

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/104/2020
Identifikačné číslo spisu: 3018200278
Dátum vydania rozhodnutia: 30.06.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Šobichová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:3018200278.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Šobichovej a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Kataríny Benczovej v právnej veci žalobcu: PANTOS,s.r.o., so sídlom 913 05 Štvrtok č. 16, IČO: 36 617 407, právne zastúpeného Mgr. Mgr. Martin Danišovič, advokát so sídlom Drieňová 1/D, 821 01 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101472340/2018 zo dňa 31.07.2018, a v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/88/2018 - 77 zo dňa 17. septembra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/88/2018-77 zo dňa 17. septembra 2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

I.
Administratívne konanie a konanie pred súdom

1. Správnou žalobou doručenou Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) dňa 27.08.2018 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101472340/2018 zo dňa 31.07.2018 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. 101027726/2018 zo dňa 23.05.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane podľa § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 38.156,50 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie september 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

2. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že dňa 13.12.2013 sa u žalobcu začalo reštrukturalizačné konanie. Okresný súd Bratislava I uznesením sp. zn. 2R/9/2013 zo dňa 18.12.2013 povolil reštrukturalizáciu dlžníka - spoločnosti PANTOS, s.r.o. Uznesenie bolo zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 27.12.2013. Uznesením Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2CoKR/128/2014 zo dňa 16.09.2014 bol potvrdený reštrukturalizačný plán dlžníka.

3. Daňový úrad Trenčín rozhodnutím č. 101027726/2018 zo dňa 23.05.2018 podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 38.156,50 Eur za nezaplatenie DPH vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie september 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na to, že žalobca podal dňa 25.10.2013 daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie september 2013, v ktorom priznal vlastnú daňovú povinnosť a úhradu v sume 1.895.527,77 Eur. Lehota na zaplatenie dane uplynula dňa 25.10.2013. Úrok z omeškania vyrubil správca dane z dlžnej sumy dane odo dňa splatnosti dane (25.10.2013) do dňa začatia reštrukturalizačného konania (13.12.2013).

4. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu odvolanie, namietajúc porušenie ustanovení ZoKR. Poukázal na ustanovenie § 158 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie postupuje podľa osobitného predpisu, ktorým je ZoKR. Daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku. Žalobca poukázal na to, že daňovým nedoplatkom je dlžná suma dane po lehote splatnosti dane, pričom ním nie je len pohľadávka na dani ako istina, ale aj úrok, úrok z omeškania a pokuty. K úrokom z omeškania je potrebné pristupovať z pozície ich zdieľania osudu hlavnej veci ako istiny. Ak mal správca dane vedomosť o tom, že v súvislosti s daňovým subjektom začalo reštrukturalizačné konanie, mal jednoznačne ako súčasť prihlasovanej pohľadávky uplatniť prihláškou do reštrukturalizácie aj sankčný úrok z omeškania. V prípade, ak tak správca dane nekonal a sankčný úrok do reštrukturalizácie prihláškou neprihlásil, okamihom potvrdenia reštrukturalizačného plánu mu zaniklo právo vymáhať sankčný úrok z omeškania. Na podporu svojej argumentácie žalobca poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23.05.2017, z ktorého vyplýva, že ak je správca dane veriteľom vo vzťahu k dlžníkovi, ktorý je v reštrukturalizácii, správca dane musí postupovať primárne nie podľa Daňového poriadku, ale ako *lex specialis* musí uprednostniť ZoKR. Ďalej NS SR vyslovil, že sankčný úrok z omeškania nevzniká momentom vyrubenia úroku, ale ako súčasť dane vzniká spoločne s daňou (istinou) narastajúcou tendenciou, a to až do začatia reštrukturalizačného konania. S prihliadnutím na špecifický charakter reštrukturalizačného konania nemožno sankčný úrok z omeškania považovať za samostatný daňový nedoplatok, ale len za súčasť dane, ktorý zdieľa právny osud dane. Sankčný úrok z omeškania ako taký je súčasťou daňovej pohľadávky (vzniknutej do začatia reštrukturalizačného konania), preto takýto úrok musel byť uplatnený do reštrukturalizácie prihláškou s následkom zániku oprávnenia úrok z omeškania vymáhať v prípade neprihlásenia, a to na základe potvrdenia reštrukturalizačného plánu.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 101472340/2018 zo dňa 31.07.2018 potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Stotožnil sa s rozsahom skutkových zistení a právnym posúdením vykonaným správcou dane. Doplnil, že v prípade, ak správca dane vyrubí úrok do začatia reštrukturalizačného konania a takto vyrubný úrok aj do začatia reštrukturalizačného konania vznikne, správca dane je oprávnený ho prihlásiť prihláškou do reštrukturalizácie. Vzhľadom k tomu, že správca dane vyrubil úrok po skončení reštrukturalizácie, nemohla byť ako pohľadávka prihlásená do reštrukturalizácie v lehote, pretože v čase reštrukturalizačného konania nebola nedoplatkom. Na podporu svojej argumentácie žalovaný citoval z rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici vo veci sp. zn. 23S/56/2014 a rozsudku NS SR vo veci 2Sžf/128-132/2014.

6. Spornou otázkou nielen v administratívnom konaní, ale aj v rámci súdneho prieskumu, bolo, či úrok z omeškania za neodvedenie DPH v lehote splatnosti, vyrubovaný podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, možno považovať za daňový nedoplatok ako samostatnú pohľadávku alebo nie a či úrok z omeškania, ak k omeškaniu (t.j. nezaplateniu DPH v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške) došlo ešte pred začatím reštrukturalizácie, je možné vyrubiť neskôr v priebehu reštrukturalizácie, resp.

(dodatočne) po jej skončení. Uvedená sporná otázka bola okrem rozhodnutí, na ktoré poukázal žalovaný (KS BB sp. zn. 23S/56/2014 a NS SR sp. zn. 2Sžf/128/132/2014), predmetom aj iných konaní pred správnymi súdmi. V rozsudku sp. zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018 vyjadril NS SR nasledovný právny názor: „...aj najvyšší súd má za to, 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.“ K uvedenému doplnil: „Účelom reštrukturalizačného konania je umožniť podnikateľským subjektom dosiahnuť ekonomické ozdravenie aj cestou vysporiadania prípadne zániku neuspokojených prihlásených pohľadávok, pričom je logické, že sa musí jednať o pohľadávky existujúce. Na druhej strane, ak zákon umožní podnikateľskému subjektu po splnení stanovených podmienok pokračovať v podnikateľskej činnosti, nie je dôvod upierať správcovi dane možnosť domáhať sa aj od takéhoto subjektu uspokojenia nárokov vzniknutých na základe rozhodnutia vydaného v zmysle Daňového poriadku, ktorým správca dane sankcionuje daňovníka za porušenie jeho povinností.“ Totožné závery prijal NS SR aj v rozsudku sp. zn. 2Sžf/79/2015 zo dňa 31.01.2018.

7. Obdobne aj v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/8/2017 zo dňa 25.10.2018 riešil NS SR otázku ne/možnosti prihlásenia pohľadávky správcu dane do reštrukturalizačného konania, vzniknutej z titulu vyrubenia úroku z omeškania, pričom dospel k záveru, že ak pohľadávka vo forme úroku z omeškania vznikla až na základe rozhodnutia správcu dane po povolení reštrukturalizácie, nebolo možné ju prihlásiť do reštrukturalizačného konania.

8. S poukazom na citované rozhodnutia NS SR a vychádzajúc z platnej právnej úpravy dospel správny súd k názoru o zákonnosti postupu správnych orgánov a ich rozhodnutí. Za správny a súladný s aplikačnou praxou je potrebné považovať názor žalovaného, prezentovaný v napadnutom rozhodnutí (str. 5), že v prípade, ak správca dane vyrubí úrok z omeškania podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku do začatia reštrukturalizačného konania a takto vyrubený úrok aj do začatia reštrukturalizačného konania vznikne, správca dane je oprávnený ho prihlásiť prihláškou do reštrukturalizácie. Keďže však správca dane vyrubil úrok po skončení reštrukturalizácie (pri zachovaní prekluzívnej lehoty), čo bol postup plne súladný s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku, nemohol byť tento úrok z omeškania ako pohľadávka prihlásený do reštrukturalizácie v lehote, pretože v čase reštrukturalizačného konania nemal povahu nedoplatku. Uvedený postup je plne súladný s právnym názorom, ktorý už skôr formuloval Krajský súd v Banskej Bystrici vo veci sp. zn. 23S/56/2014 (potvrdený NS SR), v zmysle ktorého pri úroku z omeškania vyrubovanom podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku sa jedná o sankciu, ktorú je možné ukladať len rozhodnutím. Takáto pohľadávka vzniká právoplatnosťou rozhodnutia o uložení sankcie, nie skôr. Preto ak do začatia reštrukturalizačného konania správca dane nerozhodol o vyrubení úroku z omeškania, pohľadávka z tohto titulu nevznikla a nebolo ju ani možné prihlásiť do

