

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/61/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1014200598  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.08.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1014200598.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): INFORAMA a.s., IČO: 35 729 864, Mlynské Nivy 54, Bratislava, právne zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. Ľubomír Schweighofer, advokát, Šafárikovo námestie 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/62752/2014/5002 zo dňa 04.02.2014, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/88/2014-48 zo dňa 06.12.2017, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

#### I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, ako prvoinštančný orgán verejnej správy, rozhodnutím č. 9900399/5/4699681/2013 zo dňa 28.10.2013, podľa § 35b ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) vyrubil žalobcovi sankčný úrok v sume 1.454,30 eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vo výške priznanej v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2009 v lehote podľa § 78 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

2. Žalovaný orgán verejnej správy napadnutým rozhodnutím č. 1100301/1/62752/2014/5002 zo dňa 04.02.2014 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“).

#### II. Konanie na krajskom súde

3. Krajský súd napadnutým rozsudkom podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) žalobu v celom rozsahu ako nedôvodnú zamietol. Náhradu trov konania krajský súd účastníkom konania nepriznal.

4. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajský súd uviedol, že v priebehu zdaňovacieho obdobia august 2009 Okresný súd Bratislava I povolil reštrukturalizáciu žalobcu uznesením sp. zn. 4R/2/2009 zo dňa 17.08.2009 zverejneným v Obchodnom vestníku dňa 20.08.2009.

5. Dal do pozornosti, že medzi účastníkmi bola spornou otázkou prihlásenia nezaplatenej DPH za zdaňovacie obdobie august 2009 do reštrukturalizácie a možné započítanie (kompenzácia) DPH za toto zdaňovacie obdobie. Mal za to, že pre zodpovedanie uvedenej otázky je nevyhnutné ustáliť, či pohľadávka na DPH vznikla pred alebo po povolení reštrukturalizácie žalobcu a či ju bolo možné započítať.

6. Krajský súd uviedol, že v predmetnej veci išlo o zaplatenie DPH za zdaňovacie obdobie august 2009. Žalobca podával daňové priznania za mesačné zdaňovacie obdobie podľa § 77 ods. 1 zákona o DPH, ktoré sa však začatím reštrukturalizačného konania nekončí, tak ako pri vyhlásení konkurzu (§ 77 ods. 5 zákona o DPH), a po začatí reštrukturalizačného konania nezačína plynúť nové zdaňovacie obdobie. Z uvedeného dôvodu podľa krajského súdu žalobca nesprávne rozdeľuje zdaňovacie obdobie august 2009 na obdobie pred začatím reštrukturalizácie (01.08.2009 až 20.08.2009) a po začatí reštrukturalizácie (21.08.2009 - 31.08.2009), pretože to nezodpovedá ustanoveniam § 77 ods. 1, ods. 5 zákona o DPH, ktorých znenie a výklad je jednoznačný. Z uvedeného dôvodu je podľa názoru krajského súdu potrebné chápať zdaňovacie obdobie august 2009 ako jeden neprerušovaný celok bez ohľadu na začatú reštrukturalizáciu. Poznamenal, že zdaňovacím obdobím žalobcu bol kalendárny mesiac a nie kalendárny deň; ku dňu povolenia reštrukturalizácie nebolo zdaňovacie obdobie ukončené a nemohla byť v tom čase ani známa suma DPH; suma DPH za zdaňovacie obdobie august 2009 mohla byť známa až podaním daňového priznania v lehote podľa § 78 ods. 1 zákona o DPH, teda 25.09.2009, kedy bola daň aj splatná.

7. Krajský súd konštatoval, že žalobca podal daňové priznanie k DPH za august 2009 dňa 25.09.2009, ale daň už v tejto lehote nezaplatil. Odo dňa 26.09.2009 (deň nasledujúci po splatnosti DPH) sa preto dostal do omeškania so zaplatením DPH, vznikol daňový nedoplatok (§ 1a písm. f/ zákona č. 511/1992 Zb.), čoho následkom je vyrubenie sankčného úroku.

8. Správny súd v ďalšom uviedol, že vznik daňovej pohľadávky na účely reštrukturalizácie je ohraničený okamihom nezaplatenia dane, teda uplynutím lehoty splatnosti, v tomto prípade dňom 26.09.2009; inými slovami, daňová pohľadávka vznikla dňa 26.09.2009, teda po začatí reštrukturalizačného konania. V tomto prípade sa pohľadávka na DPH za zdaňovacie obdobie august 2009 v sume 40.338 eur považuje za daňovú pohľadávku vzniknutú po povolení reštrukturalizácie (§ 95 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.), a preto nebol správca dane povinný ju uplatniť v reštrukturalizácii prihláškou podľa § 95 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. (a contrario). Správny súd dodal, že zákonodarca uložil správcovi dane povinnosť uplatňovať daňové pohľadávky v reštrukturalizácii prihláškou len vtedy, keď vznikli pred povolením reštrukturalizácie spôsobom uvedeným v § 95 ods. 7, ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. a v zákone č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej len „zákon č. 7/2005 Z. z.“), o čo v predmetnej veci nejde. Z uvedeného pre krajský súd vyplynulo, že správca dane postupoval zákonne a v súlade s § 95 zákona č. 511/1992 Zb., keď daňovú pohľadávku voči žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2009 neprihlásil do reštrukturalizácie. Dodal, že s uvedeným záverom o neprihlásení daňovej pohľadávky do reštrukturalizácie potom súvisí aj možnosť započítania dane za zdaňovacie obdobie august 2009, keďže zákon č. 7/2005 Z. z. v ustanovení § 114 ods. 1 písm. f/ vylučuje započítanie len tých pohľadávok, ktoré sa v reštrukturalizácii uplatňujú prihláškou, o čo v predmetnej veci nejde. Preto správca dane nepochybil pri započítaní (kompenzácii) DPH v sume 40.338 eur za predmetné zdaňovacie obdobie.

9. Podľa krajského súdu bol žalobca v omeškani so zaplatením DPH za zdaňovacie obdobie august 2009 celkovo 329 dní (od 26.09.2009 do 20.08.2010, kedy došlo ku kompenzácii), preto správca dane správne postupoval podľa § 35b ods. 1 písm. a/ zákona č. 511/1992 Zb. a vyrubil mu sankčný úrok.

Sankčný úrok sa v zmysle § 35b ods. 1 písm. a/ zákona č. 511/1992 Zb. vyruboval až po splatnosti DPH a vzniku daňového nedoplatku, ktorým je dlžná suma dane po lehote splatnosti dane (§ 1a písm. f/ zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.12.2011 aj § 2 písm. f/ DP v znení účinnom od 1.1.2012). Zdôraznil, že rozhodujúcim pre vyrubenie sankčného úroku je vznik daňového nedoplatku a nie vznik samotnej daňovej povinnosti, ako to tvrdí žalobca. Vznikom daňovej povinnosti vzniká povinnosť odvieť daň, až jej nezaplatením v zákonnej lehote a priznanej výške môže vzniknúť daňový nedoplatok a v tej súvislosti až možnosť sankčného úroku.

10. Záverom správny súd uviedol, že si je vedomý rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/86/2013 zo dňa 26.03.2015 a sp. zn. 8Sžf/1,2/2014 zo dňa 29.01.2015, podľa ktorých daňová pohľadávka na DPH (za zdaňovacie obdobie júl 2009) vznikla uskutočnením zdaniteľných obchodov v priebehu tohto zdaňovacieho obdobia, a teda pred začatím reštrukturalizácie - podľa názoru Najvyššieho súdu SR mal správca dane takúto daňovú pohľadávku prihlásiť v reštrukturalizácii prihláškou. Správny súd však s jeho závermi vyjadril nesúhlas z vyššie uvedených dôvodov a aj vzhľadom na iné zdaňovacie obdobie a plynutie dôb na zaplatenie vlastnej daňovej povinnosti a vznik daňového nedoplatku.

### III. Konanie na kasačnom súde

11. Rozsudok krajského súdu napadol sťažovateľ kasačnou sťažnosťou z dôvodov v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) a h) S. s. p. - krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažovateľ vyjadril nesúhlas s právnym posúdením krajského súdu uvedené v bode 37 odôvodnenia napadnutého rozsudku, ktoré považuje za nesprávne, a to najmä posúdenie vzniku daňovej pohľadávky za august 2009, od ktorého je následne odvodzovaná otázka možnosti započítania daňových pohľadávok, ako aj omeškanie so zaplatením DPH a vyrubenie sankčného úroku uvádzané v ďalších bodoch odôvodnenia napadnutého rozsudku. Sťažovateľ tiež namietal, že krajský súd sa pri vydaní napadnutého rozsudku bez náležitého odôvodnenia odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovenej v rozhodnutiach vydaných v rovnakých, resp. obdobných veciach účastníkov tohto sporu.

12. Podľa názoru sťažovateľa nie je možné za vznik daňovej pohľadávky za august 2009 považovať deň 26.09.2009, t. j. deň nasledujúci po dni podania daňového priznania za august 2009, kedy bola aj príslušná daň splatná. Za nesprávne považuje sťažovateľ aj právny názor, že na účely reštrukturalizácie je vznik daňovej pohľadávky ohraničený okamihom nezaplatenia dane, teda uplynutím lehoty splatnosti.

13. Právna teória, ako i v tom čase platné a účinné právne predpisy, rozlišujú a rozlišovali moment vzniku pohľadávky (tzn. moment, keď vznikne právo ako také) a moment jej splatnosti (tzn. okamih, keď oprávnený subjekt môže požadovať plnenie a v prípade, ak plnenie nie je poskytnuté dobrovoľne, domáhať sa po uplynutí splatnosti núteného splnenia - vymoženia práva).

14. Sťažovateľ mal za zrejmé, že zákon č. 511/1992 Zb. jednoznačným spôsobom určuje, že moment vzniku daňovej pohľadávky je potrebné odvodzovať od vzniku daňovej povinnosti podľa zákona č. 511/1992 Zb. alebo podľa osobitných predpisov, teda v prípade vzniku daňovej pohľadávky za DPH z ustanovení zákona o DPH. Zároveň mal za nepochybné, že zákon o DPH neviaže vznik daňovej povinnosti na moment splatnosti daňovej pohľadávky, práve naopak, zo znenia ustanovení § 19 ods. 1 a ods. 2, §20 a § 78 ods. 1 zákona o DPH je podľa sťažovateľa možné jednoznačne vyvodiť, že vznik daňovej povinnosti, teda aj vznik daňovej pohľadávky, a splatnosť daňovej pohľadávky sú dva rozdielne pojmy, ktoré nie je možné stotožňovať.

15. Na základe vyššie uvedeného mal sťažovateľ za to, že krajský súd nesprávne právne posúdil otázku vzniku daňovej pohľadávky za DPH za obdobie august 2009, ktorú ustálil v závislosti od uplynutia lehoty splatnosti daňovej povinnosti na deň 26.09.2009, pričom od nesprávneho posúdenia tejto skutočnosti sa odvíja aj následná nesprávna argumentácia krajského súdu ohľadom možnosti započítania daňových pohľadávok a vyrubenia sankčného úroku. Dôsledné rozlišovanie uvedených dvoch pojmov má rozhodujúci vplyv na povinnosť správcu dane prihlásiť svoje pohľadávky do reštrukturalizácie podľa §

95 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.

16. Sťažovateľ v tejto súvislosti zdôraznil, že podľa jeho názoru bolo v rozpore s § 114 ods. 1 písm. f) zákona č. 7/2005 Z. z., ak bola vykonaná kompenzácia pohľadávok sťažovateľa na preplatku na DPH s daňovou pohľadávkou, ktorú si mal správca dane prihlásiť do reštrukturalizácie a ktorej vymáhateľnosť v dôsledku neprihlásenia v súlade s § 155 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z. z. potvrdením plánu zanikla. Súčasne namietal, že krajský súd nijakým spôsobom nevzal do úvahy skutočnosť, že sťažovateľ uhradil sumu 11.960,94 eur za obdobie od 21.08.2009 do 31.08.2009, ktorá by v takom prípade mala byť zohľadnená pri kompenzačnom úkone zo strany žalovaného.

17. Tvrdenie, že správca dane pri započítaní (kompenzácií) DPH v sume 40.338 eur za predmetné zdaňovacie obdobie nepochybil, je podľa sťažovateľa nesprávne nielen z dôvodu vylúčenia započítania pohľadávok podľa ustanovenia § 114 ods. 1 písm. f) zákona č. 7/2005 Z. z., ale je aj nepreskúmateľné z dôvodu, že nezohľadňuje úhradu sťažovateľa v sume 11.960,94 eur, ktorú nezohľadnil ani príslušný daňový úrad a neoprávnene evidoval voči sťažovateľovi nedoplatok na DPH za august 2009 v plnej sume 40.338 eur.

18. Vzhľadom na vyššie uvedené mal sťažovateľ za to, že nebol povinný ani oprávnený uhradiť DPH vzniknuté v období do začatia reštrukturalizačného konania, a teda sa ani nemohol dostať do omeškania s úhradou. S ohľadom na uvedené si správca dane nemohol ani uplatniť voči žalobcovi akékoľvek sankcie za neuhradenie DPH za obdobie august 2009.

19. Podľa sťažovateľa krajský súd v napadnutom rozsudku vec nesprávne právne posúdil, keď dospel k záveru, že daňová pohľadávka na DPH za zdaňovacie obdobie august 2009 vznikla až uplynutím splatnosti dňom 26.09.2009, teda po začatí reštrukturalizačného konania, čo viedlo k ďalším naviazujúcim nesprávnym právnym záverom ohľadom započítania pohľadávok a vyrubenia sankčného úroku.

20. Sťažovateľ podanie kasačnej sťažnosti odôvodnil aj dôvodom podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., nakoľko podľa názoru sťažovateľa sa krajský súd v napadnutom rozsudku odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe najvyššieho súdu v obdobných sporoch, pričom zo strany krajského súdu nebol daný akýkoľvek dôvod na odklon od záväzného vyriešenia kľúčovej právnej otázky dôležitej pre rozhodnutie vo veci.

21. Sťažovateľ v súlade s ustanovením § 447 S.s.p. navrhol, aby kasačný súd priznal kasačnej sťažnosti odkladný účinok, nakoľko právnymi následkami napadnutého rozsudku hrozí sťažovateľovi závažná ujma a priznanie odkladného účinku nie je v rozpore s verejným záujmom. Sťažovateľ návrh na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti odôvodnil tým, že pokiaľ by nedošlo k priznaniu odkladného účinku kasačnej sťažnosti, je nesporné, že žalovaný môže pristúpiť k nútenému výkonu napadnutých rozhodnutí vo forme exekúcie, ktorej vykonanie by spôsobilo sťažovateľovi ujmu na jeho právach. Ďalej poukázal na skutočnosť, že medzi stranami tohto sporu existuje viacero súdnych sporov ohľadom daňových pohľadávok vzniknutých v súvislosti s reštrukturalizáciou sťažovateľa, pričom pre definitívne a komplexné vyriešenie situácie je potrebné priznať kasačnej sťažnosti sťažovateľa odkladný účinok, aby nedošlo k ťažko napravitelnej ujme na právach sťažovateľa. Priznanie odkladného účinku v tomto prípade nie je ani v rozpore s verejným záujmom.

22. Záverom sťažovateľ žiadal, aby kasačný súd podanej kasačnej sťažnosti v plnom rozsahu vyhovel a zároveň, aby priznal kasačnej sťažnosti odkladný účinok.

23. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril v podaní zo dňa 03.07.2018, v ktorom uviedol, že sa stotožňuje so závermi krajského súdu uvedenými v napadnutom rozsudku.

IV. Právny názor NS SR

24. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 1 S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť. 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. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. augusta 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

25. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 1100301/1/62752/2014/5002 zo dňa 04.02.2014, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie orgánu verejnej správy prvej inštancie č. 9900399/5/4699681/2013 zo dňa 28.10.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 35b ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. vyrubený sankčný úrok za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného a orgánu verejnej správy prvej inštancie, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Podľa § 35b ods.1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb., sankčný úrok vyrubí správca dane daňovému subjektu, ak daň priznanú v daňovom priznaní alebo hlásení alebo vlastnú daňovú povinnosť priznanú v daňovom priznaní nezaplatí v lehote alebo vo výške podľa osobitného zákona.

Podľa § 95 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., na účely konkurzu a reštrukturalizácie sa za daňovú pohľadávku považuje nezaplatená suma dane, pri ktorej daňová povinnosť vznikla podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov. Za daňovú pohľadávku sa považuje aj daňová pohľadávka, ktorá nebola priznaná daňovým subjektom alebo vyrubená správcom dane. Pokuty, sankčný úrok, úrok (ďalej len "sankcia") sa považujú za daňovú pohľadávku len vtedy, ak mohli byť správcom dane vyrubené do vyhlásenia konkurzu alebo do povolenia reštrukturalizácie.

Podľa § 95 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., daňová pohľadávka, ktorá bola splatná v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň povolenia reštrukturalizácie, alebo po vyhlásení konkurzu, alebo po povolení reštrukturalizácie, sa považuje za daňovú pohľadávku vzniknutú po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie. Daňový záväzok, ktorý bol splatný v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň povolenia reštrukturalizácie, alebo po vyhlásení konkurzu, alebo po povolení reštrukturalizácie, považuje sa za daňový záväzok vzniknutý po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie.

Podľa § 95a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb., povolením reštrukturalizácie zanikajú daňové pohľadávky alebo ich časti, ktoré daňový subjekt na základe schváleného reštrukturalizačného plánu nemusí plniť. Zanikajú aj všetky daňové pohľadávky vzniknuté pred povolením reštrukturalizácie alebo ich časti, ktoré nemožno v reštrukturalizácii uspokojiť. Zanikajú aj sankcie alebo tie časti, ktoré neboli na účely reštrukturalizačného konania považované za daňové pohľadávky podľa § 95 ods. 1, ak sa tieto sankcie vzťahujú na daňové pohľadávky vzniknuté pred povolením reštrukturalizácie. Tieto daňové pohľadávky a sankcie alebo ich časti po skončení reštrukturalizácie nemožno dodatočne vyrubiť.

Podľa § 114 ods. 1 písm. f) zákona č. 7/2005 Z. z., začatie reštrukturalizačného konania má tieto účinky, pohľadávku, ktorá sa v reštrukturalizácii uplatňuje prihláškou, nemožno voči dlžníkovi započítať.

Podľa § 120 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z. z., pohľadávky, ktoré vznikli voči dlžníkovi počas reštrukturalizačného konania, pracovnoprávne nároky, na ktoré nárok vznikol za obdobie kalendárneho mesiaca, v ktorom došlo k začatiu reštrukturalizačného konania, odmena správcu a nepeňažné pohľadávky sa v reštrukturalizácii neuplatňujú prihláškou (ďalej len „prednostné pohľadávky“). Na

prednostné pohľadávky nepôsobia účinky začatia reštrukturalizačného konania ani sa nezahŕňajú do reštrukturalizačného plánu, ibaže s tým ich veritelia súhlasia.

Podľa § 77 ods. 1 zákona o DPH, zdaňovacím obdobím platiteľa je kalendárny mesiac, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 77 ods. 2 zákona o DPH, ak platiteľ dosiahol za predchádzajúci kalendárny rok obrat nižší ako 331 939,19 eura, zdaňovacím obdobím je kalendárny štvrtýrok.

Podľa § 77 ods. 5 zákona o DPH, ak je na platiteľa právoplatne vyhlásený konkurz, končí sa prebiehajúce zdaňovacie obdobie platiteľa dňom, ktorý predchádza vyhláseniu konkurzu. Ďalšie zdaňovacie obdobie platiteľa sa začína dňom právoplatného vyhlásenia konkurzu a končí sa posledným dňom kalendárneho mesiaca, v ktorom bol právoplatne vyhlásený konkurz. Po skončení zdaňovacieho obdobia podľa druhej vety je zdaňovacím obdobím takého platiteľa kalendárny mesiac.

Podľa § 78 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ je povinný do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia podať daňové priznanie a v tej istej lehote zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť. Platiteľ registrovaný podľa § 5 a 6 nie je povinný podať daňové priznanie, ak mu nevznikla v zdaňovacom období daňová povinnosť alebo právo na odpočítanie dane, s výnimkou platiteľa, ktorý v zdaňovacom období dodal tovar oslobodený od dane podľa § 43 alebo podľa § 47 alebo dodal tovar podľa § 45.

Podľa § 78 ods. 2 zákona o DPH, na účely tohto zákona sa vlastnou daňovou povinnosťou rozumie prevýšenie celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru nad celkovou výškou odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie.

26. Kasačný súd z predloženého súdneho a pripojeného administratívneho spisu zistil, že sťažovateľ dňa 25.09.2009 podal daňové priznanie za zdaňovacie obdobie august 2009, v ktorom priznal daň z pridanej hodnoty v sume 40.338 eur. Posledným dňom na zaplatenie dane bol deň 25.09.2009, ale žalobca v tejto lehote svoju povinnosť nesplnil a daň nezaplatil. Daň bola zaplatená až dňa 20.08.2010 kompenzáciou (žalobca bol v omeškaní 329 dní).

27. Okresný súd Bratislava I vydal dňa 17.08.2009 uznesenie sp. zn. 4R/2/2009, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 21.08.2009, a ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 20.08.2009 č. 161B/2009, ktorým bolo začaté reštrukturalizačné konanie na majetok sťažovateľa s tým, že reštrukturalizácia sťažovateľa bola povolená uznesením sp. zn. 4R/2/2009 zo dňa 03.09.2009, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 09.09.2009 a ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 08.09.2009 č. 173B/2009.

28. Správca dane ako prvoinštančný orgán verejnej správy rozhodnutím č. 9900399/5/4699681/2013 zo dňa 28.10.2013 podľa § 35b ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil sťažovateľovi sankčný úrok v sume 1.454,30 eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vo výške priznanej v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2009 v lehote podľa § 78 zákona o DPH (25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia).

29. Žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/62752/2014/5002 zo dňa 04.02.2014 potvrdil prvoinštančné rozhodnutie dôvodiac, že podľa zákona č. 7/2005 Z. z. uplatňuje správca dane prihláškou len tie pohľadávky, ktoré vznikli pred začatím reštrukturalizačného konania, t. j. do dňa zverejnenia uznesenia v Obchodnom vestníku, pričom v danom prípade nejde o pohľadávku, ktorá by sa uplatňovala v reštrukturalizácii prihláškou.

30. Krajský súd kasačnou sťažnosťou napadnutým rozsudkom žalobu smerujúcu proti rozhodnutiu žalovaného ako nedôvodnú zamietol, pretože dospel k záveru, že správca dane a žalovaný postupovali v súlade s príslušnými zákonmi, dostatočne zistili skutkový stav a vec správne právne posúdili.

31. Naproti tomu sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, keďže podľa názoru sťažovateľa došlo k vzniku daňovej pohľadávky pred začatím reštrukturalizačného konania a túto bol správca dane povinný prihlásiť prihláškou do reštrukturalizačného konania. Namietal aj odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, nakoľko kasačný súd vo viacerých rozhodnutiach vyslovil, že daňová pohľadávka na DPH vznikla uskutočnením zdaniteľných obchodov v priebehu tohto zdaňovacieho obdobia, teda pred začatím reštrukturalizácie.

32. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že po preskúmaní súdneho a pripojeného administratívneho spisu žalovaného nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská, tak sa s ním stotožňuje v celom rozsahu. Na zdôraznenie správnosti právnych záverov vyslovených v rozsudku krajského súdu uvádza nasledovné.

Kasačný súd v prvom rade dáva do pozornosti rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1SŽf/2/2016 zo dňa 23.05.2017, v ktorom kasačný súd v súvislosti s reštrukturalizáciou uviedol: „24. Pre Najvyšší súd je nepochybné, že sledovaným a základným predmetom úpravy v zák. č. 7/2005 Z.z. je najmä efektívne riešiť úpadok dlžníka ako spoločensky nežiaduci stav v oblasti mnohopočetnej záväzkovej sféry alebo prostredníctvom a) speňazenia majetku úpadcu a kolektívnym uspokojením jeho veriteľov alebo b) postupným uspokojením veriteľov dlžníka spôsobom dohodnutým v reštrukturalizačnom pláne, s cieľom definitívneho uspokojenia pohľadávok. Preto, ak žalovaný je veriteľom vo vzťahu k svojmu dlžníkovi, ktorý je v reštrukturalizácii (žalobca), musí postupovať nie primárne podľa zák. č. 563/2009 Z.z., ale musí uprednostniť zák. č. 7/2005 Z. z. ako špeciálny právny predpis. Tento svoj úmysel zákonodarca potvrdzuje aj prostredníctvom priameho odkazu na ustanovenia zák. č. 7/2005 Z.z., kde je stanovená povinnosť pre správcu dane postupovať po povolení reštrukturalizácie podľa tohto špeciálneho zákona. .... 26. Je nepochybné, že skončenie reštrukturalizačného konania okamihom schválenia reštrukturalizačného plánu (viď § 120 ods. 1 veta druhá zák. č. 7/2005 Z.z., resp. podrobne § 132 ods. 1 v spojení s § 136 ods. 1 a § 155 ods. 2 zák. č. 7/2005 Z.z.) má pre postavenie veriteľov a dlžníkov významné právne dôsledky spôsobujúce zánik pohľadávok, a to v rozsahu, v akom boli veriteľmi uplatnené (v prípade pohľadávok, ktoré sa prihlasujú). Aj v tomto smere sa prejavuje účel reštrukturalizačného konania, teda uspokojenie pohľadávok (vrátane príslušenstva) veriteľov za súčasného zachovania oprávnenia podnikat'. .... 27. Účelom reštrukturalizačného konania (viď bod č. 24) je nepochybne zbaviť žalobcu ako dlžníka existujúcich záväzkov či dlhov a umožniť mu, aj vzhľadom na jeho podnikateľskú minulosť ďalšie podnikanie, pri ktorom nebude zaťažený svojimi predchádzajúcimi záväzkami, ktoré neboli prihlásené v rámci reštrukturalizácie za súčasného zachovania relevantného zmyslu reštrukturalizácie ako kolektívneho uspokojenia veriteľov. .... 28. Proces reštrukturalizácie vychádza z osobitných postupov sledujúcich naplnenie spoločného cieľa (viď bod č. 27), a z tohto dôvodu zákonodarca musel všetky majetkové záväzky dlžníka (peňažné aj nepeňažné) v reštrukturalizačnom konaní, ktoré vznikli na základe rôznorodých a odlišných právnych titulov v odlišných právnych odvetviach, prispôbiť podmienkam (najmä prihlasovacím podmienkam) reštrukturalizačného konania.“

33. V prejednávanej veci má kasačný súd za nesporné, že sťažovateľ ako platiteľ dane z pridanej hodnoty bol povinný zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie august 2009 do 25.09.2009. Daň bola sťažovateľom uhradená po uvedenej lehote (dňa 20.08.2010) kompenzáciou. Rozhodnutím prvoinštančného orgánu verejnej správy č. 9900399/5/4699681/2013 zo dňa 28.10.2013 bol sťažovateľovi vyrubený sankčný úrok 1.453,30 eur za nezaplatenie DPH vo výške priznanej v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2009 v lehote podľa § 78 zákona o DPH, a to za obdobie od 26.09.2009 až do dátumu započítania (20.08.2010). Žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 1100301/62752/2014/5002 zo dňa 04.02.2014 potvrdil prvoinštančné rozhodnutie.

34. Krajský súd zamietol žalobu proti rozhodnutiu žalovaného ako nedôvodnú. Podľa názoru kasačného súdu krajský súd správne ustálil, že v predmetnom prípade bola medzi účastníkmi konania sporná otázka, či pohľadávka na DPH vznikla pred alebo po povolení reštrukturalizácie sťažovateľa a s tým spojená povinnosť správcu dane prihlásiť daňovú pohľadávku do reštrukturalizácie, resp. možnosť

správca dane započítať DPH.

35. V súvislosti s uvedeným správne krajský súd uviedol, že zdaňovacie obdobie (v predmetnom prípade august 2009) je potrebné chápať ako jeden neprerušovaný celok bez ohľadu na reštrukturalizáciu, ktorá začala v priebehu zdaňovacieho obdobia. Aj kasačný súd je toho názoru, že delenie zdaňovacieho obdobia august 2009 na obdobie pred začatím reštrukturalizácie (01.08.2009 - 20.08.2009) a obdobie po začatí reštrukturalizácie (21.08.2009 - 31.08.2009), tak ako to uvádzal sťažovateľ, nebolo s poukazom na príslušnú právnu úpravu (§ 77 zákona o DPH) možné.

36. Obdobný názor vyplýva aj z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/8/2016 zo dňa 31.01.2019: „Zo žiadneho ustanovenia ZoKV (pozn. zákon o konkurze a reštrukturalizácii) totiž nevyplýva pre osobu v reštrukturalizácii rozdeliť kalendárny mesiac na dve samostatné časti, t. j. na časť kalendárneho mesiaca pred začatím reštrukturalizačného konania, a na časť kalendárneho mesiaca po začatí reštrukturalizačného konania.“

37. Po ustálení nemožnosti delby zdaňovacieho obdobia august 2009 v súvislosti s reštrukturalizáciou sťažovateľa na obdobie pred a po začatí reštrukturalizácie, krajský súd postupoval v súlade s ustanovením § 95 ods. 3, 5 a 8 zákona č. 511/1992 Zb., keď skúmal, či správca dane mal, resp. nemal povinnosť prihlásiť pohľadávku na DPH do reštrukturalizácie.

38. K vzniku daňovej pohľadávky krajský súd uviedol, že sťažovateľ podal daňové priznanie k DPH za august 2009 dňa 25.09.2009, ale daň už v tejto lehote nezaplatil, preto sa odo dňa 26.09.2009 dostal do omeškania so zaplatením DPH, vznikol daňový nedoplatok, čoho následkom bolo vyrubenie sankčného úroku podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. V ďalšom krajský súd konštatoval, že na účely reštrukturalizácie je vznik daňovej pohľadávky ohraničený okamihom nezaplatenia dane (uplynutím lehoty splatnosti), teda dňom 26.09.2009, čo je jednoznačne až po začatí reštrukturalizačného konania, preto správca dane podľa krajského súdu nebol povinný daňovú pohľadávku uplatniť v reštrukturalizácii prihláškou a v zmysle ustanovenia § 114 ods. 1 písm. f) zákona č. 7/2005 Z. z. mal správca dane navyše možnosť započítať daň za zdaňovacie obdobie august 2009. Zároveň krajský súd ustálil, že sťažovateľ bol v omeškani so zaplatením DPH za zdaňovacie obdobie august 2009 celkovo 329 dní, preto správca dane vyrubil sťažovateľovi sankčný úrok podľa § 35b ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. Podľa krajského súdu správca dane správne vyrubil sankčný úrok až po splatnosti DPH a vzniku daňového nedoplatku, pretože pre vyrubenie sankčného úroku je rozhodujúci vznik daňového nedoplatku a nie vznik samotnej daňovej povinnosti, pretože vznikom daňovej povinnosti vzniká povinnosť odvieť daň a až jej nezaplatením v zákonnej lehote a priznanej výške môže vzniknúť daňový nedoplatok, prípadne sankčný úrok.

39. V protiklade s uvedeným sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, ktoré videl predovšetkým v nesprávnom závere krajského súdu o vzniku daňovej pohľadávky za august 2009, od ktorého je odvodzovaná možnosť započítania daňových pohľadávok, omeškanie so zaplatením DPH a vyrubenie sankčného úroku. Sťažovateľ mal za to, že nie je možné za vznik daňovej pohľadávky za august 2009 považovať deň 26.09.2009. Mal za to, že právna teória, tak ako platné a účinné právo rozlišujú moment vzniku pohľadávky a moment jej splatnosti a s poukazom na zákon č. 511/1992 Zb. a zákon o DPH konštatoval, že vznik daňovej pohľadávky je potrebné odvodzovať od vzniku daňovej povinnosti.

40. K uvedenému kasačný súd uvádza, že súhlasí so sťažovateľom v tej časti jeho argumentácie, v ktorej tvrdí, že je nutné rozlišovať vznik pohľadávky a jej splatnosť, pretože sa jedná o rozličné inštitúty. V preskúvanom prípade však predmetom konania nie je pohľadávka na DPH (daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2009 v sume 40.338 eur, ktorú sťažovateľ priznal v daňovom priznaní zo dňa 25.09.2009, ale v zákonnej lehote ju nezaplatil), ale sankčný úrok, ktorý správca dane vyrubil sťažovateľovi práve preto, že z jeho strany došlo k omeškaniu so zaplatením DPH, teda k vzniku daňového nedoplatku s čím ustanovenie § 35b ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. spája povinnosť správca dane vyrubiť sankčný úrok.

41. Pre kasačný súd je nepochybné, že sankčný úrok je nutné charakterizovať ako majetkový postih dlžníka (sankciu) za neodvedenie daňového nedoplatku, ktorým bola v prejednávanej veci daň z pridanej hodnoty. Prvoinštančné a napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa názoru kasačného súdu teda správne vychádzalo z myšlienky, že sťažovateľ nezaplatil včas a riadne daň priznanú v daňovom priznaní, a tým naplnil podstatu sankcie, a teda žalovanému vzniklo oprávnenie na vyrubenie sankčného úroku a to aj vo vzťahu k účelu reštrukturalizačného konania.

42. V súvislosti s reštrukturalizáciou dlžníka ako daňového subjektu nie je možno považovať sankčný úrok za samostatný daňový nedoplatok, ale tento zdieľa osud dane s tým, že ako každá peňažná sankcia vzniká zo zákona z titulu deliktuálnej zodpovednosti daňového subjektu po márnom uplynutí zákonnej lehoty. Preto správca dane vedomý si začatia reštrukturalizačného konania a následnej povinnosti postupu podľa špeciálneho právneho predpisu, ktorým je zákon č. 7/2005 Z. z., mohol ako daňovú pohľadávku uplatňovať aj sankčný úrok, ktorý vypočítal z daňového nedoplatku, ktorý vznikol po povolení reštrukturalizácie sťažovateľa.

43. Kasačný súd má za zrejmé, že na vznik nároku na sankčný úrok je rozhodujúci vznik daňového nedoplatku. V danom prípade sa vznik daňového nedoplatku viaže na nezaplatenie dane v lehote splatnosti, preto uplynutím lehoty splatnosti vznikla daňová pohľadávka (26.09.2009), z ktorej správca dane vyrubil sankčný úrok. Na dôvazok kasačný súd uvádza, že nakoľko daňová pohľadávka, z ktorej bol vyrubený sankčný úrok vznikla až po začatí reštrukturalizačného konania, správca dane nemal povinnosť prihlásiť daňovú pohľadávku a mohol využiť možnosť započítania daňovej pohľadávky voči sťažovateľovi.

44. Daň priznaná v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2009 sa tak po 25.09.2009 stala daňovým nedoplatkom považovaným na účely reštrukturalizácie za pohľadávku vzniknutú dňa 26.09.2009. Vzhľadom na to nejde o pohľadávku, ktorá sa uplatňuje v reštrukturalizácii prihláškou a nevzťahuje sa na ňu ani účinok začatia reštrukturalizačného konania vyplývajúci z § 114 ods. 1 písm. f/ zákona č. 7/2005 Z. z.

45. Vo svetle uvedeného preto nemohol kasačný súd inak, ako prisvedčiť právnej argumentácii krajského súdu, ktorý náležitým a zrozumiteľným spôsobom uviedol dôvody, pre ktoré nebol správca dane povinný prihlásiť daňovú pohľadávku do reštrukturalizácie.

46. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa, ktorou namietal odklon krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (napr. právny názor vyslovený v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/86/2013, 8Sžf/1/2014, 8Sžf/2/2014) kasačný súd uvádza, že právny názor vyslovený vo vyššie uvedených rozhodnutiach možno považovať za prekonaný (viď napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/2/2016 ), preto túto námietku sťažovateľa vyhodnotil kasačný súd za nedôvodnú.

47. Kasačný súd po oboznámení sa s pripojeným spisovým materiálom zdôrazňuje, že sťažovateľ nevyvrátil žiadnym hodnoverným spôsobom skutočnosť a skutkový stav, ktorý bol zistený orgánmi verejnej správy, a s ktorými sa stotožnil aj krajský súd, a preto za takýchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je i podľa názoru kasačného súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu veci. Nemožno nič vyčítať krajskému súdu, ktorý sa podrobne zaoberal všetkými žalobnými námietkami a dospel k správnenému názoru, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného nedošlo k porušeniu zákona, pričom svoj právny záver, s ktorým sa kasačný súd stotožnil, aj náležitým spôsobom odôvodnil. Kasačný súd má rovnako za nesporný skutkový stav tak, ako ho v podrobnostiach opísal krajský súd. Žalovaný postupoval v danej veci v intenciách citovaných právnych noriem, pre svoje rozhodnutie si zadovážil dostatok skutkových podkladov, na základe ktorých náležitým spôsobom zistil skutkový stav a aplikáciou relevantných zákonných ustanovení zo skutkových okolností vyvodil správny právny záver. Kasačný súd sa tak v plnom rozsahu stotožňuje so skutkovými zisteniami orgánov verejnej správy ako aj s ich právnym posúdením, v konaní,

ani v rozhodnutiach týchto orgánov nezistil porušenie žiadneho z ustanovení Správneho poriadku ani iného právneho predpisu.

48. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu sa podstatne neodlišovala od dôvodov podanej žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, s ktorej dôvodmi sa krajský súd v plnom rozsahu vysporiadal a jeho skutkové zistenia aj právne závery považuje kasačný súd za vecne správne. Kasačný súd v ďalšom ustálil, že v predmetnej veci nebolo možné postupovať inak, ako súhlasiť so závermi prijatými krajským súdom v napadnutom rozhodnutí, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom, nakoľko krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil. Kasačný súd dospel zhodne ako krajský súd k záveru, že orgány verejnej správy oboch inštancií postupovali v danej veci v intenciách citovaných právnych noriem, pre svoje rozhodnutie si zadovážili dostatok skutkových podkladov, na základe ktorých náležitým spôsobom zistili skutkový stav a aplikáciou relevantných zákonných ustanovení zo skutkových okolností vyvodili správny právny záver, a preto krajský súd nepochybil, keď žalobu sťažovateľa zamietol.

49. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

50. Záverom kasačný súd vzhľadom k sťažovateľovmu návrhu na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti poukazuje na ustanovenie § 446 ods. 2 písm. a) S.s.p., v zmysle ktorého má ním podaná kasačná sťažnosť odkladný účinok zo zákona, preto nebol daný dôvod na rozhodovanie o jeho návrhu podľa § 447 S.s.p.

51. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, nárok na ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.).

52. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

#### **Poučenie:**

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