

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/45/2020
Identifikačné číslo spisu: 3019200435
Dátum vydania rozhodnutia: 20. októbra 2021
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:3019200435.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): V., s miestom podnikania Karpatské námestie 7770/10A, Bratislava, IČO: 45 424 764, právne zastúpený: JUDr. Šimon Cibulka, advokát, Hodžova 53, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102240494/2019 zo dňa 25. septembra 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/170/2019-50 zo dňa 12. mája 2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/170/2019-50 zo dňa 12. mája 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102240494/2019 zo dňa 25. septembra 2019, v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 101520921/2019 zo dňa 20. júna 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Sťažovateľovi p r i z n á v a právo na náhradu trov kasačného konania, ako aj na náhradu trov konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 102240494/2019 zo dňa 25. septembra 2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný zamietol žalobcom podané odvolanie a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. 101520921/2019 zo dňa 20. júna 2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane 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 aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume

2.204,40 euro za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj "DPH") vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie august 2012 v uvedenej lehote a výške.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd poukázal na rozhodnutie Okresného súdu Trenčín sp. zn. 40OdK/17/2017 zo dňa 01.06.2017 o vyhlásení konkurzu na žalobcu, kde vo výroku IV. okresný súd v súlade so zákonom č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej aj „ZKR“) rozhodol: „Oddlžuje dlžníka tak, že dlžníka zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v tomto konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze a dlhov, ktoré sú vylúčené z uspokojenia.“ a v tejto súvislosti krajský súd konštatoval, že k oddlženiu žalobcu v konkurze došlo.

3. Správny súd skúmal, kedy došlo k vzniku pohľadávky žalovaného a k tomu poukázal na závery vyplývajúce z rozhodnutí Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 2Sžf/77/2015, sp. zn. 2Sžf/79/2015 a sp. zn. 5Sžfk/8/2017, ktoré na prejednávanú vec aplikoval. V tejto súvislosti uviedol, že predmetná pohľadávka žalobcu v čase vyhlásenia konkurzu na žalobcu a jeho oddlženia ešte neexistovala, a preto sa oddlženie žalobcu v konkurze na ňu nemohlo vzťahovať. Sankciu - úrok z omeškania vyrubenej podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku je možné ukladať len rozhodnutím v zmysle § 63 ods. 1 Daňového poriadku a pohľadávka vzniká právoplatnosťou takéhoto rozhodnutia, nie skôr. Zo žiadneho zákonného ustanovenia daňového poriadku a ani ZKR ako lex specialis, nevyplýva obmedzenie pre správcu dane, týkajúce sa vyrubenia sankcie za nesplnenie daňovej povinnosti daňovníka po ukončení konkurzného konania, okrem zákonnej lehoty podľa § 156 ods. 8 Daňového poriadku.

4. Krajský súd vyslovil názor, že v prejednáwanej veci pohľadávka žalovaného vznikla až po ukončení konkurzu na žalobcu a po jeho oddlžení a teda podľa krajského súdu nejde o pohľadávku, ktorá mohla byť uspokojená v konkurze podľa § 166a ZKR, ani o pohľadávku, ktorá je vylúčená z uspokojenia podľa § 166b ZKR. Uviedol, že v prípade existencie takejto pohľadávky v dobe oddlženia žalobcu by sa na ňu vzťahovalo ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR a išlo by o nevymáhateľnú pohľadávku a na jej nevymáhateľnosť by súd musel prihliadnuť, žalovaný by bol povinný na žalobcu vo vzťahu k tejto pohľadávke hľadiť, ako by rozhodol o trvalom upustení od jej vymáhania podľa § 166e ods. 4 ZKR.

5. Správny súd dospel k právnomu záveru, že pohľadávka žalovaného vznikla až po oddlžení žalobcu a zrušení konkurzu na žalobcu, účinky konkurzu sa preto na ňu nemôžu vzťahovať a teda nevzťahuje sa na predmetnú pohľadávku ani oddlženie žalobcu. Poukázal na to, že účelom oddlženia dlžníka podľa ZKR je zbavenie dlžníka starých dlhov a predmetná pohľadávka v čase oddlženia žalobcu neexistovala, pokiaľ teda k vyrubeniu úroku z omeškania ako sankcie za porušenie povinnosti žalobcu, ktorá povinnosť bola porušená pred rozhodujúcim dňom došlo až po zrušení konkurzu, v ktorom bol žalobca oddlžený, správny orgán prvého stupňa pri plnení svojich povinností stanovených mu daňovým poriadkom postupoval správne, keď uvedenú sankciu žalobcovi vyrubil a žalovaný vecne správne rozhodol o potvrdení prvostupňového rozhodnutia i keď nesprávne vychádzal z názoru, že žalobca nebol v konkurze oddlžený. Ďalej uviedol, že skutočnosť, že nezaplatená daň za predmetné obdobie bola prihlásená ako pohľadávka do konkurzu je v danom prípade irelevantná, pretože rozhodnutím bola žalobcovi uložená sankcia za porušenie jeho zákonnej povinnosti a napadnutým rozhodnutím teda nebola vyrubená predmetná daň, ale úrok z omeškania za nesplnenie povinnosti žalobcu.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

6. Žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) zastúpený advokátom podal proti vyššie citovanému rozsudku včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

7. Sťažovateľ namietal, že závery krajského súdu vychádzajú z nesprávnej tézy spočívajúcej v tom, že ak úrok z omeškania v čase vyhlásenia konkurzu a oddĺženia ešte neexistoval, tak sa na neho nemohlo oddĺženie vzťahovať. Táto nesprávna interpretácia podľa sťažovateľa by mala za následok, že by sa oddĺženie minulo svojmu účinku. Namietal, že podstatným pre výklad § 166b ods. 1 písm. d) ZRK nie je moment vzniku verejnoprávnej sankcie, ale moment porušenia povinnosti, ktorá je základom pre uloženie tejto sankcie.

8. Uviedol, že rozhodujúce je posúdenie časových súvislostí právneho základu úroku z omeškania (porušenie povinnosti riadne a včas zaplatiť daň) vo vzťahu k rozhodujúcemu dňu (§ 166a ods. 1 písm. a) ZRK), nie právna povaha už vyrubeneho úroku z omeškania z formálneho hľadiska.

9. Sťažovateľ poukázal na to, že v danom prípade bola sankcia uložená za porušenie povinnosti daňového subjektu zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť z dodatočného daňového priznania v sume 3.674,21 euro v lehote splatnosti do 30.04.2014, ktorá ku dňu 20.06.2019 nebola zaplatená. Možno teda prijať záver, že prvostupňový orgán vyrubil peňažnú sankciu za porušenie povinnosti, ktorá bola porušená pred rozhodujúcim dňom (pred kalendárnym mesiacom jún 2017, v ktorom bol vyhlásený konkurz), keďže k porušeniu povinnosti došlo v roku 2014. Podľa sťažovateľa je vyrubený úrok z omeškania nevymáhateľný ex lege.

10. Ďalej sťažovateľ poukázal na dôvodovú správu k § 166b ods. 1 písm. d) ZRK. Skutočnosť, že pohľadávka žalovaného vznikla až po oddĺžení považuje za právne irelevantnú. Podľa sťažovateľa moment oddĺženia, na ktorý kládol dôraz krajský súd má svoj význam jedine vo vzťahu k pohľadávkam, ktoré sa môžu uspokojiť v konkurze alebo splátkovým kalendárom čo vyplýva z §166a ZRK. Sťažovateľ odkázal na rozdielne právne názory vyslovené v obdobných veciach prejednávaných krajským súdom (sp. zn. 13S/17/2019 a 13S/54/2019) vo zvyšku odôvodnenia kasačnej sťažnosti v zásade zotrval na svojich žalobných dôvodoch, ktoré rozsiahlo zopakoval. Na podporu svojich tvrdení upozornil na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 10Sžfk/23/2018 a mal za to, že v rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR došlo k názorovému vývoju a správnym súdom odkazované rozhodnutia boli názorovo prekonané. Sťažovateľ zdôraznil, že výkladom práva žalovaným a správnym súdom dochádza k účelovému obchádzaniu zákona a účelu oddĺženia.

11. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoju argumentáciu obsiahnutú vo vyjadrení k žalobe a v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k náležitostiam kasačnej sťažnosti (čo do sťažnostných dôvodov - námietka nesprávneho právneho posúdenia) odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 1Sžfk/16/2017 a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú.

III.

Konanie na kasačnom súde

12. Prejednaná vec bola dňa 31.07.2020 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 10S - sp. zn. 10Sžfk/45/2020. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 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 súdництва 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 preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

13. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej

kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky <www.nssud.sk> (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, a preto podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 464 ods. 1 SSP zmenil napadnutý rozsudok tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil na ďalšie konanie žalovanému.

14. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

15. Kasačný súd uvádza, že rovnako ako správny súd (body 31-32 napadnutého rozsudku) nemal pochybnosti o tom, že rozhodnutím Okresného súdu Trenčín sp. zn. 40OdK/17/2017 z 1. júna 2017 k oddĺženiu žalobcu v konkurze došlo a oddĺženie sa vzťahuje aj na daňové pohľadávky (primerane § 166c k § 166e ods. 2 ZKR).

16. Podľa § 464 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, 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.

