

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/34/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4014200707  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2020  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4014200707.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: FENESTRA Sk, spol. s r.o., so sídlom Priemyselná 17, 953 01 Zlaté Moravce, IČO: 36 521 451, zast. spol. Matejka & Haluška s.r.o., so sídlom Lazovná 20, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 257 415, proti žalovanému: Daňovému úradu Nitra, so sídlom Damborského 1457/5, 949 01 Nitra, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia (oznámenia) žalovaného č. 9416301/5/2700411/2014 z 11. júna 2014, a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/138/2014-144 z 12. decembra 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/138/2014-144 z 12. decembra 2018 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia (oznámenia) žalovaného č. 9416301/5/2700411/2014 z 11. júna 2014 o použití nadmerného odpočtu, ktorým žalovaný oznámil žalobcovi, že nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie marec 2014 v sume 500,01 eur, ktorý žalobcovi vznikol na dani z pridanej hodnoty, sa použije na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku - úroku na dani z pridanej hodnoty vyrubeneho rozhodnutím o úroku č. 9416301/5/3971717/2013 zo 4. novembra 2013 (správne malo byť 28. augusta 2013, čo žalovaný opravil v podaní z 8. januára 2016) splatného 27. decembra 2013 v pôvodnej sume 14.135,70 eur.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd skonštatoval, že žalobca v podanej žalobe žiadal zrušiť rozhodnutie - oznámenie žalovaného z 11. júna 2014 o použití vzniknutého nadmerného odpočtu na dani

z pridanej hodnoty na čiastočnú úhradu jeho daňového nedoplatku, ktorý vznikol na základe právoplatného rozhodnutia, ktorým bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania za porušenie zákonom stanovených povinností žalobcu. Obsahom žaloby sú však námietky, resp. tvrdenia žalobcu, ktoré nie sú pre posúdenie danej veci a oznámenia žalovaného z 11. júna 2014 (o použití nadmerného odpočtu na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku) relevantné, týkajú sa totiž právoplatného rozhodnutia, ktoré nie je predmetom tohto súdneho preskúmvacieho konania. Napriek tomu sa námietkami žalobcu v podanej žalobe správny súd zaoberal, lebo boli obsahom žaloby, čo však nič nemení na jeho závere, že v konaní, ktorého zákonnosť preskúmaval, nezistil porušenie zákona ani vady konania, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia - oznámenia žalovaného z 11. júna 2014. Otázky, týkajúce sa vzniku daňového nedoplatku žalobcu a oprávnenosti, resp. dôvodnosti vydania právoplatného rozhodnutia žalovaného z 28. augusta 2013, ktorým bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania za porušenie zákonom stanovených povinností nemôžu byť riešené v súdnom konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia - oznámenia žalovaného z 11. júna 2014, nakoľko by to bolo v rozpore s ust. § 245 ods. 1 OSP v znení účinnom v čase podania žaloby, ale taktiež i s ust. § 27 ods. 1 S.s.p. v znení účinnom od 1. júla 2016. Napriek uvedenému je potrebné zdôrazniť, že uznesením Okresného súdu Nitra v konaní pod sp. zn. 32R/3/2013 z 15. mája 2013, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 97/2013 22. mája 2013, bolo začaté reštrukturalizačné konanie proti žalobcovi, pričom reštrukturalizácia bola povolená uznesením Okresného súdu Nitra v konaní pod sp. zn. 32R/3/2013 z 21. júna 2013, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 124/2013 28. júna 2013. Okresný súd Nitra uznesením v konaní pod sp. zn. 32R/3/2013 31. januára 2014, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 26/2014 7. februára 2014, potvrdil reštrukturalizačný plán a súčasne bola ukončená reštrukturalizácia u žalobcu. Je teda zrejmé a nesporné, že úrok z omeškania ako sankcia bol žalobcovi vyrubený v priebehu reštrukturalizačného konania, t. j. 28. augusta 2013 (rozhodnutie o vyrubení úroku nadobudlo právoplatnosť 11. decembra 2013), a to za porušenie povinností, ktoré vzniklo v období pred reštrukturalizáciou (t. j. za obdobie od 25. januára 2011 do 16. júna 2011, resp. do 20. augusta 2011, resp. do 24. augusta 2011), kedy bol žalobca v omeškanií so zaplatením dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010. Žalovaný (správca dane) si túto pohľadávku na úroku z omeškania voči žalobcovi neuplatnil v reštrukturalizačnom konaní, pretože do jeho začatia nebola vyrubená a ako pohľadávka teda neexistovala, a preto sa nemožno stotožniť s názorom žalobcu, že v dôsledku neprihlásenia pohľadávky (na úroku z omeškania) správcu dane do reštrukturalizačného konania došlo k jej zániku, resp. že túto sankciu (úrok z omeškania) vo vzťahu k žalobcovi (pohľadávka z pohľadu správcu dane) nemožno dodatočne vyrubiť v priebehu alebo i po skončení reštrukturalizácie v zmysle ust. § 84 ods. 1 písm. g) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