reštrukturalizácie. V dôsledku toho nenastali ani účinky neprihlásenia pohľadávok riadne a včas a teda ani nemožnosť neskoršieho vyrubenia úroku z omeškania.

9. Vychádzajúc z uvedeného možno podľa názoru správneho súdu vo všeobecnosti konštatovať, že z listinných dôkazov, ktoré tvoria súčasť administratívneho spisu, vyplýva, že správca dane vykonal vo vzťahu k predmetu administratívneho konania dostatočné dokazovanie. Z vykonaného dokazovania, ktoré má oporu v obsahu pripojeného administratívneho spisu, vyvodil správne skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce k ustáleniu skutkového stavu, racionálne odôvodnil, takto zistený a ustálený skutkový stav správne právne posúdil právne korektnou aplikáciou relevantných zákonných ustanovení. V správne zvolenej aplikačnej línii následne pokračoval aj žalovaný ako odvolací správny orgán. Správny súd v rozhodnutiach správnych orgánov nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti a ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. V tomto kontexte správny súd považuje napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie za jazykovo a argumentačne zrozumiteľné a dostatočne odôvodnené.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

10. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť s poukazom na § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP .

11. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd napadnutý rozsudok nedostatočne odôvodnil, pričom poukázal na to, že prostredníctvom správnej žaloby obsahol argumentáciu, odôvodnil prečo považoval napadnuté rozhodnutie žalovaného za nezákonné. Uviedol vo veci viaceré podstatné právne argumenty pričom poukázal na pojmovú prepojenosť dane so zákonom, predpokladanými súčasťami dane, že úroky z omeškania ako súčasť dane vznikajú spoločne s istinou s tým, že majú narastajúcu tendenciu podľa dĺžky omeškania daňového subjektu s platnou platbou dlžnej dane. Taktiež poukázal na to, že právne vzťahy dlžníka jeho veriteľov v procese reštrukturalizácie sa musia primárne a to aj s poukazom na § 158 ods. 5 Daňového poriadku posudzovať podľa zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii aj na základe zásady, účelu a charakteru reštrukturalizačného konania, ktoré sú upravené v zákone o konkurze a reštrukturalizácii. Podľa názoru sťažovateľa rozhodujúce nebolo to, či správca dane príslušnú sankciu reálne vyrubil, ale len to, či boli splnené podmienky na vyrubenie sankcie. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že úmyslom spravodlivého zákonodarcu pri zrovnoprávnení právnej úpravy zákona o konkurze a reštrukturalizácia daňového poriadku určite nebolo nastolenie takýchto podmienok pri prihlasovaní pohľadávok do reštrukturalizácie, ktoré by dali možnosť jednej skupine veriteľov prekabátiť iných veriteľov tak, že si jednoducho príslušenstvo pohľadávky do reštrukturalizácie neprihlásia a následne po skončení alebo počas reštrukturalizácie úrok z omeškania vyrubia a získajú tak 100% zo svojej pohľadávky na úkor iných veriteľov, ktorí pod sankciou zániku možnosti vymáhať nárok si pohľadávku prihlásia a takto získajú len pomerné uspokojenie pohľadávok podľa podmienok vyplývajúcich z reštrukturalizačného plánu.

