



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **Tatra nábytkáreň M., a.s.**, Bernolákova 6, M., IČO: 31 623 280, zastúpený advokátom *JUDr. M. O.*, M., proti žalovanému: **Daňový úrad M.**, so sídlom Jesenského 23, M., o preskúmanie zákonnosti **rozhodnutia a postupu žalovaného č. 666/231/92960/09/Sop zo dňa 7. decembra 2009**, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/9/2010-26 zo dňa 19. apríla 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/9/2010-26 zo dňa 19. apríla 2011 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zrušil rozhodnutie žalovaného správneho orgánu uvedené v záhlaví tohto rozsudku, ktorým žalovaný s odkazom

na § 50 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) nevyhovelo reklamácii daňového subjektu – žalobcu proti postupu správca dane vyplývajúceho z oznámenia o kompenzácii nadmerného odpočtu č. 666/231/88676/09/Sop zo dňa 16.11.2009, v rámci ktorého správca dane oznámil žalobcovi, že v zmysle ust. § 63 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. vykoná kompenzáciu (k 25.11.2009) časti nadmerného odpočtu vo výške 1835,99 € za zdaňovacie obdobie august 2009 na preddavok na dani Daň z príjmov zo závislej činnosti za rok 2009, ktorý nebol žalobcom zaplatený v lehote splatnosti. Žalovaného zaviazal k povinnosti zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 191,32 € na účet jeho právneho zástupcu do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd mal preukázané, že oznámením o kompenzácii nadmerného odpočtu č. 666/231/88676/09/Sop zo dňa 16.11.2009 správca dane oznámil žalobcovi, že v zmysle ust. § 63 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. vykoná (k 25.11.2009) kompenzáciu časti nadmerného odpočtu vo výške 1835,99 € za zdaňovacie obdobie august 2009 na kompenzáciu preddavku na dani Daň z príjmov zo závislej činnosti za rok 2009, ktorý nebol žalobcom zaplatený v lehote splatnosti a zároveň správny orgán poučil daňový subjekt o možnosti podania reklamácie v zákonnej lehote 8 dní. Žalobca využil reklamáciu ako opravný prostriedok a namietal skutočnosť začatia procesu reštrukturalizácie v zmysle zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, z ktorého dôvodu nastúpili účinky § 114 ods. 1 písm. f) citovaného zákona, ktoré zakazujú postup započítania dňom 7.3.2009 a tieto účinky sú záväzné pre všetky subjekty a daňový úrad nevynímajúc. V nadväznosti na to, vydal žalobca (zrejme žalovaný) dňa 7.12.2009 rozhodnutie č. 666/231/92960/09/Sop, v ktorom správny orgán s odkazom na § 50 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. nevyhovelo reklamácii žalobcu a s odkazom na § 95 ods. 1 a 2 zák. č. 511/1992 Zb., argumentoval, že pri dani z príjmov zo závislej činnosti možno hovoriť o daňovej povinnosti za rok 2009 až od 1.4.2009, z čoho vyplýva, že ku dňu začatia reštrukturalizácie (6.3.2009)

nezaplatené preddavky na dani z príjmov zo závislej činnosti za rok 2009 nenapĺňajú podmienky daňovej pohľadávky podľa § 95 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. a preto ich správca dane nemohol uplatniť formou prihlášky.

Krajský súd zákonnosť preskúvaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu posudzoval v zmysle ustanovení § 1, § 1a písm. e/, f/, § 5 ods. 1, 2, 3, § 38 ods. 1, § 56 ods. 1, § 63 ods. 1, 2, 3, 4, 8, § 63a ods. 1, § 66 ods. 4, § 95 ods. 1, 2, 4, 5, 7, 8, § 95a ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., v spojení s ustanoveniami § 2 písm. l/, § 38 ods. 1, 2, 3, 5, 6, 7, § 39 ods. 9, § 43 ods. 1, 11, § 49 ods. 1, 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“) a v spojení s ustanoveniami § 113 ods. 3, § 114 ods. 1, § 116 ods. 4, § 118 ods. 1, 3, 4, § 120 ods. 1, 2, 3, § 199 ods. 9 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 7/2005 Z. z.“).

Krajský súd zdôraznil, že správny orgán nezapočítaval nedoplatok dane, ale započítal preddavky, nakoľko preddavky majú inú mesačnú splatnosť ako nedoplatok dane.

