

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 11S/145/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200574  
Dátum vydania rozhodnutia: 15. 07. 2020  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marta Molnárová  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2020:4019200574.2

## 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 Šiškovéj, v právnej veci žalobcu: FENESTRA Sk, spol. s r.o., Priemyselná 17, Zlaté Moravce, zastúpený advokátskou kanceláriou Matejka & Haluška s.r.o., Lazovná 20, Banská Bystrica, proti žalovanému: Daňový úrad Nitra, Damborského 5, Nitra, o preskúmanie rozhodnutia- oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu č. 103157290/2016 zo dňa 17. 05. 2016, takto

### rozhodol:

Súd z r u š u j e rozhodnutie - oznámenie o použití nadmerného odpočtu Daňového úradu Nitra, kontaktné miesto Zlaté Moravce č. 103157290/2016 zo dňa 17. 05. 2016 a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

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

### o d ô v o d n e n i e :

I.

1. Krajský súd z predloženého spisového materiálu žalovaného zistil a mal za preukázané, že Daňový úrad Nitra zaslal žalobcovi písomné oznámenie o použití nadmerného odpočtu č. 103157290/2016 zo dňa 17. 05. 2016, 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, že:

- nadmerný odpočtu v sume 305,81 eur , ktorý vznikol na dani z pridanej hodnoty dňa 26. 04. 2016 vo výške 305,81 eur za zdaňovacie obdobie február 2016, sa použije na úhradu daňového nedoplatku na dani DPH v 305,81 eur za zdaňovacie obdobie august 2011 splatného 27. 12. 2013 - rozhodnutím vyrubeneho úroku z omeškania na dani z DPH č. 9416301/5/3971846/2013 zo dňa 28. 08. 2013, v pôvodnej výške 5082,60 eur.

2. Daňový úrad Nitra podľa § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. (ďalej len „daňový poriadok alebo DP“) rozhodnutím zo dňa 28. 08. 2013 č. 9416301/5/3971846/2013 vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania v sume výške 5.082,60 eur (129 dní omeškania) za nezaplatenie dane DPH vyrubenej podaním daňového priznania dňa 26. 09. 2011 na sumu 95.941,61 eur daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie august 2011.

II.

3. 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 rozhodnutím - písomné oznámenie č. 103157290/2016 zo dňa 17. 05. 2016 oznámil žalobcovi spôsob a postup o použití nadmerného odpočtu, ktorý vznikol na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2016 tak ako je to opísané v časti I. tohto rozsudku.

4. Opatrenie - písomné oznámenie č. 103157290/2016 zo dňa 17. 05. 2016 bolo žalobcovi doručené poštou do vlastných rúk dňa 26. 05. 2016, čo vyplýva z pripojenej doručenky.

III.

5. Žalobca sa žalobou podanou na tunajší krajský súd poštou dňa 23. 06. 2016 (doručenou tunajšiemu súdu dňa 27. 06. 2016), domáhal preskúmania zákonnosti postupu a oznámenia správcu dane (žalovaného) o použití nadmerného odpočtu zo dňa 17. 05. 2016 ktoré považuje za nezákonné a nepreskúmateľné, nakoľko žalovaný vec posúdil nesprávne po právnej stránke.

6. Uviedol, že žalobcovi nebol v zmysle príslušných ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty vrátený nadmerný odpočet, pretože tento bol podľa rozhodnutia žalovaného použitý na kompenzáciu (úhradu) daňovej povinnosti podľa rozhodnutí uvedených v písomnom oznámení o vyrubených úrokoch z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku z dôvodu nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania v ustanovenej lehote a výške za zdaňovacie august 2011, pričom so zaplatením dane v každom jednotlivom prípade začalo aj skončilo v období pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu, t. j. pred dňom 23. 05. 2013.

7. Ďalej uviedol, že je presvedčený, že pohľadávka žalovaného, ktorej zodpovedá právna povinnosť na zaplatenie daňovej povinnosti žalobcu podľa rozhodnutí uvedených v písomnom oznámení, je právom na peňažné plnenie, ktoré v zmysle zákona o konkurze a reštrukturalizácii vzniklo pred začatím reštrukturalizačného konania, a preto ho bolo za účelom dosiahnutia plnenia potrebné riadne a včas uplatniť v reštrukturalizácii prihláškou, a pokiaľ k tomu nedošlo, právo vymáhať takúto pohľadávku voči žalobcovi v dôsledku potvrdenia reštrukturalizačného plánu podľa § 120 ods. 1 zákona o konkurze a reštrukturalizácii v spojení s § 155 ods. 2 cit. zákona zaniklo.

