

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/59/2018  
Identifikačné číslo spisu: 2017200062  
Dátum vydania rozhodnutia: 02.06.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2017200062.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: STAKOS SLOVAKIA, a.s., so sídlom Pekárska 11, 917 01 Trnava, IČO: 36 294 233, právne zastúpeného Mgr. Pavlom Sojkom, PhD., advokátom so sídlom kancelárie Námestie Matice slovenskej 4262/23, 018 41 Dubnica nad Váhom, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104437436/2016 z 8. decembra 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/21/2017-158 zo 7. februára 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

1.

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 20S/21/2017-158 zo 7. februára 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 žalovaného č. 104437436/2016 z 8. decembra 2016, ktorým žalovaný v rámci odvolacieho konania postupom 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“) zmenil prvostupňové rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 103905363/2016 z 13. septembra 2016 tak, že žalobcovi správcom dane vyrubení úrok z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku v sume 7.450,30 eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie december 2010 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, zmenil (znižil) na sumu 5.801,90,- eur.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že z obsahu administratívneho spisu a z obsahu podaní

strán vyplýva, že v prejednávacom prípade je podstatnou právnou otázkou určenie, či zákon o konkurze a reštrukturalizácii, ako *lex specialis*, v konkurencii s daňovým poriadkom, umožňuje po začatí reštrukturalizácie vyrubiť dlžníkovi podstupujúcemu proces reštrukturalizácie úroky z omeškania podľa § 156 ods. 1 a 2 daňového poriadku, ako sankciu za oneskorené zaplatenie daňovej povinnosti, ktorá bola správcom dane prihlásená do reštrukturalizačného konania.

3. Správny súd uviedol, že v prejednávanej veci je predovšetkým potrebné brať do úvahy dve podstatné skutočnosti, ktorými sú obdobie omeškania, za ktoré bol úrok z omeškania s riadnym platením dane vyrubený a moment vzniku tejto peňažnej povinnosti, a to s prihliadnutím na charakter pohľadávok voči dlžníkovi vzniknutých po povolení reštrukturalizácie a na režim, v akom sa u dlžníka počas reštrukturalizačného konania uplatňujú (§ 120 ods. 1 a 2 zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZoKR“)).

4. Podľa názoru správneho súdu, z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplynulo, že maximálne obdobie, za ktoré bol úrok z omeškania vyrubený z nezaplatenej dlžnej sumy 9.670 eura (§ 156 ods. 1, ods. 2 a ods. 8 daňového poriadku), spadá do obdobia štyroch rokov po dni jej splatnosti (od 26. januára 2011 do 26. januára 2015), t. j. do obdobia pred tým, ako začalo reštrukturalizačné konanie (3. februára 2016) a nastali účinky povolenia reštrukturalizácie (15. marca 2016) vo vzťahu k plynutiu zákonnej lehoty na prihlasovanie pohľadávok.

5. Protiprávne konanie, ktoré je uložením uvedenej sankcie postihované, nastalo v období pred povolením reštrukturalizácie a táto právna skutočnosť bola v čase vyrubenia úroku z omeškania rozhodujúca, pretože v uvedenom období účinky reštrukturalizačného plánu na rozsah a splatnosť priznanej daňovej povinnosti nepôsobili.

6. Z uvedeného dôvodu správny súd neprisvedčil argumentu žalobcu, ktorý vychádzal zo zmeny rozsahu a zmeny splatnosti prihlásených daňových pohľadávok (vo vzťahu k úroku z omeškania DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia) na základe schváleného reštrukturalizačného plánu, a to z dôvodu, že právne účinky novácie záväzku žalobcu voči štátnemu rozpočtu, t. j. povinnosti platiť včas prihlásené daňové pohľadávky v zmenenom rozsahu a so zmenenou postupnou splatnosťou do konca roka 2020, podľa obsahu potvrdeného reštrukturalizačného plánu, pôsobia do budúcnosti (*ex nunc*) odo dňa zverejnenia uznesenia o potvrdení reštrukturalizačného plánu príslušným súdom v Obchodnom vestníku (16. septembra 2016). Reštrukturalizačný plán nemá retroaktívne účinky a je účinný, resp. záväzný len vo vzťahu k prihláseným pohľadávkam a vo vzťahu k účastníkom plánu (veritelia prihlásených pohľadávok).

7. Správny súd vyslovil názor, že s uvedeným pôsobením účinkov potvrdeného reštrukturalizačného plánu súvisia aj následky vyplývajúce z porušenia povinností dlžníkom, ak neplní svoje záväzky voči účastníkom plánu riadne a včas podľa plánu. Týmto následkom je neúčinnosť reštrukturalizačného plánu voči účastníkovi plánu vo vzťahu k dotknutej, t. j. prihlásenej a do reštrukturalizačného plánu zaradenej pohľadávke. Naproti tomu, zmeniť výšku úrokov z omeškania určených rozhodnutím správcu dane, pokiaľ ide o prednostnú pohľadávku (§ 120 ods. 2 ZoKR), je možné len v súlade s ustanovením § 156 ods. 7 daňového poriadku, t. j. novým rozhodnutím z dôvodu úpravy dane alebo rozdielu dane na základe nového právoplatného rozhodnutia.

8. Prihlásenými pohľadávkami po povolení reštrukturalizácie môžu byť len pohľadávky vzniknuté pred začatím reštrukturalizačného konania (§ 120 ods. 2 ZoKR a *contrario*), samozrejme, s výnimkou prednostnej pohľadávky, ktorá na základe prejavu vôle veriteľa takejto pohľadávky môže byť do reštrukturalizačného plánu zaradená. Len vo vzťahu k týmto pohľadávkam sa vzťahuje zákaz začatia, resp. prerušenie súdnych a rozhodcovských konaní spojených s ich uplatnením (§ 118 ods. 4 ZoKR) a rovnako, len k prihlasovaným pohľadávkam sa vzťahuje účinok začatia reštrukturalizácie spočívajúci v prerušení núteného výkonu rozhodnutia, resp. zákazu začatia exekučného konania na majetok dlžníka (§ 114 ods. 1 písm. b) ZoKR). Účinky začatia reštrukturalizácie podľa § 114 ods. 1 ZoKR sú upravené taxatívnym a kogentným spôsobom, nie je možné ich rozširovať na iný druh pohľadávok. Z uvedeného

dôvodu, podľa správneho súdu, je možné začať a viesť daňové konanie o vyrubení úroku z omeškania v súvislosti s vyvodením zodpovednosti voči dlžníkovi za porušenie jeho povinnosti platiť riadne a včas daňovú povinnosť, a to za obdobie predtým, ako nastali účinky schváleného reštrukturalizačného plánu. Vo vzťahu k vôli dlžníka čo do zaradenia pohľadávok do reštrukturalizačného plánu podľa druhu prihlasovaných pohľadávok v lehote 30 dní od povolenia reštrukturalizácie je kogentným spôsobom upravený režim prihlasovania prednostných pohľadávok, ktoré zákon jednoznačne definuje ako vzniknuté počas reštrukturalizačného konania, t. j. najskôr v deň jeho začatia, pričom tieto sa do reštrukturalizačného plánu nezahŕňajú a nevzťahuje sa na ne povinnosť ich prihlásenia u správcu v lehote 30 dní od povolenia reštrukturalizácie podľa § 121 ZoKR. Charakter a režim prihlasovania prednostných pohľadávok priamo u dlžníka bol ustanovením § 120 ods. 2 ZoKR upravený od začiatku účinnosti tohto zákona, pričom bol zámer zákonodarcu odlišiť účinky vyhlásenia konkurzu od účinkov a cieľov reštrukturalizácie postupnými novelizáciami konkretizovaný precizovaním druhov prednostných pohľadávok a momentom ich vzniku.

9. Pre ilustráciu správny súd poukázal na novelu zákona o konkurze a reštrukturalizácii, zákonom č. 377/2016 Z. z., v zmysle ktorého dôvodovej správy bol na základe podnetov aplikačnej praxe a z dôvodu odstránenia pochybností len precizovaný moment vzniku pohľadávky z verejnoprávneho vzťahu (za ktorú možno považovať i povinnosť platiť správcovi dane vyrubení úrok z omeškania), ktorej vznik je daný okamihom, keď dlžník bol prvýkrát oprávnený plniť takúto pohľadávku (§ 120 ods. 2 in fine ZoKR). Samotný predkladateľ zákona v dôvodovej správe konštatoval, že aplikačná prax bez výslovnej úpravy, bez nejakých problémov, už presadzovala uvedené spresnenie momentu vzniku pohľadávky z verejnoprávneho vzťahu, pričom okrem iného vychádzal aj z konštatovania rozdielu účinkov konkurzu od účinkov reštrukturalizácie, kde vyhlásenie konkurzu na majetok dlžníka má za následok splatnosť všetkých záväzkov dlžníka, avšak pri reštrukturalizácii jej povolením takýto následok nenastáva. Ďalej poukázal na zmenu znenia § 156 ods. 6 daňového poriadku s účinnosťou od 1. januára 2013 (zákonom č. 440/2012 Z. z.), na základe ktorej zo zákazu vyrubiť úrok z omeškania bol vylúčený zákaz vyrubiť úrok z omeškania daňovému subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní. Novelizované znenie korešponduje s úpravou charakteru, vzniku a režimu uplatňovania prednostných pohľadávok v reštrukturalizácii, vyplývajúcich z ustanovenia § 120 ods. 2 ZoKR. Z kontextu tohto ustanovenia a z dôvodovej správy k predmetnému zákonu je zrejmé, že jej cieľom bolo zosúladiť vyrubovanie úrokov z omeškania podľa daňového poriadku so zákonnou úpravou účinkov začatia reštrukturalizačného konania vyplývajúcou zo zákona o konkurze a reštrukturalizácii.

10. Svoju úvahu uzavrel správny súd konštatovaním, že je nesporné, že v čase začatia reštrukturalizačného konania pohľadávka správcovi dane pozostávajúca z určenia úrokov z omeškania za oneskorené zaplatenie, resp. nezaplatenie DPH za zdaňovacie obdobie december 2010, neexistovala, a teda nemohli sa na ňu vzťahovať účinky začatia reštrukturalizačného konania a povinnosť ich prihlásenia v lehote 30 dní od povolenia reštrukturalizácie.

11. Vyrubiť úrok z omeškania podľa § 156 ods. 1 a nasl. daňového poriadku môže správca dane len formou rozhodnutia (§ 63 ods. 1 daňového poriadku), ktorého výrok sa, okrem sumy vyčísleného úroku z omeškania, ukladá daňovému subjektu povinnosť uloženú sankciu v stanovenej lehote zaplatiť na účet správcu dane. Právoplatné a vykonateľné rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania má konštitutívny charakter vo vzťahu k vzniku uloženej peňažnej povinnosti.

12. Správny súd ďalej uviedol, že obdobnou právnou otázkou vyrubenia úrokov z omeškania podľa daňového poriadku počas reštrukturalizačného konania sa už zaoberal vo svojom skoršom rozhodnutí č. k. 14S/27/2015 z 31. mája 2017. Rovnako správny súd poukázal na právne závery vyplývajúce z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v obdobnej veci týkajúcej sa vyrubenia úrokov z omeškania podľa daňového poriadku počas reštrukturalizačného konania č. k. 2Sžf/128-132/2014 z 22. februára 2017.

13. V súvislosti s namietaným účelovo oneskoreným vydaním rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania, keď správca dane vedel o nezaplatení daňového nedoplatku vyše štyri roky, správny súd

uviedol, že správca dane rozhodnutím vyrubil úrok z omeškania v zákonom stanovenej lehote v súlade s ustanovením § 156 ods. 8 daňového poriadku, podľa ktorého správca môže vyrubiť úrok z omeškania v lehote piatich rokov od konca roka, v ktorom daňový subjekt bol povinný zaplatiť daň.

14. Námietku napádajúcu procesné pochybenie, kedy správca dane neinformoval žalobcu o postúpení odvolania žalovanému na rozhodnutie o odvolaní, správny súd vyhodnotil ako procesné pochybenie, ktorej odstránenie v prípade zrušenia druhostupňového rozhodnutia žalovaného by nemohlo privodiť pre žalobcu vecne iné alebo priaznivejšie rozhodnutie, v ktorej súvislosti poukázal na právny názor vyplývajúci z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4SŽ/98-102/2002 zo 17. decembra 2002, podľa ktorého sa rozhodnutie nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie/priaznivejšie rozhodnutie pre účastníka. Rovnako považoval za nedôvodnú námietku paradoxne napádajúcu rýchlosť vydania preskúmaného rozhodnutia žalovaného v rámci odvolacieho konania, v priebehu cca dvoch dní od postúpenia odvolania správcom dane. V tejto súvislosti prisvedčil poukazu žalovaného na uplatňovanie koncentračnej zásady v odvolacom daňovom konaní, vyplývajúcej z ustanovenia § 72 ods. 3 in fine daňového poriadku, podľa ktorého najneskôr do uplynutia lehoty na podanie odvolania možno podané odvolanie zmeniť alebo doplniť. Rozhodnutie žalovaného obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti ako po formálnej, tak aj po materiálnej stránke, s použitím vyhodnotenia relevantných skutkových okolností a úvahy žalovaného pri použití použitých zákonných ustanovení a toto rozhodnutie dáva odpoveď na všetky podstatné odvolacie námietky žalobcu. Preto promptnosti rozhodovania odvolacieho daňového orgánu nemožno pričítať absenciu zákonnosti a správnosti vydaného rozhodnutia, ani z postupu predchádzajúceho jeho vydaniu nemožno vyvodiť zneužitie práva orgánmi verejnej moci, ako namietal žalobca. Navyše, preskúmané rozhodnutie zmenilo v prospech žalobcu výrok odvolaním napadnutého prvostupňového rozhodnutia v časti určenia sumy úroku z omeškania, čím bolo odstránené hmotnoprávne pochybenie správcu dane pri výpočte výšky predmetnej sankcie za viac dní omeškania, ako pripúšťa ustanovenie § 156 ods. 2 in fine daňového poriadku.

15. S poukazom na jednoznačnú zákonnú úpravu spôsobu výpočtu úroku z omeškania (§ 156 ods. 1, ods. 2 a ods. 8 daňového poriadku), správny súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku nepreskúmateľnosti a nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia v časti určenia výšky úroku z omeškania, resp. dňa omeškania, od ktorého sa úrok počítal. Zo zákonom určenej splatnosti priznanej daňovej povinnosti, znalosti dlžnej sumy priznanej dane, v nadväznosti na zákonom určenú maximálnu dobu omeškania so zaplatením dane, za ktorú zákon pripúšťa vyrubenie úroku z omeškania, jednoznačne vyplýva spôsob výpočtu tejto sankcie, vrátane veličín vstupujúcich do výpočtu sankcie, pričom je zrejma možnosť ich kontroly i zo strany dotknutého daňového subjektu.

16. Správny súd s prihliadnutím na podstatné žalobné body, po vykonaní súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia žalovaného a postupu predchádzajúceho jeho vydaniu, nezistil závažné porušenie zákona, práv a oprávnených záujmov žalobcu, na základe ktorých by bolo možné vyhovieť žalobnému petitu.

17. O trovách konania rozhodol správny súd tak, že úspešnému žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal, nakoľko tento si žiadne neuplatnil a ani mu žiadne nevznikli.

2.

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

19. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti zopakoval svoju žalobnú argumentáciu, pričom mal za to, že túto správny súd nesprávne právne posúdil. Opätovne zdôraznil, že úroky z omeškania boli napadnutým rozhodnutím vyrubené až po skončení reštrukturalizačného konania a potvrdení reštrukturalizačného plánu, pričom v tom čase už nebolo možné vychádzať z pôvodnej lehoty splatnosti a výšky daňových nedoplatkov, lebo boli záväzným spôsobom nahradené novými. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym

posúdením vecí správnym súdom, ktorý považoval vyrubenú pohľadávku za pohľadávku prednostnú. Popieral, že by vyrubený úrok z omeškania bol samostatnou pohľadávkou a tvrdil, že ide o príslušenstvo pohľadávky, preto treba prihliadať na akcesoritu. Podľa jeho názoru by po zrušení preskúmaného rozhodnutia už nebolo možné vyrubiť úrok a konanie by muselo byť zastavené, preto nie je dôvodný záver správneho súdu, že by v prípade zrušenia preskúmaného rozhodnutia došlo len k „formálnemu“ zopakovaniu konania. Sťažovateľ mal tiež za to, že správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď neprihliadol na nezrozumiteľnosť a nepreskúmateľnosť preskúmaného rozhodnutia z dôvodu nejasnosti o období, za ktoré sa úrok z omeškania vyrubil.

20. Sťažovateľ ďalej namietal, že mu správny súd svojím nesprávnym procesným postupom znemožnil realizáciu jeho procesných práv v takej intenzite, ktorú nemožno nijako objektívne zdôvodniť a ani ospravedlniť, čím došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Nesprávny procesný postup správneho súdu mal primárne spočívať v nevysporiadaní sa s relevantnou a pre rozhodnutie vo veci rozhodujúcou argumentáciou sťažovateľa, najmä tým, že úplne ignoroval jeho argumentáciu vo vzťahu k účinkom potvrdeného reštrukturalizačného plánu; vôbec sa nevysporiadal s tvrdenou skutočnosťou, že žalovaný rozhodol až po právoplatnom skončení reštrukturalizačného konania; rezignoval na vysporiadanie sa s tvrdeniami o nezrozumiteľnom a zmätočnom rozhodnutí žalovaného; nevysporiadal sa komplexne s argumentáciou žalobkyne týkajúcou sa šikanózneho výkonu práva.

3.

21. Žalovaný v súdom stanovenej lehote svoje právo nevyužil a ku kasačnej sťažnosti sa nevyjadril.

4.

22. 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., 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 2. júna 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

23. 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.

24. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že sťažovateľ podal za zdaňovacie obdobie december 2010 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, v ktorom priznal daň v sume 9.670 eur so splatnosťou dňa 25. januára 2011. Daňový subjekt daň nezaplatil v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Následne správca dane podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, v nadväznosti na ust. § 156 ods. 2 daňového poriadku vyrubil úrok z omeškania v závislosti od výšky dlžnej sumy ku 15. marcu 2016, pri výpočte ktorého použil ročnú úrokovú sadzbu 15 %, pretože základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky ku 26. januára 2011 predstavovala 1,00 %, z čoho vyplýva, že jej štvornásobok nedosiahol 15 %.

25. Z odôvodnenia rozhodnutia vyplýva, že správca dane postupoval podľa ust. § 156 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého má správca dane povinnosť vyrubiť úrok z omeškania v dôsledku nezaplatenia dane za predmetné zdaňovacie obdobie v zákonom ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

26. Z obsahu verejne dostupného Obchodného vestníka (a k žalobe priložených listín) bolo zrejmé, že Okresný súd Trnava uznesením č. k. 36R/1/2016 z 8. marca 2016, zverejneným 15. marca 2016 v Obchodnom vestníku č. 51/2016, rozhodol o povolení reštrukturalizácie sťažovateľa a následne 7. septembra 2016 uznesením č. k. 36R/1/2016, zverejneným 16. septembra 2016 v Obchodnom vestníku

č. 178/2016 potvrdil reštrukturalizačný plán sťažovateľa, čím bola reštrukturalizácia sťažovateľa ukončená.

27. Pri preskúvaní zákonnosti žalobou napadnutých rozhodnutí neboli skutkové okolnosti medzi účastníkmi konania sporné, preto sa kasačný súd pri posudzovaní kasačných námietok zameril na namietané nesprávne právne posúdenie zo strany správneho súdu. Kasačný súd súčasne konštatuje, že kasačné námietky sú totožné so žalobnými námietkami, pričom k všetkým uvádzaným námietkam sa vyjadril správny súd v napadnutom rozsudku.

28. 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.

29. Aplikujúc správnym súdom citované relevantné zákonné ustanovenia (viď. body 25.-51. napadnutého rozsudku), z ktorých vyplýva, že správca dane nemá povinnosť prihlásiť tú daňovú pohľadávku, ktorá sa stala splatnou po povolení reštrukturalizácie, 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 13. septembra 2016, ktoré nadobudlo právoplatnosť 27. decembra 2016 v spojení s preskúvaným meniacim rozhodnutím žalovaného z 8. decembra 2016.

30. 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.

31. 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.

32. 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 poisťné 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.“

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. Kasačný súd taktiež nepovažoval za dôvodné sťažnostné námietky čo do procesného postupu správcu dane, keď síce (zhodne so správnym súdom) konštatuje pochybenie správcu dane, ktorý tým, že sťažovateľa (odvolateľa) neupovedomil o tom, že podanému odvolaniu nevyhovel a že postúpil spisový materiál na rozhodnutie odvolaciemu orgánu, konal v rozpore s ust. § 73 ods. 2 in fine daňového poriadku, avšak toto jeho pochybenie samé o sebe nie je natoľko závažné, že by spôsobilo nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia. V konečnom dôsledku bolo pochybenie správcu dane čiastočne zhojené žalovaným tým, že v rámci preskúmaného rozhodnutia skonštatoval, že správca dane o podanom odvolaní nerozhodol, a preto mu ho postúpil. Uvedené pochybenie nemá vplyv na zákonnosť vykonaných dôkazov, nemá vplyv na ustálenie skutkového stavu a ani na právne posúdenie, ide o porušenie informačnej povinnosti, ktorá nemala na rozhodnutie odvolacieho orgánu žiaden vplyv.

37. Z rozhodnutí daňových orgánov je jednoznačne zrejme, 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. K rozsudkom Krajského súdu v Trnave, ktoré doručil súdu žalobca dňa 13. januára 2020 sp.zn. 20S/98/2018 a 14S/67/2018 kasačný súd dopĺňa, že v uvedených veciach išlo o skutkovo odlišnú situáciu, keďže správca dane vyrubil úroky z omeškania aj za obdobie po vyhlásení reštrukturalizácie až do termínu 25.10.2017, čo v danom prípade bolo odlišné. Vzhľadom na uvedené, nebolo možné v tomto prípade korigovať už vyslovený názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky napr. vo veci sp. zn. 8Sžfk/57/2018 zo dňa 28. novembra 2019 a následne i v tomto konaní.

38. 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 dlhodobu konštantnú rozhodovaciu prax kasačného súdu (viď. bod 32 tohto rozsudku), za ojedinelý a nepovažoval za potrebné vec postupom podľa § 22 ods. 1 písm. a) k § 466 S.s.p. predkladať na rozhodnutie veľkému senátu.

39. 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.

5.

40. 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 účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal, pretože žalobca nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu

obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p.

41. 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.