nezaplatenie preddavkov za obdobie od 01.01.2015 do 31.03.2015 na dani z motorových vozidiel na zdaňovacie obdobie 2015 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Aj podľa názoru kasačného súdu je z prvostupňového rozhodnutia v spojení s preskúmaným rozhodnutím celkom zrejmé resp. zrejmý výpočet úroku s poukazom na § 156 ods. 2 Daňového poriadku, tento výpočet vyplýva aj zo samotnej tabuľky výpočtu (táto je súčasťou odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia), kde je uvedená dlžná suma, deň splatnosti preddavkov na daň, deň platby, počet dní omeškania s platbou a samotný úrok z omeškania, ktorého celková vyrubená suma vo výške 171,20 eura je totožná so sumou uvedenou vo výrokovej časti prvostupňového rozhodnutia aj preskúmaného rozhodnutia. Aj v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia je celkom zjavne a zrozumiteľne uvedené z čoho pozostáva úrok z omeškania vyrubný v zmysle § 156 ods. 1 písm. b) a ods. 2 Daňového poriadku.

19. Podľa kasačného súdu krajský súd pochybil aj v tom, že posudzoval preskúmané aj prvostupňové rozhodnutie nad rámec dôvodov uplatnených žalobkyňou vo všeobecnej správnej žalobe, t.j. žalobných bodov. Kasačný súd poukazuje na procesnú zásadu „iudex ne eat ultra petita partium“, t.j. viazanosť krajského súdu rozsahom a dôvodmi všeobecnej správnej žaloby v zmysle § 134 ods. 1 S.s.p., pričom vec nespadá pod výnimky stanovené v § 134 ods. 2 S.s.p.

20. Vzhľadom na dôvodnosť podanej kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu v súlade s § 462 ods. 1 S.s.p. z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Podľa § 462 ods. 1 S.s.p. ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

21. Rovnaký záver o nutnosti zrušenia napadnutého rozsudku z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom vo vzťahu k nesprávnemu právnomu záveru o nepreskúmateľnosti výroku rozhodnutia správcu dane a žalovaného o vyrubení úroku z omeškania a aplikácii § 63 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku vyslovil Najvyšší súd aj v skorších rozsudkoch zo dňa 30. septembra 2020 sp.zn. 8Sžfk/19/2020 a sp.zn. 8Sžfk/20/2020, pričom kasačný súd nezistil dôvod, aby sa od ich záverov vo veci totožných účastníkov odchyľil, a preto na ich závery tiež odkazuje.

22. Vo svetle uvedeného kasačný súd poukazuje aj na charakter kasačného konania, resp. kasačnej sťažnosti ako opravného prostriedku, ktorý smeruje proti právoplatnému rozhodnutiu, a preto nie je možné konaním pred kasačným súdom (okrem výnimočných prípadov) nahrádzať konanie pred krajským súdom. Každá skutková a právna otázka, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca a relevantným spôsobom namietaná, musí byť predmetom posúdenia krajským súdom, aby mali účastníci konania rovnakú možnosť sa k jeho záverom vyjadriť resp. namietať ich. Kasačný súd nie je oprávnený nahrádzať postupy krajského súdu v konaní. Iný postup by vzhľadom na okolnosti prípadu bol v rozpore so zásadou „denegatio iustitiae“ (odopretie spravodlivého súdu), čo by znamenalo porušenie základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu zakotveného v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky.

23. V ďalšom konaní bude preto úlohou krajského súdu, aby v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) v odôvodnení nového rozhodnutia v súlade s § 139 S.s.p. náležite objasnil svoje právne posúdenie veci a zaoberal sa meritórnymi námietkami žalobkyne, že na žalobkyňu bol vyhlásený konkurz a zároveň došlo k jej oddĺženiu a s tým súvisiace následky neprihlásenia pohľadávky na úrokoch z omeškania do konkurzu, povahou a účinkami rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania, deň splatnosti úrokov z omeškania a deň vzniku daňového nedoplatku, a teda možnosť resp. povinnosť vyrubiť úrok z omeškania správcom dane či vymáhateľnosť úrokov.

Týmto meritorými námietkami sa krajský súd v napadnutom rozhodnutí vôbec nezaoberal.

24. Kasačný súd v súvislosti so vznikom pohľadávky na úrokoch z omeškania, povahou a deklaratórnymi účinkami rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania či splatnosti daňovej pohľadávky musí poukázať na rozhodnutie veľkého senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu z 27. januára 2021 sp.zn. 1Vs/3/2020 k unifikácii rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu ohľadne posúdenia účinkov reštrukturalizácie na úroky z omeškania podľa Daňového poriadku z daňových nedoplatkov za obdobie pred vyhlásenia reštrukturalizácie, v zmysle ktorého:

„37. Veľký senát sa prikláňa k názoru senátu 1S (vyslovenom v rozsudku zo dňa 21.01.2020 sp. zn. 1Sžfk/23/2018 - pozn. kasačného súdu), 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.

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 vyrubením, 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).

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.

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.

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).

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.

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.

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.

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).

46. Ani sťažovateľom tvrdené (a žiaľ nedostatočne skutkovo i argumentačne podložené) neplnenie reštrukturalizačného plánu zo strany žalobcu nemá žiadny vplyv na nevymáhateľnosť neprihlásených predreštrukturalizačných pohľadávok na úrokoch z omeškania. Neplnenie plánu zo strany dlžníka má v zmysle § 159 ZKR za následok, že sa plán stáva voči neuspokojenému účastníkovi plánu (veriteľovi) neúčinným, avšak len vo vzťahu k pohľadávke (záväzku), ktorá mu vyplynula z plánu. Keďže sporné pohľadávky sťažovateľa sa v dôsledku ich neprihlásenia v reštrukturalizačnom konaní nestali súčasťou plánu, sú sťažovateľove tvrdenia o neúčinnosti plánu voči nemu neopodstatnené.

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).

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 popísaný 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."

25. Kasačný súd však záverom poznamenáva, že úprava zániku daňového nedoplatku nie je totožná pri reštrukturalizácii a pri oddlžení dlžníka, ktorý je fyzickou osobou (§ 84 ods. 1 písm. f) a g) Daňového poriadku), čo musí krajský súd tiež brať na zreteľ.

26. Zo strany krajského súdu bude nutné preto vyhodnotiť, či aj v prípade vyhlásenia konkurzu a oddĺženia fyzickej osoby nemožno úroky z omeškania dodatočne ani vyrubiť (ako je to v prípade reštrukturalizácie) alebo ich len nemožno vymáhať (sú voči dlžníkovi nevymáhateľné). Kasačný súd uvádza, že nie je možné stotožňovať inštitút vyrubenia úrokov z omeškania, ktorým sa ku konkrétnemu dňu určuje výška a následná splatnosť úrokov z omeškania a inštitút vymáhateľnosti daňového nedoplatku (a účinkov vyhlásenia konkurzu a oddĺženia sťažovateľky na jeho nevymáhateľnosť).

27. O trovách kasačného konania rozhodne s poukazom na § 467 ods. 3 S.s.p. krajský súd.

Podľa § 467 ods. 3 S.s.p. 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.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).