

Súd: Krajský súd Trenčín
Spisová značka: 11S/57/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3018200278
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 03. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3018200278.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne, v senáte zloženom z predsedu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., členov JUDr. Aleny Radičovej a JUDr. Jozefa Šuleka, v právnej veci žalobcu: J., so sídlom XXX XX Y. č. XX, IČO: XX XXX XXX, právne zastúpeného Mgr. Mgr. Martin Danišovič, advokát so sídlom Drieňová 1/D, 821 01 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.07.2018, takto

rozhodol:

Krajský súd zrušuje rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.07.2018 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 23.05.2018 a vec vracia správne mu orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania.

odôvodnenie:

1. Správnu žalobou doručenou Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) dňa 27.08.2018 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.07.2018 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 23.05.2018 (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 38.156,50 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie september 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

2. Petítom správnej žaloby sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie za súčasného uloženia povinnosti žalovanému nahradiť žalobcovi trovy konania, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci a tiež z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nevysporiadanie sa žalovaného so všetkými odvolacími námietkami žalobcu.

3. Podľa názoru žalobcu sú právne závery žalovaného v rozpore s príslušnými ustanoveniami hmotného práva, v rozpore so základným účelom reštrukturalizačného konania, ako aj v rozpore s princípom rovnosti veriteľov vyjadreným v zákone č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov (ďalej aj „ZoKR“). Právny záver žalovaného taktiež popiera povinnosť žalovaného prednostne sa riadiť príslušnými ustanoveniami ZoKR ako zákona lex specialis pred ustanoveniami daňového poriadku ako zákona lex generalis. Žalobca poukázal na ustanovenie § 158 ods. 5 daňového poriadku účinného v čase začatia reštrukturalizačného konania žalobcu, z ktorého vyplýva, že po vyhlásení

konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu. Osobitným predpisom v zmysle priameho odkazu je práve ZoKR. Z aplikácie základného právneho princípu *lex specialis derogat legi generali* je podľa názoru žalobcu potrebné vyvodiť, že akékoľvek vzťahy týkajúce sa prihlasovania pohľadávok veriteľov po povolení reštrukturalizácie sa musia primárne posudzovať podľa ustanovení ZoKR a nie podľa daňového poriadku. Z uvedenej skutočnosti vyplýva, že pri posudzovaní vzťahov správcu dane súvisiacich s nezaplatenou daňou voči žalobcovi ako daňovému subjektu, ohľadne ktorého sa začala a bola povolená reštrukturalizácia, je potrebné primárne vychádzať z právnej úpravy ZoKR. Z ustanovenia § 120 ods. 2 v spojení s ustanovením § 113 ods. 3 ZoKR vyplýva, že svoje nároky môžu v reštrukturalizácii uplatňovať len tí veritelia, ktorí si svoje pohľadávky prihlásili do reštrukturalizácie. Do reštrukturalizácie je možné prihlásiť také pohľadávky, ktoré vznikli voči dlžníkovi do začatia reštrukturalizačného konania (tzv. „starý dlh“). Reštrukturalizačné konanie sa začína zverejnením uznesenia o začatí reštrukturalizačného konania v Obchodnom vestníku s účinkami k dňu nasledujúcemu po dni zverejnenia uznesenia o začatí reštrukturalizačného konania (v preskúmanom prípade ku dňu 13.12.2013). Preto do reštrukturalizácie žalobcu bolo potrebné zo strany každého veriteľa (aj Daňového úradu) v zákonnej lehote 30 dní od povolenia reštrukturalizácie prihlásiť akékoľvek pohľadávky, ktoré veriteľom vznikli do začatia reštrukturalizačného konania. Uvedené sa popri tom týka nielen istiny pohľadávky, ale aj akéhokoľvek príslušenstva pohľadávky (napr. sankčný úrok). V prípade ak si veriteľ neuplatnil svoju pohľadávku vzniknutú do začatia reštrukturalizačného konania - pozostávajúcu z istiny a príslušenstva (či už išlo o úrok, úrok z omeškania) - riadne a včas (do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie), potvrdením reštrukturalizačného plánu právo vymáhať takéto nároky voči dlžníkovi zaniklo (ustanovenie § 120 ods. 1 v spojení s ustanovením § 155 ods. 2 ZoKR).

4. Žalobca vyjadril nesúhlas s právnym názorom prezentovaným v napadnutom rozhodnutí, že sankčný úrok sa považuje za pohľadávku na účely reštrukturalizácie až po jeho vyrubení a nezaplatení v lehote splatnosti, t.j. že ide o samostatný daňový nedoplatok, ktorý je nezávislý na osude nezaplatenej dane. Takýto právny záver je podľa žalobcu v rozpore s právnym charakterom úroku z omeškania ako nerozlučnej súčasti dane, nakoľko úrok z omeškania je zo zákona vždy pojmovovo prepojený s daňou (istinou), s omeškaním platenia ktorej takýto úrok vznikol. Z ustanovenia § 158 ods. 1 daňového poriadku vyplýva, že daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku. Zákonná definícia daňového nedoplatku a dane vyplýva z ustanovenia § 2 daňového poriadku. Podľa ustanovenia § 2 písm. b) daňového poriadku sa daňou rozumie daň podľa osobitných predpisov a to vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa daňového poriadku alebo osobitných predpisov. Daňovou pohľadávkou podľa ustanovenia § 2 písm. e) sa rozumie pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti dane a daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane (ustanovenie § 2 písm. f) daňového poriadku). Z ustanovenia § 2 písm. b) a ustanovenia § 2 písm. f) daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že daňovým nedoplatkom je nielen pohľadávka na dani ako istina, ale aj jej ďalšie zákonom predpokladané súčasti dane - úrok, úrok z omeškania a pokuty (viď kumulatívny význam slova „vrátane“). Je teda zrejme, že z dôvodu pojmovej prepojenosti dane (istiny) a ďalších súčastí dane (úrok z omeškania a pokuty) je potrebné k úrokom z omeškania pristupovať z pozície ich zdieľania osudu hlavnej veci (samotnej dane) ako istiny. Z uvedeného dôvodu, ak bolo potrebné pre zachovanie práv veriteľa prihlásiť do reštrukturalizácie daňového subjektu dlžnú daň, tak jednoznačne správca dane, ak chcel zachovať svoje práva k príslušenstvu dane (úrok z omeškania), musel prihláškou prihlásiť do reštrukturalizácie nielen splatnú a nezaplatenú daň, ale aj zákonnú súčasť dane - úrok z omeškania.

5. Podľa žalobcu je potrebné zdôrazniť aj to, že prepojenosť dane s jednou zo súčastí dane - úrokom z omeškania - vyplýva aj zo samotného sankčného charakteru úroku z omeškania. Z ustanovenia § 156 ods. 2 piata veta daňového poriadku v spojení s ustanovením § 2 písm. b) totižto vyplýva, že úroky z omeškania ako súčasť dane vznikajú spoločne s istinou s tým, že majú narastajúcu tendenciu podľa dĺžky omeškania daňového subjektu s platbou dlžnej dane. Je zrejme, že úrok z omeškania je vždy pojmovovo prepojený s omeškaním daňového dlžníka s nezaplatením splatnej dane. Následne potom z ustanovenia § 156 ods. 2 piata veta daňového poriadku taktiež vyplýva časové obdobie, za ktoré správca dane vyrubí úrok z omeškania pre prípady povolenia reštrukturalizácie; v takomto prípade sa úrok z omeškania vyrubí za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa § 55 alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania. Je tiež potrebné poukázať na skutočnosť, že z ustanovenia § 156 ods. 2 daňového poriadku vyplýva len obdobie, za ktoré správca dane úrok z omeškania ohľadne daňového subjektu v reštrukturalizácii vyrubí. Z predmetného ustanovenia žiadnym spôsobom nevyplýva, že by správca dane mohol predmetný úrok z omeškania

vyrubiť počas reštrukturalizácie alebo po skončení reštrukturalizácie. Takýto právny záver prezentovaný žalovaným je podľa žalobcu v celom rozsahu neopodstatnený a ako taký je v rozpore so základnými zásadami ZoKR.

6. S prihliadnutím na skutočnosť, že právne vzťahy dlžníka v reštrukturalizácii a jeho veriteľa, ktorým je správca dane, sa majú primárne v zmysle ustanovenia § 158 ods. 5 daňového poriadku posudzovať podľa ZoKR, je potrebné pri výklade ustanovení upravujúcich prihlasovanie pohľadávok prihliadnúť aj na základné zásady, účel a charakter konaní (aj reštrukturalizačného konania) upravených v ZoKR. V súlade s rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NS SR“) vydaným vo veci sp. zn. 1Sžso/5/2014 možno podľa žalobcu vyvodiť, že účelom reštrukturalizačného konania je uspokojenie pohľadávok veriteľov za súčasného zachovania možnosti a oprávnenia dlžníka podnikáť. Účelom právnej úpravy reštrukturalizačného konania (zásady prihlasovania pohľadávok, zásady kreácie a účinky reštrukturalizačného plánu) je teda zbavenie dlžníka existujúcich záväzkov a dlhov a umožniť mu ďalšie podnikanie, pri ktorom nebude zaťažovaný svojimi predchádzajúcimi záväzkami, ktoré neboli prihlásené v rámci reštrukturalizácie za súčasného zachovania relevantného zmyslu (ustanovenie § 1 ZoKR) reštrukturalizácie ako kolektívneho uspokojenia veriteľov. Ďalej taktiež pre reštrukturalizáciu platí základná zásada vyplývajúca z ustanovenia § 6 ZoKR, podľa ktorej veritelia s rovnakými právami majú pri riešení úpadku dlžníka rovnaké postavenie, zvýhodnenie niektorých veriteľov je neprípustné. Aj z naznačených hľadísk je zrejmé, že právny názor žalovaného, pripúšťajúci po skončení reštrukturalizácie žalobcu, možnosť vyrubenia úroku z omeškania ohľadne dane, ktorá vznikla do začatia reštrukturalizácie a preto musela byť ako „starý dlh“ prihlásená do reštrukturalizácie žalobcu, je v úplnom rozpore:

- s účelom reštrukturalizácie, nakoľko neprípustným spôsobom postihuje dlžníka po skončení reštrukturalizácie, keď dlžník má povinnosť plniť prioritne záväzky vyplývajúce z reštrukturalizačného plánu (ktoré v podstate vznikli nováciou „starých dlhov“ dlžníka) a iné záväzky dlžníka, ktoré mu vznikli v období po začatí reštrukturalizačného konania („nový dlh“) a na existenciu ktorých reštrukturalizácia nemala žiaden vplyv. Podľa názoru žalobcu je neakceptovateľné, aby dlžník, ktorý pohľadávku daňového úradu zodpovedajúcu nezaplatenej dani v plnom rozsahu vysporiadal vo výške a v termínoch vyplývajúcich zo schváleného reštrukturalizačného plánu, bol následne zaťažovaný povinnosťou platiť sankčné úroky ohľadne pohľadávky, ktorá podliehala reštrukturalizácii, a ktorá je pojmovo spojená s akýmkoľvek súčasťou dane ako istiny (podľa § 2 písm. b) daňového poriadku sa daňou rozumie daň vrátane úroku, úroku z omeškania a pokuty), pričom sankčné úroky do reštrukturalizácie prihlásené neboli;

- so zásadou rovnosti veriteľov, nakoľko je zrejmé, že ak správca dane, ktorý napriek tomu, že mohol a mal uplatniť úrok z omeškania do reštrukturalizácie tak neurobil, bol by v prípade akceptácie právnych záverov žalovaného zvýhodnený voči ostatným veriteľom, ktorý si svoje pohľadávky riadne a včas prihlásili. Takýto veritelia totižto v zmysle podmienok schváleného reštrukturalizačného plánu by získali len pomernú časť reštrukturalizovaných pohľadávok a naopak správca dane, ktorý si pohľadávku v reštrukturalizácii (sankčný úrok) neuplatnil, by mal získať pohľadávku v celej výške.

7. Právny záver o povinnosti správcu dane prihlásiť do reštrukturalizácie úrok z omeškania súvisiaci s daňou, ktorá sa stala splatná pred začatím reštrukturalizačného konania, podľa názoru žalobcu platí o to viac, že akýkoľvek iný výklad, t.j. aj výklad prezentovaný žalovaným, (pripúšťajúci možnosť neprihlásenia do reštrukturalizácie sankčných úrokov prislúchajúcich k dani, ktorá vznikla do začatia reštrukturalizačného konania a ich následné vyrubenie po skončení reštrukturalizácie), by pripúšťal ad absurdum situácie, kedy by si veriteľ - správca dane z nejakého dôvodu vôbec do reštrukturalizácie daňovú pohľadávku zodpovedajúcu dani vzniknutej do začatia reštrukturalizácie neprihlásil a následne by po skončení reštrukturalizácie daňovému subjektu vyrubil len sankčný úrok podľa ustanovenia § 156 ods. 2 daňového poriadku ako samostatný daňový nedoplatok. Uvedený záver je absolútne neudržateľný, nakoľko takýto veriteľ - správca dane, ktorý si vôbec žiadnu pohľadávku napr. z nedbanlivosti do reštrukturalizácie neprihlásil (išlo by o veriteľa, ktorý sa o svoje nároky nezaujímal) by bol zvýhodnený oproti veriteľom, ktorí si pohľadávky prihlásili, nakoľko títo by získali len čiastočné plnenie prihlásených pohľadávok (podľa výsledkov reštrukturalizačného plánu) a naopak veriteľ, ktorý si svoje práva riadne nehájil, by získal plnenie v rozsahu sankčného úroku v celej výške. Zároveň z pohľadu ustanovenia § 84 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, by nastala absurdná situácia, keď pohľadávka správcu dane (na zaplatenie splatnej dane) by z dôvodu jej neprihlásenia do reštrukturalizácie zanikla a správca dane argumentujúci, že sankčný úrok z dane, vyrubení podľa ustanovenia § 156 ods. 2 daňového poriadku, je samostatným daňovým nedoplatkom, by tento sankčný úrok vymáhal napriek tomu, že samotná daňová pohľadávka zodpovedajúca nezaplatenej dani neprihlásením zanikla. Aj z

tohto pohľadu je zrejmé, že na sankčný úrok z pohľadu pojmu daňový nedoplatok a daňová pohľadávka možno nazerať len ako na súčasť dane, ktorá nevyhnutne musí zdieľať právny osud dane, t.j. musí byť do reštrukturalizácie prihlásená spolu s daňou.

