

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžf/1/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4015200046
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 11. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:4015200046.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne FENESTRA Sk, spol. s.r.o., so sídlom Priemyselná 17, 953 01 Zlaté Moravce, IČO: 36 521 451, právne zastúpená advokátskou kanceláriou Matejka & Haluška, s.r.o., so sídlom Lazovná 20, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/530814/2014 zo dňa 3. decembra 2014, v konaní o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/2/2015-52 zo dňa 22. marca 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/2/2015-52 zo dňa 22. marca 2016 **m e n í** tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100304/1/530814/2014 zo dňa 3. decembra 2014 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie. Žalovaný je povinný nahradiť žalobkyňu trovy prvostupňového a odvolacieho konania za zaplatené súdne poplatky vo výške 140 € a trovy právneho zastúpenia vo výške 796,20 €, na účet právneho zástupcu žalobkyne v lehote do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozhodnutia.

o d ô v o d n e n i e :

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/530814/2014 zo dňa 03.12.2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9416301/5/3992299/2014 zo dňa 26.08.2014, ktorým bol podľa § 156 ods. 1 písm. d) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobkyňi vyrubený úrok z omeškania v sume 2.723 € za neodvedenie vybraných preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti na zdaňovacie obdobie február 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

2. Krajský súd v odôvodnení uviedol, že z príslušných ustanovení zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“) pre žalobkyňu vyplýva povinnosť vybrať preddavok na daň zo zdaniteľnej mzdy svojich zamestnancov, tento preddavok zraziť pri výplate, pri poukázaní alebo pri pripísaní zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru a tieto preddavky odvieť správcovi dane najneskôr do piatich dní po dni výplaty, poukázania alebo pripísania zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru, ak správca dane neurčí inak. V prehľade o zrazených a odvedených preddavkoch na daň z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie február 2013 žalobkyňa uviedla svoju odvodovú povinnosť z titulu preddavkov na daň v sume 16.989,96 €, ktorú mala odvieť správcovi dane najneskôr

do 05.04.2013, čo v konaní sporné nebolo. Rovnako krajský súd konštatoval, že sporné nebolo ani omeškanie žalobkyne s odvedením tohto preddavku, a to od 06.04.2013.

3. V odôvodnení rozhodnutia krajského súdu bolo ďalej poukázané na uznesenie Okresného súdu Nitra zo dňa 15.05.2013 v konaní vedenom pod sp. zn. 32R/3/2013 o začatí reštrukturalizačného konania žalobkyne, ktoré bolo skončené potvrdením reštrukturalizačného plánu žalobkyne ako dlžníka, a to uznesením Okresného súdu Nitra zo dňa 31.01.2014, zverejneným v Obchodnom vestníku dňa 07.02.2014. Po skončení reštrukturalizačného konania vydal správca dane dňa 26.08.2014 rozhodnutie, ktorým vyrubil žalobkyni úrok z omeškania v sume 2.723 € podľa § 156 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku. Podľa názoru krajského súdu pohľadávku správcu dane predstavujúcu vyrubeny úrok z omeškania nebolo možné prihlásiť do reštrukturalizačného konania žalobkyne, nakoľko pohľadávka vznikla až na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 26.08.2014, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 18.12.2014, t. j. po skončení reštrukturalizačného konania. S poukazom na formuláciu ustanovenia § 156 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku bolo krajským súdom konštatované, že správca dane je povinný túto sankciu vyrubiť v prípade, ak daňový subjekt nezaplatí preddavok na daň v ustanovenej lehote alebo výške. Povinnosť daňového subjektu zaplatiť úrok z omeškania tak nevzniká automaticky momentom nezaplatenia alebo neodvedenia dane, resp. preddavku na daň, ale až vtedy, keď správca dane úrok z omeškania vyrubí a jeho rozhodnutie nadobudne právoplatnosť. Krajský súd mal za to, že predpokladom toho, aby si správca dane v súlade s § 158 ods. 5 Daňového poriadku prihlásil pohľadávku do reštrukturalizačného konania, je existencia takejto pohľadávky vo forme daňového nedoplatku, ktorý sa pre účely reštrukturalizácie považuje za pohľadávku. Tým, že pohľadávka správcu dane bola vyrubená až po skončení reštrukturalizácie žalobkyne, nemohla byť do reštrukturalizačného konania ani prihlásená. Záverom krajský súd konštatoval, že správca dane bol povinný postupovať podľa § 156 ods. 1 písm. d) a ods. 2 Daňového poriadku a úrok z omeškania vyrubiť, pričom vo vyrubovacom konaní nebol oprávnený posudzovať vymáhateľnosť tejto pohľadávky.

4. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobkyni, ktorá v konaní úspech nemala, právo na ich náhradu nepriznal.

5. Proti tomuto rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie a žiadala, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) zmenil rozsudok krajského súdu, zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Mala za to, že postupom krajského súdu jej bola odňatá možnosť konať pred súdom (§ 205 ods. 2 písm. a/ OSP) a zároveň napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ OSP).

6. Poukázala na to, že už v žalobe uviedla rozsiahlu argumentáciu, ktorá podľa jej presvedčenia dostatočne odôvodňuje záver o tom, že pohľadávka zodpovedajúca úroku z meškania musí byť na účely reštrukturalizačného konania žalobkyne považovaná za pohľadávku, ktorá sa uplatňuje prihláškou. Zastávala názor, že napadnutý rozsudok krajského súdu vo svojom odôvodnení neposkytuje žalobkyni odpovede na žiadne z ňou prednesených argumentov odôvodňujúcich záver o nesprávnom napadnutého rozhodnutia. V konečnom dôsledku to podľa žalobkyne znamená, že napadnutý rozsudok krajského súdu obsahuje zákonom predpísané náležitosti odôvodnenia v zmysle § 157 ods. 2 OSP len formálne, bez náležitého materiálneho obsahu.

7. S poukazom na § 120 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej len „ZKR“) žalobkyňa dôvodila, že determinantom určujúcim charakter pohľadávky na účely reštrukturalizácie, t. j. skutočnosťou rozhodujúcou pre posúdenie, či sa jedná o tzv. prednostnú pohľadávku alebo pohľadávku uplatňovanú prihláškou, je okamih vzniku práva zodpovedajúceho pohľadávke a nie jej splatnosť. Domnievala sa, že v insolvenčnom rámci rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania nemá charakter skutočnosti konštitujúcej právo na jeho zaplatenie. Právo na zaplatenie úroku z omeškania vzniká na základe zákona výlučne v dôsledku omeškania so splnením daňovej povinnosti a rozhodnutie o jej vyrubení ovplyvňuje výlučne jeho splatnosť, a tým oprávnenie správneho orgánu jemu zodpovedajúce plnenie vymáhať, nie však vznik pohľadávky v zmysle ZKR. K uvedenej argumentácii podľa žalobkyne nasvedčuje právna úprava vyjadrená v ustanoveniach Daňového poriadku, a to § 156 ods. 2 tretej vety, § 158 ods. 5 a § 84 ods. 1 písm. g). Okrem toho aj predchádzajúca právna úprava zákona č. 511/1992 Z.z. o správe daní a poplatkov, základný účel reštrukturalizačného konania a právny charakter úroku z omeškania ako akcesorického práva.

8. Zdôraznila, že krajským súdom prezentovaný interpretačný záver je nesprávny, nakoľko nie je možné nájsť dôvod, pre ktorý by pohľadávka na zaplatenie úroku z omeškania podľa Daňového poriadku mohla, resp. mala mať v insolvenčnom konaní rôzny právny režim výlučne v závislosti od okamihu rozhodovania správcu dane, o to viac v prípade, keď oneskorený výkon činnosti správcu dane by mal v insolvenčnom konaní zakladať výhodnejšie postavenie z hľadiska vymožiteľnosti vyrubovaného úroku z omeškania. Tiež pripustením záveru krajského súdu by došlo k porušeniu zásady rovnosti účastníkov insolvenčného konania, a to v dôsledku neodôvodneného zvýhodnenia žalovaného ako veriteľa pohľadávky odvodzujúcej svoju existenciu z noriem verejného práva oproti iným veriteľom pohľadávok vzniknutých na základe súkromného práva.

9. Za nesprávny žalobkyňa považovala aj právny záver krajského súdu, ktorým oddelil otázky zákonnosti vyrubenia úroku z omeškania napadnutým rozhodnutím a jeho vymáhateľnosti, ktorou sa z tohto dôvodu nezaoberal. Žalobkyňa vyslovila presvedčenie, že nemôže existovať povinnosť správcu dane vyrubiť úrok z omeškania bez následnej a s tým spojenej povinnosti vymáhania, keďže existencia povinnosti správneho orgánu vydať nevykonateľné rozhodnutie je neodôvodniteľná a absurdná a navyše v priamom rozpore s požiadavkou na efektívnu a hospodárnu správu daní, na ktorej má štát nepochybný záujem.

10. S ohľadom na uvedené argumenty žalobkyňa zastávala názor, že krajský súd na predmetnú vec nesprávne aplikoval § 156 ods. 1 písm. d), ods. 2 a § 158 ods. 5 zákona Daňového poriadku, resp. tieto ustanovenia nesprávne interpretoval. Krajský súd sa podľa žalobkyne v napadnutom rozsudku vôbec nevysporiadal s normami insolvenčného práva plynúcimi zo ZKR, pričom svojím rozhodnutím poprel ich zmysel a účel.

11. Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobkyne súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Nitre a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

12. Na základe odvolania vydal Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok č. k. 2Sžf/90/2016-88 zo dňa 31.01.2019, ktorým rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/2/2015-52 zo dňa 22. marca 2016 potvrdil.

13. Proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 2Sžf/90/2016-88 zo dňa 31.01.2019 podala žalobkyňa v zmysle článku 127 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky sťažnosť, o ktorej Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej aj „ústavný súd“) rozhodol nálezom č. k. I ÚS 41/2020-46 zo dňa 12.05.2020 tak, že namietané základné práva obchodnej spoločnosti FENESTRA Sk, spol. s r.o. porušené boli a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 2Sžf/90/2016-88 zo dňa 31.01.2019 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

14. Z odôvodnenia nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. I ÚS 41/2020-46 zo dňa 12.05.2020 vyplýva, že v prípade, ak účastník konania argumentuje konkrétnymi rozhodnutiami najvyšších súdnych autorít, eventuálne rešpektovaným názorom právnej vedy, je potrebné najskôr zaujať stanovisko k otázke, či ide o ustálený právny názor alebo skôr o názor výnimočný, ktorý z ustálenej praxe vybočuje. Pre najvyšší súd však nestačí iba poukázanie na to, že „ide o výnimku z ustálenej súdnej praxe“, ale treba uviesť aj dôvod, pre ktorý tomu tak je, a odôvodniť, na základe čoho právny názor jedného, resp. dvoch senátov správneho kolégia (v danom prípade 2S a 6S) proti právnemu názoru iných dvoch senátov (1S a 10S) treba považovať za „ustálenú rozhodovaciu prax“, resp. vyjadriť sa k tomu, prečo sa považuje názor iných senátov za nesprávny. Ústavný súd k tejto otázke už opakovane judikoval, že diametrálne odlišná rozhodovacia činnosť všeobecného súdu o tej istej právnej otázke rovnakej alebo analogickej skutkovej situácie, pokiaľ ju nemožno objektívne a rozumne odôvodniť, je ústavne neudržateľná.

15. Z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nemožno zistiť, čo sa s daňovým nedoplatkom - dlžnou sumou dane z príjmov zo závislej činnosti po lehote jej splatnosti - stalo, či ho sťažovateľka uhradila, na základe čoho, kedy a v akej výške. Týmito skutkovými okolnosťami, ktoré podľa názoru ústavného súdu majú zásadný význam pre následné zodpovedanie právnej otázky, či možno sankciu - úrok z omeškania podľa § 151 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku považovať za daňový nedoplatok ako samostatnú pohľadávku, a teda či v tejto súvislosti možno úrok z omeškania, ktorý nebol uplatnený prihláškou v reštrukturalizačnom konaní, dodatočne vyrubiť po ukončení reštrukturalizácie daňového subjektu, sa najvyšší súd pri rozhodovaní o odvolaní sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu nezaoberal, ale na

vec aplikoval § 156 ods. 1 písm. d) a ods. 2 Daňového poriadku, ktoré nič nehovoria ani o povinnosti správcu dane vyrubiť daňovému subjektu úrok z omeškania do dňa vykonania ročného zúčtovania, ako to urobil správny orgán v rozhodnutí č. 1100304/1/530814/2014 z 03.12.2014.

16. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nie je vo vzťahu k aplikácii § 156 ods. 1 písm. d) a ods. 2 v spojení s § 158 ods. 5 Daňového poriadku presvedčivo odôvodnený, a táto skutočnosť v konečnom dôsledku zakladá ústavnú neudržateľnosť ním vydaného rozhodnutia. Záver najvyššieho súdu, 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 26.08.2014, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 18.12.2014, teda až po skončení reštrukturalizačného konania“, je ústavne neakceptovateľný. Nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré vyústilo do jeho vnútornej rozpornosti, považoval ústavný súd za dôvod na vyslovenie porušenia základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, súčasťou ktorého je nepochybne aj požiadavka, aby sa príslušný všeobecný súd v konaní právne korektným spôsobom a zrozumiteľne vyrovnal nielen so skutkovými okolnosťami prípadu, ale aj s vlastnými právnymi závermi, ktoré ho viedli ku konkrétnemu rozhodnutiu. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší súd v napadnutom rozsudku nezohľadnil citované východiská ochrany základných práv a slobôd, preto jeho prístup pri rozhodovaní o podanom odvolaní sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu nemožno hodnotiť inak ako taký, ktorý odporuje obsahu základných práv zaručených čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru. Napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu došlo k porušeniu základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy SR a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru, preto ústavný súd napadnutý rozsudok najvyššieho súdu podľa čl. 127 ods. 2 Ústavy SR a jemu zodpovedajúcemu § 133 ods. 2 a ods. 3 písm. b) zákona o ústavnom súde zrušil a vec vrátil najvyššiemu súdu na ďalšie konanie.

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 2Sžf/1/2020. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

18. Najvyšší správny súd uvádza, že nakoľko odvolacie konanie bolo začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „S.s.p.“), v súlade s ustanovením § 492 ods. 2 S.s.p., postupoval najvyšší súd podľa doterajších predpisov (OSP) a ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP), opätovne preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania v zmysle § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a webovom sídle najvyššieho správneho súdu www.nssud.sk a dospel k záveru, že po vyhodnotení všetkých relevantných skutočností najvyšší súd dospel k presvedčeniu, že je nutné zmeniť právne hodnotenie zisteného skutkového stavu, pretože v zmysle intencií rozhodnutia ústavného súdu a rozhodnutia veľkého senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je potrebné, aby správca dane bol povinný pohľadávku na úrokoch z omeškania voči žalobkyni prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní v ustanovenej lehote aj napriek tomu, že táto pohľadávka nebola vyrubená rozhodnutím vydaným podľa § 63 Daňového poriadku.

19. Po vrátení veci Ústavným súdom Slovenskej republiky, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, viazaný právnym názorom ústavného súdu vec opätovne posúdil, zohľadnil pritom argumentáciou obsiahnutú v náleze č. k. I ÚS 41/2020-46 zo dňa 12.05.2020 a v intenciách tohto zrušujúceho rozhodnutia pristúpil k novému zhodnoteniu a prehodnoteniu veci.

20. Vzhľadom na rozdielnu rozhodovaciu prax najvyššieho súdu, týkajúcej sa posudzovania účinkov reštrukturalizácie na úroky z omeškania podľa Daňového poriadku z daňových nedoplatkov za obdobie pred vyhlásenia reštrukturalizácie bola obdobná vec postúpená veľkému senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Veľký senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol rozsudkom sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021.

21. K veci najvyšší správny súd uvádza, že právny názor veľkého senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vychádzal 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.

