

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/131/2014  
Identifikačné číslo spisu: 6014200440  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.02.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6014200440.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: INTERMONT, a.s., Kukučínova 20, 974 04 Banská Bystrica, IČO: 30 840 198, zastúpeného: Advokátska kancelária IGAZOVÁ & PARTNERS, s.r.o., Kocelova 15, 821 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného č.: 1100307/1/47032/2014/13997 zo dňa 24.01.2014; 1100307/1/46053/2014/5257 zo dňa 24.01.2014; 1100307/1/46089/2014/13997 zo dňa 24.01.2014; 1100307/1/56050/2014/2206 zo dňa 30.01.2014; 1100307/1/55859/2014/2206 zo dňa 29.01.2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/56/2014 - 44 zo dňa 27.08.2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/56/2014 - 44 zo dňa 27. augusta 2014 p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutí žalovaného č.: 1100307/1/47032/2014/13997 zo dňa 24.01.2014; 1100307/1/46053/2014/5257 zo dňa 24.01.2014; 1100307/1/46089/2014/13997 zo dňa 24.01.2014; 1100307/1/56050/2014/2206 zo dňa 30.01.2014; 1100307/1/55859/2014/2206 zo dňa 29.01.2014 ako aj rozhodnutí správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600302/5/4663138/2013/Simk zo dňa 15.10.2013 (ktorým správca dane podľa § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní - daňový poriadok - vyrubil daňovému subjektu INTERMONT, a.s. - v procesnom postavení žalobca - úrok z omeškania v sume 1.943,30 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty - ďalej v texte DPH - vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2010 v ustanovenej lehote; daň priznaná v daňovom priznaní predstavovala sumu 13.077,95 Eur a bola splatná dňa 26.07.2010; daňový subjekt dlžnú sumu zaplatil jednotlivými platbami v období od 27.10.2010 do 24.12.2011; sankcia bola vyrubená za obdobie omeškania od 27.07.2010 do dňa zaplatenia, za konkrétny počet dní omeškania v závislosti odo dňa

platieb a výšky zaplatenej sumy), č. 9600302/5/4657888/2013/Simk zo dňa 15.10.2013 (ktorým správca dane podľa § 35b ods. 1 písm. a/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v nadväznosti na § 165 ods. 2 daňového poriadku vyrubil žalobcovi sankčný úrok v sume 246,40 Eur za nezaplatenie DPH priznanej v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2009 v lehote splatnosti; podľa daňového priznania daň predstavovala sumu 5.703,04 Eur; daň bola splatná dňa 25.05.2009; daňový subjekt dlžnú sumu zaplatil platbami od 23.06.2010 do 24.06.2010; sankčný úrok bol vyrubený za obdobie omeškania jednotlivých platieb od 26.05.2009 do dňa platby za príslušný počet dní omeškania), č. 9600302/5/4653466/2013/Simk zo dňa 15.10.2013 (ktorým správca dane podľa § 35b ods. 1 písm. a/ zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 2 daňového poriadku vyrubil žalobcovi sankčný úrok v sume 2.017,40 Eur za nezaplatenie DPH priznanej v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2009 v lehote splatnosti; priznaná daň predstavovala sumu 44.972,84 Eur; daň bola splatná dňa 27.04.2009; jednotlivé platby boli zaplatené po lehote splatnosti v období od 06.08.2009 do 27.05.2010; daňový úrad vyčíslil sankčný úrok za konkrétny počet dní omeškania podľa dátumu jednotlivých platieb a zaplatenej sumy), č. 9600302/5/4682859/2013/Simk zo dňa 16.10.2013 (ktorým správca dane podľa § 156 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 6.374,60 Eur za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2009 v ustanovenej lehote; daňový subjekt podal hlásenie za zdaňovacie obdobie 2009 dňa 30.03.2010; priznaná daň predstavovala sumu 52.009,38 Eur a v súlade s § 49 ods. 2 daňového poriadku a bola splatná dňa 31.03.2010; žalobca zaplatil jednotlivé platby s omeškaním v období od 16.07.2010 do 19.09.2011; úrok z omeškania bol vyrubený podľa konkrétneho počtu dní omeškania v závislosti od dňa platby a výšky platieb) a č. 9600302/5/4684869/2013/Simk zo dňa 16.10.2013 (ktorým správca dane podľa § 35b ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 2 daňového poriadku vyrubil žalobcovi sankčný úrok v sume 428,10 Eur za neodvedenie preddavku na daň z príjmov zo závislej činnosti podľa § 35 ods. 6 daňového poriadku za január 2009 v lehote splatnosti; deň splatnosti preddavku bol 11.02.2009, pričom dlžná suma predstavovala 4.799,47 Eur a zaplatená bola s omeškaním dňa 25.03.2010, t.j. sankčný úrok bol vypočítaný za omeškanie v období od 12.02.2009 do zaplatenia). V odvolacom daňovom konaní o odvolaniach žalobcu rozhodol žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku tak, že rozhodnutia správcu dane potvrdil.

Krajský súd sa stotožnil s právnym vyhodnotením skutočností zistených v daňovom konaní a pri viazanosti rozsahom žalobných námietok neposudzoval zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného nad rámec tvrdených skutočností žalobcom, keďže sám nie je oprávnený vyhľadávať dôvody nezákonnosti rozhodnutí, resp. postupu správneho orgánu. Mal za to, že žalovaný, ako aj prvostupňový správny orgán, sa dôsledne riadili právnou úpravou a správne aplikovali na dané veci zákon č. 7/2005 Z. z., zákon č. 563/2009 Z. z., ako aj zákon č. 511/1992 Zb.; žalovaný sa v dostatočnom rozsahu vypořiadal s odvolacími námietkami, pričom z jeho rozhodnutí je zrejmé, ako tieto vyhodnotil a akými úvahami sa uberal pri aplikácii použitých právnych noriem; daňové orgány prihliadli na relevantné skutkové a právne okolnosti; právne posúdenie veci závisí od posúdenia povahy sankčného úroku a úroku z omeškania z hľadiska, či sú takými pohľadávkami, ktoré bol správca dane povinný uplatniť v reštrukturalizačnom konaní, resp. ich neuplatnením došlo k následkom tvrdeným v žalobách.

Krajský súd konštatoval, že sankčný úrok upravený v zákone č. 511/1992 Zb. (§ 35b), ako aj úrok z omeškania upravený v daňovom poriadku (§ 156), majú povahu sankcie. Jedná sa o postih za správanie, ktoré je v rozpore s uplatniteľnými pravidlami v konkrétnych právnych predpisoch. V danom prípade boli sankcie uložené za porušenie zákonných povinností za nezaplatenie DPH vyrubenej podaním daňového priznania v zákonnej lehote, za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti podaním hlásenia v zákonnej lehote a za neodvedenie preddavku na deň z príjmov zo závislej činnosti v ustanovenej lehote. Svojou povahou sa jedná o správne sankcie. Uloženie predmetnej administratívnej sankcie, majúcej povahu peňažného plnenia (úroku z omeškania), sleduje účel vymáhania určitej procesnej povinnosti, a preto je aj aktom donucovacej povahy, t.j. má povinnosť prinútiť daňový subjekt, aby porušované pravidlá vyžadované zákonom dodržiaval. Z dôvodovej správy k Odporúčaniu Výboru ministrov a Rady Európy č. R (91) 1 o správnych sankciách vyplýva, že jedným z odvetví života spoločnosti, v ktorých sa uplatňuje ukladanie sankcií, je neplnenie si daňových povinností. Niet pochyb o tom, že predmetné sankcie boli vyrubené žalobcovi za porušenie plnenia si takýchto

povinností. Odporúčanie č. R (91) 1 upravuje zásady pri ukladaní správnych sankcií, pričom Zásada č. 5 upravuje, že v každom začatom konaní, ktoré môže viesť k uloženiu správnej sankcie, sa musí vyniesť rozhodnutie, ktorým sa konanie končí. Podľa Zásady č. 6 v správnom akte, ktorým sa ukladá sankcia, sa musia uviesť dôvody, na ktorých je sankcia založená. Podľa Zásady č. 8 akt, ktorým sa ukladá správna sankcia, podlieha minimálnej požiadavke kontroly zákonnosti nezávislým a nestranným súdom zriadeným na základe zákona. Z dôvodovej správy k uvádzaným zásadám k Odporúčaniu č. R (91) 1 o správnych sankciách vyplýva, že potreba vyniesť rozhodnutie o sankcii, vyplýva z nevyhnutnosti zaručiť právnu istotu. Kým sa neprijme rozhodnutie, ktorým sa ukončí konanie o správnej sankcii a kým neuplynie premlčacia lehota, konanie zostáva otvorené a právna situácia zostáva nevyjasnená. Navyše, až prijatím rozhodnutia, vzniká právo namietať proti konaniu alebo proti konečnému rozhodnutiu formou žaloby alebo sťažnosti. Uvedenému korešponduje aj ustanovenie § 63 ods. 1 daňového poriadku, v zmysle ktorého ukladať povinnosti alebo priznávať právo podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

