

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/261/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4018200811
Dátum vydania rozhodnutia: 04. 03. 2020
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marta Molnárová
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2020:4018200811.2

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 oznámenia o použití nadmerného odpočtu žalovaného č. 102087344/2018 zo dňa 22. 10. 2018, takto

rozhodol:

Súd **z r u š u j e** oznámenie o použití nadmerného odpočtu Daňového úradu Nitra č. 102087344/2018 zo dňa 22. 10. 2018 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 v plnom rozsahu.

o d ô v o d n e n i e :

I.

1. Krajský súd z predloženého spisového materiálu žalovaného zistil, že Daňový úrad Nitra zaslal žalobcovi písomné oznámenie o použití nadmerného odpočtu 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“ .

2. V predloženom administratívnom spise žalovaného sa nachádza riadne daňové priznanie za mesiac júl 2018 na dani z pridanej hodnoty (podané dňa 27. 08. 2018), v ktorom si žalobca uplatnil nadmerný odpočet v sume 61.471,96 eur a za nasledujúce zdaňovacie obdobie 08/2018 podané elektronicky dňa 25. 09. 2018 pod ev. č. 6/12775221/2018, v ktorom uviedol nadmerný odpočet vo výške 76693,73 eur.

3. Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101824620/2018, ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán odvolanie žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 22. 05. 2018 zamietol a potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu v Nitre č. 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018, ktorým správca daňovému subjektu vyrubil úrok z omeškania v sume 31.201,00 eur za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 27. 09. 2018. Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 27.09.2018.

4. Hlásenia o vyúčtovaní dane a o úhrade príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2012 zo dňa 30. 04. 2013, s odvodovou povinnosťou vo výške 261 192,15 eur, s odvedenými preddavkami 198 937.11 eur a s daňovým nedoplatkom v sume 62 255,04 eur.

II.

5. Daňový úrad Nitra rozhodnutím - písomné oznámenie o použití nadmerného odpočtu č. 102087344/2018 zo dňa 22. 10. 2018 oznámil daňovému subjektu (žalobca), že 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, okrem iného, že

- časť nadmerný odpočet vo výške 31.201,00 eur, ktorý žalobcovi vznikol na dani z pridanej hodnoty dňa 26. 09. 2018 vo výške 61.471,96 eur za zdaňovacie obdobie júl 2018 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“ .

Oznámenie bolo doručené daňovému subjektu (žalobca) dňa 24. 10. 2018.

III.

6. Žalobca sa žalobou zo dňa 20. 12. 2018, doručenu tunajšiemu súdu dňa 27. 12. 2018, domáhal preskúmania zákonnosti postupu a oznámenia o použití nadmerného odpočtu žalovaného zo dňa 22. októbra 2018 č. 102087344/2018. Uviedol, že opatrenie je postihnuté vadou nezákonnosti a nakoľko nebolo možné proti nemu uplatniť opravný prostriedok a opatrenie ho ukracuje na jeho právach, je toho názoru, že toto opatrenie je spôsobilý predmetom súdneho prieskumu. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR. Navrhol, aby Krajský súd v Nitre zrušil opatrenie Daňového úradu Nitra a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

7. V žalobných bodoch poukázal na Uzneseniami Okresného súdu Nitra sp. zn. 32R/3/2013 vydanými (a) 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, (b) dňa 21. 06. 2013 zverejneným v Obchodnom vestníku č. 124/2013, časť konkurzy a reštrukturalizácie, zo dňa 28. 06. 2013 bola povolená reštrukturalizácia žalobcu (ďalej aj len ako „Reštrukturalizácia“) a (c) dňa 31. 01. 2014 zverejneným v Obchodnom vestníku č. 26/2014, časť konkurzy a reštrukturalizácie, zo dňa 07. 02. 2014 bol potvrdený reštrukturalizačný plán žalobcu prijatý schvaľovacou schôdzou dňa 10. 01. 2014 a súčasne skončená Reštrukturalizácia.

8. V zmysle rozhodnutia žalovaného, ktorým bol vyrubený úrok, 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 reštrukturalizáciu (ďalej aj len ako „ZKR“) prihláškou.

Z ustanovení § 120 ods. 1 a ods. 2 ZKR je zrejmé, že akékoľvek peňažné pohľadávky a iné práva na peňažné plnenie (bez ohľadu na ich pôvod v práve verejnom alebo súkromnom), ktoré nespĺňajú pojmové vymedzenie prednostnej pohľadávky, najmä však nevznikli po začatí reštrukturalizačného konania, musia byť za účelom uplatňovania práv s nimi spojených v reštrukturalizácii riadne a včas uplatnené prihláškou, pod sankciou zániku práva vymáhať takúto pohľadávku voči

reštrukturalizovanému subjektu v prípade potvrdenia reštrukturalizačného plánu v zmysle ust. § 120 ods. 1 ZKR v spojení s ust. § 155 ods. 2 ZKR.

9. Žalobcovi nebol v zmysle príslušných ustanovení Zákona o DPH vrátený nadmerný odpočet, pretože tento mal byť (v dôsledku Opatrenia) použitý na kompenzáciu úroku, ktorý predstavuje sankciu za nesplnenie daňovej povinnosti i.e. dane z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roku 2012.

10. S poukazom na ust. § 49 ods. 1 prvej a druhej vety zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 30. 04. 2013 považuje žalobca za potrebné uviesť, že daňová povinnosť bola splatná (a teda nepochybne aj vznikla najneskôr) dňa 30. 04. 2013 (ako to nakoniec vyplýva z rozhodnutia správcu dane, ktorým bol úrok vyrubený, keďže úrok bol vyrubený odo dňa splatnosti daňovej povinnosti i.e. dňa 30. 04. 2013 do dní správcou dane tvrdených úhrad, a teda s určitosťou pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu čo následne implikuje záver, že daňová povinnosť je pohľadávkou, ktorá v záujme jej uspokojenia mala byť uplatnená v reštrukturalizácii prihláškou.

11. Žalobca je s ohľadom na skutočnosti uvedené v subkapitole 2.1 tejto žaloby presvedčený, že aj úrok z omeškania za omeškanie s plnením daňovej povinnosti (teda Úrok) je podľa ZKR pohľadávkou, ktorá vznikla pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu a preto ju bolo za účelom dosiahnutia uspokojenia potrebné riadne a včas uplatniť v reštrukturalizácii prihláškou postupujúc podľa ust. § 158 ods. 5 Daňového poriadku, a pokiaľ k tomu nedošlo, právo vymáhať takúto pohľadávku (tak Daňovú povinnosť ako aj Úrok) v dôsledku Potvrdenia plánu v zmysle ust. § 120 ods. 1 ZKR v spojení s ust. § 155 ods. 2 ZKR zaniklo, a teda, že Opatrenie je nesprávne, pretože na splnenie Úroku nie je možné použiť Nadmerný odpočet, ktorý vznikol po začatí (a skončení) Reštrukturalizácie.

12. V zmysle ust. § 120 ZKR je determinantom určujúcim charakter pohľadávky na účely reštrukturalizácie, t. j. skutočnosťou rozhodujúcou pre posúdenie, či sa jedná o tzv. prednostnú pohľadávku alebo pohľadávku uplatňovanú prihláškou, rozhodujúci okamih vzniku práva zodpovedajúceho pohľadávke a nie jej splatnosť (arg. ust. § 120 ods. 2 ZKR a contrario). Keďže (a) povinnosť daňového subjektu zaplatiť úrok z omeškania podľa Daňového poriadku vzniká prvým dňom omeškania (a následne každým dňom omeškania až do splnenia porušenej povinnosti), pričom správca dane je oprávnený úrok z omeškania vyrubiť (na účely ďalšieho zaobchádzania v rámci daňového konania autoritatívne deklarovať jeho výšku) už týmto prvým dňom omeškania, pričom súčasne (b) podľa ust. § 3 ods. 2 druhej vety daňového poriadku „správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane“, žalobca sa domnieva, 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. patričnú 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.

13. 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, prednostná 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.

14. 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.

15. Už zo znenia ustanovenia ust. § 156 ods. 2 tretej vety DP možno podľa presvedčenia žalobcu vyvodiť 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 zákonodarcu ich vyrubenie limitoval práve do dňa začatia reštrukturalizačného konania. Z ust. § 158 ods. 5 v znení „po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správcu 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“.

16. Navyše nemožno prehliadnuť ani skutočnosť, že Daňový poriadok v znení účinnom do 31. 12. 2012 (t. j. do účinnosti zákona č.440/2012 Z. z.) obsahoval ustanovenie § 156 ods. 6 písm. d), podľa ktorého sa úrok z omeškania „nevyrubí [...] d)daňovému subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní“, pričom v dôsledku jeho vypustenia boli súčasne do ust. § 156 ods. 2 za slová „podľa § 55“ vložené slová „alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania“, a to najmä v situácii, keď vychádzajúc z dôvodovej správy vyššie konkretizovanej novely Daňového poriadku cieľom zákonodarcu bolo zosúladiť úpravy Daňového poriadku so ZKR. Z uvedeného vyplýva, že Daňový poriadok do 31. 12. 2012 zakazoval vyrubiť úrok z omeškania subjektu v reštrukturalizačnom konaní, pričom práve na základe uvedenej novely správcu dane takéto oprávnenie získal. Domnievame sa, že ani z úmyslu zákonodarcu sledovaného vyššie uvedenou novelou (a už vôbec nie z doslovného znenia dotknutého ustanovenia) nemožno za žiadnych okolností vyvodzovať záver (presadzovaný žalovaným), že by správcu dane bol oprávnený reštrukturalizovanému subjektu vyrubovať sankcie za omeškание s plnením daňových povinností (i.e. úrok z omeškania resp. sankčný úrok), ku ktorým došlo pred začatím reštrukturalizačného konania kedykoľvek počas priebehu reštrukturalizácie alebo po jej skončení takýto záver je napokon v priamom rozpore už s ust. § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku. Domnievame sa, že účelom novelizácie dotknutého ustanovenia Daňového poriadku bolo, aby správcu dane bol oprávnený vyrubovať sankcie za omeškания s plnením daňových povinností, ku ktorým došlo po začatí reštrukturalizačného konania, čo nijako nenarúša na normy plynúce zo ZKR, keďže na takéto sankcie ako na tzv. nové dlhy nedopadajú účinky začatého reštrukturalizačného konania (ust. § 114 ZKR). Poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky napr. rozsudok vydaný pod sp. zn. 1Sžf/2/2016 dňa 23. 05. 2017 uviedol, že:

„Ako bolo vyššie uvedené, v súvislosti s reštrukturalizáciou dlžníka ako daňového subjektu nie je možno považovať úrok z omeškania za samostatný daňový nedoplatok, ale tento zdieľa osud dane s tým, že ako každá peňažná sankcia vzniká zo zákona z titulu deliktuálnej zodpovednosti daňového subjektu po márnom uplynutí zákonnej lehoty. Preto správcu dane vedomý si začatia reštrukturalizačného konania a následnej povinnosti postupu podľa špeciálneho právneho predpisu, ktorým je zák. č. 7/2005 Z. z., mal ako súčasť daňového nedoplatku uplatňovať v zmysle § 156 ods. 1 a 2 Daňového poriadku aj úrok z omeškania. Tým, že tak nekonal, tento nárok správcu dane v súlade s § 138 zák. č. 7/2005 Z. z. zanikol“.

17. Nakoľko použitie nadmerného odpočtu v zmysle Opatrenia je s prihliadnutím na všetky okolnosti možné v súkromnoprávných pomeroch stotožniť so zánikom pohľadávky v dôsledku jednostranného započítania, ktoré je vo vzťahu k pohľadávkam uplatňovaným v reštrukturalizácii prihláškou počas reštrukturalizačného konania vylúčené ex lege v zmysle ust. § 114 ods. 1 písm. f) ZKR, Žalobca je presvedčený o to viac musí byť vylúčené aj po skončení reštrukturalizácie voči neprihláseným

pohľadávkam, pretože tieto (neprihlásené pohľadávky) nadobúdajú v dôsledku potvrdenia plánu súdom osobitnú vlastnosť -nevymáhateľnosť.

18. Okrem uvedeného si Žalobca dovoľuje (opätovne) upriamiť pozornosť konajúceho súdu aj na právnu normu vyjadrenú v ust. § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku⁴⁹, ktorá s riadnym splnením záväznej časti plánu reštrukturalizačného dlžníka spája právny následok v podobe zániku daňových pohľadávok riadne a včas neuplatnených v reštrukturalizácii prihláškou. Nakoľko pohľadávky uplatnené správcom dane v reštrukturalizácii (konkretizované v poznámke pod čiarou s číslom 23) zanikli v dôsledku splnenia reštrukturalizačného plánu žalobcu (i.e. plánom definovaných vymáhateľných častí prihlásených pohľadávok v zmysle splátkového kalendára, ktorý tvoril jeho súčasť), je Žalobca presvedčený, že akákoľvek neprihlásená pohľadávka zodpovedajúca úroku za omeškanie s plnením Daňovej povinnosti, zanikla v zmysle ust. § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku zanikla dňom 20. 12. 2016 (i.e. „dňom nasledujúcim po úplnom splnení pohľadávok správcu dane vyplývajúcich z potvrdeného reštrukturalizačného plánu“) a teda Nadmerný odpočet nemohol byť použitý ani na úhradu Úroku, pretože tento v čase vydania Opatrenia neexistoval.

19. Na záver žalobca uviedol, že dôvodnosť žaloby podporuje aj skutočnosť, že právne 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.

20. Žalobca sa domnieva, že okrem v predchádzajúcom bode (38) označenej žaloby 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 2017 v celkovej výške 194.617,20EUR, sa použije (okrem iných) aj na úhradu Daňovej povinnosti vo výške 51.292,45 EUR.

21. Vzhľadom na vyššie uvedené, a keďže: Daňový úrad v Reštrukturalizácii pohľadávku zodpovedajúcu Daňovej povinnosti a ani úroku z omeškania za omeškanie s plnením Daňovej povinnosti (teda Úroku) do momentu začatia reštrukturalizačného konania prihláškou neuplatnil, a žalobca ku dňu 19.12.2016 splnil podľa reštrukturalizačného plánu pohľadávky uplatnené správcom dane v reštrukturalizácii prihláškou, je nevyhnutným záver, že:

(a) v dôsledku Potvrdenia plánu sa daňová povinnosť vrátane pohľadávky zodpovedajúcej úrokom z omeškania vznikutej z titulu omeškania s jej splnením (Úroku) stala voči Žalobcovi nevymáhateľnou, a teda použitiu (započítaniu) nadmerného odpočtu na úhradu úrokov z omeškania s plnením daňovej povinnosti (teda Úroku) bráni právna norma zakotvená v ust. § 114 ods. 1 písm. f) ZKR; a

(b) daňový nedoplatok zodpovedajúci úroku z omeškania za omeškanie s plnením Daňovej povinnosti v zmysle ust. § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku zanikol dňom 20. 12. 2016, a teda pohľadávka zodpovedajúca úroku v čase vydania opatrenia už neexistovala.

IV.

A/

22. Žalovaný podal v predmetnej veci písomné vyjadrenie, v ktorom navrhol žalobu zamietnuť. Uviedol, že žalobca prostredníctvom elektronickej podateľne FS dňa 27. 08. 2018 podal daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 07/2018 ev. č. 6/11861537/2018 (príloha č. 2). V tomto daňovom priznaní na riadku 32 uviedol nadmerný odpočet vo výške 61471,96 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 (ďalej len DPH). Žalobca podal daňové priznanie i za nasledujúce zdaňovacie obdobie 08/2018 elektronicke dňa 25. 09. 2018 pod ev. č. 6/12775221/2018 a v tomto daňovom priznaní uviedol nadmerný odpočet vo výške 76693,73 EUR (príloha č. 3).

23. Vzhľadom k tomu, že v čase poukázania nadmerného odpočtu bol u žalobcu evidovaný daňový nedoplatok. Daňový úrad Nitra použil nadmerný odpočet podľa § 55 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) na splatný nedoplatok na DPH. Daňový poriadok v ustanovení § 79 ods. 1 ustanovuje písomne upovedomiť daňový subjekt o použití daňového preplatku aj vzhľadom na ustanovenie odseku 7 citovaného paragrafu. V zmysle uvedeného bolo zaslané daňovému subjektu Oznámenie o použití nadmerného odpočtu zo dňa 22. 10. 2018, č. 102087344/2018.

24. V Oznámení bolo presne uvedené použitie daňového preplatku. Daňový preplatok bol použitý (okrem iného aj) na úhradu:

- Úroku z omeškania na dani z príjmov zo závislej činnosti vo výške 31201,00 EUR, vyrubeneho rozhodnutím o úroku z omeškania č. 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018 za zdaňovacie obdobie rok 2012, splatného dňa 12. 10. 2018, v pôvodnej výške 31201,00 EUR (príloha č. 4).

25. Proti rozhodnutiu o vyrubení úroku z omeškania č. 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018 sa žalobca odvolal dňa 25. 06. 2018 pod č. 6/08959771/2018 (príloha č. 5). Odvolací orgán Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica rozhodnutím č. 101824620/2018 zo dňa 17. 09. 2018 (príloha č. 6) potvrdil rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania Daňového úradu Nitra, ktorým sa rozhodnutie stalo právoplatným a aj splatným. Keďže úroky z omeškania žalobca neuhradil v lehote splatnosti, stali sa daňovým nedoplatkom.

26. Žalobca podal žalobu proti opatreniu žalovaného - Oznámeniu o použití nadmerného odpočtu č. 102087344/2018 zo dňa 22. 10. 2018 (príloha č. 1). Daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu. Rozhodnutie je individuálny právny akt, ktorý zaväzuje osobu v konkrétnom prípade. Z uvedeného je zrejmé, že v tomto prípade neprebehlo daňové konanie, ale z dikcii § 79 daňového poriadku len vyplynula povinnosť správcovi dane informovať daňový subjekt o použití daňového preplatku.

27. Skutočnosti, ktoré oprávňovali žalovaného na použitie daňového preplatku na daňový nedoplatok sú nasledujúce: Uznesením Okresného súdu Nitra sp. zn. 32R/3/2013 vydaným dňa 15. 05. 2013, uverejneným v Obchodnom vestníku č. 97/2013 časť konkurzy a reštrukturalizácie zo dňa 22. 05. 2013 bolo proti spoločnosti FENESTRA Sk, spol. s r.o. Priemyselná 17, 95301 Zlaté Moravce, IČO 36521451, DIČ XXXXXXXXXX, IČ DPH: M. 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 spoločnosti FENESTRA Sk, spol. s r.o. a do funkcie správcu bola ustanovená obchodná spoločnosť Slovenská správcovská a reštrukturalizačná, k. s.

28. Daňový úrad môže prihlásiť do reštrukturalizačného konania iba daňové nedoplatky. Keďže rozhodnutie o úroku z omeškania č. 101019077/2018 zo dňa 22. 05. 2018 bolo splatné 12. 10. 2018, nebolo možné tento nedoplatok spätne prihlásiť do reštrukturalizačného konania v nadväznosti na § 158 ods. 1 daňového poriadku. Právna úprava v § 158 daňového poriadku neumožňuje prihlásiť daňové pohľadávky, ktoré sa nestali nedoplatkami.

29. Z uvedeného vyplýva, že len tie pohľadávky, ktoré môžu byť prihlásené do reštrukturalizácie nemožno ďalej vymáhať. Nedoplatok, ktorý je uvedený v oznámení č. 102087344/2018 bol splatný až 12. 10. 2018, t. j. je to nedoplatok, ktorý vznikol až po začatí reštrukturalizačného konania a z uvedeného dôvodu nemohol byť prihlásený do reštrukturalizačného konania. Citovaný nedoplatok v Oznámení č. 102087344/2018 nebolo možné prihlásiť do reštrukturalizácie, keďže v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov absentuje možnosť prihlásiť sankciu aj bez vyrubenia. V zákone č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov účinného do 31. 12. 2011 v zmysle § 95 ods. 1 bolo možné prihlásiť sankciu aj bez vyrubenia.

30. Reštrukturalizačný plán je záväzný len na pohľadávky, ktoré sú prihlásené resp. mohli byť prihlásené podľa § 121 zákona č. 7/2005 Z. z.. Pohľadávky je možné prihlásiť do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie, v uvedenom prípade do 28. 07. 2013. Potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom vzniká dlžníkovi povinnosť sa ním riadiť. Keďže nedoplatok uvedený v Oznámení o použití nadmerného odpočtu č. 102087344/2018 dňa 22. 10. 2018 bol splatný až dňa 12. 10. 2018, nemohol byť v

zmysle zákona č. 7/2005 Z. z. do reštrukturalizácie prihlásený aj s prihladením na § 158 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. Úrok z omeškania vyrubený rozhodnutím č. 101019077/2018 v čase povolenia reštrukturalizácie neexistoval.

31. Žalovaný je toho názoru, že ďalšou skutočnosťou, ktorú žalobca účelovo neuviedol a ktorá má veľmi podstatný charakter voči namietanej skutočnosti žalobcu je, že Hlásenie žalobca za zdaňovacie obdobie rok 2012 nepodal v zákonom termíne do konca apríla po uplynutí zdaňovacieho obdobia, ako je uvedené v § 49 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov. Hlásenie žalobca podal až dňa 23. 10. 2013 pod ev. č. 6/19785856/2013 (príloha č. 7). V hlásení na str. 2 na r. 10 žalobca uviedol daňový nedoplatok vo výške 62 255,04 €. Zo zákona č. 7/2005 Z. z. vyplýva, že bolo možné prihlásiť pohľadávku do reštrukturalizačného konania do 28. 7. 2013. Uvedené nebolo možné vykonať pretože žalobca si nespĺnil svoje zákonné povinnosti. Prvým dôvodom je skutočnosť, že v zákonnej lehote do konca apríla 2013 nepodal žalobca Hlásenie za rok 2012 a druhým dôvodom je skutočnosť, že žalobca daň neuhradil v lehote splatnosti do konca apríla 2013.

Z tejto argumentácie jednoznačne vyplýva, že v lehote do 28. 7. 2013 nebolo možné prihlásiť nedoplatok na dani zo závislej činnosti za rok 2012 do reštrukturalizácie, pretože táto skutočnosť vznikla až dňa 23. 10. 2013 t. j. až po podaní Hlásenia za rok 2012.

32. Ďalej uviedol, 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 31201,00 € a splatnosť 12. 10. 2018.

33. Sankčný úrok sa považuje za pohľadávku na účely reštrukturalizácie až po jeho vyrubení a nezaplatení v lehote splatnosti, t. j. keď sa stane nedoplatkom. 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.

34. Pokiaľ ide o žalobcom citovaný rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/28/2015-63 zo dňa 14. 06. 2018, ktorý bol žalovanému doručený dňa 17. 09. 2018, súd zrušil oznámenie Daňového úradu Nitra o použití preplatku číslo č. 21165056/2015 zo dňa 04. 11. 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Proti predmetnému rozsudku žalovaný podal v zákonnej lehote dňa 17. 10. 2018 kasačnú sťažnosť. Žalovanému ku dňu vyjadrenia sa k žalobe č. 11S/261/2018 nebolo doručené rozhodnutie o kasačnej sťažnosti. Vzhľadom na uvedené skutočnosti považujeme Oznámenie o použití nadmerného odpočtu za 07/2018, č. 102087344/2018 zo dňa 22. 10. 2018 za správne a v súlade s platnými právnymi predpismi.

C

35. Žalobca vo svojej replike k vyjadreniu žalovaného, v podaní zo dňa 19. 06. 2019 uviedol, že ani po konfrontácii s argumentáciou (hoc vo forme repetície prijatých záverov bez poznateľného vysvetlenia úvah vedúcich k ich prijatiu) inkorporovanou do Vyjadrenia nevzhliadol žiadny relevantný dôvod, aby svoju petítornú požiadavku na vydanie rozhodnutia konajúceho súdu s výrokom navrhovaným žalobou akokoľvek korigoval, aj naďalej považujeme za dôvodné, aby Správny súd po prejednaní veci rozhodol tak, ako bolo uvedené v žalobnom návrhu obsiahnutom v žalobe.

36. Vyjadrenie žalovaného opomína adresovať ďalšiu kľúčovú otázku, na aké skutkové situácie by za predpokladu prijatia premisy o uplatňovaní úroku z omeškania v reštrukturalizácii výhradne pokiaľ bol ešte pred začatím reštrukturalizačného konania (právooplatne) vyrubený, ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku v konečnom dôsledku malo dopadať - ak si totiž uvedomíme, že norma upravujúca výpočet úroku z omeškania (maximálne) do dňa začatia reštrukturalizačného konania je nevyhnutne

aplikovateľná (vzťahuje sa na výpočet uskutočňovaný) až v období po takomto začatí, interpretácia žalovaného, podľa ktorej by predpokladom uplatnenia úroku z omeškania v reštrukturalizácii prihláškou malo byť jeho (právoplatné) vyrubenie ešte pred dňom začatia reštrukturalizačného konania, neponecháva pre aplikáciu postupu normovaného ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku v kontexte prihlasovania úroku z omeškania do reštrukturalizácie žiadny priestor (množina prípadov, na ktoré by pravidlo o výpočte zmysluplne dopadalo, je prázdna).

37. Žalobca v doplňujúcom stanovisku zo dňa 26. 08. 2019 opätovne poukázal na žalobné dôvody nezákonnosti napadnutého opatrenia a na svoju argumentáciu vedúcu k potrebe zrušenia napadnutého opatrenia, 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.

V.

38. 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 žalovaného , 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.

39. 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.

40. Podľa § 79 ods. 1 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31. 12. 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.

41. 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.

42. 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.

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

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. 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.

50. 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.

51. 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.

52. 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.

53. Predmetom súdneho prieskumu je opatrenia žalovaného číslo 102087344/2018 zo dňa 22. 10. 2018, ktorým žalovaný postupujúci v zmysle ust. § 79 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní oznámil žalobcovi, že nadmerný odpočet, ktorý žalobcovi vznikol na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018 vo výške 61.471,96 EUR sa použije (okrem iného aj) 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.

54. Žalobca v úvodnej časti žaloby odôvodnil spôsobilosť opatrenia ako rozhodnutia daňového orgánu byť predmetom preskúmania súdom v zmysle § 177 ods. 1 SSP v spojení s § 3 ods. 1 písm. c/ SSP, nakoľko Daňový poriadok (a ani iný všeobecne záväzný právny predpis) proti Opatreniu nepripúšťa žiadny opravný prostriedok a na podporu svojej argumentácie cituje niektoré rozhodnutia Ústavného súdu SR.

55. Správny súd považuje za potrebné uviesť, i keď žalovaný podanie správnej žaloby proti opatreniu - oznámenie o použití nadmerného rozpočtu nenamieta, že napadnuté oznámenie žalovaného bolo spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v správnom súdnom konaní za účinnosti Občianskeho súdneho poriadku (účinný do 30. 06. 2016) v zmysle ustálenej judikatúry, napr. rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III.ÚS 91/2016-74 zo dňa 17. mája 2016, podľa ktorého pokiaľ súd v správnom súdnom konaní 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).

56. Žalovaný tvrdí, že rozhodnutie o úroku z omeškania č. 101019077/2018, uvedené v Oznámení o použití nadmerného odpočtu č. 101019077/2018 bolo splatné až 12. 10. 2018 a keďže je to nedoplatok, ktorý vznikol až po začatí reštrukturalizačného konania nemohol byť prihlásený do reštrukturalizačného konania ako daňová pohľadávka, pretože v čase povolenia reštrukturalizácie neexistoval a v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov absentuje možnosť prihlásiť sankciu aj bez vyrubenia.

57. 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.

58. 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 preddávkami vo výške 198 937,11 eur a s daňovým nedoplatkom v sume 62 255,04 eur.

59. Daňová povinnosť 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. 30. 04. 2013 až po úhradu poslednej platby 21. 02. 2017. Niet potom pochyb, že žalovaný

už 30. 04. 2013 mal vedomosť porušenia 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.

60. Podľa názoru súdu medzi účastníkmi konania bola sporná otázka použitia daňového preplatku (pohľadávka žalobcu) na úhradu (započítanie) vyrubenej úroku ako daňového nedoplatku (daňového dlhu žalobcu) a jeho nevymáhateľnosť, s poukazom na reštrukturalizačné konanie voči žalobcovi, pričom nie je spornou na prvom mieste otázka existencie takéhoto daňového nedoplatku, ale najmä otázka vzťahu noriem upravujúcich insolvenčné konania k Daňovému poriadku a otázke (ne)vymáhateľnosti sporných pohľadávok.

61. Správny súd považuje za potrebné uviesť, že každá právna norma má svoj zmysel a účel, ktorý možno vyvodíť 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.

62. 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.

63. V právnej metodológii sa rozlišuje medzi subjektívnou a objektívnou teleológiou. Subjektívna teleológia sa zaoberá účelom, čo zamýšľal zákonodarcu 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.

64. Z ust. § 140 SSP vyplýva, že vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

65. Toto ustanovenie 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.

66. 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 účastníkom konania je známy postoj správneho i kasačného súdu k uvedenému problému.

67. 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 (správca 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).“

68. 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.

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“ .

69. Vzhľadom na vyššie uvedené správny súd je toho názoru , že pri preskúmaní zákonosť 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

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 a následne ako daňový nedoplatok započítaný na nadmerný odpočet, ktorý žalobcovi vznikol na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018, nakoľko jej započítaním pohľadávka správcu dane zanikne, teda je vymožená.

70. Správny súd je toho názoru, že ak žalovaný pohľadávku zodpovedajúcu daňovej povinnosti žalobcu (nedoplatok na dani z príjmov) 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 na dani z príjmov 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 (pozri aj rozsudok tunajšieho súdu 11S/72/2017).

71. 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 22. 10. 2018 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.

72. 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 prihliadne na dátum vzniku daňovej povinnosti žalobcu vo vzťahu k reštrukturalizačnému konaniu žalobcu, ktoré začalo dňa 23. 05. 2013, vyrubenie úroku z omeškania v nadväznosti na jeho započítanie .

73. 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.