3. Správny súd uviedol, že predmetnú pohľadávku nemožno považovať za pohľadávku vzniknutú v relevantnom čase pred začatím reštrukturalizácie. V podstate sa v čase začatia reštrukturalizačného konania jednalo o neexistujúcu pohľadávku, a preto nebol dôvod ju uplatňovať v reštrukturalizačnom konaní. Preto ani argumentácia žalobcu, že bola vyrubená sankcia, ktorá už predtým zanikla, ako zákonný dôsledok ním tvrdeného neuplatnenia pohľadávky v reštrukturalizačnom konaní, nie je správna. Zaniknúť nemôže pohľadávka, ktoré v čase začatia reštrukturalizačného konania neexistovala, teda tá, ktorá nevznikla. Vzhľadom na argumentáciu žalobcu v podanej žalobe je potrebné zdôrazniť, že ak pohľadávka správcu dane na úroku z omeškania do začatia reštrukturalizačného konania nevznikla (keďže vzhľadom na jej povahu sa jedná o sankciu, ktorú je možné ukladať len rozhodnutím), nemohla ani zaniknúť. Žalovaný nebol povinný neexistujúcu pohľadávku na úroku z omeškania uplatniť v reštrukturalizačnom konaní. V dôsledku toho nenastali ani účinky neprihlásenia pohľadávky riadne a včas, a teda nenastala ani nemožnosť ďalšieho vyrubenia pohľadávok v priebehu reštrukturalizácie, resp. po jej skončení. Správny súd považoval za dôležité poukázať i na ust. § 156 ods. 6 písm. d) daňového poriadku, v zmysle ktorého úrok z omeškania nebolo možné vyrubiť daňovému subjektu, ktorý bol v reštrukturalizačnom konaní. Takáto právna úprava platiaca v určitom období plynutia zákonom stanovenej lehoty, v ktorej bolo možné sankciu z omeškania vyrubiť, neznamená, že by došlo k zániku práva na vyrubenie, ak 5-ročná lehota ešte plynula po prijatí novely. Nemožno vytknúť správcovi dane, že nevyčíslil svoj nárok skôr, a že nevydal skôr rozhodnutie o uložení predmetnej sankcii žalobcovi, ak rozhodol v zákonom stanovenej lehote. V podstate je na vôli správcu dane, kedy (samozrejme v

časovom horizonte stanovenom v zákone) pristúpi k uplatneniu sankcie. Z príslušných ustanovení vyššie citovaného zákona vyplýva, za splnenia akých podmienok vyrubí správca dane sankciu, preto podľa názoru správneho súdu, ak sú naplnené tieto zákonom predpokladané skutočnosti, sankcie vyrubiť musí.

