

Súd:	Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka:	2Sfk/59/2023
Identifikačné číslo spisu:	5021200455
Dátum vydania rozhodnutia:	22. augusta 2025
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia:	predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:5021200455.1

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): ISTROFINAL, a.s., so sídlom Mydlárska 8718/7A, 010 01 Žilina, IČO: 36 396 761, zastúpený Karkó s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom: Obchodná 8985/5A, 010 08 Žilina, IČO: 50 158 121, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101696610/2021 z 9. septembra 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-30S/169/2021-283 z 19. júla 2023, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-30S/169/2021-283 zo dňa 19. júla 2023 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101696610/2021 zo dňa 9. septembra 2021 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania, ako aj konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej aj „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013. Následne žalobcovi určil rozdiel dane za zdaňovacie obdobie august 2013 vo výške 106.754,38 EUR.

2. Správca dane, vzhľadom na právoplatné určenie rozdielu dane, vydal rozhodnutie č. 100890616/2021 zo dňa 24.05.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi uložil pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vo výške 53.611,10 EUR, pretože žalobca uviedol v dodatočnom daňovom priznaní (za zdaňovacie obdobie august 2013) daň nižšiu, než mal v daňovom priznaní uviesť.

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil a odôvodnil nasledovne:

· podanie všeobecnej správnej žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia nie je možné pri uložení pokuty posudzovať ako začatie konania o prejudiciálnej otázke, a preto neexistuje legitímny dôvod na prerušenia konania o uložení pokuty. Správca dane pri vyrubení predmetnej pokuty vychádzal z právoplatného rozhodnutia o určení rozdielu dane. Ak by správny súd zrušil rozhodnutie o určení rozdielu dane, tak správca dane ex offio zruší alebo upraví novým právoplatným rozhodnutím pôvodné rozhodnutie o uložení pokuty v zmysle ustanovenia § 155 ods. 13 daňového poriadku. Žalovaný zároveň nedisponoval informáciou, že by správnej žalobe voči rozhodnutiu o určení rozdielu dane bol priznaný odkladný účinok,

· správca dane vypočítal počet dní pre uloženie pokuty správne. Oznámenie o začatí daňovej kontroly č. 101816627/2018 zo dňa 17.09.2018 bolo žalobcovi doručené 18.09.2018. Podľa § 16 ods. 9 daňového poriadku dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, za ktoré sa vykonáva daňová kontrola nemožno podať po uplynutí 15 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole. Celkový počet dní na uloženie pokuty 1.834 dní sa počíta od nasledujúceho dňa po dni splatnosti dane za zdaňovacie obdobie august 2018, t. j. od 26.09.2013 do 03.10.2018 - do doručenia oznámenia o začatí daňovej kontroly plus 15 dní,

· ohľadom námietky, že správca dane mal predmetnú pokutu prihlásiť do reštrukturalizačného konania uviedol, že v čase prihlasovania pohľadávok do reštrukturalizačného konania správcovi dane ešte nebola známa suma z daňovej kontroly ani suma uloženej pokuty za zdaňovacie obdobie august 2013 a tieto pohľadávky preto nemohli byť prihlásené do reštrukturalizačného konania, nakoľko neboli nedoplatkom v zmysle daňového poriadku a ani pohľadávkou. Zákaz dodatočného vyrubenia pohľadávky alebo jej časti po skončení reštrukturalizácie platí pre pohľadávky, ktoré neboli riadne a včas prihlásené, čo sa nestalo v prípade daňovej kontroly, ktorá začala dňa 23.10.2018 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 101816627/2018 zo dňa 17.09.2018. Preto nedošlo k naplneniu ustanovenia § 120 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej len „ZoKR“), v zmysle ktorého ak sa tieto nároky v reštrukturalizácii riadne a včas neuplatnia prihláškou, právo vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi v prípade potvrdenia reštrukturalizačného plánu súdom zaniká.

II. Konanie na správnom súde

4. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu. Správny súd žalobu zamietol podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Odôvodnenie je možné zhrnúť do nasledujúcich bodov:

· rozhodnutie o vyrubení rozdielu DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2013 nadobudlo právoplatnosť dňa 29.05.2020. Na základe podanej správnej žaloby Krajský súd v Žiline rozsudkom č. k. 30S/151/2020 zo dňa 31.10.2022 žalobu zamietol. V dôsledku podania kasačnej sťažnosti žalobcom je vec od 12.04.2023 na Najvyššom správnom súde SR,

· správca dane počítal pokutu za dni od 26.09.2013 - t. j. nasledujúceho dňa po dni splatnosti DPH za zdaňovacie obdobie august 2013 do 03.10.2018 - doručenie oznámenia o začatí daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie august 2013 plus 15 dní. Preskúmaním veci správny súd zastáva názor, že z dôvodov uvádzaných v žalobe, výška uloženej pokuty nebola určená nesprávne. Výška pokuty zodpovedá ustanoveniu § 155 ods. 2, ods. 5 a ods. 7 daňového poriadku,

· správca dane a ani žalovaný nepochybili, ak správca dane vydal rozhodnutie o pokute a žalovaný takéto rozhodnutie potvrdil. Žalovaný sa v odôvodnení rozhodnutia vysporiadal s odvolacou námietkou o predčasnosti vydania rozhodnutia správcu dane o uložení pokuty v dostatočnom rozsahu, ak odôvodnil prečo neexistuje legitímny dôvod na prerušenie konania,

· žalobca podal 25.09.2013 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 s vlastnou daňovou povinnosťou 191.656,60 EUR a následne 25.10.2013 k tomuto zdaňovaciemu obdobiu podal dodatočné daňové priznanie, v ktorom znížil vlastnú daňovú povinnosť o sumu 5.127,92 EUR. Rozhodnutím správcu dane zo 04.12.2019 (v spojení s rozhodnutím žalovaného z 25.05.2020, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane) právoplatným dňa 29.05.2020 bol žalobcovi vyrubený rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie august 2013 v sume 106.754,38 EUR (daň vyrubená daňovým priznaním 186.528,68 EUR a daň zistená správcu dane vo vyrubovacom konaní 293.283,06 EUR). Je nesporné, že žalobca v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 v spojení s dodatočným daňovým priznaním uviedol nižšiu daň, ako mal uviesť, čím sa dopustil správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Zákoným dôsledkom zistenia správneho deliktu je uloženie pokuty, pričom z § 155 ods. 1 daňového poriadku vyplýva, že správca dane pokutu „uloží“, čo znamená, že nie je na jeho vôli, či tak

urobí, ale urobiť tak musí. Predpokladom uloženia pokuty ako sankcie je zistenie sumy, o ktorú správca dane rozhodnutím vo vyrubovacom konaní zvýšil daňovému subjektu daň priznanú daňovým subjektom. Táto daň v správnej výške bola u žalobcu zistená na základe daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie august 2013, po skončení ktorej nasledovalo vyrubovacie konanie,

- vykonaná daňová kontrola dane z príjmov žalobcu za rok 2013 nie je prekážkou začatia a vykonania daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013. Oznámenie o začatí daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby je pre určenie konca rozhodného obdobia, za ktoré pokutu možno uložiť (do doručenia oznámenia o začatí daňovej kontroly + 15 dní), irelevantné, pričom významným je len doručenie oznámenia o začatí daňovej kontroly DPH,

- v danom prípade nedošlo k zániku daňového nedoplatku z titulu pokuty vyrubenej rozhodnutím správca dane rozhodnutím z dôvodu § 84 ods. 1 písm. g) druhá časť vety za bodkočiarkou daňového poriadku, pretože sa nejedná o taký daňový nedoplatok, ktorý mal a mohol správca dane prihlásiť, teda nešlo o zákonom predpokladané riadne a včas neprihlásené daňové nedoplatky, ktoré by zanikli dňom nasledujúcim po dni zverejnenia uznesenia o potvrdení reštrukturalizačného plánu a skončení reštrukturalizácie. Ak v čase, kedy bolo potrebné daňové nedoplatky prihlásiť, tieto ešte neexistovali, nemožno tvrdiť, že prihlásené mali byť. O tom, že existuje dôvod pre uloženie predmetnej sankcie sa správca dane dozvedel až po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia o dovyrubení DPH za zdaňovacie obdobie august 2013, t. j. 29.05.2020,

- nedošlo ani k naplneniu ustanovenia § 120 ods. 1 ZoKR. Aby mohol správca dane prihlásiť do reštrukturalizačného konania pokutu, musel by do jeho začatia (13.12.2013) poznať výšku a splatnosť dorubenej dane kontrolou DPH za zdaňovacie obdobie august 2013. Je zrejmé, že tomu tak nemohlo byť, ak rozdiel dane bol vyrubený až rozhodnutím právoplatným dňa 29.05.2020. V čase prihlasovania pohľadávok v reštrukturalizačnom konaní správcovi dane nebola suma dovyrubenia DPH za zdaňovacie obdobie august 2013, a ani pokuta známe, preto nemohli byť ako pohľadávky podľa podmienok ZoKR prihlásené, nakoľko neboli vyrubené a neboli nedoplatkom v zmysle daňového poriadku, rovnako neboli známe ani ako pohľadávka,

- rozsudok veľkého senátu Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021, ktorý riešil výlučne úrok z omeškania u daňového subjektu, ktorý prešiel procesom reštrukturalizácie, a nie pokutu za správny delikt, je pre posúdenie danej veci nepoužiteľný. Zásadný rozdiel správny súd videl v tom, že omeškanie (ako základ pre úrok z omeškania) ako také už existovalo (bez ohľadu na to, či o úroku bolo rozhodnuté alebo nie), ale zistenie naplnenia skutkovej podstaty správneho deliktu (ako základ pre vyrubenie pokuty) ešte neexistovalo. Predpokladom pre prihlásenie pohľadávky na úroku z omeškania hoci aj nevyrubenej rozhodnutím je existencia omeškania ako takeého, ktoré v čase prihlasovania pohľadávok už existovalo. Ak teda správca dane poznal všetky objektívne právne skutočnosti, z ktorých bolo možné vypočítať úrok z omeškania, mal a mohol túto pohľadávku uplatniť v reštrukturalizácii. Naopak pri pokute právny dôvod a výška takejto pohľadávky pre účely jej prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní správcovi dane ako veriteľovi v čase prihlasovania ešte neboli známe a preto nemohol takúto pohľadávku prihlásiť. V prípade pohľadávky na pokute za správny delikt správca dane nemohol prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní túto pohľadávku, nakoľko v čase prihlasovania ešte neexistovala, a to ani v rovine možného vyčíslenia pokuty, ak v tom čase ešte vôbec nebolo známe, že žalobca sa dopustil správneho deliktu, teda, že v daňovom priznaní a dodatočnom daňovom priznaní uviedol nižšiu DPH za zdaňovacie obdobie august 2013, ako uviesť mal, čo sa stalo známe až právoplatnosťou rozhodnutia o dovýrube DPH za zdaňovacie obdobie august 2013 dňa 29.05.2020,

- správny súd vec posúdil nad rámec žalobných bodov aj z hľadiska možnej aplikácie (ako priaznivejšej právnej úpravy pre žalobcu) ustanovenia § 155 ods. 13 písm. c) daňového poriadku v znení zákona č. 408/2021 Z. z. účinného od 01.01.2022, podľa ktorého správca dane pokutu podľa odseku 1 daňovému subjektu neuloží po začatí reštrukturalizačného konania za správny delikt, ktorého sa dopustil do začatia reštrukturalizačného konania a účinky súdom potvrdeného reštrukturalizačného plánu trvajú. Obe zákonné podmienky pre neuloženie pokuty musia byť splnené kumulatívne, preto nepostačuje ak sa žalobca dopustil správneho deliktu do začatia reštrukturalizačného konania. Reštrukturalizačný plán skončil v roku 2019. Pri rozhodovaní o pokute správca dane vychádzal z rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, právoplatného 29.05.2020. Správca dane vydal rozhodnutie o pokute dňa 24.05.2021, ktoré bolo potvrdené žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaného zo dňa 09.09.2021. Správny súd dospel k záveru, že vydaniu rozhodnutia o pokute by nebránilo ani v

súčasnosti platné znenie ustanovenia § 155 ods. 13 daňového poriadku, a to z dôvodu, že účinky súdom potvrdeného reštrukturalizačného plánu už netrvali a netrvali už ani v čase rozhodnutia žalovaného.