22. Existencia insolvenčného procesu vo forme reštrukturalizácie rozdeľuje v zmysle § 120 ZKR záväzky dlžníka voči veriteľom na dve kategórie, a to na pred reštrukturalizačné pohľadávky (§ 120 ods. 1 ZKR) a reštrukturalizačné, resp. prednostné pohľadávky (§ 120 ods. 2 ZKR), čo sa prostredníctvom § 158 Daňového poriadku preberá. Za pred reštrukturalizačné pohľadávky sa považujú tie, ktoré vznikli v čase pred povolením reštrukturalizácie. Na pred reštrukturalizačné pohľadávky, t.j. na pohľadávky, ktorých vznik sa viaže na splnenie zákonných, resp. zmluvne-zákonných podmienok v čase pred povolením reštrukturalizácie, sa striktnie viaže proces ich prihlásenia. Teda rozhodujúcim dňom, ktorý rozdeľuje pohľadávky voči dlžníkovi na uvedené dve skupiny, je dátum vyhlásenia reštrukturalizácie.

23. Vzhľadom na právny názor veľkého senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvedený v rozsudku sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021 tak najvyšší správny súd uvádza, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania za neodvedenie vybraných preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti na zdaňovacie obdobie február 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške je v časti odo dňa splatnosti uvedenej dane až do dňa povolenia reštrukturalizácie žalobkyne pohľadávkou pred reštrukturalizačnou, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom. K zákonnosti vyrubenia úroku z omeškania za trvanie omeškania po dni začatia reštrukturalizačného konania voči žalobkyni najvyšší správny súd poukazuje 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 pred reštrukturalizačných 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.

24. 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 vyrubením, 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).

25. Ustanovenia Daňového poriadku upravujúce otázky vzniku a splatnosti pohľadávok daňovej správy na úrokoch z omeškania voči daňovým dlžníkom v reštrukturalizácii je podľa názoru najvyššieho správneho súdu 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.

26. Vzhľadom na uvedené tak 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. Možno tak 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.

27. 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.

28. Najvyšší správny súd dodáva, 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. Rozhodnutie o vyrubení však len autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úrokoch z omeškania a určuje jej splatnosť.

29. Z uvedených dôvodov dospel najvyšší správny súd k záveru, že správca dane bol oprávnený i povinný pohľadávku na úrokoch z omeškania voči žalobkyni 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 prejednávanej veci neurobil, právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom zanikla.

30. Najvyšší správny súd na základe vyššie uvedeného konštatuje, že krajský súd dospel k nesprávnemu právnenému záveru, keď žalobu ako nedôvodnú zamietol. Najvyšší správny súd k veci dodáva, že ústavným súdom vytýkané nedostatky odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu čo sa stalo s daňovým nedoplatkom dlžnou sumou z príjmu zo závislej činnosti po lehote jej splatnosti, sa týkajú aj napadnutého rozhodnutia krajského súdu, ktorý tiež odôvodnenie v tejto časti neposkytol. Ale z dôvodu, že samotné preskúmané rozhodnutie žalovaného trpí vadami, najvyšší súd nezrušil napadnutý rozsudok krajského súdu, ale považoval za potrebné rozhodnúť v zmysle § 220 OSP tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

31. V ďalšom konaní v predmetnej veci i v nadchádzajúcej rozhodovacej praxi bude úlohou daňových orgánov ďalej postupovať v súlade s vyššie opísanými právnymi závermi najvyššieho správneho súdu uvedenými v tomto rozsudku ako aj v rozsudku veľkého senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021.

32. O trovách konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 246c ods. 1 OSP tak, že žalobkyni, ktorá mala vo veci úspech priznal náhradu trov prvostupňového

konania z titulu zaplateného súdneho poplatku vo výške 70 € a trov právneho zastúpenia vo výške 644,62 €, ktorá pozostáva z náhrady 1) prevzatie a príprava zastúpenia vrátane prvej porady s klientom (139,83 €), 2) podanie žaloby (143 €), 3) účasť na pojednávaní dňa 01.06.2016 (143 €), plus režijný paušál (8,39 €+8,58 €+8,58 €), plus náhrada za stratu času (6 x 14,30 €), plus DPH vo výške 107,44 € a trov odvolacieho konania z titulu zaplateného súdneho poplatku vo výške 70 € a trov právneho zastúpenia vo výške 151,58 €, ktorá pozostáva z náhrady 1) podanie odvolania (143 €), plus režijný paušál (8,58 €), ktorú je žalovaný povinný zaplatiť k rukám právneho zástupcu žalobkyne do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozhodnutia (§ 149 ods. 1 OSP).

33. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

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