

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/180/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200660
Dátum vydania rozhodnutia: 19. 07. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lenka Kostolanská
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4019200660.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a členov senátu JUDr. Dariny Vargovej a Mgr. Mareka Janigloša, v právnej veci žalobcu: A. B., nar. XX. XX. XXXX, C. XXX/XX, D., zastúpeného JUDr. Máriou Konrádovou, advokátkou, Farská 8, Nitra, IČO: 31 140 483, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 31. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102181422/2019 zo dňa 17. 09. 2019, takto

rozhodol:

Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102181422/2019 zo dňa 17. 09. 2019 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101534901/2019 zo dňa 24. 06. 2019 a v e c v r a c i a Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.
Žalobcoví p r i z n á v a proti žalovanému právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že Daňový úrad Nitra (ďalej aj len „správca dane“) dodatočným platobným výmerom na daň z pridanej hodnoty č. 9400403/5/3683948/2012 zo dňa 11. 12. 2012 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 v sume 1.962,30 eur, proti ktorému podal žalobca odvolanie zo dňa 22. 01. 2013. Žalovaný, rozhodujúc o odvolaní žalobcu, rozhodol rozhodnutím č. 1100304/1/164369/2013 zo dňa 17. 04. 2013 tak, že rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

2. Správca dane v ďalšom konaní vyzval žalobcu na predloženie dokladov a to podaním zo dňa 21. 05. 2013, pričom o predložení dokladov žalobcom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 09. 07. 2013.

3. Následne dňa 25. 09. 2013 bola spísaná ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bolo oboznámenie žalobcu so zisteniami na základe predložených dokladov za zdaňovacie obdobie september 2009 a vrátenie predložených dokladov, ako aj vyjadrenie žalobcu k zisteným skutočnostiam.

4. Správca dane vo veci opätovne rozhodol rozhodnutím č. 9401402/5/4515693/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 tak, že podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov“, resp. „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 v sume 1.962,31 eur. Aj proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca

odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100304/1/63640/2014 zo dňa 31. 01. 2014 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5. Následne rozhodnutím č. 101534901/2019 zo dňa 24. 06. 2019 správca dane podľa § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 1.177,30 eur za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeneho rozhodnutím č. 9401402/5/4515693/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 z dôvodov uvedených v tomto rozhodnutí.

Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 09. 07. 2019, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 17. 09. 2019. Predmetné rozhodnutie nadobudlo podľa vyznačenia právoplatnosť dňa 23. 09. 2019.

6. Súčasťou administratívneho spisu je aj uznesenie Okresného súdu Nitra pod sp. zn. 30OdK/34/2018 zo dňa 13. 08. 2018, zverejnené dňa 20. 08. 2018, ktorým bol vyhlásený konkurz na majetok žalobcu, ale aj v bode V. bol žalobca oddlžený a to tak, že dlžník bol zbavený všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze.

Následne dňa 14. 03. 2019 bolo vydané oznámenie v Obchodnom vestníku 052/2019 o zrušení konkurzu z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu. Zrušením konkurzu zanikla funkcia správcu a zástupcov veriteľa. Zanikli tiež účinky podľa § 167b ods. 1, § 167c ods. 2 a 3 a § 167d zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZKR“). Platnosť a účinnosť úkonov vykonávaných počas konkurzu tým nie je dotknutá.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

7. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 102181422/2019 zo dňa 17. 09. 2019 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bol podľa § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov vyrubení úrok z omeškania v sume 1.177,30 eur za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeneho rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 9401402/5/4515693/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

8. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009, o výsledku ktorej vyhotovil protokol číslo 9400403/5/3480437/2012 zo dňa 23.11.2012.

Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane v rámci vyrubovacieho konania dodatočný platobný výmer č. 9400403/5/3683948/2012/Hus zo dňa 10. 12. 2012, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume 1.962,31 eur.

Na základe odvolania žalobcu žalovaný zrušil rozhodnutie správcu dane a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane vydal dňa 04. 10. 2013 rozhodnutie č. 9401402/5/4515693/2013/Hus o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume 1.962,31 eur za zdaňovacie obdobie september 2009. Uvedené rozhodnutie bolo potvrdené žalovaným rozhodnutím č. 1100304/1/63640/2014 zo dňa 31. 01. 2014. Žalobca bol povinný zaplatiť vyrubení rozdiel dane do 15 dní odo dňa právoplatnosti dodatočného platobného výmeru. t. j. do 14. 03. 2014.

Vzhľadom na to, že žalobca nezaplatil vyrubení rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, správca dane napadnutým rozhodnutím vyrubil žalobcovi v rámci vyrubovacieho konania podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku úrok z omeškania v sume 1.177,30 eur.

Z administratívneho spisu pritom vyplývalo, že uznesením Okresného súdu v Nitre sp. zn. 30OdK/34/2018 zo dňa 13. 08. 2018 (zverejnené v Obchodnom vestníku č. 160/2018 dňa 20. 08. 2018),

rozhodol súd o vyhlásení konkurzu na majetok dlžníka a oddlžil dlžníka tak, že ho zbavil všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze.

Na základe Oznámenia o zrušení konkurzu zverejnenom v Obchodnom vestníku číslo 052/2018 dňa 14. 03. 2019, bol konkurz na majetok dlžníka zrušený z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu. Oznámením v Obchodnom vestníku sa konkurz zrušuje. Zrušením konkurzu zaniká funkcia správca a zástupcu veriteľov.

9. Predmetom odvolacieho konania proti rozhodnutiu o úroku z omeškania tak bolo skúmanie splnenia zákonom ustanovených podmienok pre vyrubenie sankcie - úroku z omeškania v rámci vyrubovacieho konania (nie skúmanie jeho vymáhateľnosti v rámci exekučného konania).