8. Žalobca ku skutočnostiam, ktoré majú vplyv na posúdenie zákonnosti oznámenia žalovaného uviedol, že uznesením Okresného súdu Nitra v konaní pod sp. zn. 32R/3/2013 zo dňa 15. 05. 2013 bolo voči žalobcovi začaté reštrukturalizačné konanie, zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 22. 05. 2013. Uznesením zo dňa 21. 06. 2013 bola povolená reštrukturalizácia (zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 28. 06. 2013) a uznesením zo dňa 31. 01. 2014 bol potvrdený reštrukturalizačný plán žalobcu. Žalovaný si do reštrukturalizačného konania neprihlásil pohľadávky v zmysle oznámenia zo dňa 19. 02. 2014.

9. V zmysle ust. § 120 zák. č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, determinantom určujúcim charakter pohľadávky na účely reštrukturalizácie je rozhodujúci okamih vzniku práva zodpovedajúceho pohľadávke a nie jej splatnosť. 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, nie však vznik pohľadávky v zmysle vyššie citovaného zákona. Nie je možné, aby pohľadávka na zaplatenie úroku z omeškania podľa zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní, 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 mal v insolvenčnom konaní zakladať výhodnejšie postavenie z hľadiska vymožitelnosti vyrubovaného úroku z omeškania.

10. Daňová povinnosť žalobcu nepredstavuje v zmysle zák. č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov tzv. prednostnú pohľadávku, ale naopak, jedná sa o pohľadávku (nároky), ktorá sa v reštrukturalizácii uplatňuje prihláškou, čomu

nasvedčuje nielen právna úprava obsiahnutá v ustanoveniach zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (§ 156 ods. 2, tretia veta, ust. § 158 ods. 5, ust. § 84 ods. 1, písm. g/), ale i základný účel reštrukturalizačného konania a právny charakter úroku z omeškania ako akcesorického práva. Zo súčasnej právnej úpravy obsiahnutej vo vyššie citovanom zákone (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 (resp. sankčný úrok podľa § 35b zákona č. 511/1992 Zb.) za omeškanie s plnením povinnosti, ktoré nastalo pred začatím reštrukturalizačného konania prihláškou, a to dokonca bez jeho predchádzajúceho vyrubenia osobitným rozhodnutím.

11. Žalobca tiež uviedol, že je nepochybné, že žalovaný si v reštrukturalizácii neuplatnil úroky z omeškania podľa rozhodnutí v oznámení prihláškou a potom je nevyhnutný záver, že v dôsledku potvrdenia reštrukturalizačného plánu sa úroky stali nevymáhateľné a na ich kompenzáciu nebolo možné použiť nadmerný odpočet. Postupom žalovaného bol teda žalobca ukrátený na svojich právach. Použitie nadmerného odpočtu v zmysle žalobou napadnutého rozhodnutia - oznámenia je totiž možné stotožniť so zánikom pohľadávky v dôsledku jednostranného započítania, ktoré je vo vzťahu k pohľadávkam uplatňovaným v reštrukturalizácii prihláškou počas reštrukturalizačného konania vylúčené ex lege, a teda o to viac musí byť vylúčené i po skončení reštrukturalizácie.

12. Použitím nadmerného odpočtu na úhradu daňovej povinnosti - úrokov z omeškania by došlo k porušeniu zásady rovnosti účastníkov insolvenčného konania v dôsledku neodôvodneného zvýhodnenia žalovaného ako veriteľa pohľadávky odvodzujúcej svoju existenciu z noriem práva verejného. Žalobca podal proti uvedeným rozhodnutiam vyrubení úroku z omeškania odvolanie, v ktorom poukázal na účinky začatia reštrukturalizačného konania a potvrdenia reštrukturalizačného plánu, pričom zdôraznil nevymáhateľnosť úrokov, a teda i nezákonnosť rozhodnutí, ktorými boli vyrubené. Napriek uvedenému žalovaný považuje predmetné úroky za vymáhateľné, a teda použitie nadmerného odpočtu na jej úhradu za právne možné.

13. Žalobca preto oznámenie žalovaného zo dňa 17. 05. 2016 vydané v zmysle ust. § 79 ods. 1, 7 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov o použití časti nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2011 žiadal zrušiť podľa § 250j ods. 2 písm. a/, d/ OSP a vec vrátiť Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie z dôvodu, že toto oznámenie, ktoré považuje za rozhodnutie, je nezákonné, nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

#### IV.

14. Žalovaný na výzvu súdu zaslal vyjadrenie, v ktorom uviedol, že žaloba je podaná proti Oznámeniu o použití nadmerného odpočtu č. 103157290/2016 zo dňa 17. 05. 2016 (žalobcovi doručený dňa 26. 05. 2016), ktoré má informatívny charakter, ktorým neboli uložené povinnosti, ani priznané práva pre daňový subjekt. Je to dokument, ktorý je povinný vydať správca dane v zmysle § 79 ods.1 zák. č. 563/2009 Z. z., aby informoval daňový subjekt a oznámil mu, ako bol použitý nadmerný odpočet - preúčtované finančné prostriedky, ako dôsledok iných právoplatných a vykonateľných rozhodnutí, v konkrétnom prípade potvrdených odvolacím orgánom Finančného riaditeľstva SR.

