

Súd: Krajský súd Bratislava  
Spisová značka: 6S/170/2018  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1018201436  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 01. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Otília Belavá  
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2022:1018201436.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave ako správny súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Otílie Belavej a členov senátu Mgr. Mariána Degmu a JUDr. Valérie Žiliakovej, v právnej veci žalobcu: L E H O R, spol. s r.o., so sídlom Lietavská 16, 851 06 Bratislava, IČO: 35 754 524, zastúpený advokátskou kanceláriou WITT&KLEIM ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA S.R.O., so sídlom Horná 65/A, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 257 164, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Číslo: 101517948/2018 zo dňa 07.08.2018, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Krajský súd v Bratislave napadnuté rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Číslo: 101517948/2018 zo dňa 07.08.2018 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava Číslo: 101055653/2018 zo dňa 29.05.2018 z r u š u j e a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Krajský súd v Bratislave priznáva žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

### odôvodnenie:

#### I. Rozhodnutia správnych orgánov.

1. Daňový úrad Bratislava svojím rozhodnutím Číslo: 101055653/2018 zo dňa 29.05.2018 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 „DP“) vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume X.XXX,XX EUR za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie október 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

2. Proti predmetnému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie o ktorom rozhodol žalovaný pod Číslom: 101517948/2018 zo dňa 07.08.2018 tak, že rozhodnutie Daňového úradu Bratislava Číslo: 101055653/2018 zo dňa 29.05.2018 potvrdil.

#### II. Žaloba.

3. Žalobou zo dňa 18.08.2018, doručenou Krajskému súdu v Bratislave dňa 05.10.2018 sa žalobca domáha zrušenia napadnutých rozhodnutí, ktoré vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu a nesprávneho právneho posúdenia veci.

4. Žalobca namieta, že žalovaný nesprávne aplikoval ustanovenia zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „ZoKR“), ako aj ustanovenia DP vo vzťahu k ZoKR. Žalovaný tiež vychádzal zo skutkového stavu, ktorý

v určitých častiach nebol dostatočný na riadne posúdenie veci. Vychádzajúc z ustanovení ZoKR, najmä z ust. § 120 ods. 110, ust. § 120 ods. 2 11 a ust. § 120 ods. 3 12 ZoKR, možno na základe diferenčného kritéria času vzniku pohľadávky v reštrukturalizácii rozlišovať dve základné skupiny pohľadávok veriteľov dlžníka a to pohľadávky, ktoré sa uplatňujú prihláškou podľa ust. § 121 a nasl. ZoKR a prednostné pohľadávky.

Pohľadávky uplatňované v reštrukturalizácii prihláškou predstavujú rozhodujúcu skupinu pohľadávok, tzv. staré dlhy, ktorých (s)plnenie je účelom a cieľom reštrukturalizácie. Ide o pohľadávky, ktoré vznikli pred začatím reštrukturalizačného konania a osoby oprávnené z takýchto pohľadávok sú povinné v záujme aspoň čiastočného uspokojenia ich prihlásiť do reštrukturalizácie s tým, že pokiaľ tieto prihláškou uplatnené nebudú, v dôsledku potvrdenia reštrukturalizačného plánu súdom zanikne právo tieto nároky voči dlžníkovi vymáhať. V zmysle ZoKR sa riadne a včas prihlásené pohľadávky veriteľov dlžníka zahŕňajú do reštrukturalizačného plánu a sú v zmysle neho uspokojované.

Prednostné pohľadávky ZoKR sa považujú také peňažné pohľadávky veriteľov dlžníka, ktoré vznikli voči dlžníkovi počas reštrukturalizačného konania, t.j. po jeho začatí, pričom na ne nepôsobia účinky začatia reštrukturalizačného konania a ani sa spravidla nezahŕňajú do reštrukturalizačného plánu.

5. Rozhodujúcim kritériom pre uspokojovanie peňažných pohľadávok v reštrukturalizácii je moment ich vzniku, pričom z napadnutých rozhodnutí vyplýva, že pohľadávka vznikla pred začatím reštrukturalizácie žalobcu. Uvedenú skutočnosť žalovaný v svojom rozhodnutí popiera tvrdením, že začatím reštrukturalizačného konania, ani povolením reštrukturalizácie, ani skončením reštrukturalizácie sa daňové konanie neprerušuje. Uvedené tvrdenie žalobca namieta s tým, že nemožnosť vymoženía pohľadávky neprihlásenej riadne do reštrukturalizácie sa viaže na samotnú pohľadávku a jej vznik. Skutočnosť, že ZoKR *expressis verbis* neuvádza, že daňové konania sa prerušujú a nie je možné začať ani konania o uložení úroku z omeškania z nezaplatenej dane pred začatím reštrukturalizácie, nie je nedostatkom ZoKR, nakoľko zákonodarca uvedenú situáciu vyriešil viažanosťou vymáhateľnosti pohľadávky v reštrukturalizácii na jej vznik. V danej veci, vznik pohľadávky nastal preukázateľne pred začatím reštrukturalizácie žalobcu, a preto pohľadávka sa spravuje režimom, kedy je potrebné ju v prihlasovacej lehote podľa ZoKR prihlásiť do reštrukturalizácie vrátane príslušenstva k nej.

Zákonnú výnimku z tohto pravidla predstavujú podmienené pohľadávky, t.j. pohľadávky, ktoré síce vzniknú po začatí reštrukturalizačného konania, ale ktorých vznik je založený na skutkovom deji spadajúcom do obdobia pred začatím reštrukturalizačného konania. Ak by totiž boli uspokojované ako prednostné pohľadávky, bolo by to v rozpore s účelom reštrukturalizácie, ktorým je vyriešenie všetkých právnych vzťahov dlžníka založených pred začatím reštrukturalizačného konania, predovšetkým však všetkých nárokov (verejnoprávných aj súkromnoprávných) voči dlžníkovi založených na skutočnostiach ktoré sa odohrali pred začatím reštrukturalizačného konania, vrátane sankcií za nesplnenie povinností zodpovedajúcich týmto nárokom, prostredníctvom reštrukturalizačného plánu.

6. Žalobca je názoru, že pohľadávka vyplývajúca z napadnutých rozhodnutí mala byť prihlásená do reštrukturalizácie, ak nie ako príslušenstvo k pôvodnej pohľadávke, čo je daň z pridanej hodnoty za príslušné obdobie s ktorou je vo vzťahu akcesority, tak minimálne ako podmienená pohľadávka v súlade s ust. § 120 ods. 3 ZoKR. Preto neprihlásením tejto pohľadávky, právo vymáhať tieto nároky voči žalobcovi zanikli momentom potvrdenia reštrukturalizačného plánu.

V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu Slovenskej republiky, uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 10/04 zo dňa 06.02.2008, ktorý „... sa hlási k modernej európskej konštitucionalistike, ku ktorej patrí ochrana legitímneho očakávania (*legitimate expectation, der Vertrauensschutz*). Už z pomenovania legitímne očakávanie vyplýva, že účelom tohto princípu je ochrana súkromných osôb pred nepredvídateľným mocenským zásahom do ich právnej situácie, na vyústenie ktorej do určitého výsledku sa spoliehali. Legitímne očakávanie je užšou kategóriou ako právna istota. Štát, aj keď nekoná retroaktívne alebo nezasiahne do nadobudnutých práv, môže vertikálnym mocenským zásahom, napríklad náhlou zmenou pravidiel, na ktoré sa súkromné osoby spoliehali a ktoré spravidla súvisia s ľudským právom, porušiť legitímne očakávanie ako princíp právneho štátu. ...“

7. Žalobca namieta i nesprávnosť výpočtu úroku z omeškania, ktorý je predmetom napadnutých rozhodnutí s tým, že podľa ZoKR aj pri riadne prihlásených pohľadávkach sa do reštrukturalizačného plánu zaraďuje výlučne riadne prihlásené príslušenstvo patriace k pohľadávke do začatia reštrukturalizačného konania, t.j. do 02.05.2016, pričom sú úroky z omeškania vypočítané k poslednému dňu uplynutia štvorročnej doby odo dňa splatnosti jednotlivých daní, resp. do splatenia dane dňa

04.11.2014. Žalobca pri výpočte výšky úroku z omeškania vychádzal z § 138 ods. 218 ZoKR, pričom žalovaný pri výpočte úroku z omeškania uviedol, že „... úrok z omeškania sa na účely reštrukturalizácie nepovažuje za príslušenstvo prihlásenej pohľadávky ...“, čo je podľa názoru žalobcu v priamom rozpore s ustanoveniami ZoKR.

Žalobca tiež namieta názor žalovaného v zmysle ktorého, úrok z omeškania z dane je pohľadávkou (istinou) na účely ZoKR a do reštrukturalizácie sa prihlasuje ako istina, v dôsledku čoho dospel k záveru, že vyrubený úrok z omeškania ako pohľadávka vznikla po skončení reštrukturalizácie (čo je extenzívna interpretácia § 2 písm. b) DP).

8. V závere žalobca svoj právny názor oprel o relevantnú judikatúru a to rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23.05.2017, z ktorého citoval odseky 31. až 35..

III. Vyjadrenie žalovaného.

9. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 21.11.2018, doručeným súdu dňa 22.11.2018 s tým, že žalobou napadnuté rozhodnutia boli vydané v súlade so zákonom a navrhol žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z., zamietnuť.

10. S námietkou nesprávneho právneho posúdenia veci a nedostatočne zisteného skutkového stavu, v rámci ktorej žalobca uvádza dve základné skupiny pohľadávok veriteľa dlžníka v zmysle ZoKR, a že rozhodujúcim kritériom pre uspokojovanie peňažných pohľadávok v reštrukturalizácii je moment ich vzniku, pričom skutkové deje, z ktorých pohľadávka obsiahnutá v napadnutých rozhodnutiach, nastali pred začatím reštrukturalizácie žalobcu, žalovaný nesúhlasí.

Žalovaný trvá na skutočnostiach, uvedených v napadnutom rozhodnutí a opäť zdôrazňuje, že začatím reštrukturalizačného konania, ani povolením reštrukturalizácie, ani skončením reštrukturalizácie sa daňové konanie neprerušuje, teda neprerušuje sa ani vyrubovacie konanie. V zmysle § 2 DP, daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu, t.j. konanie, ktorého výsledkom je vydanie rozhodnutia. Podmienky pre vyrubovanie sankcií sú upravené v §§ 154, 155, 155a a 156 DP, ktoré nevylučujú vyrubenie úroku z omeškania subjektom v reštrukturalizácii, resp. subjektom, ktoré reštrukturalizáciu ukončili. Ustanovenie § 156 DP stanovuje postup správcu dane pri vyrubení úroku z omeškania v prípadoch, keď daňový subjekt si nesplní peňažnú povinnosť a to buď v správnej výške alebo v lehote tak, ako to vyplýva z jednotlivých hmotnoprávných predpisov alebo z rozhodnutia správcu dane.

11. Žalovaný citoval ust. § 156 ods. 8 písm. a) DP s tým, že lehota na vyrubenie úroku z omeškania ustanovená v DP bola v predmetnom prípade správcom dane dodržaná. V procese správy daní je vyrubovanie procesný inštitút. Ak teda nastanú zákonné dôvody, je správca dane povinný vyrubiť úrok z omeškania. Ani DP a ani ZoKR nezakladajú účinky zákazu vyrubovania počas procesu reštrukturalizačného konania, reštrukturalizácie, ani po skončení reštrukturalizácie a pre správcu dane, ak sú na to zákonné dôvody, naďalej trvá povinnosť vyrubovania.

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí podrobne ozrejmil, že samotný vyrubený úrok z omeškania je daňovou (istinou), keďže podľa § 2 písm. b) DP sa rozumie daňou 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. Úrok z omeškania tak nemožno považovať za príslušenstvo prihlásenej pohľadávky (t.j. prihlásenej dane, u ktorej daňový dlžník mešká s platbou, pričom z výšky nezaplatennej dane a doby omeškania sa príslušný úrok z omeškania počíta), ale úrok z omeškania sa považuje za samostatnú daň (istinu), ktorá je na účely ZoKR pohľadávkou. V prípade, ak tento nárok vznikol a nebol daňovým subjektom uhradený, stane sa podľa DP nedoplatkom. Splatnosť dane, ktorá vznikla na základe vydaného rozhodnutia, je závislá odo dňa právoplatnosti rozhodnutia. Konanie o vyrubenom úroku z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania je tak samostatné sankčné konanie a pohľadávka z tohto konania vzniká až na základe právoplatného rozhodnutia správcu dane vyrubením úroku z omeškania.

Moment vzniku pohľadávky nenastal pred začatím reštrukturalizácie žalobcu a pohľadávka sa nespravuje režimom, kedy je potrebné ju v prihlasovacej lehote podľa ZoKR prihlásiť do reštrukturalizácie. Úrok z omeškania v sume X.XXX,XX EUR bol vyrubený rozhodnutím správcu dane č. 101055653/2018 zo dňa 29.05.2018 a potvrdený rozhodnutím odvolacieho orgánu č. 101517948/2018 zo dňa 07.08.2018, ktoré sa stali právoplatné dňa 13.08.2018, pričom Okresný súd Bratislava I

uznesením zo dňa 02.05.2016, ktoré bolo zverejnené formou publikovania v Obchodnom vestníku č. 87/2016 dňa 06.05.2016, začal reštrukturalizačné konanie voči daňovému subjektu, uznesením zo dňa 07.06.2016, ktoré bolo zverejnené formou publikovania v Obchodnom vestníku č. 114/2016 dňa 14.06.2016, povolil reštrukturalizáciu daňovníka a uznesením zo dňa 09.01.2017, ktoré bolo zverejnené formou publikovania v Obchodnom vestníku č. 15/2017 dňa 23.01.2017 potvrdil reštrukturalizačný plán daňového subjektu a ukončil reštrukturalizáciu. Je celkom zrejmé, že úrok z omeškania bol vyrubený po ukončení reštrukturalizácie a teda moment vzniku pohľadávky nenastal pred začatím reštrukturalizácie žalobcu, preto pohľadávku nebolo potrebné do reštrukturalizačného konania prihlásiť a nebolo to ani možné, lebo v tom čase neexistovala. Žalovaný neopomína, že pohľadávka vyplývajúca z rozhodnutia správcu dane je závislá od inej pohľadávky a to čo do právneho dôvodu i výšky. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že z výšky nezaplatenej dane a doby omeškania sa príslušný úrok z omeškania počíta a celý numerický výpočet úroku je v rozhodnutí aj riadne uvedený. Táto skutočnosť však neznamená, že predmetný úrok je výlučne príslušenstvom primárnej pohľadávky (istiny), keďže podľa § 2 písm. b) DP sa rozumie daňou daň podľa osobitných predpisov vrátane úroku z omeškania.

12. K námietke nevymáhateľnosti vyrubeného úroku z omeškania, žalovaný uviedol, že správca dane musel postupovať podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a) DP a mal povinnosť úrok z omeškania žalobcovi vyrubiť, pričom v tomto konaní nemohol posudzovať vymáhateľnosť tejto pohľadávky.

Konanie správcu dane, resp. žalovaného nebolo v rozpore so ZoKR, ani v rozpore so zásadou hospodárnosti správneho konania. Účelom reštrukturalizačného konania je umožniť podnikateľským subjektom dosiahnuť ekonomické ozdravenie aj cestou vysporiadania, prípadne zániku neuspokojených prihlásených pohľadávok, pričom je logické, že sa musí jednať o pohľadávky existujúce. Na druhej strane, ak zákon umožní podnikateľskému subjektu po splnení stanovených podmienok pokračovať v podnikateľskej činnosti, nie je dôvod upierať správcovi dane možnosť domáhať sa aj od takéhoto subjektu uspokojenia nárokov vzniknutých na základe rozhodnutia vydaného v zmysle DP, ktorým správca dane sankcionuje daňovníka za porušenie jeho povinností.

13. K rozhodovacej činnosti Ústavného súdu SR k legitímnym očakávaniam, na ktorú žalobca poukázal, žalovaný uviedol, že správca dane vyrubení úroku z omeškania z pohľadávky prihlásenej do reštrukturalizácie, po ukončení reštrukturalizácie, konal plne v súlade s DP, keďže začatím reštrukturalizačného konania, ani povolením reštrukturalizácie, ani skončením reštrukturalizácie sa daňové konanie neprerušuje. Preto konanie správcu dane, ktoré je v súlade so zákonom, nemohlo narušiť legitímne očakávania žalobcu.

14. K tvrdeniu žalobcu, že podľa ZoKR sa pohľadávka v prihláške (spoločnej pre konkurz aj reštrukturalizáciu) rozdelí na istinu a príslušenstvo, pričom príslušenstvo sa rozdelí podľa právneho dôvodu vzniku; jedným z dôvodov vzniku, ktorý formulár prihlášky do reštrukturalizácie obsahuje, je úrok z omeškania, žalovaný opäť zdôraznil, že predmetný úrok nebolo možné prihláškou prihlásiť do reštrukturalizácie ako istinu, ani ako príslušenstvo, keďže v tom čase vyrubený úrok neexistoval. Konanie o vyrubenom úroku z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania je samostatné sankčné konanie a pohľadávka z tohto konania vzniká až na základe právoplatného rozhodnutia správcu dane vyrubení úroku z omeškania, ktorý bol v tomto prípade vyrubený až po skončení reštrukturalizačného konania.

15. S námietku nesprávneho výpočtu úroku, žalovaný nesúhlasí. Žalovaný uviedol, že ak správca dane vyrubí úrok z omeškania po začatí reštrukturalizačného konania, prípadne po skončení reštrukturalizácie, vyrubí tento úrok z omeškania najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou, ktoré za zdaňovacie obdobie október 2013 uplynuli dňa 25.11.2017. Keďže úrok z omeškania sa na účely reštrukturalizácie nepovažuje za príslušenstvo prihlásenej pohľadávky, nie je možné ani aplikovať ustanovenie § 156 ods. 2 DP, podľa ktorého by správca dane vyrubil úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa začatia reštrukturalizačného konania, ale úrok je počítaný do dňa platby, najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

16. K námietke opomenutia úvodnej vety § 2 písm. b) DP, podľa ktorej úrok z omeškania je obsahom slova daň výlučne na účely daňového poriadku, žalovaný uviedol, že je zrejmé, že DP v § 2 písm. b) definuje pojem daň, ktorá je predmetom daňového poriadku. Daň je základným pojmom, ktorým sa na účely daňového poriadku rozumie okrem dane podľa daňových zákonov aj úrok z omeškania, úrok a

pokuta upravené daňovým poriadkom, iným daňovým zákonom alebo zákonom o účtovníctve, ako aj miestny poplatok ustanovený zákonom o miestnych daniach a miestnom poplatku a miestny poplatok za rozvoj. Daňovým nedoplatkom je podľa § 2 písm. f) DP dlžná suma dane po lehote splatnosti dane. Súčasne však platí, že podľa § 158 ods. 1 DP sa za pohľadávku na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje daňový nedoplatok. Je nutné konštatovať, že Daňový úrad Bratislava prihlásil nedoplatok vyplývajúci z podaného daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013 vo výške X.XXX,XX EUR, splatný 25.11.2013, riadne a včas do zoznamu pohľadávok, t.j. riadne a včas predmetnú pohľadávku prihlásil do reštrukturalizácie. Úrok z omeškania, ktorý bol správcom dane vyrubený na základe nezaplatenia predmetnej dane za október 2013 v ustanovenej lehote a ustanovenej výške, v zmysle § 2 písm. b) DP, nemožno považovať za príslušenstvo prihlásenej pohľadávky, ale úrok z omeškania sa považuje za samostatnú daň (istinu). V prípade, ak tento nárok vznikol a nebol daňovým subjektom uhradený, stane sa podľa DP nedoplatkom. Úrok z omeškania sa tak považuje za samostatnú daň (istinu), ktorá je na účely ZoKR pohľadávkou.

17. Vo vzťahu k judikatúre, na ktorú žalobca poukázal, žalovaný zas poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžf/47/2015 zo dňa 24.05.2017, ktorý je možné aplikovať na predmetnú právnu vec a ktorého právna argumentácia je súladná s argumentáciou žalovaného. Najvyšší súd SR v rozsudku uvádza, že „ ... vychádzajúc zo znenia relevantných zákonných ustanovení, z ktorých vyplýva, že správca dane nemá povinnosť prihlásiť tú daňovú pohľadávku, ktorá sa stala splatnou po povolení reštrukturalizácie, dospel aj najvyšší súd k záveru, že v danom prípade nebolo možné pohľadávku správcu dane vzniknutú z titulu vyrubenia úroku z omeškania prihlásiť do reštrukturalizačného konania skončeného na základe uznesenia súdu zo dňa 31.01.2014, ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 07.02.2014, nakoľko táto pohľadávka vo forme úroku z omeškania vznikla až na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 20.02.2014, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 04.06.2014, teda až po skončení reštrukturalizačného konania. Krajský súd správne vychádzal z ust. § 2 písm. b) daňového poriadku, podľa ktorého sa daňou pre účely tohto zákona rozumie daň, vrátane úroku z omeškania podľa tohto zákona. Podľa ust. § 2 písm. e) a f) daňového poriadku, daňovou pohľadávkou je pohľadávka správcu dane na dani (teda i úroku z omeškania) do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak a daňovým nedoplatkom je dlžná suma dane, teda i úroku z omeškania po lehote splatnosti dane. Aj podľa názoru najvyššieho súdu bolo potrebné vychádzať z ust. § 63 ods. 1 daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Z uvedeného krajský súd správne vyvodil záver, že povinnosť žalobcu zaplatiť úrok z omeškania a pohľadávku správcu dane vo forme úroku z omeškania za neodvedenie preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti v ustanovenej lehote alebo výške vznikla, až keď bol tento úrok správcom dane rozhodnutím vyrubený, resp. až právoplatnosťou tohto rozhodnutia ... “. Vo veci výpočtu úrokov najvyšší súd uviedol, že „ ... v prípade žalobcu sa jedná o neodvedenie zrazených preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti v zákonom ustanovenej lehote, preto správca dane bol povinný postupovať podľa § 156 ods. 1 písm. d) daňového poriadku, podľa ktorého úrok z omeškania správca dane vyrubí podľa ods. 2, ak daňový subjekt neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške vybraný preddavok na daň. Následne postupoval aj podľa § 156 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého ak preddavok na daň z príjmov zo závislej činnosti nebol odvedený vo výške alebo v lehote podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, správca dane vyrubí úrok z omeškania podľa ods. 2 do dňa platby vrátane alebo do dňa vykonania ročného zúčtovania. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia správcu dane obsahuje tabuľku výpočtu úroku z omeškania, z ktorej vyplýva, že správca dane vypočítal úrok z omeškania do 22.03.2013, t.j. do dňa platby. Ako je vyššie uvedené, citované rozhodnutie po následnom odvolacom konaní nadobudlo právoplatnosť 04.06.2014 a splatnosť 19.06.2014, z čoho vyplýva, že námietka žalobcu, že úroky z omeškania predstavujú pohľadávku, ktorá sa mala v reštrukturalizácii uplatniť prihláškou, je neopodstatnená, pretože citovaným rozhodnutím vyrubené úroky z omeškania sa stali pohľadávkou až 20.06.2014, a preto nemohla byť prihlásená prihláškou podľa § 121 ods. 1 ZKR doručenou správcovi aj súdu do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie t.j. do 28.07.2013, ako to namietal žalobca ... “. Na rovnaký právny názor žalovaný poukázal aj v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018, podľa ktorého „Rovnako ako krajský súd aj najvyšší súd má za to, 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. Tento záver nie je rozporný s právnou úpravou § 158 ods. 5 daňového poriadku, ukladajúcou správcovi dane postupovať po povolení reštrukturalizácie podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Nárok na úrok z omeškania za obdobie pred začatím reštrukturalizačného konania nemohol zaniknúť pre neuplatnenie v zmysle § 120 ods. 1 ZoKR, nakoľko v relevantnom období ešte nebol vyrubený zákonom predvídaným spôsobom a pre účely reštrukturalizácie sa nepovažoval za pohľadávku, ktorá by mala byť prihlásená. .... Až na základe rozhodnutia správcu dane o povinnosti zaplatiť úrok z omeškania vznikla pohľadávka, ktorá je titulom na prípadné vymáhanie nároku ...". V predmetnom rozhodnutí najvyšší súd vyslovil i právny názor k spôsobu výpočtu úroku a k skutočnosti, že do 01.01.2013 nebolo možné vyrubiť úrok z omeškania daňovému subjektu, ktorý bol v reštrukturalizačnom konaní „ ... v posudzovanej veci pohľadávka žalovaného na úrok z omeškania z dlžnej sumy X XXX,XX eur za obdobie od 7.5.2012 do 26.2.2013, vyčíslená na sumu XXX,XX eura vznikla až dňom právoplatnosti preskúmaného rozhodnutia (11.02.2015). Pokiaľ žalobca tvrdil, že posudzovaná pohľadávka nemohla byť vyrubená z dôvodu, že časť úroku z omeškania je vyrubená aj za obdobie po začatí reštrukturalizácie, treba zdôrazniť, že reštrukturalizačné konanie bolo ukončené dňom 29.11.2012. Ak správca dane na základe platnej úpravy vyrubil úrok z omeškania rozhodnutím zo 07.11.2014 a žalovaný toto rozhodnutie potvrdil rozhodnutím z 29.01.2015, tento postup nie je možno považovať za rozporný so zákonom, nakoľko zo zmieňovaného znenia § 156 ods. 6 písm. d) daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2012 vyplývala len povinnosť správcu dane nevyrubiť úrok z omeškania daňovému subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní. Ani za účinnosti tejto úpravy však nevyrubenie úroku z omeškania nebolo zo zákona spojené so zánikom práva na vymáhanie príslušného nároku ...". Predmetný právny názor najvyšší súd vyslovil aj v ďalších rozhodnutiach napr. sp. zn. 2Sžf/78/2015 zo dňa 23.05.2018, sp.zn. 6Sžf/89/2015 zo dňa 24.01.2018.

#### IV. Replika žalobcu.

18. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného vyjadril v replike zo dňa 03.12.2018, doručenej súdu dňa 05.12.2018 s tým, že trvá svojom právnom názore a opätovne zdôraznil, že na účely DP ako lex generalis, pohľadávkou, ktorá sa prihlasuje do konkurzu a reštrukturalizácie, je daňový nedoplatok, pričom v zmysle § 2 písm. f) DP je daňovým nedoplatkom daň po lehote splatnosti, ktorej obsahom je v zmysle § 2 písm. b) DP aj úrok z omeškania. ZoKR ako lex specialis, vo vzťahu k prihlasovaniu pohľadávok v konkurze a reštrukturalizácii voči ostatným právnym predpisom viaže rozdelenie prihlasovanej pohľadávky na právny dôvod jej vzniku. Na základe uvedeného je potrebné záver žalobcu, že nevyrubený úrok z omeškania nie je pohľadávkou ktorú možno prihlásiť do reštrukturalizácie, subsumovať aj pod interpretačné pravidlá uvedené v ZoKR z čoho je zrejmé, že pohľadávka v podobe úroku z omeškania nevzniká vyrubení (vydaním rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania) ale jej vznik sa viaže na okamih omeškania s úhradou primárnej pohľadávky. Ak totiž jeden predpis (ZoKR) garantuje dlžníkovi, že v prípade potvrdenia reštrukturalizačného plánu možnosť vymáhať jeho záväzky riadne a včas neprihlásené do reštrukturalizácie zaniká, postupom žalovaného tak dochádza k vážnemu zásahu do práv a legitímnych očakávaní žalobcu a zároveň ide o porušenie základnej zásady pri správe daní podľa § 3 ods. 16 DP.

19. Žalobca tiež uviedol, že ak žalovaný vedel o tom, že možnosť vymáhať akúkoľvek pohľadávku, ktorej právny dôvod vzniku sa datuje pred začatím reštrukturalizácie, a ktorá nebude do reštrukturalizácie prihlásená ako pohľadávka, alebo ako podmienená pohľadávka, zaniká, a túto (pohľadávku resp. podmienenú pohľadávku) neprihlásil riadne a včas, rozhodnutím ktorým vyrubil úrok z omeškania postupoval v rozpore so zásadou hospodárnosti. Správca dane mal a mohol prihlásiť svoju pohľadávku v podobe úroku z omeškania do dňa začatia reštrukturalizačného konania a to s ohľadom na § 156 ods. 2 predposledná veta DP, pričom správca dane nie je výlučne viazaný štvorročnou lehotou, po ktorej uplynutí nie je možné v zmysle DP úrok z omeškania vyrubiť. Napriek tomu, správca dane tak neurobil, čím musí znášať následky v podobe nevymožiteľnosti vyrubeného úroku z omeškania.

20. Vo vzťahu k judikatúre uvedenej vo vyjadrení žalovaného, žalobca uviedol, že tieto len formalisticky stanovujú a posudzujú povinnosť správcu dane sankcionovať úrokmi z omeškania a nijakým spôsobom neposudzujú okamih vzniku príslušenstva pohľadávky v podobe úroku z omeškania, ani sa nezaoberajú povahou úrokov z omeškania vo vzťahu k ZoKR. Uvedené rozsudky síce súvisia s pohľadávkou v podobe úroku z omeškania, avšak ich odôvodnenie sa obmedzuje výlučne na DP bez zmienky aplikácie ust. § 120 ods. 2 ZoKR, ktoré má relevanciu k otázke, čo sa na účely ZoKR považuje za pohľadávku a

kedy vzniká. A práve v tejto súvislosti žalobca opäť poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23.05.2017, ktorého príslušné odseky citoval v žalobnom návrhu.

21. Žalobca svojím podaním zo dňa 25.05.2021 doplnil informáciu vo vzťahu k podanej žalobe o aktuálnu judikatúru, ktorá podporuje právny názor žalobcu a to rozsudok veľkého senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pod sp.zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021, z ktorého citoval odseky 35., 39., 45., 47. a 50..

#### V. Administratívne konanie.

22. Z predloženého administratívneho spisu súd zistil, Daňový úrad Bratislava vydal rozhodnutie špecifikované v odseku 1. tohto rozhodnutia, ktorým bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie október 2013 v stanovenej lehote a v stanovenej výške. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca včas odvolanie. Správca dane predkladacou správou zo dňa 03.07.2018 doručil vec žalovanému ako odvolaciemu správne orgánu, ktorý rozhodnutím špecifikovaným v odseku 2. tohto rozhodnutia, prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

23. Správny súd vlastným šetrením zistil, že uznesením Okresného súdu Bratislava I sp. zn. 6R/1/2016 zo dňa 02.05.2016, bolo začaté reštrukturalizačné konanie žalobcu. Uznesením Okresného súdu Bratislava I sp. zn. 6R/1/2016 zo dňa 07.06.2016, bola povolená reštrukturalizácia žalobcu, pričom lehota na prihlásenie pohľadávok bola stanovená do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie, t.j. do 08.07.2016. Uznesením Okresného súdu Bratislava I sp. zn. 6R/1/2016 zo dňa 09.01.2017, bol potvrdený reštrukturalizačný plán žalobcu a reštrukturalizáciu žalobcu skončil.

#### VI. Právne posúdenie.

24. Krajský súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci (§ 10, § 13 ods.1 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) preskúmal napadnuté rozhodnutie a konanie ktoré mu predchádzalo (§27 SSP) a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

25. Podľa § 2 ods. 1 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.

26. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy 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.

27. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia súd skúma, či žalobou napadnuté rozhodnutie je v súlade s právnym poriadkom SR, najmä s hmotnými a procesnými administratívnymi predpismi. V intenciách § 6 ods. 1 SSP súd preskúma aj administratívne konanie, ktorým sa v zmysle § 3 ods. 1 písm. a) SSP rozumie postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov. V zákonom predpísanom postupe je správny orgán oprávnený a súčasne aj povinný vykonať úkony v priebehu administratívneho konania a ukončiť ho vydaním rozhodnutia, ktoré má zákonom predpísané náležitosti. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu. V rámci správneho súdnictva súd skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, najmä z toho pohľadu, či toto procesné pochybenie predstavuje takú vadu konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Preto zistenie súdu musí smerovať k tomu, či objasnenie skutkového stavu správnym orgánom je úplné a jeho postup zákonný.

28. Podľa § 1 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších zmien a doplnkov (ďalej len „DP“), tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

29. Podľa § 2 písm. b) DP, na účely tohto zákona sa rozumie 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.

30. Podľa § 2 písm. f) DP, daňovým nedoplatkom sa rozumie dlžná suma dane po lehote splatnosti dane.

31. Podľa § 156 ods. 1 písm. d) DP, 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 správca dane vybraný preddavok na daň.

32. Podľa § 158 ods. 1 DP, daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku.

33. Podľa § 158 ods. 3 DP, 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.

34. Podľa § 158 ods. 5 DP, po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu.

35. Podľa § 120 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „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.

36. 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 správca 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.

37. Podľa § 138 ods. 2 ZoKR, pohľadávky z bezodplatných právnych úkonov a príslušenstvo prihlásených pohľadávok, na ktoré vznikol nárok po začatí reštrukturalizačného konania, sa do plánu nezahŕňajú; tieto nároky sa v prípade potvrdenia plánu súdom považujú v celom rozsahu za odpustené.

38. Podľa § 121 ods. 3 Občianskeho zákonníka, príslušenstvom pohľadávky sú úroky, úroky z omeškania, poplatok z omeškania a náklady spojené s jej uplatnením.

## VII. Závery správneho súdu.

39. Úlohou správneho súdu bolo preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného špecifikované v odseku 2. tohto rozhodnutia, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava, ktorým žalobcovi podľa § 156 ods. 1 písm. a) DP vyrubil úrok z omeškania v sume X.XXX,XX EUR za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie október 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

Medi účastníkmi je sporná otázka pohľadávky úroku z omeškania v tom zmysle, či správcovi dane vznikla povinnosť prihlásiť takúto pohľadávku z titulu úroku z omeškania (z dôvodu nezaplatenia alebo neodvedenia dane alebo preddavkov na daň v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške) prihláškou do reštrukturalizačného konania, a či ako v tomto prípade, kedy správca dane pohľadávku z titulu

úroku z omeškania neprihlásil do reštrukturalizačného konania, má nárok na takúto pohľadávku, ktorá je predmetom preskúmaných rozhodnutí?

40. Správny súd poukazuje na účel daňového konania, ktorým je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, DP obsahuje osobitnú úpravu preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania. Daňový subjekt preukazuje aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ktoré vedie. DP v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa tohto ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

41. Neplnenie peňažných záväzkov dlžníkom môže viesť k uplatňovaniu práva veriteľa vyplývajúceho z jeho peňažnej pohľadávky rôznymi spôsobmi. Platná právna úprava pozná tak individuálne spôsoby uplatňovania práv veriteľa (žaloba na súd, následné exekučné vymáhanie či výkon záložného práva), ako aj kolektívne, medzi ktoré patria konkurz a reštrukturalizácia. Tieto sú aplikovateľné v prípade hroziaceho alebo už reálneho úpadku dlžníka, ktorý nastal, a vedú ku kolektívnemu uspokojeniu jeho veriteľov v rámci štruktúrovaného právneho procesu. Napriek tomu, že procesný rámec konkurzu a reštrukturalizácie je daný jedným zákonom (zákonom o konkurze), tieto sa líšia predpokladmi, priebehom, právomocami správcu a súdu, spôsobom skončenia a pod.. Tak pre konkurz, ako aj pre reštrukturalizáciu sú však vlastné určité pravidlá, ktoré sú pre ich začatie, priebeh a výsledok určujúce a nezastupiteľné a ktorými sú povinní sa riadiť príslušný konkurzný či reštrukturalizačný súd, správca a veriteľský výbor (v širšom zmysle aj všetci účastníci konania). Reštrukturalizácia predstavuje právny inštitút, prostredníctvom ktorého dlžník môže predísť likvidačnému konkurzu. Teda účelom právnej úpravy obsiahnutej v ZoKR je zachovať existenciu dlžníka a uspokojiť jeho veriteľov definitívnym spôsobom dohodnutým v reštrukturalizačnom pláne.

42. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na doterajšiu rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k otázke zmyslu a účelu reštrukturalizácie a k jej právnej úprave uskutočnenej ZoKR, keď v rozhodnutí vo veci sp. zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23.05.2017 konštatoval „... sledovaným a základným predmetom úpravy v zák. č. 7/2005 Z.z. je najmä efektívne riešiť úpadok dlžníka ako spoločensky nežiaduci stav v oblasti mnohopočetnej záväzkovej sféry alebo prostredníctvom

a) speňazenia majetku úpadcu a kolektívnym uspokojením jeho veriteľov alebo

b) postupným uspokojením veriteľov dlžníka spôsobom dohodnutým v reštrukturalizačnom pláne, s cieľom definitívneho uspokojenia pohľadávok.

Preto, ak žalovaný je veriteľom vo vzťahu k svojmu dlžníkovi, ktorý je v reštrukturalizácii (žalobca), musí postupovať nie primárne podľa zák. č. 563/2009 Z.z., ale musí uprednostniť zák. č. 7/2005 Z. z. ako špeciálny právny predpis. Tento svoj úmysel zákonodarca potvrdzuje aj prostredníctvom priameho odkazu na ustanovenia zák. č. 7/2005 Z.z., kde je stanovená povinnosť pre správcu dane postupovať po povolení reštrukturalizácie podľa tohto špeciálneho zákona.

Účelom reštrukturalizačného konania (viď bod č. 24) je nepochybne zbaviť žalobcu ako dlžníka existujúcich záväzkov či dlhov a umožniť mu, aj vzhľadom na jeho podnikateľskú minulosť ďalšie podnikanie, pri ktorom nebude zaťažovaný svojimi predchádzajúcimi záväzkami, ktoré neboli prihlásené v rámci reštrukturalizácie za súčasného zachovania relevantného zmyslu reštrukturalizácie ako kolektívneho uspokojenia veriteľov.

Proces reštrukturalizácie vychádza z osobitných postupov sledujúcich naplnenie spoločného cieľa (viď bod č. 27) a z tohto dôvodu zákonodarca musel všetky majetkové záväzky dlžníka (peňažné aj nepeňažné) v reštrukturalizačnom konaní, ktoré vznikli na základe rôznorodých a odlišných právnych

titulov v odlišných právnych odvetviach, prispôbiť podmienkam (najmä prihlasovacím podmienkam) reštrukturalizačného konania. ...“

43. Najvyšší súd sa v citovanom rozsudku vyjadril i k povahe úroku z omeškania ako daňového nedoplatku vo väzbe na reštrukturalizačné konanie, pričom s poukazom na § 2 písm. b) DP vyslovil názor „ ... Prvostupňové a napadnuté rozhodnutie teda právne vychádzalo z myšlienky, že žalobca neuhradil preddavky včas a riadne, a tým naplnil podstatu sankcie, a teda žalovanému vzniklo oprávnenie na vyrubenie úroku z omeškania. Tento názor je však nutné preveriť vo vzťahu k účelu reštrukturalizačného konania.

Daňový poriadok prostredníctvom definičného ustanovenia § 2 vymedzuje pojmy daň (písmeno b/), daňová pohľadávka (písmeno e/) a daňový nedoplatok (písmeno f/). Pre Najvyšší súd je z logického výkladu hore uvedených pojmov nepochybné, že zákonodarca v prípade pojmu daňová pohľadávka pod tento pojem zahŕňa nielen samotnú daň ako istinu ale (viď kumulatívny význam slova „vrátane“) aj ďalšie jej súčasti, t. j. úroky, pokuty ako aj úrok z omeškania.

Týmto sa vymedzenie rozsahu pojmu úrok z omeškania na účely daňových predpisov odlišuje od súkromnoprávneho vymedzenia úrokov z omeškania, ktoré sú na účely Občianskeho zákonníka definované svojim trvalým užívateľským charakterom, avšak na účely daňových predpisov je nutné k charakteristike úrokov z omeškania pristupovať z pozície ich zdieľania osudu hlavnej veci, t.j. samotnej dane (a to v časovom vymedzení jej splatnosti) ako istiny vrátane jej vzniku ako zániku.

Preto najvyšší súd sa nemôže stotožniť s názorom krajského súdu (viď bod č. 6), že až momentom osobitného vyrubenia úroku z omeškania, hoci toto možno doterajšia prax správcov dane podporovala, úrok z omeškania ako osobitná pohľadávka vzniká, t.j. s konštitutívnymi účinkami.

Naopak, najvyšší súd musí zdôrazniť, že z charakteru úrokov z omeškania ako súčasti dane vyplýva, že vznikajú spoločne s istinou s tým, že majú narastajúcu tendenciu (§ 156 ods. 2 piata veta Daňového poriadku), pričom pozornosť odvolacieho súdu neuniklo, že zákonodarca v súčasnom znení priamo ako koniec lehoty pre narastanie úrokov z omeškania stanovil ako referenčný dátum deň začatia reštrukturalizačného konania.

Ako bolo vyššie uvedené, v súvislosti s reštrukturalizáciou dlžníka ako daňového subjektu nie je možno považovať úrok z omeškania za samostatný daňový nedoplatok, ale tento zdieľa osud dane s tým, že ako každá peňažná sankcia vzniká zo zákona z titulu deliktuálnej zodpovednosti daňového subjektu po márnom uplynutí zákonnej lehoty.

Preto správca dane vedomý si začatia reštrukturalizačného konania a následnej povinnosti postupu podľa špeciálneho právneho predpisu, ktorým je zák. č. 7/2005 Z. z., mal ako súčasť daňového nedoplatku uplatňovať v zmysle §156 ods. 1 a 2 Daňového poriadku aj úrok z omeškania. Tým, že tak nekonal, tento nárok správcu dane v súlade s § 138 zák. č. 7/2005 Z.z. zanikol. ... “ (aj rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn.1 Sžfk/10/2016 zo dňa 21.08.2018).

44. V ustanovení § 2 DP sú definované základné pojmy ako daň, daňová pohľadávka a daňový nedoplatok. Daň je základným pojmom a okrem dane podľa hmotnoprávnych daňových zákonov na účely tohto zákona zahŕňa aj úrok z omeškania, úrok a pokutu upravené týmto zákonom. Je teda evidentné, že pojem daňová pohľadávka zahŕňa nielen samotnú daň ako istinu, ale aj ďalšie jej súčasti, t.j. úroky a pokuty ako aj úrok z omeškania. V tejto súvislosti súd poukazuje na rozsudok NS SR sp. zn. 1 Sžfk/10/2016 zo dňa 21.08.2018, ktorý vyslovil právny názor „...Týmto sa vymedzenie rozsahu pojmu úrok z omeškania na účely daňových predpisov odlišuje od súkromnoprávneho vymedzenia úrokov z omeškania, ktoré sú na účely Občianskeho zákonníka definované svojim trvale užívateľským charakterom, avšak na účely daňových predpisov je nutné k charakteristike úrokov z omeškania pristupovať z pozície ich zdieľania osudu hlavnej veci, t.j. samotnej dane (a to v časovom vymedzení jej splatnosti) ako istiny vrátane jej vzniku ako záväzku. ...“

Rovnako k otázke vzniku úroku z omeškania ako osobitnej pohľadávky správcu dane zaujal najvyšší súd právny názor, keď v citovanom rozsudku konštatoval „... v súvislosti s reštrukturalizáciou dlžníka ako daňového subjektu nie je možné považovať úrok z omeškania za samostatný daňový nedoplatok, ale tento zdieľa osud dane s tým, že ako každá peňažná sankcia vzniká zo zákona z titulu deliktuálnej zodpovednosti daňového subjektu po márnom uplynutí zákonnej lehoty. Preto správca dane vedomý si začatia reštrukturalizačného konania a následnej povinnosti postupu podľa špeciálneho právneho predpisu, ktorým je zákon č. 7/2005 Z.z. mal ako súčasť daňového nedoplatku uplatňovať v zmysle § 156 ods. 1 a 2 Daňového poriadku aj úrok z omeškania. Tým že tak nekonal, tento nárok správcu dane v súlade s § 138 zákona č. 7/2005 Z. z. zanikol. ...“

45. Predmetom tohto sporu je rozhodnutie vo veci vyrubenia úroku z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie október 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške a to rozhodnutím správcu dane zo dňa 29.05.2018, po začatí reštrukturalizačného konania (uznesenie Okresného súdu Bratislava I sp.zn. 6R/1/2016 zo dňa 02.05.2016). Pre účely prihlásenia pohľadávok do reštrukturalizačného konania nie je dôležité, kedy sa stali splatnými (nadobudnutie právoplatnosti rozhodnutí správcu dane), ale kedy tieto pohľadávky vznikli. Aj Najvyšší súd SR v rozsudku sp.zn. 10Sžfk/23/2018 z 22.05.2019 uviedol, že „... právoplatným vyrubením úrokov z omeškania za obdobie pred začatím reštrukturalizácie po povolení reštrukturalizácie by sa umožnilo obísť právny režim ZoKR, ktorého aplikácia má ako lex specialis prednosť pred všeobecnou úpravou DP (§ 158 ods. 5), najmä povinnosť správcu dane prihlásiť takúto pohľadávku v reštrukturalizačnom konaní ako ostatní veritelia a týmto spôsobom zvýhodniť správcu dane oproti iným veriteľom. ...“ Vzhľadom na uvedené, preto správca dane, vedomý si reštrukturalizačným konaním a následnej povinnosti postupu podľa špeciálneho právneho predpisu (ZoKR), mal ako súčasť daňového nedoplatku uplatňovať v zmysle § 156 ods. 1 a 2 DP aj úrok z omeškania. Skončením reštrukturalizačného konania, ktoré nastáva schválením reštrukturalizačného plánu, pohľadávky vzniknuté do začatia tohto konania zanikajú, ak boli prihlásené do reštrukturalizačného konania a neprihlásené pohľadávky sú nevymáhateľné, a v prípade daňových pohľadávok sa tieto stávajú nevyrubiteľné. Ustanovenie § 84 ods. 1 písm. g) DP upravuje zánik daňového nedoplatku v rozsahu pohľadávok, ktoré daňový subjekt nemusí podľa schváleného reštrukturalizačného plánu plniť, nemožno ich v rámci reštrukturalizácie uspokojiť lebo neboli v reštrukturalizačnom konaní riadne a včas prihlásené. Daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po úplnom splnení pohľadávok správcu dane vyplývajúcich z potvrdeného reštrukturalizačného plánu. V rámci reštrukturalizácie sa dlh spoločnosti, resp. dlžníka rozdeľuje na tzv. starý dlh a nový dlh s tým, že starý dlh musí byť v reštrukturalizácii uplatnený prihláškou, pričom uspokojený bude na základe plánu. Nový dlh spoločnosti predstavujú tzv. prednostné pohľadávky, ktoré sa riešia v rámci plánu iba vtedy, ak s tým veriteľ výslovne súhlasí. Takýto nový dlh spoločnosti je dlžník povinný hradiť v dohodnutých lehotách splatnosti, pričom ohľadom tohto dlhu spoločnosti nepôsobí ani ochrana pred veriteľmi vyvolaná účinkami reštrukturalizačného konania. Rozhodujúcim momentom, ku ktorému sa dlh spoločnosti, resp. dlžníka rozdeľuje na starý dlh a nový dlh, je moment začatia reštrukturalizačného konania (v danom prípade 02.05.2016). Správny súd preto nemohol prijať záver, že uvedená pohľadávka správcu dane na úrokoch z omeškania je prednostnou pohľadávkou podľa § 120 ods. 2 ZoKR, t.j. taká, ktorá vznikla po začatí reštrukturalizačného konania a ktorá nemusela byť uplatnená v reštrukturalizačnom konaní prihláškou u správcu dlžníka.

46. Na tomto mieste správny súd poukazuje na skutočnosť, že problém vyrubovania úrokov z omeškania viažucich sa k daňovým pohľadávkam vzniknutým pred reštrukturalizáciou bol posudzovaný správnymi súdmi rôzne, pričom aktuálne zaujal stanovisko veľký senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021. Týmto rozhodnutím došlo k zjednoteniu rozhodovacej praxe, keď najvyšší súd zaujal okrem iného, stanovisko i k charakteru úrokov z omeškania vo vzťahu k reštrukturalizácii a ich dodatočnému vyrubeniu „... 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 vyhlásením 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 ZoKR) 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 ZoKR 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 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 ZoKR). 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 prejednávanej príhode neurobil, právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom zanikla (§ 84 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku, § 155 ods. 2 ZoKR). 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 správcou dane ako jedného z veriteľov predreštrukturalizačnej pohľadávky pred ostatnými veriteľmi. ...“

47. Správny súd uzatvára, že úroky z omeškania za oneskorené splnenie daňových povinností pochádzajúce z obdobia (rok 2013) pred vyhlásením reštrukturalizácie voči žalobcovi (reštrukturalizácia vyhlásená dňa 02.05.2016) na základe rozhodnutia, ktoré je predmetom súdneho prieskumu (zo dňa 29.05.2018) a bolo vydané po povolení reštrukturalizácie (02.05.2016), nemožno vymáhať, nakoľko takýto postup by poprel účel reštrukturalizácie. Účelom reštrukturalizácie je usporiadanie majetkových pomerov dlžníka v úpadku vo forme postupného (aspoň čiastočného) uspokojenia veriteľov v súlade s reštrukturalizačným plánom a za tým účelom zákonodarca určil lehotu prihlásenia existujúcej pohľadávky do reštrukturalizačného konania.

Uvedené platí i vo vzťahu k aplikácii § 63 ods. 1 DP a to s odkazom na právny názor vyjadrený veľkým senátom NS SR, 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 ZoKR).

48. Na podporu vyššie uvedeného, správny súd poukazuje na aplikáciu právneho názoru veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021 a to v rozsudkoch Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžfk/3/2021 zo dňa 30.06.2021, sp.zn. 8Sžfk/104/2020 zo dňa 30.06.2021, sp.zn. 8Sžfk/34/2021 zo dňa 26.06.2021 („ ... 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. 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. ...“).

49. Krajský súd v Bratislave s poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a napadnuté rozhodnutia prvého aj druhého stupňa zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP, nakoľko vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia a vec vrátil žalovanému správny orgán na ďalšie konanie. Žalovaný je viazaný vysloveným právnym názorom súdu (§ 191 ods. 6 SSP), vo veci bude postupovať v naznačenom smere a opätovne rozhodne.

#### VIII. Trovy konania.

50. O nároku na náhradu trov konania súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 175 ods.1 a ods. 2 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozhodnutia samostatným uznesením.

51. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť. Kasačná sťažnosť musí byť podaná v lehote 30 dní od doručenia rozsudku. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy (§ 443 ods. 2 písm. a), § 145 ods. 2 SSP).

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP 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 (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (písm.a)); ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ (písm. b/); je žalovaným Centrum právnej pomoci (písm. c/).