

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/74/2020
Identifikačné číslo spisu: 1018201439
Dátum vydania rozhodnutia: 24. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1018201439.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) L E H O R spol. s r.o., so sídlom Javorinka 147, 925 01 Galanta, IČO: 35 754 524, právne zastúpenej WITT & KLEIM ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA S.R.O., so sídlom Dolná 6, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 257 164, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101517770/2018 zo dňa 7. augusta 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/173/2018-99 zo dňa 7. júla 2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/173/2018-99 zo dňa 7. júla 2020 m e n í t a k , ž e r o z h o d n u t i e ž a l o v a n é h o č . 1 0 1 5 1 7 7 7 0 / 2 0 1 8 z o d ň a 7 . a u g u s t a 2 0 1 8 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě a ľ š i e k o n a n i e .

Žalobkyni p r i z n á v a ú p l n ť u n á h r a d u t r o v k o n a n i a v o č i ž a l o v a n é m u .

O d ť o v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101059818/2018 zo dňa 30.05.2018 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 žalobkyni úrok z omeškania v sume 6.325,30 € za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie november 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101517770/2018 zo dňa 07.08.2018 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Krajský súd konštatoval, že z vykonaného dokazovania zdokumentovaného v administratívnom spise mal bezpečne za preukázané, že žalobkyňa si nesplnila svoju daňovú povinnosť ustanovenú v § 78 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“), podľa ktorého bola ako platiteľka povinná do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia podať daňové priznanie a v tej istej lehote zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť. Zdaňovacím obdobím žalobkyne podľa § 77 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. bol kalendárny mesiac. Lehota na podanie daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013 uplynula dňa 27.12.2013. Žalobkyňa podala daňové priznanie dňa 27.12.2013, avšak s úhradou priznanej vlastnej daňovej povinnosti vo výške 10.554,92 €, splatnej dňa 27.12.2013 sa dostala do omeškania a túto uhradila jedenástimi platbami od 27.02.2017 do 27.12.2017. Preto Daňový úrad Bratislava, ako príslušný správca dane dňa 30.05.2018 vydal rozhodnutie č. 101059818/2018, ktorým podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyrubil žalobkyni úrok z omeškania v sume 6.325,30 € za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie november 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Súčasťou odôvodnenia rozhodnutia bola tabuľka výpočtu úroku z omeškania, z ktorej vyplýva, že správca dane vypočítal úrok z omeškania do dní jednotlivých platieb a podľa počtu dní omeškania. Napadnuté rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť v spojení s rozhodnutím žalovaného č. 101517770/2018 zo dňa 07.08.2018 dňa 13.08.2018. Žalovaný na odvolanie žalobkyne rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5. Krajský súd ďalej zistil, že uznesením Okresného súdu Bratislava I zo dňa 07.06.2016 č. k. 6R/1/2016 súd povolil reštrukturalizáciu dlžníka - žalobkyne. Ďalej zistil, že uznesením Okresného súdu Bratislava I zo dňa 09.01.2017, č. k. 6R/1/2016 súd potvrdil reštrukturalizačný plán dlžníka a ukončil reštrukturalizáciu dlžníka.

6. V predmetnej veci bolo potrebné primárne posúdiť otázku vzniku pohľadávky na úroku z omeškania, ktorý bol žalobkyni vyrubený správcom dane podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, a posúdiť, či správcovi dane vznikla povinnosť prihlásiť túto pohľadávku z titulu úroku z omeškania z dôvodu nezaplatenia alebo neodvedenia dane v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške prihláškou do reštrukturalizačného konania. Aplikujúc zákonné ustanovenia, z ktorých vyplýva, že správca dane nemá povinnosť prihlásiť tú daňovú pohľadávku, ktorá sa stala splatnou po povolení reštrukturalizácie, dospel krajský súd k záveru zhodnému s názorom daňových orgánov, že v danom prípade nebolo možné pohľadávku správcu dane vzniknutú z titulu vyrubenia úroku z omeškania prihlásiť do reštrukturalizačného konania, pretože táto pohľadávka vo forme úroku z omeškania vznikla až na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 30.05.2018, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 13.08.2018.

7. Daňové orgány správne vychádzali z § 2 písm. b) Daňového poriadku, podľa ktorého sa daňou pre účely rozumie daň, vrátane úroku z omeškania podľa tohto zákona. Podľa § 2 písm. e), písm. f) Daňového poriadku daňovou pohľadávkou je pohľadávka správcu dane na dani (teda i úroku z omeškania) do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak a daňovým nedoplatkom je dlžná suma dane, teda i úroku z omeškania po lehote splatnosti dane.

8. V prípade žalobkyne sa jedná o nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie november 2013 v zákonom ustanovenej lehote aj ustanovenej výške, preto správca dane bol povinný postupovať podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku.