Mal pritom za to, že predmetom oddlženia pre správca dane sú pohľadávky vzniknuté do rozhodujúceho dňa. Rozhodujúci deň je posledný deň mesiaca, ktorý predchádza mesiacu, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi. Daňové nedoplatky, ktoré vznikli do rozhodujúceho dňa sú predmetom prihlasovania do konkurzu v ustanovenej prihlasovacej lehote. Na účely konkurzu a reštrukturalizácie podľa druhej a tretej časti ZKR, ako aj na účely oddlženia podľa štvrtej časti ZKR sa v zmysle § 2 Daňového poriadku - úrok, úrok z omeškania, pokuta považujú za daň (istinu). Správcom dane vyrubený úrok, úrok z omeškania alebo uložená pokuta nie sú na účely ZKR príslušenstvom pohľadávky, mimozmluvnou sankciou alebo verejnoprávnou peňažnou sankciou, ale istinou (pohľadávkou).

Zdôraznil, že úrok z omeškania vyrubil správca dane po zrušení konkurzu a oddlžení dlžníka, teda podľa názoru žalovaného ide o daňový nedoplatok, ktorý vznikol po rozhodujúcom dni a nie je oddlžením formou konkurzu dotknutý. V danom prípade sa nejednalo o pohľadávku správca dane na účely konkurzu, ktorá vznikla do rozhodujúceho dňa. Za pohľadávky na účely konkurzu sa považujú daňové nedoplatky, t. j. dlžné sumy po lehote splatnosti. Z uvedeného dôvodu považoval žalovaný námietku žalobcu o tom, že správca dane bol povinný prihlásiť pohľadávku z titulu úroku z omeškania do konkurzu spolu s ostatnými pohľadávkami v kontexte uvedených skutočností za právne irelevantnú.

K námietke, že správca dane sa nevyjadril k listu zo dňa 06. 03. 2019, označenému ako „Oznámenie“, uviedol, že správca dane sa nevyjadril vzhľadom na jeho obsah a skutočnosť, že daňový subjekt si neuplatňoval žiadne práva. Podanie vyhodnotil podľa jeho obsahu ako Oznámenie a nie ako odvolanie proti rozhodnutiu správca dane o úroku z omeškania.

10. K námietkam, ktoré sa týkajú nevymáhateľnosti pohľadávok žalovaný uviedol, že v predmetnej veci prebieha vo veci vyrubenia sankcie vyrubovacie konanie (a nie vymáhacie exekučné, konanie. v ktorom by správca dane z úradnej moci vymáhal daňový nedoplatok). Úrok z omeškania vyrubil správca dane daňovému subjektu po zrušení konkurzu v zákonom ustanovenej prekluzívnej lehote. Je na správcovi dane, kedy v rámci ustanovenej zákonnej lehoty pristúpi k vyrubeniu úroku a to aj vzhľadom na to, že rozhodnutia sú do centrálnej zásoby práce príslušnému správcovi generované systémom ISFS. Považoval vyrubenie úroku z omeškania za obligatórne.

Právnym podkladom pre vyrubenie úroku z omeškania bolo ukončené vyrubovacie konanie, výsledkom ktorého bolo rozhodnutie správca dane o vyrubenom rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009. Vzhľadom na to, že žalobca nezaplatil vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, pristúpil správca dane k vyrubeniu úroku z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

11. Žalobou zo dňa 31. 10. 2019 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ako aj správca dane a ich zrušení, pričom v časti III. žaloby žalobca zhrnul dôvody odvolania proti rozhodnutiu správca dane.

12. V ďalšej časti žaloby (IV.) žalobca poukázal na zákonné ustanovenia § 166a ods. 1 písm. a), § 166b ods. 1 písm. b), § 166c, § 166 e ods. 1, 2, 3 ZKR, v rozpore s ktorými podľa jeho názoru žalovaný napadnuté rozhodnutia vydal.

Tiež mu nebolo zrejmé, z čoho vychádzalo tvrdenie žalovaného v citovanej časti rozhodnutia (časť IV. bod 2 žaloby) vzhľadom na znenie § 2 písm. b) Daňového poriadku.

Ďalšie citované znenie rozhodnutia v uvedenom bode žaloby podľa názoru žalobcu jednoznačne potvrdilo, že ide o sankciu za porušenie povinnosti, ku ktorej došlo pred rozhodujúcim dňom, z čoho jednoznačne vyplývalo, že ide o nevymáhateľnú pohľadávku v zmysle § 166b ods. 1 písm. d).

Zároveň uviedol, že zo žiadneho ustanovenia ZKR nevyplýva skutočnosť, že ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) sa nevzťahuje na daňové konanie. Naopak, podľa piatej časti Zákona o správe daní (daňový poriadok), ktorá rieši zodpovednosť za porušenie povinnosti, v časti Sankcie je upravený úrok a omeškanie (§ 156), na ktorý sa žalovaný vo svojich rozhodnutiach odvoláva. Z toho jednoznačne vyplýva, že úrok z omeškania, ktorý je predmetom vyššie uvedených rozhodnutí je sankciou.

K citovanému tvrdeniu žalovaného v časti IV. bod 3 žaloby, ktoré považoval za nezákonné, dôvodil žalobca nasledovne:

a) Ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) neuvádza, že sa nevzťahuje na daňovú povinnosť, z toho jednoznačne vyplýva, že sa vzťahuje na všetky sankcie aj daňové.

b) Žiaden úrok z omeškania nevznikne bez predchádzajúceho porušenia povinnosti – a to ani v daňovom konaní, a pokiaľ ZKR jednoznačne tvrdí, že citujem: „za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa považujú zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu bola porušená pred rozhodujúcim dňom“, tak žalovanému neprináleží vykladať si toto ustanovenie, tak ako to robí vyššie. Neospravedlňuje ho ani skutočnosť, že lehota na vyrubenie sankcie ešte neuplynula. Žalovanému nič nebránilo, ba dokonca mu to zákon aj umožňuje vyrubiť úrok z omeškania skôr (resp. priebežne), čo neurobil.

c) Nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že postupoval v súlade s § 156 ods. 8, pretože ZKR je zákonom lex specialis a pokiaľ v zmysle tohto zákona je sankcia voči dlžníkovi nevymáhateľná, nemožno takýto úrok po oddĺžení už vôbec vyrubiť.