17. Kasačný súd zistil, že v rámci svojej rozhodovacej činnosti už riešil obdobnú vec s takmer totožným skutkovým a právnym stav, týkajúcu sa rovnakého predmetu konania a rovnakých účastníkov konania, pričom rozdielom bolo iba v mesiaci zdaňovacieho obdobia, za ktoré bol vyrubený sporný úrok z omeškania. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/3/2021 zo dňa 30.06.2021, sp. zn. 8Sžfk/15/2021 zo dňa 30.03.2021 a najmä na rozhodnutie veľkého senátu NSSR vo veci vedenej pod sp. zn. 1Vs/3/2020, keď právny názor vyjadrený v rozhodnutí veľkého senátu je pre senáty najvyššieho súdu záväzný (§ 466 ods. 3 SSP). Vzhľadom na obdobnosť vecí, ktoré už boli predmetom konania pred kasačným súdom uvádza NSS časť odôvodnenia jedného z predchádzajúcich rozhodnutí, (8Sžfk/15/2021) s ktorým sa v plnej miere stotožňuje.

12. Kasačný súd konštatuje, že rozhodovanie Najvyššieho súdu SR v súvislosti s posudzovaním vzniku daňových pohľadávok titulom vyrubeného úroku z omeškania subjektov po oddĺžení, resp. reštrukturalizácii bolo nejednotné, viď. okrem účastníkmi uvádzaných rozhodnutí napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 1Sžf/2/2016 a sp. zn. 1Sžfk/10/2016 oproti sp. zn. 8Sžfk/57/2018 a sp. zn. 5Sžfk/59/2018. K zjednoteniu rozhodovacej praxe došlo až na základe rozhodnutia veľkého senátu Najvyššieho súdu SR vo veci vedenej pod sp. zn. 1Vs/3/2020, keď právny názor vyjadrený v rozhodnutí veľkého senátu je pre senáty najvyššieho súdu záväzný.

13. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27. januára 2021 vyslovil okrem iného právny názor, cit.:

[,...]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 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.

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 zaplatením 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 pohľadávku, ktorú bolo treba prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní, sa považovala i pohľadávka, ktorá nebola vyrubená (vrátane pohľadávky na úrokoch), pričom úroky sa považovali za daňovú pohľadávku, ak mohli byť vyrubené do povolenia 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. 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. 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 prejednávanom 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. ...“]

14. Kasačný súd konštatuje, že úprava reštrukturalizácie podľa § 108 a nasl. ZKR a úprava oddlženia podľa § 166 a nasl. ZKR nie sú totožné, avšak vychádzajú z účelu zákona, plnia rovnaký účel, ktorým je ozdravenie predĺženého subjektu. Zároveň je na mieste skonštatovať, že úprava oddlženia (tzv. osobného bankrotu) účinná od 1. marca 2017 je relatívne novou úpravou, preto je súvisiaca judikatúra súdov ešte len v procese tvorby, a tiež z totožného dôvodu neboli ešte prípadné legislatívne nedostatky identifikované, aby mohli byť zákonodarcom zohľadnené, prípadne odstránené. V situácii, kedy aplikácia práva nie je ešte ustálená, treba postupovať v zmysle zásady *in dubio pro libertate* a jednotlivé ustanovenia vykladať v prospech dotknutých osôb.

15. Citovaný právny názor je preto plne aplikovateľný aj na prejednávanú vec, a teda možno uzavrieť, že vzhľadom na to, že k oddlženiu sťažovateľa došlo 9. júna 2017 rozhodnutím Okresného súdu Trenčín sp. zn. 40OdK/17/2017 z 1. júna 2017 (kedy sa rozhodnutie stalo právoplatným a vykonateľným), predmetná daňová pohľadávka, ktorá vznikla za obdobie od 3. júna 2014 do 9. júna 2017 (nie ako uvádza správca dane 2. júna 2018), je pohľadávkou, ktorá vznikla pred oddlžením, a teda oddlžením sťažovateľa (rozhodnutím Okresného súdu Trenčín sp. zn. 40OdK/17/2017 z 1. júna 2017) sa stala nevymáhateľnou, čím bol naplnený účel oddlženia.

16. Iný výklad by sa priečil účelu oddlženia, neprimerane by zaťažoval oddlženú osobu a tiež by neprimerane zvýhodňoval štát oproti iným veriteľom.

17. Vzhľadom na to, že kasačný súd dospel k názoru, že predmetná pohľadávka podliehala oddlženiu, stotožnil sa s právnym názorom sťažovateľa a žalobu považoval za dôvodnú, a keďže správny súd žalobu zamietol, postupom podľa § 462 ods. 2 k § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p. zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a správcu dane a vec im vrátil na ďalšie konanie.

18. V ďalšom konaní správca dane zohľadní prezentovaný právny názor a bude postupovať primeraným procesným spôsobom. Žalovaný a správca dane sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

18. O trovách rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi priznal úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu trov konania pred správnym súdom. (§ 175 ods. 1 S.s.p.). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 S.s.p.).

19. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR v senáte v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.