

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/44/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200420
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 03. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3019200420.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a Mgr. Kristíny Babiakovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Peter Košík, s miestom podnikania Dubovecká 742/37, Trenčianska Teplá, IČO: 41 444 787, zast.: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102005184/2019 zo dňa 21. augusta 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/165/2019-78 zo dňa 12. mája 2020, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/165/2019-78 zo dňa 12. mája 2020 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102005184/2019 zo dňa 21. augusta 2019, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101410508/2019 zo dňa 10. júna 2019 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi priznáva proti žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

odôvodnenie:

O d ô v o d n e n i e

I.
Pribeh administratívneho a súdneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 101410508/2019 zo dňa 10. júna 2019 podľa § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu úrok z omeškania v sume 583,60 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2014 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Správca dane poukázal na to, že daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2014 bolo podané dňa 25. októbra 2014 s vlastnou daňovou povinnosťou vo výške 972,67 Eur, ktorú žalobca neuhradil. Preto mu správca dane vyrubil úrok z omeškania najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou. Po odvolaní žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102005184/2019 zo dňa 21. augusta 2019 rozhodnutie vydané správcom dane v prvom stupni potvrdil.
2. Žalobca brojil proti rozhodnutiam daňových orgánov všeobecnou správnu žalobou, o ktorej Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) rozhodol rozsudkom č. k. 11S/165/2019-78 zo dňa 12. mája 2020 tak, že žalobu zamietol a žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

3. Správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného a postupu správnych orgánov predchádzajúcemu jeho vydaniu dospel k záveru, že správne orgány sa riadili príslušnými zákonnými ustanoveniami, ktoré správne aplikovali na danú vec.

4. V odôvodnení rozsudku správny súd poukázal na to, že prvou spornou otázkou v prejednávanej veci je, či s vyhlásením konkurzu na žalobcu došlo aj k jeho oddĺženiu podľa § 166 a nasl. ZKR, keďže žalovaný zastával názor, že k oddĺženiu žalobcu nedošlo. Uvedený názor žalovaného považoval správny súd za nesprávny a v tejto súvislosti dal do pozornosti uznesenie Okresného súdu Trenčín sp. zn. 38Odk/48/2018 zo dňa 26. februára 2018, ktorým bol na majetok žalobcu vyhlásený konkurz. Uznesenie bolo zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 05. marca 2018 pod č. 45/2018. V rámci predmetného uznesenia súd rozhodol v bode IV. O tom, že oddlžuje dlžníka - žalobcu 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. V konkurznom konaní správca zistil, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu, a preto podľa § 167v ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej aj ako „ZKR“) oznámil, že konkurz končí. Oznámením v obchodnom vestníku dňa 30. apríla 2018 sa konkurz zrušil.

5. Keďže k oddĺženiu žalobcu v konkurze došlo, stala sa spornou ďalšia právna otázka, a to, či oddĺženie žalobcu má vplyv na správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, a teda, či je správny právny názor žalobcu, že predmetná pohľadávka je v zmysle § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR nevyhmáhatelnou pohľadávkou a došlo podľa § 84 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku k jej zániku.

6. Správny súd v prvom rade skúmal, kedy došlo k vzniku pohľadávky žalovaného. V tejto súvislosti poukázal na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvedený v rozhodnutiach sp. zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31. januára 2018 a sp. zn. 2Sžf/79/2015 zo dňa 31. januára 2018, ktoré i keď sa týkali reštrukturalizačného konania sú použiteľné i na danú vec, kde najvyšší súd vyjadril právny názor, že nevyhnutným predpokladom pre prihlásenie pohľadávky (úrok z omeškania) do reštrukturalizačného konania je existencia takejto pohľadávky. Podľa § 158 ods. 1 daňového poriadku sa daňový nedoplatok považuje za pohľadávku na účely konkurzu a reštrukturalizácie, avšak na to, aby bolo možné nejakú pohľadávku úspešne uplatniť, musí byť preukázaná jej existencia v zákonom predvídanej forme - v danom prípade vo forme rozhodnutia podľa § 63 Daňového poriadku. Povinnosť zaplatiť úrok z omeškania vznikne daňovému subjektu až momentom, keď správca dane úrok z omeškania právoplatne vyrubí (týmto momentom vznikne aj pohľadávka úroku z omeškania).