15. Oznámenie o použití nadmerného odpočtu nie je rozhodnutie, nemá základné náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňového poriadku). Oznámenie o použití nadmerného odpočtu neobsahuje výrokovú časť, odôvodnenie ani poučenie., je to dokument, ktorý správca dane musí vydať v zmysle § 79 DP. Premenovanie daňovým subjektom FENESTRA Sk, spol. s r.o., listu z Oznámenia na rozhodnutie nemá oporu v daňovom konaní a nemá podklad na súdne konanie. Z uvedeného popisu skutočnosti je zrejmé, že v tomto prípade neprebehlo daňové konanie, iba vyplynula povinnosť správcovi dane informovať daňový subjekt o použití daňového preplatku.

16. Žalobca dňa 29. 03. 2016 elektronicky podal daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 02/2016 (príloha č. 2). V tomto daňovom priznaní na riadku 32 uviedol nadmerný odpočet vo výške 305,81 eur. Daňový úrad Nitra sa podaným daňovým priznaním riadi podľa

ustanovenia § 79 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a daňový preplatok použil na

- úhrada úroku z omeškania na dani z DPH v sume 305,81 eur, vyrubeneho rozhodnutím o úroku z omeškania č. 9416301/5/3971846/2013 zo dňa 28. 08. 2013, splatného 27. 12. 2013 v pôvodnej výške 5082,60 eur, (príloha č. 4).

17. Žalobca proti tomuto rozhodnutiu správcu dane č. 9416301/5/3971846/2013 podal odvolanie, o ktorom rozhodovalo Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica a rozhodnutím č. 1100304/1/565211/2013 zo dňa 27.11.2013 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane (príloha č. 5),

18. Rozhodnutie Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica č. 1100304/1/565211/2013 zo dňa 27.11.2013 sa stalo právoplatným dňa 11. 12. 2013 a vykonateľné dňa 31. 12. 2013. Keďže úroky z omeškania žalobca neuhradil v lehote splatnosti, stali sa daňovými nedoplatkami.

19. Skutočnosti, ktoré žalovaného oprávňovali na použitie daňového preplatku na daňový nedoplatok sú odvodené od Uznesenia Okresného súdu Nitra sp. zn. 32R/3/2013, vydané dňa 15. 05. 2013, uverejnené v Obchodnom vestníku č. 97/2013 časť konkurzy a reštrukturalizácie zo dňa 22. 05. 2013, ktorým bolo voči spoločnosti FENESTRA Sk, spol. s r.o. Priemyselná 17, 953 01 Zlaté Moravce, IČO 3652115T, DÍC 2020145963, IČ DPH: SK2020145963 začaté reštrukturalizačné konanie a uznesením Okresného súdu Nitra sp. zn. 32R/3/2013 zo dňa 21. 06. 2013, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 124/2013 zo dňa 28. 06. 2013 bola povolená reštrukturalizácia žalobcu. Do funkcie správcu bola ustanovená obchodná spoločnosť Slovenská správcovská a reštrukturalizačná, k. s.

20. Daňový úrad môže prihlásiť do reštrukturalizačného konania daňové nedoplatky. Keďže rozhodnutia o úroku z omeškania a rozhodnutie o sankčnom úroku boli vyrubené dňa 28. 08. 2013, nebolo možné ich spätne prihlásiť do reštrukturalizačného konania. Právna úprava v § 158 Daňového poriadku neumožňuje prihlásiť daňové pohľadávky, ktoré sa nestali nedoplatkami. Úroky z omeškania boli vyrubené rozhodnutiami správcu dane (uvedené v I. časti rozsudku) dňa 28. 08. 2013 a stali sa daňovým nedoplatkom až po splatnosti dane, t. j. dňa 27. 02. 2013.

21. Rozhodnutia o úroku z omeškania a sankčnom úroku, ktoré sú uvedené v Oznámení o použití nadmerného odpočtu, boli splatné až 27. 12. 2013, t. j. sú to nedoplatky, ktoré vznikli až po začatí reštrukturalizačného konania a z uvedeného dôvodu nemohli byť prihlásené do reštrukturalizačného konania lebo v čase povolenia reštrukturalizácie neexistovali. V zmysle Daňového poriadku absentuje možnosť prihlásiť sankciu aj bez vyrubenia. V zákone č. 511/1992 Zb., účinného do 31. 12. 2011 v zmysle § 95 ods. 1 bolo možné prihlásiť sankciu aj bez vyrubenia.

