

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/78/2015  
Identifikačné číslo spisu: 5015200549  
Dátum vydania rozhodnutia: 23.05.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5015200549.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: Pivovar Popper, s.r.o., so sídlom S. Sakalovej 476, 014 01 Bytča, IČO: 36 399 078, v zastúpení KUBINEC & PARTNERS advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Nám. SNP 17, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/59809/2015 zo dňa 09.02.2015 o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/113/2015-56 zo dňa 6. októbra 2015 takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/113/2015-56 zo dňa 6. októbra 2015 p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR (ďalej len „žalovaný“) č. 1100308/1/59809/2015 zo dňa 09.02.2015 (ďalej len „druhostupňové rozhodnutie“, „napadnuté rozhodnutie“, „preskúmané rozhodnutie“), ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, kontaktné miesto Bytča (ďalej len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) č. 9517301/5/4959081/2014/Hral zo dňa 07.11.2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“, „rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu“), ktorým správca dane podľa § 156 ods. 1 písm. d) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov žalobcovi vyrubil úrok z omeškania v sume 32,00 Eur za neodvedenie vybraných preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti na zdaňovacie obdobie 2011 v ustanovenej lehote. Žalovaný sa v dôvodoch rozhodnutia stotožnil so skutkovým a právnym posúdením veci prvostupňovým správnym orgánom. Poukázal na ust. § 156 ods. 1 písm. d), § 156 ods. 2, 5, ods. 8 písm. b), § 158 ods. 1, § 2 písm. b) a f) daňového poriadku a konštatoval, že uznesením č. k. 1R/2/2012 zo dňa 02.05.2012 Okresný súd Banská Bystrica rozhodol o návrhu na povolenie

reštrukturalizácie žalobcu tak, že začína reštrukturalizačné konanie. Uznesenie bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 88/2012 zo dňa 09.05.2012 a účinky začatia reštrukturalizačného konania nastali dňom 10.05.2012. Uznesením č.k. 1R/2/2012 zo dňa 14.05.2012 Okresný súd Banská Bystrica povolil reštrukturalizáciu žalobcu a ustanovil správcu. Účinky povolenia reštrukturalizácie nastali dňom 19.05.2012, vzhľadom na zverejnenie uvedeného uznesenia v Obchodnom vestníku č. 95/2012 zo dňa 18.05.2012. Uznesením Okresného súdu Banská Bystrica č.k. 1R/2/2012 zo dňa 22.11.2012 bol potvrdený reštrukturalizačný plán a ukončená reštrukturalizácia. Uznesenie bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 230/2012 zo dňa 28.11.2012 a účinky ukončenia reštrukturalizácie nastali dňom 29.11.2012. K tvrdeniu žalobcu, že nárok, ktorý bol predmetom rozhodovania žalovaného a prvostupňového správneho orgánu, mal byť prihlásený do reštrukturalizačného konania uviedol, že otázka prihlásenia tejto pohľadávky je právne irelevantná. V súlade § 158 ods. 1 daňového poriadku sa za pohľadávku považuje daňový nedoplatok, ktorým je podľa § 2 písm. f) Daňového poriadku dlžná suma po lehote splatnosti dane. Podľa § 2 písm. b) Daňového poriadku daňou sa rozumie daň podľa osobitných predpisov, vrátane úroku z omeškania. Každý nedoplatok je pohľadávkou, bez ohľadu na to, či ide o daňový nedoplatok na dani podľa osobitných predpisov alebo o daňový nedoplatok na sankcii. daňový poriadok ako osobitný predpis upravujúci vznik, povahu a vnútornú charakteristiku verejnoprávných pohľadávok daňové nedoplatky s povahou sankcií za príslušnosť pohľadávky nepovažuje, a to ani na účely konkurzného a reštrukturalizačného konania. Úrok z omeškania za neodvedenie vybraných preddavkov na daň na rok 2011 v zákonom stanovenej lehote splatnosti vyrubený rozhodnutím č. 9517301/5/49590812014/Hral zo dňa 07.11.2014, bol splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, nemohol byť preto uplatnený prihláškou do reštrukturalizácie, keďže účinky začatia reštrukturalizačného konania nastali dňom 10.05.2012, preto námietka žalobcu, že správca dane postupoval v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR je neopodstatnená, nakoľko správca dane, pri vyrubení úroku z omeškania, postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi.