12. Sťažovateľ taktiež poukázal na súladnosť uvedenej argumentácie s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/2/2016 vydaného v obdobnej právnej veci. Krajský súd sa nevysporiadal ani s jedným z vyššie naznačených právnych argumentov sťažovateľa, pričom mal za to, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva na všetky významné právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany (IV.ÚS/115/03). Z ustanovenia § 139 ods. 2 SSP vyplýva, že správny súd sa v rámci odôvodnenia rozsudku musí vysporiadať s posúdením podstatných skutkových a právnych argumentov, prípadne musí odkázať na ustálenú rozhodovaciu prax. Sťažovateľ má za to, že vyššie naznačené atribúty zákonnosti a presvedčivosti odôvodnenia v napadnutom rozsudku absentujú. Rozhodnutia na ktoré sa odvolával žalovaný, nebolo možné v konaní o správnej žalobe použiť, nakoľko tieto rozhodnutia argumentačne vychádzali zo štyroch rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, ktoré vychádzali z právnych záverov vyslovených v súvislosti so vznikom penále podľa zákona o sociálnom poistení. Akékoľvek odvolávanie sa krajského súdu na

rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici 23S/56/2014 a rozhodnutie Najvyššieho súdu SR 2Sžf/128-132/2014 je nenáležitý. Taktiež je nenáležitý zo strany súdu poukazovať na selektívne vybrané súdne rozhodnutia a to práve z dôvodu, že ohľadne otázky charakteru úroku z omeškania v súčasnej dobe neexistuje ustálená rozhodovacia prax. Svedčí o tom existencia viacerých rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, ktoré otázky týkajúce sa úroku z omeškania z nezaplatennej dane riešia spôsobom odlišným od rozhodnutí citovaných krajským súdom v Trenčíne. Poukázal pri tom na rozhodnutie Najvyššieho súdu 5Sžfk/73/2017 zo dňa 31.07.2019. Preto krajský súd v rámci svojho odôvodnenia musel náležitým spôsobom vysvetliť, prečo sa priklonil k právnym záverom časti judikatúry Najvyššieho súdu SR a naopak prečo sa odklonil od odlišnej časti judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Podľa názoru sťažovateľa sa v podstate vychádzalo zo svojvoľného výberu rozhodnutí Najvyššieho súdu SR z ktorých Krajský súd v Trenčíne pri rozhodovaní vychádzal. Podľa názoru správneho súdu pohľadávka zodpovedajúca úroku z omeškania vzniká až právoplatnosťou rozhodnutia uložením sankcie, nie skôr. Krajský súd v Trenčíne nesprávne interpretoval ustanovenia týkajúce sa definície dane a daňového nedoplatku. Zákonná definícia daňového nedoplatku vyplýva z ustanovenia § 2 Daňového poriadku. Podľa ustanovenia § 2 písm. b/ Daňového poriadku sa daňou rozumie daň podľa osobitných predpisov a to vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa Daňového poriadku alebo osobitných predpisov. Daňovou pohľadávkou podľa § 2 písm. f/ sa rozumie pohľadávka správcu dane. Na dani po lehote splatnosti dane s daňovým nedoplatkom, dlžná suma dane po lehote splatnosti dane. Z ustanovenia § 2 písm. b/ ustanovenia § 2 písm. e/ Daňového poriadku podľa názoru sťažovateľa jednoznačne vyplýva, že daňovým nedoplatkom je nielen pohľadávka na dani ako istina, ale aj jej ďalšie zákonom predpísané súčasti dane - úrok, úrok z omeškania a pokuty. Úroky z omeškania ako súčasť dane vznikajú spoločne s istinou tým, že majú narastajúcu tendenciu podľa dĺžky omeškania daňového subjektu s platbou dlžnej dane. Nie je teda správny záver Krajského súdu, že by úrok z omeškania vznikol až právoplatnosťou rozhodnutia o vyrubení dane. Právoplatnosťou rozhodnutia o vyrubení dane sa úrok z omeškania stali vymáhateľným pre prípad, ak dlžník dobrovoľne úrok z omeškania nesplní. Rozdiel medzi vymáhateľnosťou a vznikom pohľadávky je tu však podstatný. Sťažovateľ má za to, že rozhodnutie o vyrubení úroku nemá konštitutívny charakter, ale má charakter deklaratórny. Právne posúdenie veci krajským súdom je v úplnom rozpore s účelom reštrukturalizačného konania. Poukázal pri tom aj na zásadu rovnosti veriteľov. Správca dane, ktorý napriek tomu, že mohol a mal uplatniť úrok z omeškania do reštrukturalizácie tak neurobil, bol by v prípade akceptácie právnych záverov krajského súdu v Trenčíne zvýhodnený voči ostatným veriteľom, ktorí si svoje pohľadávky riadne a včas prihlásili. V právnom závere sťažovateľa popierajúci konštitutívnosť účinkov vyrubenia úrokov z omeškania je potvrdený aj viacerými rozhodnutiami Najvyššieho súdu SR ako napríklad 10Sžfk/23/2018, 1Sž/2/2016, 1Sžfk/10/2016 a 1Sžfk/29/2016. Vzhľadom na uvedené žiadal, aby bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušený a vec mu vrátená na ďalšie konanie.

13. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti písomne vyjadril, mal za to, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane je vydané v súlade s platnými právnymi predpismi, navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

14. Sťažovateľ v písomnom podaní zo dňa 30.03.2021 upozornil na rozhodnutie Veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pod sp. zn. 1Vs/3/2020. Poukázal na to, že podľa Veľkého senátu Najvyššieho súdu SR daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania vzniká na základe zákona a pri poznaní výšky splatnej dane, dňa jej splatnosti a doby trvania omeškania je táto pohľadávka kvantifikovateľná ku ktorémukoľvek dňu omeškania bez toho, aby bola rozhodnutím správcu dane vyrubená. Právne dôvody, výška takejto pohľadávky je pre účely prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní sú správcovi dane ako veriteľovi známe a preto skutočnosť, že úroky z omeškania neboli vyrubené rozhodnutím, nebráni správcovi dane ich vyčísleniu aj do začatia reštrukturalizačného konania a prihláseniu tejto pohľadávky v uvedenom konaní. Rozhodnutie o vyrubení úrokov z omeškania predstavuje autoritatívne potvrdenie výšky pohľadávky a určenie dňa splatnosti, pričom má deklaratórnu povahu a slúži predovšetkým na ďalší postup správcu dane pre prípady jej vymáhania. Bez rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania dlžník nemá žalobca sankcionovateľnú právnu povinnosť úrok zaplatiť, z hľadiska práva však niet prekážky, ktorá by bránila správcovi dane k uplatneniu tejto pohľadávky prihláškou v reštrukturalizačnom konaní odo dňa jej splatnosti až do začatia reštrukturalizačného

konania. Správca dane bol oprávnený a povinný pohľadávku na úrokoch z omeškania voči žalobcovi prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní v ustanovenej lehote aj napriek tomu, že táto pohľadávka nebola vyrubená v rozhodnutí vydaným podľa § 63 Daňového poriadku. Právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom zaniklo (§ 84 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku, § 155 ods. 2 ZKR).

III. Konanie pred kasačným súdom, právne názory

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1, ods. 2 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, a preto podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušil napadnutý rozsudok a vrátil vec správne súdu na ďalšie konanie.

16. Kasačný súd vo vzťahu k predmetu konania dáva do pozornosti, že problém vyrubovania úrokov z omeškania viazucich sa k daňovým pohľadávkam vzniknutým pred reštrukturalizáciou bol posudzovaný správnymi súdmi aj kasačným súdom rôzne, kvôli čomu napokon rozhodol v inej veci veľký senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021. V tomto rozsudku zaujal stanovisko okrem iného k charakteru úrokov z omeškania vo vzťahu k reštrukturalizácii a ich dodatočnému vyrubeniu. Keďže predmetom posúdenia kasačnej sťažnosti je skutkovo a právne obdobná vec, kasačný súd uvádza body 35 až 50 odôvodnenia uvedeného rozhodnutia, ktoré sa vzťahujú aj na daný prejednávany prípad.