22. Reštrukturalizačný plán je záväzný len na pohľadávky, ktoré sú prihlásené resp. mohli byť prihlásené. Pohľadávky je možné prihlásiť do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie, v uvedenom prípade do 28. 07. 2013. Keďže nedoplatky uvedené v oznámení o použití nadmerného odpočtu zo dňa 15. 06. 2016 boli splatné až 27.12.2013, nemohli byť v zmysle zákona č. 7/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov do reštrukturalizácie prihlásené aj vzhľadom na ustanovenie § 158 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov.

23. Potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom vzniká dlžníkovi povinnosť sa ním riadiť. Z uvedeného je zjavné, že záväzky, ktoré má dlžník a ktoré vznikli po vstupe do reštrukturalizácie má povinnosť plniť. V žiadnom prípade nemohli byť úroky z omeškania a sankčný úrok, ktoré sú uvedené v Oznámení o použití nadmerného odpočtu č. 103157290/2016 zo dňa 17. 05. 2016 prihlásené ako daňové pohľadávky, pretože v čase povolenia reštrukturalizácie neexistovali. Opäť zdôraznil, že prihlásiť možno len tie nedoplatky do reštrukturalizačného plánu, ktoré vznikli pred povolením reštrukturalizácie.

24. Vzhľadom na uvedené skutočnosti považujeme Oznámenie o použití nadmerného odpočtu č. 103157290/2016 zo dňa 17. 05. 2016 za správne a v súlade splatnými právnymi predpismi. Žalobu žalobcu považujeme za nedôvodnú, pretože meritom veci nie je rozhodnutie, ale iba oznámenie, ktoré si žalobca sám premenoval na rozhodnutie má informatívny charakter, bez uloženia povinnosti alebo priznania práva. Poukázal na uznesenie NS SR č. 3SŽp/5/2011, kde sa konštatuje, že " Podstatným znakom pre určenie, či rozhodnutie správneho orgánu podlieha súdnemu prieskumu, sú jeho dôsledky

prejavujúce v právnej sfére žalobcu ako ukrátenie na právach. To znamená, že pre žalobcu sa rozhodnutím vytvára nová právna situácia.“

V.

25. 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 a žalovaného, ktorý svoju neúčast' 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.

26. 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.

27. Podľa § 79 ods. 1 Daňového poriadku (v znení účinnom do 30. 06. 2015), 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 § 55 ods. 6 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31. 12. 2015), 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.

Podľa § 55 ods. 7 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31. 12. 2015), 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.

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. b/, e/, f/ Daňového poriadku (v znení účinnom do 31. 07. 2013),

- b) daňou daň podľa osobitných predpisov 1) vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov 2) a miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu, 3)
- 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.

Podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku, 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.

Suma dane, na ktorej vrátenie má daňový subjekt nárok podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, 1) sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za záväzok (ods. 2).

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 ( ods. 3).

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 (poznámka pod č. 48 odkazuje na zákon č. 7/2005 Z. z.).

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.

28. Podľa § 113 ods. 3 zákona č. 7/2005 Z. z. (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 ZoKR (v znení účinnom do 31. 10. 2013), začatie reštrukturalizačného konania má tieto účinky:

b/ pre pohľadávku, ktorá sa v reštrukturalizácii uplatňuje prihláškou, nemožno začať konanie o výkon rozhodnutia alebo exekučné konanie na majetok patriaci dlžníkovi; už začaté konania o výkon rozhodnutia alebo exekučné konania sa prerušujú,

f/ 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 § 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.

29. Podľa § 78 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (účinný do 31. 12. 2011), Platiteľ je povinný do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia podať daňové priznanie a v tej istej lehote zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť. Platiteľ registrovaný podľa § 5 a 6 nie je povinný podať daňové priznanie, ak mu nevznikla v zdaňovacom období daňová povinnosť alebo právo na odpočítanie dane, s výnimkou platiteľa, ktorý je povinný platiť preddavok na daň podľa § 78a, a s výnimkou platiteľa, ktorý v zdaňovacom období dodal tovar oslobodený od dane podľa § 43 alebo podľa § 47 alebo dodal tovar podľa § 45.

Na účely tohto zákona sa vlastnou daňovou povinnosťou rozumie prevýšenie celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru nad celkovou výškou odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie.

30. Žalobca v úvodnej časti žaloby odôvodnil spôsobilosť opatrenia ako rozhodnutia daňového orgánu byť predmetom preskúmania súdom v zmysle § 244 ods. 3 v spojení s § 247 ods. 1 OSP (účinný do 30. 06. 2016), nakoľko Daňový poriadok (a ani iný všeobecne záväzný právny predpis) proti Opatreniu nepripúšťa žiadny opravný prostriedok a na podporu svojej argumentácie cituje rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/4/2007.

31. Správny súd považuje za potrebné uviesť, že otázka súdneho prieskumu oznámenia (opatrenia) správneho orgánu za účinnosti Občianskeho súdneho poriadku (účinný do 30. 06. 2016, žaloba podaná 27. 06. 2016) bola vyriešená napr. nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III.ÚS 91/2016-74 zo dňa 17. mája 2016, v ktorom konštatoval, že: „pokiaľ súd v správnom súdnictve odmietne vecne prejednať žalobu smerujúcu proti neformálnemu oznámeniu správneho orgánu, ktorý nemal zo zákona vyplývajúcu povinnosť vydať rozhodnutie, dopúšťa sa odopretia spravodlivosti vo vzťahu k takému žalobcovi.“

Na tento právny záver poukázal i Najvyšší súd Slovenskej republiky v uznesení č. 5Sžf/17/2016 zo dňa 25. 10. 2016 (rovnakí účastníci konania v obdobnej veci), ktorý konštatoval, že: „Z oznámenia žalovaného vyplýva, že časť nadmerného odpočtu, ktorý vznikol žalobcovi sa v súlade s § 79 ods. 1 a 7 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní 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. Oznámenie žalovaného je teda aj napriek svojej neformálnej povahe rozhodnutím s účinkami v majetkovej sére žalobcu.“ Na obe rozhodnutia poukazuje v žalobe i žalobca.

Tento problém vyriešil zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, účinný od 1. júna 2016 ustanoveniami § 2 ods. 1 a 2 v spojení s § 3 ods. 1 písm. c/ SSP. Iný záver by bol v rozpore so zásadou denegatio iustitiae - odopretie spravodlivého súdu a znamenalo by to aj porušenie základného práva na súdnu ochranu (čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky). V § 6 ods. 1 SSP je zakotvená generálna klauzula preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy. Pôsobenie tejto generálnej klauzuly je obmedzené negatívnou enumeráciou rozhodnutí a postupov, ktoré sú zo súdneho prieskumu zákonom vylúčené (§ 7 SSP).

32. Predmetom súdneho prieskumu je opatrenia- oznámenie žalovaného o použití nadmerného odpočtu č. 103157290/2016 zo dňa 17. 05. 2016, 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, že nadmerný odpočtu v sume 305,81 eur, ktorý vznikol na dani z pridanej hodnoty dňa 26. 04. 2016 vo výške 305,81 eur za zdaňovacie obdobie február 2016, sa použije na úhradu daňového nedoplatku na dani DPH vo výške 305,81 eur za zdaňovacie obdobie august 2011 splatného 27. 12. 2013 - vyrubeného rozhodnutím o úroku z omeškania na dani z DPH č. 9416301/5/3971846/2013 zo dňa 28. 08. 2013, v pôvodnej výške 5082,60 eur (časť I.).

33. Žalobca nezákonnosť postupu a vydania žalobou napadnutého oznámenia odôvodnil tak, že mu nebol v zmysle príslušných ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty vrátený nadmerný odpočet, pretože tento bol podľa rozhodnutia žalovaného použitý na kompenzáciu (úhradu) daňovej povinnosti podľa právoplatného rozhodnutia uvedeného v písomnom oznámení o vyrubených úrokoch z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku rozhodnutím zo dňa 28. 08. 2013 č. 9416301/5/3971846/2013 vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania v sume výške 5082,60 eur (129 dní omeškania, daňový nedoplatok žalobca uhradil (02. 02. 2012) za nezaplatenie dane DPH

vyrubenej podaním daňového priznania dňa 26. 09. 2011 na sumu 9.5941,61 eur daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie august 2011, pričom omeškanie žalobcu (daňový subjekt) so zaplatením dane začalo aj skončilo v období pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu, t. j. pred dňom 22. 05. 2013, pričom všetky skutočnosti determinujúce existenciu a výšku vyrubených úrokov boli dané pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu, teda pohľadávka žalovaného, ktorej zodpovedá právna povinnosť na zaplatenie daňovej povinnosti žalobcu podľa rozhodnutia uvedeného v písomnom oznámení, je právom na peňažné plnenie, ktoré v zmysle zákona o konkurze a reštrukturalizácii vzniklo pred začatím reštrukturalizačného konania, a preto ho bolo za účelom dosiahnutia plnenia potrebné riadne a včas uplatniť v reštrukturalizácii prihláškou, a pokiaľ k tomu nedošlo, právo vymáhať takúto pohľadávku voči žalobcovi v dôsledku potvrdenia reštrukturalizačného plánu podľa § 120 ods. 1 zákona o konkurze a reštrukturalizácii v spojení s § 155 ods. 2 cit. zákona zaniklo.

