

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/2/2016
Identifikačné číslo spisu: 5015200556
Dátum vydania rozhodnutia: 23.05.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:5015200556.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana., v právnej veci žalobcu: Pivovar Popper, s.r.o., so sídlom S. Sakalovej č. 476, 014 01 Bytča, IČO: 36 399 078, zast.: KUBINEC & PARTNERS advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Nám. SNP č. 17, 974 01 Banská Bystrica proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 28. októbra 2015 č. k. 21S/77/2015-53, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 28. Októbra 2015 č. k. 21S/77/2015-53 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/46748/2015 z 29. januára 2015 v spojení s opravným rozhodnutím č. 1100308/1/66003/2015 zo dňa 11. februára 2015 z r u š u j e a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý do 30 dní od doručenia rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania z titulu právneho zastúpenia vo výške 355,72 € a z titulu náhrady iných trov konania vo výške 140 €.

Odôvodnenie

I. Konanie na správnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 110308/1/46748/2015 zo dňa 29. januára 2015 v spojení s opravným rozhodnutím č. 1100308/1/66003/2015 zo dňa 11. februára 2015 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov(ďalej len „Daňový poriadok“) zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9517301/5/4958428/2014/Hral zo dňa 7. novembra 2014(ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ resp. „správca dane“) vo veci vyrubenia úroku z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku za neodvedenie vybraných preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti na zdaňovacie obdobie 2012 v stanovenej lehote splatnosti.

Podľa § 156 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku v znení relevantnom pre preskúvanú vec 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 d) vybraný preddavok na daň.

2. Napadnuté aj prvostupňové rozhodnutie bolo odôvodnené tým, že správca dane postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi, keď vychádzal z toho, že žalobca podal prehľad za apríl 2012, v ktorom uviedol zrazené preddavky v sume 2.287,37 €, pričom preddavky neodviedol v zákonom stanovenej lehote do 05.06.2012, ale až 26.02.2013.

3. K tvrdeniu žalobcu, že nárok, ktorý bol predmetom rozhodovania žalovaného a prvostupňového správneho orgánu, mal byť prihlásený do reštrukturalizačného konania, žalovaný uviedol, že otázka prihlásenia tejto pohľadávky je právne irelevantná. V súlade s § 158 ods. 1 Daňového poriadku sa za pohľadávku považuje daňový nedoplatok, ktorým je podľa § 2 ods. 2 písm. f) Daňového poriadku dlžná suma po lehote splatnosti dane. Každý nedoplatok je pohľadávkou, bez ohľadu na to, či ide o daňový nedoplatok na dani podľa osobitných predpisov alebo o daňový nedoplatok na sankcii.

Podľa § 2 písm. b) Daňového poriadku v citovanom znení daňou sa rozumie daň podľa osobitných predpisov, vrátane úroku z omeškania.

4. Daňový poriadok ako osobitný predpis upravujúci vznik, povahu a vnútornú charakteristiku verejnoprávnych pohľadávok daňové nedoplatky s povahou sankcií za príslušenstvo pohľadávky nepovažuje, a to ani na účely konkurzného a reštrukturalizačného konania. Úrok z omeškania za neodvedenie vybraných preddavkov na daň na rok 2012 v zákonom ustanovenej lehote splatnosti, vyrubený prvostupňovým rozhodnutím, je splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, nemohol byť teda uplatnený prihláškou do reštrukturalizácie, keďže účinky začatia reštrukturalizačného konania nastali 10.05.2012.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

5. Proti tomuto rozhodnutiu žalovaného podal žalobca na Krajský súd v Žiline žalobu z 02.04.2015, v ktorej žiadal zrušiť napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátiť na ďalšie konanie z dôvodu ich nezákonnosti. Podľa žalobcu trpí rozhodnutie takými nedostatkami, ktoré spôsobujú jeho nepreskúmateľnosť a žalobca bol rozhodnutím a postupom prvostupňového orgánu aj žalovaného ukrátený na svojich právach.

6. Zároveň má žalobca za to, že rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci. Poukázal na čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, § 156 ods. 2 a § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku, § 113 ods. 1, § 116 ods. 1 a 4, § 120 ods. 1, § 155 ods. 2 a § 199 ods. 9 zák. č. 7/2005 o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 7/2005 Z.z.“).