35. „ Veľký senát kasačného súdu vychádzal pri posúdení veci z účelu reštrukturalizácie, ktorým je predovšetkým usporiadanie majetkových pomerov dlžníka v úpadku vo forme postupného (aspoň čiastočného) uspokojenia veriteľov v súlade s reštrukturalizačným plánom, s primárnym cieľom zachovania dlžníka a jeho podnikateľskej činnosti. Za týmto účelom sa v prísne formalizovanom a transparentnom procese upravenom zákonom o konkurze a reštrukturalizácii zisťuje majetok dlžníka, jeho záväzky a tiež spôsobilosť opätovného začlenenia dlžníka do trhového prostredia a pokračovania jeho podnikania, pri čo najvyššej miere splatenia minulých záväzkov (a priebežného uspokojovania nových). Rozsah a výška záväzkov dlžníka voči veriteľom sa stabilizuje vo forme prihlásenia pohľadávok zo strany veriteľov v stanovenej lehote s tým, že včas neprihlásené pohľadávky, ktoré sa skutkovo viažu k obdobiu pred povolením reštrukturalizácie, sa stanú voči dlžníkovi nevymáhateľnými. To znamená, že na pohľadávky existujúce v čase vyhlásenia reštrukturalizácie, ktoré neboli v určenej lehote prihlásené v reštrukturalizačnom konaní, sa v procese reštrukturalizácie a ani v ďalšej budúcnosti podnikateľského subjektu neprihliada. Je teda vylúčené, aby po ukončení reštrukturalizácie dlžníka zaťažovali záväzky majúce pôvod v období pred vyhlásenia reštrukturalizácie, pretože tie boli bez výnimky transformované do reštrukturalizačného plánu a nahradili dovedy existujúce záväzky.

36. Veľký senát kasačného súdu sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu (vyjadreným v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/23/2018 zo dňa 21.1.2020, bod 39), že v reštrukturalizačnom konaní sa rozdeľujú záväzky dlžníka voči veriteľom na predreštrukturalizačné (§ 120 ods. 1 ZKR) a reštrukturalizačné, resp. prednostné (§ 120 ods. 2 ZKR), pričom za predreštrukturalizačné sa považujú tie, ktoré vznikli v čase pred povolením reštrukturalizácie. Na tieto pohľadávky sa viaže povinnosť ich prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní, inak ich vymáhateľnosť voči dlžníkovi (za predpokladu splnenia ďalších zákonných podmienok) zaniká. Rozhodujúcim dňom, ktorý rozdeľuje pohľadávky voči dlžníkovi na uvedené dve skupiny, je teda dátum vyhlásenia reštrukturalizácie.

37. Veľký senát sa prikláňa k názoru senátu 1S, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania za oneskorené zaplatenie daňového nedoplatku žalobcu na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2011 je v časti odo dňa splatnosti uvedenej dane (31.1.2012) až do dňa povolenia reštrukturalizácie žalobcu (19.12.2014), pohľadávkou predreštrukturalizačnou, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom. K otázke zákonnosti vyrubenia úroku z omeškania za trvanie omeškania po dni

začatia reštrukturalizačného konania voči žalobcovi môže veľký senát len poukázať na ustanovenie § 156 ods. 2 piata až siedma veta daňového poriadku, ktoré umožňuje správcovi dane vyrubiť úrok z omeškania voči daňovému dlžníkovi v reštrukturalizácii len za dobu do začatia reštrukturalizačného konania. Za obdobie trvania omeškania so zaplatením predreštrukturalizačných pohľadávok po rozhodujúcom dni už správcovi dane úroky z omeškania nepatria. Tie sa v zmysle § 138 ods. 2 ZKR do reštrukturalizačného plánu nezahŕňajú a po potvrdení plánu súdom sa považujú v celom rozsahu za odpustené.

38. V zmysle § 2 písm. b/ daňového poriadku sa za daň považuje aj úrok z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti. Daňový poriadok rozlišuje medzi daňovou pohľadávkou a daňovým nedoplatkom, pričom za kritérium tohto rozlíšenia označuje ich splatnosť. Pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti je daňovou pohľadávkou, zatiaľ čo dlžná suma dane (vrátane úroku z omeškania) po lehote splatnosti je daňovým nedoplatkom (§ 2 písm. e/, f/ daňového poriadku). Daňová pohľadávka sa vo všeobecnosti stáva splatnou jej vyrubením, pričom za vyrubenie sa považuje rozhodnutím správcu dane vydaným podľa § 63 daňového poriadku, prípadne podaním daňového priznania alebo zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie (§ 68 ods. 4 písm. a/, b/, c/ daňového poriadku).