III. Konanie na kasačnom súde

5. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP. Napadnutý rozsudok správneho súdu navrhol zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, respektíve zmeniť tak, že sa ruší rozhodnutie žalovaného a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

6. Žalobca odôvodnil svoju kasačnú sťažnosť nasledovne:

- je nespravodlivé, aby výška daňovej pokuty bola počítaná do dňa začatia daňovej kontroly pre DPH (23.10.2018), keď správca dane mal plnú vedomosť z daňovej kontroly pre daň z príjmu že predmetné faktúry NELT, s.r.o. a 8G, s.r.o. neuzná. Správca dane vedel a vedieť musel už pri daňovej kontrole pre daň z príjmu, že pokiaľ neuzná faktúry hľadiska daňového základu pre daň z príjmu, tak nemôžu byť uznané ani z hľadiska odpočtu DPH, čím umelo navyšuje výšku pokuty, keďže jej výška závisí od času, kedy sa správca dane dozvie o nesprávne zaplatenej dani. Účelom daňovej pokuty je, aby bola vyrubená za čas od splatnosti daňovej pohľadávky (riadne nezaplatenej dane) do času, kedy sa správca dane objektívne o nej dozvedel. K tomuto nepochybne došlo už k momentu začatia daňovej kontroly pre daň z príjmu. Preto by žalobca nemal platiť pokutu za obdobie od oznámenia o začatí daňovej kontroly pre daň z príjmu do oznámenia o začatí daňovej kontroly pre DPH, pretože v tomto čase správca dane už mal všetky informácie a bolo iba na jeho postupe, kedy a ako pristúpi k tomu, že DPH a pokutu bude žiadať,

- je irelevantné, či došlo k vyrubeniu pokuty pred reštrukturalizáciou, kedy sa stala pokuta splatnou alebo to, kedy sa správca dane mal o daňovom nedoplatku dozvedieť. Veľký senát NS SR v rozsudku sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021 rozhodol o tom, že ide o takzvaný starý (pred-reštrukturalizačný) dlh a preto takúto pohľadávku nemožno priznať. Daňová pokuta má mať svoj vecný základ v skutočnostiach, ktoré predchádzajú povoleniu reštrukturalizácie a preto je zjavne v rozpore s účelom zákona, aby pre skutočnosti predchádzajúce reštrukturalizácii (riadne nezaplatené dane) boli po povolení reštrukturalizácie ukladané sankcie, pretože sa tým neguje podstata a význam reštrukturalizácie ako takej. Nie je rozdiel medzi úrokom z omeškania zisteným a vyrubeným rozhodnutím o reštrukturalizácii a pokutou zistenou a vyrubenou rozhodnutím po reštrukturalizácii. Pokuta je počítaná rovnakým spôsobom, ako úrok z omeškania, počíta sa totiž za dni omeškania daňového dlžníka so zaplatením dane,

- v danom prípade je potrebné zaoberať sa aj novelizáciou dikcie § 155 ods. 13 písm. c) daňového poriadku, účinnou od 01.01.2022. Neúčinnosť reštrukturalizačného plánu je proces, v ktorom sa stáva reštrukturalizačný plán neúčinný. K tomuto vôbec v danom prípade nedošlo. Súdom potvrdený reštrukturalizačný plán žalobcu je účinný voči všetkým účastníkom plánu, bol riadne splnený, takže na tomto sa ani v budúcnosti nič nemôže zmeniť, čiže tento reštrukturalizačný plán je účinný dnes, bol účinný v čase rozhodnutia správcu dane a bude účinný navždy. Preto sa ustanovenie § 155 ods. 13 písm. c) daňového poriadku vzťahuje na žalobcu a nemôže mu byť uložená pokuta.

7. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na právnom názore vyjadrenom v preskúmanom rozhodnutí a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť podľa § 461 SSP.

8. Kasačný súd v priebehu konania z úradnej činnosti zistil, že pôvodný sťažovateľ, spoločnosť BCI, a.s., so sídlom: Mydlárska 8718/7A, 010 01 Žilina, IČO: 31 617 794, ku dňu 30. 04. 2025 zanikol s právnym nástupcom v dôsledku zlúčenia. Právnym nástupcom sťažovateľa sa k uvedenému dňu stala spoločnosť ISTROFINAL, a.s., so sídlom Mydlárska 8718/7A, 010 01 Žilina, IČO: 36 396 761. Kasačný súd z toho dôvodu pokračoval v konaní s právnym nástupcom, ktorý vstúpil do procesného postavenia sťažovateľa v tomto kasačnom konaní.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

9. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť je prípustná a bola podaná oprávnenou osobou včas v zmysle ustanovení § 439 ods. 1, § 442 a § 443 SSP.

10. Žalobcovi bola preskúmaným rozhodnutím uložená pokuta za spáchanie správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. V zmysle dotknutého ustanovenia daňového poriadku sa tohto deliktu dopustí ten, kto uvedie v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní daň nižšiu, než ktorú mal uviesť.