B)

7. Krajský súd ako súd prvého stupňa bez nariadenia pojednávania preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie v medziach žaloby, oboznámil sa s pripojeným administratívnym spisom a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

8. Krajský súd poukázal na ustanovenie § 156 a § 63 Daňového poriadku, z ktorých vyplýva kompetencia žalovaného rozhodnúť o povinnosti žalobcu zaplatiť úrok z omeškania za neodvedenie vybraných preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roku 2012, konkrétne za mesiac apríl 2012 v ustanovenej lehote.

Postup žalovaného, ktorý vyrubil úrok z omeškania správnym rozhodnutím, vyplýva priamo zo zákona, a pohľadávka (úrok z omeškania), o ktorej je príslušný rozhodovať žalovaný, v spojení s prvostupňovým správnym orgánom (správcom dane), vzniká len po právoplatnosti takéhoto (v danom prípade preskúmaného) rozhodnutia.

9. V posudzovanej veci pohľadávka žalovaného, titulom úroku z omeškania 249,50 € za neodvedenie vybraných preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2012 (apríl 2012) v stanovenej výške za obdobie od 05.06.2012 do 26.02.2013 z dlžnej sumy 2.287,37 €, vznikla podľa krajského súdu dňom právoplatnosti preskúmaného rozhodnutia 01.02.2015.

10. Zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku nevyplýva povinnosť daňového subjektu zaplatiť úrok z omeškania momentom nezaplatenia dane (preddavku dane) v stanovenej lehote bez toho, aby správca dane o vyrubení úroku z omeškania rozhodol. Naopak, povinnosť zaplatiť úrok z omeškania vznikne daňovému subjektu až momentom, keď správca dane úrok z omeškania vyrubí (týmto momentom vznikne aj pohľadávka úroku z omeškania).

Úrok z omeškania sa teda podľa krajského súdu môže stať splatným až jeho vyrubením, keď správca dane rozhodnutím o vyrubení úroku z omeškania určí jeho výšku a splatnosť.

11. V konaní bolo podľa krajského súdu nesporne preukázané, že reštrukturalizačné konanie, ktoré začalo 10.05.2012, bolo ukončené 29.11.2012. Pokiaľ žalobca tvrdil, že posudzovaná pohľadávka nemohla byť vyrubená z dôvodu, že časť úroku z omeškania je vyrubená aj za obdobie po začatí reštrukturalizácie, krajský súd poukázal, že reštrukturalizačné konanie bolo ukončené dňom 29.11.2012. Prvostupňový orgán vyrubil úrok z omeškania rozhodnutím z 07.11.2014 a žalovaný toto rozhodnutie potvrdil rozhodnutím z 29.01.2015, ktoré nadobudlo právoplatnosť 11.02.2015. Od 01.01.2013 došlo k zmene ustanovenia § 156 ods. 6 Daňového poriadku, ktoré súčinnosťou do 31.12.2012 upravovalo v § 156 ods. 6 písm. d), že úrok z omeškania sa nevyrubí daňovému subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní. S účinnosťou od 01.01.2013 toto ustanovenie bolo z úpravy § 156 ods. 6 Daňového poriadku vypustené.

12. Uvedené ustanovenie teda neumožňovalo správcovi dane počas reštrukturalizačného konania vyrubiť daňovému subjektu úrok z omeškania. Toto ustanovenie vo vzťahu k žalobcovi mohlo byť účinné iba od 10.05.2012 do ukončenia reštrukturalizácie. Pokiaľ prvostupňový orgán vyrubil úrok z omeškania po 01.01.2013, postupoval v súlade s platnou úpravou, ktorá platí aj v súčasnosti a ktorá nezakazovala prvostupňovému orgánu vyrubiť daňovému subjektu úrok z omeškania pokiaľ je v reštrukturalizačnom konaní. Potom postup prvostupňového orgánu, ktorý po 01.01.2013, správnym rozhodnutím, vyrubil žalobcovi úrok z omeškania, bol v súlade s právnou úpravou účinnou v čase vydania napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím.

13. Krajský súd konštatoval, že zo znenia § 156 ods. 6 písm. d) Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2012 vyplýva len povinnosť správcu dane (v danom prípade prvostupňového orgánu) nevyrubiť daňovému subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní úrok z omeškania, avšak súčasne neupravuje (z gramatického znenia tohto ustanovenia, ani z iných ustanovení tohto zákona, ani zákona č. 7/2005 Z.z. to nevyplýva), že by povinnosť, ktorú mal správca dane do 31.12.2012 sa spájala so skutočnosťou, zániku nároku na úrok z omeškania (zánikom práva vyrubiť/vymáhať úrok z omeškania) minimálne za obdobie od začatia reštrukturalizácie do jej ukončenia, maximálne do 31.12.2012, resp. so zánikom nároku na úrok z omeškania ako celok.

14. Zákon upravuje spôsoby zániku daňového nedoplatku prostredníctvom § 84 Daňového poriadku, ktorý v ods. 1 písm. g) v znení neskorších predpisov upravuje zánik pohľadávok, ktoré v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené a zakazuje takéto pohľadávky správcovi dane dodatočne vyrubiť.

V danom prípade sa však nejednalo o vzniknutú pohľadávku, preto ani nemohla byť riadne a včas prihlásená do reštrukturalizačného konania, preto nie je možné na účinky zániku daňového nedoplatku upravené v § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku prihlíadať. Ani z iných ustanovení Daňového poriadku nevyplýva, že by po 01.01.2013 prvostupňový orgán ako správca dane nemohol vyrubiť daňovému subjektu úrok z omeškania, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní, resp. ktorého reštrukturalizačné konanie už bolo ukončené bez toho, aby boli splnené podmienky zániku daňového nedoplatku upravené v § 84 vo väzbe na § 69 zák. č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom k 31.12.2012 ako aj v znení po 01.01.2013.

15. Ani z ustanovení zák. č. 7/2005 Z.z. nevyplýva, s poukazom na § 132 zák. č. 7/2005 Z.z. (§ 155 zák. č. 7/2005 Z.z.), že by právo na úroky z omeškania zaniklo z dôvodu, že neboli obsiahnuté v reštrukturalizačnom pláne, keď zaradenie pohľadávky do reštrukturalizačného plánu predpokladá (§ 132 zákona č. 7/2005 Z.z.) existenciu prihlásenej pohľadávky (vzniknutú pohľadávku), teda pohľadávku, ktorú bol povinný správca dane riadne a včas, po začatí reštrukturalizačného konania, do reštrukturalizácie prihlásiť, čo posudzovaný úrok z omeškania takouto pohľadávkou nie je.

16. Vzhľadom na uvedené krajský súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 250j ods. 1 zák. č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“) zamietol.

III.

Odvolanie žalobcu/stanoviská

A)

17. Vo včas podanom odvolaní z 20.11.2015 (č.l. 59) proti rozsudku krajského súdu žalobca namieta, že rozhodnutie správneho orgánu ako aj krajského súdu je v rozpore so zákonom.

18. Žalobca podané odvolanie odôvodnil tým, že:

- sankcia, t.j. úrok z omeškania je jednoznačne pohľadávkou, ktorej právny dôvod vzniku vyplýva jedine a výlučne z porušenia povinnosti na strane žalobcu hradiť preddavky riadne a včas, t.j. je príslušenstvom pôvodnej pohľadávky, ktorá mala byť uplatnená prihláškou do reštrukturalizácie,
- ak sa chcel správca dane domôcť uspokojenia svojej pohľadávky aspoň z časti, mal si ju prihlásiť do reštrukturalizácie žalobcu, lebo jeho nárok vznikol zo zákona a nie na základe rozhodnutia,
- z časového hľadiska vznikol nárok na uplatnenie si sankcie voči žalobcovi pred reštrukturalizačným konaním, a preto nie je možné považovať sankciu za prednostnú pohľadávku,
- ak je vydanie sankcie v súlade s úzkym výkladom Daňového poriadku, je táto sankcia, resp. rozhodnutie o nej nevykonateľné a teda protizákonné, vzhľadom na zásadu hospodárnosti správnych konaní.

19. Záverom žalobca vzhľadom na uvedené navrhol, aby odvolací súd zmenil rozhodnutie krajského súdu tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

B)

20. Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu z 04.12.2015 (č.l. 87) uviedol, že krajský súd rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a dospel k správne rozhodnutiu vo veci, a preto navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 subsidiárne § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) a s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o

rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, a preto postupom podľa § 220 a § 246c ods. 1 O.s.p. rozsudok zmenil tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a) napadnuté rozhodnutie zrušil a vrátil jej späť na ďalšie konanie v zmysle nasledujúcich záverov.

22. Najvyšší súd sa nestotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným. Na druhej strane podstatou odvolania ako aj žaloby, ktorým sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného, je zodpovedanie právnej otázky, či možno úrok z omeškania za neodvedené preddavky za daň z príjmov zo závislej činnosti 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.

Práve tento právny rámec vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

23. V prejednávanej veci je nesporné, že žalobca ako platiteľ dane z príjmov bol povinný odvieť preddavky na daň z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2012 (apríl 2012) do 05.06.2012. Tieto preddavky boli žalobcom uhradené po uvedenej lehote, t.j. 26.02.2013.

Rozhodnutím prvostupňového orgánu po ukončení reštrukturalizačného konania bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania za neodvedené preddavky, a to za obdobie od 05.06.2012 až do dátumu zaplatenia.

24. Pre Najvyšší súd je nepochybné, že sledovaným a základným predmetom úpravy v zák. č. 7/2005 Z.z. je najmä efektívne riešiť úpadok dlžníka ako spoločensky nežiaduci stav v oblasti mnohopočetnej záväzkovej sféry alebo prostredníctvom

a) speňazenia majetku úpadcu a kolektívnym uspokojením jeho veriteľov alebo

b) postupným uspokojením veriteľov dlžníka spôsobom dohodnutým v reštrukturalizačnom pláne, s cieľom definitívneho uspokojenia pohľadávok.

Preto, ak žalovaný je veriteľom vo vzťahu k svojmu dlžníkovi, ktorý je v reštrukturalizácii (žalobca), musí postupovať nie primárne podľa zák. č. 563/2009 Z.z., ale musí uprednostniť zák. č. 7/2005 Z. z. ako špeciálny právny predpis. Tento svoj úmysel zákonodarca potvrdzuje aj prostredníctvom priameho odkazu na ustanovenia zák. č. 7/2005 Z.z., kde je stanovená povinnosť pre správcu dane postupovať po povolení reštrukturalizácie podľa tohto špeciálneho zákona.

25. Hore uvedené závery vyplývajú z judikatúry Najvyššieho súdu, ktorý napríklad prostredníctvom svojho rozsudku z 29.04.2015 sp.zn. 1Sžso/5/2014 zdôraznil:

„...začatie reštrukturalizačného konania vyvoláva účinky, ktoré zákonodarca opisuje najmä v ustanovení § 114 zák. č. 7/2005 Z.z. Prihlasované pohľadávky v procese reštrukturalizácie, ako správne zdôraznila žalobkyňa, strácajú svoju vykonateľnosť (viď § 114 ods. 1 písm. b/ v spojení s § 118 ods. 3 zák. č. 7/2005 Z. z.) za účelom zabezpečenia nemennosti majetku úpadcu.

Veritelia svoje oprávnenia ako aj celkové procesné postavenie v reštrukturalizácii (viď najmä § 120 ods. 1 v spojení s § 132 zák. č. 7/2005 Z. z.) odvíjajú od existencie prihlásených pohľadávok, t. j. majetkového protikladu k ustálenej hodnote majetku dlžníka/úpadcu. Ich stabilitu veritelia v zmysle zásady súčinnosti (§ 134 ods. 2 zák. č. 7/2005 Z. z.) verifikujú navrhnutím reštrukturalizačného plánu, ktorý je v zmysle § 132 ods. 1 zák. č. 7/2005 Z.z. po schválení súdom záväzný pre všetkých veriteľov prihlásených pohľadávok, t. j. v prejednávanej veci aj pre žalovanú...“

26. Je nepochybné, že skončenie reštrukturalizačného konania okamihom schválenia reštrukturalizačného plánu (viď § 120 ods. 1 veta druhá zák. č. 7/2005 Z.z., resp. podrobne § 132 ods. 1 v spojení s § 136 ods. 1 a § 155 ods. 2 zák. č. 7/2005 Z.z.) má pre postavenie veriteľov a dlžníkov významné právne dôsledky spôsobujúce zánik pohľadávok, a to v rozsahu, v akom boli veriteľmi uplatnené (v prípade pohľadávok, ktoré sa prihlasujú). Aj v tomto smere sa prejavuje účel reštrukturalizačného konania, teda uspokojenie pohľadávok (vrátane príslušenstva) veriteľov za súčasného zachovania oprávnenia podnikat'.

Podľa zmysle § 120 ods. 1 zák. č. 7/2005 Z.z. v citovanom znení platí, že ak tento zákon neustanovuje inak, právo uplatňovať svoje nároky počas reštrukturalizácie majú len veritelia, ktorí spôsobom ustanoveným týmto zákonom prihlásili svoje pohľadávky. Ak sa tieto nároky v reštrukturalizácii riadne a včas neuplatnia prihláškou, právo vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi v prípade potvrdenia reštrukturalizačného plánu súdom zaniká.

Podľa § 132 ods. 1 zák. č. 7/2005 Z.z. v citovanom znení reštrukturalizačný plán (ďalej len "plán") je listina upravujúca vznik, zmenu alebo zánik práv a záväzkov osôb v nej uvedených (ďalej len "účastník plánu"), ako aj rozsah a spôsob uspokojenia tých účastníkov plánu, ktorí sú veriteľmi prihlásených pohľadávok, prípadne akcionármi dlžníka. Po potvrdení plánu súdom je plán záväzný pre všetkých účastníkov plánu.

Podľa 136 ods. 1 zák. č. 7/2005 Z.z. v citovanom znení záväzná časť plánu obsahuje určenie všetkých práv a záväzkov, ktoré majú účastníkom plánu podľa plánu vzniknúť, zmeniť sa alebo zaniknúť. Tieto práva a záväzky a majetok, ku ktorému sa vzťahujú, ak ide o vecné práva alebo iné podobné práva, musia byť v pláne určené tak, ako je to potrebné podľa osobitných predpisov pre ich vznik, zmenu alebo zánik, alebo získanie príslušných rozhodnutí a súhlasov, na základe ktorých vznikajú, menia sa alebo zanikajú alebo ktoré sú podmienkou na ich vznik, zmenu alebo zánik.

Podľa § 153 ods. 1 zák. č. 7/2005 Z.z. v citovanom znení platí, že ak nie sú dôvody na zamietnutie plánu, súd do 15 dní od doručenia návrhu na potvrdenie plánu predložený plán uznesením potvrdí; prílohu uznesenia tvorí plán potvrdený súdom. V uznesení o potvrdení plánu súd rozhodne aj o skončení reštrukturalizácie. Uznesenie súd bezodkladne zverejní v Obchodnom vestníku. Plán potvrdený súdom sa nezverejňuje; to sa nevzťahuje na ustanovenia o novom úvere.

Podľa § 155 ods. 2 zák. č. 7/2005 Z.z. v citovanom znení 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.

27. Účelom reštrukturalizačného konania (viď bod č. 24) je nepochybne zbaviť žalobcu ako dlžníka existujúcich záväzkov či dlhov a umožniť mu, aj vzhľadom na jeho podnikateľskú minulosť ďalšie podnikanie, pri ktorom nebude zaťažený svojimi predchádzajúcimi záväzkami, ktoré neboli prihlásené v rámci reštrukturalizácie za súčasného zachovania relevantného zmyslu reštrukturalizácie ako kolektívneho uspokojenia veriteľov.

Tento záver musí platiť všeobecne, t.j. v zmysle § 158 ods. 5 Daňového poriadku aj pre daňové konanie, hoci samotný Daňový poriadok obsahuje vlastné ustanovenie, ktoré podľa mienky Najvyššieho súdu nadbytočne a duplicitne upravuje zánik daňovej pohľadávky.

Podľa § 158 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu (zákon č. 7/2005 Z.z.).

Podľa § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku v citovanom znení 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. Proces reštrukturalizácie vychádza z osobitných postupov sledujúcich naplnenie spoločného cieľa (viď bod č. 27), a z tohto dôvodu zákonodarca musel všetky majetkové záväzky dlžníka (peňažné aj nepeňažné) v reštrukturalizačnom konaní, ktoré vznikli na základe rôznorodých a odlišných právnych titulov v odlišných právnych odvetviach, prispôbiť podmienkam (najmä prihlasovacím podmienkam) reštrukturalizačného konania.

Z uvedeného dôvodu aj Daňový poriadok prostredníctvom § 158 ods. 1 terminologicky pretransformoval pojem daňový nedoplatok na účely reštrukturalizácie na pohľadávku a ďalej v nasledujúcom odseku 3 vymedzil časové účinky dňa začatia reštrukturalizačného konania na takto modifikovaný daňový nedoplatok, aby oprávnené úradné osoby (v preskúmvanej veci je to správca v

zmysle zák. č. 7/2005 Z.z.) ako s pohľadávkou mohol nakladať.

Podľa § 158 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku.

Podľa § 158 ods. 3 Daňového poriadku v citovanom znení 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.

29. Predmetom súdneho prieskumu je však spor o právny výklad pojmu úrok z omeškania vo vzťahu k pojmu daňový nedoplatok. Pre Najvyšší súd je nepochybné, že úrok z omeškania je nutné charakterizovať ako majetkový postih dlžníka (sankciu) za neodvedenie daňového nedoplatku, ktorým bol v prejednávanej veci preddavok na daň z príjmov.

Prvostupňové a napadnuté rozhodnutie teda právne vychádzalo z myšlienky, že žalobca neuhradil preddavky včas a riadne, a tým naplnil podstatu sankcie, a teda žalovanému vzniklo oprávnenie na vyrubenie úroku z omeškania. Tento názor je však nutné preveriť vo vzťahu k účelu reštrukturalizačného konania.

30. Daňový poriadok prostredníctvom definičného ustanovenia § 2 vymedzuje pojmy daň (písmeno b/), daňová pohľadávka (písmeno e/) a daňový nedoplatok (písmeno f/). 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.

Podľa § 2 Daňového poriadku v citovanom znení sa na účely tohto zákona rozumie

b) daňou daň podľa osobitných predpisov¹⁾ vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov²⁾ 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) daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane.

Podľa § 121 ods. 1 Občianskeho zákonníka v citovanom znení príslušenstvom veci sú veci, ktoré patria vlastníčkovi hlavnej veci a sú ním určené na to, aby sa s hlavnou vecou trvale užívali.

Podľa § 121 ods. 3 Občianskeho zákonníka v citovanom znení príslušenstvom pohľadávky sú úroky, úroky z omeškania, poplatok z omeškania a náklady spojené s jej uplatnením.

31. Preto Najvyšší súd sa nemôže stotožniť s názorom krajského súdu (viď bod č.,. 6), že až momentom osobitného vyrubenia úroku z omeškania, hoci toto možno doterajšia prax správcov dane podporovala, úrok z omeškania ako osobitná pohľadávka vzniká, t.j. s konštitutívnymi účinkami.

Naopak, Najvyšší súd musí zdôrazniť, že z charakteru úrokov z omeškania ako súčasti dane vyplýva, že vznikajú spoločne s istinou s tým, že majú narastajúcu tendenciu (§ 156 ods. 2 piata veta Daňového poriadku), pričom pozornosti odvolacieho súdu neuniklo, že zákonodarca v súčasnom znení priamo ako koniec lehoty pre narastanie úrokov z omeškania stanovil ako referenčný dátum deň začatia reštrukturalizačného konania.

Podľa § 156 ods. 2 veta piata Daňového poriadku v citovanom znení 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; pri podaní dodatočného daňového priznania správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy do dňa

podania dodatočného daňového priznania.

32. 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 správca 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.

33. Okrem uvedeného Najvyšší súd považuje za potrebné dodať, že do 01.01.2013 ani nebolo možné vyrubiť úrok z omeškania daňovému subjektu, ktorý bol v reštrukturalizačnom konaní. Prvostupňové a napadnuté uznesenie boli síce vydané po 01.01.2013, avšak vyrubujú žalobcovi úrok z omeškania za obdobie od 05.06.2012 do 26.02.2013, teda z časti aj za obdobie, kedy bol žalobca v reštrukturalizačnom konaní, čo nebolo žiaducim účelom pôvodnej právnej úpravy.

34. Práve vyššie vyslovené právne názory viedli Najvyšší súd k prijatiu záveru, že žalovaná ako aj krajský súd nesprávne právne vyhodnotil prejednávajúcu vec. Úrok z omeškania, ktorý je predmetom napadnutého rozhodnutia je súčasťou daňovej pohľadávky (a následne daňového nedoplatku) za neodvedený preddavok a je preto potrebné v súvislosti s reštrukturalizačným konaním žalobcu naň tak nazerať.

35. Pre preskúvanú vec preto Najvyšší súd nepovažuje za relevantné argumenty žalovaného prevzaté aj krajským súdom, že úrok z omeškania ako pohľadávka nemohol byť v čase reštrukturalizácie daňovým nedoplatkom, nakoľko neexistoval, resp. nebol vyrubený, že od 01.01.2013 je možné vyrubiť úrok z omeškania aj subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní, a preto žalovaný postupoval správne, keď dovyrubil úrok z omeškania aj za obdobie reštrukturalizácie žalobcu, nakoľko bola zachovaná v prekluzívna lehota na vyrubenie. Tieto závery nie sú spôsobilé udržať správnosť rozhodnutia krajského súdu ani žalovaného.

36. Najvyšší súd tak vyhodnotil odvolací dôvod týkajúci sa neprávneho právneho posúdenia veci za relevantný. Vo svetle uvedeného ustálil, že žalovaný nesprávne právne vec posúdil a tak založil zrušovací dôvod zakotvený v ustanovení § 250j ods. 2 písm. a) O.s.p. s tým, že krajský súd pochybil, ak rozhodnutie žalovaného zaťažené vadou v zmysle uvedeného nezrušil.

V.

37. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a vyjadrenia žalovaného, rozhodol Najvyšší súd podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. a rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie a vrátil žalovanému vec na ďalšie konanie.

38. V ďalšom konaní bude preto úlohou žalovaného, aby postupoval v medziach hore uvedených právnych názorov (§ 250j ods. 7 O.s.p.) a v súlade s načrtnutým výkladom vo veci úrokov z omeškania opätovne rozhodol.

39. Počas konania Najvyšší súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, popri prípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

40. Najvyšší súd neuviedol vo výroku zrušujúceho rozsudku zákonné ustanovenie, podľa ktorého bolo

rozhodnutie správneho orgánu zrušené (§ 250j ods. 4 prvá veta O.s.p.), nakoľko dôvodom podania tejto informácie súdom je v zmysle § 250j ods. 4 veta druhá O.s.p. poskytnúť podklady pre posúdenie prípustnosti možného odvolania proti rozsudku súdu. Nakoľko proti rozhodnutiam Najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve sú nielen generálne (§ 246c ods. 1 O.s.p.) ale aj špeciálne (§ 250ja ods. 6 O.s.p.) veľmi výnimočne prípustné opravné prostriedky, a táto situácia procesne v prejednávanej veci nestala, a preto nie je možné ust. § 250j ods. 4 O.s.p. na výroky rozhodnutí Najvyššieho súdu aplikovať.

41. O práve na náhradu trov odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 (resp. 2) v spojitosti s § 250k ods. 1 subsidiárne § 250l ods. 2 O.s.p., podľa ktorého úspešnému žalobcovi právo na náhradu trov tohto konania vzniklo. Podmienkou pre priznanie náhrady trov právneho zastúpenia je ich doloženie do spisu počas konania alebo dovyčíslenie v trojdňovej lehote po vyhlásení rozsudku. V prípade iných trov konania úspešnému žalobcovi prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia.

42. Nakoľko žalobca si trovy konania uplatnil a právny zástupca žalobcu počas konania podaniami z 02.04.2015 (č. l. 1) a 16.06.2015 (č. l. 47) v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (ďalej len „vyhláška“) vyčíslil, vychádzal Najvyšší súd pri ich výške z žalobcom uplatnených a vyčíslených trov.

43. Výška priznanej náhrady trov konania sa skladá z náhrady zaplateného súdneho poplatku v celkovej výške 140 €, a to za zaplatený súdny poplatok z návrhu na začatie konania a za zaplatený súdny poplatok za odvolanie a náhrady trov právneho zastúpenia v celkovej výške 355,72 €, ktoré Najvyšší súd priznal nasledovne :

1/ trovy právneho zastúpenia pozostávajúce z dvoch úkonov právnej služby v zmysle § 11 ods. 4 v spojení s § 13a ods. 1 písm. a) a c), § 16 ods. 3 a § 18 ods. 3 vyhlášky

a) prevzatie a príprava zastúpenia dňa 01.04.2015 v sume 139,83 €, režijný paušál za rok 2015 v sume 8,39 € + 20 % DPH, spolu 177,86 €

b) písomné podanie na súd zo dňa 02.04.2015 - podanie žaloby 139,83 €, režijný paušál za rok 2015 v sume 8,39 € + 20 % DPH, spolu 177,86 €.

44. Priznanú náhradu je žalovaný povinný v zmysle § 149 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. zaplatiť právnemu zástupcovi žalobcu do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

45. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava sociálno-poistných vzťahov vychádza z verejnoprávnych vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).