39. Veľký senát je tej mienky, že ustanovenia daňového poriadku upravujúce otázky vzniku a splatnosti pohľadávok daňovej správy na úrokoch z omeškania voči daňovým dlžníkom v reštrukturalizácii je nutné vykladať predovšetkým s prihliadnutím na vyššie spomenutý účel reštrukturalizácie sledovaný zákonom o konkurze a reštrukturalizácii, ktorý je v pomere špeciality k všeobecným ustanoveniam daňového poriadku. Napokon daňový poriadok výslovne v § 158 ods. 5 stanovuje, že po povolení reštrukturalizácie postupuje správca dane pri uplatňovaní pohľadávok voči daňovému dlžníkovi podľa ZKR.

40. Veľký senát poukazuje na to, že v súvislosti s riešením daňových pohľadávok štátu voči daňovým dlžníkom na úrokoch z omeškania zo starších daňových nedoplatkov obsahoval podrobnejšiu úpravu zákon o správe daní, ktorý stanovil, že za predreštrukturalizačnú daňovú pohľadávku, ktorú bolo treba prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní, sa považovala i pohľadávka, ktorá nebola vyrubená (vrátane pohľadávky na úrokoch), pričom úroky sa považovali za daňovú pohľadávku, ak mohli byť vyrubené do povolenia reštrukturalizácie (§ 95 ods. 1, 3, 8 zákona o správe daní). Daňový poriadok, ktorý zrušil a nahradil zákon o správe daní, takúto explicitnú právnu úpravu neprevzal, no príslušné ustanovenia daňového poriadku je podľa názoru veľkého senátu nutné interpretovať v intenciách spomenutej predchádzajúcej právnej úpravy.

41. Majúc na zreteli uvedené východiská veľký senát konštatuje, že právoplatným rozhodnutím o vyrubení sa daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania stáva splatnou a uplynutím lehoty na plnenie nadobúda status daňového nedoplatku. Splatnosť takejto pohľadávky však nie je podmienkou jej vzniku. Vznik pohľadávky na úrokoch z omeškania sa viaže na objektívne právne skutočnosti, ktorými sú existencia splatnej dane, nespĺnenie daňovej povinnosti v lehote splatnosti a trvanie omeškania so zaplatením dane (plynutie času), pričom od dĺžky trvania omeškania závisí výška tejto pohľadávky. Sadzbu úrokov z omeškania stanovuje právny predpis (§ 156 ods. 2 daňového poriadku).

42. Možno preto uzavrieť, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania vzniká na základe zákona a pri poznaní výšky splatnej dane, dňa jej splatnosti a doby trvania omeškania je táto pohľadávka kvantifikovateľná ku ktorémukoľvek dňu omeškania bez toho, aby bola rozhodnutím správcu dane vyrubená. Právny dôvod i výška takejto pohľadávky pre účely jej prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní sú správcovi dane ako veriteľovi známe, a preto skutočnosť, že úroky z omeškania neboli vyrubené rozhodnutím, nebráni správcovi dane ich vyčísleniu až do dňa začatia reštrukturalizačného konania a prihláseniu tejto pohľadávky v uvedenom konaní.

43. Rozhodnutie o vyrubení úrokov z omeškania predstavuje autoritatívne potvrdenie výšky pohľadávky a určenie dňa jej splatnosti, pričom má deklaratórnu povahu a slúži predovšetkým na ďalší postup

správca dane pre prípad jej vymáhania. Bez rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania dlžník nemá sankcionovateľnú právnu povinnosť úrok zaplatiť, z hľadiska práva však niet prekážky, ktorá by bránila správcovi dane uplatneniu takejto pohľadávky prihláškou v reštrukturalizačnom konaní odo dňa jej splatnosti až do začatia reštrukturalizačného konania. Na tom nič nemení ani skutočnosť, že právna úprava úrokov z omeškania je z hľadiska systematiky daňového poriadku zaradená do piatej časti tohto zákona (§ 154 a nasl. - zodpovednosť za porušenie povinností) pod sankcie.

44. Veľký senát poukazuje na to, že daňový poriadok umožňuje správcovi dane vyrubiť úroky z omeškania i priebežne, pričom výslovne počíta v prípade daňového dlžníka v reštrukturalizácii s vyrubení úrokov za každý deň omeškania odo dňa splatnosti daňového nedoplatku do začatia reštrukturalizačného konania (§ 156 ods. 2). Ako však už veľký senát uviedol, rozhodnutie o vyrubení len autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úrokoch z omeškania a určuje jej splatnosť.

45. Veľký senát tiež upozorňuje na dôvodovú správu k bodu 13 (k § 120 ods. 2) zákona č. 377/2016 Z. z., ktorým bol s účinnosťou od 01.03.2017 novelizovaný zákon o konkurze a reštrukturalizácii, k otázke rozlíšenia „starého dlhu“ a „nového dlhu“ dlžníka v úpadku, v ktorej sa konštatuje, že splatnosť pohľadávky nie je podmienkou vzniku pohľadávky a správnym postupom pre rozlíšenie starého a nového dlhu (v reštrukturalizácii prezentovaného inštitútom prednostnej pohľadávky) sú výlučne skutkové okolnosti vzniku pohľadávky. Aj z toho je zrejmé, že určenie splatnosti pohľadávky správcu dane na úrokoch z omeškania nadobudnutím právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení nie je podmienkou vzniku a prihlásenia pohľadávky na úrokoch v reštrukturalizačnom konaní. Výška a splatnosť takto prihlásených nevyrubených pohľadávok na úrokoch sa určí až v reštrukturalizačnom pláne, z ktorého vyplynie rozsah a spôsob uspokojenia veriteľa a ktorý sa po jeho potvrdení zo strany príslušného súdu stane záväzným pre všetkých účastníkov plánu (§ 132 ods. 1 ZKR).

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

47. Z uvedených dôvodov dospel veľký senát k záveru, že správca dane bol oprávnený i povinný pohľadávku na úrokoch z omeškania voči žalobcovi prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní v ustanovenej lehote aj napriek tomu, že táto pohľadávka nebola vyrubená rozhodnutím vydaným podľa § 63 daňového poriadku. Toto ustanovenie daňového poriadku v reštrukturalizačnom konaní napokon ani nebolo možné uplatniť s ohľadom na princíp *ius specialis* zakotvený v § 158 ods. 5 daňového poriadku (bod 39 tohto rozsudku). Keďže tak správca dane v prejednávanej veci neurobil, právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom zanikla (§ 84 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku, § 155 ods. 2 ZKR).

48. Veľký senát sa stotožňuje s predkladajúcim senátom v tom, že možnosť vyrubenia a vymáhania úrokov z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti pochádzajúce z obdobia pred vyhlásenia reštrukturalizácie voči žalobcovi, a to na základe rozhodnutí vydaných po povolení reštrukturalizácie (a dokonca i po potvrdení reštrukturalizačného plánu súdom), by popieralo účel reštrukturalizácie popísaný v bode 35 tohto rozhodnutia a malo by za následok nezákonné zvýhodnenie štátu v zastúpení správcou dane ako jedného z veriteľov predreštrukturalizačnej pohľadávky pred ostatnými veriteľmi.

49. Z uvedených dôvodov veľký senát v zhode s názorom predkladajúceho senátu dospel k právnomu záveru, že namietané sťažnostné body kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé privodiť zrušenie rozsudku krajského súdu pre nesprávne právne posúdenie veci. Keďže veľkému senátu nič nebránilo rozhodnúť vo veci samej, postupoval podľa § 466 ods. 5 písm. a/ v spojení s § 461 S.s.p. a kasačnú sťažnosť zamietol.

50. V ďalšom konaní v predmetnej veci i v nadchádzajúcej rozhodovacej praxi bude úlohou daňových orgánov ďalej postupovať v súlade s vyššie opísanými právnymi závermi veľkého senátu kasačného súdu uvedenými v tomto rozsudku.“

17. Vzhľadom na uvedené skutočnosti bolo potrebné aby kasačný súd s poukazom na § 462 ods. 1 SSP rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, s tým, že bude vec posudzovať podľa uvedených právnych záverov Veľkého senátu.

18. Zároveň s poukazom na § 467 ods. 3 SSP rozhodne aj o náhrade trov kasačného konania.

19. Toto rozhodnutie bolo prijaté v pomere hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.