

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/38/2021  
Identifikačné číslo spisu: 1018201449  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1018201449.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: L E H O R spol. s r.o., so sídlom Javorinka 147, 925 01 Galanta, IČO: 35 754 524, právne zastúpený: WITT & KLEIM ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA S.R.O., so sídlom Dolná 6, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 257 164, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101517238/2018 zo dňa 07.08.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/173/2018-61 zo dňa 18. novembra 2020, takto

### r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 2S/173/2018- 61 zo dňa 18. novembra 2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) rozhodol tak, že podľa § 191 ods. 1 písm. c), ods. 3 písm. a) a ods. 4 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101517238/2018 zo dňa 07.08.2018 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) spolu s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 100977862/2018 zo dňa 17.05.2018, ktorým 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 (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 996,70 € za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. O nároku na náhradu trov konania správny súd

rozhodol podľa § 167 SSP tak, že úspešnému žalobcovi voči žalovanému priznal plnú náhradu trov konania.

2. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia najskôr ozrejmil, že medzi účastníkmi bol sporný okamih vzniku úrokov z omeškania a s tým súvisiaca prípadná povinnosť správcu dane prihlásiť túto pohľadávku do reštrukturalizácie žalobcu. Ďalej považoval za preukázané, že žalobca podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2013 dňa 24.04.2013 a priznal vlastnú daňovú povinnosť v sume 1.661,26 €, ktorá bola splatná dňa 25.04.2013. V tejto lehote ju však neuhradil a tak nasledujúcim dňom (26.04.2013) vznikol na strane žalobcu daňový nedoplatok. Zároveň je nepochybné, že dňa 06.05.2016 sa začalo voči žalobcovi reštrukturalizačné konanie (uznesenie Okresného súdu Bratislava I zo dňa 02.05.2016 bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 87/2016 dňa 06.05.2016). Okresný súd Bratislava I následným uznesením zo dňa 09.01.2017 potvrdil reštrukturalizačný plán žalobcu a ukončil reštrukturalizáciu; reštrukturalizačný plán platí do 25.01.2025. Daňový nedoplatok na DPH za zdaňovacie marec 2013 vznikol pred začatím reštrukturalizácie žalobcu a preto bol správca dane povinný ho prihlásiť do reštrukturalizácie a aj keď nie je predmetom súdneho prieskumu, je významným pre určenie vzniku úroku z omeškania.

3. Správny súd poukázal na cieľ zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 7/2005 Z. z.“), ktorým je najmä efektívne riešiť úpadok dlžníka ako spoločensky nežiadúci stav v oblasti mnohopočetnej záväzkovej sféry alebo prostredníctvom speňazenia majetku úpadcu a kolektívnym uspokojením jeho veriteľov alebo postupným uspokojením veriteľov dlžníka spôsobom dohodnutým v reštrukturalizačnom pláne, s cieľom definitívneho uspokojenia pohľadávok. Správca dane, ktorý je veriteľom vo vzťahu k daňovému subjektu ako dlžníkovi v reštrukturalizácii, musí postupovať podľa ustanovení zákona č. 7/2005 Z. z. ako špeciálneho právneho predpisu a nie podľa Daňového poriadku ako všeobecného právneho predpisu, čo zdôrazňuje aj § 158 ods. 5 Daňového poriadku priamym odkazom na ustanovenia zákona č. 7/2005 Z. z..

4. Svoju argumentáciu podporil aj rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžo/5/2014 a sp. zn. 1/Sžf/2/2016, v ktorých súd zdôraznil, že prihlasované pohľadávky v procese reštrukturalizácie strácajú svoju vykonateľnosť za účelom zabezpečenia nemennosti majetku úpadcu. Veritelia svoje oprávnenia ako aj celkové procesné postavenie v reštrukturalizácii (§ 120 ods. 1 v spojení s § 132 zákona č. 7/2005 Z. z.) odvíjajú od existencie prihlásených pohľadávok, t.j. majetkového protikladu k ustálenej hodnote majetku dlžníka/úpadcu. Ich stabilitu veritelia v zmysle zásady súčinnosti (§ 134 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z. z.) verifikujú navrhnutím reštrukturalizačného plánu, ktorý je v zmysle § 132 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. po schválení súdom záväzný pre všetkých veriteľov prihlásených pohľadávok.

5. Následne správny súd poukázal aj na účel a proces reštrukturalizačného konania, ktorý platí aj pre daňové konanie, ako to predpokladá aj § 158 Daňového poriadku, keď terminologicky pretransformoval pojem daňový nedoplatok na účely reštrukturalizácie na pohľadávku a vymedzil časové účinky reštrukturalizačného konania na takto modifikovaný daňový nedoplatok, aby oprávnené osoby mohli s pohľadávkou nakladať.

6. K samotnej problematike úrokov z omeškania uviedol, že vzhľadom na systematické zaradenie právnej úpravy úrokov z omeškania v Daňovom poriadku vyplýva, že úrok z omeškania je majetkovým postihom dlžníka (sankciou) za neodvedenie daňového nedoplatku. Ide o neodlučiteľnú právnu úpravu (úrokov z omeškania) od primárnej právnej úpravy, ktorá nebola dodržaná (povinnosť odviesť daň z pridanej hodnoty riadne a včas). Inými slovami, previazanosť vyplýva aj z toho, že nebyť porušenia primárnej právnej úpravy, neexistoval by dôvod na uloženie sankcie (vyrubenie úrokov z omeškania).

7. Z logického výkladu pojmov daň, daňová pohľadávka a daňový nedoplatok (§ 2 písm. b/, e/ a f/) je nepochybné, že zákonodarca pod pojem daňová pohľadávka zahŕňa nielen samotnú daň ako istinu, ale

aj ďalšie jej súčasti, t.j. úroky, pokuty a úrok z omeškania. Týmto sa vymedzenie rozsahu pojmu úrok z omeškania na účely daňových predpisov odlišuje od súkromno-právneho vymedzenia úrokov z omeškania, ktoré sú na účely Občianskeho zákonníka definované svojím trvale užívacím charakterom, avšak na účely daňových predpisov je nutné k charakteristike úrokov z omeškania pristupovať z pozície ich zdieľania osudu hlavnej veci, t.j. samotnej dane (a to v časovom vymedzení jej splatnosti) ako istiny vrátane jej vzniku ako zániku (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/2/2016).

8. K charakteru úrokov z omeškania ako súčasti dane správny súd ďalej uviedol, že vznikajú spoločne s istinou s tým, že majú narastajúcu tendenciu (§ 156 ods. 2 piata veta Daňového poriadku), správca dane ich môže vyčísľovať aj priebežne, pričom zákonodarca v súčasnom znení priamo ako koniec lehoty pre narastanie úrokov z omeškania stanovil deň začatia reštrukturalizačného konania. V súvislosti s reštrukturalizáciou dlžníka ako daňového subjektu nie je možno považovať úrok z omeškania za samostatný daňový nedoplatok, ale tento zdieľa osud dane s tým, že ako každá peňažná sankcia vzniká zo zákona z titulu deliktuálnej zodpovednosti daňového subjektu po márnom uplynutí zákonnej lehoty na zaplatenie dane. V súvislosti s reštrukturalizáciou dlžníka ako daňového subjektu nie je možné považovať úrok z omeškania za samostatný daňový nedoplatok, ale tento zdieľa osud dane s tým, že ako každá peňažná sankcia vzniká zo zákona z titulu deliktuálnej zodpovednosti daňového subjektu po márnom uplynutí zákonnej lehoty.

9. Záverom správny súd konštatoval, že z uvedených dôvodov správca dane, vedomý si začatia reštrukturalizačného konania a následnej povinnosti postupu podľa špeciálneho právneho predpisu, ktorým je zákon č. 7/2005 Z. z., mal ako súčasť daňového nedoplatku uplatňovať v zmysle § 156 ods. 1 a ods. 2 Daňového poriadku aj úrok z omeškania. Tým, že tak nekonal, tento nárok správcu dane v súlade s § 138 zákona č. 7/2005 Z. z. zanikol po skončení reštrukturalizácie žalobcu. Správca dane aj žalovaný nesprávne právne vec posúdili, keď neaplikovali ustanovenia zákona č. 7/2005 Z. z. ako špeciálneho právneho predpisu. Rozhodnutia, na ktoré žalovaný poukázal v žalobe neaplikoval, nakoľko sa netýkajú predmetnej veci.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

10. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačnú sťažnosť a navrhol aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a zároveň aby zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania.

11. Podľa sťažovateľa sa správny súd nevysporiadal s relevantnými argumentami sťažovateľa a vo svojom rozsudku len plne prevzal argumentáciu žalobcu. Neaplikoval rozhodnutia, na ktoré v priebehu konania poukazoval, napriek tomu, že sa predmetnej veci týkajú. Uviedol, že nesúhlasí s právnym posúdením súdu, keď podľa sťažovateľa úrok z omeškania, ktorý bol správcom dane vyrubený na základe nezaplatenia predmetnej dane za marec 2013 nemožno považovať za príslušenstvo prihlásenej pohľadávky, ale za samostatnú daň (istinu). Trvá na skutočnosti, že začatím reštrukturalizačného konania, ani povolením reštrukturalizácie a ani je skončením sa daňové konanie neprerušuje, teda neprerušuje sa ani vyrubovacie konanie. Podmienky pre vyrubovacie konanie v zmysle § 154 a nasl. Daňového poriadku nevylučujú vyrubenie úroku z omeškania subjektom v reštrukturalizácii, resp. subjektom, ktoré reštrukturalizáciu ukončili, práve naopak, podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku správca dane má povinnosť vyrubiť úrok z omeškania, ak daňový subjekt v ustanovenej lehote daň neodvedie. Ani Daňový poriadok, či zákon č. 7/2005 Z. z. nezakladajú účinky zákazu vyrubovania počas procesu reštrukturalizačného konania, reštrukturalizácie, ani po skončení reštrukturalizácie a pre správcu dane, ak sú na to zákonné dôvody, naďalej trvá povinnosť vyrubovania.

12. Sťažovateľ rozporoval aj tvrdenie správneho súdu, že úrok z omeškania ako súčasť dane vzniká spoločne s istinou, keď pre vyrubenie úroku z omeškania je podstatné vydanie rozhodnutia správcou dane, inak by pohľadávka nevznikla. Nerozporuje skutočnosť, že úrok z omeškania je previazaný s

nedodržaním primárnej povinnosti odvieť DPH riadne a včas, to však neznamená, že úrok z omeškania vzniká súčasne so vznikom daňového nedoplatku. Podľa neho predstavuje úrok z omeškania samostatnú daň (istinu). Splatnosť dane ktorá vznikla na základe vydaného rozhodnutia je závislá odo dňa právoplatnosti rozhodnutia. Konanie o vyrubenom úroku z omeškania za nezaplatenie DPH je tak samostatné sankčné konanie a pohľadávka z tohto konania vzniká až na základe právoplatného rozhodnutia správcu dane vyrubením úroku z omeškania. Keďže úrok z omeškania bol vyrubený po ukončení reštrukturalizácie, moment vzniku pohľadávky nenastal pred začatím reštrukturalizácie žalobcu, tak pohľadávku nebolo potrebné do reštrukturalizačného konania prihlásiť a nebolo to ani možné, lebo v tom čase neexistovala.

13. Sťažovateľ svoju argumentáciu oprel aj o rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/47/2015 zo dňa 24.05.2017, podľa ktorého správca dane nemá povinnosť prihlásiť tú daňovú pohľadávku, ktorá sa stala splatnou po povolení reštrukturalizácie. Súd v predmetnom rozhodnutí tiež konštatoval, že správca dane bol povinný postupovať podľa § 156 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku a že „povinnosť žalobcu zaplatiť úrok z omeškania a pohľadávku správcu dane vo forme úroku z omeškania za neodvedenie preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti v ustanovenej lehote alebo výške vznikla, až keď bol tento úrok správcom dane rozhodnutím vyrubený, resp. až právoplatnosťou tohto rozhodnutia“. Následne poukázal aj na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018, 2Sžf/78/2015 zo dňa 23.05.2018 a 6Sžf/89/2015 zo dňa 24.01.2018, v ktorých súd vyslovil obdobný právny názor.

14. Záverom sťažovateľ uviedol, že v rovnakej veci za zdaňovacie obdobie (totožný žalobca za zdaňovacie obdobie november 2013) správny súd žalobu žalobcu zamietol, pričom poukázal na rozhodovaciu prax Krajského súdu v Bratislave, ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. sp. zn. 5Sžfk/8/2017 zo dňa 21.11.2018).

15. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa vyjadril podaním zo dňa 10.02.2021, v ktorom uviedol, že sa stotožňuje s rozhodnutím správneho súdu a podľa neho rozhodol na základe správneho právneho posúdenia veci. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol a žalobcovi bol priznaný nárok na náhradu trov konania v plnom rozsahu. Podľa názoru žalobcu v predmetnej veci má zákon č. 7/2005 Z. z. špeciálnu povahu vo vzťahu k Daňovému poriadku, ktorý sa aplikuje vo všeobecnej rovine (aj) mimo právnych vzťahov zasiahnutých reštrukturalizačným konaním. Preto na vzniknuté právne otázky bolo potrebné aplikovať zákon č. 7/2005 Z. z. tak, ako konštatoval správny súd vo svojom rozhodnutí.

16. Žalobca následne poukázal na rozhodovaciu činnosť súdov Slovenskej republiky, podľa ktorej je potrebné hľadiť aj na účel a zmysel právnej úpravy a taktiež na legitímne očakávania vyplývajúce z účelu reštrukturalizácie. Ak totiž jeden právny predpis garantuje žalobcovi ako dlžníkovi, že v prípade potvrdenia reštrukturalizačného plánu možnosť vymáhať jeho záväzky riadne a včas neprihlásené do reštrukturalizácie zaniká, postupom sťažovateľa a správcu dane dochádza k vážnemu zásahu do práv a legitímnych očakávaní žalobcu a zároveň ide o porušenie základnej zásady pri správe daní podľa ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Poukázal tiež na ustanovenie § 120 zákona č. 7/2005 Z. z. upravujúceho vznik pohľadávky pre účel reštrukturalizácie v zmysle ktorého pohľadávka, z ktorej sa úrok z omeškania podľa prvostupňového rozhodnutia vyrubil, vznikla okamihom, kedy ju bolo možné prvýkrát plniť, čo rovnako platí pre úrok z omeškania samotný, ktorý bolo možné plniť najneskôr prvý deň omeškania, t.j. deň nasledujúci po splatnosti v zmysle Daňového poriadku a v zmysle prvostupňového rozhodnutia, ktorý bol určený na deň 25.04.2013. Keďže je zrejmé, že pohľadávka v podobe úroku z omeškania nevzniká jej vyrubením ale jej vznik sa viaže na okamih omeškania s úhradou primárnej pohľadávky, je potrebné prihlásiť ako súčasť primárnej pohľadávky do dňa účinného začatia reštrukturalizačného konania alebo ako podmienenú pohľadávku. Neprihlásením tejto pohľadávky, právo vymáhať tieto nároky voči žalobcovi zanikli momentom potvrdenia reštrukturalizačného plánu.

17. Záverom žalobca uviedol, že pri úplnej aplikácii ustanovení zákona č. 7/2005 Z. z. je potrebné dospieť k záveru, že s ohľadom na právny vznik pohľadávky vyplývajúcej z prvostupňového

rozhodnutia správcu dane je vyrubený úrok z omeškania príslušenstvom primárnej pohľadávky, nakoľko je s primárnou pohľadávkou v akcesorickom vzťahu. Vo vzťahu k aplikácii ustanovení Daňového poriadku je podľa § 2 písm. b) úrok z omeškania obsahom slova daň výlučne na účely toho zákona (Daňového poriadku). Taktiež sa podľa žalobcu sťažovateľ nevysporiadal s obsahom rozhodnutí kasačného súdu, ktorými žalobca v konaní pred správnym súdom argumentoval (sp. zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23.05.2017). Uviedol, že rozhodnutia, o ktoré opiera sťažovateľ svoju argumentáciu boli vydané pred zmenou ust. § 120 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z. z., ktorý sa novelou účinnou od 01.03.2017 rozšíril o určenie okamihu vzniku pohľadávok pre účely zákona č. 7/2005 Z. z.

18. Dňa 14.05.2021 bolo Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky doručené doplnenie vyjadrenia žalobcu ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa, v ktorom poukázal na rozsudok veľkého senátu správneho kolégia kasačného súdu sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021, v ktorom kasačný súd prezentoval právne názory totožné ako žalobca. Z uvedeného dôvodu požiadal kasačný súd o zohľadnenie predmetného rozhodnutia, ktorý tvorí prílohu vyjadrenia, pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

19. Prejednávaná vec bola dňa 16.04.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu sp. zn. 1Sžfk/38/2021. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnicstva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (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 preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety - dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

21. Úlohou Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“) ako súdu kasačného bolo posúdiť správnosť právnych záverov správneho súdu, ktorý po preskúmaní rozhodnutia sťažovateľa a prvostupňového rozhodnutia postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c), ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane č. 100977862/2018 zo dňa 17.05.2018, ktorým podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 996,70 € za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

22. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že žalobca podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie marec 2013 dňa 24.04.2013, v ktorom priznal vlastnú daňovú povinnosť v sume 1.661,26 €, ktorá bola splatná dňa 25.04.2013. Žalobca daňovú povinnosť v uvedenej lehote nesplnil. Okresný súd Bratislava I uznesením zo dňa 02.05.2016, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 87/2016 zo dňa 06.05.2016, začal voči žalobcovi reštrukturalizačné konanie. Dňa 14.06.2016 bolo v Obchodnom vestníku zverejnené uznesenie súdu o povolení reštrukturalizácie. Okresný súd Bratislava I následným uznesením zo dňa 09.01.2017

potvrdil reštrukturalizačný plán žalobcu a ukončil reštrukturalizáciu. Reštrukturalizačný plán žalobcu je schválený do 25.01.2025.

23. Správca dane rozhodnutím č. 100977862/2018 zo dňa 17.5.2018 postupom podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku žalobcovi vyrubil úrok z omeškania v sume 996,70 € za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2013 v ustanovenej lehote a výške. V odôvodnení rozhodnutia správca dane uviedol, že žalobca bol povinný zaplatiť daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 1.661,26 € do 25.04.2013, no neurobil tak. Pri výpočte úrokov citoval § 156 ods. 1, ods. 2 a ods. 4 Daňového poriadku s tým, že základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky (ECB) ku dňu 26.04.2013 predstavovala 0,75%. Vzhľadom na to, že štvornásobok základnej úrokovej sadzby ECB nedosiahol 15%, pri výpočte použil ročnú úrokovú sadzbu 15% za 1461 dní omeškania (od 25.4.2013 do 25.4.2017). Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté žalobou napadnutým rozhodnutím sťažovateľa, v ktorom prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil ako vecne a právne správne.

24. Sťažovateľ nespochybnil reštrukturalizáciu žalobcu a doplnil, že správca dane prihlásil nedoplatok vyplývajúci z podaného daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 1.661,26 €, splatný dňa 25.04.2013, riadne a včas do zoznamu pohľadávok. Žalobca túto pohľadávku poprel a správca dane dňa 02.09.2016 podal incidenčnú žalobu o určenie výšky pohľadávky, preto nie je pohľadávka zahrnutá v reštrukturalizačnom pláne. Poukázal na § 2 písm. b) Daňového poriadku s tým, že úrok z omeškania nemožno považovať za príslušenstvo prihlásenej pohľadávky, ale za samostatnú daň, ktorá je na účely zákona č. 7/2005 Z.z pohľadávkou. Začatím reštrukturalizačného konania ani povolením reštrukturalizácie a skončením reštrukturalizácie sa daňové konanie ani vyrubovacie konanie nepreerušujú. Zákon č. 7/2005 Z.z. ani Daňový poriadok nezakazujú vyrubiť úrok z omeškania počas reštrukturalizačného konania ani po skončení reštrukturalizácie. Ak nastanú zákonné dôvody, správca dane nemá na výber a je povinný vyrubiť úrok z omeškania.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

25. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

26. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

27. Podľa § 2 písm. b) a písm. f) Daňového poriadku, na účely tohto zákona sa rozumie daňou daň podľa osobitných predpisov vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu a miestny poplatok za rozvoj podľa osobitného predpisu (písm. b/), daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane (písm. f/).

28. Podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, úrok z omeškania správca dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane daň alebo rozdiel dane.

29. Podľa § 156 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy podľa odseku 1. Pri výpočte úroku sa použije štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň vzniku daňového nedoplatku alebo v deň nasledujúci po dni, v ktorom

mal byť preddavok na daň zaplatený alebo odvedený, alebo splátka dane zaplatená. Pri vyrubení úroku z omeškania podľa odseku 9 sa použije základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia úplnej žiadosti členského štátu o vymáhanie pohľadávky. Ak štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 15%, pri výpočte úroku z omeškania sa použije ročná úroková sadzba 15%. Správca dane vyrubí úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa § 55 alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania; pri podaní dodatočného daňového priznania správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy do dňa podania dodatočného daňového priznania. Úrok z omeškania z nezaplatených dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

30. Podľa § 156 ods. 4 Daňového poriadku, ak preddavok na daň nebol zaplatený v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane, správca dane vyrubí úrok z omeškania podľa odseku 2 do dňa platby vrátane, najdlhšie do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania.

31. Podľa § 158 Daňového poriadku, daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku (ods. 1). Suma dane, na ktorej vrátenie má daňový subjekt nárok podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za záväzok (ods. 2). 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 (ods. 3). Záväzok, ktorý vznikol v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň začatia reštrukturalizačného konania, alebo po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania, sa považuje za záväzok vzniknutý po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania (ods. 4). Po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu (ods. 5). V konkurze a v reštrukturalizácii vystupuje v mene správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, poverený zamestnanec správcu dane, finančného riaditeľstva; v konkurze v mene správcu dane môže konať aj iná osoba, ktorou je právnická osoba so 100-percentnou majetkovou účasťou štátu určená ministerstvom, na základe podmienok uvedených v zmluve uzatvorenej s finančným riaditeľstvom (ods. 6).

32. Podľa § 28 ods. 5 zákona č. 7/2005 Z. z., prihláškou možno uplatniť aj budúcu pohľadávku alebo pohľadávku, ktorej vznik je viazaný na splnenie podmienky (ďalej len "podmienená pohľadávka"); práva spojené s podmienenou pohľadávkou je však podmienený veriteľ oprávnený uplatňovať, až keď správcovi preukáže vznik podmienenej pohľadávky.

33. Podľa § 113 ods. 3 zákona č. 7/2005 Z. z., o začatí reštrukturalizačného konania súd vydá uznesenie, ktoré bezodkladne zverejní v Obchodnom vestníku; zverejnením uznesenia v Obchodnom vestníku sa začína reštrukturalizačné konanie. Iné rozhodnutia alebo písomnosti súdu vydané pred začatím reštrukturalizačného konania sa v Obchodnom vestníku nezverejňujú.

34. Podľa § 120 ods. 1 až ods. 3 zákona č. 7/2005 Z. z., 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 (ods. 1). Pohľadávky, ktoré vznikli voči dlžníkovi počas reštrukturalizačného konania, pracovno-právne 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 súkromno-právneho vzťahu sa rozumie okamih vzniku práva na plnenie podľa § 488 Občianskeho

zákonníka bez ohľadu na to, či už nastal čas plnenia. Vznikom pohľadávky z verejno-právneho vzťahu sa rozumie okamih, keď dlžník bol prvý krát oprávnený plniť takúto spoludlžníkov alebo iných osôb, ktorým vznikne po začatí reštrukturalizačného konania pohľadávka voči dlžníkovi, ak budú za neho plniť záväzok, ktorý vznikol pred začatím reštrukturalizačného konania. Tieto nároky musia byť v reštrukturalizácii uplatnené prihláškou ako podmienené pohľadávky, inak v prípade potvrdenia reštrukturalizačného plánu súdom zaniká právo vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi (ods. 3).

35. Podľa § 155 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 7/2005 Z.z., ustanovenia plánu sa zverejnením uznesenia o potvrdení plánu v Obchodnom vestníku stávajú účinnými voči všetkým účastníkom plánu; ustanovenia plánu o novom úvere sú účinné voči každému (ods. 1). 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, ako aj riadne a včas neprihlásené zabezpečovacie práva vzťahujúce sa na majetok dlžníka; to platí rovnako aj pre podmienené pohľadávky, ktoré mali byť uplatnené prihláškou (ods. 2).

36. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

37. K sťažnostnému bodu o odklone od ustálenej judikatúry kasačný súd uvádza, že túto námietku nemohol považovať za dôvodnú, pretože v čase rozhodovania správneho súdu judikatúra kasačného súdu týkajúca sa účinkov reštrukturalizácie na úroky z omeškania nebola ustálená.

38. Podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného žalobcu (za zdaňovacie obdobie november 2013) rozhodoval kasačný súd rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/74/2020 zo dňa 24.02.2022, ktorým zmenil rozhodnutie správneho súdu a vrátil vec žalovanému. Správny súd v uvedenej veci žalobu žalobcu zamietol.

39. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 6Sžfk/74/2020 zo dňa 24.02.20220 uviedol:

„ 25. Na úvod má kasačný súd za potrebné uviesť, že vzhľadom na rozdielnu rozhodovaciu prax kasačného súdu týkajúcej sa posudzovania účinkov reštrukturalizácie na úroky z omeškania podľa Daňového poriadku z daňových nedoplatkov za obdobie spred vyhlásenia reštrukturalizácie kasačný súd postúpil obdobnú vec na rozhodnutie veľkému senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorý o veci rozhodol rozsudkom sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021.

26. K veci kasačný súd uvádza, že vychádzal 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, pričom 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 spred vyhlásenia reštrukturalizácie, pretože tie boli bez výnimky transformované do reštrukturalizačného plánu a nahradili dovtedy existujúce záväzky.

27. Existencia insolvenčného procesu vo forme reštrukturalizácie rozdeľuje v zmysle § 120 ZKR záväzky dlžníka voči veriteľom na dve kategórie, a to na pred reštrukturalizačné pohľadávky (§ 120 ods. 1 ZKR) a reštrukturalizačné, resp. prednostné pohľadávky (§ 120 ods. 2 ZKR), čo sa



prostredníctvom § 158 Daňového poriadku preberá. Za pred reštrukturalizačné pohľadávky sa považujú tie, ktoré vznikli v čase pred povolením reštrukturalizácie. Na pred reštrukturalizačné pohľadávky, t.j. na pohľadávky, ktorých vznik sa viaže na splnenie zákonných, resp. zmluvne-zákonných podmienok v čase pred povolením reštrukturalizácie, sa striktnie viaže proces ich prihlásenia. Teda rozhodujúcim dňom, ktorý rozdeľuje pohľadávky voči dlžníkovi na uvedené dve skupiny, je dátum vyhlásenia reštrukturalizácie.

28. Vzhľadom na právny názor veľkého senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvedený v rozsudku sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021 kasačný súd uvádza, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie november 2013 je v časti odo dňa splatnosti uvedenej dane až do dňa povolenia reštrukturalizácie sťažovateľky pohľadávkou pred reštrukturalizačnou, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom. K zákonnosti vyrubenia úroku z omeškania za trvanie omeškania po dni začatia reštrukturalizačného konania voči sťažovateľke kasačný súd poukazuje 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 pred reštrukturalizačných 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.

29. 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 vyrubení, pričom za vyrubení 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).

30. Ustanovenia Daňového poriadku upravujúce otázky vzniku a splatnosti pohľadávok daňovej správy na úrokoch z omeškania voči daňovým dlžníkom v reštrukturalizácii je podľa názoru kasačného súdu 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 zákona o konkurze a reštrukturalizácii.

31. Vzhľadom na uvedené tak 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, nesplnenie daňovej povinnosti v lehote splatnosti a trvanie omeškania so zaplatením dane (plynutie času), pričom od dĺžky trvania omeškania závisí výška tejto pohľadávky. Možno tak 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 ktorémukolvek 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.

32. 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 správcu 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.

33. Kasačný súd dodáva, 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. Rozhodnutie o vyrubení však len autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úrokoch z omeškania a určuje jej splatnosť.

34. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že správca dane bol oprávnený i povinný pohľadávkou na úrokoch z omeškania voči sťažovateľke prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní v ustanovenej lehote aj napriek tomu, že táto pohľadávka nebola vyrubená rozhodnutím vydaným podľa § 63 Daňového poriadku. Keďže tak správca dane v prejednávanej veci neurobil, právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom zanikla.“

40. Kasačný súd záverom k námietke sťažovateľa, že v rovnakej veci za zdaňovacie obdobie (totožný žalobca za zdaňovacie obdobie november 2013) správny súd rozsudkom č. k. 5S/173/2018-99 zo dňa 7. júla 2020 žalobu žalobcu zamietol, opakovane uvádza, že kasačný súd uvedené rozhodnutie rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/74/2020 zo dňa 24.02.2022 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vrátil na ďalšie konanie s odkazom na vyššie uvedené rozhodnutie veľkého senátu.

41. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

42. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 s poukazom na § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu trov kasačného konania. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

43. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

## **P o u č e n i e :**

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