Krajský súd poukázal na ustanovenie § 156 daňového poriadku a § 63 daňového poriadku (v znení účinnom do 31.12.2012, teda aj v čase začatia reštrukturalizačného konania - 10.05.2012 a aj v znení v čase vydania napadnutého rozhodnutia), 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 2011 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. V posudzovanej veci pohľadávka žalovaného, titulom úroku z omeškania v sume 32,00 Eur za neodvedenie vybraných preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2011 v stanovenej výške z dlžnej sumy 3 124,93 Eur za obdobie omeškania od 05.01.2012 do 30.01.2012, vznikla dňom právoplatnosti preskúmaného rozhodnutia (13.02.2015). 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 môže stať splatným až jeho vyrubením, keď správca dane rozhodnutím o vyrubení úroku z omeškania určí jeho výšku a splatnosť. V konaní bolo nesporne preukázané, že reštrukturalizačné konanie, ktoré začalo 10.05.2012, bolo ukončené dňom 29.11.2012.

Od 01.01.2013 došlo k zmene ustanovenia § 156 ods. 6 daňového poriadku, ktoré s účinnosťou 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. 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 správca dane vyrubil úrok z omeškania po 01.01.2013, postupoval v súlade s platnou úpravou, ktorá platí aj v súčasnosti a ktorá nezakazovala správcovi dane vyrubiť daňovému subjektu úrok z omeškania pokiaľ je

v reštrukturalizačnom konaní. Potom postup správcu dane, 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. Krajský súd poukázal na to, že zo znenia § 156 ods. 6 písm. d) daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2012 vyplýva len povinnosť správcu dane 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 zánikom nároku na úrok z omeškania (zánikom práva vyrubiť/vymáhať úrok z omeškania).

Daňový poriadok upravuje spôsoby zániku daňového nedoplatku v § 84, 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 prihladať. Ani z iných ustanovení daňového poriadku nevyplýva, že by po 01.01.2013 správca dane nemohol vyrubiť daňovému subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní, resp. ktorého reštrukturalizačné konanie už bolo ukončené, úrok z omeškania. Ani z ustanovení zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ZoKR) nevyplýva, s poukazom na § 132 ZoKR, že by právo na úroky z omeškania zaniklo z dôvodu, že neboli obsiahnuté v reštrukturalizačnom pláne, keďže zaradenie pohľadávky do reštrukturalizačného plánu predpokladá (§ 132 ZoKR) existenciu prihlásenej pohľadávky (vzniknutú pohľadávku), pričom posudzovaný úrok z omeškania takouto pohľadávkou nie je.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil, rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil príslušnému správneému orgánu na ďalšie konanie. Namietal, že žalovaný disponoval vedomosťami o tom, že žalobca neodviedol daň z príjmov zo závislej činnosti pred začatím reštrukturalizačného konania žalobcu a z tohto dôvodu aj prihlásil pohľadávku, no zrejme úmyselne nekonal a neprihlásil si príslušenstvo predmetnej pohľadávky spočívajúce v úroku z omeškania ako príslušenstva pohľadávky z titulu neuhradených preddavkov na dani. Uviedol, že s ohľadom na uvedené skutočnosti je zřejmé, že žalovaný disponoval všetkými potrebnými vedomosťami aby si mohol uplatniť svoje pohľadávky v celosti, t. j. vrátane príslušenstva a keď tak nekonal, nemožno dôsledky tohto pochybenia zhojiť uplatňovaním si príslušenstva pohľadávky ako prednostnej pohľadávky. Ďalej uviedol, že ani ust. § 156 ods. 6 Daňového poriadku v znení účinnom pred 31.12.2012 neumožňovalo vykladať zákon tak, že po skončení reštrukturalizácie je možné vyrubiť úrok z omeškania po tomto dátume. Takýto výklad považuje za rozporný s ust. § 158 Daňového poriadku a účelom reštrukturalizačného konania, navyše nesúladný s názorom Ústavného súdu vyslovenom v náleze č. 1/2014 (povinnosť ústavne konformného výkladu právnych predpisov). Za rozhodujúcu skutočnosť považuje to, že právnym dôvodom vzniku nároku na predmetný úrok nie je samotné rozhodnutie správcu dane, ale skutočnosť, že zo strany žalobcu došlo k porušeniu odviest' preddavky na daň riadne a včas. Zdôraznil, že aj v zmysle uvádzanej judikatúry jediným rozhodným dôvodom pre uplatnenie pohľadávky v konkurznom - reštrukturalizačnom konaní je dôvod jej vzniku a úroky z omeškania sú nesporne príslušenstvom pohľadávky. Aj pre prípad akceptácie premisy, že správca dane musel o úroku z omeškania rozhodnúť v predmetnom čase, považuje takýto postup za protiprávny pre rozpor s ust. § 155 ods. 2 ZoKR a zásadou hospodárnosti.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žiadal rozsudok krajského súdu ako vydaný na základe platných právnych predpisov potvrdiť.