9. V tomto konaní aj podľa názoru krajského súdu bolo potrebné vychádzať z § 63 ods. 1 Daňového poriadku, z ktorého jednoznačne vyplýva, že ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Správny bol preto záver žalovaného i správcu dane, že povinnosť žalobkyne zaplatiť úrok z omeškania a pohľadávku správcu dane vo forme úroku z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty v ustanovenej lehote alebo výške vznikla, až keď bol tento úrok správcom dane rozhodnutím vyrubený, resp. až právoplatnosťou tohto rozhodnutia.

10. Z uvedeného vyplýva, že námietka žalobkyne, že úroky z omeškania predstavujú pohľadávku, ktorá sa mala v reštrukturalizácii uplatniť prihláškou je neopodstatnená, pretože citovaným rozhodnutím vyrubené úroky z omeškania sa stali pohľadávkou až dňa 13.08.2018, kedy nastala právoplatnosť rozhodnutia správcu dane, a preto nemohla byť prihlásená prihláškou podľa § 121 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZKR“), doručenou správcovi aj súdu do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie. Správny súd pripomína, že Daňový poriadok v § 156 ods. 1 písm. a) určuje, že úrok z omeškania správca dane "vyrubí", t.j. má povinnosť vyrubiť, ak daňový subjekt v ustanovenej lehote daň neodvedie. Ustanovenie § 156 ods. 6 písm. a) až d) Daňového poriadku určuje prípady, v ktorých sa úrok z omeškania nevyrubí, pričom ani jeden sa nevzťahuje na prípad žalobkyne.

11. Pokiaľ žalobkyňa v tejto súvislosti argumentovala kolíziou dvoch zákonov s rovnakou právnou silou, teda Daňový poriadok, ktorý má všeobecnú platnosť (lex generalis) a zákona č. 7/2005 Z.z. ako lex specialis, ktorého použitie má mať prednosť, a preto mal správca dane postupovať podľa tohto špeciálneho zákona a predmetnú pohľadávku prihlásiť do konkurzného konania, s touto námietkou krajský súd súhlasí len, že vo veci ide o stret zákonov. Pre postup je podstatným ustanovenie § 63 ods. 1 Daňového poriadku a z neho vyplývajúca povinnosť daň vyrubiť vydaním rozhodnutia.

12. Prenesené na daný posudzovaný prípad, ako už krajský súd uviedol, vyrubený úrok z omeškania sa stal pohľadávkou až dňa 13.08.2018, kedy nastala právoplatnosť rozhodnutia správcu dane o jeho vyrubení č. 101059818/2018 zo dňa 30.05.2018 v spojení s rozhodnutím žalovaného č. 101517770/2018 zo dňa 07.08.2018, a preto správca dane nemohol postupovať podľa § 121 ods. 1 ZKR a pohľadávku prihlásiť do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie správcovi aj súdu.

13. Uvedený názor plne korešponduje s rozhodovacou praxou Krajského súdu v Bratislave (napr. rozsudok č. k. 5S/9/2014-110, č. k. 5S/21/2014-37 zo dňa 12.02.2019, rozsudok č. k. 5S/319/2015-46 zo dňa 18.06.2019), ale aj rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v obdobných veciach. Najvyšší súd Slovenskej republiky napr. v rozsudku vo veci sp. zn. 5Sžfk/8/2017 zo dňa 21.11.2018. Rozhodnutie žalovaného a správcu dane s vysloveným názorom najvyššieho súdu plne korešponduje a správny súd nevzhladol k danej veci žiaden dôvod, pre ktorý by sa mal od tohto názoru odchýliť.

14. Krajský súd sa nestotožnil ani s druhou námietkou žaloby, ktorou žalobkyňa rozhodnutiu žalovaného vytyka jeho predčasnosť, pretože vydaniu rozhodnutia nepredchádzal spoľahlivo zistený skutkový stav. Administratívnym spisom žalovaného bolo preukázané, že daňové orgány vo veci rozhodovali s dostatočnou materiálnou znalosťou veci tak v rovine daňových povinností, ako aj procesu reštrukturalizácie, čo potvrdzuje sama žalobkyňa v podanej replike zo dňa 29.05.2018. Ak v tejto súvislosti žalobkyňa tvrdí, že daňové orgány pri znalosti veci o prebiehajúcej reštrukturalizácii žalobkyne nekonali bezodkladne a úrok nevyrubili včas, krajský súd v súvislosti s touto námietkou uviedol, že Daňový poriadok platný a účinný v uvedenom čase nestanovil správcovi dane časový limit dokedy má úrok z omeškania platiteľovi vyrubiť. Preto ani uvedenej námietke, nebolo možné priznať relevanciu pre spochybnenie zákonnosti rozhodnutia daňových orgánov.

15. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 168 S.s.p. tak, že vo veci úspešnému žalovanému voči žalobkyni náhradu trov konania nepriznal. Žalovaný o náhradu trov voči žalobkyni nežiadal a tomuto ani preukázateľne žiadne nevznikli.

III.

