

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 11S/8/2017  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4017200094  
Dátum vydania rozhodnutia: 02. 06. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Eva Šišková  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2021:4017200094.7

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Šiškovej a členov senátu JUDr. Dany Kálnayovej a Mgr. Matúša Staríčka, v právnej veci žalobcu: FENESTRA Sk, spol. s r.o., Priemyselná 17, Zlaté Moravce, IČO: 36 521 451, zastúpeného advokátskou kanceláriou Matejka & Haluška s.r.o., Lazovná 20, Banská Bystrica, IČO: 47 257 415 proti žalovanému: Daňový úrad Nitra, Damborského 5, Nitra, o preskúmanie opatrenia (oznámenia) žalovaného o použití nadmerného odpočtu č. 104335901/2016 zo dňa 21. 11. 2016, takto

### rozhodol:

Súd z r u š u j e rozhodnutie - opatrenie Daňového úradu Nitra - oznámenie o použití nadmerného odpočtu č. 104335901/2016 zo dňa 21. 11. 2016 a vec v r a c i a Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

Žalobcovi p r i z n á v a právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

### o d ô v o d n e n i e :

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. V predložennom administratívnom spise žalovaného sa nachádza riadne daňové priznanie za mesiac august 2016 na dani z pridanej hodnoty (podané dňa 26. 09. 2016), v ktorom si žalobca uplatnil nadmerný odpočet v sume 2.832,99 eur a druhé riadne daňové priznanie za mesiac september 2016 na dani z pridanej hodnoty (podané dňa 25. 10. 2016), v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet v sume 19.917,62 eur.

2. Obsahom administratívneho spisu je i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 103423439/2016 zo dňa 29. 06. 2016, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 281,40 eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie máj 2012 v ustanovenej lehote a ustanovenej výške. Rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 10408229/2016 zo dňa 30. 09. 2016 Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán odvolanie žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 29. 06. 2016 potvrdilo.

Rozhodnutím č. 103423882/2016 zo dňa 29. 06. 2016 Daňový úrad Nitra vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 575,50 eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2012 v ustanovenej lehote a výške. Rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104018213/2016 zo dňa 30. 09. 2016 Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán odvolanie žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 29. 06. 2016 potvrdilo.

Rozhodnutím č. 103419134/2016 zo dňa 29. 06. 2016 Daňový úrad Nitra vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 43.433,90 eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie december 2011 v ustanovenej lehote a výške. Rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104033612/2016 zo dňa 04. 10. 2016 Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán odvolanie žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 29. 06. 2016 potvrdilo.

3. Súčasťou administratívneho spisu žalovaného je i odvolanie žalobcu zo dňa 17. 01. 2017 proti rozhodnutiu žalovaného č. 104335901/2016 zo dňa 21. 11. 2016 (oznámenie o použití nadmerného odpočtu). Žalovaný podaním zo dňa 19. 04. 2017 označenom „odpoveď na odvolanie zo dňa 19. 01. 2017“ oznámil žalobcovi, že považuje jeho odvolanie za bezpredmetné, pretože proti oznámeniu o použití nadmerného odpočtu nie je možné uplatniť opravné prostriedky.

## II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

4. Žalovaný v podaní zo dňa 21. 11. 2016, označenom ako „Oznámenie o použití nadmerného odpočtu“ oznámil žalobcovi ako daňovému subjektu, že v zmysle ust. § 79 ods. 1, 7 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, nadmerný odpočet v sume 2.832,99 eur, ktorý vznikol na dani z pridanej hodnoty dňa 26. 10. 2016 v sume 2.832,99 eur za zdaňovacie obdobie august 2016 použije na úhradu daňového nedoplatku :

- úroku z omeškania na dani z pridanej hodnoty v sume 281,40 eur na základe rozhodnutia o úroku z omeškania č. 103423439/2016 zo dňa 29. 06. 2016 za zdaňovacie obdobie máj 2012, splatný dňa 25. 10. 2016, v pôvodnej výške 281,40 eur,
- úroku z omeškania na dani z pridanej hodnoty v sume 575,50 eur na základe rozhodnutia o úroku z omeškania č. 103423882/2016 zo dňa 29. 06. 2016 za zdaňovacie obdobie marec 2012, splatný dňa 25. 10. 2016, v pôvodnej výške 575,50,
- úroku z omeškania na dani z pridanej hodnoty v sume 1.976,09 eur na základe rozhodnutia o úroku z omeškania č. 103419134/2016 zo dňa 29. 06. 2016 za zdaňovacie obdobie december 2011, splatný dňa 28. 10. 2016, v pôvodnej výške 43.433,90 eur.

## III. Argumenty žalobcu

5. Žalobca podal proti rozhodnutiu (oznámeniu) žalovaného žalobu zo dňa 20. 01. 2017, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia opatrenia žalovaného označeného ako oznámenie o použití nadmerného odpočtu č. 104335901/2016 zo dňa 21. 11. 2016.

6. V žalobe namietal nezákonnosť opatrenia žalovaného správneho orgánu, ktoré ukracuje žalobcu na jeho subjektívnych právach. Žalobca prezentoval názor, že opatrenie je bez ďalšieho spôsobilým predmetom preskúmania súdom v konaní začatom na základe žaloby a na podporu svojho názoru poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/4/2009, ako i na rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu Slovenskej republiky pri riešení tejto právnej otázky.

7. Ku skutočnostiam, ktoré majú vplyv na posúdenie zákonnosti opatrenia žalovaného uviedol, že uzneseniami Okresného súdu Nitra sp. zn. 32R/3/2013 zo dňa 15. 05. 2013 a zo dňa 22. 05. 2013 bolo voči žalobcovi začaté reštrukturalizačné konanie, uznesením zo dňa 28. 06. 2013 bola povolená reštrukturalizácia žalobcu a dňa 31. 01. 2014 bol potvrdený reštrukturalizačný plán žalobcu.

8. V zmysle rozhodnutí daňového úradu, ktorým bol vyrubený úrok, suma týchto úrokov predstavuje sankciu vyrubenú z dôvodu nezaplatenia dane z pridanej hodnoty v sume 11.641,37 eur (daňová povinnosť 1), vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie máj 2012, nezaplatenia dane z pridanej hodnoty v sume 36.305,46 eur (daňová povinnosť 2) vyrubenej daňovým priznaním za zdaňovacie obdobie marec 2012 v ustanovenej lehote a ustanovenej výške, a nezaplatenia dane z pridanej hodnoty v sume 336.497,27 eur (daňová povinnosť 3) vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie december 2011 v ustanovenej lehote a výške, pričom zo strany žalovaného pohľadávka zodpovedajúca daňovej povinnosti 1 bola v reštrukturalizácii uplatnená prihláškou s poradovým číslom 4 a táto bola zistená v uplatnenej výške 11.641,37 eur a súčasne v reštrukturalizácii

nebola uplatnená akákoľvek pohľadávka zodpovedajúca úroku z omeškania vzniknutá z dôvodu omeškania s plnením daňovej povinnosti 1;  
pohľadávka zodpovedajúca daňovej povinnosti 2 bola v reštrukturalizácii uplatnená prihláškou s poradovým číslom 2 a táto bola zistená v uplatnenej výške 36.305,46 eur a súčasne v reštrukturalizácii nebola uplatnená akákoľvek pohľadávka zodpovedajúca úroku z omeškania vzniknutá z dôvodu omeškania s plnením daňovej povinnosti 2;  
pohľadávka zodpovedajúca daňovej povinnosti 3 nebola v reštrukturalizácii uplatnená prihláškou a súčasne v reštrukturalizácii nebola uplatnená akákoľvek pohľadávka zodpovedajúca úroku z omeškania vzniknutá z dôvodu omeškania s plnením daňovej povinnosti 3.

9. Žalobca zdôraznil, že mu nebol vrátený nadmerný odpočet, pretože tento mal byť použitý na kompenzáciu úrokov, ktoré v zmysle rozhodnutí orgánov finančnej správy predstavujú sankciu za nesplnenie daňových povinností, ktoré bez akýchkoľvek pochybností vznikli a stali sa splatnými pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu. Žalobca je presvedčený, že úrok z omeškania za omeškanie s plnením daňovej povinnosti 1 a 2 je voči žalobcovi nevymáhateľný a úrok z omeškania s plnením daňovej povinnosti 3 je v zmysle ZKR pohľadávkou, ktorá vznikla pred začatím reštrukturalizačného konania, a preto ju bolo potrebné riadne a včas uplatniť v reštrukturalizácii prihláškou, a pokiaľ k tomu nedošlo, právo vymáhať takúto pohľadávku v dôsledku potvrdenia plánu v zmysle ust. § 120 ods. 1 ZKR v spojení s ust. § 155 ods. 2 ZKR zaniklo, a teda opatrenie je nesprávne, pretože na zaplatenie úroku nie je možné použiť nadmerný odpočet, ktorý vznikol po začatí reštrukturalizácie. Právo na zaplatenie úroku z omeškania vzniká na základe zákona výlučne v dôsledku omeškania so splnením daňovej povinnosti a rozhodnutie o jeho vyrubení ovplyvňuje výlučne jeho splatnosť a tým aj oprávnenie orgánu verejnej moci jemu zodpovedajúce plnenie vymáhať, nie však vznik pohľadávky v zmysle ZKR. Nie je možné nájsť dôvod, pre ktorý by pohľadávka na zaplatenie úroku z omeškania podľa daňového poriadku vyplývajúca z určitého skutkového deja mohla, resp. mala mať v insolvenčnom konaní rôzny právny režim výlučne v závislosti od okamihu rozhodnutia správcu dane, a to o to viac v prípade, keď oneskorený výkon činnosti správcu dane by mohol, s ohľadom na insolvenčné konanie, zakladať výhodnejšie postavenie z hľadiska vymožitelnosti vyrubovaného úroku z omeškania.

10. Žalobca poukázal na ust. § 156 ods. 2 tretia veta, § 158 od. 5 a ust. § 84 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku. Pretože v súvislosti s prijatím daňového poriadku nedošlo k akýmkoľvek hodnotovým zmenám vo vzťahu k uplatňovaniu daňových pohľadávok v reštrukturalizácii, mal žalobca za to, že aj zo súčasnej právnej úpravy obsiahnutej v daňovom poriadku je napriek absencii výslovnej úpravy nevyhnutné dôjsť k interpretačnému záveru, že správca dane je oprávnený a povinný uplatniť prípadnú pohľadávku predstavujúcu úrok z omeškania s plnením povinností, ktoré nastalo pred začatím reštrukturalizačného konania v reštrukturalizácii prihláškou, a to podľa jeho názoru dokonca aj bez jeho predchádzajúceho vyrubenia osobitným rozhodnutím.

11. Použitie nadmerného odpočtu v zmysle opatrenia je s prihliadnutím na všetky okolnosti možné v súkromnoprávných pomeroch stotožniť so zánikom pohľadávky v dôsledku jednostranného započítania, ktoré je vo vzťahu k pohľadávkam uplatňovaným v reštrukturalizácii prihláškou počas reštrukturalizačného konania vylúčené ex lege v zmysle ust. § 114 ods. 1 písm. f/ ZKR, a teda o to viac musí byť vylúčené aj po skončení reštrukturalizácie voči neprihláseným pohľadávkam, pretože tieto nadobúdajú v dôsledku potvrdenia plánu súdom osobitnú vlastnosť - nevymáhateľnosť.

12. Ak by sme použitie nadmerného odpočtu na úhradu úroku pripustili, došlo by súčasne k porušeniu zásady rovnosti účastníkov insolvenčného konania, a to v dôsledku neodôvodneného zvýhodnenia žalovaného ako veriteľa pohľadávky odvodzujúcej svoju existenciu z noriem práva verejného, oproti iným veriteľom pohľadávok vzniknutých na základe súkromného práva, a to napriek skutočnosti, že ich nároky voči žalobcovi boli rovnako založené na skutkových dejoch, ktoré nastali z právneho hľadiska v totožnom čase - pred začatím reštrukturalizačného konania, čo vzhľadom na zásady insolvenčného konania vo forme reštrukturalizácie upravenej v ZKR nie je prípustné.

13. V závere žaloby poukázal žalobca i na nariadenie Vlády SR prijaté v intenciách splnomocňovacieho ustanovenia obsiahnutého v ust. § 160 ods. 3 daňového poriadku, a to nariadenia o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani z pridanej hodnoty, ktoré bolo vyhlásené zverejnením v zbierke zákonov dňa 07. 05. 2015 pod č.

90/2015 Z. z. Účelom nariadenia je zmierňovanie stavu tzv. druhotnej platobnej neschopnosti vyvolaného reštrukturalizačnými konaniami, a to normatívnou úpravou zániku daňovo právnych sankcií.

14. Žalobca v čase účinnosti nariadenia nepochybne bol veriteľom pohľadávok zistených v reštrukturalizačných konaniach vedených voči jej dlžníkom OD - PLAST, spol. s r.o., KRYPTON, s.r.o. a VÁHOSTAV - SK, a.s. a daň z pridanej hodnoty za omeškanie s platením ktorej mu bol vyrubený úrok 3, bola podľa evidencie správcu dane zaplatená dňa 19. 12. 2014, t. j. pred dňom 31. marca 2016 predpokladaným ust. § 1 ods. 2 nariadenia. Z toho plynie nevyhnutný právny záver, že v zmysle ust. § 1 ods. 1 nariadenia, dňom 1. októbra 2016 ex lege zanikol aj daňový nedoplatok zodpovedajúci úroku z omeškania s plnením daňovej povinnosti 3, a teda na úhradu úroku nebolo možné použiť nadmerný odpočet, čo následne podľa presvedčenia žalobcu rovnako odôvodňuje záver o nezákonnosti opatrenia.

#### IV. Vyjadrenie žalovaného

15. Žalovaný sa k žalobe vyjadril v podaní zo dňa 19. 04. 2017, ktoré bolo súdu doručené dňa 24. 04. 2017. Vo svojom vyjadrení k žalobe uviedol, že daňový úrad môže prihlásiť do reštrukturalizačného konania iba daňového nedoplatky. Keďže úroky z omeškania vyrubené rozhodnutiami zo dňa 29. 06. 2016 (tri rozhodnutia uvedené vyššie) boli splatné 25. 10. 2016 a 28. 10. 2016, nebolo možné tieto daňové nedoplatky späťne prihlásiť do reštrukturalizačného konania v nadväznosti na § 158 ods. 1 daňového poriadku. Nakoľko úroky z omeškania vyrubené vyššie uvedenými rozhodnutiami, uvedené v oznámení o použití nadmerného odpočtu, boli splatné 25. 10. 2016 a 28. 10. 2016, t. j. sú to nedoplatky, ktoré vznikli až po začatí reštrukturalizačného konania, a z uvedeného dôvodu nemohli byť prihlásené do reštrukturalizačného konania. Reštrukturalizačný plán je záväzný len na pohľadávky, ktoré sú prihlásené, resp. mohli byť prihlásené podľa § 121 zákona č. 7/2005 Z. z. V žiadnom prípade nemohli byť úroky z omeškania vyrubené vyššie citovanými rozhodnutiami prihlásené ako daňové pohľadávky, pretože v čase povolenia reštrukturalizácie neexistovali.

16. V ďalšej časti svojho vyjadrenia reagoval na ust. § 1 ods. 1 nariadenia, podľa ktorého 1. októbra 2016 zaniká daňový nedoplatok evidovaný k 30. septembru 2016, ktorým je nezaplatená sankcia prislúchajúca k dani z pridanej hodnoty, ktorá bola uložená veriteľovi pohľadávky zistenej v reštrukturalizačnom konaní vedenom voči veriteľovmu dlžníkovi. V prípade žalobcu nemohlo byť realizované nariadenie, lebo úrok z omeškania v pôvodnej výške 43.433,90 eur bol splatný dňa 28. 10. 2016. Nedoplatok nebol evidovaný k 30. septembru 2016, a nemohol zaniknúť k 01. októbru 2016.

17. Ďalej vo svojom vyjadrení uviedol, že žalobca dňa 11. 04. 2017 podal odvolanie voči napádaného oznámeniu o použití nadmerného odpočtu zo dňa 13. 02. 2017, a to napriek skutočnosti, že voči oznámeniu o použití nadmerného odpočtu daňový poriadok nepripúšťa žiadny opravný prostriedok. Odvolanie bolo podané účelovo napriek absencii zákonného práva.

18. Napadnuté oznámenie o použití nadmerného odpočtu zo dňa 21. 11. 2016 nemá za následok vznik, zmenu alebo zánik právneho vzťahu, ani ním nemohli byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti žalobcu priamo dotknuté, čiže napadnuté oznámenie nemožno považovať za rozhodnutie, ani v tzv. materiálnom poňatí. Považoval vydané oznámenie o použití nadmerného odpočtu za správne a vydané v súlade s platnými právnymi predpismi. Žiadal žalobu v celom rozsahu zamietnuť.

#### V. Ďalší priebeh súdneho konania

19. Uznesením č. k. 11S/8/2018-71 zo dňa 20. 12. 2017 bolo konanie prerušené do právoplatného skončenia konaní vedených na tunajšom súde pod sp. zn. 11S/277/2016, sp. zn. 11S/272/2016 a sp. zn. 11S/273/2016. Následne si správny súd spisy pod uvedenými spisovými značkami pripojil.

Zo spisu tunajšiemu súdu pod sp. zn. 11S/277/2016 súd zistil, že dňa 13. 12. 2016 bola tunajšiemu súdu doručená žaloba zo dňa 08. 12. 2016 vo veci žalobcu: FENESTRA SK, spol. s r.o. proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky. V podanej žalobe žalobca žiadal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104018229/2016 zo dňa 30. 09. 2016, ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra číslo:

103423439/2016 zo dňa 29. 06. 2016. V predmetnej veci sa jednalo o úrok z omeškania na dani z pridanej hodnoty v sume 281,40 eur, (úrok 1) na základe rozhodnutia o úroku z omeškania č. 103423439/2016 zo dňa 29. 06. 2016 za zdaňovacie obdobie máj 2012.

Z pripojeného spisu tunajšieho súdu pod sp. zn. 11S/273/2016 zistil, že dňa 13. 12. 2016 bola tunajšiemu súdu doručená žaloba zo dňa 08. 12. 2016 vo veci žalobcu: FENESTRA SK, spol. s r.o. proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, pričom v žalobe žalobca žiadal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104018213/2016 zo dňa 30. 09. 2016, ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra číslo: 103423882/2016 zo dňa 29. 06. 2016. V tomto prípade sa jednalo o úrok z omeškania na dani z pridanej hodnoty v sume 575,50 eur (úrok 2), na základe rozhodnutia o úroku z omeškania č. 103423882/2016 zo dňa 29. 06. 2016 za zdaňovacie obdobie marec 2012.

Po pripojení spisu tunajšieho súdu pod sp. zn. 11S/272/2016 súd zistil, že dňa 13. 12. 2016 bola tunajšiemu súdu doručená žaloba zo dňa 09. 12. 2016 vo veci žalobcu: FENESTRA SK, spol. s r.o. proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky. V podanej žalobe žalobca žiadal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104033612/2016 zo dňa 04. 10. 2016, ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra číslo: 103419134/2016 zo dňa 29. 06. 2016. V konaní vedenom pod sp. zn. 11S/272/2016 sa jednalo o úrok z omeškania na dani z pridanej hodnoty v sume 43.433,90 eur (označený ako úrok 3 v sume 1.976,09 eur), na základe rozhodnutia o úroku z omeškania č. 103419134/2016 zo dňa 29. 06. 2016 za zdaňovacie obdobie december 2011.

20. Žalobca cestou svojho právneho zástupcu v podaní zo dňa 29. 05. 2018 podal doplňujúce stanovisko, ktorým na podporu právnej argumentácie uvedenej v žalobe predložil konajúcemu správne mu súdu rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23. 05. 2017 vo veci právne totožnej so súdenou vecou. Z uvedeného rozsudku vyplýva, že sa Najvyšší súd SR nestotožnil s názorom krajského súdu, že až momentom osobitého vyrubenia úroku z omeškania, úrok z omeškania ako osobitná pohľadávka vzniká, t. j. s konštitutívnymi účinkami. Zdôraznil, že z charakteru úrokov z omeškania ako súčasti dane vyplýva, že vznikajú spoločne s istinou s tým, že majú narastajúcu tendenciu. 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 deliktnej zodpovednosti daňového subjektu po márnom uplynutí zákonnej lehoty. Najvyšší súd SR dodal, že do 01. 01. 2013 ani nebolo možné vyrubiť úrok z omeškania daňovému subjektu, ktorý bol v reštrukturalizačnom konaní.

21. Potom, čo súd zistil, že vyššie označené konania boli právoplatne ukončené, vydal uznesenie č. k. 11S/8/2017 - 152 zo dňa 26. 09. 2019, ktorým pokračoval v tomto konaní (11S/8/2017).

22. Z pripojeného rozsudku tunajšieho súdu č. k. 11S/273/2016-70 zo dňa 20. decembra 2017 (ktorý je súčasťou tohto spisu) súd zistil, že ním správny súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104018213/2016 zo dňa 30. 09. 2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Citovaný rozsudok nadobudol právoplatnosť dňa 13. 03. 2018 a proti nemu nebola podaná kasačná sťažnosť.

23. Súd si pripojil rozsudok tunajšieho súdu č. k. 11S/277/2016 - 65 zo dňa 20. decembra 2017 (je založený v tomto súdnom spise), ktorým správny súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104018229/2016 zo dňa 30. 09. 2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a to dôvodov uvedených v tomto rozhodnutí. Citovaný rozsudok nadobudol právoplatnosť dňa 13. 03. 2018 a proti nemu nebola podaná kasačná sťažnosť.

24. Z rozsudku tunajšieho súdu č. k. 11S/272/2016 - 231 zo dňa 29. mája 2019 (pripojený v tomto súdnom spise) súd zistil, že ním správny súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104033612/2016 zo dňa 04. 10. 2016 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 103419134/2016 zo dňa 29. 06. 2016 a vec vrátil Daňovému úradu na ďalšie konania. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a to dôvodov uvedených v tomto rozhodnutí, ktoré si pripojil so súdneho spisu. Citovaný rozsudok nadobudol právoplatnosť dňa 10. 09. 2019 a proti nemu nebola podaná kasačná sťažnosť.

25. Na pojednávaní dňa 02. 06. 2021 (na ktorom svoju neúčast' žalovaný ospravedlnil), právny zástupca žalobcu zotrval na svojich argumentoch prezentovaných v správnej žalobe, ako i ďalších vyjadreniach. Poukázal tiež na to, že čiastka zodpovedajúca nadmernému odpočtu, ktorý mal byť použitý napádaným

opatrením bola žalobcovi vrátená a to dňa 17. 06. 2019 v sume 43.433,90 eur, ktorej predmetným opatrením bola použitá časť 1.976,09 eur. Poukázal i na rozsudok veľkého senátu Najvyššieho súdu SR pod sp. zn.1Vs/3/2020, ktorý potvrdzuje právne závery žalobcu.

## VI. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

26. Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný (ust. §10, ust. § 13 ods. 1 Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“), viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 SSP) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal oznámenie žalovaného o použití nadmerného odpočtu zo dňa 21. 11. 2016 a dospel k záveru, že podaná žaloba je dôvodná, a preto na pojednávaní dňa 02. 06. 2021 vyššie označené oznámenie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu, že vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, a to podľa ust. § 191 ods. 1 písm. c/ SSP.

27. Podľa § 77 ods. 1, 4, 5 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, v znení účinnom do 30. 12. 2016, zdaňovacím obdobím platiteľa je kalendárny mesiac okrem odseku 2. Ak je na platiteľa právoplatne vyhlásený konkurz, končí sa prebiehajúce zdaňovacie obdobie platiteľa dňom, ktorý predchádza vyhláseniu konkurzu. Ďalšie zdaňovacie obdobie platiteľa sa začína dňom právoplatného vyhlásenia konkurzu a končí sa posledným dňom kalendárneho mesiaca, v ktorom bol právoplatne vyhlásený konkurz. Po skončení zdaňovacieho obdobia podľa druhej vety je zdaňovacím obdobím takého platiteľa kalendárny mesiac.

Dňom zrušenia konkurzu sa končí prebiehajúce zdaňovacie obdobie platiteľa. Ďalšie zdaňovacie obdobie platiteľa sa začína dňom nasledujúcim po zrušení konkurzu a končí sa posledným dňom kalendárneho mesiaca, v ktorom bol konkurz zrušený. Po skončení zdaňovacieho obdobia podľa druhej vety je zdaňovacím obdobím takého platiteľa kalendárny mesiac, a to až do konca kalendárneho roka, v ktorom bol konkurz zrušený, a pre nasledujúci kalendárny rok sa určí zdaňovacie obdobie podľa odsekov 1 až 4.

Podľa § 79 ods. 1 vyššie citovaného zákona, ak v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období s výnimkou podľa odseku 2. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Ak platiteľovi vznikne nadmerný odpočet v poslednom zdaňovacom období, v ktorom prestal byť platiteľom, nadmerný odpočet daňový úrad vráti do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za toto zdaňovacie obdobie. Na účely tohto zákona sa nadmerným odpočtom rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru.

28. Podľa § 55 ods.1, 2, 5, 6, 7, 9 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, účinnom do 31. 12. 2016, daň sa platí v eurách príslušnému správcovi dane.

Platbu dane možno vykonať

a) bezhotovostným prevodom z účtu

1. vedeného u poskytovateľov platobných služieb na príslušný účet správcu dane,

2. určeného na zloženie zábezpeky na daň, ak tak ustanovuje osobitný predpis, 33)na príslušný účet vedený v Štátnej pokladnici,

b) v hotovosti

1. poštovým poukazom na príslušný účet správcu dane,

2. zamestnancovi správcu dane pri výkone exekúcie podľa tohto zákona, ak ide o platby, ktoré majú byť daňovou exekúciou vymožené, alebo ak ide o sankcie vyberané podľa osobitných predpisov, 33)

3. pri platbách do 300 eur správcovi dane, ktorým je obec; na túto platbu je zamestnanec správcu dane povinný vydať príjmový pokladničný doklad,

c) vykonaním kompenzácie podľa odseku 7.

Správca dane použije platbu označenú podľa odseku 4 na úhradu príslušnej dane.

Správca dane platbu daňového subjektu neoznačenú podľa odseku 4 použije v tomto poradí:

a) na úhradu daňovej pohľadávky na dani, na ktorú bola platba určená, s najstarším dátumom splatnosti v čase prijatia platby,

b) na úhradu daňového nedoplatku na dani, na ktorú bola platba určená, s najstarším dátumom splatnosti v čase prijatia platby,

c) na úhradu splatného preddavku na daň, na ktorú bola platba určená, s najstarším dátumom splatnosti v čase prijatia platby,

d) na úhradu exekučných nákladov a hotových výdavkov, daňovej pohľadávky na inej dani, daňového nedoplatku na inej dani, splatného preddavku na daň na inej dani, nedoplatku na cle a nedoplatku na iných platbách s najstarším dátumom splatnosti v čase prijatia platby.

Ak v čase prijatia platby dane existuje viacero daňových pohľadávok, daňových nedoplatkov, splatných preddavkov na daň, exekučných nákladov, hotových výdavkov a nedoplatkov na iných platbách s rovnakým dátumom splatnosti, prijatá platba sa použije na ich úhradu podľa odseku 6 v poradí podľa ich výšky vzostupne. Ak nemožno použiť platbu podľa odseku 6, možno túto platbu použiť na kompenzáciu daňového nedoplatku, splatného preddavku na daň, nedoplatku na cle a nedoplatku na iných platbách u iného správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad.

Použitie platieb podľa odsekov 6 a 7 správca dane oznámi daňovému subjektu.

Podľa § 79 ods. 1 vyššie citovaného zákona, pri použití daňového preplatku sa primerane postupuje podľa § 55 ods. 6 a 7; správca dane písomne upovedomí daňový subjekt o použití preplatku podľa § 55 ods. 6 a 7.

Podľa § 84 ods. 1 písm. g/ daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po úplnom splnení pohľadávok správcu dane vyplývajúcich z potvrdeného reštrukturalizačného plánu, a to v rozsahu pohľadávok, ktoré daňový subjekt na základe schváleného reštrukturalizačného plánu nemusí plniť alebo ktoré nemožno v reštrukturalizácii uspokojiť; rovnako zanikajú aj pohľadávky, ktoré v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené, tieto pohľadávky alebo ich časti po skončení reštrukturalizácie nemožno dodatočne vyrubiť.

Podľa § 158 ods. 5 vyššie citovaného zákona, (5) Po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu. 48)

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

29. Podľa § 120 ods. 1 zák. č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v znení účinnom v čase vydania opatrenia žalovaného, 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.

Podľa § 132 ods. 1 vyššie citovaného zákona, reštrukturalizačný plán (ďalej len "plán") reštrukturalizačný plán (ďalej len "plán") je listina upravujúca vznik, zmenu alebo zánik práv a záväzkov osôb v nej uvedených (ďalej len "účastník plánu"), ako aj rozsah a spôsob uspokojenia tých účastníkov plánu, ktorí sú veriteľmi prihlásených pohľadávok, prípadne akcionármi dlžníka. Po potvrdení plánu súdom je plán záväzný pre všetkých účastníkov plánu.

Podľa § 155 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, ustanovenia plánu sa zverejnením uznesenia o potvrdení plánu v Obchodnom vestníku stávajú účinnými voči všetkým účastníkom plánu; ustanovenia plánu o novom úvere sú účinné voči každému.

Zverejnením uznesenia o potvrdení plánu v Obchodnom vestníku zaniká právo veriteľov, ktorí riadne a včas podľa tohto zákona neprihlásili svoje pohľadávky, vymáhať tieto pohľadávky voči dlžníkovi, ako aj riadne a včas neprihlásené zabezpečovacie práva vzťahujúce sa na majetok dlžníka; to platí rovnako aj pre podmienené pohľadávky, ktoré mali byť uplatnené prihláškou.

30. Úlohou správneho súdu v predmetnej veci bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňového orgánu pri rozhodovaní o použití nadmerný odpočet v sume 2.832,99 eur, ktorý vznikol na

dani z pridanej hodnoty dňa 26. 10. 2016 v sume 2.832,99 eur za zdaňovacie obdobie august 2016 a ktorý správca dane použil na úhradu daňového nedoplatku : - úroku z omeškania na dani z pridanej hodnoty v sume 281,40 eur na základe rozhodnutia o úroku z omeškania č. 103423439/2016 zo dňa 29. 06. 2016 za zdaňovacie obdobie máj 2012, splatný dňa 25. 10. 2016, v pôvodnej výške 281,40 eur, - úroku z omeškania na dani z pridanej hodnoty v sume 575,50 eur na základe rozhodnutia o úroku z omeškania č. 103423882/2016 zo dňa 29. 06. 2016 za zdaňovacie obdobie marec 2012, splatný dňa 25. 10. 2016, v pôvodnej výške 575,50, - úroku z omeškania na dani z pridanej hodnoty v sume 1.976,09 eur na základe rozhodnutia o úroku z omeškania č. 103419134/2016 zo dňa 29. 06. 2016 za zdaňovacie obdobie december 2011, splatný dňa 28. 10. 2016, v pôvodnej výške 43.433,90 eur,

31. Skôr, ako súd pristúpil k meritórnemu preskúmaniu oznámenia žalovaného zo dňa 21. 11. 2016, sa zaoberal otázkou, či oznámenie správcu dane o použití nadmerného odpočtu, ktoré nemá charakter rozhodnutia, môže byť predmetom súdneho prieskumu v správnom súdnictve. Súd poukazuje na ust. § 2 ods. 1, 2 Správneho súdneho poriadku, podľa ktorého 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. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde. V ust. § 3 ods. 1, písm. c/ SSP je uvedené, že na účely tohto zákona sa rozumie opatrením orgánu verejnej správy správny akt vydaný orgánom verejnej správy v administratívnom konaní, ktorým sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté.

32. Pri posudzovaní toho, či oznámenie žalovaného o použití nadmerného odpočtu na úhradu daňových nedoplatkov žalobcu podlieha súdnemu prieskumu je nevyhnutné skúmať to, či svojimi účinkami smeruje ku konkrétnemu adresátovi práva, a zakladá mu priamo alebo aj sprostredkovane práva alebo povinnosti. Z oznámenia žalovaného vyplýva, že časť nadmerného odpočtu, ktorý vznikol žalobcovi, sa použije na úhradu jeho daňových nedoplatkov t. j. nedôjde k vráteniu tejto sumy nadmerného odpočtu žalobcovi podľa § 79 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Oznámenie žalovaného je teda aj napriek svojej neformálnej povahe rozhodnutím s účinkami v majetkovej sfére žalobcu. Vzhľadom na znenie citovaných ustanovení SSP mal súd za to, že oznámenie žalovaného o použití nadmerného odpočtu na úhradu daňových nedoplatkov je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu. Tento právny názor je podporený aj judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Z aktuálnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyplýva, že predmetom súdneho prieskumu v správnom súdnictve sú i oznámenia o použití nadmerného odpočtu, lebo sa dotýkajú subjektívnych práv daňových subjektov. V tejto súvislosti súd poukazuje na uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 10. 06. 2010 v konaní pod sp. zn. 8Sžf/4/2009, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „Odvolačný súd považoval za potrebné uviesť aj to, že vrátenie nadmerného odpočtu v zmysle § 79 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty nie je podmienené vydaním rozhodnutia správcu dane. Nárok na vrátenie nadmerného daňového odpočtu vyplýva priamo zo zákona, po splnení zákonom stanovených podmienok. V prípade, ak nedôjde k vráteniu nadmerného odpočtu daňový subjekt musí mať možnosť domáhať sa preskúmania takéhoto rozhodnutia na súde v súlade s čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 6 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.“

Rovnako nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III. ÚS 91/2016-74 zo dňa 17. 05. 2016 o. i. skonštatoval, že „rozhodnutia a postupy orgánov štátnej správy a územnej samosprávy podliehajú správnomu prieskumu zásadne bez ďalších vymedzení. Tieto správne orgány sú základom verejnej správy, a preto na to, aby ich rozhodnutia a postupy boli preskúmateľné v správnom súdnictve, zákon nevyžaduje splnenie ďalších kritérií. Nie je pritom rozhodujúce, ako sú tieto normatívne akty terminologicky označené, pretože okrem rozhodnutí môže ísť aj o opatrenia, dokonca aj o záväzné pokyny či záväzné stanoviská. V zmysle odporúčania Rady Európy Rec (89)8, ktoré upravuje dočasnú súdnu ochranu poskytovanú v správnych záležitostiach, termín správny akt znamená v súlade s rezolúciou (77)31 o ochrane jednotlivca vo vzťahu k správnyim aktom správnych orgánov každé jednotlivé opatrenie alebo rozhodnutie prijaté pri výkone správy verejným orgánom, ktoré priamo zasahuje do práv, slobôd alebo záujmov osôb“.

33. Predpokladom zákonnosti rozhodnutia (v tomto prípade oznámenia správcu dane o použití nadmerného odpočtu) je zákonnosť postupu daňového orgánu, ktorý predchádzal vydaniu rozhodnutia (oznámenia). Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia (oznámenia) žalovaného, ako i jeho postupu pri rozhodnutí o použití nadmerného odpočtu v sume 2.832,99 eur, ktorý vznikol žalobcovi na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2016 a jeho použitím na čiastočnú úhradu daňových nedoplatkov, a to úrokov z omeškania na dani z pridanej hodnoty na základe vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného o úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 281,40 eur, zdaňovacie obdobie marec 2012 v sume 575,50 eur a zdaňovacie obdobie december 2011 v sume 1.976,09 eur zistil, že postup správcu dane tak, ako je upravený v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, a ostatnými právnymi predpismi citovanými v tomto rozhodnutí nebol dodržaný.

34. V konaní nebolo sporné, že daňové nedoplatky žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011, marec 2012 a máj 2012 mali vzniknúť vyrubením úroku z omeškania na základe rozhodnutí správcu dane zo dňa 29. 06. 2016, ktoré samotné rozhodnutia boli predmetom súdneho prieskumu pred správnym súdom a tieto si správny súd i pripojil.

Oboznámením sa s rozsudkami tunajšieho súdu zistil, že :

rozsudkom č. k. 11S/273/2016 - 70 zo dňa 20. decembra 2017 správny súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104018213/2016 zo dňa 30. 09. 2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie,

rozsudkom č. k. 11S/277/2016 - 65 zo dňa 20. decembra 2017 správny súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104018229/2016 zo dňa 30. 09. 2016 a vec mu vrátil ďalšie konanie,

rozsudkom č. k. 11S/272/2016 - 231 zo dňa 29. mája 2019 správny súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104033612/2016 zo dňa 04. 10. 2016 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 103419134/2016 zo dňa 29. 06. 2016 a vec vrátil Daňovému úradu na ďalšie konanie.

Zo súdneho registra súd zistil, že proti uvedeným rozsudkom nebola podaná kasačná sťažnosť. Za tejto dôkaznej situácie sa správny súd stotožňuje s názorom žalobcu, že opatrenie (oznámenie o použití nadmerného odpočtu) žalovaného zo dňa 21. 11. 2016 je potrebné zrušiť, pretože stratilo hmotnoprávny základ.

35. Je nepochybné, že správca dane môže v zmysle § 55 ods. 6, 7 daňového poriadku použiť nadmerný odpočet na daňovú povinnosť daňového subjektu, ktorá sa stala splatnou. I napriek tomu, že pre správny súd je rozhodujúci stav v čase vydania opatrenia, ktoré tvorí predmet jeho súdneho prieskumu, súd musel v tomto prípade prihliadnuť na to, že rozhodnutie, ktorým boli vyrubené pohľadávky žalovaného (úroky z omeškania) a na započítanie ktorých správca dane použil nadmerný odpočet (ktorý žalobcovi vznikol na dani z pridanej hodnoty), boli súdom zrušené a tieto rozhodnutia nadobudli právoplatnosť, čo v konečnom dôsledku znamená, že pohľadávky žalovaného, ktoré boli započítané z nadmerného odpočtu žalobcu, neexistujú, a preto ani nemohli byť započítané. Nerešpektovanie situácie, ktorá vznikla v priebehu súdneho konania o preskúmanie a zrušenie nezákonnosti vydaného opatrenia, by znamenalo súdom chránený nezákonný zásah do majetkovej sféry žalobcu, čo je v právnom štáte neprípustné.

36. V neposlednom rade súd poukazuje i na postup správcu dane, a to, že dňa 08. 11. 2019 pripísal na účet žalobcu sumu 43.433,90 eur ako „vratku“ DPH, z ktorého jeho konania je zrejmé, že po vrátení veci správnym súdom vyhodnotil situáciu v prospech žalobcu a uvedenú sumu úroku z omeškania, vyrubeného rozhodnutím zo dňa 29. 06. 2016, ktorého časť bola započítaná napadnutým opatrením, žalobcovi vrátil na jeho účet.

37. Daňové orgány pri svojom rozhodovaní o úroku z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania žalobcu, ktoré boli započítané nadmerným odpočtom za zdaňovacie obdobie august 2016 v sume 2.832,99 eur (ako to vyplýva z oznámenia o použití nadmerného odpočtu zo dňa 21. 11. 2016), vychádzali výlučne zo zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorý však v určitých konkrétnych prípadoch odkazuje na zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Z ust. § 1 tohto zákona vyplýva, že zákon, okrem iného, upravuje riešenie úpadku dlžníka speňažením majetku dlžníka a kolektívnym

uspokojením jeho veriteľov alebo postupným uspokojením veriteľov dlžníka spôsobom dohodnutým v reštrukturalizačnom pláne. Predmetný zákon o konkurze a reštrukturalizácii má povahu lex specialis ku všetkým ostatným právnym predpisom. Ide teda o predpis, ktorý vo svojej podstate predstavuje nepriamu novelu celého právneho poriadku a pokiaľ upravuje určitú situáciu odlišne, ako iný právny predpis, použije sa vždy právna úprava zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Uvedenú argumentáciu obsahujú i vyššie citované rozsudky tunajšieho súdu, ktorými boli rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania žalobcovi zrušené, pričom následne tieto pohľadávky nemohli byť správcom dane započítané. V tomto súdnom konaní správny súd nemal inú možnosť, ako zrušiť oznámenie o použití nadmerného odpočtu zo dňa 21. 11. 2016, pretože pohľadávky žalobcu, na ktoré bol nadmerný odpočet v sume 2.832,99 eur započítaný, nevznikli, keďže rozhodnutia, ktorými boli úroky z omeškania vyrubené, boli súdom právoplatne zrušené (v konaniach vedených pod sp. zn.11S/277/2016, sp. zn. 11S/272/2016 a sp. zn. 11S/273/2016).

38. V závere správny súd považuje za potrebné uviesť, že rozhodovacia činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ohľadom vzniku úroku z omeškania (plynutím času alebo vyrubení), bola rozdielna. V inom konaní vedenom na tunajšom súde právny zástupca žalobcu predložil súdu nález Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 41/2020-46 zo dňa 12. mája 2020, ktorým, okrem iného, zrušil rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf 90/2016 z 31. januára 2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť právny názor ústavného súdu uvedený v bode 51. citovaného nálezu, podľa ktorého: „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 po skončení reštrukturalizačného konania, je ústavne neakceptovateľný“. Okrem toho ústavný súd v bode 59. citovaného nálezu považoval za vhodné pripomenúť zriadenie veľkého senátu na správnom kolégiu najvyššieho súdu, ktorému je senát najvyššieho súdu povinný predložiť vec na rozhodnutie v prípade, ak pri svojom rozhodovaní dospeje k odlišnému právnemu názoru od už vyjadreného v rozhodnutí iného senátu. Mal za to, že by bolo žiaduce, aby najvyšší súd pôsobil ako regulátor konfliktov judikatúry a viac uplatňoval mechanizmus, ktorý zjednotí rozdielne právne názory súdov v skutkovo rovnakých alebo podobných veciach.

39. Najvyššieho súdu SR vo veľkom senáte správneho kolégia rozsudkom sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27. januára 2021 vyjadril svoj právny názor na uvedenú problematiku tak, že uviedol: „36. Veľký senát kasačného súdu sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu (vyjadreným v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/23/2018 zo dňa 21.1.2020, bod 39), že v reštrukturalizačnom konaní sa rozdeľujú záväzky dlžníka voči veriteľom na predreštrukturalizačné (§ 120 ods. 1 ZKR) a reštrukturalizačné, resp. prednostné (§ 120 ods. 2 ZKR), pričom za predreštrukturalizačné sa považujú tie, ktoré vznikli v čase pred povolením reštrukturalizácie. Na tieto pohľadávky sa viaže povinnosť ich prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní, inak ich vymáhateľnosť voči dlžníkovi (za predpokladu splnenia ďalších zákonných podmienok) zaniká. Rozhodujúcim dňom, ktorý rozdeľuje pohľadávky voči dlžníkovi na uvedené dve skupiny, je teda dátum vyhlásenia reštrukturalizácie.

..... 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.

Veľký senát je tej mienky, že ustanovenia daňového poriadku upravujúce otázky vzniku a splatnosti pohľadávok daňovej správy na úrokoch z omeškania voči daňovým dlžníkovi 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.

.....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.

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

40. V ďalšom konaní budú daňové orgány viazané právnym názorom súdu s poukazom na ust. § 191 ods. 6 SSP, ako i právnym názorom veľkého senátu Najvyššieho súdu SR. Až na základe posúdenia a vyhodnotenia vyššie uvedených skutočností a relevantných dokumentov spojených s procesom reštrukturalizácie žalobcu, do ktorého sa správca dane aktívne zapojil, bude možné dospieť k záveru, či sa žalobca ako dlžník dostal do omeškania s platením dane z pridanej hodnoty, od kedy do kedy toto omeškanie trvalo, resp. k záveru o dôvodnosti alebo nedôvodnosti vyrubenia úroku z omeškania s prihliadnutím na právne závery správneho súdu vyjadrené vo vyššie citovanom rozsudku tunajšieho súdu uvedených v tomto rozsudku a až následne bude môcť pristúpiť k započítaniu prípadných daňových povinností žalobcu. Viazanosť právnym názorom je právnou povinnosťou správneho orgánu a znamená, že správny orgán je v ďalšom konaní v podstate viazaný názorom súdu a táto viazanosť sa vzťahuje i na postup správneho orgánu pri ďalšom konaní. V priebehu ďalšieho konania bude povinnosťou správnych orgánov pri posudzovaní predmetnej veci postupovať vo vyššie naznačenom smere a v súlade s právnym názorom správneho súdu i Najvyššieho súdu SR.

41. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech (súd žalobe vyhovel), priznal právo na plnú náhradu trov konania, 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. (§ 175 ods. 2 SSP).

42. 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.