Dňom 1.7.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP), ktorý upravuje v § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (§ 492 ods. 2 SSP). V súlade s

uvedenými prechodnými ustanoveniami najvyšší súd v danej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 10 ods. 2 O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 211 a nasl. O.s.p.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní a dospel k záveru, že podanému odvolaniu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

Predmetom súdneho preskúmvacieho konania je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie príslušného správcu dane zo dňa 07.11.2014, ktorým žalobcovi vyrubil úrok z omeškania v sume 32,00 Eur za neodvedenie vybraných preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti na zdaňovacie obdobie 2011 v ustanovenej lehote.

V priebehu celého správneho aj súdneho konania (obsah žaloby aj odvolania proti rozsudku krajského súdu), bola zo strany žalobcu napádaná zákonnosť postupu daňových orgánov, keď bolo potvrdené vyrubenie úroku z omeškania vydané dňa 07.11.2014 napriek tomu, že na žalobcu bolo rozhodnutím Okresného súdu Banská Bystrica sp. zn. 1R/2/2012 s účinkami od 10.5.2012 začaté reštrukturalizačné konanie, reštrukturalizácia bola povolená s účinkami od 19.5.2012, reštrukturalizačné konanie bolo ukončené rozhodnutím 1R/2/2012 zo dňa 22.11.2011 o potvrdení reštrukturalizačného plánu a ukončení reštrukturalizácie, uverejneným v obchodnom vestníku 28.11.2012. Žalobca zotrval na svojej argumentácii, že nakoľko omeškanie s platením dlžných preddavkov nastalo ešte pred povolením reštrukturalizácie, bolo právom žalobcu uplatniť si ako pohľadávku v reštrukturalizácii tak nárok na zaplatenie dlžných odvodov (istiny) ako aj súvisiacich úrokov z omeškania v zmysle § 156 daňového poriadku (ako príslušenstva) s tým, že v prípade ich neprihlásenia ako pohľadávky v reštrukturalizácii, zaniká po skončení reštrukturalizácie nárok na uplatnenie úroku z omeškania (§ 84 ods. 1 písm. g) ZoKR). Na zánik nároku na úrok z omeškania neuplatnením v reštrukturalizácii podľa neho nemá žiaden vplyv skutočnosť, či bolo alebo nebolo pred reštrukturalizáciou vydané rozhodnutie o jeho vyrubení, nakoľko rozhodujúci je kauzálny súvis vzniku nároku správcu dane na úrok z omeškania s omeškaním žalobcu s odvedením preddavkov a teda rozhodujúci význam má skutočnosť, že príslušenstvo nasleduje osud hlavnej pohľadávky.

Žalobca nepovažoval postup, ktorý bol použitý daňovými orgánmi za ústavne konformný s účelom reštrukturalizácie a právnou úpravou daňového poriadku. Jeho zákonnosť nebolo možné podľa názoru žalobcu odvodiť ani od znenia ust. § 156 ods. 6 daňového poriadku účinného do 31.12.2012, ktoré zakazovalo vyrubenie úroku z omeškania v priebehu reštrukturalizácie. Tento úrok nebolo možné podľa tvrdenia žalobcu úspešne uplatňovať ani z titulu, že by sa jednalo o tzv. prednostnú pohľadávku v zmysle § 120 ods. 2 ZoKR. Zdôrazňoval, že v zmysle ustálenej judikatúry nie je rozhodujúca splatnosť úroku z omeškania (určená na základe právoplatnosti rozhodnutia o jeho vyrubení) ale moment vzniku nároku na úrok z omeškania, za ktorý považuje prvý deň, kedy sa žalobca dostal do omeškania s odvedením preddavkov.

Žalovaný v tej súvislosti poukazoval na skutočnosť, že istina - omeškané preddavky neboli prihlásené do reštrukturalizačného konania, ale k ich úhrade došlo kompenzáciou v zmysle § 55 daňového poriadku (s nadmerným odpočtom za december 2012) účinným ku dňu 26.2.2013. Následne došlo k vyrubeniu úroku z omeškania v zmysle § 156 ods. 2 daňového poriadku v rámci lehoty v zmysle § 156 ods. 8 Daňového poriadku.

Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu 2) možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak (§ 63 ods. 1 daňového poriadku).

Na účely tohto zákona sa rozumie (§ 2 daňového poriadku)

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

f) daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane.

Daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku (§ 158 ods. 1 daňového poriadku).

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 (§ 158 ods. 3 daňového poriadku).

Po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu (§ 158 ods. 5 daňového poriadku).

Úrok z omeškania správca dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane vybraný preddavok na daň (§ 156 ods. 1 písm. d) daňového poriadku).

Úrok z omeškania sa nevyrubí daňovému subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní (§ 156 ods. 6 písm. d) daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2012).

Úrok z omeškania nemožno vyrubiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom daňový subjekt bol povinný odvieť vybraný preddavok na daň, vybranú daň alebo zrazenú daň (§ 156 ods. 8 písm. b) daňového poriadku).

Novelou daňového poriadku č. 440/2012 Z. z. účinnou od 1.1.2013 bolo vypustené ustanovenie o nevyrubovaní úroku z omeškania subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní s odôvodnením (v zmysle dôvodovej správy k návrhu zákona), že tým dôjde k zosúladieniu úpravy so zákonom č. 7/2005 Z. z.

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 (§ 84 ods. 1 písm. g) daňového poriadku).

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 (§ 120 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. ZoKR).

Najvyšší súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 OSP nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od relevantných právnych záverov, na ktorých bol založený napadnutý rozsudok krajského súdu, s odkazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedenú v odôvodnení rozsudku, čo vytvorilo dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku krajského súdu.

Rovnako ako krajský súd aj najvyšší súd má za to, že nevyhnutným predpokladom, pre prihlásenie pohľadávky (úrok z omeškania) do reštrukturalizačného konania je existencia takejto pohľadávky. Podľa

§ 158 ods. 1 daňového poriadku sa daňový nedoplatok považuje za pohľadávku na účely konkurzu a reštrukturalizácie, avšak na to, aby bolo možné nejakú pohľadávku úspešne uplatniť, musí byť preukázaná jej existencia v zákonom predvídanej forme - v danom prípade vo forme rozhodnutia podľa § 63 daňového poriadku. Tento záver nie je rozporný s právnou úpravou § 158 ods. 5 daňového poriadku, ktorá ukladá správcovi dane postupovať po povolení reštrukturalizácie podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Nárok na úrok z omeškania za obdobie pred začatím reštrukturalizačného konania nemohol zaniknúť pre neuplatnenie v zmysle § 120 ods. 1 ZoKR, nakoľko v relevantnom období ešte nebol vyrubený zákonom predvídaným spôsobom a pre účely reštrukturalizácie sa nepovažoval za pohľadávku, ktorá by mala byť prihlásená. Nemožno preto súhlasiť s tvrdením žalobcu, že nárok na úrok z omeškania zanikol v zmysle § 84 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, pretože podľa uvedeného ustanovenia zanikajú len tie pohľadávky, ktoré vznikli, ale v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené. Až na základe rozhodnutia správcu dane o povinnosti zaplatiť úrok z omeškania vznikla pohľadávka, ktorá je titulom na prípadné vymáhanie nároku. 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 právoplatne vyrubí (týmto momentom vznikne aj pohľadávka úroku z omeškania). Úrok z omeškania sa teda môže stať splatným až jeho vyrubením, pretože správca dane až rozhodnutím o vyrubení úroku z omeškania určí jeho výšku a splatnosť.

V posudzovanej veci pohľadávka žalovaného (resp. správcu dane) na úrok z omeškania v sume 32,00 Eur za neodvedenie vybraných preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti na zdaňovacie obdobie 2011 v ustanovenej lehote vznikla až dňom právoplatnosti preskúmaného rozhodnutia (13.02.2015).