Krajský súd sa nestotožnil so stanoviskom žalobcu, že vydané rozhodnutia o sankciách majú len deklaratórnu povahu. Na podporu svojho stanoviska poukázal na právny názor vyslovený v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžso/3/2013 (ako aj ďalšie napr. 10Sžso/58/2013, 7Sžso/36/2012, 1Sžso/29/2013), z ktorého vyplýva, že na vznik povinnosti zaplatiť sankcie (v posudzovanom prípade penále v zmysle zákona č. 461/2003 Z. z.) nepostačuje naplnenie podmienok ustanovených v zákone, ale právne relevantnou skutočnosťou pre vznik takejto povinnosti je až autoritatívny vrchnostenský akt vyhlásený spôsobom, ktorý je predpísaný zákonom stanovenou formou, t.j. až vydaním rozhodnutia o sankcii.

Ďalej sa v odôvodnení rozsudku krajského súdu uvádza, že sankčný úrok, resp. úrok z omeškania, ako sankcie podľa daňových predpisov, nie je možné považovať za príslušenstvo pohľadávky ako zákonom stanovený úrok z omeškania a nie je ani záväzkom akcesorickým ale sa jedná o sankciu za porušenie konkrétnych zákonných povinností, t.j. v danom prípade za nezaplatenie DPH vyrubenej podaním daňového priznania v lehote, resp. za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti podaním hlásenia v ustanovenej lehote, či za neodvedenie preddavku na daň z príjmov zo závislej činnosti v lehote. Nárok na sankciu nevzniká priamo zo zákona, ale porušením uvedených povinností vzniká právo správcovi dane vyrubiť sankciu. Až vyrubením sankcie vzniká správcovi dane pohľadávka. Ak by správca dane sankciu nevyrubil, pohľadávka na sankciu by ani nevznikla. Na jej vznik teda nepostačuje naplnenie podmienok ustanovených v zákone (omeškanie so zaplatením dane, resp. s neodvedením preddavku na daň v určených lehotách, poznanie výšky platieb a úrokových sadzieb), ale právne významnou skutočnosťou je až rozhodnutie o sankcii, t.j. jej vyrubenie v zmysle daňového poriadku (§ 63 ods. 1, § 156 ods. 2). Správca dane postupoval v súlade so zákonom č. 7/2005 Z. z., ak si neuplatnil pohľadávku na predmetných sankciách v reštrukturalizácii, kedy ešte predmetné pohľadávky neexistovali. Nemohlo teda dôjsť ani k účinkom upravených v ustanovení § 84 ods. 1 písm. g/ zákona č. 563/2009 Z. z., t.j. k zániku pohľadávok, ktoré v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené. Predmetné pohľadávky nemožno považovať za pohľadávky vzniknuté v relevantnom čase pred začatím reštrukturalizácie. V podstate sa jednalo o neexistujúce pohľadávky a preto nebol dôvod ich uplatňovať v reštrukturalizačnom konaní. K výkladu ustanovenia § 84 ods. 1 písm. g/ za bodkočiarkou daňového poriadku v spojení s ustanovením § 2 písm. b/ a písm. f/ daňového poriadku krajský súd poukázal na to, že zákon predpokladá také pohľadávky, ktoré mohli byť uplatnené v reštrukturalizačnom konaní a napriek tomu neboli riadne a včas prihlásené, pričom ak neboli uplatnené v reštrukturalizácii, takéto pohľadávky už po skončení reštrukturalizácie nemožno dodatočne vyrubiť. Za také nemožno považovať sankcie, ktoré sú síce daňovým nedoplatkom (keďže daňovým nedoplatkom je dlžná suma dane a daňou sa rozumie pre účely daňového poriadku aj úrok z omeškania), ale také daňové nedoplatky súvisiace s nezaplatením dane alebo neodvedením vybratej dane alebo zrazenej dane v lehote podľa daňového poriadku alebo osobitných predpisov. Za daňový nedoplatok sa považuje aj iné peňažné plnenie, ktoré nie je priamo daňou, avšak bolo uložené rozhodnutím správcu dane podľa daňového poriadku. Je zrejmé, že o úroku z omeškania správca dane rozhoduje vydaním rozhodnutia. V prípade nesplnenia si daňovej povinnosti daňovým subjektom správca dane vyzýva daňový subjekt na zaplatenie daňového nedoplatku,

pričom zohľadňuje lehotu na plnenie povinnosti určenú zákonom alebo vyplývajúcu z rozhodnutia o uložení povinnosti, v danom prípade povinnosti zaplatiť sankcie. Preto za pohľadávky uvedené v ustanovení § 84 ods. 1 písm. g/ za bodkočiarkou daňového poriadku je potrebné považovať také pohľadávky, ktoré mal daňový subjekt zaplatiť v lehotách podľa osobitných predpisov pred začatím reštrukturalizácie, a ak by neboli prihlásené v reštrukturalizácii riadne a včas, tak takéto pohľadávky už nemožno po skončení reštrukturalizácie dodatočne vyrubiť, napr. po ich zistení pri kontrolách a podobne. Podľa názoru súdu zákonodarca nemal na mysli daňové pohľadávky titulom iných peňažných plnení, ktoré vznikajú až rozhodnutím, a ktoré mal povinnosť zaplatiť daňový subjekt v lehote určenej v rozhodnutí, a nie v lehote vyplývajúcej zo zákona.

Krajský súd nepovažoval za dôvodnú žalobnú námietku o nesprávnom výklade a aplikácii ustanovení daňového poriadku, odvolávajúc sa na pravú retroaktivitu. Aj podľa názoru krajského súdu nedošlo k popretiu skorších právnych účinkov zániku nárokov vzniknutých na základe skoršieho osobitného zákona. Ak totiž pohľadávky nevznikli, keďže vzhľadom na svoju povahu sa jedná o sankciu, ktorú je možné ukladať len rozhodnutím, nemohli ani zaniknúť. Žalobca nebol povinný pohľadávky titulom neexistujúcich sankcií uplatniť v reštrukturalizačnom konaní. V dôsledku toho nenastali ani účinky neprihlásenia pohľadávok riadne a včas, a teda ani nemožnosť ďalšieho vyrubenia pohľadávok po skončení reštrukturalizácie.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku ďalej uviedol, že podľa § 156 ods. 6 písm. d/ daňového poriadku v znení platnom od 01.01.2012 do 31.12.2012 úrok z omeškania nebolo možné vyrubiť daňovému subjektu, ktorý bol v reštrukturalizačnom konaní. Takáto právna úprava platiaca v určitom období plynutia zákonom stanovenej lehoty, v ktorej bolo možné sankciu z omeškania vyrubiť, neznamená, že by došlo k zániku práva na vyrubenie, ak 5-ročná lehota ešte plynula po prijatí novely. Nemožno vytknúť správcovi dane, že nevyčísľil nároky skôr, a že nevydal skôr rozhodnutia o uložení predmetných sankcií žalobcovi, ak rozhodol v zákonom stanovenej lehote. V podstate je na vôli správcu dane, kedy (samozrejme v časovom horizonte zákona) a či vôbec pristúpi k uplatneniu sankcií. Z daňového poriadku vyplýva, za splnenia akých podmienok vyrubí správca dane sankcie, preto podľa názoru krajského súdu, ak sú naplnené tieto zákonom predpokladané skutočnosti, sankcie vyrubiť musí. Z uvedených dôvodov mal krajský súd za to, že správca dane nepostupoval v rozpore s ustanovením § 84 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku, ako ani so zákonom o konkurze a reštrukturalizácii. Z uvedených dôvodov krajský súd žaloby zamietol. Neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, aplikujúc § 250k ods. 1 O.s.p.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca. Navrhol ho zmeniť, rozhodnutia žalovaného zrušiť a súčasne zrušiť aj im predchádzajúce rozhodnutia správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica. Súčasne navrhol zaviazat' žalovaného k náhrade trov konania. Uviedol, že je toho názoru, že dôvody uvedené krajským súdom, pre ktoré boli žaloby zamietnuté, právne neobstoja. Mal za to že krajský súd vec nesprávne právne posúdil a dospel k nesprávne právne záveru na základe ktorého vydal nezákonné rozhodnutie, keď žaloby zamietol. Namietal, že neobstojí odvolanie sa na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozhodnutiach, ktoré boli vydané sociálnych veciach a ktoré krajský súd príkladmo vymenoval v odôvodnení rozsudku, pretože zákon o sociálnom poistení určuje inak podmienky pre platenie a vymáhanie penále, odlišne od podmienok na platenie sankčných úrokov podľa § 35b zákona o správe daní a poplatkov v znení účinnom do 31.12.2011, či úrokov z omeškania podľa § 165 daňového poriadku účinného od 01.01.2012. Ďalej žalobca v odvolaní uviedol, že definícia pohľadávky nie je uvedená v zákone o správe daní a poplatkov, čo potvrdil aj správca dane (zrejme správne malo byť uvedené že žalovaný) vo vyjadrení k žalobe, rovnako to, že táto mohla byť vyčíslená kedykoľvek pred začatím reštrukturalizačného konania. Žalobca ďalej v odvolaní uviedol, že nemožno súhlasiť s tvrdením, že takúto povinnosť správca dane nemal, pretože takéto tvrdenie je v rozpore so zákonom, keď povinnosť správcovi dane vyplývala zo zákona. Ďalej sa v odvolaní uvádza, že nie je správne konštatovanie krajského súdu, že nárok na sankciu nevzniká priamo zo zákona, ale porušením uvedených povinností vzniká právo správcovi dane vyrubiť sankciu. V daňovom konaní platí zásada oficiality začatia konania a správca dane je povinný začať z úradnej moci konanie vždy, keď sú pre začatie splnené zákonom stanovené podmienky na vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky.

Konanie je povinný začať v lehotách stanovených zákonom v prípade, ak si daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti stanovené daňovými zákonmi. Keďže žalobca nemal splnené zákonné povinnosti v rokoch 2009 a 2010, tak podľa názoru žalobcu podľa § 35 bola ods. 1 písmeno a/, c/ a e/ zákona o správe daní a poplatkov vznikla správcovi dane povinnosť potom čo vedel o nespĺnení povinnosti vyrubiť sankčný úrok daňovému subjektu. Ďalej žalobca v odvolaní poukázal na to, že nemožno opomenúť skutočnosť, že podľa § 95 ods. 1 tretia veta ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov účinného v čase kedy došlo k porušeniu povinnosti daňovým subjektom sa sankčný úrok na účely konkurzu a reštrukturalizácie považoval za daňovú pohľadávku ak mohol byť správcom dane vyrubený do vyhlásenia konkurzu alebo povolenia reštrukturalizácie. Vlastnosť, ktorú nadobudla takáto pohľadávka v čase svojho vzniku jej nemožno následne odňať. Bolo preto vecou správcu dane, aby si uplatnil svoje právo a prihlásil vyčíslenú pohľadávku do reštrukturalizačného konania. Žalobca ďalej poukázal na ustanovenie § 156 ods. 6 daňového poriadku účinného od 01.01.2012 do 31.12.2012, podľa ktorého sa daňovému subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní úrok z omeškania nevyrubí. Zo znenia citovaného zákona nevyplýva, že tieto sankcie sa nevyrubujú iba počas trvania reštrukturalizačného konania, ani to, že následne ich vyrubiť je možné. Takýto výklad by podľa názoru žalobcu bol v rozpore so znením zákona. Pokiaľ by sa správca dane riadil ustanovením § 156 ods. 6 písm. d/ daňového poriadku v znení účinnom od 01.01.2012 do 31.12.2012, tak potom bol povinný rešpektovať aj ustanovenie § 84 ods. 1 písm. g/ veta za bodkočiarkou daňového poriadku o zániku takejto pohľadávky a tiež § 120 ods. 1, § 121 ods. 1 § 155 ods. 1 a 2 zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Žalobca považuje názor krajského súdu ohľadne výkladu a aplikácie § 84 ods. 1 písm. g/ časť vety za bodkočiarkou daňového poriadku uvedený na strane 14 ods. 1 rozsudku krajského súdu za neprijateľný. Zo znenia § 84 ods. 1 v previazanosti na prvú časť textu písm. g/ je zrejme, že táto sa týka daňového nedoplatku. Ďalšia časť vety za bodkočiarkou sa však týka iných daňových pohľadávok. Pohľadávkami sú podľa § 2 písm. e/ daňového poriadku pohľadávky na dani do lehoty splatnosti dane a daňou sa rozumie v zmysle § 2 písm. b/ daňového poriadku aj úrok z omeškania. Žalobca nesúhlasil ani s názorom krajského súdu, že zákonodarca nemal na mysli aj také daňové pohľadávky, ktoré vznikajú až rozhodnutím, pretože takýto názor je v zjavnom rozpore s ďalšou časťou vety, ktorá znie, že tieto pohľadávky alebo ich časti po skončení reštrukturalizácie nemožno dodatočne vyrubiť. Pokiaľ by bol názor krajského súdu a jeho výklad správny, tak potom by zákonodarca neuviedol ďalej v texte práve to, že tieto pohľadávky alebo ich časti nemožno dodatočne vyrubiť po skončení reštrukturalizácie, čo však krajský súd nebral do úvahy. Žalobca zotrval na vznesenej námietke retroaktivity a v tejto časti považoval odôvodnenie rozsudku krajského súdu za nesprávne. Poukázal na to, že v danom prípade neskorší zákon účinný do 01.01.2013, ktorým bolo pôvodné znenie § 156 ods. 6 písm. d/ daňového poriadku o tom, že úrok z omeškania sa nevyrubí daňovému subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní a čomu zodpovedala aj znenie § 84 ods. 1 písm. g/ posledná časť textu daňového poriadku sa snažil určovať to čo v minulosti nebolo a nemalo byť a čo nebolo ani počas účinnosti starého zákona. Neskorší zákon zmenil nielen právnu úpravu platnú v čase kedy daňový subjekt porušil svoje daňové povinnosti, keď nezaplatil daň a preddavky na daň včas a kedy už boli splnené aj podmienky na vznik a existenciu daňovej pohľadávky, ale právnu úpravu platnú a účinnú od 01.01.2012 do 31.12.2012, to znamená v čase kedy bolo začaté reštrukturalizačné konanie a povolená reštrukturalizácia, ktorá neumožňovala vyrubiť úrok z omeškania. Neskoršia zákonná úprava účinná od 01.01.2013 bola následne koncom roka 2013 aplikovaná v neprospech daňového subjektu, žalobcu, bez ohľadu na skoršie znenie právnych predpisov. Podľa názoru žalobcu je v rozpore s princípom ochrany právnej istoty, ak v budúcnosti dôjde k zhoršeniu doterajšej právnej pozície jednotlivca, keďže aj podľa názoru Ústavného súdu SR v prípade pravej i nepravej retroaktivity je nevyhnutné všímať si nadobudnuté práva, ktoré by mali byť pre budúcnosť zlepšované a nie zhoršované. Žalobca je toho názoru, že nielen žalovaný, ale aj krajský súd vzhľadom na nesprávny právny názor skutkové zistenia a nesprávne právne posúdiť, čo malo za následok nezákonnosť aj rozhodnutia vydaného krajským súdom.

V písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaný navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. k tvrdeniam žalobcu v odvolaní uviedol, že z prechodného ustanovenia § 165 ods. 7 daňového poriadku vyplýva, že sankčný úrok podľa zákona o správe daní a poplatkov sa považuje za úrok z omeškania podľa daňového poriadku. Možno ho vyrubiť do 5 rokov odo dňa vzniku nedoplatku tak podľa zákona o správe daní (§ 35 ods. 9), ako aj podľa daňového poriadku (§ 156 ods.

8). Tvrdenie, že pri vyrubení sankcie bola využitá neskoršia zákonná úprava následne aplikovaná v neprospech žalobcu je neopodstatnené, pretože daňový poriadok poskytuje riešenie pri ukladaní sankcií, ktoré vznikli na základe skoršieho právneho predpisu, t.j. zákona o správe daní a poplatkov. Rovnako je neopodstatnené tvrdenie žalobcu, že pri vyrubení sankcií išlo o svojvôľu správcu dane a, že mu nič nebránilo sankcie vyrubiť aj priebežne, pretože mu to zákon umožňoval. Tým, že si daňový subjekt (žalobca) nespĺnil zákonné povinnosti známe v roku 2009, 2010 a 2011 a správca dane vyrubil sankcie až v roku 2013 jednorázovo, nepostupoval v rozpore s ustanoveniami daňového poriadku. Pokiaľ žalobca v nadväznosti na ustanovenie § 95 ods. 1 tretia veta a ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov účinného v čase, kedy došlo k porušeniu jeho povinnosti uvádza, že vlastnosť, ktorú nadobudla takáto pohľadávka v čase svojho vzniku jej nemožno následne odňať, tak podľa žalovaného nenastali zmeny právnych následkov, ako tvrdí žalobca. V nadväznosti na uznesenie sp. zn. 1R/3/2012 zo dňa 21.01.2013, zverejneného v Obchodnom vestníku 19/2013 dňa 28.01.2013, ktorým Okresný súd v Banskej Bystrici potvrdil reštrukturalizačný plán prijatý schvaľovacou schôdzou a ukončil reštrukturalizáciu žalobcu, bol správca dane podľa § 158 ods. 5 daňového poriadku povinný postupovať po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie podľa zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov, pokiaľ ide o prihlasovanie pohľadávok. Pre účely konkurzu a reštrukturalizácie je osobitne v daňovom poriadku zadefinovaná pohľadávka vzniknutá po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania, ktorou je daňový nedoplatok vzniknutý v deň vyhlásenia konkurzu alebo po vyhlásení konkurzu, v deň začatia reštrukturalizačného konania alebo po začatí reštrukturalizačného konania. Nedoplatok je definovaný v § 2 písm. f/ daňového poriadku ako dlžná suma dane po lehote splatnosti dane, pričom daňou sa rozumie nielen daň podľa osobitných predpisov, ale aj úrok z omeškania, úrok, pokuta, miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (§ 2 písm. b/). V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že rozdiely medzi zákonom o správe daní a daňovým poriadkom nemožno prehliadnúť už pri samotnej definícii pohľadávky na účely konkurzu a reštrukturalizácie, čo je podstatné hlavne pri prihlasovaní pohľadávok správcom dane do uvedených konaní. Zákon o správe daní považoval za daňovú pohľadávku nezaplatenú sumu dane, pri ktorej daňová povinnosť vznikla podľa zákona o správe daní alebo osobitných predpisov, ale aj daňovú pohľadávku, ktorá nebola priznaná daňovým subjektom alebo vyrubená správcom dane. Pokuty, sankčný úrok a úrok sa považovali za daňovú pohľadávku len vtedy, ak mohli byť správcom dane vyrubené do vyhlásenia konkurzu alebo do povolenia reštrukturalizácie (§ 95 ods. 1). Daňový poriadok upustil od takéhoto vymedzenia a za pohľadávku na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje daňový nedoplatok, ktorý je definovaný v § 2 písm. f/ ako dlžná suma dane po lehote splatnosti dane, pričom daňou sa rozumie nielen daň podľa osobitných predpisov, ale aj úrok z omeškania, úrok pokuta a miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (§ 2 písm. b/). Pohľadávkou vzniknutou po začatí reštrukturalizácie sa rozumie daňový nedoplatok, ktorý vznikol v deň začatia reštrukturalizačného konania, resp. po začatí reštrukturalizačného konania. K námietke žalobcu, že správcovi dane vzniklo právo na zaplatenie sankcií zo zákona a súčasne povinnosť požadovať ich zaplatenie, pričom ich výška mu bola známa a bolo vecou správcu dane, aby si svoje právo uplatnil a prihlásil vyčíslenú pohľadávku do reštrukturalizačného konania žalovaný uviedol, že vzhľadom na definíciu pohľadávky, ktorou sa pre účely konkurzu a reštrukturalizácie podľa daňového poriadku rozumie daňový nedoplatok sa za pohľadávky, ktoré neboli v reštrukturalizácii riadne a včas prihlásené považujú aj tie, ktoré vznikli po začatí reštrukturalizačného konania, lebo nemohli byť prihláškou prihlásené, ale aj tie, ktoré síce mohli byť prihlásené, ale správca dane ich neprihlásil. Sankčný úrok sa považuje za pohľadávku na účely reštrukturalizácie až po jeho vyrubení a nezaplatení v lehote splatnosti, t. j., keď sa stane nedoplatkom. Až na základe takto vyrubeného sankčného úroku a za splnenia podmienok stanovených v § 84 ods. 1 písm. g/ a daňového poriadku daňový nedoplatok zanikne zo zákona. Podľa § 156 ods. 2 daňového poriadku správca dane musí vyrubiť sankcie vypočítané do začatia reštrukturalizačného konania a takto vyrubené sankcie musia vzniknúť (musia byť splatné), aby správca dane mohol do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie ako sankcie vzniknuté prihláškou prihlásiť. Existencia ich vzniku je podmienkou, aby podľa § 2 písm. f/ daňového poriadku vznikol daňový nedoplatok. V prípade, že správca dane vyrubí úrok do začatia reštrukturalizačného konania a takto vyrubený úrok aj do začatia reštrukturalizačného konania vznikne k, správca dane je oprávnený ho prihlásiť prihláškou do reštrukturalizácie. Ak však úrok do začatia reštrukturalizačného konania nevyrubí a jeho vznik a splatnosť nastane po začatí reštrukturalizačného konania, potvrdenia reštrukturalizačného

plánu súdom vzhľadom na ustanovenie § 120 ods. 1 zákona o konkurze a reštrukturalizácii zaniká. Vzhľadom k tomu, že správca dane vyrubil sankcie po skončení reštrukturalizácie, nemohli byť ako pohľadávky prihlásené do reštrukturalizácie v lehote, pretože v čase reštrukturalizačného konania neboli daňovým nedoplatkom. Výmožiteľnosť takýchto pohľadávok nemá vplyv na povinnosť správcu dane vyrubiť ich. Sankcie vyrubuje správca dane podľa daňového poriadku, ktorý na rozdiel od zákona o správe daní osobitne neupravuje účinky vyhlásenia konkurzu a povolenia reštrukturalizácie. Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcu, že ak by sa správca dane riadil ustanovením § 156 ods. 6 písm. d/ a daňového poriadku v znení účinnom od 01.01.2012 do 31.12.2012, tak bol povinný rešpektovať ustanovenie § 84 ods. 1 písm. g/, veta za bodkočiarkou daňového poriadku, žalovaný uviedol, že v danom prípade je potrebné pojem pohľadávka nahradiť pojmom daňový nedoplatok a z toho vyplýva, že posledná časť vety za bodkočiarkou („...tieto pohľadávky alebo ich časti po skončení reštrukturalizácie nemožno dodatočne vyrubiť“) je v podmienkach a definíciách daňového poriadku nevykonateľná a aplikovateľná by bola len v tom prípade, ak by prihlasovanie pohľadávok spadlo do obdobia účinnosti zákona o správe daní, ale reštrukturalizačný plán by bol potvrdený až za účinnosti daňového poriadku, čo sa v danom prípade nestalo.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), ktorý upravuje v § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Odvolicie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (§ 492 ods. 2 SSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 10 ods. 2 OSP), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 211 a nasl. OSP) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní a dospel k záveru, že podanému odvolaniu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej OSP, s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP).

Najvyšší súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 OSP nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnym poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a celom rozsahu sa s ním stotožnil.

Len na doplnenie uvádza k odvolacím dôvodom nasledovné:

Nepovažuje za dôvodnú odvolaciu námietku tvrdiacu, že dôvody uvedené krajským súdom, pre ktoré boli žaloby zamietnuté, právne neobstoja. Krajský súd uviedol, že právne posúdenie veci závisí od posúdenia povahy sankčných úrokov a úrokov z omeškania z hľadiska, či sú takými pohľadávkami, ktoré bol správca dane povinný uplatniť v reštrukturalizačnom konaní, resp. ich neuplatnením došlo k následkom tvrdným v žalobách. Dospel k záveru, že v konaní pred správnymi (daňovými) orgánmi nedošlo k porušeniu zákona, keď správca dane vydal rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania a sankčných úrokov v zákonnej lehote a nemohli byť uplatnené zákonným spôsobom v reštrukturalizácii. Najvyšší súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu v súvislosti s poukazovaním na rozhodnutia, ktoré boli vydané v sociálnych veciach. Tak ako daňové orgány konali a rozhodovali podľa právnych predpisov, vzťahujúcich sa na konanie v daňových veciach, tak aj krajský súd pri posudzovaní

zákonosti postupu a rozhodovania daňových orgánov posudzoval, či nedošlo k porušeniu právnych predpisov, vzťahujúcich sa na konanie v daňových veciach. Aj podľa názoru najvyššieho súdu nebolo povinnosťou správcu dane rozhodnúť o uvedených sankciách „potom, čo vedel o nesplnení povinnosti“, ale v lehote, stanovenej zákonom. Rozhodnutie správcu dane o sankciách má konštitutívny charakter a nie deklaratórny, ako sa mylne domnieva žalobca. Správny je záver daňových orgánov, že správca dane nemohol v reštrukturalizácii uplatniť pohľadávky, ktoré ešte neexistovali. Ustanovenie § 84 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku, ako na to správne poukázal žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu, by bolo aplikovateľné len v tom prípade, ak by prihlasovanie pohľadávok spadlo do obdobia účinnosti zákona o správe daní, ale reštrukturalizačný plán by bol potvrdený až za účinnosti daňového poriadku, čo sa v danom prípade nestalo.

Za týchto okolností aj najvyšší súd považoval v danej veci postup a rozhodovanie správcu dane ako aj žalovaného v súvislosti s rozhodovaním o sankčných úrokoch a úrokoch z omeškania za súladné so zákonom. Krajský súd rozhodol v danej veci (resp. v daných veciach) vecne správne, keď žaloby ako nedôvodné zamietol.

Senát najvyššieho súdu v posudzovanej veci preto dospel k záveru, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP. Účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca v konaní nebol úspešný a žalovanému v tomto konaní náhrada trov konania neprináleží.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.