Poukázal na to, že s ohľadom na reštrukturalizačné konanie týkajúce sa žalobcu nastupuje právny režim zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v spojení so špeciálnymi ustanoveniami § 95 zákona č. 511/1992 Zb. a to z hľadiska posúdenia, či správcovi dane vznikla povinnosť prihlásiť predmetnú pohľadávku (nezaplatený preddavok na dani z príjmov zo závislej činnosti) v rámci reštrukturalizačného konania. Konštatoval, že generálna úprava konkurzného práva (vrátane reštrukturalizácie) – zákon č. 7/2005 Z. z. vo svojom ustanovení § 120 ods. 2 stanovuje režim prednostných pohľadávok, ktoré vznikli počas reštrukturalizačného konania a na ktoré nepôsobia účinky začatia reštrukturalizácie a ktoré sa neuplatňujú prihláškou.

Ďalej krajský súd zamerlal svoju pozornosť výkladu daňovej pohľadávky v zmysle právnej úpravy ustanovenej v § 95 zákona č. 511/1992 v súvislosti so všeobecnou úpravou konkurzného práva, s poukazom na to, že pojem daňovej pohľadávky ako *lex specialis* k zákonu č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii je stanovený v § 95 ods. 1 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého na účely konkurzu a reštrukturalizácie sa za daňovú pohľadávku považuje nezaplatená suma dane, pri ktorej daňová povinnosť vznikla podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov s tým, že toto ustanovenie spája vznik daňovej pohľadávky s okamžikom daňovej povinnosti a vo vzťahu k dani z príjmov vzniká daňová povinnosť ku dňu posledného dňa na podanie daňového priznania.

Konštatoval, že zo zistenia, že uznesením Okresného súdu Žilina sp. zn. IR/1/2009 zo dňa 16.12.2009, ktoré bolo zverejnené dňa 21.12.2009 v Obchodnom vestníku (čiže za doručené a zverejnené sa toto uznesenie podľa § 199 ods. 9 zákona č. 7/2005 Z. z. považuje ku dňu 22.12.2009) a ktorým bol potvrdený reštrukturalizačný plán a zároveň bola ukončená reštrukturalizácia žalobcu, vyplýva, že ku dňu vzniku daňovej povinnosti – teda splatnosti daňovej pohľadávky – nedoplatok na dani z príjmov zo závislej činnosti za rok 2009 došlo 31.3.2010, teda až po ukončení reštrukturalizácie žalobcu.

Dal do pozornosti, že v ustanovení § 95 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. používa zákonodarca termín „po povolení reštrukturalizácie“ a nie po začatí reštrukturalizačného konania (§§ 113-116 zák. č. 7/2005 Z. z.), čo sú dva vzájomne odlišné právne termíny a pre hodnotenie preskúmvanej veci má ich obsah zásadný význam. Zákonodarca teda stanovil, že správca dane nemá povinnosť prihlásiť tú daňovú pohľadávku, ktorá sa stala splatnou po povolení reštrukturalizácie.

Podľa názoru krajského súdu pre správne určenie, či mohlo dôjsť k vzájomnému započítaniu nezaplateného preddavku na dani z príjmu zo závislej činnosti a nadmerného odpočtu DPH (preplatku) sú dôležité dva dátumy - dátum

povolenia reštrukturalizácie a dátum splatnosti daňovej pohľadávky, s poukazom na to, že v zmysle § 113 a 116 zákona č. 7/2005 Z. z. v spojení s procesnou úpravou § 199 ods. 9 zákona, prvé štádium – začatie reštrukturalizačného konania začína vydaním uznesenia súdu, ktoré sa bezodkladne zverejní v Obchodnom vestníku a týmto zverejnením uznesenia v Obchodnom vestníku sa začína reštrukturalizačné konanie (v predmetnom prípade 7.3.2009) a druhé štádium – povolenie reštrukturalizácie začína uznesením súdu o povolení reštrukturalizácie, ktoré uznesenie sa tiež zverejňuje v Obchodnom vestníku (v predmetnom prípade 8.4.2009).

