

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/35/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200049  
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 04. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5020200049.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

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 žalobcu (sťažovateľa): J. B., nar. XX.XX.XXXX, bytom D. č. XXXX, právne zastúpený advokátskou kanceláriou: AKSK, s.r.o., so sídlom Nám. SNP č. 15, Banská Bystrica, IČO: 36 859 711, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102250969/2019 zo dňa 25.09.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/30/2020-76 zo dňa 8. decembra 2020, takto

### rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/30/2020-76 zo dňa 8. decembra 2020 sa m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného číslo: 102250969/2019 zo dňa 25.09.2019, v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca číslo: 101535103/2019 zo dňa 24.06.2019 sa z r u š u j e a vec sa v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Žalobcovi sa voči žalovanému p r i z n á v a nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde.

### odôvodnenie:

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 30S/30/2020-76 zo dňa 8. decembra 2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102250969/2019 zo dňa 25.09.2019 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca číslo: 101535103/2019 zo dňa 24.06.2019 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“) 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 ako „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 159,10 € za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie október 2014 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku skonštatoval, že uznesením Okresného súdu Žilina č. 9OdK/32/2019 zo dňa 7. februára 2019 zverejnenom v Obchodnom vestníku č. 31/2019 dňa 13. februára 2019, kedy sa predmetné uznesenie stalo aj právoplatným, bol na žalobcu vyhlásený konkurz. Podľa uverejneného obsahu označeného uznesenia Okresný súd Žilina rozhodol aj o oddžžení žalobcu

tak, že ho zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze na majetok dlžníka, a to v rozsahu v akom nebudú v konkurze uspokojené.

3. Krajský súd skúmal, kedy došlo k vzniku pohľadávky žalovaného, pričom uzavrel, že z časového hľadiska ide o pohľadávku, ktorá vznikla až po rozhodujúcom dni v intenciách ustanovenia § 166a ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o konkurze a reštrukturalizácii“). Nemohla byť preto uplatnená prihláškou nespĺňajúc zákonodarcom stanovený predpoklad daný citovaným ustanovením § 166a ods. 1 písm. a/ zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Táto pohľadávka totiž nevznikla pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (t.j. do 31. januára 2019). Hoci pohľadávka z titulu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014 sa stala splatnou pred rozhodujúcim dňom a žalobca sa v dôsledku nezaplatenia tejto dane v lehote splatnosti dostal so splnením svojej právnej povinnosti sankcionovanej úrokom z omeškania do omeškania, nie je táto časová okolnosť právne relevantná. Krajský súd zastáva právny názor, že aj úprava podľa § 166b ods. 1 písm. d/ zákona o konkurze a reštrukturalizácii (ktorá vymedzuje ako z uspokojenia vylúčený i úrok z omeškania v prípade, že sa jedná o verejnoprávnu sankciu, ak povinnosť, ktorá zakladá právo na takúto sankciu bola porušená pred rozhodujúcim dňom) je aplikovateľná len vo vzťahu k už existujúcej pohľadávke, čo v prejednávanej veci naplnené nebolo. Krajský súd následne na prejednávanú vec aplikoval rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 2Sžf/77/2015, sp. zn. 2Sžf/78/2015 a sp. zn. 5Sžf/146/2013.

4. Krajský súd ďalej uviedol, že pokiaľ žalobca namietal, že postup správcu dane bol v rozpore so samotným zmyslom inštitútu oddĺženia, zo samotnej dôvodovej správy k zákonu č. 377/2016 Z.z. (s účinnosťou od 1. marca 2017), ktorým bolo prijaté ustanovenie § 166a zákona o konkurze a reštrukturalizácii, plynie, že prihlasovanie pohľadávok sa týka tzv. „starého dlhu“ dlžníka. Nevzťahuje sa teda na pohľadávky, ktoré vznikli po „rozhodujúcom dni“. Krajský súd pre úplnosť zdôraznil, že úrok z omeškania podľa Daňového poriadku (na rozdiel od súkromnoprávnej úpravy úroku z omeškania) nie je zákonodarcom koncipovaný ako záväzok akcesorickej povahy. V danom prípade ide o daňový nedoplatok a nie o príslušenstvo k pohľadávke na dani, čo vyplýva jednoznačne z citovaného ustanovenia § 2 písm. b/ Daňového poriadku, podľa ktorého sa na účely tohto zákona rozumie daňou aj úrok z omeškania dane. Podľa § 2 písm. f/ Daňového poriadku je daňovým nedoplatkom potom dlžná suma dane (§ 2 písm. b/ Daňového poriadku) po lehote splatnosti dane. Samotná pohľadávka na úroku z omeškania vzniká právoplatným rozhodnutím o vyrubení tohto úroku. Pokiaľ takéto rozhodnutie nie je právoplatne vydané, nie je možné konštatovať, že pohľadávka vznikla, pretože správca dane ju nemusí voči daňovému subjektu vôbec uplatniť a taktiež nie je zrejماً jej výška. Takáto pohľadávka teda podľa krajského súdu nevzniká priamo vznikom právnej skutočnosti - omeškaním s platením konkrétnej dane, ako to namieta žalobca.

