

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/71/2020  
Identifikačné číslo spisu: 2017200066  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2017200066.2

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): STAKOS SLOVAKIA, a. s., IČO: 36 294 233, bytom: Pekárska 11, 917 01 Trnava, zastúpený advokátom Mgr. Mgr. Pavol Sojka, PhD., so sídlom: Námestie Matice slovenskej 4262/23, 018 41 Dubnica nad Váhom, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104437673/2016 zo dňa 08. decembra 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/166/2019-244 zo dňa 4. decembra 2019, takto

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

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/166/2019-244 zo dňa 4. decembra 2019 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 104437673/2016 zo dňa 08. decembra 2016 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania, ako aj na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred správnym súdom.

### O d ô v o d n e n i e

#### O d ô v o d n e n i e

##### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trnava (ďalej aj „prvostupňový správny orgán“) vydal rozhodnutie č. 103906249/2016 zo dňa 13.09.2016 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“). Týmto rozhodnutím vyrubil žalobcovi úrok z omeškania 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“) v sume 2.178,60 eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2011 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

2. Žalobca proti prvostupňovému rozhodnutiu podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 104437673/2016 zo dňa 08.12.2016. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím zmenil

výrok prvostupňového rozhodnutia v časti sumy úroku, a to zo sumy 2.178,60 eur na sumu 1.783,10 eur. Dôvodom uvedenej zmeny odvolaním napadnutého rozhodnutia bolo nesprávne určenie počtu dní omeškania správcom dane, čo bolo v rozpore s ustanovením § 156 ods. 2 daňového poriadku, podľa ktorého úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou. Žalovaný preto zmenil počet dní omeškania s platbou dane v sume 2.971,97 eur z 1785 dní omeškania na 1461 dní omeškania a v nadväznosti na zákonom určený spôsob výpočtu úroku z omeškania znížil jeho sumu na 1.783,10 eur.

## II.

Konanie na krajskom súde

3. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal zrušenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového rozhodnutia. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Za podstatnú právnu otázku krajský súd považoval určenie, či zákon o konkurze a reštrukturalizácii ako lex specialis v konkurencii s daňovým poriadkom umožňuje po začatí reštrukturalizácie vyrubiť dlžníkovi podstupujúcemu proces reštrukturalizácie úroky z omeškania podľa § 156 ods. 1 a 2 daňového poriadku, ako sankciu za oneskorené zaplatenie daňovej povinnosti, ktorá bola správcom dane prihlásená do reštrukturalizačného konania. Svoje rozhodnutie vo veci zdôvodnil nasledovne:

- správny súd vzal do úvahy dve podstatné skutočnosti - teda obdobie omeškania, za ktoré bol úrok z omeškania s riadnym platením dane vyrubený a moment vzniku tejto peňažnej povinnosti
- z administratívneho spisu vyvodil, že maximálne obdobie, za ktoré bol úrok z omeškania vyrubený z nezaplatenej dlžnej sumy 2.971,97 eur (§ 156 ods. 1 a 2, 8 daňového poriadku), spadá do obdobia štyroch rokov po dni splatnosti (od 27.04.2011 do 27.04.2015), t. j. do obdobia pred tým, ako začalo reštrukturalizačné konanie (03.02.2016) a nastali účinky povolenia reštrukturalizácie (15.03.2016) vo vzťahu k plynutiu zákonnej lehoty na prihlasovanie pohľadávok
- účinky a rozsah reštrukturalizačného plánu na rozsah a splatnosť priznanej daňovej povinnosti nepôsobili, keďže protiprávne konanie, ktoré je uložením uvedenej sankcie postihované nastalo v období pred povolením reštrukturalizácie
- právne účinky novácie záväzku žalobcu voči štátnemu rozpočtu, t. j. povinnosti platiť včas prihlásené daňové pohľadávky v zmenenom rozsahu a so zmenenou postupnou splatnosťou do konca roka 2020 podľa obsahu potvrdeného reštrukturalizačného plánu, pôsobia do budúcnosti (ex nunc) odo dňa zverejnenia uznesenia o potvrdení reštrukturalizačného plánu príslušným súdom v Obchodnom vestníku (16.09.2016). Reštrukturalizačný plán nemá retroaktívne účinky a je účinný, resp. záväzný len vo vzťahu k prihláseným pohľadávkam a vo vzťahu k účastníkom plánu (veritelia prihlásených pohľadávok)
- účinky začatia reštrukturalizácie podľa § 114 ods. 1 ZKR sú upravené taxatívnym a kogentným spôsobom, nie je možné ich rozširovať na iný druh pohľadávok alebo konaní. Z uvedeného dôvodu je možné začať a viesť daňové konanie o vyrubení úroku z omeškania v súvislosti s vyodením zodpovednosti voči dlžníkovi za porušenie jeho povinnosti platiť riadne a včas daňovú povinnosť, a to za obdobie predtým, ako nastali účinky schváleného reštrukturalizačného plánu
- v čase začatia reštrukturalizačného konania pohľadávka správcu dane pozostávajúca z určenia úrokov z omeškania za nezaplatenie DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011, neexistovala, a teda nemohli sa na ňu vzťahovať účinky začatia reštrukturalizačného konania a povinnosť ich prihlásenia v lehote 30 dní od povolenia reštrukturalizácie
- vyrubiť úrok z omeškania podľa § 156 ods. 1 a nasl. daňového poriadku môže správca dane len formou rozhodnutia (§ 63 ods. 1 daňového poriadku), ktorého výrokom sa, okrem sumy vyčísleného úroku z omeškania, ukladá daňovému subjektu povinnosť uloženú sankciu v stanovenej lehote zaplatiť na účet správcu dane. Právoplatné a vykonateľné rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania má konštitutívny charakter vo vzťahu k vzniku uloženej peňažnej povinnosti. Tu správny súd poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžso/20/2013 zo dňa 10.12.2013, sp. zn. 1Sžso/46/2013 zo dňa 24.03.2015, sp. zn. 2Sžf/128-132/2014 zo dňa 22.02.2017
- správca dane postupoval v súlade so zákonnou úpravou účinkov začatia predmetného reštrukturalizačného konania a mal oprávnenie a zároveň zákonnú povinnosť predmetné úroky vyrubiť

- zákaz pokračovať alebo začať konanie vo veci pohľadávok voči dlžníkovi sa vzťahuje len na pohľadávky vzniknuté pred začatím reštrukturalizačného konania a tento zákaz sa na prednostné pohľadávky vzniknuté po začatí reštrukturalizačného konania nevzťahuje (§ 120 ods. 2 ZKR)
- žalobcu výrok rozhodnutia žalovaného o vyrubení úroku z omeškania zaväzuje v plnom rozsahu, vrátane určenia splatnosti uloženej peňažnej sankcie, a to bez ohľadu na účinky potvrdeného reštrukturalizačného plánu, ktorý je záväzný len pre pohľadávky v ňom uvedené, vzniknuté pred začatím reštrukturalizačného konania. Uvedené je tak z dôvodu, že právoplatné rozhodnutie o vyrubení úrokov z omeškania má konštitutívny charakter a úrok z omeškania je svojou povahou prednostnou pohľadávkou, na ktorú účinky začatia reštrukturalizačného konania nepôsobia a nezahŕňa sa do reštrukturalizačného plánu
- krajský súd podporil závery uvedené vo svojom rozsudku aj jeho skorším rozhodnutím týkajúcim sa právnej otázky vyrubenia úrokov z omeškania podľa daňového poriadku počas reštrukturalizačného konania sp. zn. 14S/27/2015 zo dňa 31.05.2017. Taktiež poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/128-132/2014 zo dňa 22. februára 2017, ktoré sa týka obdobnej veci
- ohľadom namietaného účelového oneskoreného vydania rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania uviedol, že správca dane rozhodnutím vyrubil úrok z omeškania v zákonom stanovenej lehote v súlade s ustanovením § 156 ods. 8 daňového poriadku
- námietku, že správca dane neinformoval žalobcu o postúpení odvolania žalovanému na rozhodnutie o odvolaní, správny súd vyhodnotil ako procesné pochybenie, ktorej odstránenie v prípade zrušenia druhostupňového rozhodnutia žalovaného by nemohlo privodiť pre žalobcu vecne iné alebo priaznivejšie rozhodnutie
- za nedôvodnú vyhodnotil aj námietku napádajúcu rýchlosť vydania preskúmaného rozhodnutia žalovaného v rámci odvolacieho konania
- nestotožnil sa ani s argumentami žalobcu týkajúcimi sa namietanej nepreskúmateľnosti a nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia v časti určenia výšky úroku z omeškania, resp. dňa omeškania, od ktorého sa úrok počítal. Uviedol, že zo zákonom určenej splatnosti priznanej daňovej povinnosti, znalosti dlžnej sumy priznanej dane, v nadväznosti na zákonom určenú maximálnu dobu omeškania so zaplatením dane, za ktorú zákon pripúšťa vyrubenie úroku z omeškania, jednoznačne vyplýva spôsob výpočtu tejto sankcie, vrátane veličín vstupujúcich do výpočtu sankcie, pričom je zrejma možnosť ich kontroly i zo strany dotknutého daňového subjektu.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

5. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil sťažovateľovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP.

6. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- úroky z omeškania boli napadnutým rozhodnutím vyrubené až po skončení reštrukturalizačného konania a potvrdení reštrukturalizačného plánu, pričom v tom čase už nebolo možné vychádzať z pôvodnej lehoty splatnosti a výšky daňových nedoplatkov, lebo boli záväzným spôsobom nahradené novými
- pohľadávka vzniknutá na úrokoch z omeškania nie je prednostnou pohľadávkou, pretože vznikla a bola vyrubená dávno po tom, ako bolo reštrukturalizačné konanie začaté
- úroky z omeškania nie sú samostatnou pohľadávkou, ale len príslušenstvom a je potrebné prihliadať na ich akcesorickú povahu k hlavnej pohľadávke. Podľa argumentácie sťažovateľa zo samotnej skutočnosti, že nárok na úroky z omeškania nevzniká priamo zo zákona, ale je potrebné ich vyrubiť rozhodnutím neznamená, že ide o samostatnú pohľadávkou
- nesúhlasil, že by zrušenie rozhodnutia žalovaného z dôvodu procesného pochybenia (neinformovania sťažovateľa prvostupňovým správnym orgánom o postúpení odvolania na rozhodnutie žalovanému) nemohlo preňho privodiť priaznivejšie rozhodnutie. Ak by správny súd rozhodnutie žalovaného zrušil, úrok z omeškania by už vzhľadom na § 156 ods. 8 daňového poriadku (uplynutie 5 - ročného obdobia) nebolo možné vyrubiť a konanie by muselo byť zastavené.

- správny súd tiež nesprávne právne posúdil, keď neprihliadol na nezrozumiteľnosť a nepreskúmateľnosť preskúmaného rozhodnutia z dôvodu nejasnosti o období, za ktoré sa úrok z omeškania vyrubil
- považoval za porušenie jeho práva na spravodlivý proces správnym súdom tým, že sa nevysporiadal s relevantnou a pre prípad rozhodujúcou argumentáciou sťažovateľa.

7. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zmeniť napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP.

8. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že trvá na správnosti napadnutého rozsudku a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú podľa § 461 SSP. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti ďalej uviedol:

- zotrúva na svojej argumentácii uvedenej v preskúmanom rozhodnutí, ako aj vyjadrení k žalobe
- preskúmaným rozhodnutím žalovaný zmenil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - teda ide o nové rozhodnutie, ktoré v celom rozsahu nahrádza pôvodné rozhodnutie
- rozporoval tvrdenie sťažovateľa, že vyrubené úroky z omeškania sa považujú za pohľadávku len na účely daňového poriadku
- preskúmané rozhodnutie je dostatočne určité a preskúmateľné. Spôsob výpočtu úroku z omeškania z neho vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, pričom je jednoznačná možnosť jeho kontroly aj zo strany sťažovateľa.

9. Sťažovateľ vo svojom vyjadrení k vyjadreniu žalovaného ku kasačnej sťažnosti uviedol, že žalovaný neuvádza žiadne nové skutočnosti. Sťažovateľ vzhľadom na uvedené zotrval na podanej kasačnej sťažnosti v celom rozsahu.

#### IV.

Konanie pred kasačným súdom

10. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona číslo 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“).

11. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31. januára 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

12. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

13. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

#### V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 120 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, 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.

Podľa § 120 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, pohľadávky, ktoré vznikli voči dlžníkovi počas reštrukturalizačného konania, pracovnoprávne nároky, na ktoré nárok vznikol za obdobie kalendárneho mesiaca, v ktorom došlo k

začatiu reštrukturalizačného konania, odmena správcu a nepeňažné pohľadávky sa v reštrukturalizácii neuplatňujú prihláškou (ďalej len „prednostné pohľadávky“). Na prednostné pohľadávky nepôsobia účinky začatia reštrukturalizačného konania ani sa nezahŕňajú do reštrukturalizačného plánu, ibaže s tým ich veritelia súhlasia. 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 prvý krát oprávnený plniť takúto pohľadávku.

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, úrok z omeškania správcu dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane daň alebo rozdiel dane.

## VI.

### Právne posúdenie veci kasačným súdom

14. Kasačný súd už rozhodoval v obdobnej veci týkajúcej sa možnosti vyrubenia a vymáhania úrokov z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti pochádzajúce z obdobia pred vyhlásenia reštrukturalizácie. K uvedenému súd odkazuje na rozsudok veľkého senátu Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021:

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

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

37. Veľký senát sa prikláňa k názoru senátu 1S, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania za oneskorené zaplatenie daňového nedoplatku žalobcu na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2011 je v časti odo dňa splatnosti uvedenej dane (31.1.2012) až do dňa povolenia reštrukturalizácie žalobcu (19.12.2014), pohľadávkou predreštrukturalizačnou, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom. K otázke zákonnosti vyrubenia úroku z omeškania za trvanie omeškania po dni začatia reštrukturalizačného konania voči žalobcovi môže veľký senát len poukázať na ustanovenie § 156 ods. 2 piata až siedma veta daňového poriadku, ktoré umožňuje správcovi dane vyrubiť úrok z omeškania voči daňovému dlžníkovi v reštrukturalizácii len za dobu do začatia reštrukturalizačného konania. Za obdobie trvania omeškania so zaplatením predreštrukturalizačných pohľadávok po

rozhodujúcom dni už správcom dane úroky z omeškania nepatria. Tie sa v zmysle § 138 ods. 2 ZKR do reštrukturalizačného plánu nezahŕňajú a po potvrdení plánu súdom sa považujú v celom rozsahu za odpustené.

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

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

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

41. Majúc na zreteli uvedené východiská veľký senát konštatuje, že právoplatným rozhodnutím o vyrubení sa daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania stáva splatnou a uplynutím lehoty na plnenie nadobúda status daňového nedoplatku. Splatenosť 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 zaplacením dane (plynutie času), pričom od dĺžky trvania omeškania závisí výška tejto pohľadávky. Sadzbu úrokov z omeškania stanovuje právny predpis (§ 156 ods. 2 daňového poriadku).

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

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

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

len autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úrokoch z omeškania a určuje jej splatnosť.

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

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

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

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

15. Právnym názorom vyjadreným vo vyššie citovanom rozsudku veľkého senátu Najvyššieho súdu SR bol kasačný súd pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti viazaný podľa § 466 ods. 3 SSP. Vzhľadom na uvedené dospel kasačný súd k záveru, že správca dane bol oprávnený i povinný pohľadávku na úrokoch z omeškania voči sťažovateľovi 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 prejednávacom prípade neurobil, právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom zanikla.

## VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

16. Kasačný súd uvádza, že správny súd nesprávne právne posúdil nosnú právnu otázku týkajúcu sa možnosti vyrubenia a vymáhania úrokov z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti pochádzajúce z obdobia pred vyhlásenia reštrukturalizácie. Samotné rozhodnutie žalovaného však trpí vadami, ktoré spôsobujú jeho nezákonnosť. Z toho dôvodu kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie v zmysle § 462 ods. 2 SSP.

17. V ďalšom konaní bude úlohou správnych orgánov postupovať v súlade s vyššie uvedenými právnymi závermi vyslovenými v tomto rozsudku, ako aj v rozsudku veľkého senátu Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021.

Podľa § 462 ods. 2 SSP ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom, a krajský súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

18. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

19. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.