11. Sankcia - pokuta, za spáchanie tohto deliktu je ustanovená v § 155 ods. 1 písm. f) bod 1. daňového poriadku, ako trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne (respektíve podľa § 155 ods. 5 daňového poriadku 10% ročne ak úroková sadzba Európskej centrálnej banky nedosiahne 10%, ako je tomu v prejednávanej veci) zo sumy, o ktorú správca dane zvýšil rozhodnutím vydanom vo vyrubovacom konaní daň uvedenú v daňovom priznaní alebo zaplatenú podľa osobitných predpisov bez podania daňového priznania.

12. Obdobie, za ktoré sa výška pokuty vypočítava je ustanovené v § 155 ods. 2 daňového poriadku. Rozhodujúcim momentom pre určenie začiatku tohto obdobia bol v prejednávanej veci deň nasledujúci po dni splatnosti dane (teda 26.09.2013). Rozhodujúcim momentom pre určenie konca obdobia je deň, kedy bolo podané dodatočné daňové priznanie, respektíve podľa § 16 ods. 9 daňového poriadku je týmto dňom 15. deň od doručenia oznámenia o daňovej kontrole. Daňová kontrola bola žalobcovi oznámená 18.09.2018 a preto koniec obdobia, za ktoré sa pokuta vypočítavala je dátum 03.10.2018.

13. V kontexte uvedeného kasačný súd považuje rozhodnutia daňových orgánov, ako aj správneho súdu za zákonné, čo do otázok vzniku zodpovednosti za spáchanie správneho deliktu, ako aj spôsobu výpočtu sankcie - pokuty, ktorá je pevne stanovená v daňovom poriadku.

14. Žalobcova námietka o nespravodlivosti a nezákonnosti určenia konca obdobia, za ktoré sa vypočítava výška pokuty je nedôvodná. Jednak kasačný súd uvádza, že pokuta nebola počítaná do 23.10.2018 (dňa začatia daňovej kontroly na DPH), tak ako uvádza žalobca, ale do dňa 03.10.2018 (15. deň od oznámenia daňovej kontroly). Odhliadnuc od tejto nezrovnalosti v argumentácii žalobcu kasačný súd nesúhlasí s úvahou žalobcu, že správca dane mohol a mal vedieť o žalobcom nesprávne uvedenej výške DPH v daňovom priznaní za obdobie august 2013 už z daňovej kontroly pre daň z príjmu za rok 2013, ktorá bola vykonaná skôr.

15. Daň z príjmu a daň z pridanej hodnoty sú dve odlišné dane, ktoré sú materiálne upravené v rôznych právnych predpisoch. Skutočnosti, ktoré správca dane zisťuje v priebehu daňovej kontroly sa vždy týkajú tej-ktorej kontrolovanej dane. Preto nie je možné uzavrieť, že by správca dane mal a mohol vedieť o nesprávne určenej daňovej povinnosti na DPH žalobcu už z daňovej kontroly, ktorú vykonal pre daň z príjmu, hoci za prelínajúce zdaňovacie obdobie. Nie je teda dôvodná domnienka žalobcu, že správca dane svojim postupom „umelo predĺžil“ obdobie, za ktoré sa pokuta vypočítava. K záveru o nesprávnom uvedení daňovej povinnosti na DPH dospel správca dane na základe príslušnej daňovej kontroly, na oznámenie ktorej je viazaný aj moment konca obdobia, z ktorého sa pokuta vypočítava.

16. Žalobca argumentoval aj právnymi závermi z rozsudku Veľkého senátu NS SR sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021, ktorý sa týkal výpočtu úroku z omeškania za nezaplatenie dane z motorových vozidiel vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2011 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške u daňového subjektu, ktorý prešiel procesom reštrukturalizácie. Kasačný súd nepovažuje závery veľkého senátu na prejednávajúcu vec za aplikovateľné, pretože po vydaní uvedeného rozsudku došlo k podstatnej zmene právnej úpravy, pokiaľ ide o určovanie výšky a vyrubovanie úroku z omeškania (§ 155 ods. 2, ods. 6 písm. f) daňového poriadku), ako aj ukladanie pokuty po začatí reštrukturalizačného konania (§ 155 ods. 13 písm. c) daňového poriadku).

17. K námietke sťažovateľa, že správny súd mal prihliadnuť na ustanovenie § 155 ods. 13 písm. c) daňového poriadku, ktoré bolo doplnené zákonom č. 408/2021 Z. z. účinným od 01.01.2022 možno uviesť nasledovné.

18. Správne súdy vo veciach správneho trestania nie sú viazané rozsahom a dôvodmi správnej žaloby ohľadom skutočností taxatívne vymenovaných v § 195 SSP. Podľa § 195 písm. d) SSP správny súd skúma nad rámec správnej žaloby dodržanie zásad ukladania trestov podľa Trestného zákona, ktoré je potrebné použiť aj na ukladanie sankcií v rámci správneho trestania. Obdobne kasačný súd nie je viazaný sťažnostnými bodmi, ak napadnuté rozhodnutie správneho súdu bolo vydané v konaní, v ktorom správny súd nebol viazaný žalobnými bodmi (§ 453 SSP).

19. Rešpektujúc princípy správneho trestania, ak správne orgány v rámci konania o správnom delikte uložili sankciu v súlade s právnou úpravou účinnou v čase, keď o tejto sankcii rozhodovali, avšak následne v priebehu súdneho prieskumu došlo k zmene právnej úpravy v prospech páchatel'a, ktorý namietol neprimeranosť (neproporcionálnosť) peňažnej sankcie, pôvodne uloženej správnym orgánom, je povinnosťou správneho súdu prihliadať na zmenu v právnej úprave sankcie, a to aj v prípade, že táto zmena nastala hoci až po právoplatnosti rozhodnutí správnych orgánov vo veci samej

(rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 5. novembra 2019 sp. zn. 4Asan 2/2019, č. R 20/2021).

20. Správne súdy sú v zmysle § 195 písm. d) SSP povinné prihliadať na výnimku zo zásady retroaktivity vyplývajúcej z čl. 50 ods. 6 Ústavy SR, resp. § 2 ods. 1 Trestného zákona, a to z úradnej povinnosti aj nad rámec rozsahu a dôvodov správnej žaloby (porovnaj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. PL. ÚS 3/2019 z 12. októbra 2022).

21. V tomto kontexte je potrebné zosumarizovať časové súvzťažnosti v rámci prejednávanej veci. Rozhodnutie o uložení sankcie vychádzalo z rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane zo dňa 04. 12. 2019, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 29.05.2020. Správca dane vydal rozhodnutie o uložení pokuty dňa 24.05.2021, ktoré bolo potvrdené žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaného zo dňa 09.09.2021 a nadobudlo právoplatnosť dňa 13.09.2021. Žaloba proti napadnutému rozhodnutiu bola doručená súdu dňa 11.10.2021. Príslušné ustanovenie § 155 ods. 13 písm. c) daňového poriadku nadobudlo účinnosť dňa 01.01.2022. Z uvedeného časového sledu je zrejmé, že novelizované ustanovenie nadobudlo účinnosť až v čase konania pred správnym súdom. Správny súd však bol v zmysle vyššie uvedeného povinný prihliadať na uvedené ustanovenie daňového poriadku a skúmať naplnenie predpokladov ním stanovených.

22. Správny súd v bode 36. napadnutého rozsudku posúdil aplikovateľnosť ustanovenia § 155 ods. 13 písm. c) daňového poriadku v znení účinnom od 01.01.2022 v rámci posudzovaného prípadu a dospel k záveru, že uvedené ustanovenie by nebránilo rozhodnutiu o uložení pokuty, pretože účinky súdom potvrdeného reštrukturalizačného plánu už netrvali a netrvali ani v čase rozhodnutia žalovaného. Kasačný súd sa v tejto súvislosti s názorom správneho súdu nestotožňuje.

23. Podľa § 155 ods. 13 písm. c) daňového poriadku v znení účinnom od 1.1.2022: „Správca dane pokutu podľa odseku 1 daňovému subjektu neuloží po začatí reštrukturalizačného konania za správny delikt, ktorého sa dopustil do začatia reštrukturalizačného konania a účinky súdom potvrdeného reštrukturalizačného plánu trvajú.“. Z citovaného ustanovenia daňového poriadku vyplývajú dve podmienky, ktoré musia byť splnené kumulatívne, a to i. daňový subjekt sa musí dopustiť správneho deliktu do začatia reštrukturalizačného konania a ii. účinky súdom potvrdeného reštrukturalizačného plánu musia trvať v čase konania a rozhodovania správcu dane, resp. žalovaného.

24. V predmetnej veci žalovaný uložil sťažovateľovi sankciu za správny delikt, ktorého sa mal dopustiť daňový subjekt tým, že v dodatočnom daňovom priznaní doručenom dňa 25.10.2013 z dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 uviedol nižšiu daň, ako daň ktorú mal uviesť. Reštrukturalizačné konanie bolo začaté dňa 12.12.2013, účinky začatia nastali dňom nasledujúcim, t. j. 13.12.2013. Na základe uvedeného možno konštatovať, že daňový subjekt sa dopustil správneho deliktu do začatia reštrukturalizačného konania, a preto prvá podmienka pre upustenie od uloženia pokuty je splnená.

25. Potvrdený reštrukturalizačný plán možno z hľadiska hmotného práva považovať za súdom aprobovaný súkromnoprávny kontrakt (multilaterálny právny úkon) (pozri § 155 ods. 3 ZoKR). Okamihom vydania uznesenia súdu o potvrdení reštrukturalizačného plánu nadobúda reštrukturalizačný plán platnosť, zatiaľ čo účinnosť plánu nastáva v súlade s § 155 ods. 1 ZoKR jeho zverejnením v Obchodnom vestníku. Reštrukturalizačný plán bol potvrdený uznesením Okresného súdu Žilina zo dňa 01.07.2014, zverejneným v Obchodnom vestníku dňa 07.07.2014. Zverejnením uznesenia o potvrdení plánu sa ustanovenia plánu stali účinnými voči všetkým účastníkom plánu (§ 155 ods. 1 ZoKR). Podľa názoru kasačného súdu, potvrdený reštrukturalizačný plán vyvoláva účinky až do momentu zrušenia rozhodnutia o potvrdení plánu (§ 155 ods. 7 ZoKR), určenia neúčinnosti plánu súdom (§ 157 ZoKR) alebo nastúpením neúčinnosti plánu priamo zo zákona (§ 158 až 160 a § 161a ZoKR). V posudzovanom prípade z obsahu súdneho spisu, administratívneho spisu, ani verejne dostupných zdrojov nevyplýva, že by uznesenie o potvrdení reštrukturalizačného plánu bolo zrušené, súd určil neúčinnosť reštrukturalizačného plánu, resp. nastala jeho neúčinnosť ex lege. Z podkladov pre rozhodnutie správneho súdu, ani žalovaného síce nevyplýva, ktorým dňom bol reštrukturalizačný plán splnený, pretože správny súd, obdobne ako žalovaný, iba nekonkrétne uvádzajú, že plán „skončil“ v roku 2019, kasačný súd však má za to, že účinky potvrdeného reštrukturalizačného plánu trvajú aj po jeho riadnom splnení. V opačnom prípade by muselo platiť, že po splnení reštrukturalizačného plánu by zostalo zachované právo veriteľov domáhať sa svojich pôvodných pohľadávok v plnom rozsahu. Uvedené by bolo nielen v priamom rozpore so zákonom (§ 155 a nasl. ZoKR), ale aj samotným účelom reštrukturalizácie, ktorým je ozdravenie ekonomickej činnosti dlžníka a súčasné, aspoň

čiastočné, uspokojenie pohľadávok veriteľov s cieľom vylúčenia potreby vstupu dlžníka do likvidačného konkurzu. Kasačný súd interpretuje ustanovenie § 155 ods. 13 písm. c) daňového poriadku tak, že správca dane nie je oprávnený uložiť pokutu za správny delikt spáchaný do začatia reštrukturalizačného konania, ak reštrukturalizačný plán bol potvrdený súdom, rozhodnutie o potvrdení reštrukturalizačného plánu nebolo zrušené a nebola súdom určená jeho neúčinnosť, prípadne neúčinnosť tohto plánu nevyplýva priamo zo zákona (ZoKR). Účinky súdom potvrdeného reštrukturalizačného plánu zostávajú zachované aj po jeho riadnom splnení.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

26. Kasačný súd pre vyššie uvedené skutočnosti dospel k záveru, že rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) v časti posúdenia predpokladov aplikácie ustanovenia § 155 ods. 13 písm. c) daňového poriadku v znení účinnom odo dňa 1.1.2022. Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. e) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

27. Kasačný súd na základe vyššie uvedeného konštatuje, že správca dane, resp. žalovaný bude povinný aplikovať novelizované ustanovenie § 155 ods. 13 písm. c) daňového poriadku v znení účinnom odo dňa 1.1.2022.

28. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). 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).

29. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.