7. Obdobne aj v rozhodnutí sp. zn. 5Sžfk/8/2017 zo dňa 25. októbra 2018 riešil najvyšší súd otázku ne/možnosti prihlásenia pohľadávky správcu dane do reštrukturalizačného konania, vzniknutej z titulu vyrubenia úroku z omeškania, pričom dospel k záveru, že ak pohľadávka vo forme úroku z omeškania vznikla až na základe rozhodnutia správcu dane po povolení reštrukturalizácie, nebolo možné ju prihlásiť do reštrukturalizačného konania.

8. Správny súd zastával názor, že uvedené rozhodnutia najvyššieho súdu je možné aplikovať aj v prejednávanej veci a vychádzajúc z platnej právnej úpravy dospel správny súd k názoru o zákonnosti postupu správnych orgánov a ich rozhodnutí. Správny súd považoval za správny právny názor žalovaného, že bolo povinnosťou správcu dane vyrubiť predmetnú sankciu žalobcovi, keď právnym dôvodom jej vyrubenia bolo nesplnenie jeho povinnosti zaplatiť v zákonnej lehote DPH, pričom táto povinnosť žalobcovi vznikla ešte pred vyhlásením konkurzu. Podľa správneho súdu žalovaný dospel k správne právnemu záveru napriek tomu, že v odôvodnení rozhodnutia tvrdil, že nedošlo k oddĺženiu žalobcu. Správny súd poukázal na to, že predmetná pohľadávka žalobcu v čase vyhlásenia konkurzu na žalobcu a jeho oddĺženia ešte neexistovala, a preto sa oddĺženie žalobcu v konkurze na ňu nemohlo vzťahovať. Sankciu - úrok z omeškania vyrubený podľa § 156 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku je možné ukladať len rozhodnutím v zmysle § 63 ods. 1 daňového poriadku a pohľadávka vzniká právoplatnosťou takehoto 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.

9. S poukazom na vyššie uvedené, keď v prejednávanej veci pohľadávka žalovaného vznikla až po ukončení konkurzu na žalobcu a po jeho oddĺžení, správny súd dospel k záveru, že nejde o pohľadávku,

ktorá mohla byť uspokojená v konkurze podľa § 166a ZKR, ani o pohľadávku, ktorá je vylúčená z uspokojenia podľa § 166b ZKR. V prípade existencie takejto pohľadávky v dobe oddĺženia 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.

10. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k právnomu záveru, že pohľadávka žalovaného vznikla až po oddĺžení žalobcu a zrušení konkurzu na žalobcu, účinky konkurzu sa preto na ňu nemôžu vzťahovať, a teda nevzťahuje sa na predmetnú pohľadávku ani oddĺženie žalobcu. Správny súd poukázal na to, že účelom oddĺženia dlžníka podľa ZKR je zbavenie dlžníka starých dlhov a predmetná pohľadávka v čase oddĺženia žalobcu neexistovala. Pokiaľ teda k vyrubeniu úroku z omeškania ako sankcie za porušenie povinnosti žalobcu, ktorá povinnosť bola porušená pred rozhodujúcim dňom (čo medzi účastníkmi konania nie je sporné) došlo až po zrušení konkurzu, v ktorom bol žalobca oddĺžený, 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 oddĺžený. Žalobca nesprávne poukazoval na zánik daňového nedoplatku podľa § 84 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku, pretože nejde o pohľadávku, ktorá mohla byť prihlásená a uspokojená v konkurze, nemôže sa na ňu vzťahovať ani predmetné zákonné ustanovenie. Porušenie povinnosti žalobcu zaplatiť v zákonnej lehote DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2014 medzi účastníkmi nebolo sporné a žalobca tiež nenamietal správnosť výpočtu uloženej sankcie.

11. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 168 SSP tak, že úspešnému žalovanému náhradu trov konania nepriznal, nakoľko nebolo preukázané, že by pre priznanie náhrady trov konania žalovanému boli splnené podmienky hypotézy právnej normy obsiahnutej v tomto ustanovení.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

12. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102005184/2019 zo dňa 21. augusta 2019, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101410508/2019 zo dňa 10. júna 2019, zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

13. S poukazom na § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR zdôraznil, že v danom prípade ide o vyrubenie úroku z omeškania za porušenie povinnosti za obdobie pred rozhodujúcim dňom, a preto je vyrubený úrok z omeškania nevymáhateľnou pohľadávkou. Mal za to, že vyrubenie neexistujúceho (zaniknutého) daňového nedoplatku nie je v súlade so zákonom, lebo podľa § 166e ods. 4 ZKR na nevymáhateľnosť pohľadávky voči dlžníkovi súd prihliadne aj bez námietky dlžníka. Podľa žalobcu tiež pre pohľadávky vylúčené z uspokojenia platí podľa § 166 ods. 2 ZKR, že sa oddĺžením pohľadávky, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze alebo splátkovým kalendárom, bez ohľadu na to, či boli alebo neboli prihlásené, stávajú voči dlžníkovi nevymáhateľné v rozsahu, v ktorom ho súd zbavil dlhov. Keďže pohľadávka, na základe ktorej vznikol vyrubený úrok z omeškania, je nevymáhateľná, nevymáhateľné je nutne aj príslušenstvo takejto pohľadávky. V tejto súvislosti tiež poukázal na ustanovenia § 84 ods. 1 písm. e/ a f/ daňového poriadku vzťahujúce sa na zánik daňového nedoplatku. Namietal, že žalovaný ani správny súd citované zákonné ustanovenia nerešpektovali.

14. Podľa žalobcu správny súd nesprávne posúdil podstatnú právnu otázku v danej veci, keď sa zameral na okamih vzniku pohľadávky žalovaného. Žalobca zdôraznil, že vzhľadom na dikciu ustanovenia § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR je táto okolnosť irelevantná, keďže podstatný je okamih porušenia povinnosti, ktoré zakladá právo uplatniť alebo uložiť sankciu. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že žalobca svoju povinnosť na úhradu predmetnej daňovej povinnosti porušil ešte v roku 2014, keďže neuhradil daň vyrubenú podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2014 v ustanovenej lehote a výške. Zastával názor, že správnym súdom citované rozhodnutia najvyššieho súdu sú v danom prípade nepoužiteľné, keďže riešia skutkovo a právne úplne inú situáciu, keďže nezohľadňujú účinky § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR. V rozpore s týmto zákonným ustanovením je právny názor správneho súdu o

tom, že predmetná pohľadávka v čase vyhlásenia konkurzu na žalobcu a v čase jeho oddĺženia ešte neexistovala, a preto sa oddĺženie žalobcu v konkurze na ňu nemohlo vzťahovať.

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu považoval napadnutý rozsudok správneho súdu za vecne správny.

III.

Posúdenie kasačného súdu

16. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná.

18. Kasačný súd mal rovnako ako správny súd za preukázané, že rozhodnutím Okresného súdu Trenčín sp. zn. 38Odk/48/2018 zo dňa 26. februára 2018 zverejnenom v Obchodnom vestníku dňa 05. marca 2018 pod č. 45/2018, kedy sa predmetné uznesenie stalo aj právoplatným, bol na žalobcu vyhlásený konkurz, pričom podľa uverejneného obsahu označeného uznesenia Okresný súd Trenčín rozhodol zároveň o oddĺžení žalobcu tak, že ho 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.

19. Rovnako ako v konaní pred správnym súdom, zásadnou otázkou v kasačnom konaní bolo posúdenie okamihu vzniku predmetnej daňovej pohľadávky.

20. Kasačný súd konštatuje, že rozhodovanie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v súvislosti s posudzovaním vzniku daňových pohľadávok titulom vyrubenej úroku z omeškania subjektov po oddĺžení, resp. reštrukturalizácii bolo nejednotné, vid. okrem správnym súdom uvádzaných rozhodnutí napr. rozhodnutia najvyššieho súdu 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 Slovenskej republiky vo veci vedenej pod sp. zn. 1Vs/3/2020, keď právny názor vyjadrený v rozhodnutí veľkého senátu je pre senáty kasačného súdu záväzný.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 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 vyrubenie 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 zjavné, 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. ...“

22. Kasačný súd konštatuje, že úprava reštrukturalizácie podľa § 108 a nasl. ZKR a úprava oddĺženia podľa § 166 a nasl. ZKR nie sú totožné, avšak vychádzajúc z účelu zákona, plnia rovnaký účel, ktorým je ozdravenie predĺženého subjektu. Zároveň je na mieste skonštatovať, že úprava oddĺženia (tzv. osobného bankrotu) účinná od 01. 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.

23. V tomto zmysle bolo vydané aj rozhodnutie senátu 3S rozhodujúceho vo veci 8Sžfk29/2021 kde riešil aj otázku vymáhateľnosti úrokov z omeškania v konkurznom konaní V rozsudku zo dňa 24. novembra 2021 k tejto otázke uviedol:

30. Hoci veľký senát posudzoval problematiku úrokov z omeškania v súvislosti s reštrukturalizáciou, jeho úvahy sú, čo sa týka povahy úrokov z omeškania aplikovateľné aj pre konkurzné konanie, resp. oddĺženie podľa IV. časti zákona o konkurze, čo je už opakovane potvrdené rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky napr. sp. zn. 8 Sžfk 52/2021 zo dňa 6. júla 2021, sp. zn. 8 Sžfk 46/2021 zo dňa 30. júna 2021, sp. zn. 8 Sžfk 34/2021 zo dňa 26. júna 2021, sp. zn. 5 Sžfk 3/2021 zo dňa 30. júna 2021 a iné. Kasačný súd neidentifikoval žiadne dôvody, prečo by sa mal od týchto záverov veľkého senátu a iných senátov kasačného súdu odchýliť, jeho odôvodnenie považuje za dostatočné a odpovedajúce na všetky protiargumenty sťažovateľa týkajúce otázky povahy rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania. Uvedený záver o deklaratórnej povahe rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania podporuje vyššie uvedenú argumentáciu kasačného súdu o nevymáhateľnosti úrokov z omeškania.

31. V otázke posúdenia vymáhateľnosti úrokov z omeškania, ktoré boli rozhodnutím žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím žalobcovi vyrubované, preto kasačný súd nemôže prisvedčiť argumentácii sťažovateľa a stotožňuje sa s právnym posúdením správneho súdu, že úroky z omeškania majú akcesorickú povahu a v prípade oddĺženia je na ne nevyhnutné hľadieť ako na verejnoprávnu peňažnú sankciu, ktorá je v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) po vyhlásení konkurzu resp. oddĺženia nevymáhateľná. Je preto potrebné uzavrieť, že úroky z omeškania, ktoré boli vyrubené po rozhodujúcom dni v súvislosti s pohľadávkou, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom, nie je možné vymáhať.

24. Citovaný právny názor je plne aplikovateľný aj na prejednávajúcu vec, a teda možno uzavrieť, že vzhľadom na to, že k oddĺženiu žalobcu došlo dňa 05. marca 2018 rozhodnutím Okresného súdu Trenčín sp. zn. 38Odk/48/2018 zo dňa 26. februára 2018 (kedy sa rozhodnutie stalo právoplatným a vykonateľným), predmetná daňová pohľadávka, ktorá vznikla za každý deň omeškania s platbou dane začínajúc dňom nasledujúcim po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania, je pohľadávkou, ktorá vznikla pred oddĺžením, a teda oddĺžením žalobcu sa stala nevymáhateľnou, čím bol naplnený účel oddĺženia. Iný výklad by sa prial účelu oddĺženia, neprímerane by zaťažoval oddĺženú osobu a tiež by neprímerane zvýhodňoval štát oproti iným veriteľom.

IV. Záver

25. Na základe uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že predmetná pohľadávka podliehala oddĺženiu a keďže správny súd žalobu žalobcu zamietol, bolo potrebné jeho rozhodnutie postupom podľa § 462 ods. 2 zmeniť, rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov zrušiť a vec im vrátiť na ďalšie konanie, v ktorom viazaní právnym názorom kasačného súdu budú postupovať primeraným procesným spôsobom.

26. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi voči žalovanému priznal právo na náhradu

trov prvostupňového a kasačného konania, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

27. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.