

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/231/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4018200731
Dátum vydania rozhodnutia: 15. 07. 2020
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marta Molnárová
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2020:4018200731.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Marty Molnárovej a členiek senátu JUDr. Dariny Vargovej a JUDr. Evy Šiškovej 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, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 16. 11. 2018 proti rozhodnutiu žalovaného č. 101824620/2018 zo dňa 17. 09. 2018, takto

rozhodol:

Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101824620/2018 zo dňa 17. 09. 2018 a rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018 a v e c v r a c i a Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

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

odôvodnenie:

I.

1. Krajský súd z predloženého spisového materiálu žalovaného zistil, že daňový subjekt (žalobca) podal dňa 23. 10. 2013 Hlásenie o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2012 (ďalej „Hlásenie“) s odvodovou povinnosťou vo výške 261.192,15 eur, odvodenými preddávkami na dani za celé zdaňovacie obdobie vo výške 198.937,11 eura a s daňovým nedoplatkom vo výške 62.255,04 eura výške a v ten istý deň podal Opravný prehľad č. 6/19762147/2013, v ktorom na r. 7 Odvodová povinnosť - uviedol znovu preddávky na daň suma 62.255,04 eura. Podaným Opravným prehľadom nezmenil - neupravil svoju odvodovú povinnosť.

2. Daňový úrad Nitra, kontaktné miesto Zlaté Moravce, rozhodnutím č. 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018 žalobcovi v zmysle ust. § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyrubil žalobcovi úrok z omeškania vo výške 31.201,- eur z dôvodu nezaplatenia dane z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie rok 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej.

3. Daňový subjekt (žalobca) nebol s rozhodnutím správcu dane spokojný a v lehote stanovenej zákonom podal odvolanie, v ktorom zákonnosť rozhodnutia orgánu nižšieho stupňa spochybňoval najmä:
- nevymáhateľnosťou pohľadávky na zaplatenie úroku z omeškania, ku vzniku ktorej viedlo omeškanie daňového subjektu s plnením daňovej povinnosti so zákonom ustanovenou splatnosťou (a teda nepochybne tiež vznikom) pred momentom začatia reštrukturalizačného konania voči dotknutému daňovému subjektu, a teda aj pohľadávky zodpovedajúcej úroku z omeškania z dôvodu, že táto je právom na peňažné plnenie, ktoré vzniklo pred začatím reštrukturalizačného konania voči

daňovému subjektu, a preto ho bolo za účelom dosiahnutia plnenia potrebné riadne a včas uplatniť v reštrukturalizácii prihláškou (ktorý zaver napokon nepochybne podporuje aj v Odvolaní citovaný rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/2/2016 dňa 23. 05. 2017, potvrdzujúci argumenty žalobcu a pokiaľ sa tak nestalo, vymáhateľnosť takejto pohľadávky voči žalobcovi v dôsledku Potvrdenia plánu v zmysle ust. § 120 ods. 1 ZKR v spojení s ust. § 155 ods. 2 ZKR, - absenciou oprávnenia správcu dane vydávať vo vzťahu k daňovej povinnosti (ako pohľadávke, ktorá sa v zmysle ZKR mala uplatniť v reštrukturalizácii prihláškou) po skončení reštrukturalizácie akékoľvek rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania. Poukázal na ust. § 158 ods. 5 Daňového poriadku podľa ktorého po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu, a ust. § 84 ods. 1 písm. g) DP, v zmysle ktorého daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po úplnom splnení pohľadávok správcu dane vyplývajúcich z potvrdeného reštrukturalizačného plánu...; rovnako zanikajú aj pohľadávky, ktoré v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené, tieto pohľadávky alebo ich časti po skončení reštrukturalizácie nemožno dodatočne vyrubiť.

II.

4. Žalovaný - Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, na odvolanie žalobcu v zmysle ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, rozhodnutím č. 101824620/2018 zo dňa 17. 09. 2018 potvrdil rozhodnutie (organizačnej zložky) Daňového úradu Nitra, kontaktné miesto Zlaté Moravce, vydané pod číslom 101019077/2018 dňa 22. 05. 2018 ako vecne správne.

Uviedol, že daňový subjekt (žalobca) dňa 23. 10. 2013 podal Hlásenie o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2012 ev. č. 6/19785856/2013. Hlásenie za zdaňovacie obdobie 2012 bol povinný podať v zákonom stanovenom termíne v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“), t. j. do konca apríla po uplynutí zdaňovacieho obdobia, teda do 30. 04. 2013.

Hlásenie daňový subjekt podal až dňa 23. 10. 2013 ev. č. 6/19785856/2013 (príloha č. 1) a na str. 2 na r. 10 uviedol daňový nedoplatok vo výške 62.255,04 eura. Pohľadávka z vyrubeného úroku z omeškania v zmysle zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov (ďalej aj „ZKR“) nemohla byť do reštrukturalizácie prihlásená v lehote do 28. 07. 2013 s prihliadnutím na ustanovenie § 158 ods. 1 zákona Daňového poriadku, nakoľko vznikla až 12. 10. 2018 (splatnosť). Z uvedeného je zrejmé, že pohľadávka vznikla až po možnom prihlásení do reštrukturalizácie v lehote do 28. 07. 2013.

Sumu 13,65 eura uhradil dňa 05. 05. 2010, 2.362,36 eura uhradil dňa 04. 08. 2011, 4.369,23 eura uhradil dňa 30. 04. 2013, 255,16 eura uhradil dňa 24. 08. 2014, 534,49 eura uhradil dňa 03. 02. 2015, 645,38 eura uhradil dňa 16. 01. 2016, 0,45 eura uhradil dňa 27. 01. 2016, 179,62 eura uhradil dňa 02. 02. 2016, 20,61 eura uhradil dňa 02. 02. 2016, 2.581,63 eura uhradil dňa 27. 09. 2016, 0,01 eura uhradil dňa 29. 12. 2016 a 51.292,45 eura uhradil dňa 21. 02. 2017.

Žalovaný v rozhodnutí uviedol, že úrok z omeškania vznikol na základe nezaplatenia dane z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2012 z dôvodu, že Hlásenie za zdaňovacie obdobie 2012 bolo podané po uplynutí zákonom stanovenej lehoty 30. 04. 2013. Daň sa stala daňovým nedoplatkom podľa § 2 písm. f) Daňového poriadku a pohľadávku bolo možné prihlásiť do reštrukturalizácie v lehote do 28. 07. 2013. Nedoplatok v tejto dobe ešte neexistoval, nedoplatok vznikol až na základe Hlásenia, ktoré bolo podané po uplynutí zákonnej lehoty.

Vyrubený úrok z omeškania ako pohľadávka vznikla až 12. 10. 2018 vydaným rozhodnutím č. 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018, splatný dňa 12. 10. 2018. Vyrubenie úroku z omeškania je zákonom stanovená povinnosť správcu dane bez ohľadu na jeho následné vymáhanie a skutočnosť, či bude sankčný úrok ako daňová pohľadávka prihlásený do reštrukturalizačného konania v zmysle § 120 ZKR. V čase vyhlásenia reštrukturalizácie nebolo možné ani zistiť výšku úroku z omeškania, pretože neboli naplnené skutočnosti podľa § 156 ods. 2 Daňového poriadku.

V závere žalovaný uviedol, že povolenie reštrukturalizácie nemá za následok prerušenie daňového konania, čo znamená, že sankcie je možné vyrubiť aj po povolení reštrukturalizácie. Novelou Daňového poriadku č. 440/2012 Z. z., ktorou sa mení a dopĺňa Daňový poriadok bolo z ust. § 156 ods. 6 vypustené písm. d) čo znamená, že s účinnosťou od 01. 01. 2013 je správca dane oprávnený vyrubiť úrok z omeškania aj daňovému subjektu, ktorý je v reštrukturalizácii.

III.

5. Žalobca žalobou zo dňa 16. 11. 2018, doručenu tunajšiemu súdu elektronicky, sa domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutiu žalovaného číslo 101824620/2018 zo dňa 17. 09. 2018 ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra, kontaktné miesto Zlaté Moravce (ďalej „správca dane“) číslo 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018 o vyrubení úroku z omeškania v sume 31.201,00 eur podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov za nezaplatenie danej z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

Skutočnosti majúce vplyv na posúdenie zákonnosti napádaného rozhodnutia zhrnul v žalobných bodoch 16 až 49 a žalobným návrhom sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného ako i správcu dane z dôvodov ich nezákonnosti podľa § 191 ods. 1 písm. c/, d/, e/ (resp. f). V úvode predovšetkým poukázal na: Uznesenie Okresného súdu Nitra sp. zn. 32R/3/2013 vydané dňa 15. 05. 2013, zverejnené v Obchodnom vestníku č. 97/2013, časť konkurzy a reštrukturalizácie dňa 22. 05. 2013, ktorým bolo voči žalobcovi začaté reštrukturalizačné konanie, uznesenie zo dňa 21. 06. 2013, zverejnené v Obchodnom vestníku č. 124/2013 dňa 28. 06. 2013, ktorým bola povolená reštrukturalizácia Žalobcu a uznesenie zo dňa 31. 01. 2014, zverejnené v Obchodnom vestníku č. 26/2014, časť konkurzy a reštrukturalizácie, dňa 07. 02. 2014, ktorým bol potvrdený reštrukturalizačný plán žalobcu prijatý schvaľovacou schôdzou dňa 10. 01. 2014 a súčasne skončená reštrukturalizácia.

Poukázal na postup správcu dane a uviedol, že v zmysle rozhodnutia žalovaného, ktorým bol vyrubený úrok z omeškania, suma týchto úrokov predstavuje sankciu vyrubenú z dôvodu „nezaplatenia dane z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške" pričom pohľadávka zodpovedajúca daňovej povinnosti a ani jej príslušenstvo v podobe úroku z omeškania či akákoľvek iná pohľadávka vzniknutá z dôvodu omeškania s plnením daňovej povinnosti nebola zo strany Daňového úradu Nitra v reštrukturalizácii uplatnená v zmysle ust. § 120 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení aplikovateľnom na prihlášku.

Žalobca berúc na zreteľ vyššie uvádzané skutočnosti podáva túto žalobu, pretože s prihliadnutím na všetky okolnosti predmetnej veci považuje napádané rozhodnutie (ako aj rozhodnutie orgánu nižšieho stupňa) za nezákonné, a to najmä z dôvodu (a) nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, (b) nesprávneho právneho posúdenia veci a (c) nedostačujúceho a nesprávneho zistenia skutkového stavu na riadne posúdenie veci. Poukázal na dôvody uvedené v odvolaní, ktorými spochybňoval zákonnosť rozhodnutia orgánu nižšieho stupňa, a to najmä nevymáhateľnosťou pohľadávky na zaplatenie úroku z omeškania a absenciou oprávnenia správcu dane vydávať vo vzťahu k daňovej povinnosti (ako pohľadávke, ktorá sa v zmysle ZKR mala uplatniť v reštrukturalizácii prihláškou) po skončení reštrukturalizácie akékoľvek rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania.

Nesprávnosť námietky vzťahujúcej sa k zániku oprávnenia správcu dane in casu vyrubiť úrok z omeškania žalovaný podoprel výlučne všeobecným konštatovaním, že správca dane postupoval pri vyrubovaní úroku z omeškania v súlade s ust. § 156 ods. 1 Daňového poriadku, zakotvujúcim všeobecnú povinnosť správcu dane vyrubiť úrok z omeškania, ktoré tvrdenie ale per se nie je spôsobilé (v kontexte predmetnej veci) vyvrátiť alebo spochybniť opačný interpretačný záver, ktorý prezentoval žalobca v odvolaní, a to nielen s poukazom na presah noriem insolvenčného práva (nevymáhateľnosť neprihláseného príslušenstva pohľadávok a akcesorita úroku z omeškania, účel reštrukturalizácie), ale aj noriem samotného Daňového poriadku. Nevysvetlenou v tejto súvislosti zostala predovšetkým námietka

týkajúca sa vzťahu špeciálnej normy zakotvenej v ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku stanovujúca povinnosť správcu dane vyrubiť úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa začatia reštrukturalizačného konania, čo je nepochopiteľné, keďže predmetné ustanovenie bolo aj v napádanom rozhodnutí opakovane citované bez toho, aby žalovaný z neho vyvodil akýkoľvek právny záver alebo bližšie odôvodnil napádané rozhodnutie v tom smere, ako môže byť rozhodnutie orgánu nižšieho stupňa správne a zákonné, keď sa ním vyrubuje úrok z omeškania (za omeškanie s plnením daňovej povinnosti, ktorá sa stala splatnou pred začatím reštrukturalizačného konania a teda nepochybne mala byť uplatnená v Reštrukturalizácii prihláškou), a to aj za obdobie po začatí reštrukturalizačného konania žalobcu. Pokiaľ by totiž takáto povinnosť správcu dane neexistovala, nie je možné nájsť žiadny racionálny dôvod, pre ktorý by zákonodarca ich vyrubenie limitoval práve do dňa začatia reštrukturalizačného konania (ust. § 156 ods. 2 piata veta v spojení s § 158 ods. 5 ... po povolení reštrukturalizácie správcu dane postuluje podľa osobitného predpisu).

Žalovaný svoje presvedčenie o správnosti a zákonnosti rozhodnutia orgánu nižšieho stupňa založil na právnom posúdení, podľa ktorého pohľadávku zodpovedajúcu úroku z omeškania nebolo možné uplatniť v reštrukturalizácii prihláškou, keďže vznikla až jeho vyrubením, t. j. rozhodnutím orgánu nižšieho stupňa s tým, že daný záver vyvodil z ust. § 2 písm. f), b) a ust. § 158 ods. 1 Daňového poriadku. Uviedol, že práve toto posúdenie žalovaného tvoriace právny základ napadnutého rozhodnutia je mylné.

Podľa ust. § 158 ods. 5 Daňového poriadku po povolení reštrukturalizácie správcu dane postupuje podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon č. 7/2005 Z. z., je žalobca presvedčený, že (prinajmenšom, avšak nie výhradne) v insolvenčnom rámci rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania nemá charakter skutočnosti konštituujúcej právo resp. tomu zodpovedajúcu verejnú subjektívnu povinnosť na jeho zaplatenie. Právo požadovať od daňového subjektu zaplatenie úroku z omeškania vzniká priamo na základe zákona výlučne v dôsledku omeškania so splnením daňovej povinnosti a rozhodnutie o jeho vyrubení výlučne autoritatívne deklaruje existenciu takejto povinnosti a stanovuje lehotu na jej splnenie (tzv. paričnú lehotu) a následne (v prípade nadobudnutia právoplatnosti) zakladá oprávnenie správcu dane jemu zodpovedajúce plnenie (postupmi pri správe daní normovanými pre mimoinsolvenčné pomery Daňovým poriadkom) vymáhať, nie však vznik pohľadávky v zmysle ZKR. V tejto súvislosti žalobca poukázal aj na právnu úpravu sankčného úroku podľa § 35b zákona č. 511/1992 Zb.

Žalobca v žalobe ďalej uviedol, že interpretačný záver, podľa ktorého má byť právny charakter úroku z omeškania roku v insolvenčných pomeroch determinovaný časom vydania rozhodnutia správcu dane (abstrahujúc od materiálnych predpokladov vzniku oprávnenia vydať rozhodnutie, t. j. vyrubiť úrok z omeškania), je podľa nášho právneho názoru potrebné odmietnuť ako nesprávny, a to z dôvodu, že vedie k prima facie absurdným interpretačným výsledkom. Nie je totiž možné nájsť dôvod, pre ktorý by pohľadávka na zaplatenie úroku z omeškania podľa Daňového poriadku vyplývajúca z určitého skutkového deja mohla, respektíve mala mať v insolvenčnom konaní rôzny právny režim (pohľadávka uplatňovaná prihláškou, prednostné pohľadávka, respektíve pohľadávka vzniknutá po skončení reštrukturalizácie) výlučne v závislosti od okamihu rozhodnutia správcu dane, a to o to viac v prípade, keď oneskorený výkon činnosti správcu dane (vo význame vydania rozhodnutia v čase viac vzdialenom od okamihu naplnenia predpokladov na jeho vydanie) by mal s ohľadom na insolvenčné konanie zakladať výhodnejšie postavenie z hľadiska vymožitelnosti vyrubovaného úroku z omeškania.

Povinnosť na zaplatenie sankcie vzniknutej v dôsledku omeškania so splnením daňovej povinnosti nepredstavuje v zmysle ZKR tzv. prednostnú pohľadávku ale naopak sa jedná o pohľadávku (nárok), ktorý sa (vo výške určenej do začatia reštrukturalizačného konania) v reštrukturalizácii uplatňuje prihláškou, čomu nasvedčuje právna úprava vyjadrená v ustanoveniach § 158 ods. 1 v spojení s ust. § 2 písm. b) a f) Daňového poriadku, nakoľko vyrubenie dane, ktorá nie je splatná (daňový subjekt ešte nie je povinný ju zaplatiť a orgány daňovej správy doposiaľ nie sú podľa hmotného daňového práva oprávnené jej zaplatenie od daňového subjektu požadovať), rozhodnutím správcu dane, už pojmovo neprichádza do úvahy.

Už zo znenia ustanovenia ust. § 156 ods. 2 tretej vety DP možno podľa presvedčenia žalobcu vyvodit' jednoznačný záver o potrebe uplatnenia prípadných úrokov z omeškania s plnením daňových povinností, ku ktorým došlo do začatia reštrukturalizačného konania prihláškou. Pokiaľ by totiž takáto povinnosť správcu dane neexistovala, nie je možné nájsť žiadny racionálny dôvod, pre ktorý by zákonodarca ich vyrubenie limitoval práve do dňa začatia reštrukturalizačného konania. Z ust. § 158

ods. 5 v znení „[p]o vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu“ -teda práva zodpovedajúce daňovým povinnostiam existujúcim v momente začatia reštrukturalizačného konania namiesto štandardných postupov pre mimoinsolvenčné situácie upravených Daňovým poriadkom uplatňuje ich prihláškou do reštrukturalizačného konania; a z ust. § 84 ods. 1 písm. g), v zmysle ktorého „[daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po úplnom splnení pohľadávok správcu dane vyplývajúcich z potvrdeného reštrukturalizačného plánu [...]; rovnako zanikajú aj pohľadávky, ktoré v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené, tieto pohľadávky alebo ich časti po skončení reštrukturalizácie nemožno dodatočne vyrubiť“.

Keďže jediným účelom vydania a existencie napádaného rozhodnutia a rozhodnutia orgánu nižšieho stupňa je dosiahnutie splnenia ním uloženej nevymáhateľnej povinnosti (t.j. zaplata úroku z omeškania, alebo jeho iného zániku napr. v podobe použitia preplatkov či nadmerného odpočtu na DPH, za zdaňovacie obdobia po skončení reštrukturalizácie na jeho kompenzáciu, ku ktorým došlo aj vo vzťahu k Úroku z omeškania), je otázku (ne)vymáhateľnosti úroku z omeškania nutné skúmať v rámci posudzovania zákonnosti jeho vyrubenia. Sme presvedčení, že nemôže existovať povinnosť správcu dane vyrubiť úrok z omeškania bez následnej a s tým spojenej povinnosti jeho vymáhania, keďže existencia povinnosti správneho orgánu vydať nevykonateľné rozhodnutie je prima facie neodôvodniteľná a absurdná a navyše v priamom rozpore s požiadavkou na efektívnu a hospodárnu správu daní, na ktorej má štát nepochybný záujem.

Uviedol, že podľa presvedčenia žalobcu je zjavne nesprávny a neudržateľný napadnutým rozhodnutím proponovaný záver žalovaného, „že v lehote do 28. 07. 2013 nebolo možné uvedený nedoplatok [i.e. Daňovú povinnosť] prihlásiť do reštrukturalizácie, pretože nedoplatok ešte neexistoval a že nedoplatok vznikol až na základe podaného Hlásenia, ktoré bolo podané po uplynutí zákonom ustanovenej lehoty, t. j. až dňa 23. 10. 2013“. Nesprávnosť uvedeného záveru žalovaného podľa presvedčenia žalobcu plynie už z dikcie ust. § 49 ods. 1 prvej a druhej vety zákona číslo 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 30. 04. 2013, ktorý zjavne neviaže vznik povinnosti zaplatiť daň a čas pre jej splnenie (splatnosť) na deň faktického podania hlásenia, ale na objektívnu, hmotným právom stanovenú, lehotu na jeho podanie, ktorá in casu s určitosťou uplynula ešte pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu. Konštatoval, že daňová povinnosť sa stala splatnou 30. 04. 2013 (teda pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu), dňom 01. 05. 2013 sa stala daňovým nedoplatkom a preto mala byť správcou dane v zmysle ust. § 158 ods. 3 (a contrario) v spojení s ust. § 158 ods. 5 Daňového poriadku uplatnená v Reštrukturalizácii prihláškou. Podľa presvedčenia žalobcu nemôže byť rozumných pochyb o nezákonnosti rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania, keďže tento bol vyrubený za obdobie, ktorého počiatok je síce predpokladaný zákonom (deň nasledujúci po dni splatnosti daňovej povinnosti) avšak koniec namiesto Daňovým poriadkom normovaného dňa začatia reštrukturalizačného konania bol určený na dni, z ktorých prvý nastal viac ako jeden a posledný takmer štyri roky po dni začatia reštrukturalizačného konania žalobcu. K zániku Daňovej povinnosti nemohlo dôjsť a nedošlo tak, ako to vyplýva z napádaného rozhodnutia (t. j. úhradami žalobcu realizovanými v čase a výške. Napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu. Skutkové zistenie, že k (postupnému) zániku daňovej povinnosti malo dôjsť práve spôsobom plynúcim z napádaného rozhodnutia, si žalobca nevie rozumne vysvetliť, keďže žalobca platby označené v bode (42) žaloby správcovi dane s cieľom splnenia Daňovej povinnosti nepoukázal. Podľa jemu dostupných informácií malo k zániku Daňovej povinnosti dôjsť v časti 4.369,23 EUR na základe použitia preplatku, ktoré bolo žalobcovi notifikované listinou vydanou správcou dane a označenou ako „oznámenie o použití preplatku“ č. 21165056/2015 zo dňa 04. 11. 2015 (sp. zn. 26S/28/2015), a v časti 51.292,45 eur na základe použitia nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty, ktoré bolo žalobcovi notifikované listinou vydanou správcou dane a označenou ako „oznámenie o použití nadmerného odpočtu“ číslo 100355982/2017 zo dňa 24. 02. 2017, zrušenia ktorých opatrení sa žalobca domáhal resp. domáha v správnom súdnictve (sp. zn. 11S/72/2017).

Táto takmer identická vec už bola na Krajskom súde v Nitre rozhodnutá, a to rozsudkom sp. zn. 26S/28/2015 zo dňa 14. 06. 2018 (právoplatným dňa 17. 10. 2018) s výrokom o zrušení napadnutého opatrenia, ktorým žalovaný oznámil žalobcovi, že preplatok vo výške 4.369,23 eur, ktorý vznikol na dani z príjmov právnickej osoby sa použije na úhradu daňovej povinnosti vo výške 4.369,23 eur. Okrem toho môže definičné znaky súvisiacej žaloby spĺňať aj žaloba, na podklade ktorej je na Krajskom súde v Nitre vedené konanie pod sp. zn. 11S/72/2017, keďže jeho predmetom je preskúmanie zákonnosti opatrenia Daňového úradu Nitra označeného ako „oznámenie o použití nadmerného odpočtu“ číslo

100355982/2017 zo dňa 24. 02. 2017 obsahom ktorého žalovaný, postupujúc v zmysle ust. § 79 ods. 1 a 7 Daňového poriadku oznámil žalobcovi, že časť nadmerného odpočtu vo výške 127.883,28 eur, ktorý Žalobcovi vznikol na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 v celkovej výške 194.617,20 eur, sa použije (okrem iných) aj na úhradu Daňovej povinnosti vo výške 51.292,45 eur.

IV.

A/

6. Žalovaný podal v predmetnej veci písomné vyjadrenie, v ktorom navrhol žalobu zamietnuť. Uviedol, že daňový subjekt (žalobca) dňa 23. 10. 2013 podal Hlásenie o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2012 ev. č. 6/19785856/2013. Hlásenie za zdaňovacie obdobie 2012 bol povinný podať v zákonom stanovenom termíne v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“), t. j. do konca apríla po uplynutí zdaňovacieho obdobia, teda do 30. 04. 2013.

Hlásenie žalobca podal až dňa 23. 10. 2013 ev. č. 6/19785856/2013 (príloha č. 1). V Hlásení na str. 2 na r. 10 žalobca uviedol daňový nedoplatok vo výške 62.255,04 eura. Súčasne podal žalobca dňa 23. 10. 2013 aj Prehľad o príjmoch zo závislej činnosti číslo 6/19761328/2013, kde uviedol na riadku 7 Odvodová povinnosť - preddavky na daň suma 62.255,04 eura, následne v ten istý deň podal Opravný prehľad č. 6/19762147/2013 a na r. 7 Odvodová povinnosť - uviedol znovu preddavky na daň suma 62.255,04 eura. Podaným Opravným prehľadom nezmenil - neupravil svoju odvodovú povinnosť. Z tejto argumentácie jednoznačne vyplýva, že správca dane sa len v momente podania Hlásenia o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2012 žalobcom, dňa 23. 10. 2013 dozvedel o nesplnení si jeho odvodovej povinnosti v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, t. j. do konca apríla po uplynutí zdaňovacieho obdobia, teda do 30. 04. 2013.

Pohľadávka z vyrubeného úroku z omeškania v zmysle zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov (ďalej aj „ZKR“) nemohla byť do reštrukturalizácie prihlásená v lehote do 28. 07. 2013 s prihladením na ustanovenie § 158 ods. 1 zákona Daňového poriadku, nakoľko vznikla až 12. 10. 2018 (nedoplatkom sa stal dňa 13. 10. 2018). Z uvedeného je zrejmé, že pohľadávka vznikla až po možnom prihlásení do reštrukturalizácie v lehote do 28. 07. 2013. Žalovaný naďalej trvá na tom, že reštrukturalizačný plán je záväzný len na pohľadávky, ktoré sú prihlásené resp. mohli byť prihlásené podľa § 121 ZKR. Daňová povinnosť na závislej činnosti za rok 2012 tieto znaky nespĺňa, pretože výška dane bola určená až podaním Hlásenia za rok 2012 dňa 23. 10. 2013 a týmto dňom vznikol daňový nedoplatok. Správca dane dňa 22. 05. 2018 vydal rozhodnutie č. 101019077/2018, ktorým vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku v celkovej sume 31.201,00 eur. Výpočet úroku je uvedený v odôvodnení rozhodnutia (§ 156 ods. 2 DP).

Žalovaný je toho názoru, že povinnosť zaplatiť úrok z omeškania vznikne daňovému subjektu až momentom, keď správca dane úrok z omeškania vyrubí rozhodnutím. Úrok z omeškania sa teda stane splatným až jeho vyrubením, t. j. až keď správca dane v rozhodnutí o vyrubení úroku z omeškania určí jeho výšku a splatnosť. Uloženie predmetnej sankcie, majúcej povahu peňažného plnenia (úrok z omeškania), sleduje účel vymáhania určitej procesnej povinnosti, a preto je aj aktom donucovacej povahy, t. j. má povinnosť prinútiť daňový subjekt, aby porušované pravidlá vyžadované zákonom dodržiaval. Predmetná sankcia bola vyrubená žalobcovi práve za porušenia si plnenia svojich povinností.

Správca v tomto konkrétnom prípade rozhodol o vyrubení úroku z omeškania dňa 22. 05. 2018, vydal rozhodnutie o úroku z omeškania č. 101019077/2018, určil výšku 31.201,00 eur a splatnosť nastala dňa 12. 10. 2018. Podľa § 156 ods. 2 daňového poriadku správca dane musí vyrubiť sankčný úrok a takto vyrubený sankčný úrok musí vzniknúť (musí byť splatný), aby správca dane mohol do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie vzniknutý úrok z omeškania prihláškou prihlásiť. Existencia jeho vzniku je podmienkou, aby podľa § 2 písm. f) daňového poriadku vznikol daňový nedoplatok.

B/

7. Žalobca vo svojej replike k vyjadreniu žalovaného, v podaní zo dňa 24. 04. 2019 v podstate iba zopakoval svoje argumenty nezákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného a naďalej trval na podanej žalobe. Rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania nenapĺňa základný pojmový znak konštitutívneho rozhodnutia, ktorým je vytvorenie novej hmotnoprávnej situácie. Účinky takéhoto rozhodnutia vo sfére daňového subjektu majú výhradne procesnú povahu, z hmotnoprávneho hľadiska však nezakladajú žiadnu povinnosť, ktorú by daňový subjekt nemal už predtým. Žalovaný sám vo Vyjadrení cituje a opakovane poukazuje na ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého je správca dane oprávnený vyrubiť úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa začatia reštrukturalizačného konania. Z pohľadu žalobcu napádané rozhodnutia nemôžu obstáť už len z dôvodu, že sú v očividnom a flagrantnom rozpore s jasným znením označeného ustanovenia, keďže z nevysvetliteľných (a zároveň, hoc odchylenie od jeho jazykového vyjadrenia by si od orgánov daňovej správy bezpochyby vyžadovalo obzvlášť dôkladné odôvodnenie, doposiaľ ani náznakom nevysvetlených) dôvodov je vyrubovaný úrok odo dňa splatnosti daňovej povinnosti, avšak nie do začatia reštrukturalizačného konania žalobcu (22. 05. 2013) ale do dňa „úhrad“, ktoré nastali v rokoch 2014 až 2016 (teda po skončení reštrukturalizácie žalobcu). Keďže daňová povinnosť sa v dôsledku jej neuplatnenia prihláškou a potvrdenia reštrukturalizačného plánu žalobcu a skončenia reštrukturalizácie (07. 02. 2014) v zmysle ust. § 155 ods. 2 ZKR stala nevymáhateľnou a podľa ust. § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku zanikla, žiadal žalobe vyhovieť.

8. Žalobca v doplňujúcom stanovisku k replike zo dňa 26. 08. 2019 opätovne poukázal na žalobné dôvody nezákonnosti napadnutého opatrenia a na svoju argumentáciu vedúcu k potrebe zrušenia napadnutého rozhodnutia, ktorú podoprel tiež poukazom na rozsudok vydaný Krajským súdom v Nitre pod č. k. 26S/28/2015-63 zo dňa 14. 06. 2018 v právne takmer identickej veci v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydaného pod sp. zn. 6Sžfk/54/2018 dňa 11. 06. 2019, ktorým bola zamietnutá kasačná sťažnosť správcu dane, ktorý v prílohe tohto podania predložil konajúcemu správne mu súdu v kópii, odôvodnenie ktorého (s poukazom na obdobné argumenty, ako uvádzal žalobca v súdnej veci) potvrdzuje dôvodnosť žaloby.

Právny zástupca žalobcu svoju argumentáciu doplnil odkazom na nález Ústavného súdu SR I.US 41/2020, ktorý potvrdzuje jeho právne závery uvedené v žalobe. Kópiu predložil v konaní 11S/145/2019 (skutkovo totožná vec).

9. Uznesením č. k. 11S/231/2018 - 77 zo dňa 22. 08. 2019 súd konanie prerušil do právoplatného skončenia konania vedeného na tunajšom súde pod sp. zn. 11S/72/2017. Citovaný rozsudok nadobudol právoplatnosť dňa 19. 05. 2020. Uznesením č. k. 11S/231/2018-131 zo dňa 01. 06. 2020 súd rozhodol o pokračovaní v konaní.

10. Z rozsudku č. k. 11S/72/2017-220 z 29. 01. 2020 vyplýva, že predmetom súdneho prieskumu bolo „Oznámenie o použití nadmerného odpočtu“, ktorým správca dane 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 vo výške 127.883,28 eur, ktorý vznikol na dani z pridanej hodnoty dňa 21. 02. 2017 vo výške 194.617,20 eur za zdaňovacie obdobie október 2016 sa použije na úhradu daňového nedoplatku (niekoľkých tam uvedených v bode 9. Vrátane
- daňovej povinnosti na dani zo závislej činnosti v sume 51.292,45 eur na základe opravného prehľadu č. 6/19762147/2013 zo dňa 23. 10. 2013 za zdaňovacie obdobie december 2012, splatný dňa 30. 04. 2013 v pôvodnej výške 62.255,04 eur.

V.

11. Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný (§ 10, § 13 ods. 1 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného uvedené v záhlaví tohto rozsudku ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu na pojednávaní (v neprítomnosti žalobcu, ktorý svoju neúčasť ospravedlnil) a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná, preto bolo potrebné rozhodnúť tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku a žalobu podľa § 191 ods. 1 písm. c) Správneho súdneho

poriadku zamietnuť. 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.

12. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy SR štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktoré ustanoví zákon.

13. Podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31. 07. 2013), úrok z omeškania správca dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane : a) daň alebo rozdiel dane, b) preddavok na daň, c) splátku dane, d) vybraný preddavok na daň, e) daň vybranú zrážkou, f) zrazenú sumu na zabezpečenie dane.

Podľa § 156 ods. 2, veta piata až siedma, Daňového poriadku, správca dane vyrubí úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa § 55 alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania; pri podaní dodatočného daňového priznania správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy do dňa podania dodatočného daňového priznania. Úrok z omeškania z nezaplatennej dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

Podľa § 158 ods. 1 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31. 07. 2013), daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku.

Podľa § 2 písm. f/ Daňového poriadku (v znení účinnom do 31. 07. 2013), na účely tohto zákona sa rozumie daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane.

Podľa § 158 ods. 3 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31. 07. 2013), 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.

Podľa § 158 ods. 5 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31. 07. 2013), po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu.

Podľa § 84 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku (v znení od 01. 01. 2012), 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 § 2 písm. b/, e/, f/ Daňového poriadku (v znení účinnom do 31. 07. 2013),
b) daňou daň podľa osobitných predpisov vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov a miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu,
e) daňovou pohľadávkou pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak,
f) na účely tohto zákona sa rozumie daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane.

14. Podľa § 113 ods. 3 ZoKR (v znení účinnom do 31. 10. 2013), o začatí reštrukturalizačného konania súd vydá uznesenie, ktoré bezodkladne zverejní v Obchodnom vestníku; zverejnením uznesenia v Obchodnom vestníku sa začína reštrukturalizačné konanie. Iné rozhodnutia alebo písomnosti súdu vydané pred začatím reštrukturalizačného konania sa v Obchodnom vestníku nezverejňujú.

Podľa § 114 ods. 1 písm. f/ ZoKR (v znení účinnom do 31. 10. 2013), začatie reštrukturalizačného konania má tieto účinky: pohľadávku, ktorá sa v reštrukturalizácii uplatňuje prihláškou, nemožno voči dlžníkovi započítať.

Podľa § 120 ods. 1 ZoKR (v znení účinnom do 31. 10. 2013), 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 § 120 ods. 2 ZoKR (v znení účinnom do 31. 10. 2013), pohľadávky, ktoré vznikli voči dlžníkovi počas reštrukturalizačného konania, pracovnoprávne nároky, na ktoré nárok vznikol za obdobie kalendárneho mesiaca, v ktorom došlo k začatiu reštrukturalizačného konania, odmena správcu a nepeňažné pohľadávky sa v reštrukturalizácii neuplatňujú prihláškou (ďalej len "prednostné pohľadávky"). Na prednostné pohľadávky nepôsobia účinky začatia reštrukturalizačného konania ani sa nezahŕňajú do reštrukturalizačného plánu, ibaže s tým ich veritelia súhlasia.

Podľa § 121 ZoKR (v znení účinnom do 31. 10. 2013), prihláška sa podáva v jednom rovnopise u správcu, pričom správcovi musí byť doručená do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie. Na prihlášku doručenú po lehote sa neprihliada. Ustanovenie § 28 ods. 6 sa použije primerane.

Podľa § 155 ods. 2 ZoKR (v znení účinnom do 31. 10. 2013), 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.

Podľa § 155 ods. 2 ZoKR, 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.

16. Podľa § 49 ods. 2 prvej a druhej vety zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 30. 04. 2013, daňové priznanie sa podáva do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia a hlásenie sa podáva do konca apríla po uplynutí zdaňovacieho obdobia, ak tento zákon neustanovuje inak; prehľad sa podáva do konca kalendárneho mesiaca, za predchádzajúci kalendárny mesiac. V lehote na podanie daňového priznania je povinný daňovník, dedič alebo osoba podľa osobitného predpisu daň aj zaplatiť.

17. Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného číslo 101824620/2018 zo dňa 17. 09. 2018 ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra, kontaktné miesto Zlaté Moravce (ďalej „správca dane“) číslo 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018 o vyrubení úroku z omeškania v sume 31.201,00 eur podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov za nezaplatenie danej z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

18. Podstatou žalobných námietok uvedených v žalobe, ktorým sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného je zodpovedanie právnej otázky, či možno úrok z omeškania za nezaplatenie danej z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2012 (splatnej do 30. 04. 2013), považovať za daňový nedoplatok ako samostatnú pohľadávku a teda či v tejto súvislosti možno úrok z omeškania, ktorý nebol uplatnený prihláškou v reštrukturalizačnom konaní, dodatočne vyrubiť, po skončení reštrukturalizácie žalobcu (07. 02. 2014 potvrdený reštrukturalizačný plán žalobcu).

19. Z administratívneho spisu žalovaného mal správny súd za preukázané a medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že uznesením Okresného súdu Nitra sp. zn. 32R/3/2013 vydanými dňa 15. 05. 2013 zverejneným v Obchodnom vestníku č. 97/2013, časť konkurzy a reštrukturalizácie, zo dňa 22. 05. 2013 bolo voči žalobcovi začaté reštrukturalizačné konanie, dňa 21. 06. 2013 zverejneným v Obchodnom vestníku č. 124/2013, časť konkurzy a reštrukturalizácie, uznesením zo dňa 28. 06. 2013 bola povolená reštrukturalizácia žalobcu a dňa 31. 01. 2014 zverejneným v Obchodnom vestníku č. 26/2014, časť konkurzy a reštrukturalizácie, uznesením zo dňa 07. 02. 2014 bol potvrdený reštrukturalizačný plán žalobcu prijatý schvaľovacou schôdzou dňa 10. 01. 2014 a súčasne skončená reštrukturalizácia.

20. Žalovaný tvrdí, že pohľadávka o vyrubení úroku z omeškania napadnutým rozhodnutím nemohla byť v zmysle zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov do reštrukturalizácie prihlásená v lehote do 28. 07. 2013 s prihladením na ustanovenie § 158 ods. 1 zákona Daňového poriadku, nakoľko pohľadávka vznikla až po možnom prihlásení do reštrukturalizácie v lehote do 28. 07. 2013, vydaním rozhodnutia dňa 22. 05. 2018 (splatného 12. 10. 2018), pretože výška dane bola určená až podaním Hlásenia za rok 2012 daňovým subjektom dňa 23. 10. 2013 a týmto dňom vznikol daňový nedoplatok.

21. V danej veci správny súd zistil a mal za preukázané, že žalobcovi bol úrok vyrubený rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101019077/2018 dňa 22. 05. 2018, ktoré bolo potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky číslo 101824620/2018 zo dňa 17. 09. 2018. Z oboch rozhodnutí vyplýva, že daňový subjekt (žalobca) podal dňa 23. 10. 2018 hlásenie o vyúčtovaní dani a úhrnného príjmu zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2012 s odvodovou povinnosťou vo výške 261.192,15 eur, odvedenými preddavkami vo výške 198.937,11 eur a s daňovým nedoplatkom v sume 62.255,04 eur.

22. Daňová povinnosť žalobcu ako daňového subjektu bola splatná v lehotách podľa § 49 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. (nepochybne aj vznikla najneskôr) dňa 30. 04. 2013. Rozhodnutie správcu dane obsahuje rozpis úhrad daňovej povinnosti a výpočet úroku z omeškania podľa § 156 daňového poriadku a nasl. odo dňa splatnosti dane, t. j. od 30. 04. 2013 až po úhradu poslednej platby 21. 02. 2017 (žalobcom spochybnená a nepreukázaná s poukazom iba na konania vedené na tunajšom súde pod sp. zn. 26S/28/2015 a 11S/72/2017).

23. Teda podstatnou je otázka nevymáhateľnosti úroku z omeškania, ktorý sa viaže na nesplnenie zákonnej povinnosti daňového subjektu (žalobca) vyplývajúcej z ust. § 49 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, ak jej nesplnenie nastalo v dobe pred začatím reštrukturalizácie žalobcu a posúdenie zákonnosti jeho vyrubenia po skončení reštrukturalizácie žalobcu, pričom nie je spornou na prvom mieste otázka existencie takéhoto daňového nedoplatku, ale najmä otázka vzťahu noriem upravujúcich insolvenčné konania (zákon o konkurze a reštrukturalizácii) k Daňovému poriadku.

24. Daňový poriadok v ustanovení § 2 vymedzuje pojmy daň, daňová pohľadávka a daňový nedoplatok, vrátane úroku z omeškania (písm. b). Najvyšší súd SR v rozhodnutí zo dňa 23. 05. 2017 sp. zn. 1Sžf/2/2016 uviedol, že: „Pre Najvyšší súd je z logického výkladu hore uvedených pojmov nepochybné, že zákonodarca v prípade pojmu daňová pohľadávka pod tento pojem zahŕňa nielen samotnú daň ako istinu ale (viď kumulatívny význam slova „vrátane“) aj ďalšie jej súčasti, t. j. úroky, pokuty ako aj úrok z omeškania.“

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

25. Je potrebné uviesť a zdôrazniť, že vo vzťahu k Daňovému poriadku je nutné zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov označiť za lex specialis (§ 158 ods. 5 Daňového poriadku) so všetkými právnymi dôsledkami, čo žalovaný, resp. správca dane pri vydávaní rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku nerešpektoval a v napadnutom rozhodnutí nevysvetlil prečo daňový nedoplatok (pohľadávku) žalobcu za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2012 (splatnej do 30. 04. 2013), v zmysle § 120 ZKR neprihlásil do reštrukturalizačného konania, čo je podmienkou pre sankčný postup podľa § 156 Daňového poriadku.

26. Z ust. § 120 zákona č. 7/2005 Z. z. vyplýva, ktoré záväzky dlžníka voči veriteľom, v insolvenčnom procese formou reštrukturalizačného konania, sa v reštrukturalizácii neuplatňujú prihláškou a zároveň na nepôsobia účinky začatia reštrukturalizačného konania, medzi ktoré patrí aj nemožnosť započítania pohľadávky voči dlžníkovi upravuje zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a ide o

tzv. prednostné pohľadávky. Medzi takéto pohľadávky patria podľa § 120 ods. 2 ZoKR okrem iného pohľadávky, ktoré vznikli voči dlžníkovi počas reštrukturalizačného konania.

27. Z ust. § 120 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. naopak vyplýva, že druhú skupinu tvoria tie pohľadávky, ktoré sa v reštrukturalizácii uplatňujú prihláškou, a na ktoré sa vzťahujú aj účinky začatia reštrukturalizačného konania.

28. Daňový poriadok v ust. § 158, § 159 obsahuje osobitné ustanovenia pre konkurz a reštrukturalizáciu. V ustanovení § 158 ods. 3 Daňového poriadku je vo vzťahu k § 120 ods. 2 ZoKR výslovne určené, aký daňový nedoplatok (z hľadiska času vzniku) sa považuje (na účely ustanovenia § 120 ods. 2 ZoKR,) za pohľadávku vzniknutú po začatí reštrukturalizačného konania. Za pohľadávku vzniknutú po začatí reštrukturalizačného konania sa považuje len taký daňový nedoplatok, ktorý vznikol v deň začatia reštrukturalizačného konania alebo po začatí reštrukturalizačného konania. A contrario potom taký daňový nedoplatok, ktorý vznikol pred dňom začatia reštrukturalizačného konania je nutné považovať za pohľadávku vzniknutú pred začatím reštrukturalizačného konania.

29. Správny súd považuje za potrebné uviesť, že každá právna norma má svoj zmysel a účel, ktorý možno vyvodiť predovšetkým z autentických dokumentov, hovoriacich o vôli a zámeroch zákonodarcu (napr. dôvodová správa k zákonu, priebeh rozpravy v parlamente pri prijímaní návrhu zákona). Správne pochopenie zmyslu právnej normy je základom jej správnej aplikácie. Interpretáciou právnej normy sa vo všeobecnosti rozumie objasnenie zmyslu a obsahu platných právnych noriem, vyjadrených v normatívnych právnych aktoch, za účelom ich správneho pochopenia a používania. Výklad právneho predpisu možno chápať aj ako logický postup smerujúci k poznaniu skutočnej vôle zákonodarcu.

30. Teleologický výklad (e ratione legis) je výklad účelový, ktorý má zabezpečiť nájdenie účelu a zmyslu právnej normy. Teleologický výklad skúma, aký bol úmysel zákonodarcu a aký je účel rozoberanej právnej normy. Jedná sa o významný výklad, ktorý "kráča s duchom doby", v ktorej je realizovaný. Výklad začína pri slovách zákona, pokračuje systematickými súvislosťami, všíma si genézu zákona a jeho zavŕšením je poznanie účelu zákonného ustanovenia. Teleologický výklad nachádza svoje uplatnenie v prípadoch, kde sa jedná o výklad do istej miery nekonkrétnych a rôzne interpretovaných právnych predpisov.

31. V právnej metodológii sa rozlišuje medzi subjektívnou a objektívnou teleológiou. Subjektívna teleológia sa zaoberá účelom, čo zamýšľal zákonodarca pri tvorbe právnej normy, naproti tomu objektívna teleológia skúma otázku účelu, a teda ktoré účely sú objektívne správne, ktoré je rozumné sledovať. V oboch prípadoch by sa mal v zisťovaní účelu aplikovať princíp ústretovosti, t. j. že právo by sa malo interpretovať čo najbližšie objektívnemu verejnému záujmu.

32. Niet potom pochyb, že žalovaný už 30. 04. 2013 mal vedomosť o porušení povinnosti daňového subjektu na dani z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roku 2012 v zmysle ust. § 49 ods. 1, 2 prvej a druhej vety zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 30. 04. 2013 a o tom, že voči žalobcovi bolo začaté reštrukturalizačné konanie dňa 22. 05. 2013 (§ 113 ods. 3 ZoKR). K tomuto dátumu mal vedomosť i o výške daňového nedoplatku v sume 62.255,04 eur, ktorý vznikol pred začatím reštrukturalizačného konania a žalovaný ho neprihlásil prihláškou do reštrukturalizačného konania za účelom dosiahnutia uspokojenia postupom podľa ust. § 158 ods. 5 Daňového poriadku v spojení s § 120 ods. 1, 2 ZoKR.

33. Z vyjadrenia žalovaného vyplýva, že si bol vedomý začatia reštrukturalizačného konania dňa 22. 05. 2013 a následnej povinnosti postupu podľa špeciálneho právneho predpisu, ktorým je zák. č. 7/2005 Z. z., v ktorom uviedol, že: „Začatie reštrukturalizačného konania má účinky, ktoré sú citované v § 114 ods. 1 zákona o konkurze a reštrukturalizácii č. 7/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov. Okrem iného je v citovanom paragrafe uvedené, že pre pohľadávky, ktoré sa v reštrukturalizácii uplatňujú prihláškou, nemožno začať konanie o výkon rozhodnutia alebo exekučné konanie na majetok patriaci dlžníkov“.

34. Žalovaný po zistení, že žalobca ako daňový subjekt si do 30.04.2013 nesplnil svoju daňovú povinnosť daň z príjmu nezaplatil, nepostupoval podľa špeciálneho právneho predpisu, ktorým je zákona č. 7/2005 Z. z., podľa ktorého mal ako súčasť daňového nedoplatku uplatňovať v zmysle § 156 ods. 1, 2 v spojení s § 2 Daňového poriadku aj úrok z omeškania (...“alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania.....

úrok z omeškania z nezaplatennej dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne“), ale po začatí reštrukturalizačného konania dňa 22. 05. 2013, hoci k tomuto dátumu mal vedomosť i o výške daňového nedoplatku ktorý vznikol pred začatím reštrukturalizačného konania a žalovaný ho neprihlásil prihláškou do reštrukturalizačného konania za účelom dosiahnutia uspokojenia postupom podľa ust. § 158 ods. 5 Daňového poriadku v spojení s § 120 ods. 1, 2 ZoKR.

35. Pohľadávky bolo možné prihlásiť do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie, v danom prípade do 28. 07. 2013, čo žalovaný vo vyjadrení k žalobe ani nepopiera. Správca dane rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vydal 22. 05. 2018, teda zjavne po skončení reštrukturalizačného konania, ukončené uznesením zo dňa 31. 01. 2014 (zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 07. 02. 2014), ktorým bol potvrdený reštrukturalizačný plán žalobcu prijatý schvaľovacou schôdzou dňa 10. 01. 2014.

36. Záver žalovaného, že výška dane bola určená až podaním Hlásenia za rok 2012 daňovým subjektom dňa 23. 10. 2013 a týmto dňom vznikol daňový nedoplatok a pohľadávka o vyrubení úroku z omeškania napadnutým rozhodnutím preto nemohla byť v zmysle zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov do reštrukturalizácie prihlásená v lehote do 28. 07. 2013 s prihliadnutím na ustanovenie § 158 ods. 1 zákona Daňového poriadku, je nesprávny a v rozpore s ust. § 158 ods. 5 Daňového poriadku v spojení s § 120 ods. 1, 2 ZoKR, keď žalovaný uprednostnil daňový poriadok pred zákonom č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov pri zabezpečení svojej pohľadávky. Jeho nesprávne právne posúdenie vzťahu uvedených právnych predpisov spočíva v nesprávnom výklade charakteru pohľadávky podľa § 2 písm. b) Daňového poriadku, ktorej základom je daň podľa § 49 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmu, vrátane úroku z omeškania podľa § 156 Daňového poriadku ale len do začatia reštrukturalizačného konania daňového subjektu (žalobcu), čo bolo dňa 22. 05. 2013, v spojení s ust. § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku a zákona č. 7/2005 Z. z. o jej nevyhmáateľnosti, nakoľko zanikla.

37. Ustanovenie § 140 SSP dáva súdu možnosť skráteného odôvodnenia s odkazom na totožný rozsudok, v ktorom už bol právny problém vyriešený. Totožný predmet konania sa rozumie druhovo totožný (obdobný) predmet konania, ktorý ale nevytvára prekážku rei iudicatae alebo prekážku litispendencie. Ide o predmet konania, ktorý sa týka rovnakého právneho problému a formálne sa líši iba číslom konania.

38. V preskúmanom prípade ide o totožný predmet konania a účastníkov konania vo veci prejednávanej na tunajšom krajskom súde a rozhodnutej rozsudkom č. k. 26S/28/2015-63 dňa 14. 06. 2018 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR č. k. 6Sžfk/54/2018-141 zo dňa 11. 06. 2019, ktorý zamietol kasačnú sťažnosť žalovaného. O žalobných bodoch žalobcu bolo rozhodnuté v tejto veci (i vo veci vedenej pod sp. zn. 11S/72/2017 a č. 11S/261/2018) a účastníkom konania je známy postoj správneho i kasačného súdu k uvedenému problému.

39. Pokiaľ ide o vyrubenie úroku z omeškania rozhodnutím správcu dane po začatí, resp. skončení reštrukturalizačného konania (v danom prípade rozhodnutie č. 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018) judikatúra kasačného súdu nerieši túto právnu otázku jednotne. Poukazuje na to i kasačný súd v rozsudku č. 5Sžfk/73/2017 zo dňa 31. 07. 2019: „kasačný súd poznamenáva, že ani súvisiacu otázku právnej povahy úrokov z omeškania v kontexte možnosti (zákonosti) ich vyrubenia rozhodnutím, ktoré nadobudlo právoplatnosť až po začatí, resp. skončení reštrukturalizačného konania, neriešil dosiaľ kasačný súd jednotne. Časť judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudky 2Sžf/90/2016, 5Sžfk/8/2017, 6Sžfk/47/2015) sa prikláňa k názoru, ktorý prezentoval aj krajský súd, teda že pohľadávka zodpovedajúca úrokom z omeškania vzniká až právoplatným rozhodnutím príslušného orgánu (správcu dane), preto nejde o pohľadávku, ktorá by pred jej vyrubením mohla zaniknúť v dôsledku reštrukturalizácie. Iný judikatúrny smer (napr. rozsudky sp. zn. 10Sžfk/23/2018, 1Sžf/2/2016, 1Sžfk/10/2016) však zdôrazňuje akcesorický charakter úrokov z omeškania, ktoré vznikajú aj bez ich vyrubenia, pričom by sa pričilo charakteru a účelu reštrukturalizačného konania, keby ich správca dane mohol takto dodatočne vyrubovať. Popiera tiež konštitutívne účinky vyrubenia úrokov.

V súdnej veci navyše ide o špecifický problém, keď sa nepreskúmava rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania, ale použitie daňového preplatku (pohľadávky sťažovateľa) na úhradu (započítanie) vyrubeneho úroku ako daňového nedoplatku (daňového dlhu sťažovateľa), pričom nie je spornou na

prvom mieste otázka (pôvodnej) existencie takéhoto daňového nedoplatku, ale jeho nevymáhateľnosť. Pritom aj vo vyššie uvedených súdnych rozhodnutiach pripúšťajúcich vyrubenie úrokov z omeškania po schválení reštrukturalizačného plánu sa zdôrazňuje, že sa súdny prieskum týkal iba samotných rozhodnutí o vyrubení úroku.

Kasačný súd sa domnieva, že je namieste zohľadniť účel a zákonný koncept reštrukturalizačného konania, ako i fakt, že úroky z omeškania nie sú sankciami, ktorých výška by záležala na voľnom uvážení správneho orgánu, ale je vo všeobecnosti determinovaná len zákonom ustanovenou sadzbou, výškou omeškanej daňovej povinnosti a dĺžkou tohto omeškania. Podľa kasačného súdu sa to odráža aj v terminológii Daňového poriadku, v zmysle ktorej sa úroky z omeškania vyrubujú (obdobne ako zistená vlastná daňová povinnosť) a nie ukladajú (ako napríklad pokuty).“

40. Správny súd je toho názoru, že Najvyššieho súdu SR v rozsudku č. k. 6Sžfk/54/2018-141 zo dňa 11. 06. 2019 dal odpoveď na základnú otázku vzťahu noriem upravujúcich insolvenčné konania (zákon o konkurze a reštrukturalizácie) k Daňovému poriadku a otázke (ne)vymáhateľnosti sporných pohľadávok. Kasačný súd námietku žalovaného (sťažovateľ), že: „pohľadávku zodpovedajúcu nedoplatku na závislej činnosti za zdaňovacie obdobie december 2012 nebolo možné prihlásiť prihláškou do reštrukturalizačného konania, začatého dňa 23. mája 2013, nakoľko žalobca podal prehľad za zdaňovacie obdobie december 2012, ako aj hlásenie za zdaňovacie obdobie 2012 až dňa 23. októbra 2013, t. j. po zákonom stanovenej lehote, čím sa mal dopustiť správneho deliktu v zmysle § 154 ods. 1 písm. j/ Daňového poriadku, nemá vplyv na správnosť záverov správneho súdu“, vyhodnotil ako nedôvodnú a v kasačnom rozsudku uviedol:

„Pre posúdenie, či daňový nedoplatok na dani z príjmu zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie december 2012 vo výške 4 369,23 € je pohľadávkou daňového orgánu, je potrebné vychádzať z § 2 písm. f) zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31. júla 2013, keď tento nedoplatok (po lehote splatnosti po 30. apríli 2013) je potrebné považovať za pohľadávku na účely konkurzu a reštrukturalizácie s poukazom na § 158 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, keď zákon pre definíciu pohľadávky pre účely reštrukturalizácie (daňový nedoplatok) nevyžaduje splnenie ďalších zákonných podmienok (podanie hlásenia o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti poskytnutých jednotlivým zamestnancom, podaného v lehote podľa § 49 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z.) za zdaňovacie obdobie 2012, v zákonnej lehote do 30. apríla 2013.

Samotné podanie hlásenia zákonodarca „nespája“ so vznikom pohľadávky (nedoplatku na dani) s poukazom na znenie § 42 ods. 1, ods. 13 zákona č. 595/2003 Z. z. v znení účinnom do 31. decembra 2013 v spojení s § 158 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. a ustanovením § 120 ods. 1 a § 121 zákona č. 7/2005 Z. z. v znení účinnom ku dňu 28. apríla 2015, pre účely reštrukturalizácie.

Daňový nedoplatok na účely reštrukturalizácie považuje zákonodarca za pohľadávku vo väzbe na vymedzenie daňového nedoplatku v § 2 písm. f/ zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom k 31. júlu 2013. Vznik tejto pohľadávky pre účely reštrukturalizácie zákonodarca neviaže s plnením povinnosti podať (včas) hlásenie o vyúčtovaní dani a úhrnného príjmu zo závislej činnosti v lehotách podľa § 49 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. Preto nie je možné podľa kasačného súdu priznať relevanciu tvrdeniam sťažovateľa, uvádzaných v kasačnej sťažnosti“ .

50. Vzhľadom na vyššie uvedené správny súd je toho názoru , že pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného a správcu dane o vyrubení úroku z omeškania , sa musí zaoberať otázkou (ne)vymáhateľnosti pohľadávky, ktorá nebola prihlásená do reštrukturalizačného konania (daňový nedoplatok na dani z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie rok 2012), ktorá skutočnosť bola základom na postup správcu dane podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku na vyrubenie úroku z omeškania vo výške 31.201,00 eur rozhodnutím č. 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018 nakoľko pohľadávka správcu dane zanikla podľa § 84 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku (...rovňako zanikajú aj pohľadávky, ktoré v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené, tieto pohľadávky alebo ich časti po skončení reštrukturalizácie nemožno dodatočne vyrubiť), teda právny výklad pojmu úrok z omeškania vo vzťahu k pojmu daňový nedoplatok ako je definovaný v § 2 Daňového poriadku a zákona č. 7/2005 Z. z. (ust. § 155 ods. 2).

51. V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti (v skutkovo obdobnej veci rovnakých účastníkov konania) rozhodnutie Najvyšší súd SR zo dňa 21. 01. 2020 sp. zn. č. 1Sžfk/23/2018 v ktorom

uviedol (body č. 39,43, 44), že: „ Na pred reštrukturalizačné pohľadávky, t. j. na pohľadávky, ktorých vznik sa viaže na splnenie zákonných, resp. zmluvne-zákonných podmienok v čase pred povolením reštrukturalizácie, sa striktnie viaže proces ich prihlásenia.

Na základe vyššie uvedených právnych názorov je nutné posudzovať zákonnú povinnosť sťažovateľa zaplatiť daňové úroky ako pohľadávku pred reštrukturalizačnú, ktorú mal správca dane prihlásiť postupom podľa § 121 zák. č. 7/2005 Z. z. Zákonodarca s uplynutím zákonnej lehoty na podanie prihlášky v zmysle citovaného ustanovenia zák. č. 7/2005 Z. z. spája fikciu ustálenia stavu pasív dlžníka (viď bod č. 28). Preto je celkom logický výkladový záver, že v zmysle § 155 ods. 2 zák. č. 7/2005 Z. z. ten veriteľ, a v preskúmvanej veci je to správca dane, ktorý pohľadávku tvorenú povinnosťou daňového subjektu zaplatiť daňové úroky riadne a včas neprihlásil, tak mu zaniklo právo vymáhať túto pohľadávku.

52. Pokiaľ ide o vyrubenie úroku z omeškania rozhodnutím správcu dane po začatí, resp. skončení reštrukturalizačného konania (v danom prípade rozhodnutie č. 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018) judikatúra kasačného súdu nerieši túto právnu otázku jednotne. Poukazuje na to i kasačný súd v rozsudku č. 5Sžfk/73/2017 zo dňa 31. 07. 2019: „kasačný súd poznamenáva, že ani súvisiacu otázku právnej povahy úrokov z omeškania v kontexte možnosti (zákonnosti) ich vyrubenia rozhodnutím, ktoré nadobudlo právoplatnosť až po začatí, resp. skončení reštrukturalizačného konania, neriešil dosiaľ kasačný súd jednotne. Časť judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudky 2Sžf/90/2016, 5Sžfk/8/2017, 6Sžfk/47/2015) sa prikláňa k názoru, ktorý prezentoval aj krajský súd, teda že pohľadávka zodpovedajúca úrokom z omeškania vzniká až právoplatným rozhodnutím príslušného orgánu (správcu dane), preto nejde o pohľadávku, ktorá by pred jej vyrubení mohla zaniknúť v dôsledku reštrukturalizácie. Iný judikatúrny smer (napr. rozsudky sp. zn. 10Sžfk/23/2018, 1Sžf/2/2016, 1Sžfk/10/2016) však zdôrazňuje akcesorický charakter úrokov z omeškania, ktoré vznikajú aj bez ich vyrubenia, pričom by sa priečilo charakteru a účelu reštrukturalizačného konania, keby ich správca dane mohol takto dodatočne vyrubovať. Popiera tiež konštitutívne účinky vyrubenia úrokov.

V súdnej veci navyše ide o špecifický problém, keď sa nepreskúmava rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania, ale použitie daňového preplatku (pohľadávky sťažovateľa) na úhradu (započítanie) vyrubeneho úroku ako daňového nedoplatku (daňového dlhu sťažovateľa), pričom nie je spornou na prvom mieste otázka (pôvodnej) existencie takéhoto daňového nedoplatku, ale jeho nevymáhateľnosť. Pritom aj vo vyššie uvedených súdnych rozhodnutiach pripúšťajúcich vyrubenie úrokov z omeškania po schválení reštrukturalizačného plánu sa zdôrazňuje, že sa súdny prieskum týkal iba samotných rozhodnutí o vyrubení úroku.

Kasačný súd sa domnieva, že je namieste zohľadniť účel a zákonný koncept reštrukturalizačného konania, ako i fakt, že úroky z omeškania nie sú sankciami, ktorých výška by záležala na voľnom uvážení správneho orgánu, ale je vo všeobecnosti determinovaná len zákonom ustanovenou sadzbou, výškou omeškanej daňovej povinnosti a dĺžkou tohto omeškania. Podľa kasačného súdu sa to odráža aj v terminológii Daňového poriadku, v zmysle ktorej sa úroky z omeškania vyrubujú (obdobne ako zistená vlastná daňová povinnosť) a nie ukladajú (ako napríklad pokuty).“

54. K tejto nejednotnosti senátov kasačného súdu možno poznamenať, že v duchu prvého smeru (napr. rozsudky 2Sžf/90/2016, 5Sžfk/8/2017, 6Sžfk/47/2015) bol následne judikovaný rozsudok 8Sžfk/34/2019 zo dňa 30. 04. 2020 (rozsudok KS v Nitre sp. zn. 11S/138/2014) a v duchu druhého smeru (napr. rozsudky sp. zn. 10Sžfk/23/2018, 1Sžf/2/2016, 1Sžfk/10/2016) bol judikovaný rozsudok Najvyšší súd SR zo dňa 21. 01. 2020 sp. zn. 1Sžfk/23/2018, z právneho záveru ktorého vychádzal i správny súd v tejto veci, po oboznámení sa s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky č. I. ÚS 41/2020-46 zo dňa 12. 05. 2020 (zrušil rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/90/2016 z 31. 01. 2019 (rozsudok KS v Nitre sp. zn. 15S/2/2015) a vec mu vrátil na ďalšie konanie, na ktorý poukázal aj právny zástupca žalobcu a doložil do spisu (inicioval ústavné konanie).

Ústavný súd v náleze v bode 49, 50, 51, 59 konštatoval: „Ústavný súd preskúmaním napadnutého rozsudku najvyššieho súdu zistil, že hoci sa najvyšší súd neodmietol zaoberať odvolaním sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu, jeho pozornosti ušla skutočnosť, že krajský súd záver o zákonosti rozhodnutia správneho orgánu založil na tom, že „pohľadávku správcu dane predstavujúcu vyrubení úrok z omeškania nebolo možné prihlásiť do reštrukturalizačného konania sťažovateľky z dôvodu,

že vznikla až po skončení reštrukturalizačného konania na základe rozhodnutia správca dane, ktoré nadobudlo právoplatnosť 18. decembra 2014“ (s. 8 rozsudku krajského súdu), avšak žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe uviedol, že „daňový nedoplatok, ktorý tvoria preddavky na daň z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 16 989,96 € uvedené v prehľade zo 7. apríla 2013, nebolo možné prihlásiť a uplatniť ako pohľadávku do reštrukturalizačného konania, pretože ide o daňový nedoplatok, ktorý vznikol po potvrdení reštrukturalizačného plánu prijatého schvaľovacou schôdzou 10. januára 2014 a súčasnom skončení reštrukturalizácie“ (s. 3 rozsudku krajského súdu).

Z uvedeného vyjadrenia žalovaného vyplýva, že správca dane po povolení reštrukturalizácie sťažovateľky daňový nedoplatok - dlžnú sumu dane z príjmov zo závislej činnosti po lehote jej splatnosti - ako pohľadávku do reštrukturalizácie neprihlásil, hoci mu v tom nič nebránilo. Z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nemožno zistiť, čo sa s daňovým nedoplatkom - dlžnou sumou dane z príjmov zo závislej činnosti po lehote jej splatnosti - stalo, či ho sťažovateľka uhradila, na základe čoho, kedy a v akej výške. Týmito skutkovými okolnosťami, ktoré podľa názoru ústavného súdu majú zásadný význam pre následné zodpovedanie právnej otázky, či možno sankciu - úrok z omeškania podľa § 151 ods. 1 písm. d) daňového poriadku považovať za daňový nedoplatok ako samostatnú pohľadávku, a teda či v tejto súvislosti možno úrok z omeškania, ktorý nebol uplatnený prihláškou v reštrukturalizačnom konaní, dodatočne vyrubiť po ukončení reštrukturalizácie daňového subjektu, sa najvyšší súd pri rozhodovaní o odvolaní sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu nezaoberal, ale na vec aplikoval § 156 ods. 1 písm. d) a ods. 2 daňového poriadku, ktoré nič nehovoria ani o povinnosti správca dane vyrubiť daňovému subjektu úrok z omeškania do dňa vykonania ročného zúčtovania, ako to urobil správny orgán v rozhodnutí č. 1100304/1/530814/2014 z 3. decembra 2014.

Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nie je vo vzťahu k aplikácii § 156 ods. 1 písm. d) a ods. 2 v spojení s § 158 ods. 5 daňového poriadku presvedčivo odôvodnený, a táto skutočnosť v konečnom dôsledku zakladá ústavnú neudržateľnosť ním vydaného rozhodnutia. Záver najvyššieho súdu, že „v danom prípade nebolo možné pohľadávku správca 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 správca dane zo dňa 26. 08. 2014, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 18. 12. 2014, teda až po skončení reštrukturalizačného konania“ , je ústavne neakceptovateľný.

Ústavný súd v závere časti IV nálezu nad rámec veci považuje za vhodné pripomenúť, že s účinnosťou od 1. júla 2016 bol na správnom kolégiu najvyššieho súdu zriadený veľký senát (§ 22 a § 466 SSP), ktorému je senát najvyššieho súdu povinný predložiť vec na rozhodnutie v prípade, ak pri svojom rozhodovaní dospeje k právnemu názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru už vyjadreného v rozhodnutí iného senátu najvyššieho súdu, teda ak sa senát najvyššieho súdu chce odchyliť od svojho vlastného právneho názoru vysloveného v jeho skoršom rozhodnutí [§ 22 ods. 1 písm. a) SSP], preto s poukazom na rešpektovanie princípu právnej istoty (čl. 1 ods. 1 ústavy, čl. 2 CSP v spojení s § 5 ods. 1 SSP) a z neho vyplývajúcu predvídateľnosť súdnych rozhodnutí by bolo žiaduce, aby najvyšší súd pôsobil ako regulátor konfliktov judikatúry a viac aby uplatňoval mechanizmus, ktorý zjednotí rozdielne právne názory súdov v skutkovo rovnakých alebo podobných veciach, keďže cieľom činnosti veľkého senátu nesporne je zabezpečenie jednoty rozhodovania, najmä v zmysle jednoty judikatúry a jej akceptovania súdmi nižších inštancií.“

55. S poukazom na vyššie uvedené správny súd je toho názoru, že pri vyrubení úroku z omeškania daňovému subjektu za nesplnenie si daňovej povinnosti sa žalovaný (aj správca dane) musí zaoberať otázkou (ne)vymáhateľnosti pohľadávky, ktorá nebola prihlásená do reštrukturalizačného konania (daňový nedoplatok na dani z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie rok 2012), ktorá skutočnosť bola základom na postup správca dane podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku na vyrubenie úroku z omeškania vo výške 31.201,00 eur rozhodnutím č. 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018 potvrdeným žalovaným, či nezanikla.

56. Správny súd je toho názoru, že ak žalovaný pohľadávku zodpovedajúcu daňovej povinnosti žalobcu (nedoplatok na dani z príjmov za rok 2012) do momentu začatia reštrukturalizačného konania prihláškou neuplatnil, hoci podľa § 121 ZKR ju mal prihlásiť, daňová povinnosť vrátane pohľadávky

zodpovedajúcej úrokom z omeškania vznikutej z titulu omeškania s jej splnením stala sa voči žalobcovi nevymáhateľnou, pričom tieto pohľadávky žalovaného ani ich časti nemožno po skončení reštrukturalizácie dodatočne vyrubiť (§ 84 ods. 1 písm. g) daňového poriadku).

57. Ak teda pohľadávka žalovaného voči žalobcovi nebola prihlásená v reštrukturalizačnom konaní a prihlásená mala byť (výška plnenia podľa schváleného plánu by bola iná, vrátane úrokov), potom takéto rozhodnutie sa prieči zákonu č. 7/2005 Z. z. V tejto súvislosti je dôvodná námietka žalobcu i vo vzťahu premetu konania vedenom na tunajšom súde pod. sp. zn. 11S/72/2017 v ktorej správca dane nevyplatil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2016, ale ho použil na úhradu niekoľkých daňového nedoplatkov žalobcu, vrátane jeho daňovej povinnosti na dani zo závislej činnosti v sume 51.292,45 eur na základe opravného prehľadu č. 6/19762147/2013 zo dňa 23. 10. 2013 za zdaňovacie obdobie december 2012, splatný dňa 30. 04. 2013 v pôvodnej výške 62.255,04 eur, čo žalobca namieta. Toto opatrenie správcu dane súd zrušil a vec vrátil žalovanému na nové konanie. Táto skutočnosť odhliadnuc od nesprávnej aplikácie daňového poriadku a zákona č. 7/2005 Z. z.) potom spochybňuje i tvrdenie žalovaného o úhrade daňovej povinnosti žalobcu za rok 2012 podľa zákona o dani z príjmu.

58. Vo veci 11S /261/2016 sud rozsudkom zo dňa 04. 03. 2020 zrušil oznámenie o použití nadmerného odpočtu Daňového úradu Nitra č. 102087344/2018 zo dňa 22. 10. 2018, ktorým žalovaný (príslušný správca dane) v zmysle ust. § 79 ods. 1, ods. 7 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov oznámil žalobcovi, okrem iného, že časť nadmerný odpočet, ktorý žalobcovi vznikol na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018 vo výške 61.471,96 eur sa použije na „úhradu daňového nedoplatku na dani z príjmov zo závislej činnosti vo výške 31.201,00 eur za zdaňovacie obdobie rok 2012 splatného 12. 10. 2018, na základe rozhodnutia o úroku z omeškania č. 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018“, tiež pre nesprávne právne posúdenie možnosti vyrubenia úroku z omeškania po začatí reštrukturalizácie, ak daňová povinnosť žalobcu nebola v lehote stanovenej zákonom splnená a daňový nedoplatok nebol prihlásený prihláškou do reštrukturalizácie.

59. Vzhľadom na vyššie uvedené správny súd dospel k záveru, že žaloba bola dôvodná lebo žalovaný vec nesprávne právne posúdil, čo je dôvodom na zrušenie napadnutého oznámenia podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP.

60. V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom správneho súdu s poukazom na ust. § 191 ods. 6 SSP. Opätovne posúdi možnosť vyrubenia úroku z omeškania pre nesplnenie daňovej povinnosti podľa zákona č. 595/2003 Z. z. (daňový nedoplatok na dani z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie rok 2012), osobitne prihliadne na dátum vzniku daňovej povinnosti žalobcu vo vzťahu k reštrukturalizačnému konaniu žalobcu, ktoré začalo dňa 23. 05. 2013, v nadväznosti na jeho nevymáhateľnosť v zmysle § 155 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z. z. po skončení reštrukturalizácie, teda možnosť dodatočne vyrubiť úrok v nadväznosti na §84 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, ak daňová povinnosť zanikla.

61. 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).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote jedného mesiaca od jeho doručenia, na Krajský súd v Nitre. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods. 1, 2 SSP. V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy, okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

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.