5. O náhrade trov žalobcu krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že mu ich nepriznal, pretože v konaní nebol úspešný. Rovnako nepriznal súd náhradu trov ani žalovanému v zmysle § 168 SSP, pretože neboli splnené podmienky na ich priznanie.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

6. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca v pozícii sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

7. Sťažovateľ považuje za nesprávne právne posúdenie (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) krajského súdu to, že nevymáhateľnou pohľadávkou podľa § 166b ods. 1 písm. d/ zákona o konkurze a reštrukturalizácii môže byť len taká pohľadávka, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom. Namietal, že z textu predmetného ustanovenia a zo systematických súvislostí je zrejماً, že za nevymáhateľné sa považujú všetky verejnoprávne peňažné sankcie (vrátane úroku z omeškania) „kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.“ Z hľadiska nevymáhateľnosti pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d/ zákona o konkurze a reštrukturalizácii je preto rozhodujúcim moment porušenia povinnosti odôvodňujúcej uloženie sankcie, nie moment

vzniku pohľadávky. V tomto kontexte preto sťažovateľ naďalej považuje vyrubený úrok z omeškania za nevymáhateľnú pohľadávku.

8. Za nesprávny považuje sťažovateľ aj právny názor krajského súdu, že úrok z omeškania ako pohľadávka vzniká až vyrubením. Naopak úrok z omeškania má podľa sťažovateľa akcesorickú povahu, vzniká priamo zo zákona a rozhodnutie o jeho vyrubení má deklaratórny význam pre jeho prípadné ďalšie vymáhanie.

9. Sťažovateľ zdôraznil osobitnú povahu právnej úpravy oddĺženia podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii, ktorá je dokonca vo vzťahu k Daňovému poriadku aj lex posterior. Rovnako poukázal na osobitný účel oddĺženia podľa § 166 a nasl. zákona o konkurze a reštrukturalizácii.

10. Sťažovateľ videl naplnenie dôvodu kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP v tom, že krajský súd riadne neodôvodnil, prečo sa nepriklonil k právnemu názoru vyplývajúcejmu z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23. mája 2017, na ktorý poukázal v správnej žalobe. Tiež namietal, že sa krajský súd pri poukázaní na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31. januára 2018 nevysporiadal s rozpormi medzi uvedenými rozhodnutiami.

11. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil so závermi krajského súdu v predmetnej veci, ktorý podľa neho rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a na základe preukázaného skutkového stavu, pričom navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok potvrdil.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

12. Prejednávaná vec bola dňa 06.05.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 8S - sp. zn. 8Sžfk/35/2021. S účinnosťou od 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 súdnictva 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 ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

14. Z obsahu súdneho spisu mal kasačný súd, rovnako ako krajský súd, za preukázané, že rozhodnutím Okresného súdu Žilina č. 9OdK/32/2019 zo 7. februára 2019 zverejnenom v Obchodnom vestníku č. 31/2019 z 13. februára 2019, kedy sa predmetné uznesenie stalo aj právoplatným, bol na žalobcu vyhlásený konkurz, pričom podľa uverejneného obsahu označeného uznesenia Okresný súd Žilina rozhodol zároveň týmto uznesením o oddĺžení žalobcu tak, že ho zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze na majetok dlžníka a to v rozsahu, v akom nebudú v konkurze uspokojené.

### IV.

#### Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

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

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

17. Podľa § 166a ods. 1 písm. a/ zákona o konkurze a reštrukturalizácii, ak tento zákon neustanovuje inak (§ 166b a 166c), len v konkurze alebo splátkovom kalendárom môžu byť uspokojené tieto pohľadávky: a) pohľadávka, ktorá vznikla pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (ďalej len "rozhodujúci deň").

18. Podľa § 166b ods. 1 písm. d/ zákona o konkurze a reštrukturalizácii, za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa považuje:

d) zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.

19. Zásadnou otázkou v kasačnom konaní bolo posúdenie okamihu vzniku predmetnej daňovej pohľadávky. Od uvedeného následne závisí zodpovedanie otázky, či daňový nedoplatok na úroku z omeškania je nevymáhateľnou pohľadávkou podľa IV. časti zákona o konkurze a reštrukturalizácii, ak bol vyrubený po oddĺžení a vyhlásení konkurzu za porušenie povinností, ktoré nastalo pred rozhodným dňom (§ 166a ods. 1 písm. a/ zákona o konkurze a reštrukturalizácii).

20. V prejednávanej veci je predmetom kasačného konania takmer totožný skutkový a právny stav, rozdiel je iba v zdaňovacom období, ktorý sa týkal tých istých účastníkov konania a ktorý bol predmetom konaní kasačného súdu a ním vydaných rozsudkov sp. zn. 8Sžfk/34/2021 zo dňa 26.06.2021, 8Sžfk/33/2021 zo dňa 24.11.2021, 1Sžfk/50/2021 zo dňa 16.12.2021, 10Sžfk/34/2021 zo dňa 16.12.2021 a 4Sžfk/32/2021 zo dňa 16.12.2021. Kasačný súd v uvedených veciach rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

21. 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.

22. 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...

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 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 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. Splatnosť takejto pohľadávky 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

správca 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)...

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 vyhlásením 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. ...“

23. Z uvedeného rozsudku veľkého senátu vyplýva, že úrok z omeškania je potrebné považovať za pohľadávku vznikajúcu priamo zo zákona, rozhodnutie o jeho vyrubení nemá konštitutívnu, ale deklaratórnú povahu a aj nevyrubené úroky z omeškania je podľa názoru veľkého senátu možné prihlásiť do konkurzu.

24. Kasačný súd konštatuje, že úprava reštrukturalizácie podľa § 108 a nasl. zákona o konkurze a reštrukturalizácii a úprava oddĺženia podľa § 166 a nasl. zákona o konkurze a reštrukturalizácii nie sú totožné, avšak vychádzajú z účelu zákona, plnia rovnaký účel, ktorým je ozdravenie predĺženého subjektu. Hoci veľký senát posudzoval problematiku úrokov z omeškania v súvislosti s reštrukturalizáciou, jeho úvahy sú do značnej miery aplikovateľné aj pre oddĺženie podľa IV. časti zákona o konkurze (k tomu okrem vyššie uvedených rozhodnutí totožných účastníkov v rovnakej veci napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 52/2021 zo dňa 6. júla 2021, sp. zn. 8 Skok 46/2021 zo dňa 30. júna 2021, sp. zn. 5 Sžfk 3/2021 zo dňa 30. júna 2021 a iné). Citovaný právny názor je preto plne aplikovateľný aj na prejednávanú vec.

25. Preto pokiaľ správny súd, žalovaný a správca dane bez ďalšieho vychádzali z toho, že vyrubovaný úrok z omeškania nie je nevymáhateľnou pohľadávkou a odmietli na prípad sťažovateľa aplikovať § 166b ods. 1 písm. d/ zákona o konkurze a reštrukturalizácii z dôvodov, ktoré už boli kasačným súdom spochybnené vyššie, vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci. Iný výklad by sa priechil účelu oddĺženia, neprimerane by zaťažoval oddĺženú osobu a tiež by neprimerane zvýhodňoval štát oproti iným veriteľom.

26. Vzhľadom na to, že kasačný súd dospel k názoru, že predmetná pohľadávka podliehala oddĺženiu, postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c/ SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

27. 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.

28. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu 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 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

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