Konštatoval, že z napadnutého rozhodnutia ani z prvostupňového rozhodnutia nie je možné určiť druhý hraničný termín a to dátum splatnosti započítavanej pohľadávky - nezaplateného preddavku na dani z príjmu zo závislej činnosti za rok 2009, keďže vo výroku aj odôvodnení týchto rozhodnutí chýba určenie, o preddavok za aké obdobie sa jedná a kedy nastala jeho splatnosť.

Krajský súd dospel k záveru, že v rozhodnutí žalovaného absentovalo náležité vymedzenie hraničných termínov - dátum splatnosti preddavku na dani z príjmov zo závislej činnosti za rok 2009 a druhý hraničný dátum určil žalovaný nesprávne (rozhodný je dátum povolenia reštrukturalizácie a nie dátum začatia reštrukturalizácie), ktorá skutočnosť spôsobuje nezrozumiteľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, keďže nebolo možné posúdiť, ktoré pohľadávky boli navzájom započítané. Súčasne konštatoval, že v danej veci absentovalo dostatočné odôvodnenie rozhodnutia spočívajúce v nedostatočnej argumentácii ohľadom charakteru preddavku na daň z príjmu ako prednostnej pohľadávky, pričom rozhodnutie bolo aj vnútorne rozporné, keď na jednej strane žalovaný započítava preddavky a následne má za to, že o daňovej povinnosti možno hovoriť až od 1.4. roka nasledujúceho po uplynutí zdaňovacieho obdobia. Krajský súd mal za to, že z dôvodov, ktoré uviedol, je potrebné napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie s určením povinností ďalšieho postupu.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný, priznal právo na náhradu trov konania.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa žalovaný v zákonnej lehote odvolal. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že žalobu zamietne.

V dôvodoch odvolania žalovaný namietal, že napadnuté rozhodnutie súdu prvého stupňa je nesprávne a nezákonné. Vytýkal prvostupňovému súdu nesprávne posúdenie veci. Upriamil pozornosť na to, že pri dani z príjmov zo závislej činnosti v priebehu zdaňovacieho obdobia sa jedná len o preddavky na daň a až po vykonaní ročného zúčtovania preddavkov na daň najneskoršie však od 1.4. roka nasledujúceho po uplynutí zdaňovacieho obdobia môžeme hovoriť o daňovej povinnosti, s poukazom na to, že podľa § 35 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. (ZDP) preddavok na daň sa zrazí pri výplate alebo pri poukázaní alebo pri pripísaní zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru bez ohľadu na to, za ktoré obdobie sa táto zdaniteľná mzda vypláca, zamestnanec môže po skončení kalendárneho roka, ktorý je zdaňovacím obdobím fyzickej osoby (§ 2 písm. 1/ ZDP), požiadať zamestnávateľa o vykonanie ročného zúčtovania, ak spĺňa podmienky uvedené v § 38 ods. 1 ZDP; ak zamestnanec nepožiada o ročné zúčtovanie preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti, podá daňové priznanie v súlade s § 32 ZDP; zamestnávateľ, okrem toho, že zráža preddavky na daň svojim zamestnancom a v určených lehotách ich odvádza daňovému úradu, má voči správcovi dane povinnosť predkladať štvrťročne prehľad o zrazených a odvedených preddavkoch a po skončení roka hlásenie o vyúčtovaní dane podľa § 39 ods. 9 ZSD.

Uviedol, že z definície daňovej pohľadávky na účely konkurzu a reštrukturalizácie tak, ako je definovaná v § 95 ods. 1 ZSD „ide o nezaplatenú sumu dane ...“, vyplýva, že v prvom rade je potrebné kvalifikovať, či suma, ktorú daňový subjekt nezaplatil, je daňou.

S poukazom na § 1a písm. a/ ZSD vyslovil názor, že preddavky nie sú daňou, a preto z toho dôvodu nemôžu byť ani daňovou pohľadávkou podľa § 95 ZSD. Považoval za jednoznačné, že nezaplatený preddavok sa v reštrukturalizácii nebude prihlasovať prihláškou, keďže ho nemožno zaradiť pod pojem „daňová pohľadávka“, a teda nebude spadať ani pod ustanovenie § 114 ods. 1 písm. f) zákona č. 7/2005 Z. z.. Uviedol, že keď neuhradený splatný preddavok na rok 2009 je preddavkom a nie daňou celý rok 2009, nie je potrebné sa zaoberať termínmi, či daňová pohľadávka vznikla do začatia reštrukturalizácie alebo po povolení reštrukturalizácie, pretože v konkrétnom prípade, keď obidva časové termíny sú v roku 2009, je to irelevantné vzhľadom na už zdôraznený fakt, že celý rok 2009 išlo o preddavok a nie o daň.