8. Žalobca pripomenul, že na podporu svojich tvrdení už v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu poukázal aj na argumentáciu použitú NS SR v právnej veci vedenej pod sp. zn. 1Sžf/2/2016, podľa ktorej ak je správca dane veriteľom vo vzťahu k dlžníkovi, ktorý je v reštrukturalizácii, správca dane musí postupovať primárne nie podľa daňového poriadku, ale musí ako *lex specialis* uprednostniť ZoKR. Tento záver okrem iného podľa NS SR vyplýva aj z ustanovenia § 158 ods. 5 daňového poriadku. NS SR sa zaoberal výkladom pojmu úrok z omeškania vo vzťahu k pojmu daňový nedoplatok. Zo strany NS SR bolo vzhľadom na definície pojmov ako daň, daňová pohľadávka a daňový nedoplatok s poukazom na kumulatívny význam slova „vrátane“ v ustanovení § 2 písm. b) daňového poriadku jednoznačne ustálené, že pojem daňovej pohľadávky zahŕňa nielen daň (ako istinu), ale aj ďalšie súčasti dane, ktorými sú úrok, úrok z omeškania a pokuta. NS SR vyslovil právny záver, že sankčný úrok z omeškania nevzniká momentom vyrubenia úroku, ale ako súčasť dane vzniká spoločne s daňou (istinou) narastajúcou tendenciou, a to až do začatia reštrukturalizačného konania. V tejto súvislosti teda podľa názoru NS SR a s prihliadnutím na špecifický charakter reštrukturalizačného konania nemožno sankčný úrok z omeškania považovať za samostatný daňový nedoplatok, ale len ako súčasť dane, ktorá zdieľa právny osud dane. Sankčný úrok ako taký je súčasťou daňovej pohľadávky (vznikutej do začatia reštrukturalizačného konania), preto takýto úrok musel byť uplatnený do reštrukturalizácie prihláškou s následkom zániku oprávnenia úrok z omeškania vymáhať v prípade neprihlásenia, a to na základe potvrdenia reštrukturalizačného plánu. Keďže žalovaný sa podľa žalobcu nevysporiadal s právnymi argumentmi vyplývajúcim z rozsudku NS SR, konštatujúc iba, že právne argumenty žalobcu nepovažuje za relevantné., považuje žalobca napadnuté rozhodnutie za arbitrárne.

9. K správnej žalobe sa na výzvu správneho súdu písomne vyjadril žalovaný. Pripomenul, že podľa § 158 ods. 3 daňového poriadku ak daňový nedoplatok vznikol v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň začatia reštrukturalizačného konania, alebo po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania, považuje sa za pohľadávku vzniknutú po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania. Pohľadávkou vzniknutou po začatí reštrukturalizácie sa rozumie daňový nedoplatok, ktorý vznikol v deň začatia reštrukturalizačného konania, resp. po začatí reštrukturalizačného konania. K námietke žalobcu, že správcovi dane vzniklo právo na zaplatenie sankcií zo zákona a bolo vecou správcu dane, aby si svoje právo uplatnil a prihlásil vyčíslenú pohľadávku do reštrukturalizačného konania uviedol, že vzhľadom na definíciu pohľadávky, ktorou sa pre účely konkurzu a reštrukturalizácie podľa daňového poriadku rozumie daňový nedoplatok, sa za pohľadávky, ktoré neboli v reštrukturalizácii riadne a včas prihlásené považujú aj tie, ktoré vznikli po začatí reštrukturalizačného konania, lebo nemohli byť prihláškou prihlásené, ale aj tie, ktoré síce mohli byť prihlásené, ale správca dane ich neprihlásil. Sankčný úrok sa považuje za pohľadávku na účely reštrukturalizácie až po jeho vyrubení a nezaplatení v lehote splatnosti, t.j. keď sa stane nedoplatkom.