Poukázal tiež na účinky oddĺženia vyplývajúce z § 166 ods. 1, § 166e ods. 1, ods. 2, ods. 4 ZKR a uznesenia Okresného súdu Nitra, sp. zn.: 30OdK/34/2018-38 zo dňa 13. augusta 2018, ktorým bol oddĺžený.

Ďalej zdôraznil, že žalovaný je povinný naňho hľadiť, akoby naňho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky. Z tohto dôvodu nebolo možné, aby žalovaný po oddĺžení žalobcu vydával rozhodnutia, ktoré sú sankciou k pohľadávke, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom (a ktorú si správca dane prihlásil do konkurzu), a ktoré sú zároveň samostatným exekučným titulom a následne tieto vymáhal v exekučnom konaní ako už voči nemu postupuje v konaní v obdobnom prípade (napr. daňové exekučné konanie číslo: 110000400313).

Pokiaľ by aj vznikol nejaký nesúlad medzi ustanoveniami zákona o správe daní a poplatkov a ZKR, toto nemôže byť na škodu žalobcu. Žalobca sa po oddĺžení žiadneho porušenia povinnosti nedopustil a je evidentné z rozhodnutia žalovaného, že aj úroky z omeškania bolo možné vyrubiť iba za obdobie, ktoré jednoznačne uplynulo pred podaním návrhu na konkurz žalobcom, t.j. pred rozhodným dňom.

13. V časti V. žaloby žalobca uviedol, že žalovaný svojimi rozhodnutiami a procesným postupom ukrátil žalobcu na jeho právach, nakoľko žiada uhradiť úroky z omeškania, ktoré sú v zmysle § 166b voči nemu nevymáhateľné, nakoľko bol oddĺžený.

Videl nezákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného v hmotno-právnej rovine ako aj v procesno-právnej rovine a bol tiež presvedčený, že toto je nezákonným rozhodnutím z dôvodu, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné, vzhľadom na to, že sa v ňom žalovaný nevysporiadal s námietkou žalobcu nesporne zásadného významu.

14. Vzhľadom na všetky uvedené skutočnosti navrhol, aby súd preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane a zrušil tieto rozhodnutia a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

IV. Vyjadrenie žalovaného

15. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 30. 09. 2021 navrhol, aby súd podanú žalobu ako nedôvodnú zamietol.

16. Konštatoval, že rozhodnutím o úroku z omeškania, vyrubil správca dane podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku úrok z omeškania v sume 1.177,30 eura, za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009, v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Rozdiel dane bol vyrubený rozhodnutím správcu dane číslo 9401402/5/4515693/2013/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013.

17. Ďalej zdôraznil, že žalobca v podanej žalobe uviedol námietky, ktoré boli aj predmetom odvolania proti rozhodnutiu žalovaného, s ktorými sa vysporiadal v napadnutom rozhodnutí. V nasledujúcej časti vyjadrenia zopakoval skutočnosti uvedené v napadnutom rozhodnutí.

18. K žalobným námietkam žalovaný uviedol, že správca dane napadnutým rozhodnutím vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania za nezaplatenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeneho rozhodnutím správcu dane číslo 9401402/5/4515693/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013. Predmetom oddĺženia pre správcu dane sú pohľadávky, ktoré vznikli do rozhodujúceho dňa. Rozhodujúci deň je posledný deň mesiaca, ktorý predchádza mesiacu, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi. Daňové nedoplatky, ktoré vznikli do rozhodujúceho dňa, sú predmetom prihlasovania do konkurzu v ustanovenej prihlasovacej lehote. Na účely konkurzu a reštrukturalizácie podľa druhej a tretej časti ZKR, ako aj na účely oddĺženia podľa štvrtej časti ZKR, sa v zmysle § 2 Daňového poriadku – úrok, úrok z omeškania, pokuta považujú za daň (istinu). Správcom dane vyrubený úrok, úrok z omeškania alebo uložená pokuta, nie sú na účely ZKR príslušenstvom pohľadávky, mimozmluvnou sankciou alebo verejnoprávnou peňažnou sankciou, ako konštatoval žalobca, ale istinou (pohľadávkou). Správca dane rozhodnutím č. 101534901/2019, vyrubil žalobcovi úrok z omeškania dňa 24. 06. 2019, v zákonom ustanovenej lehote v zmysle § 156 ods. 8 písm. a) Daňového poriadku. Úrok z omeškania vyrubil správca dane dňa 24. 06. 2019 po zrušení konkurzu a oddĺžení dlžníka, tzn. že ide o daňový nedoplatok, ktorý vznikol po rozhodujúcom dni a nie je oddĺžením formou konkurzu dotknutý. Z uvedeného vyplýva, že v danom prípade sa nejednalo o pohľadávku správcu dane na účely konkurzu, ktorá vznikla do rozhodujúceho dňa ako uvádzal žalobca v odvolaní „Keďže o tejto pohľadávke správca dane vedel, bol povinný prihlásiť si ju do konkurzu tak, ako to urobil s ostatnými pohľadávkami.“ Ďalej uviedol, že za pohľadávky na účely konkurzu, sa považujú daňové nedoplatky, t. j. dlžné sumy po lehote splatnosti. Z uvedeného dôvodu, považoval žalovaný námietky žalobcu, že správca dane bol povinný prihlásiť pohľadávku z titulu úroku z omeškania do konkurzu spolu s ostatnými pohľadávkami, v kontexte uvedených skutočností a citovaných ustanovení, za právne irelevantné.