Ak správca dane na základe platnej úpravy vyrubil úrok z omeškania rozhodnutím zo 07.11.2014 a žalovaný toto rozhodnutie potvrdil rozhodnutím z 09.02.2015, tento postup nie je možno považovať za rozporný so zákonom, nakoľko zo zmieňovaného znenia § 156 ods. 6 písm. d) daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2012 vyplývala len povinnosť správcu dane nevyrubiť úrok z omeškania daňovému subjektu, ktorý je v reštrukturalizačnom konaní. Ani za účinnosti tejto úpravy však nevyrubenie úroku z omeškania nebolo zo zákona spojené so zánikom práva na vymáhanie príslušného nároku. Nakoľko sa v období pred ani počas trvania reštrukturalizácie nejednalo o vzniknutú pohľadávku, nemohlo právo na jej vymáhanie zaniknúť ani v zmysle § 84 ods. 1 písm. g) daňového poriadku.

Začatím reštrukturalizačného konania sa daňové konania neprerušujú a schválením reštrukturalizačného plánu nie sú ani definitívne vyporiadané daňové vzťahy medzi reštrukturalizovaným subjektom a štátom. Na takýto záver nie je žiaden dôvod, nakoľko sa jedná o subjekt, naďalej pokračujúci v podnikateľskej činnosti. Správca dane preto po skončení reštrukturalizácie pokračoval v plnení svojich povinností vykonávať správu daní v zmysle § 2 písm. a) daňového poriadku.

Vzhľadom na uvedený záver nepovažoval najvyšší súd za logickú ani námietku nezákonnosti napadnutého (a prvostupňového) rozhodnutia pre rozpor s ust. §155 ods. 2 ZoKR a zásadou hospodárnosti správneho konania. Účelom reštrukturalizačného konania je umožniť podnikateľským subjektom dosiahnuť ekonomické ozdravenie aj cestou vyporiadania prípadne zániku neuspokojených prihlásených pohľadávok, pričom je logické, že sa musí jednať o pohľadávky existujúce. Na druhej strane, ak zákon umožní podnikateľskému subjektu po splnení stanovených podmienok pokračovať v podnikateľskej činnosti, nie je dôvod upierať správcovi dane možnosť domáhať sa aj od takéhoto subjektu uspokojenia nárokov vzniknutých na základe rozhodnutia vydaného v zmysle daňového poriadku, ktorým správca dane sankcionuje daňovníka za porušenie jeho povinností.

V prejednávanej veci je zrejmé, že žalobca aj po skončení reštrukturalizačného konania pokračoval vo svojej podnikateľskej činnosti, a profitoval zo svojho postavenia podnikateľa a daňového subjektu, ktoré nadobudol ešte pred reštrukturalizáciou. Ak aj na základe toho mal dňom 29.11.2012 žalobca zákonný nárok na vyporiadanie svojich daňových pohľadávok vo vzťahu k štátu cestou rozhodnutia o vrátení

nadmerného odpočtu DPH za obdobie december 2012 (resp. jeho započítania na úhradu existujúceho záväzku) je logické, že štát mal voči žalobcovi právo na uloženie povinnosti platiť úroky z omeškania (a ich následné vymáhanie).

Pokiaľ žalobca poukazoval na rozpor postupu daňových orgánov s judikatúrou súdov, poukazuje najvyšší súd na skutočnosť, že žalobcom citované rozhodnutia (uznesenie NS SR 8Sžf/35/2011, rozsudok Krajského súdu v Trenčíne 8CoKR/35/2012) nemohol najvyšší súd považovať za príklady preukazujúce ustálený právny názor súdnej praxe v otázke možnosti správcu dane vyrubiť sankčný úrok po skončení reštrukturalizačného konania. Naopak aj s prihliadnutím na doplnenú argumentáciu najvyšší súd považuje postup daňových orgánov za ústavne konformný, zákonný, spravodlivý a dôvodný.

Najvyšší súd s poukazom na uvedené považoval právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a v celom rozsahu sa s ním stotožnil. Senát najvyššieho súdu v posudzovanej veci dospel k záveru, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by boli spôsobilé ovplyvniť záver o vecnej správnosti napadnutého rozsudku krajského súdu a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd v zmysle ust. §250k O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods. 1 O.s.p. a § 142 ods. 1 O.s.p. tak, že procesne neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný,