

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/29/2021
Identifikačné číslo spisu: 2019200372
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2019200372.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu: MIKROVRT, spol. s r.o., so sídlom Sládkovičova 67, 920 41 Leopoldov, IČO: 36 227 731, právne zastúpeného: WITT&KLEIM ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA S.R.O., so sídlom Dolná 6, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 257 164, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č: 102784592/2019 zo dňa 03. decembra 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/132/2019 zo dňa 19. novembra 2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/132/2019 zo dňa 19. novembra 2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie a rozhodnutie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trnava (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 102257875/2019 zo dňa 30.09.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 850,70 Eur za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, a to na základe § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej aj „Daňový poriadok“).

2. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia poukázal správca dane na to, že daňový subjekt podal hlásenie k dani z príjmov zo závislej činnosti za rok 2013 dňa 07.04.2014. Priznaná daň predstavovala sumu 22.101,03 eur. Daň vo výške 1.437,92 eur bola uhradená do dňa splatnosti. Suma vo výške 19.245,19 eur bola zahrnutá do reštrukturalizačného plánu. Suma vo výške 1.417,92 eur, ktorá predstavuje preddavok za november 2013, nebola dotknutá reštrukturalizáciou, prihlásená v reštrukturalizácii a nebola súčasťou reštrukturalizačného plánu. Daňový subjekt predmetnú sumu neuhradil v ustanovenej lehote a výške, t. j. do 30.04.2014. V nadväznosti na uvedené správca dane podľa § 156 ods. 1 a 2 Daňového poriadku vyčíslil úrok z omeškania z dlžnej sumy 1.417,92 eur za 1461 dní omeškania (30.04.2014 - 30.04.2018) pri aplikovaní 15 % úrokovej sadzby na sumu 850,75 eur.

3. Žalovaný prvostupňové rozhodnutie na odvolanie žalobcu potvrdil rozhodnutím č. 10278492/2019 zo dňa 03.12.2019 (ďalej aj „druhostupňové rozhodnutie“).

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Správnu žalobou doručenu Krajskému súdu v Trnave (ďalej aj krajský súd“ alebo „správny súd“) sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti prvostupňového rozhodnutia a druhostupňového rozhodnutia, ich zrušenia a vrátenia vecí správcovi dane na ďalšie konanie.

5. Krajský súd rozsudkom č. k. 14S/132/2019 zo dňa 19.11.2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok krajského súdu“) žalobe vyhovel, zrušil prvostupňové i druhostupňové rozhodnutie, vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania.

6. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd sumarizoval priebeh administratívneho konania, zhrnul argumenty žalobcu a žalovaného, citoval aplikovateľné ustanovenia právnych predpisov a uviedol nasledovné skutkové a právne závery.

7. Úvodom krajský súd uviedol, že medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca priznanú DPH (pozn. kasačného súdu - správne má byť daň z príjmov) za obdobie roku 2013 vo výške 22.101,03 eur zaplatil tak, že daň vo výške 1.417,92 eur uhradil do dňa splatnosti a sumu 19.245,19 eur zahrnul do reštrukturalizačného plánu. Suma 1.417,92 eur, čo predstavuje preddavok na dani za november 2013, nebola zahrnutá do reštrukturalizačného plánu. Žalobca uvedenú sumu neuhradil v lehote 30.04.2014. Rovnako je preukázané, že správca dane vydal rozhodnutie až po zverejnení reštrukturalizačného plánu, čo znamená, že u žalobcu nastali účinky plánu podľa § 155 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej aj „ZKR“).

8. Ďalej dal krajský súd do pozornosti, že uznesením zo dňa 09.12.2013, sp. zn. 36R/7/2013, uverejnenom v Obchodnom vestníku č. 245/2013 dňa 19.12.2013, Okresný súd Trnava začal reštrukturalizačné konanie voči žalobcovi. Uznesením zo dňa 13.10.2014, sp. zn. 36R/7/2013, zverejnenom v Obchodnom vestníku č. 201/2014 dňa 21.10.2014 Okresný súd Trnava povolil reštrukturalizáciu žalobcu, potvrdil reštrukturalizačný plán žalobcu a ukončil reštrukturalizáciu (pozn. kasačného súdu - správne má byť, že Okresný súd Trnava reštrukturalizáciu žalobcu povolil uznesením zo dňa 15.04.2014 zverejneným v Obchodnom vestníku č. 77/2014 dňa 23.04.2014 a reštrukturalizačný plán potvrdil a reštrukturalizáciu skončil uznesením zo dňa 13.10.2014 zverejnenom v Obchodnom vestníku č. 201/2014 dňa 21.10.2014).

9. Za spornú označil krajský súd právnu otázku, či správca dane a následne žalovaný postupovali v súlade s Daňovým poriadkom a ZKR, keď žalobcovi dopočítali ďalší úrok z omeškania v sume 850,75 eur za obdobie počas reštrukturalizácie a po jej skončení (§ 156 ods. 8 Daňového poriadku), keď ide o pohľadávku, ktorá bola zahrnutá do reštrukturalizačného plánu a tento bol súdom potvrdený, čím nastali jeho účinky podľa § 155 ods. 3 ZKR. Za právne relevantné pritom považoval dve základné skutočnosti, a to že daňový nedoplatok (nezaplatená daň) žalobcu nebol do začatia reštrukturalizácie uhradený a ďalej, že daňový nedoplatok spolu s úrokom z omeškania bol zahrnutý do

reštrukturalizačného plánu, ktorý bol potvrdený súdom a nadobudol účinnosť jeho zverejnením v Obchodnom vestníku t. j. dňa 21.10.2014.

10. V tejto súvislosti krajský súd upozornil žalovaného, že reštrukturalizačným plánom boli nastavené nové lehoty splatnosti, pred uplynutím ktorých sa žalobca nemohol dostať do omeškania s tým, že tieto nové lehoty splatnosti nahrádzajú lehoty splatnosti uvedené v ustanovení § 156 ods. 1 Daňového poriadku. Preto po dni schválenia reštrukturalizačného plánu mal správca dane právo predpísať žalobcovi úrok z omeškania z pohľadávky prihlásenej do reštrukturalizácie len vtedy, ak by sa dostal do omeškania s platením takto zmenenej pohľadávky. Táto skutočnosť však podľa odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, ako aj prvostupňového rozhodnutia nenastala.

11. Krajský súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že podľa rozsudkov Najvyššieho súdu SR republiky sp. zn. 2Sžf/128-132/2014 zo dňa 22.02.2017, sp. zn. 6Sžf/47/2015 zo dňa 24.05.2017 a sp. zn.2Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018, rozhodnutie, ktorým sa vyrubuje úrok z omeškania za nezaplatenie daňovej povinnosti riadne a včas, má konštitutívny charakter a že úrok z omeškania (do začatia reštrukturalizácie) je možné vyrubiť aj po ukončení reštrukturalizácie, ak bol v danom období dlžník v omeškani.

12. Krajský súd prijal záver, že úrok z omeškania vzťahujúci sa k pohľadávke zahrnutej do reštrukturalizačného plánu je, s poukazom na ustanovenie § 156 ods. 2 Daňového poriadku, zákonné dorubiť iba do začatia reštrukturalizačného konania, pochopiteľne za splnenia podmienky, že dlžník riadne reštrukturalizačný plán plní resp. splní.

13. V nadväznosti na vyššie uvedené krajský súd rozhodnutia finančných orgánov zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, pričom mu stanovil povinnosť oboznámiť sa s reštrukturalizačným plánom žalobcu, lehotami splatnosti uplatnenej pohľadávky (priznanej DPH za zdaňovacie obdobie roku 2013) a jeho plnením, pričom možnosť dorubiť ďalší úrok z omeškania bude daná výlučne v prípade, ak by žalobca neuhradil svoj záväzok v určených lehotách splatnosti.

III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

14. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“), v ktorej namietal, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

15. Sťažovateľ nesúhlasil s argumentáciou krajského súdu z dôvodu, že nevychádza zo stavu zisteného správnymi orgánmi. Zdôraznil, že v posudzovanom prípade išlo o vyrubenie úrokov z omeškania za neodvedenie preddavkov na daň zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie november 2013 (nie DPH, ako na viacerých miestach uvádza krajský súd), ktorý nebol zahrnutý do reštrukturalizačného plánu, a teda neboli nastavené nové lehoty splatnosti.

16. Sťažovateľ zrekapituloval skutkový stav tak, že daňový subjekt podal dodatočné hlásenie k dani z príjmov zo závislej činnosti za rok 2013 dňa 10.06.2014. Priznaná daň predstavovala sumu 22.101,03 eur. Z toho daň vo výške 1.437,92 eur bola uhradená do dňa splatnosti, suma vo výške 19.245,19 eur bola zahrnutá do reštrukturalizačného plánu a suma 1.417,92 eur predstavujúca preddavok na daň za zdaňovacie obdobie november 2013 nebola prihlásená do reštrukturalizácie a nebola súčasťou reštrukturalizačného plánu. Neuhradené preddavky na daň za november 2013 sa stali daňou 30.04.2014, a preto nemohli byť prihlásené do reštrukturalizácie, ktorá začala 20.12.2013 a skončená 21.10.2014 potvrdením reštrukturalizačného plánu.

17. Uviedol, že v zmysle § 2 písm. u) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“) preddavkom na daň je povinná platba na daň, ktorá sa platí v priebehu zdaňovacieho obdobia, ak skutočná výška dane za toto obdobie ešte nie je známa. Preddavok na daň sa platí

správcovi dane, pričom po skončení zdaňovacieho obdobia sa preddavky započítajú na úhradu dane (§51c zákona o dani z príjmov). Sťažovateľ namietal, že preddavok za november 2013 nebol daňovým nedoplatkom vzniknutým do začatia reštrukturalizácie, a preto ani nemohol byť pohľadávkou na účely prihlasovania v reštrukturalizácii.

18. Podľa sťažovateľa z napadnutého rozsudku nie je zrejmé, z čoho súd prevzal konštatovanie žalovaného (bod 4), že išlo o vyrubenie pokračujúceho úroku z omeškania na DPH a že spornou otázkou bolo dopočítanie úroku z omeškania za obdobie počas reštrukturalizácie a po jej skončení, keď išlo o pohľadávku zahrnutú do reštrukturalizačného plánu. V posudzovanom prípade nešlo o vyrubenie „pokračujúceho“ úroku z omeškania na DPH, ani o vyrubenie úroku vzťahujúceho sa na daňovú povinnosť vzniknutú do začatia reštrukturalizácie a skutočnosti uvádzané krajským súdom sú nepravdivé.

19. Sťažovateľ zdôraznil, že preddavky na november 2013 neboli súčasťou reštrukturalizačného plánu, a teda nedošlo k ich novej splatnosti. Nie sú dotknuté reštrukturalizáciou a je možné ich úročiť. Preto nebol ani daný dôvod predkladať súdu listiny týkajúce sa samotnej reštrukturalizácie.

20. Závery krajského súdu tak sťažovateľ považoval za nezrozumiteľné a vo vzájomnom rozpore. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

21. Žalobca vo svojom obsiahlom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej argumentácii obsiahnutej v správnej žalobe. Podľa jeho názoru rozhodol krajský súd na základe správneho právneho posúdenia veci a s kasačnými bodmi sťažovateľa sa nestotožnil.

22. Žalobca citoval dotknuté ustanovenia § 120 ods. 1 a 2 ZKR a § 155 ods. 2 ZKR, ako aj § 156 ods. 2 a § 84 ods. 1 písm. g) a § 158 ods. 5 Daňového poriadku. Zdôraznil, že ZKR je vo vzťahu k Daňovému poriadku vo vzťahu špeciality, a na vzniknuté právne otázky (vznik pohľadávok, ich vzťahy a zánik) je potrebné aplikovať príslušné ustanovenia ZKR.

23. Žalobca zdôraznil účel samotnej reštrukturalizácie a ZKR a potrebu vykladať právne normy v súlade s nimi. Podľa neho výklad, ktorý nesmeruje k úplnému vysporiadaniu majetkových vzťahov za obdobie do začatia reštrukturalizačného konania ale k preneseniu majetkových vzťahov spadajúcich skutkovo (ekonomicky) do obdobia pred týmto začatím do ďalšej právnej a ekonomickej existencie žalobcu po úspešnom ukončení reštrukturalizácie, nie je súladný s účelom ZKR. Úrok z omeškania vyrubený z primárnej pohľadávky (ne)prihlásenej do reštrukturalizácie po potvrdení plánu odporuje účelu ZKR a narúša legitímne očakávania žalobcu, pretože sa ukladá žalobcovi povinnosť uhrádzať pohľadávky vzniknuté po skutkovej stránke pred reštrukturalizáciou.

24. Žalobca poukázal na § 120 ZKR stanovujúci okamih vzniku pohľadávky, a to ako okamih, kedy ju bolo možné prvýkrát plniť, čo platí aj pre úrok z omeškania, ktorý bolo možné plniť najneskôr prvý deň omeškania. Podľa sťažovateľa skutkové deje, ku ktorým sa pohľadávka viaže, sa datujú k novembru 2013, čo je pred začatím reštrukturalizačného konania (20.12.2013). Podľa neho primárnu pohľadávku teda bolo potrebné prihlásiť do reštrukturalizácie vrátane jej príslušenstva, ak nie ako riadnu, tak ako podmienenú pohľadávku. Namietal tiež, že primárna pohľadávka, z ktorej bol vyrubený úrok z omeškania, bola daňou za zdaňovacie obdobie 2013, a táto bola prihlásená do reštrukturalizácie.

25. Poukázal na rozlišovanie pohľadávok podľa momentu ich vzniku na pohľadávky uplatňované prihláškou (staré dlhy, vzniknuté pred začatím reštrukturalizačného konania) a prednostné pohľadávky (vzniknuté po jeho začatí), pričom ak staré dlhy prihlásené nebudú, zanikne ich vymáhateľnosť v dôsledku potvrdenia plánu súdom. Rozhodujúci je teda vznik a nie až splatnosť pohľadávky. Ak primárna pohľadávka vrátane jej príslušenstva nie je uplatnená prihláškou, zaniká právo vymáhať ju. Podľa sťažovateľa neexistuje relevantný argument, prečo správca dane úrok z omeškania riadne a včas neprihlásil spolu s primárnou pohľadávkou, resp. ju nevyrubil odo dňa omeškania do dňa začatia reštrukturalizačného konania.

26. Konštatoval, že pohľadávka na úrok z omeškania nevzniká právoplatnosťou rozhodnutia o jeho vyrubení. Taktiež podľa neho orgány štátnej správy nemajú uplatňovať sankcie týkajúce sa pohľadávok, ktorých vznik skutkovo spadá pred reštrukturalizačným konaním.

27. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23.05.2017, podľa ktorého nie je možné považovať úrok z omeškania za samostatný daňový nedoplatok, ale tento zdieľa osud dane s tým, že každá peňažná sankcia vzniká zo zákona z titulu deliktuálnej zodpovednosti daňového subjektu po márnom uplynutí zákonnej lehoty.

28. Stotožnil sa s krajským súdom v tom, že primárna pohľadávka bola prihlásená a zahrnutá do reštrukturalizačného plánu, okamihom účinného potvrdenia plánu súdom (22.10.2014) sa jej zmenila splatnosť a výška a pôvodný záväzok bol nahradený novým. Správca dane tak konal v rozpore so zákonom, keď úroky vyrubil aj od 22.10.2014, kedy primárna pohľadávka de iure zanikla a bola nahradená inou pohľadávkou, a teda žalobca nemohol byť v omeškaní z jej úhradou.

29. Záverom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú a žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania.

30. V doplnení k vyjadreniu ku kasačnej sťažnosti žalobca poukázal na novú judikatúru Najvyššieho súdu SR (rozsudok veľkého senátu sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021), ktorú žiadal aplikovať na prejednávany prípad.

IV.

Právne závery kasačného súdu

31. Najvyšší správny súd SR začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/29/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

32. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 2 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 SSP).

33. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30.03.2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

34. Podľa § 158 ods. 1 Daňového poriadku: „Daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku.“

35. Podľa § 158 ods. 3 Daňového poriadku: „Ak daňový nedoplatok vznikol v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň začatia reštrukturalizačného konania, alebo po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania, považuje sa za pohľadávku vzniknutú po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania.“

36. Podľa § 158 ods. 5 Daňového poriadku: „Po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu.“

37. Podľa § 120 ods. 1 ZKR: „Ak tento zákon neustanovuje inak, právo uplatňovať svoje nároky počas reštrukturalizácie majú len veritelia, ktorí spôsobom ustanoveným týmto zákonom prihlásili svoje pohľadávky. Ak sa tieto nároky v reštrukturalizácii riadne a včas neuplatnia prihláškou, právo vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi v prípade potvrdenia reštrukturalizačného plánu súdom zaniká.“

38. Podľa § 120 ods. 2 ZKR (v znení do 28.02.2017): „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 nepenažné 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.“

39. Podľa § 120 ods. 2 ZKR (v znení od 01.03.2017): „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 nepenažné 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. Vznikom pohľadávky zo súkromnoprávneho vzťahu sa rozumie okamih vzniku práva na plnenie podľa § 488 Občianskeho zákonníka bez ohľadu na to, či už nastal čas plnenia. Vznikom pohľadávky z verejnoprávneho vzťahu sa rozumie okamih, keď dlžník bol prvýkrát oprávnený plniť takúto pohľadávku.“

40. Podľa § 155 ods. 2 ZKR v rozhodnom znení: „Zverejnením uznesenia o potvrdení plánu v Obchodnom vestníku zaniká právo veriteľov, ktorí riadne a včas podľa tohto zákona neprihlásili svoje pohľadávky, vymáhať tieto pohľadávky voči dlžníkovi...“

41. Predmetom súdneho prieskumu boli rozhodnutia finančných orgánov, ktorými bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania za nezaplatenie dane z príjmov za november 2013 za obdobie omeškania od 30.04.2014 do 30.04.2018, pričom dňa 20.12.2013 sa začalo reštrukturalizačné konanie a dňa 22.10.2014 skončila reštrukturalizácia žalobcu potvrdením reštrukturalizačného plánu. Nosnou sťažnostnou námietkou žalovaného (sťažovateľa) bolo, že právny názor krajského súdu, ktorý jeho rozhodnutie zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, je nesprávny, pretože nemá oporu v skutkových zisteniach správnych orgánov. Kasačný súd po preskúmaní súdneho a administratívneho spisu konštatuje, že táto argumentácia sťažovateľa je dôvodná. Krajský súd svoje právne závery postavil na takých skutkových okolnostiach, ktoré z administratívneho spisu nevyplývajú, a preto jeho právne posúdenie a rozhodnutie vo veci samej neobstojí a je potrebné ho zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

42. Krajský súd za podstatnú pre rozhodnutie považoval tú skutočnosť, že primárna pohľadávka (daňový nedoplatok) spolu s úrokom z omeškania bola zahrnutá do reštrukturalizačného plánu, ktorý bol potvrdený súdom, a teda vzťahujú sa na ňu účinky reštrukturalizácie. V nadväznosti na tieto skutočnosti právne vyhodnotil, že úrok z omeškania vzťahujúci sa k pohľadávke zahrnutej do reštrukturalizačného plánu je, s poukazom na § 156 ods. 2 Daňového poriadku, zákonné dorubiť iba do začatia reštrukturalizačného konania, za podmienky, že dlžník riadne reštrukturalizačný plán plní.

43. Kasačný súd sa plne stotožňuje so sťažovateľom v tom, že v prvostupňovom rozhodnutí bolo jasne uvedené, že primárna pohľadávka - suma dane vo výške 1.417,92 eur, ktorá predstavuje preddavok za november 2013, nebola dotknutá reštrukturalizáciou, prihlásená v reštrukturalizácii a nebola súčasťou reštrukturalizačného plánu (viď bod 2 odôvodnenia tohto rozsudku). Kasačnému súdu nie je z odôvodnenia napadnutého rozsudku zrejmé ani to, na základe akého podkladu krajský súd uvedené skutkové okolnosti ustálil a konštatoval.

44. Obdobne i tvrdenie krajského súdu, že úrok z omeškania bol vyrubený ako pokračujúci úrok z omeškania za obdobie od začatia reštrukturalizačného konania, nevyplýva z administratívnych rozhodnutí. Naopak, úrok z omeškania vo výške 850,75 eur, ktorý je predmetom napadnutých rozhodnutí, bol definovaný ako úrok z dlžnej sumy vo výške 1.417,92 eur za omeškanie od prvého dňa omeškania (30.04.2014) do posledného dňa omeškania (30.04.2018), ktoré nastali po začatí reštrukturalizačného konania (20.12.2013). Pred začatím reštrukturalizačného konania teda z dlžnej sumy nebol vyrubený žiaden úrok z omeškania a ani logicky nemohol byť vyrubený, keďže daň vtedy splatná ešte nebola a žalobca v omeškani z tohto dôvodu nemohol byť.

45. Kasačný súd podotýka, že krajský súd už aj tú časť odôvodnenia rozsudku, v ktorej len sumarizoval priebeh konania pred finančnými orgánmi, nepopísal v súlade s obsahom napadnutých rozhodnutí tvoriacich súčasť administratívneho spisu. V bode 1 nesprávne definoval prvostupňové rozhodnutie správcu dane ako rozhodnutie č. 102784592/2019 zo dňa 03.12.2019, kým po správnosti malo ísť o rozhodnutie č. 102257875/2019 zo dňa 30.09.2019 (hoci vo výroku rozsudku bolo uvedené správne). Chyby sa dopustil aj v charakteristike uznesení súdu týkajúcich sa reštrukturalizácie žalobcu (viď bod 8 odôvodnenia tohto rozsudku). Na viacerých miestach (bod 1, 9, 46, 53 odôvodnenia napadnutého rozsudku) krajský súd nesprávne uvádzal, že úrok bol vyrubený za nezaplatenie pohľadávky na dani z pridanej hodnoty, hoci po správnosti malo ísť o daň z príjmov. V bode 4 citoval krajský súd z rozhodnutia žalovaného také pasáže textu, ktoré sa v druhostupňovom rozhodnutí vôbec nenachádzali, a síce „správca dane najskôr vyrubil úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti do dňa začatia reštrukturalizačného konania (t. j. do 19.12.2013) a takto vyrubený úrok z omeškania bol prihlásený do reštrukturalizačného konania prihláškou a následne správca dane prvostupňovým rozhodnutím vyrubil „pokračujúci“ úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou odo dňa nasledujúceho po dni začatia reštrukturalizačného konania až do dňa platby vrátane v súlade s § 156 ods. 2 daňového poriadku.“ Ako bolo uvedené vyššie, v predmetnom prípade bol úrok z omeškania podľa napadnutých rozhodnutí vyrubený jedným rozhodnutím od prvého dňa omeškania dňa 30.04.2014 (deň splatnosti dane) do 30.04.2018, o žiadnom „pokračujúcom“ úroku či predchádzajúcom vyrubení úroku sa rozhodnutia nezmiňujú.

46. V odôvodnení napadnutého rozsudku sa tak nachádza množstvo chýb a nezrovnalostí, ktoré nemajú len charakter zrejmej chyby v písaní, ale vyskytujú sa v takej miere a v takom rozsahu, že odôvodnenie pôsobí zmätočne a nepresvedčivo. Navyše chyby, ktoré sa vyskytujú v opise priebehu administratívneho konania, krajský súd zároveň preklápa aj do vlastného právneho posúdenia. Za základ rozhodnutia tak vzal také skutkové okolnosti, ktoré z administratívnych rozhodnutí nevyplývajú, a preto je i jeho následné právne posúdenie nepreskúmateľné. Správny súd je viazaný skutkovým a právnym stavom tak, ako ho zistil orgán verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP), čo sa vzťahuje na skutkové zistenia, ktoré sú uvedené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia či opatrenia orgánu verejnej správy. Správny súd ich môže modifikovať iba po vykonaní, t. j. po opakovaní alebo doplnení ním vykonaného dokazovania, čo krajský súd v uvedenom prípade nevykonával.

47. Nie je úlohou kasačného súdu, aby suploval úlohu krajského súdu a prvýkrát riešil právne otázky nastolené v správnej žalobe, ktoré si mal zodpovedať už krajský súd, pretože by tým znemožnil podať proti záverom správneho súdu opravný prostriedok - kasačnú sťažnosť. Kasačný súd teda považuje za nevyhnutné zrušiť napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, v ktorom sa krajský súd nanovo vysporiada so žalobnými námietkami, viazaný právnym názorom kasačného súdu.

48. Kasačný súd primárne poukazuje na to, že rozhodovacia prax Najvyššieho súdu SR v súvislosti s posudzovaním vzniku daňových pohľadávok titulom vyrubeného úroku z omeškania subjektov po reštrukturalizácii bola v čase rozhodovania krajského súdu nejednotná. K zjednoteniu rozhodovacej praxe došlo až na základe rozhodnutia veľkého senátu Najvyššieho súdu SR vo veci vedenej pod sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021 (ďalej aj „rozhodnutie veľkého senátu“), ktorého aplikácie sa domáhal aj žalobca v doplnení svojho vyjadrenia ku kasačnej sťažnosti. V rozhodnutí veľkého senátu bolo konštatované, že rozhodnutie správcu dane o vyrubení z úrokov z omeškania má len deklaratórnu

povahu, teda dospel k opačnému záveru než krajský súd v napadnutom rozsudku, ktorý konštatoval jeho konštitutívny charakter (bod 54 odôvodnenia napadnutého rozsudku).

49. Vzhľadom na relevanciu rozhodnutia veľkého senátu pre posudzovanú vec, ako aj viazanosť kasačného súdu rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR, vychádza kasačný súd z právneho názoru uvedeného v danom rozhodnutí:

50. „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. ... 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 dovtedy existujúce záväzky. ...

51. 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. ...

52. 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. Splatosť 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, nesplnenie 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).

53. 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. ...

54. ... Ako však už veľký senát uviedol, rozhodnutie o vyrubení len autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úrokoch z omeškania a určuje jej splatosť. ...

55. 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. ...“

56. Podstatné z rozhodnutia veľkého senátu pre prejednávajúcu vec je ustálenie povahy rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania, ktoré len autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úrokoch z omeškania a určuje jej splatosť. Samotná pohľadávka na úroky z omeškania však vzniká ex lege už dňom, kedy sa daňový dlžník dostal do omeškania s úhradou dane. Rozhodnutie veľkého senátu však bolo vydané za takého skutkového stavu, podľa ktorého primárna pohľadávka

jednoznačne vznikla ešte pred začatím reštrukturalizačného konania, a teda išlo o pohľadávku pred-reštrukturalizačnú. V uvedenom prípade však krajský súd pred-reštrukturalizačnú povahu pohľadávky ustálil v rozpore so skutkovými zisteniami obsiahnutými v rozhodnutiach finančných orgánov a bez toho, aby akokoľvek zdôvodnil, na základe čoho k uvedenému záveru dospel.

57. V ďalšom konaní bude potrebné v prvom rade objasniť povahu a vzájomný vzťah medzi pohľadávkou na úroky z omeškania a primárnou pohľadávkou na úhradu dane, a zaoberať sa vplyvom uskutočnenej reštrukturalizácie žalobcu na tieto pohľadávky. V zmysle ustálenej praxe kasačného súdu je pohľadávka na úrokoch z omeškania považovaná za pohľadávku sankčnej povahy, ktorej vznik sa viaže na objektívne okolnosti - existenciu splatnej dane (ako primárnej pohľadávky), nesplnenie daňovej povinnosti v lehote splatnosti a trvanie omeškania (viď rozhodnutie veľkého senátu i rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8 Sžfk 29/2021 zo dňa 24.11.2021). Podľa administratívnych rozhodnutí bol dátumom splatnosti dlžnej sumy dane (1.417,92 eur) deň 30.04.2014, a teda nasledujúci deň 31.04.2014 sa mal dlžník dostať do omeškania s jej zaplatením. Keďže tento deň nastal po začatí reštrukturalizačného konania (20.12.2013), javí sa, že samotná pohľadávka na úroky z omeškania je pohľadávkou prednostnou, ktorá reštrukturalizačným plánom nebola dotknutá.

58. Existencia pohľadávky na úrokoch z omeškania je však z titulu svojej sankčnej povahy závislá od existencie primárnej pohľadávky zodpovedajúcej dlžnej sume samotnej dane, keďže úroky z omeškania vznikajú, resp. prirastajú, len pokiaľ existuje primárna povinnosť daňového subjektu plniť - platiť splatnú daň. Daňový subjekt pochopiteľne nemôže byť zaviazaný na platenie úrokov z omeškania s úhradou splatnej dane, pokiaľ v žiadnom omeškaní s touto úhradou nie je, pretože jeho záväzok platiť túto daň zanikol, resp. sa zmenila jeho výška a splatnosť, resp. zaniklo právo veriteľa - správcu dane - ho vymáhať.

59. S ohľadom na túto „závislosť“ pohľadávky na úroky z omeškania od primárnej pohľadávky musí krajský súd zistiť a ustáliť aj skutkové okolnosti viažuce sa k „osudu“, resp. právnomu režimu primárnej pohľadávky a vplyvu reštrukturalizácie na ňu. Musí konkrétne ustáliť a náležite zdôvodniť, či primárna pohľadávka (dlžná suma dane) bola (i) prihlásená do reštrukturalizácie a dotknutá reštrukturalizačným plánom (kedy sa v zásade mení jej výška i splatnosť, § 120 ods. 1 ZKR) - avšak za opory v zistených skutočnostiach alebo (ii) či primárna pohľadávka mala byť ako pred-reštrukturalizačná pohľadávka prihlásená, no nebola, kedy by právo správcu dane vymáhať ju zaniklo (§ 120 ods. 1 ZKR, § 155 ods. 2 ZKR) alebo (iii) či ide o pohľadávku prednostnú vzniknutú až po začatí reštrukturalizačného konania (§ 120 ods. 2 ZKR), kedy by išlo o pohľadávku plánom nedotknutú a kedy by zároveň i pohľadávka na úroky z omeškania bola reštrukturalizáciou nedotknutá. Za tým účelom musí krajský súd tiež ustáliť okamih vzniku tejto primárnej pohľadávky. Hoci právna úprava precizujúca dátum vzniku pohľadávky v § 120 ods. 2 ZKR, posledná veta bola do zákona konkurze a reštrukturalizácii začlenená až z účinnosťou k 01.03.2017 (teda po reštrukturalizácii žalobcu), podľa dôvodovej správy tak bolo len z dôvodu odstránenia problémov aplikačnej praxe: „Podnety aplikačnej praxe signalizujú, že „starý dlh“ a „nový dlh“ dlžníka nie je úplne jasne rozlíšiteľný. Splatnosť pohľadávky však nie je podmienka vzniku pohľadávky a teda správny postup pre rozlíšenie „starého“ a „nového dlhu“ (v reštrukturalizácii prezentovaného inštitútom prednostnej pohľadávky) sú výlučne skutkové okolnosti vzniku pohľadávky.“ Z uvedeného dôvodu je preto potrebné stanoviť dátum vzniku primárnej pohľadávky s ohľadom na túto právnu úpravu aj v prejednávanej veci.

60. Zároveň bude potrebné prihliadnúť aj na ustanovenie § 156 ods. 2 Daňového poriadku, ktorý pre prípad začatia reštrukturalizácie daňového subjektu výslovne upravuje, že vyrubiť úrok z omeškania možno len za obdobie omeškania s platením spadajúce od nasledujúceho dňa po dni jej splatnosti do dňa začatia reštrukturalizačného konania.

61. Kasačný súd teda uzatvára, že aj keby samotná pohľadávka na úroky z omeškania vznikla deň nasledujúci po splatnosti dlžnej sumy dane až po začatí reštrukturalizačného konania, teda bola by pohľadávkou prednostnou a reštrukturalizáciou nedotknutou, v dôsledku čoho by ju mohol správca

dane následne vyčíslit' a vyrubiť za celé štyri roky omeškania, nemožno rozhodnutia vyrubujúce takýto úrok považovať za zákonné, keď na samotnú primárnu pohľadávku mohli dopadnúť účinky reštrukturalizácie, ktoré mali následne vplyv aj na existenciu, resp. výšku pohľadávky na úroky z omeškania.

62. Kasačný súd v tejto súvislosti pripomína, že ratiom právnej úpravy reštrukturalizácie je umožniť dlžníkovi nový „štart“, a preto by dlžníka nemali zaťažovať dlhy majúce svoj skutkový a právny základ v období pred tzv. rozhodujúcim dňom. Vyššie naznačeným postupom spočívajúcim v zohľadnení dopadu právneho režimu primárnej pohľadávky, od ktorej sa pohľadávka na úroky z omeškania odvíja, sa zároveň napĺňa i tento účel právnej úpravy.

63. Vzhľadom na to, že kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd svoje právne závery postavil na skutkových okolnostiach, ktoré nevyplývajú z administratívneho spisu, kasačnú sťažnosť považuje za dôvodnú a napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP.

64. V ďalšom konaní krajský súd v prvom rade riadne ustáli skutkový stav, na ktorý aplikuje správne právne normy, ktoré i správne vyloží a náležite sa vysporiada so všetkými podstatnými právnymi otázkami, zohľadniac právny názor kasačného súdu, ktorým je viazaný (§ 469 SSP).

65. O nároku na náhradu trov kasačného konania ako aj o nároku trov konania pred krajským súdom rozhodne v súlade s § 467 ods. 3 SSP krajský súd.

66. Senát Najvyššieho správneho súdu SR prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku riadny opravný prostriedok nie je prípustný.