19. Vznesené námietky vo veci nevymáhateľnosti považoval žalovaný za právne irelevantné z dôvodu, že v predmetnej veci, ktorá bola predmetom odvolacieho konania, prebiehalo vo veci vyrubenia sankcie vyrubovacie konanie a nie vymáhacie, exekučné konanie, v ktorom by správca dane z úradnej moci vymáhal daňový nedoplatok. V odvolacom konaní proti rozhodnutiu správcu dane o úroku z omeškania, skúmal žalovaný splnenie zákonných podmienok pre vyrubenie sankcie, úroku z omeškania. Žalovaný mal tiež za to, že zo zisteného skutkového stavu vyplýva, že správca dane postupoval pri vyrubení úroku z omeškania v súlade s ust. § 156 ods. 8 písm. a) Daňového poriadku a úrok z omeškania vyrubil žalobcovi po zrušení konkurzu v zákonom ustanovenej prekluzívnej lehote. Bolo na správcovi dane, kedy v rámci ustanovenej zákonnej lehoty, pristúpi k vyrubeniu úroku a to aj vzhľadom na to, že rozhodnutia sú do centrálnej zásoby práce príslušnému správcovi generované systémom ISFS. Tiež zdôraznil, že z dikcie ustanovenia § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku jednoznačne vyplývalo, že vyrubenie úroku z omeškania je obligatórne. Právnym podkladom pre vyrubenie úroku z omeškania, bolo ukončené vyrubovacie konanie, výsledkom ktorého bolo rozhodnutie správcu dane o vyrubenom rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009. Na základe rozhodnutia bol žalobca povinný zaplatiť vyrubený rozdiel dane do 15 dní od dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, t.j. do 14. 03.

2014. Vzhľadom na to, že žalobca nezaplatil vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, pristúpil správca dane k vyrubeniu úroku z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Skutočnosti, ktoré uviedol žalobca v odvolaní a následne v podanej žalobe, neboli podľa žalovaného dôvodom na nevyrubenie sankcie, úroku z omeškania v zmysle § 156 Daňového poriadku. Namietané skutočnosti neboli ani dôvodom, ktorý by preukazoval nesprávnosť výpočtu úroku z omeškania a nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Žalovaný uviedol, že správca dane napadnutým rozhodnutím vyrubil úrok z omeškania v súlade s § 156 Daňového poriadku a v súlade s cit. ust. ZKR. V závere preto konštatoval, že vyrubení úroku z omeškania nedošlo k porušeniu citovaných hmotnoprávnych predpisov, ani k porušeniu procesného zákona a rozhodnutím žalovaného nebol žalobca ukrátený na svojich právach.

V. Ďalší priebeh súdneho konania

20. Uznesením č.k. 11S/141/2019-89 zo dňa 04. 12. 2019 súd vylúčil žalobu zo dňa 31. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102182624/2019 zo dňa 17. 09. 2019, žalobu zo dňa 31. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102181422/2019 zo dňa 17. 09. 2019, žalobu zo dňa 31. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102182835/2019 zo dňa 17. 09. 2019, žalobu zo dňa 31. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102181552/2019 zo dňa 17. 09. 2019 a žalobu zo dňa 31. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102182731/2019 zo dňa 17. 09. 2019 na samostatné konanie.

Predmetom tohto konania je žaloba zo dňa 31. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102181422/2019 zo dňa 17. 09. 2019, ktorým žalovaný na základe odvolania žalobcu potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101534901/2019 zo dňa 24. 06. 2019, ktorým mu bol vyrubený úrok z omeškania v sume 1.177,30 eur za neodvedenie dane z pridanej hodnoty vyrubeneho rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 9401402/5/4515693/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

21. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného písomne vyjadril podaním zo dňa 12. 01. 2022 a uviedol, že žalovaný po podaní žaloby spolu so žiadosťou o odklad platenia dane pristúpil k vymáhaniu úrokov z omeškania, preto podal žalobca podnet na prokuratúru na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového úradu Nitra č. 101999944/2020 zo dňa 17. 12. 2020 o nevyhovení jeho námietkam proti výzve č. 101841759/2020 zo dňa 26. 11. 2020 na zaplatenie daňového nedoplatku. Na základe toto podnetu Krajská prokuratúra v Nitre podala protest prokurátora. Žalovaný tomuto protestu vyhovel, rozhodnutie Daňového úradu Nitra zo dňa 17. 12. 2020 zrušil, preto žalobca očakával, že žalovaný zruší aj všetky rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania, t. j. aj napadnuté rozhodnutia ako nezákonné.

22. Žalovaný písomné vyjadrenie k vyjadreniu žalobcu na výzvu súdu podľa § 106 ods. 2 SSP nepodal.

23. Súd v zmysle žiadosti žalobcu vo veci nariadil termín pojednávania na deň 19. 07. 2022. Keďže nariadeného pojednávania sa nezúčastnil žalobca, ako ani jeho právna zástupkyňa a tiež ani žalovaný, pričom svoju neúčast ospravedlnili a súhlasili s prejednaním veci v ich neprítomnosti, súd vec prejednal v ich neprítomnosti podľa § 114 SSP a rozsudok vyhlásil v zmysle § 137 ods. 3 SSP.

VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

24. Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len "SSP") a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 17. 09. 2019, ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, na nariadenom pojednávaní, pričom dospel k záveru, že toto rozhodnutie, ako i rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa zo dňa 24. 06. 2019 (nakoľko v petite žaloby sa žalobca domáhal zrušenia tohto rozhodnutia v súlade s ust. § 191 ods. 3 písm. a/ SSP) je potrebné zrušiť podľa ust. 191 ods. 1 písm. c/ SSP a vec vrátiť správneho orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie, a to z dôvodu, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

25. Podľa § 2 písm. b), e), f) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom do 30. 11. 2019, na účely tohto zákona sa rozumie b) daňou daň podľa osobitných predpisov 1) vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, 2) miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu 3) a miestny poplatok za rozvoj podľa osobitného predpisu, 3a) e) daňovou pohľadávkou pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak, f) daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane,

Poznámky pod čiarou:

1) Zákon č. 373/2012 Z. z. o núdzových zásobách ropy a ropných výrobkov a o riešení stavu ropnej núdze a o doplnení zákona č. 309/2009 Z. z. o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
Zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.
Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov.
Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.
Zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov.
Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov v znení neskorších predpisov.
Zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov.
Zákon č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 253/2015 Z. z.
Zákon č. 447/2015 Z. z. o miestnom poplatku za rozvoj a o zmene a doplnení niektorých zákonov.
Zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Podľa § 63 ods. 1 vyššie citovaného zákona, ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu²⁾ možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 68 ods. 4 písm. a) vyššie citovaného zákona, daň je vyrubená a) rozhodnutím správcu dane.

Podľa § 84 ods. 1 písm. f) vyššie citovaného zákona, daňový nedoplatok zanikne dňom f) zverejnenia uznesenia súdu v Obchodnom vestníku o oddĺžení dlžníka, ktorým je fyzická osoba, a to v rozsahu neuspokojených prihlásených pohľadávok a neuspokojených pohľadávok proti podstate, ktoré zostali po zrušení konkurzu a ktoré neboli uspokojené ani počas skúšobného obdobia.

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

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

daňového priznania. Úrok z omeškania z nezaplatenej dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj pribežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

26. Podľa § 158 ods. 1, 3, 5 vyššie citovaného zákona v znení účinnom v čase vyhlásenia konkurzu na žalobcu, daňový nedoplatok sa na účely osobitného predpisu⁴⁸⁾ považuje za istinu pohľadávky.

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.

Po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu.⁴⁸⁾

Poznámka pod čiarou:

48) Zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

27. Podľa § 166a ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene niektorých zákonov v znení účinnom v čase oddĺženia žalobcu, ak tento zákon neustanovuje inak (§ 166b a 166c), len v konkurze alebo splátkovým kalendárom môžu byť uspokojené tieto pohľadávky

a) pohľadávka, ktorá vznikla pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (ďalej len "rozhodujúci deň"),

Podľa § 166b ods. 1 písm. b), d) vyššie citovaného zákona, za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa považuje

b) príslušenstvo pohľadávky, na ktoré vznikol nárok v rozhodujúci deň a po rozhodujúcom dni; to neplatí pre pohľadávku z úveru na bývanie, ibaže bola prihlásená do konkurzu,

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

Podľa § 166e ods. 4 vyššie citovaného zákona, na nevymáhateľnosť pohľadávky voči dlžníkovi súd prihliadne aj bez námietky dlžníka. Orgán verejnej moci je povinný hľadiť na dlžníka vo vzťahu k pohľadávke, ktorá sa stala nevymáhateľná (§ 166b), ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky.

28. Správny súd v prvom rade uvádza, že je potrebné považovať za preukázané, že rozhodnutím Okresného súdu Nitra sp. zn. 30OdK/34/2018 zo dňa 13. 08. 2018 zverejnenom v Obchodnom vestníku č. 160/2018 zo dňa 20. 08. 2018, kedy sa predmetné uznesenie stalo aj právoplatným, bol na žalobcu vyhlásený konkurz, pričom podľa uverejneného obsahu označeného uznesenia Okresný súd Nitra rozhodol zároveň týmto uznesením o oddĺžení žalobcu tak, že ho zbavil všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze na majetok dlžníka a to v rozsahu, v akom nebudú v konkurze uspokojené. Vzhľadom na uvedené, ako aj obsah administratívneho spisu, uvedený v čl. I. tohto odôvodnenia, správny súd mal za to, že zásadnou otázkou v správnom konaní bolo posúdenie okamihu vzniku pohľadávky, ktorá bola vyrubená napadnutými rozhodnutiami, v rámci ktorých bol podľa § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov vyrubený úrok z omeškania v sume 1.177,30 eur za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeného rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 9401402/5/4515693/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Týmto rozhodnutím bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 v sume 1.962,31 eur.

29. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27. 01. 2021 vyslovil okrem iného tento právny názor:

„35. Veľký senát kasačného súdu vychádzal pri posúdení veci z účelu reštrukturalizácie, ktorým je predovšetkým usporiadanie majetkových pomerov dlžníka v úpadku vo forme postupného (aspoň čiastočného) uspokojenia veriteľov v súlade s reštrukturalizačným plánom, s primárnym cieľom zachovania dlžníka a jeho podnikateľskej činnosti. Za týmto účelom sa v prísne formalizovanom a transparentnom procese upravenom zákonom o konkurze a reštrukturalizácii zisťuje majetok dlžníka,

jeho záväzky a tiež spôsobilosť opätovného začlenenia dlžníka do trhového prostredia a pokračovania jeho podnikania, pri čo najvyššej miere splatenia minulých záväzkov (a priebežného uspokojovania nových). Rozsah a výška záväzkov dlžníka voči veriteľom sa stabilizuje vo forme prihlásenia pohľadávok zo strany veriteľov v stanovenej lehote s tým, že včas neprihlásené pohľadávky, ktoré sa skutkovo viažu k obdobiu pred povolením reštrukturalizácie, sa stanú voči dlžníkovi nevymáhateľnými.