34. Žalovaný tvrdí, že rozhodnutie o úroku z omeškania (nedoplatok), ktorý je uvedený v citovanom oznámení, bolo splatné až 27. 12. 2013, t. j. je to nedoplatok, ktorý vzniklo až po začatí reštrukturalizačného konania a z uvedeného dôvodu nemohol byť prihlásený do reštrukturalizačného konania a v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov absentuje možnosť prihlásiť sankciu aj bez vyrubenia. Poukázal na ust. § 114 ods. 1 zákona o konkurze a reštrukturalizácii č. 7/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov, z obsahu ktorého vyplýva, že začatie reštrukturalizačného konania má účinky, ktoré sú citované v tomto ustanovení. 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.

35. 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 dňa 22. 05. 2013 bolo voči žalobcovi začaté reštrukturalizačné konanie, uznesením zo dňa 21. 06. 2013 (zverejneným v Obchodnom vestníku dňa 28. 06. 2013) bola povolená reštrukturalizácia žalobcu a uznesením zo dňa 31. 01. 2014 (zverejneným v Obchodnom vestníku dňa 07. 02. 2014) bol potvrdený reštrukturalizačný plán žalobcu prijatý schvaľovacou schôdzou dňa 10. 01. 2014 a súčasne skončená reštrukturalizácia.

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

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. Podstatou žalobných námietok uvedených v žalobe, ktorým sa žalobca domáhal preskúmania opatrenia žalovaného, je zodpovedanie právnej otázky, či možno úrok z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania v ustanovenej lehote a výške (§ 78 ods. 2 zákona o DPH, do 25 dní od skončenia zdaňovacieho obdobia) za zdaňovacie obdobie august 2011 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.

41. Podľa názoru súdu medzi účastníkmi konania bola sporná otázka výkladu charakteru pohľadávky, ktorej základom sú úroky z omeškania podľa § 156 Daňového poriadku v spojení s § 114 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z., teda právny výklad pojmu úrok z omeškania vo vzťahu k pojmu daňový nedoplatok.

42. Daňový poriadok v ustanovení § 2 vymedzuje pojmy daň, daňová pohľadávka a daňový nedoplatok. 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“.

43. 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. 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.

44. 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.

45. Zákonodarca v ustanovení § 156 ods. 1 Daňového poriadku upravuje zákonné podmienky, ktoré majú objektívny charakter a v deň naplnenia uvedených podmienok povinnosť daňového subjektu (žalobca) zaplatiť daňové úroky vzniká na základe zákona, bez toho, či správca dane deklaruje ich existenciu formou rozhodnutia. Správca dane vydaním rozhodnutia o úrokoch z omeškania uplatňuje iba svoju právomoc, pričom nerozhoduje o vzniku daňových úrokov. Nie je sporné, že žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty bol povinný zaplatiť daň za zdaňovacie obdobie august 2011 do 25 dní od skončenia zdaňovacieho obdobia (§ 78 ods. 2 zákona o DPH), čo neurobil, pričom svoju povinnosť si splnil až dňa 02. 02. 2013, teda po lehote a správca dane žalobcovi podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku úrok z omeškania. Podľa názoru súdu však rozhodnutia o daňových nedoplatkoch v preskúmvanej veci majú iba deklaratórne účinky.

46. Niet pochyb o tom, 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.

47. Z vyjadrenia žalovaného (správca dane) 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“.

48. Žalovaný po zistení, že žalobca ako daňový subjekt a platiteľ dane z pridanej hodnoty si nespĺnil svoju povinnosť vyplývajúcu z ust. § 78 ods. 1, 2 Zákona o DPH a daň z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania v ustanovenej lehote a výške za zdaňovacie obdobie august 2011 riadne a včas neodviedol, 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 a 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. Žalobca v žalobe potom správne argumentoval tým, že omeškanie žalobcu so zaplatením dane začalo aj skončilo v období pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu a všetky skutočnosti determinujúce existenciu a výšku vyrubených úrokov boli dané pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu a postup žalovaného je v rozpore so zákonom.

49. 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 28. 08. 2013, teda v priebehu reštrukturalizačného konania, ktoré bolo skončené 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.

50. Žalovaný rozhodnutie o vyrubení daňového úroku považoval za nedoplatok, ktorý vznikol až po začatí reštrukturalizačného konania a z uvedeného dôvodu nemohli byť prihlásené do reštrukturalizačného konania. Tento záver žalovaného, vzhľadom na vyššie uvedené, je neakceptovateľný a právne neudržateľný a správny súd dospel k záveru, že napadnuté oznámenie žalovaného zo dňa 17. 05. 2016 považuje za opatrenie vydané v rozpore so zákonom a vec nesprávne právne posúdil.

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.

Ustanovenia § 77 v spojení s § 55 Daňového poriadku sú z hľadiska systematického výkladu zaradené v Tretej časti Daňového poriadku s označením Platenie dane. Z obsahu ustanovení aplikovaných správcou dane v preskúmvanej veci pre kasačný súd jednoznačne vyplýva, že išlo o spôsob platenia dane, u ktorého absentovala dobrovoľnosť sťažovateľa. Nakoľko zo zisteného skutkového stavu nie je preukázané, že by správca konal v zmysle § 121 zák. č. 7/2005 Z. z., potom konanie správcu dane zavŕšené vydaním rozhodnutí o daňových nedoplatkoch nespĺňa svoj základný účel (viď bod č. 35) v zmysle čl. 2 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky. Na uvedenom základe musí kasačný súd označiť

napadnuté opatrenie ako vydané v rozpore so zákonom a preto aj pristúpil k aplikácii svojej revíznej právomoci.“

52. V preskúmvanej veci správny súd dňa 20. 09. 2017 vydal zamietajúci rozsudok v zmysle vtedy judikovaného právneho názoru Najvyšším súdom SR (rozhodnutie citoval v rozsudku) v konaniach správneho súdnictva v otázke právnej povahy úrokov z omeškania a ich vyrubenie po začatí reštrukturalizačného konania, ktorý na odvolanie žalobcu Najvyšší súd SR rozsudkom zo dňa 29. 10. 2019 sp. zn. 5Sžfk/16/2018 napadnutý rozsudok podľa § 452 ods. 1 SSP zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie. V tomto rozsudku (zhodne ako vo veci sp. zn. 5Sžfk/73/2017 zo dňa 31. 07. 2019) senát poukázal na svoj nedávny rozsudok sp. zn. 1Sžfk/4/2019, nakoľko sa konajúci kasačný súd s jeho odôvodnení v celom rozsahu stotožnil a podstatnú časť aj uviedol v odôvodnení.

53. Pokiaľ ide o vyrubenie úroku z omeškania rozhodnutím správcu dane po začatí, resp. skončení reštrukturalizačného konania judikatúra kasačného súdu nerieši túto právnu otázku jednotne a opakovane sa vyskytujú a publikujú rozdielne právne názory a závery na túto otázku. Poukázal na to i kasačný súd v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/16/2018 (zhodne ako v rozsudku č. k. 5Sžfk/73/2017 zo dňa 31.07.2019), v ktorom, o. i. uviedol, že: „....krajský súd sa vecou nezaoberal konzekventne a dal iba čiastkové odpovede na niektoré argumenty sťažovateľa, čo vedie k zrušeniu rozsudku krajského súdu a vráteniu mu veci na ďalšie konanie, kasačný súd nevidí dôvod, aby zaujímal afirmatívne či negatívne stanovisko k námietkam sťažovateľa, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Krajský súd totiž na rozhodujúce argumenty o nevymáhateľnosti zatiaľ svoje právne posúdenie jednoznačne nesformuloval.

Avšak kvôli efektívnosti ďalšieho konania kasačný súd poznamená, 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 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).“

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, 58, 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 zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu založil na tom, že „pohľadávku správcu dane predstavujúcu vyrubený úrok z omeškania nebolo možné prihlásiť do reštrukturalizačného konania sťažovateľky z dôvodu, že vznikla až po skončení reštrukturalizačného konania na základe rozhodnutia správcu 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 správcu dane vyrubiť daňovému subjektu úrok z omeškania do dňa vykonania ročného zúčtovania, ako to urobil správny orgán v rozhodnutí č. 1100304/1/530814/2014 z 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 správcu dane vzniknutú z titulu vyrubenia úroku z omeškania prihlásiť do reštrukturalizačného konania skončeného na základe uznesenia súdu zo dňa 31. 01. 2014, ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 07. 02. 2014, nakoľko táto pohľadávka vo forme úroku z omeškania vznikla až na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 26. 08. 2014, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 18. 12. 2014, teda až po skončení reštrukturalizačného konania“ , je ústavne neakceptovateľný.

V zmysle § 5 ods. 1 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) sa princípy, na ktorých spočíva Civilný sporový poriadok (ďalej len „CSP“), primerane použijú na konanie pred správnym súdom. Podľa § 5 ods. 2 SSP konanie pred správnym súdom je jednou zo záruk ochrany základných ľudských práv a slobôd a ochrany práv a oprávnených záujmov účastníkov administratívneho konania. Podľa čl. 2 ods. 1 a 2 CSP ochrana ohrozených alebo porušených práv a právom chránených záujmov musí byť spravodlivá a účinná tak, aby bol naplnený princíp právnej istoty. Právna istota je stav, v ktorom každý môže legitímne očakávať, že jeho spor bude rozhodnutý v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít; ak takej ustálenej rozhodovacej praxe niet, aj stav, v ktorom každý môže legitímne očakávať, že jeho spor bude rozhodnutý spravodlivo.

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 inšancií.“

55. Vzhľadom na vyššie uvedené správny súd je toho názoru, že pri preskúvaní zákonnosť oznámenia správcu dane o použití nadmerného odpočtu, sa musí zaoberať otázkou (ne)vymáhateľnosti pohľadávky, ktorá nebola prihlásená do reštrukturalizačného konania (daňový nedoplatok na dani z pridanej hodnoty za august 2011), ktorá skutočnosť bola základom na postup správcu dane podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku na vyrubenie úroku z omeškania na dani z DPH v sume 305,81 eur, vyrubeneho rozhodnutím o úroku z omeškania č. 9416301/5/3971846/2013 zo dňa 28. 08. 2013, splatného 27. 12. 2013 v pôvodnej výške 5082,60 eur. Tento právny názor uplatnil tunajší správny súd aj pri rozhodovaní skutkovo rovnakých, resp. obdobných veciach a rovnakých účastníkov konania, napr. 26S/28/2015, 11S/261/2016, 11S/114/2019).

56. Správny súd je toho názoru, že ak žalovaný pohľadávku zodpovedajúcu daňovej povinnosti žalobcu (nezaplatenie dane z pridanej hodnoty v správnej výške a zákonnej lehote) do momentu začatia reštrukturalizačného konania prihláškou neuplatnil, daňová povinnosť vrátane pohľadávky zodpovedajúcej úrokom z omeškania vzniknutej 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). Započítaniu nadmerného odpočtu na úhradu úrokov z omeškania s plnením daňovej povinnosti podľa zákona o DPH bráni ust. § 114 ods. 1 písm. f) ZoKR., keďže pohľadávka zodpovedajúca úroku v čase vydania opatrenia už neexistovala. 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 započítanie sa prieči zákonu č. 7/2005 Z. z., nakoľko jeho použitím (započítaním) dôjde k jej vymoženiu.

57. Najvyšší súd SR rozsudkom zo dňa 21. 01. 2020 sp. zn. 1Sžfk/23/2018 vo výroku zmenil rozsudok KS v Nitre zo dňa 20. 09. 2017 č. k. 11S/157/2014-59 tak, že zrušil opatrenie žalovaného zo dňa 15.06.2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie, ktorý záver odôvodnil v bode 44 a 47: „Nakoľko zo zisteného skutkového stavu nie je preukázané, že by správca dane konal v zmysle § 121 zák. č. 7/2005 Z. z., potom konanie správcu dane zavŕšené vydaním rozhodnutí o daňových nedoplatkoch nespĺňa svoj základný účel (viď bod 35.)v zmysle čl. 2 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky. Na uvedenom základe musí kasačný súd označiť napadnuté opatrenie ako vydané v rozpore so zákonom a preto aj pristúpil k aplikácii svojej revíznej právomoci.

Kasačný súd na rozdiel od rozsudku sp. z. 1Sžfk/4/2018 z 29. 06. 2019 dospel k názoru, že napadnutý rozsudok je dostatočne odôvodnený. Bude preto úlohou dotknutého orgánu verejnej správy, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 SSP) konal a na ich základe rozhodol.“

58. Vzhľadom na to, že pohľadávka správcu dane, ktorá mala vzniknúť rozhodnutím o vyrubení úroku z omeškania, bola započítaná časťou nadmerného odpočtu žalobcu podľa oznámenia o započítaní nadmerného odpočtu zo dňa 17. 05. 2016 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.

59. V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom správneho súdu s poukazom na ust. § 191 ods. 6 SSP. Opätovne posúdi možnosť použitia daňového preplatku žalobcu podľa § 79 daňového poriadku, osobitne prihladne na dátum vzniku daňovej povinnosti žalobcu vo vzťahu k reštrukturalizačnému konaniu žalobcu, ktoré začalo dňa 22. 05. 2013, vyrubenie úroku z omeškania v nadväznosti na jeho započítanie, v kontexte ust. § 120 ods. 1 v spojení s ust. § 155 ods. 2 zákona o konkurze a ust. § 84 ods. 1 písm. g) daňového poriadku.

60. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech (súd žalobe vyhovel), priznal právo na plnú náhradu trov konania, vrátane trov kasačného 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.