10. Žalovaný zdôraznil, že podľa § 156 ods. 2 daňového poriadku správca dane musí vyrubiť sankcie vypočítané do začatia reštrukturalizačného konania a takto vyrubené sankcie musia vzniknúť (musia byť splatné), aby správca dane mohol do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie ako sankcie vzniknuté prihláškou prihlásiť. Existencia ich vzniku je podmienkou, aby podľa § 2 písm. f) daňového poriadku vznikol daňový nedoplatok. Vzhľadom k tomu, že správca dane vyrubil sankcie po skončení reštrukturalizácie, nemohli byť ako pohľadávky prihlásené do reštrukturalizácie v lehote, pretože v čase reštrukturalizačného konania neboli daňovým nedoplatkom.

11. Žalovaný poukázal na rozhodnutie Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorý v rozsudku vydanom vo veci sp. zn. 23S/56/2014 uviedol: „Ak pohľadávky nevznikli, keďže vzhľadom na svoju povahu sa jedná o sankciu, ktorú je možné ukladať len rozhodnutím, nemohli ani zaniknúť. Žalobca nebol povinný pohľadávky titulom neexistenčných sankcií uplatniť v reštrukturalizačnom konaní. V dôsledku toho nenastali ani účinky neprihlásenia pohľadávok riadne a včas, a teda ani nemožnosť ďalšieho vyrubenia pohľadávok po skončení reštrukturalizácie“. S uvedeným názorom sa stotožnil aj NS SR, keď v rozsudku vydanom vo veci sp. zn. 2Sžf/128-132/2014 uzavrel: „Aj podľa názoru Najvyššieho súdu nebolo povinnosťou správcu dane rozhodnúť o uvedených sankciách potom, čo vedel o nesplnení povinnosti, ale v lehote stanovenej zákonom. Rozhodnutie správcu dane o sankciách má konštitutívny charakter a

nie deklaratórny, ako sa mylne domnieva žalobca. Správny je záver daňových orgánov, že správca dane nemohol v reštrukturalizácii uplatniť pohľadávky, ktoré ešte neexistovali.“

12. Žalovaný ďalej doplnil, že úrok z omeškania možno vyrubiť iba rozhodnutím, na základe čoho ho nemožno prihlásiť do reštrukturalizácie skôr ako dôjde k jeho právoplatnému vyrubeniu. V prihláške sa uvádza okrem iného aj právny dôvod vzniku pohľadávky. Pokiaľ by nebol úrok z omeškania právoplatne vyrubený rozhodnutím, neexistoval by spôsob jeho prihlásenia do reštrukturalizácie. K námietke žalobcu, že z ustanovenia § 156 ods. 2 daňového poriadku žiadnym spôsobom nevyplýva, že by správca dane mohol úrok z omeškania vyrubiť počas reštrukturalizácie alebo po jej skončení, žalovaný uviedol, že zo slovného spojenia „správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy“ jednoznačne vyplýva pre správcu dane povinnosť úrok z omeškania vyrubiť, a to odo dňa splatnosti dane až do dňa začatia reštrukturalizačného konania. Naopak, ak by sa úrok z omeškania nemal vyrubiť počas reštrukturalizácie alebo po jej skončení, muselo by to byť takto upravené aj v § 156 ods. 2 daňového poriadku. Ak by sa úrok z omeškania nemohol vyrubiť počas reštrukturalizácie alebo po jej skončení, potom by lehota, do kedy sa počíta úrok z omeškania (do dňa začatia reštrukturalizačného konania) nemala v § 156 ods. 2 daňového poriadku žiaden význam a zmysel a bola by v tomto ustanovení nadbytočná.

13. Krajský súd rozhodol rozsudkom č.k. 11S/88/2018-77 zo dňa 17.09.2019, ktorým správnu žalobu zamietol a žalovanému náhradu trov konania nepriznal. Vymedziac spornú otázku (nielen v administratívnom konaní, ale aj v rámci súdneho prieskumu), či úrok z omeškania za neodvedenie DPH v lehote splatnosti, vyrubovaný podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, možno považovať za daňový nedoplatok ako samostatnú pohľadávku alebo nie a či úrok z omeškania, ak k omeškaniu (t.j. nezaplateniu DPH v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške) došlo ešte pred začatím reštrukturalizácie, je možné vyrubiť neskôr v priebehu reštrukturalizácie, resp. (dodatočne) po jej skončení, poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018, ako aj na rozsudok vo veci sp. zn. 2Sžf/128/132/2014, tiež na rozsudok sp. zn. 2Sžf/79/2015 zo dňa 31.01.2018 a rozsudok sp. zn. 5Sžfk/8/2017 zo dňa 25.10.2018. Dospel k názoru o zákonnosti postupu správnych orgánov a ich rozhodnutí. Za správny a súladný s aplikačnou praxou považoval názor žalovaného, prezentovaný v napadnutom rozhodnutí (str. 5), že v prípade, ak správca dane vyrubí úrok z omeškania podľa § 156 ods. 1 daňového poriadku do začatia reštrukturalizačného konania a takto vyrubený úrok aj do začatia reštrukturalizačného konania vznikne, správca dane je oprávnený ho prihlásiť prihláškou do reštrukturalizácie. Keďže však správca dane vyrubil úrok po skončení reštrukturalizácie (pri zachovaní prekluzívnej lehoty), čo bol postup plne súladný s príslušnými ustanoveniami daňového poriadku, nemohol byť tento úrok z omeškania ako pohľadávka prihlásený do reštrukturalizácie v lehote, pretože v čase reštrukturalizačného konania nemal povahu nedoplatku. Uvedený postup je plne súladný s právnym názorom, ktorý už skôr formuloval Krajský súd v Banskej Bystrici vo veci sp. zn. 23S/56/2014 (potvrdený NS SR), v zmysle ktorého pri úroku z omeškania vyrubovanom podľa § 156 ods. 1 daňového poriadku sa jedná o sankciu, ktorú je možné ukladať len rozhodnutím. Takáto pohľadávka vzniká právoplatnosťou rozhodnutia o uložení sankcie, nie skôr. Preto ak do začatia reštrukturalizačného konania správca dane nerozhodol o vyrubení úroku z omeškania, pohľadávka z tohto titulu nevznikla a nebolo ju ani možné prihlásiť do reštrukturalizácie. V dôsledku toho nenastali ani účinky neprihlásenia pohľadávok riadne a včas a teda ani nemožnosť neskoršieho vyrubenia úroku z omeškania.

14. Na podklade žalobcom podanej kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 8Sžfk/104/2020 zo dňa 30.06.2021 zrušil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/88/2018-77 zo dňa 17.09.2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Svoj právny názor založil na citácii bodov 35. až 50. odôvodnenia rozsudku Veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021:

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 vyrubením 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 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 zaniklo (§ 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.

49. Z uvedených dôvodov veľký senát v zhode s názorom predkladajúceho senátu dospel k právnomu záveru, že namietané sťažnostné body kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé privodiť zrušenie rozsudku krajského súdu pre nesprávne právne posúdenie veci. Keďže veľkému senátu nič nebránilo rozhodnúť vo veci samej, postupoval podľa § 466 ods. 5 písm. a/ v spojení s § 461 S. s.p. a kasačnú sťažnosť zamietol.

50. V ďalšom konaní v predmetnej veci i v nadchádzajúcej rozhodovacej praxi bude úlohou daňových orgánov ďalej postupovať v súlade s vyššie opísanými právnymi závermi veľkého senátu kasačného súdu uvedenými v tomto rozsudku.“

15. Kasačný súd v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/104/2020 zo dňa 30.06.2021 uložil správnomu súdu, aby spornú otázku posudzoval podľa citovaných právnych záverov Veľkého senátu.

16. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd potom, ako mu bola vec kasačným súdom vrátená na ďalšie konanie, v intenciách záväzného právneho názoru nadriadeného súdu opätovne preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia, viazaný rozsahom a žalobnými dôvodmi. Po preverení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, nariadil v zmysle požiadavky žalobcu na prejednanie veci pojednávanie, ktoré dňa 22.03.2022 vykonal v neprítomnosti účastníkov.

17. Predmetom súdneho prieskumu je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.07.2018, potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 23.05.2018, ktorým správca dane podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 38.156,50 Eur za nezaplatenie DPH vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie september 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

18. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že dňa 13.12.2013 sa u žalobcu začalo reštrukturalizačné konanie. Okresný súd Bratislava I uznesením sp. zn. 2R/9/2013 zo dňa 18.12.2013 povolil reštrukturalizáciu dlžníka - spoločnosti J., s.r.o. Uznesenie bolo zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 27.12.2013. Uznesením Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2CoKR/128/2014 zo dňa 16.09.2014 bol potvrdený reštrukturalizačný plán dlžníka.

19. Daňový úrad Trenčín rozhodnutím č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 23.05.2018 podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 38.156,50 Eur za nezaplatenie DPH vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie september 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na to, že žalobca podal dňa 25.10.2013 daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie september 2013, v ktorom priznal vlastnú daňovú povinnosť a úhradu v sume 1.895.527,77 Eur. Lehota na zaplatenie dane uplynula dňa 25.10.2013. Úrok z omeškania vyrubil správca dane z dlžnej sumy dane odo dňa splatnosti dane (25.10.2013) do dňa začatia reštrukturalizačného konania (13.12.2013).

20. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu odvolanie, namietajúc porušenie ustanovení ZoKR. Poukázal na ustanovenie § 158 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého správca dane po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie postupuje podľa osobitného predpisu, ktorým je ZoKR. Daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku. Žalobca poukázal na to, že daňovým nedoplatkom je dlžná suma dane po lehote splatnosti dane, pričom ním nie je len pohľadávka na dani ako istina, ale aj úrok, úrok z

omeškania a pokuty. K úrokom z omeškania je potrebné pristupovať z pozície ich zdieľania osudu hlavnej veci ako istiny. Ak mal správca dane vedomosť o tom, že v súvislosti s daňovým subjektom začalo reštrukturalizačné konanie, mal jednoznačne ako súčasť prihlasovanej pohľadávky uplatniť prihláškou do reštrukturalizácie aj sankčný úrok z omeškania. V prípade, ak tak správca dane nekonal a sankčný úrok do reštrukturalizácie prihláškou neprihlásil, okamihom potvrdenia reštrukturalizačného plánu mu zaniklo právo vymáhať sankčný úrok z omeškania. Na podporu svojej argumentácie žalobca poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23.05.2017, z ktorého vyplýva, že ak je správca dane veriteľom vo vzťahu k dlžníkovi, ktorý je v reštrukturalizácii, správca dane musí postupovať primárne nie podľa daňového poriadku, ale ako lex specialis musí uprednostniť ZoKR. Ďalej NS SR vyslovil, že sankčný úrok z omeškania nevzniká momentom vyrubenia úroku, ale ako súčasť dane vzniká spoločne s daňou (istinou) narastajúcou tendenciou, a to až do začatia reštrukturalizačného konania. S prihliadnutím na špecifický charakter reštrukturalizačného konania nemožno sankčný úrok z omeškania považovať za samostatný daňový nedoplatok, ale len za súčasť dane, ktorý zdieľa právny osud dane. Sankčný úrok z omeškania ako taký je súčasťou daňovej pohľadávky (vzniknutej do začatia reštrukturalizačného konania), preto takýto úrok musel byť uplatnený do reštrukturalizácie prihláškou s následkom zániku oprávnenia úrok z omeškania vymáhať v prípade neprihlásenia, a to na základe potvrdenia reštrukturalizačného plánu.

21. Žalovaný rozhodnutím č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.07.2018 potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Stotožnil sa s rozsahom skutkových zistení a právnym posúdením vykonaným správcom dane. Doplnil, že v prípade, ak správca dane vyrubí úrok do začatia reštrukturalizačného konania a takto vyrubený úrok aj do začatia reštrukturalizačného konania vznikne, správca dane je oprávnený ho prihlásiť prihláškou do reštrukturalizácie. Vzhľadom k tomu, že správca dane vyrubil úrok po skončení reštrukturalizácie, nemohla byť ako pohľadávka prihlásená do reštrukturalizácie v lehote, pretože v čase reštrukturalizačného konania nebola nedoplatkom. Na podporu svojej argumentácie žalovaný citoval z rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici vo veci sp. zn. 23S/56/2014 a rozsudku NS SR vo veci 2Sžf/128-132/2014.

22. Podľa § 78 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov do 25 dní po skončení každého zdaňovacieho obdobia je povinný podať daňové priznanie každý platiteľ okrem platiteľa registrovaného podľa § 5 alebo § 6, ktorý je povinný podať daňové priznanie, ak mu vznikla v zdaňovacom období povinnosť platiť daň podľa § 69, ak v zdaňovacom období dodal tovar oslobodený od dane podľa § 43 alebo § 47, dodal tovar podľa § 45 alebo ak uplatňuje odpočítanie dane. Platiteľ je povinný zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia.

23. Podľa § 2 daňového poriadku na účely tohto zákona sa rozumie

- a) správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov,
- b) daňou daň podľa osobitných predpisov vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu a miestny poplatok za rozvoj podľa osobitného predpisu,
- c) daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov,
- d) daňovým preplatom suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň,
- e) daňovou pohľadávkou pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak,
- f) daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane,
- g) oznamovacou povinnosťou povinnosť daňového subjektu oznamovať skutočnosti alebo ich zmeny podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov,
- h) indexom daňovej spoľahlivosti hodnotenie daňového subjektu na základe plnenia jeho povinností voči finančnej správe podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

24. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

25. Podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku úrok z omeškania správca dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane daň alebo rozdiel dane.

26. Podľa § 156 ods. 2 daňového poriadku správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy podľa odseku 1. Pri výpočte úroku sa použije štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň vzniku daňového nedoplatku alebo v deň nasledujúci po dni, v ktorom mal byť preddavok na daň zaplatený alebo odvedený, alebo splátka dane zaplatená. Pri vyrubení úroku z omeškania podľa odseku 9 sa použije základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia úplnej žiadosti členského štátu o vymáhanie pohľadávky. Ak štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 15%, pri výpočte úroku z omeškania sa použije ročná úroková sadzba 15%. Správca dane vyrubí úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa § 55 alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania; pri podaní dodatočného daňového priznania správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy do dňa podania dodatočného daňového priznania. Úrok z omeškania z nezaplatených dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

27. Podľa § 158 ods. 1 daňového poriadku daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku.

28. Podľa § 158 ods. 3 daňového poriadku ak daňový nedoplatok vznikol v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň začatia reštrukturalizačného konania, alebo po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania, považuje sa za pohľadávku vzniknutú po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania.

29. Podľa § 158 ods. 4 daňového poriadku záväzok, ktorý vznikol v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň začatia reštrukturalizačného konania, alebo po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania, sa považuje za záväzok vzniknutý po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania.

30. Podľa § 158 ods. 5 daňového poriadku po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu.

31. Podľa § 120 ods. 1 ZoKR ak tento zákon neustanovuje inak, právo uplatňovať svoje nároky počas reštrukturalizácie majú len veritelia, ktorí spôsobom ustanoveným týmto zákonom prihlásili svoje pohľadávky. Ak sa tieto nároky v reštrukturalizácii riadne a včas neuplatnia prihláškou, právo vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi v prípade potvrdenia reštrukturalizačného plánu súdom zaniká.

32. Podľa § 120 ods. 2 ZoKR pohľadávky, ktoré vznikli voči dlžníkovi počas reštrukturalizačného konania, pracovnoprávne nároky, na ktoré nárok vznikol za obdobie kalendárneho mesiaca, v ktorom došlo k začatiu reštrukturalizačného konania, odmena správcu a nepeňažné pohľadávky sa v reštrukturalizácii neuplatňujú prihláškou (ďalej len "prednostné pohľadávky"). Na prednostné pohľadávky nepôsobia účinky začatia reštrukturalizačného konania ani sa nezahŕňajú do reštrukturalizačného plánu, ibaže s tým ich veritelia súhlasia. Vznikom pohľadávky zo súkromnoprávneho vzťahu sa rozumie okamih vzniku práva na plnenie podľa § 488 Občianskeho zákonníka bez ohľadu na to, či už nastal čas plnenia. Vznikom pohľadávky z verejnoprávneho vzťahu sa rozumie okamih, keď dlžník bol prvýkrát oprávnený plniť takúto pohľadávku

33. Preskúmaním veci dospel správny súd k záveru, že správna žaloba je dôvodná. Dňa 13.12.2013 u žalobcu začalo reštrukturalizačné konanie. Okresný súd Bratislava I uznesením sp. zn. 2R/9/2013 zo dňa 18.12.2013 povolil reštrukturalizáciu žalobcu, toto uznesenie bolo zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 27.12.2013 a uznesením Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2CoKR/128/2014 zo dňa 16.09.2014 bol potvrdený reštrukturalizačný plán dlžníka (žalobcu). Za tejto situácie je v intenciách citovaného rozhodnutia Veľkého senátu potrebné považovať za rozporný s právnou úpravou postup Daňového úradu Trenčín, ktorý rozhodnutím č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 23.05.2018 podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 38.156,50 Eur (z dlžnej sumy dane odo dňa splatnosti dane do dňa začatia reštrukturalizačného konania) za nezaplatenie DPH vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie september 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Rovnako tak je v rozpore so zákonom postup žalovaného, ktorý rozhodnutím

č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.07.2018 potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín. Správny súd v zhode s právnym názorom Veľkého senátu pripomína, 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. Keďže tak správca dane v prejednávacom prípade neurobil, právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom zaniklo (§ 84 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, § 155 ods. 2 ZoKR). 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 a malo by za následok nezákonné zvýhodnenie štátu v zastúpení správcou dane ako jedného z veriteľov predreštrukturalizačnej pohľadávky pred ostatnými veriteľmi. S poukazom na uvedené správny súd z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil Daňovému úradu Trenčín na ďalšie konanie, v rámci ktorého bude vo veci postupovať v zmysle záväzného právneho názoru Veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného vo veci sp. zn. 1Vs/3/2020.

34. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 SSP a v konaní úspešnému žalobcovi priznal proti žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd podľa § 175 ods. 2 SSP.

35. Tento rozsudok prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od doručenia tohto rozsudku prostredníctvom Krajského súdu v Trenčíne na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

V kasačnej sťažnosti je potrebné uviesť všeobecné náležitosti podania podľa § 57 SSP, t.j. ktorému správne súdu je podanie určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Uvedená povinnosť neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d) SSP,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.