To znamená, že na pohľadávky existujúce v čase vyhlásenia reštrukturalizácie, ktoré neboli v určenej lehote prihlásené v reštrukturalizačnom konaní, sa v procese reštrukturalizácie a ani v ďalšej budúcnosti podnikateľského subjektu neprihliada. Je teda vylúčené, aby po ukončení reštrukturalizácie dlžníka zaťažovali záväzky majúce pôvod v období pred vyhlásenia reštrukturalizácie, pretože tie boli bez výnimky transformované do reštrukturalizačného plánu a nahradili dovtedy existujúce záväzky.

36. Veľký senát kasačného súdu sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu (vyjadreným v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/23/2018 zo dňa 21.1.2020, bod 39), že v reštrukturalizačnom konaní sa rozdeľujú záväzky dlžníka voči veriteľom na predreštrukturalizačné (§ 120 ods. 1 ZKR) a reštrukturalizačné, resp. prednostné (§ 120 ods. 2 ZKR), pričom za predreštrukturalizačné sa považujú tie, ktoré vznikli v čase pred povolením reštrukturalizácie. Na tieto pohľadávky sa viaže povinnosť ich prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní, inak ich vymáhateľnosť voči dlžníkovi (za predpokladu plnenia ďalších zákonných podmienok) zaniká. Rozhodujúcim dňom, ktorý rozdeľuje pohľadávky voči dlžníkovi na uvedené dve skupiny, je teda dátum vyhlásenia reštrukturalizácie.

37. Veľký senát sa prikláňa k názoru senátu 1S, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania za oneskorené zaplatenie daňového nedoplatku žalobcu na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2011 je v časti odo dňa splatnosti uvedenej dane (31.1.2012) až do dňa povolenia reštrukturalizácie žalobcu (19.12.2014), pohľadávkou predreštrukturalizačnou, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom. K otázke zákonnosti vyrubenia úroku z omeškania za trvanie omeškania po dni začatia reštrukturalizačného konania voči žalobcovi môže veľký senát len poukázať na ustanovenie § 156 ods. 2 piata až siedma veta daňového poriadku, ktoré umožňuje správcovi dane vyrubiť úrok z omeškania voči daňovému dlžníkovi v reštrukturalizácii len za dobu do začatia reštrukturalizačného konania. Za obdobie trvania omeškania so zaplatením predreštrukturalizačných pohľadávok po rozhodujúcom dni už správcovi dane úroky z omeškania nepatria. Tie sa v zmysle § 138 ods. 2 ZKR do reštrukturalizačného plánu nezahŕňajú a po potvrdení plánu súdom sa považujú v celom rozsahu za odpustené.

38. V zmysle § 2 písm. b/ daňového poriadku sa za daň považuje aj úrok z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti. Daňový poriadok rozlišuje medzi daňovou pohľadávkou a daňovým nedoplatkom, pričom za kritérium tohto rozlíšenia označuje ich splatnosť. Pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti je daňovou pohľadávkou, zatiaľ čo dlžná suma dane (vrátane úroku z omeškania) po lehote splatnosti je daňovým nedoplatkom (§ 2 písm. e/, f/ daňového poriadku). Daňová pohľadávka sa vo všeobecnosti stáva splatnou jej vyrubení, pričom za vyrubenie sa považuje rozhodnutím správcu dane vydaným podľa § 63 daňového poriadku, prípadne podaním daňového priznania alebo zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie (§ 68 ods. 4 písm. a/, b/, c/ daňového poriadku).

39. Veľký senát je tej mienky, že ustanovenia daňového poriadku upravujúce otázky vzniku a splatnosti pohľadávok daňovej správy na úrokoch z omeškania voči daňovým dlžníkmi 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 dlžníkmi na úrokoch z omeškania zo starších daňových nedoplatkov obsahoval podrobnejšiu úpravu zákon o správe daní, ktorý stanovil, že za predreštrukturalizačnú daňovú pohľadávku, ktorú bolo treba prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní, sa považovala i pohľadávka, ktorá nebola vyrubená (vrátane pohľadávky na úrokoch), pričom úroky sa považovali za daňovú pohľadávku, ak mohli byť vyrubené do povolenia reštrukturalizácie (§ 95 ods. 1, 3, 8 zákona o správe daní). Daňový poriadok, ktorý zrušil a nahradil zákon o správe daní, takúto explicitnú právnu úpravu neprevzal, no príslušné ustanovenia

daňového poriadku je podľa názoru veľkého senátu nutné interpretovať v intenciách spomenutej predchádzajúcej právnej úpravy.

41. Majúc na zreteli uvedené východiská veľký senát konštatuje, že právoplatným rozhodnutím o vyrubení sa daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania stáva splatnou a uplynutím lehoty na plnenie nadobúda status daňového nedoplatku. Splatnosť takejto pohľadávky však nie je podmienkou jej vzniku. Vznik pohľadávky na úrokoch z omeškania sa viaže na objektívne právne skutočnosti, ktorými sú existencia splatnej dane, nesplnenie daňovej povinnosti v lehote splatnosti a trvanie omeškania so zaplatením dane (plynutie času), pričom od dĺžky trvania omeškania závisí výška tejto pohľadávky. Sadzbu úrokov z omeškania stanovuje právny predpis (§ 156 ods. 2 daňového poriadku).

42. Možno preto uzavrieť, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania vzniká na základe zákona a pri poznaní výšky splatnej dane, dňa jej splatnosti a doby trvania omeškania je táto pohľadávka kvantifikovateľná ku ktorémukoľvek dňu omeškania bez toho, aby bola rozhodnutím správcu dane vyrubená. Právny dôvod i výška takejto pohľadávky pre účely jej prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní sú správcovi dane ako veriteľovi známe, a preto skutočnosť, že úroky z omeškania neboli vyrubené rozhodnutím, nebráni správcovi dane ich vyčísleniu až do dňa začatia reštrukturalizačného konania a prihláseniu tejto pohľadávky v uvedenom konaní.

43. Rozhodnutie o vyrubení úrokov z omeškania predstavuje autoritatívne potvrdenie výšky pohľadávky a určenie dňa jej splatnosti, pričom má deklaratórnu povahu a slúži predovšetkým na ďalší postup správcu dane pre prípad jej vymáhania. Bez rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania dlžník nemá sankcionovateľnú právnu povinnosť úrok zaplatiť, z hľadiska práva však niet prekážky, ktorá by bránila správcovi dane uplatneniu takejto pohľadávky prihláškou v reštrukturalizačnom konaní odo dňa jej splatnosti až do začatia reštrukturalizačného konania. Na tom nič nemení ani skutočnosť, že právna úprava úrokov z omeškania je z hľadiska systematiky daňového poriadku zaradená do piatej časti tohto zákona (§ 154 a nasl. - zodpovednosť za porušenie povinností) pod sankcie.

44. Veľký senát poukazuje na to, že daňový poriadok umožňuje správcovi dane vyrubiť úroky z omeškania i priebežne, pričom výslovne počíta v prípade daňového dlžníka v reštrukturalizácii s vyrubením úrokov za každý deň omeškania odo dňa splatnosti daňového nedoplatku do začatia reštrukturalizačného konania (§ 156 ods. 2). Ako však už veľký senát uviedol, rozhodnutie o vyrubení len autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úrokoch z omeškania a určuje jej splatnosť.

45. Veľký senát tiež upozorňuje na dôvodovú správu k bodu 13 (k § 120 ods. 2) zákona č. 377/2016 Z. z., ktorým bol s účinnosťou od 01.03.2017 novelizovaný zákon o konkurze a reštrukturalizácii, k otázke rozlíšenia „starého dlhu“ a „nového dlhu“ dlžníka v úpadku, v ktorej sa konštatuje, že splatnosť pohľadávky nie je podmienkou vzniku pohľadávky a správnym postupom pre rozlíšenie starého a nového dlhu (v reštrukturalizácii prezentovaného inštitútom prednostnej pohľadávky) sú výlučne skutkové okolnosti vzniku pohľadávky. Aj z toho je zrejmé, že určenie splatnosti pohľadávky správcu dane na úrokoch z omeškania nadobudnutím právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení nie je podmienkou vzniku a prihlásenia pohľadávky na úrokoch v reštrukturalizačnom konaní. Výška a splatnosť takto prihlásených nevyrubených pohľadávok na úrokoch sa určí až v reštrukturalizačnom pláne, z ktorého vyplynie rozsah a spôsob uspokojenia veriteľa a ktorý sa po jeho potvrdení zo strany príslušného súdu stane záväzným pre všetkých účastníkov plánu (§ 132 ods. 1 ZKR).

46. Ani sťažovateľom tvrdené (a žiaľ nedostatočne skutkovo i argumentačne podložené) neplnenie reštrukturalizačného plánu zo strany žalobcu nemá žiadny vplyv na nevymáhateľnosť neprihlásených predreštrukturalizačných pohľadávok na úrokoch z omeškania. Neplnenie plánu zo strany dlžníka má v zmysle § 159 ZKR za následok, že sa plán stáva voči neuspokojenému účastníkovi plánu (veriteľovi) neúčinným, avšak len vo vzťahu k pohľadávke (záväzku), ktorá mu vyplynula z plánu. Keďže sporné pohľadávky sťažovateľa sa v dôsledku ich neprihlásenia v reštrukturalizačnom konaní nestali súčasťou plánu, sú sťažovateľove tvrdenia 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 ZKR).

48. Veľký senát sa stotožňuje s predkladajúcim senátom v tom, že možnosť vyrubenia a vymáhania úrokov z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti pochádzajúce z obdobia pred vyhlásením reštrukturalizácie voči žalobcovi, a to na základe rozhodnutí vydaných po povolení reštrukturalizácie (a dokonca i po potvrdení reštrukturalizačného plánu súdom), by popieralo účel reštrukturalizácie popísaný v bode 35 tohto rozhodnutia a malo by za následok nezákonné zvýhodnenie štátu v zastúpení správcou dane ako jedného z veriteľov predreštrukturalizačnej pohľadávky pred ostatnými veriteľmi.“

30. Správny súd konštatuje, že úprava reštrukturalizácie podľa § 108 a nasl. zákona č. 7/2005 Z. z. a úprava oddĺženia podľa § 166 a nasl. zákona č. 7/2005 Z. z. je síce odlišná, avšak vychádzajúc z účelu zákona, mal za to, že obidva právne inštitúty plnia obdobný účel, ktorým je ozdravenie predĺženia subjektu. Okrem toho pri obidvoch inštitútoch platí, že zákon o konkurze a reštrukturalizácii je v pomere špeciality k všeobecným ustanoveniam daňového poriadku, čo je výslovne upravené aj v § 158 ods. 5 daňového poriadku, ktorý stanovuje, že po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie postupuje správca dane pri uplatňovaní pohľadávok voči daňovému dlžníkovi podľa ZKR. O tom, že uvedený právny názor je aplikovateľný aj na danú prejednanú vec, svedčí novšia rozhodovacia činnosť Najvyššieho súdu SR, ktorý aplikujúc vyššie uvedené rozhodnutie rozhodol vo veciach vedených pod sp. zn. 8Sžfk/52/2021 dňa 06. 07. 2021, sp. zn. 5Sžfk/3/2021 dňa 30. 06. 2021, sp. zn. 8Sžfk/34/2021 dňa 26. 06. 2021 atď., týkajúcich sa oddĺženia daňového subjektu. Následne správny súd mal za to, že predmetný výklad možno aplikovať aj na daný skutkový stav, keďže ide tiež o vyrubenie úrokov z omeškania za obdobie predchádzajúce oddĺženiu žalobcu, teda išlo o pohľadávku, ktorá vznikla pred oddĺžením, aj keď vyrubená bola až po zrušení konkurzu na žalobcu.

Okrem toho uvedené potvrdzuje aj judikatúra Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/21/2021 z 16. 12. 2021 a v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/35/2020 zo dňa 31. 01. 2022 mal tiež za to, že je nespochybniteľné, že úrok z omeškania vyrubovaný podľa § 156 ods. 1 daňového poriadku má v daňovom konaní povahu verejnoprávnej peňažnej sankcie, čo vyplýva aj z jeho systematického začlenenia v V. časti daňového poriadku s názvom „Zodpovednosť za porušenie povinností“, v ustanoveniach vymedzených rubrikou „Sankcie“. Z dôvodu tejto sankčnej a akcesorickej povahy spadá do rozsahu uvedených v § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, ktoré sa v závislosti odo dňa porušenia povinnosti zakladajúcej právo jeho vyrubenia, stanú po oddĺžení nevymáhateľné (viď rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk 29/2021 zo dňa 24. 11. 2021). Kasačný súd taktiež nepovažoval za podstatné, kedy samotná pohľadávka (úrok z omeškania) vzniká. Nevymáhateľnosť pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR sa podľa názoru kasačného súdu (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk 17/2020 zo dňa 25. 05. 2021, bod 28) „týka všetkých sankcií (teda aj v budúcnosti uložených), pretože rozhodujúce je len to, kedy došlo k porušeniu právnej povinnosti zakladajúcej právo (moc) uplatniť či uložiť pokutu alebo inú sankciu. Ak k porušeniu, teda deliktu v širokom zmysle slova, došlo pred rozhodujúcim dňom, takáto pokuta alebo sankcia je nevymáhateľná. Tým sa zabezpečuje jeden z cieľov oddĺženia, teda robí sa za minulosťou dlžníka „hrubá čiara“ a umožňuje sa mu začať odznova bez toho, aby bolo možné od neho vymáhať „staré dlhy“ pochádzajúce z obdobia pred oddĺžením. Limity tohto postupu sú ustanovené v § 166c (nedotknuté pohľadávky), § 166f (zrušenie oddĺženia pre nepoctivý zámer) a § 166h ZKR (odporovateľné právne úkony). Keďže úrok z omeškania sa nedá subsumovať pod žiadnu výnimku podľa § 166c ZKR, je nutné dospieť k záveru, že aj úrok z omeškania za nezaplatenie splatnej dane v čase jej splatnosti pred rozhodujúcim dňom je nevymáhateľný.“ Obdobný právny názor potvrdil aj Najvyšší správny súd v rozhodnutí pod sp. zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24. 11. 2021.

31. S poukazom na uvedené, aj správny súd dospel k záveru, že vzhľadom na to, že k oddĺženiu žalobcu došlo dňa 20. 08. 2018 rozhodnutím Okresného súdu Nitra sp. zn. 30OdK/34/2018 zo dňa 13. 08. 2018, predmetná daňová pohľadávka, ktorá vznikla za každý deň omeškania s platbou začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do uplynutia štvorročného obdobia, t. j. do 14. 03. 2018, je pohľadávkou, ktorá vznikla pred oddĺžením, a teda oddĺžením žalobcu sa stala nevymáhateľnou, čím bol

naplnený účel oddĺženia. Iný výklad by sa priečil účelu oddĺženia, neprimerane by zaťažoval oddĺženú osobu a tiež by neprimerane zvyhodňoval štát proti iným veriteľom.

Pre úplnosť správny súd dodáva, že nevymáhateľnosť pohľadávky – úroku z omeškania úzko súvisí aj s otázkou možnosti jeho vyrubenia podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku. Správny súd, opierajúc sa o osobitný charakter úroku z omeškania, účel oddĺženia a následky nevymáhateľnosti pohľadávok podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR (upravené v § 166e ods. 4 ZKR), judikované v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8SŽfk 29/2021 zo dňa 24. 11. 2021, bol tiež toho názoru, že nevymáhateľnosť úroku z omeškania (po oddĺžení) aj pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d) v spojení s § 166e ods. 4 zákona o konkurze spôsobuje aj nemožnosť jeho vyrubenia podľa § 156 ods. 1 daňového poriadku počas trvania účinkov oddĺženia.

32. Z vyššie uvedených dôvodov preto správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 17. 09. 2019, ako aj rozhodnutie správcu dane zo dňa 24. 06. 2019 podľa ust. § 191 ods. 1 písm. c/ v spojení s § 191 ods. 3 písm. a/ SSP (nakoľko vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci) a v zmysle ust. § 191 ods. 4 SSP vrátil vec správne mu orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie.

33. V ďalšom konaní bude povinnosťou správneho orgánu prvého stupňa, ktorý je viazaný vyššie uvedeným právnym názorom súdu (ust. § 191 ods. 6 SSP), zohľadniť prezentovaný právny názor a bude postupovať primeraným procesným spôsobom.

34. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní plný úspech (súd vyhovel žalobe) priznal náhradu trov konania v plnom rozsahu, a to s poukazom na ust. § 167 ods. 1 SSP. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (ust. § 175 ods. 2 SSP).

35. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3:0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Poučenie:

Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak. (ust. § 133 ods. 2 SSP).

Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (ust. § 439 ods. 1, 2, 3 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods. 1, 2 SSP.

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia krajského súdu subjektu oprávnenému na jej podanie, ak nie je ustanovené inak. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2 SSP. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 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 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania 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, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.