4. Správny súd poukázal tiež na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 2SŽ/128-132/2014 z 22. februára 2017, v ktorom bola riešená obdobná právna problematika a právnym názorom vyjadreným v tomto rozsudku sa správny súd pri posudzovaní predmetnej veci a námietok žalobcu obsiahnutých v podanej žalobe riadil. Námietky, ktoré žalobca uplatnil v podanej žalobe, a ktoré v podstate smerujú proti rozhodnutiu žalovaného z 28. augusta 2013 o vyrubení úroku z omeškania, mal a mohol žalobca uplatniť v žalobe proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva SR z 27. novembra 2013, ktorým bolo potvrdené predmetné rozhodnutie žalovaného, ale takúto žalobu žalobca nepodal. V súvislosti s prezentovaným názorom žalobcu v podanej žalobe správny súd poukázal i na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5SŽfk/8/2017 z 25. októbra 2018 a na vyjadrený právny názor, v zmysle ktorého „...pohľadávku správcu dane vzniknutú z titulu vyrubenia úroku z omeškania nebolo možné prihlásiť do reštrukturalizačného konania, keďže táto pohľadávka vo forme úroku z omeškania vznikla až na základe rozhodnutia správcu dane po povolení reštrukturalizácie“. Pohľadávka správcu dane na úroku z omeškania, na čiastočnú úhradu ktorej správca dane použil zostatok nadmerného odpočtu v sume 500,01 eur za zdaňovacie obdobie marec 2014, taktiež vznikla až v priebehu reštrukturalizačného konania.

5. Za neopodstatnenú považoval správny súd i námietku žalobcu týkajúcu sa vymáhateľnosti, resp. nevymáhateľnosti vyrubeného úroku z omeškania. Správca dane musel postupovať podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a), ods. 2 daňového poriadku a úrok z omeškania žalobcovi vyrubiť, pričom v tomto konaní nemohol posudzovať vymáhateľnosť tejto pohľadávky. Rovnako tak otázku vymáhateľnosti vyrubeného úroku z omeškania nemohol posudzovať ani správny súd v tomto súdnom konaní, nakoľko predmetom žaloby bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia (oznámenia) žalovaného z 11. júna 2014 o použití nadmerného odpočtu. Správny súd uzavrel, že je potrebné odlišovať vymáhateľnosť úroku z omeškania ako daňovej pohľadávky správcu dane od rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania.

6. O trovách konania žalovaného správny súd rozhodol podľa § 168 S.s.p. tak, že úspešnému žalovanému náhradu trov nepriznal, nakoľko o výnimočný prípad sa v predmetnej veci nejednalo a zo súdneho spisu ani nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s týmto súdnym konaním trovy konania vznikli.

7. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, a že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že žalobe vyhovie.

8. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že rozsudok správneho súdu vo svojom odôvodnení mu neposkytuje odpovede na prakticky žiadny z ním prednesených argumentov odôvodňujúcich záver o nezákonnosti preskúmaného opatrenia, čo v konečnom dôsledku predstavuje stav, že rozsudok správneho súdu všetky zákonom predpísané náležitosti odôvodnenia v zmysle ust. 139 ods. 2 S.s.p. obsahuje len formálne, avšak bez náležitého materiálneho obsahu. Správny súd s výnimkou konštatovania konštitutívnych účinkov rozhodnutia, ktorými boli vyrubené úroky, neuviedol žiadne bližšie úvahy, ktoré by ho v kontrapozícii s argumentmi uvádzanými sťažovateľom predsa len dovedli k záveru o tom, že pohľadávka zodpovedajúca úrokom nie je pohľadávkou, ktorá sa v reštrukturalizácii uplatňuje prihláškou, a ani inak argumenty sťažovateľa, ktoré vedú práve k opačnému právnemu záveru nevyvrátil a ani nijako nespochybnil. Z odôvodnenia rozsudku správneho súdu sa navyše zdá, že správny súd úplne rezignoval na zisťovanie významu a zmyslu právnej úpravy uplatňovaním jednotlivých metód právneho výkladu a predmetnú právnu vec posudzoval výlučne podľa doslovného znenia, nota bene selektívne zvolených ustanovení daňového poriadku. Podľa právnej teórie a ustálenej súdnej praxe je

neodmysliteľnou integrálnou obsahovou súčasťou základného práva na súdnu a inú právnu ochranu, vrátane práva na spravodlivý súdny proces, aj subjektívne právo účastníka konania na riadne a náležité odôvodnenie každého jednotlivého súdneho rozhodnutia. Uvedenému základnému právu fyzickej alebo právnickej osoby zodpovedá verejnoprávna povinnosť štátu ako jej adresáta zabezpečiť, aby sa súd ako kompetentný štátny orgán súdnej moci v odôvodnení vydaného rozhodnutia vždy jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom vyrovnal so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami, ktoré sú pre jeho rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné. Aj napriek tomu, že odôvodnenie súdneho rozhodnutia nemusí dávať odpoveď na všetky účastníkmi konania prednesené a tvrdené skutočnosti resp. všetky uplatnené právne námietky, (aj) z práva na spravodlivý proces vyplýva základná povinnosť súdu zaoberať sa účinne všetkými námietkami, argumentmi a návrhmi strán na vykonanie dôkazov majúcimi pre to ktoré konkrétne súdne konanie a rozhodnutie v ňom materiálny význam. Ak teda ide o skutkový alebo právny argument účastníka konania, ktorý je pre vydanie účastníkom konania požadovaného súdneho rozhodnutia objektívne rozhodujúci, v odôvodnení rozhodnutia súdu sa vždy vyžaduje špecifická odpoveď práve na tento skutkový alebo právny argument. S poukazom na rozsah i obsah námietok voči opatreniu vznesených najmä v žalobe a vyjadrení sťažovateľa z 2. októbra 2018 na jednej strane, a obsah odôvodnenia rozsudku správneho súdu na strane druhej, sa sťažovateľ domnieval, že rozsudkom mu zo strany správneho súdu neboli komunikované dôvody, pre ktoré jeho argumenty odmietol a žalobu zamietol. Rozsudok je tak podľa právneho názoru sťažovateľa objektívne nepreskúmateľný, nesie výrazné známky arbitrárnosti a významným spôsobom porušuje základné právo sťažovateľa na súdnu a inú právnu ochranu podľa článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivý súdny proces podľa článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

9. V pokračovaní kasačnej sťažnosti sťažovateľ v zásade doslovne zopakoval žalobné body a opätovne namietať záver správneho súdu o konštitutivnosti rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania. Záverom, na účely podporenia zastávanej názorovej pozície ohľadne charakteru úroku z omeškania v kontexte reštrukturalizácie, poukázal na závery rozhodnutia najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 1Sžf/2/2016 a mal za to, že kasačná sťažnosť by mala byť na rozhodnutie postúpená veľkému senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

10. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že preskúmaný rozsudok správneho súdu považuje za správny a presvedčivo odôvodnený, a preto navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený 30. apríla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

12. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

13. V S obdobné veci rozhodoval v predchádzajúcom období v predmetnej veci nezistil dôvody, pre ktoré by mala byť vec postúpená veľkému senátu. Senát 8S totiž obdobné veci rozhodoval v zhode so senátom 2S. Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veciach sp.zn. 2Sžf/128/2014 zo dňa 22. februára 2017, sp.zn. 2Sžf/21/2016 zo dňa 26. septembra 2018, sp.zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31. januára 2018, sp.zn. 2Sžf/78/2015 zo dňa 23. mája 2018, sp.zn. 2Sžf/79/2015 zo dňa 31. januára 2018, sp.zn.

2Sžf/3/2016 zo dňa 21. mája 2018 alebo sp.zn. 2Sžf/4/2016 zo dňa 28. februára 2018 rozhodoval tak, že nevyhnutným predpokladom, pre prihlásenie pohľadávky (úrok z omeškania) do reštrukturalizačného konania je existencia takejto pohľadávky. Podľa § 158 ods. 1 Daňového poriadku sa daňový nedoplatok považuje za pohľadávku na účely konkurzu a reštrukturalizácie, avšak na to, aby bolo možné nejakú pohľadávku úspešne uplatniť, musí byť preukázaná jej existencia v zákonom predvídanej forme - v danom prípade vo forme rozhodnutia podľa § 63 Daňového poriadku. Tento záver nie je rozporný s právnou úpravou § 158 ods. 5 Daňového poriadku, ukládajúcou správcovi dane postupovať po povolení reštrukturalizácie podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii.

Nárok na úrok z omeškania za obdobie pred začatím reštrukturalizačného konania nemohol zaniknúť pre neuplatnenie v zmysle § 120 ods. 1 ZoKR, nakoľko v relevantnom období ešte nebol vyrubený zákonom predvídaným spôsobom a pre účely reštrukturalizácie sa nepovažoval za pohľadávku, ktorá by mala byť prihlásená. Nemožno preto súhlasiť s tvrdením žalobcu, že nárok na úrok z omeškania zanikol v zmysle § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku, pretože podľa uvedeného ustanovenia zanikajú len tie pohľadávky, ktoré vznikli, ale v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené.

Až na základe rozhodnutia správcu dane o povinnosti zaplatiť úrok z omeškania vznikla pohľadávka, ktorá je titulom na prípadné vymáhanie nároku. Zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku nevyplýva povinnosť daňového subjektu zaplatiť úrok z omeškania momentom nezaplatenia dane (preddavku dane) v stanovenej lehote bez toho, aby správca dane o vyrubení úroku z omeškania rozhodol. Naopak povinnosť zaplatiť úrok z omeškania vznikne daňovému subjektu až momentom, keď správca dane úrok z omeškania právoplatne vyrubí (týmto momentom vznikne aj pohľadávka úroku z omeškania). Úrok z omeškania sa teda môže stať splatným až jeho vyrubením, pretože správca dane až rozhodnutím o vyrubení úroku z omeškania určí jeho výšku a splatnosť.

14. Pokiaľ sťažovateľ namieta, že správny súd sa podrobne nezaoberal jeho protiargumentáciou, tak kasačný súd poznamenáva, že správny súd vychádzal z doterajšej obvyklej rozhodovacej praxe najvyššieho (kasačného) súdu v obdobných veciach.

15. Pokiaľ sťažovateľ namieta nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými jeho námietkami, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06) v zmysle ktorej, súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces. Z rozsudku krajského súdu je zrejmé, že sa zaoberal podstatnými námietkami sťažovateľa, svoj právny názor logickým spôsobom v odôvodnení rozhodnutia, v ktorom dal jasne a zrozumiteľne odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany vysvetlil, a preto nedošlo z jeho strany k porušeniu práva účastníka konania na spravodlivý proces. Z uvedeného, je zrejmé, že správny súd považoval všetky tieto námietky za právne irelevantné a preto sa nimi vôbec nezoberal.

16. Podľa kasačného súdu je zrejmé, že správny súd pri svojom rozhodovaní vychádzal z doterajšej prevažujúcej rozhodovacej praxe najvyššieho súdu v obdobných veciach. Na podporu doterajšej argumentácie uvádza, že podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy a v jej medziach a v rozsahu a spôsobom ktorý ustanoví zákona podľa čl. 13 ods. 1 písm. a) Ústavy Slovenskej republiky povinnosti možno ukladať zákonom alebo na základe zákona pri zachovaní základných práv a slobôd.

17. Z uvedených ustanovení Ústavy Slovenskej republiky potom pre správcu dane jednoznačne vyplýva povinnosť, v prípade ak rozhoduje o povinnostiach daňovníka zaplatiť úrok z omeškania podľa § 156 Daňového poriadku (pôvodne sankčný úrok), musí o tom vydať rozhodnutie, nakoľko nejde o zmluvný vzťah založený na súkromnoprávnom vzťahu medzi dvoma alebo viacerými subjektmi práva, ktoré majú

rovnaké postavenie, ale ide o vzťah vrchnostenský založený na princípoch verejného práva, kde správne orgány majú práva ukladať v prípade zákonného zmocnenia dotknutým právnickým a fyzickým osobám povinnosti. Nič na tom nemení ani tá skutočnosť, že existencia vzniku práva vyrubiť úrok z omeškania vznikla pred samotnou reštrukturalizáciou. Na to, aby táto existencia (právo vyrubiť úrok z omeškania podľa Daňového poriadku) mohla byť aj riadne uplatnená je potrebné vydať rozhodnutie príslušného správcu dane, ktoré musí byť právoplatné. Inak by mohla nastať absurdná situácia, že by správca dane nemohol vyrubiť sankčný úrok, napríklad v prípade, ak by bola reštrukturalizácia vyhlásená v deň, kedy mu vznikne právo vyrubiť úrok z omeškania podľa § 156 daňového poriadku. Uvedené nie je ani v rozpore s ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku, ktorý ustanovuje, že správca dane „Správca dane vyrubí úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa § 55 alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania“.

18. Vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti bolo v predmetnej veci potrebné predovšetkým posúdiť otázku vzniku pohľadávky na úroku z omeškania, ktorý bol žalobcovi vyrubený správcom dane podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku a posúdiť, či správcovi dane vznikla povinnosť prihlásiť takúto pohľadávku z titulu úroku z omeškania (z dôvodu nezaplatenia alebo neodvedenia dane v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške) prihláškou do reštrukturalizačného konania.

19. Aplikujúc správnym súdom citované relevantné zákonné ustanovenia (body 12 až 16) napadnutého rozsudku, z ktorých vyplýva, že správca dane nemá povinnosť prihlásiť tú daňovú pohľadávku, ktorá sa stala splatnou po povolení reštrukturalizácie (32R/3/2013 zo dňa 15.05.2013 zverejnená v Obchodnom vestníku č. 124/2013 dňa 28.06.2013, dospel aj kasačný súd k záveru, že v danom prípade nebolo možné pohľadávku správcu dane vzniknutú z titulu vyrubenia úroku z omeškania prihlásiť do reštrukturalizačného konania, nakoľko táto pohľadávka vo forme úroku z omeškania vznikla až na základe rozhodnutia správcu dane z 28.08.2013, ktoré nadobudlo právoplatnosť 11. decembra 2013.

20. Daňové orgány správne vychádzali z ustanovenia § 2 písm. b) daňového poriadku, podľa ktorého sa daňou pre účely tohto zákona rozumie daň, vrátane úroku z omeškania podľa tohto zákona. Podľa ustanovenia § 2 písm. e) a f) daňového poriadku, daňovou pohľadávkou je pohľadávka správcu dane na dani (teda i úroku z omeškania) do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak a daňovým nedoplatkom je dlžná suma dane, teda i úroku z omeškania po lehote splatnosti dane.

21. Aj podľa názoru kasačného súdu bolo potrebné vychádzať z ustanovenia § 63 ods. 1 daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Z uvedeného správny súd správne vyvodil záver, že povinnosť žalobcu zaplatiť úrok z omeškania a pohľadávku správcu dane vo forme úroku z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty v ustanovenej lehote alebo výške vznikla, až keď bol tento úrok správcom dane rozhodnutím vyrubený, resp. až právoplatnosťou tohto rozhodnutia.

22. Záver o konštitutívnom charaktere rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania, okrem toho, že vyplýva z početnej rozhodovacej praxe kasačného súdu (napr. rozhodnutia sp. zn. 2Sžf/128-132/2014, sp. zn. 2Sžf/77/2015, sp. zn. 2Sžf/4/2016, sp. zn. 2Sžf/90/2016, sp. zn. 6Sžf/47/2015, sp. zn. 5Sžfk/8/2017 a pod.), je podporený aj rozhodnutím kasačného súdu č. k. 9Sžso/10/2013 z 28. apríla 2014, ktoré bolo prijaté správnym kolégiom ako judikát pod č. R 63/2015, a ktoré je analogicky aplikovateľné na prejednávajúcu vec, a v ktorom je vyslovený právny názor, že „...pohľadávka na penále nevzniká v dôsledku samotného nesplnenia si povinnosti riadne a včas odvieť poistné a príspevky; vzniká až právoplatnosťou rozhodnutia o predpísaní penále. ... Kým penále nie je predpísané právoplatným rozhodnutím, Sociálna poisťovňa ho nemôže uplatňovať ako existujúcu pohľadávku v reštrukturalizačnom konaní. Žalovaná preto uvedenú pohľadávku vzhľadom na jej neexistenciu nemohla prihlásiť do reštrukturalizačného konania a z toho dôvodu nemohlo dôjsť ani k zániku tejto pohľadávky podľa ustanovenia § 155 ods. 2 ZKR.“

23. Aplikujúc citovanú judikatúru, je potom úrok z omeškania (podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku), ktorý je vyrubený právoplatným rozhodnutím, samostatnou pohľadávkou, ktorá sa viac na daňovú povinnosť neviaže, a teda účinky schváleného reštrukturalizačného plánu sa na ňu nevzťahujú.

24. Kasačný súd poukazuje na to, že v prípade sťažovateľa ide o nezaplatenie dane z pridanej hodnoty v zákonom ustanovenej lehote, preto správca dane bol povinný postupovať podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, podľa ktorého 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 správcu dane daň alebo rozdiel dane.

26. Vzhľadom na to, že námietky sťažovateľa čo do nesprávneho posúdenia veci správnym súdom sa odvíjajú od vyššie uvedeného posúdenia vzniku pohľadávky, tieto kasačný súd hromadne vyhodnotil ako nedôvodné, keď tieto sa viažu na sťažovateľom prezentované odlišné (a nesprávne) právne posúdenie veci. Z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov je zrejme správne uváženie, ktoré uváženie nie je v rozpore so zákonom ani so zásadami logického myslenia. Vo zvyšku odkazuje kasačný súd na odôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu.

27. Z rozhodnutí daňových orgánov je jednoznačne zrejmé, ktoré dôkazy považovali za rozhodujúce, ako ich vyhodnotili, pričom správne uváženie, na základe ktorého dospeli k rozhodnutiu dostatočne objasnili, pričom toto voľné správne uváženie nie je v rozpore so zákonom ani so zásadami logického myslenia. Kasačný súd nedospel ani k záveru, že by správny súd vyhodnotil skutkový stav jednostranne a vo veci urobil len formalistický výklad zákonných ustanovení, a že by jeho postupom boli porušené základné práva sťažovateľa. Sťažnosťou napadnutý rozsudok správneho súdu bol riadne a vyčerpávajúco odôvodnený, pričom vecne a zrozumiteľne reagoval na všetky žalobné námietky sťažovateľa.

28. Záverom kasačný súd uvádza, že mu je zo svojej rozhodovacej činnosti známe, že v rámci rozhodovacej praxe kasačného súdu existujú rozhodnutia, ktoré k danej problematike zaujali opačný názor (rozhodnutie vo veci sp. zn. 1Sžf/2/2016 a od neho odvodené rozhodnutia vo veciach napr. sp. zn. 1Sžfk/10/2016 alebo sp. zn. 10Sžfk/23/2018), avšak konajúci senát kasačného súdu vyhodnotil tento odklon, najmä s ohľadom na dlhodobo konštantnú rozhodovaciu prax kasačného súdu, za ojedinelý a nepovažoval za potrebné vec postupom podľa § 22 ods. 1 písm. a) k § 466 S.s.p. predkladať na rozhodnutie veľkému senátu.

29. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

30. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p., tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože žalobca nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p..

31. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

#### **Poučenie:**

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