Konanie na kasačnom súde

16. Proti rozsudku krajského súdu podala v zákonnej lehote žalobkyňa (sťažovateľka) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g), písm. h) S.s.p., a preto navrhla kasačnému súdu aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu alebo aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

17. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti uviedla, že nesúhlasí s právnym názorom krajského súdu, že pri kolízií ustanovení predpisov ZKR a Daňového poriadku má aplikačnú prednosť Daňový poriadok. Z dôvodu, že sťažovateľka prešla procesom reštrukturalizácie, je na mieste aplikovať i príslušné ustanovenia ZKR a stanoviť vzťah medzi dotknutými predpismi. Podľa názoru sťažovateľky nemožno dostatočne odôvodnene vyvodiť záver že § 63 ods. 1 Daňového poriadku má aplikačnú prednosť pred ZKR, pretože by sa takým postupom popieral účel a zmysel ZKR.

18. Nezákonne vyrubený úrok z omeškania z primárnej pohľadávky prihlásenej do reštrukturalizácie, od ktorej sa vyrubený úrok odvíja, a to po potvrdení reštrukturalizačného plánu, nemá a nemôže mať oporu v platnom práve, pretože celkom zjavne odporuje účelu ZKR a samotnej reštrukturalizácii a významným spôsobom narúša legitímne očakávanie sťažovateľky. Napadnuté rozhodnutia správnych orgánov ako aj rozsudok krajského súdu sú celkom zjavne v rozpore s legitímnym očakávaním, pretože stanovujú povinnosť sťažovateľke uhrádzať pohľadávky neprihlásené do reštrukturalizácie, i keď po skutkovej stránke vznikli pred reštrukturalizáciou.

19. Pretože moment vzniku pohľadávky vznikol pred začatím reštrukturalizácie sťažovateľky, pohľadávka sa spravuje režimom, kedy je potrebné ju v prihlasovacej lehote podľa ZKR prihlásiť do reštrukturalizácie vrátane príslušenstva k nej, ak nie ako riadnu pohľadávku tak ako podmienenú pohľadávku. Z dôvodu, že reštrukturalizačný plán sťažovateľky bol súdom potvrdený, právo vymáhať neprihlásené pohľadávky, vrátane riadne neprihláseného príslušenstva k primárnej pohľadávke voči sťažovateľke úplne zaniklo. Z dôvodu, že správca dane neprihlásil predmetnú pohľadávku riadne a včas, rozhodnutím, ktorým vyrubil úrok z omeškania postupoval v rozpore so zásadou hospodárnosti. Tým, že správca dane mal a mohol prihlásiť svoju pohľadávku v podobe úroku z omeškania do dňa začatia reštrukturalizačného konania, ale tak správca dane neurobil, musí znášať následky v podobe nevymožiteľnosti vyrubeného úroku z omeškania.

20. Sťažovateľka nesúhlasí ani so záverom krajského súdu o vzniku pohľadávky až právoplatnosťou rozhodnutia o vyrubení, ktorou sa úrok z omeškania stáva splatným. Vznikom pohľadávky z verejnoprávneho vzťahu sa rozumie okamih, kedy dlžník bol prvýkrát oprávnený plniť takúto pohľadávku, čo v prípade omeškania s úhradou dane predstavuje okamih omeškania. Sťažovateľka poukazuje na to, že práve od tohto okamihu sú úroky z omeškania počítané, a teda je zjavné, že vznikom omeškania vzniká pohľadávka v podobe sankcie za omeškanie, a táto len následne narastá čo do číselného vyjadrenia.

21. Sťažovateľka poukázala aj na to, že krajský súd na náležite nevysporiadal s rozhodnutím kasačného súdu sp. zn. 1Sžf/2/2016 a poukázala na odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu považuje za zákonné a presvedčivé. Odôvodnenie obsahuje všetky podstatné skutkové tvrdenia, konkrétne právne argumenty a vlastné právne posúdenie, a preto navrhol kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť zamietol.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 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 Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 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 pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 6Sžfk/74/2020. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

24. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné zmeniť a zrušiť preskúmané rozhodnutie žalovaného. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. februára 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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 pred 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, 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.

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 vyrubením, 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 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.

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 pohľadávku 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.

35. Kasačný súd na základe vyššie uvedeného konštatuje, že krajský súd dospel k nesprávnemu právnomu záveru, keď žalobu ako nedôvodnú zamietol. Pretože samotné preskúmané rozhodnutie žalovaného trpí vadami, kasačný súd nezrušil napadnutý rozsudok, ale považoval za potrebné rozhodnúť v zmysle § 462 ods. 2 S.s.p. tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

36. V ďalšom konaní v predmetnej veci i v nadchádzajúcej rozhodovacej praxi bude úlohou daňových orgánov ďalej postupovať v súlade s vyššie opísanými právnymi závermi kasačného súdu uvedenými v tomto rozsudku ako aj v rozsudku veľkého senátu sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021.

37. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 k § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že úspešnej sťažovateľke priznal úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu trov konania pred krajským súdom. (§ 175 ods. 1 S.s.p.). O výške náhrady trov konania rozhodne krajský súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 S.s.p.).

38. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