Ďalej tvrdil, že pokiaľ ide o daňové záväzky u daňového subjektu v reštrukturalizácii samotný zákon č. 7/2005 Z. z. neobsahuje ustanovenia a účinky ohľadne záväzkov obdobné v prípade vyhlásenia konkurzu, s poukazom na to, že podľa § 114 odsek 1 písm. f) zákona č. 7/2005 Z. z. je vylúčené len započítanie pohľadávok, ktoré je správca dane povinný prihlásiť prihláškou v reštrukturalizácii, tým, že definovanie daňových záväzkov na účely reštrukturalizácie upravuje len § 95 ods. 2 ZSD.

Vzhľadom na uvedené dôvody vyslovil záver, že zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii ani zákon č. 511/1992 Zb. nebráni započítaniu na „pohľadávku“, ktorá sa v reštrukturalizácii neuplatňuje prihláškou a správca dane daňovému subjektu v reštrukturalizácii môže nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty alebo jeho časť vrátiť až po postupe podľa § 63 zákona č. 511/1992 Zb., ktorý je pre správca dane záväzný.

Žalovaný mal za to, že neuhradený splatný preddavok na dani z príjmov zo závislej činnosti na rok 2009, ktorý sa daňovou pohľadávkou stal až 31.3.2010, si správca dane nemohol uplatniť prihláškou, a preto sa na ňu nevzťahovali ani účinky § 114 písm. f) zákona č. 7/2005 Z. z., ktorá skutočnosť preto nemohla byť prekážkou

pre správcu dane pri započítaní predmetnej daňovej pohľadávky, ktorá vznikla na dani z príjmov zo závislej činnosti za rok 2009 s daňovým záväzkom, ktorý vznikol na dani z pridanej hodnoty uplatnením nadmerného odpočtu za mesiac august 2009.

Žalobca sa na odvolanie žalovaného nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 10 ods. 2) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s §§ 212 a nasl.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa vyhovel žalobe, zrušil rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, ktorým rozhodnutím žalovaný podľa § 50 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. nevyhovel reklamácií daňovému subjektu – žalobcovi proti postupu správcu dane vyplývajúceho z Oznámenia o kompenzácií nadmerného odpočtu č. 666/231/88676/09/Sop zo dňa 16.11.2009, a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný správny orgán rozhodol

s konečnou platnosťou o kompenzáciu časti nadmerného odpočtu vo výške 1.835,99 €, ktorý si žalobca uplatnil daňovým priznaním dňa 25.9.2009 vo výške 2.837,39 € za zdaňovacie obdobie august 2009, na dani - daň z príjmov zo závislej činnosti na rok 2009, ktorý nebol zaplatený v lehote splatnosti.

Podľa § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (upravujúcej rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov - §§ 247 a nasl. O.s.p.) preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorým nebolo vyhovené reklamácie daňovému subjektu – žalobcovi proti postupu správcu dane vyplývajúceho z Oznámenia o kompenzáciu nadmerného odpočtu č. 666/231/88676/09/Sop zo dňa 16.11.2009.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho

a súdneho spisu, pričom nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku.

Z podkladov súdneho spisu je zrejmé, že skutkový stav v posudzovanej veci medzi procesnými stranami sporný nebol. Sporným medzi účastníkmi konania ostalo, či správca dane postupoval správne a v súlade so zákonom, keď žalobcom uplatnený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2009 započítal na dani - daň z príjmov zo závislej činnosti na rok 2009, ktorá nebola zaplatená v lehote splatnosti, tvrdiac, že neuhradený splatný preddavok tejto dani na rok 2009 je preddavkom a nie daňou.

Podľa § 50 ods. 1, 3, 4 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt môže uplatniť námietku v prípadoch ustanovených týmto zákonom a proti postupu zamestnanca správcu dane v daňovom konaní.

Správca dane posúdi námietky, rozhodne o nich a toto rozhodnutie musí obsahovať odôvodnenie. Ak námietka smeruje proti postupu vedúceho zamestnanca správcu dane, ktorý nemá nadriadeného vedúceho zamestnanca, rozhodne o námietke orgán najbližšie nadriadený správcovi dane. Proti rozhodnutiu sa nemožno odvolať.

Proti postupu správcu dane pri platení a evidencii dane môže daňový subjekt podať reklamáciu. Na podmienky a spôsob vybavenia sa primerane vzťahujú odseky 2 a 3.

Podľa § 63 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty alebo spotrebná daň, pri ktorej bolo uplatnené jej vrátenie podľa osobitných predpisov, sa použije na kompenzáciu daňových nedoplatkov dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní toho istého daňového subjektu. Ak sa nadmerný odpočet alebo spotrebná daň, pri ktorej bolo uplatnené jej vrátenie, nevyužije na kompenzáciu daňových nedoplatkov dane z pridanej hodnoty alebo spotrebných daní toho istého daňového subjektu alebo sa použije

čiasťočne, použije sa pred jeho vrátením na kompenzáciu jeho daňových nedoplatkov na iných daniach alebo na úhradu jeho preddavku na daň nezaplateného v lehote splatnosti. O vykonaní kompenzácie je správca dane povinný písomne upovedomiť daňový subjekt. Nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty sa takto použije v posledný deň lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Spotrebnú daň, ktorá má byť vrátená na základe uplatnenia jej vrátenia, správca dane použije na kompenzáciu v posledný deň lehoty na vrátenie podľa osobitných predpisov.

Podľa § 95 ods. 1, 2, 3, 4, 5, 7, 8 zákona č. 511/1992 Zb. na účely konkurzu a reštrukturalizácie sa za daňovú pohľadávku považuje nezaplatená suma dane, pri ktorej daňová povinnosť vznikla podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov. Za daňovú pohľadávku sa považuje aj daňová pohľadávka, ktorá nebola priznaná daňovým subjektom alebo vyrubená správcom dane. Pokuty, sankčný úrok, úrok (ďalej len "sankcia") sa považujú za daňovú pohľadávku len vtedy, ak mohli byť správcom dane vyrubené do vyhlásenia konkurzu alebo do povolenia reštrukturalizácie.

Na účely konkurzu a reštrukturalizácie sa za daňový záväzok považuje suma dane, na ktorej vrátenie má daňový subjekt nárok podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov, a to aj v prípade, keď si tento nárok neuplatnil.

Za daňovú pohľadávku vzniknutú pred vyhlásením konkurzu sa považuje daňová pohľadávka podľa odsekov 1 a 6 okrem daňovej pohľadávky podľa odseku 5. Za daňovú pohľadávku vzniknutú pred povolením reštrukturalizácie sa považuje daňová pohľadávka podľa odsekov 1 a 7 okrem daňovej pohľadávky podľa odseku 5.

Ustanovenie odseku 3 sa rovnako vzťahuje aj na daňové záväzky vzniknuté pred vyhlásením konkurzu alebo pred povolením reštrukturalizácie.

Daňová pohľadávka, ktorá bola splatná v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň povolenia reštrukturalizácie, alebo po vyhlásení konkurzu, alebo po povolení reštrukturalizácie, sa považuje za daňovú pohľadávku vzniknutú

po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie. Daňový záväzok, ktorý bol splatný v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň povolenia reštrukturalizácie, alebo po vyhlásení konkurzu, alebo po povolení reštrukturalizácie, považuje sa za daňový záväzok vzniknutý po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie.

V reštrukturalizácii správca dane uplatňuje daňovú pohľadávku, ktorá sa považuje za daňovú pohľadávku zistenú z výsledku daňovej kontroly alebo opakovanej daňovej kontroly pred povolením reštrukturalizácie, aj bez jej predchádzajúceho vyrubenia.

Po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane prihlási daňovú pohľadávku podľa odsekov 1, 3, 6 a 7 spôsobom a v lehote ustanovenej v osobitnom predpise.

Podľa § 95a ods. 2, 7 zákona č. 511/1992 Zb. (2) Povolením reštrukturalizácie sa daňové konanie neprerušuje. Pre daňovú pohľadávku, ktorá sa uplatňuje v reštrukturalizácii, nemožno na majetok patriaci daňovému subjektu začať daňové exekučné konanie alebo výkon daňovej exekúcie; už začaté daňové exekučné konanie alebo výkon daňovej exekúcie sa začatím reštrukturalizácie prerušujú. Povolením reštrukturalizácie sa prerušené daňové exekučné konanie alebo výkon daňovej exekúcie zastavujú. Ak už došlo k speňaženiu majetku, avšak výt'azok nebol použitý podľa § 93, výt'azok po odpočítaní exekučných nákladov a hotových výdavkov správca dane vráti daňovému dlžníkovi.

Povolením reštrukturalizácie zanikajú daňové pohľadávky alebo ich časti, ktoré daňový subjekt na základe schváleného reštrukturalizačného plánu nemusí plniť. Zanikajú aj všetky daňové pohľadávky vzniknuté pred povolením reštrukturalizácie alebo ich časti, ktoré nemožno v reštrukturalizácii uspokojiť. Zanikajú aj sankcie alebo tie časti, ktoré neboli na účely reštrukturalizačného konania považované za daňové pohľadávky podľa § 95 ods. 1, ak sa tieto sankcie vzťahujú na daňové pohľadávky vzniknuté pred povolením reštrukturalizácie.

Tieto daňové pohľadávky a sankcie alebo ich časti po skončení reštrukturalizácie nemožno dodatočne vyrubiť.

Podľa § 35 ods. 1, ods. 3, veta prvá a druhá, ods. 6 zákona č. 595/2003 Z. z. zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, vyberie preddavok na daň zo zdaniteľnej mzdy s výnimkou uvedenou v odseku 8. Zdaniteľnou mzdou je úhrn zdaniteľných príjmov zo závislej činnosti zúčtovaných a vyplatených zamestnancovi za kalendárny mesiac alebo zdaňovacie obdobie, znížený o a) sumy zrazené na poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnanec, b) nezdaniteľnú časť základu dane na daňovníka [§ 11 ods. 2 písm. a)]; základ dane na výpočet preddavku na daň za kalendárny mesiac sa zníži o sumu zodpovedajúcu 1/12 nezdaniteľnej časti základu dane na daňovníka [§ 11 ods. 2 písm. a)]; na nezdaniteľné časti základu dane podľa § 11 ods. 2 písm. b), ods. 3, 4 a 7 zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, 122) prihliadne až pri ročnom zúčtovaní za zdaňovacie obdobie.

Preddavok na daň sa zrazí pri výplate alebo pri poukázaní, alebo pri pripísaní zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru bez ohľadu na to, za ktoré obdobie sa táto zdaniteľná mzda vypláca. Ak zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, vykonáva vyúčtovanie príjmov zo závislej činnosti mesačne, zrazí preddavok na daň pri vyúčtovaní zdaniteľnej mzdy za uplynulý kalendárny mesiac.

Zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, odvedie preddavky na daň znížené o úhrn daňového bonusu podľa odseku 5 najneskôr do piatich dní po dni výplaty, poukázania alebo pripísania zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru, ak správca dane na žiadosť zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, neurčí inak.

Odvolačný súd po preskúmaní veci dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že žalovaný správny orgán v danom prípade nepostupoval v súlade s ustanoveniami zákona o správe daní v spojení s ustanoveniami zákona o dani

z príjmov a v spojení s ustanoveniami zákona o konkurze a reštrukturalizácii majúce za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.

V danej veci pre posúdenie možnosti kompenzácie daňového záväzku žalobcu – nadmerný odpočet za august 2009 a nedoplatku na dani z príjmov zo závislej činnosti, ktorý nebol zaplatený v lehote splatnosti v roku 2009, je rozhodujúce, či preddavky na daň v roku 2009 je možné považovať za daňovú pohľadávku a kedy nastala ich splatnosť.

Súd prvého stupňa správne konštatoval, že s poukazom na reštrukturalizačné konanie týkajúce sa žalobcu nastupuje právny režim zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v spojení so špeciálnymi ustanoveniami § 95 zákona č. 511/1992 Zb.. Taktiež správne zameral svoju pozornosť výkladu daňovej pohľadávky v zmysle právnej úpravy ustanovenej v § 95 zákona č. 511/1992 Zb. v súvislosti so všeobecnou úpravou konkurzného práva, s poukazom na to, že pojem daňovej pohľadávky ako lex specialis k zákonu č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii je stanovený v § 95 ods. 1, veta prvá, zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého na účely konkurzu a reštrukturalizácie sa za daňovú pohľadávku považuje nezaplatená suma dane, pri ktorej daňová povinnosť vznikla podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov. Odvolací súd súčasne dáva do pozornosti, že citovanú právnu úpravu ustanovenú v § 95 je potrebné aplikovať v spojení s výkladom právnej úpravy ustanovenej v § 95a ods. 7, v zmysle ktorej povolením reštrukturalizácie zanikajú daňové pohľadávky alebo ich časti, ktoré daňový subjekt na základe schváleného reštrukturalizačného plánu nemusí plniť. Zanikajú aj všetky daňové pohľadávky vzniknuté pred povolením reštrukturalizácie alebo ich časti, ktoré nemožno v reštrukturalizácii uspokojiť.

Krajský súd ďalej správne poukázal na to, že správny orgán nezapočítaval nedoplatok dane na dani z príjmov za rok 2009, ale započítal preddavky tejto dane, ktoré sa stali splatnými v roku 2009.

Z právnej úpravy ustanovenej v § 35 ods. 6 zákona č. 595/2003 Z. z. vyplýva, že **zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, odvedie preddavky najneskôr do piatich dní po dni výplaty, poukázania alebo pripísania zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru, ak správca dane na žiadosť zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, neurčí inak.**

Vzhľadom k tomu, že v zmysle § 95 ods. 1, veta prvá, zákona č. 511/1992 Zb. na účely konkurzu a reštrukturalizácie sa za daňovú pohľadávku považuje nezaplatená suma dane, pri ktorej daňová povinnosť vznikla podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov, je potrebné považovať za daňovú pohľadávku aj preddavky na daň, ktoré sa stali splatnými podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. **Keďže z právnej úpravy ustanovenej v § 35 ods. 6 zákona o dani z príjmov vyplýva, že zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, odvedie preddavky najneskôr do piatich dní po dni výplaty, poukázania alebo pripísania zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru, ak správca dane na žiadosť zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, neurčí inak, preddavky ktoré sa stali splatnými do povolenia reštrukturalizačného konania je treba považovať za daňové pohľadávky v zmysle § 95 ods. 1, 5 v spojení s § 95a ods. 7.**

Z uvedených dôvodov odvolací súd nemohol súhlasiť s názorom daňového úradu, že preddavky nie sú daňou, a preto z toho dôvodu nemôžu byť ani daňovou pohľadávkou podľa § 95 ZSD, s poukazom na § 1a písm. a/ ZSD. Predovšetkým treba zdôrazniť, že právna úprava ustanovená v 95 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. je špeciálnou právnou úpravou vo vzťahu k právnej úprave ustanovenej v § 1a písm. a/ uvedeného zákona a preto pri aplikácii v prípade posúdenia daňových pohľadávok daňového subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní podľa zákona 7/2005 Z. z., má prednosť. Z uvedených dôvodov splatné preddavky na dani z príjmov v roku 2009 (i keď nie sú celou daňou za rok 2009) považujú sa za daňovú pohľadávku podľa § 95 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., keďže ide o nezaplatenú sumu dane, pri ktorej

žalobcovi ako daňovému subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní, vznikla daňová povinnosť podľa zákona o dani z príjmov.

Ďalej vzhľadom na nesprávny právny názor žalovaného daňového úradu neobstojí ani jeho tvrdenie, že pokiaľ ide o daňové záväzky u daňového subjektu v reštrukturalizácii, samotný zákon č. 7/2005 Z. z. neobsahuje ustanovenia a účinky ohľadne záväzkov obdobné v prípade vyhlásenia konkurzu, ako aj že zákon č. 7/2005 Z. z. ani zákon č. 511/1992 Zb. nebráni započítaniu na „pohľadávku“, ktorá sa v reštrukturalizácii neuplatňuje prihláškou a správca dane daňovému subjektu v reštrukturalizácii môže nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty alebo jeho časť vrátiť až po postupe podľa § 63 zákona č. 511/1992 Zb., ktorý je pre správca dane záväzný. Povinnosťou daňového úradu bolo v danom prípade aplikovať príslušnú právnu úpravu ustanovenú v zákone o správe daní v spojení s príslušnou právnu úpravou zákona o dani z príjmov a v spojení s príslušnou právnu úpravou zákona o konkurze a reštrukturalizácii vykonajúc výklad príslušných právnych noriem uvedených právnych predpisov na vec sa vzťahujúcich sledujúc účel a cieľ zákona.

V tejto súvislosti odvolací súd dáva do pozornosti rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 341/07, v ktorom ústavný súd konštatuje: *„Ústavný súd SR už v rámci svojej rozhodovacej činnosti konštatoval, že nevyhnutnou súčasťou rozhodovacej činnosti súdov zahŕňajúcej aplikáciu abstraktných právnych noriem na konkrétne okolnosti individuálnych prípadov je zisťovanie obsahu a zmyslu právnej normy uplatňovaním jednotlivých metód právneho výkladu. Ide vždy o metodologický postup, v rámci ktorého nemá žiadna z výkladových metód absolútnu prednosť, pričom jednotlivé uplatnené metódy by sa mali navzájom dopĺňať a viesť k zrozumiteľnému a racionálne zdôvodnenému vysvetleniu textu právneho predpisu. Pri výklade a aplikácii ustanovení právnych predpisov je nepochybne treba vychádzať najprv z ich doslovného znenia. **Súd však nie je doslovným znením zákonného ustanovenia viazaný absolútne. Môže, ba dokonca sa musí od neho (od doslovného znenia právneho textu) odchýliť v prípade, keď to zo závažných dôvodov vyžaduje***

účel zákona, systematická súvislosť alebo požiadavka ústavne súladného výkladu zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov (čl. 152 ods. 4 ústavy). Samozrejme, že sa v takýchto prípadoch musí zároveň vyvarovať svojvôle (arbitrárnosti) a svoju interpretáciu právnej normy musí založiť na racionálnej argumentácii. V prípadoch nejasnosti alebo nezrozumiteľnosti znenia ustanovenia právneho predpisu (umožňujúceho napr. viac verzií interpretácie) alebo v prípade rozporu tohto znenia so zmyslom a účelom príslušného ustanovenia, o ktorého jednoznačnosti niet pochybnosti, možno uprednostniť výklad e ratione legis pred doslovným gramatickým (jazykovým) výkladom. Viazanosť štátnych orgánov zákonom v zmysle čl. 2 ods. 2 ústavy totiž neznamená výlučnú a bezpodmienečnú nevyhnutnosť doslovného gramatického výkladu aplikovaných zákonných ustanovení. Ustanovenie čl. 2 ods. 2 ústavy nepredstavuje iba viazanosť štátnych orgánov textom, ale aj zmyslom a účelom zákona“ .

Z uvedených dôvodov žalovaný vzhľadom na nesprávny právny názor skutkové zistenia nesprávne právne posúdil, majúce za následok nezákonnosť jeho rozhodnutia. Súčasne odvolací súd súhlasí s argumentáciou súdu prvého stupňa, že v danej veci absentovalo dostatočné odôvodnenie žalobou napadnutého rozhodnutia, pričom rozhodnutie bolo aj vnútorne rozporné, keď na jednej strane žalovaný započítava preddavky a následne má za to, že o daňovej povinnosti možno hovoriť až od 1.4. roka nasledujúceho po uplynutí zdaňovacieho obdobia.

Súd prvého stupňa však pochybil, keď konštatoval, že je potrebné zrušiť aj prvostupňové rozhodnutie žalovaného, keďže predmetom súdneho prieskumu bolo len rozhodnutie žalovaného správneho orgánu, ktoré bolo konečné a oznámenie o kompenzácii nadmerného odpočtu č. 666/231/88676/09/Sop zo dňa 16.11.2009 nebolo možné považovať za prvostupňové správne rozhodnutie. Uvedené pochybenie však nemá za následok nezákonnosť rozhodnutia súdu prvého stupňa.

Vzhľadom na uvedené senát odvolacieho súdu považoval námietky žalovaného uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé ovplyvniť správnosť a zákonnosť preskúmaného rozhodnutia súdu prvého stupňa.

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny a súladný so zákonom podľa § 250ja ods. 3, veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1, 2 potvrdil, stotožniac sa aj s dôvodmi uvedenými v napadnutom rozsudku krajského súdu, na ktoré súčasne poukazuje.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1, veta prvá a s § 250k ods. 1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania, pretože si ich náhradu neuplatnil.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave, dňa 25. januára 2012

JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth