

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/10/2016
Identifikačné číslo spisu: 8015201136
Dátum vydania rozhodnutia: 21.08.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8015201136.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca, PhD. a z členov JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: KOMANDOR Slovensko, a.s., Masarykova 22, Prešov, IČO: 35 813 415, zast. JUDr. Ján Bodnár, advokát, Žriedlova 3, Košice proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/46/2015-40 zo dňa 7. júna 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/46/2015-40 zo dňa 07. júna 2016 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 20818871/2015 zo dňa 11. septembra 2015 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 20337277/2015 zo dňa 08. júna 2015 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 140 Eur na súdnych poplatkoch.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Rozhodnutím č. 20818871/2015 zo dňa 11.09.2015 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) na základe odvolania žalobcu potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj „správca dane“) č. 20337277/2015 zo dňa 08.06.2015 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“).

2. Po preskúmaní rozhodnutia správcu dane žalovaný zistil, že žalobca bol na Daňový úrad Prešov predelimitovaný z Daňového úradu Bratislava koncom mesiaca október 2014, s evidovaným preplatom na DPH a evidovaným nedoplatkom na dani z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti, ktorý vznikol na základe rozhodnutí správcu dane o vyrubení úrokov z omeškania za včasné nezaplatenie dane z

príjmu fyzickej osoby zo závislej činnosti zo dňa 04.11.2014 v súhrnnej sume 7.387,90 Eur. Dňa 24.11.2014 nastali u žalobcu na základe uznesenia Okresného súdu Prešov č. 2Er/7/2014 zo dňa 09.11.2014 právne účinky reštrukturalizačného konania. Správca dane podaním zo dňa 30.12.2014 oznámil žalobcovi použitie daňového preplatku na úhradu uvedených nedoplatkov, s čím žalobca nesúhlasil a požiadal o vrátenie daňového preplatku v celkovej sume 7.387,90 Eur.

3. Podľa názoru žalovaného o uvedenej žiadosti rozhodol správca dane v súlade so zákonom, pričom v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že pohľadávky na úrokoch z omeškania za nezaplatenie dane z príjmu fyzickej osoby zo závislej činnosti vznikli až po začatí reštrukturalizačného konania u žalobcu, nakoľko rozhodnutia správcu dane nadobudli právoplatnosť dňa 08.12.2014 a vykonateľnosť dňa 24.12.2014. Keďže tieto pohľadávky neboli uhradené v lehote splatnosti, považujú sa podľa žalovaného v zmysle § 2 písm. f/ Daňového poriadku za daňový nedoplatok, ktorý vznikol po začatí reštrukturalizačného konania. Správcom dane preto nevznikla v zmysle § 158 ods. 3 Daňového poriadku a § 120 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 7/2005 Z. z.“) povinnosť uplatniť predmetné pohľadávky prihlásením v reštrukturalizačnom konaní.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) a navrhol ho spolu s rozhodnutím správcu dane zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe nesúhlasil s argumentáciou daňových orgánov v tom smere, že by daňové pohľadávky vo forme úrokov z omeškania vznikli až po povolení reštrukturalizácie a teda že na ne nedopadajú účinky reštrukturalizačného konania. Mal za to, že akákoľvek pohľadávka správcu dane vo forme sankcie vyrubiteľnej pred začatím reštrukturalizačného konania musela byť prihlásená prihláškou, pričom s jej neprihlásením je nevyhnutné spojiť rovnaké negatívne účinky, ako s neprihlásením akejkoľvek inej pohľadávky. Na to nemá vplyv ani skutočnosť, že sankcia nebola do povolenia reštrukturalizácie vyrubená, keďže správca dane je povinný prihlásiť všetky daňové pohľadávky, ktorými sú aj vyrubené sankcie, ak mohli byť správcom dane vyrubené do povolenia reštrukturalizácie. Podľa názoru žalobcu je postup žalovaného i správcu dane v rozpore s účelom formálnej reštrukturalizácie, ktorým je vysporiadanie sa s tzv. predreštrukturalizačnými pohľadávkami a ich uspokojenie v zmysle reštrukturalizačného plánu tak, aby sa dlžník v istom rozsahu so súhlasom veriteľov očistil od starých záväzkov a mohol ďalej podnikáť. V tomto smere je podľa žalobcovej mienky postup daňových orgánov aj v rozpore s § 120 ods. 1 a § 171 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z. z., obchádza tento zákon, ako aj zásadu právnej istoty.

5. Podľa názoru žalobcu úroky z omeškania vznikli z dôvodu neuhradenia dane a uplynutia času. Vyrubenie úroku z omeškania ako jeho kapitalizácia je len deklaratórnym rozhodnutím, ktoré umožňuje správcovi dane tieto úroky vymáhať, avšak nezakladá právo na zaplatenie týchto úrokov, keďže toto vznikalo predtým, priebežne a v priamej súvislosti s dĺžkou omeškania so zaplatením dane. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 4Sžf/24/2010 zo dňa 15.02.2011 a sp. zn. 2Sžf/41/2011 zo dňa 13.06.2012.

6. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby zotrval na svojej argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí a navrhol žalobu zamietnuť.

7. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 07.06.2016 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a účastníkom náhradu trov konania nepriznal. Stotožnil sa s právnym názorom žalovaného, že rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania žalobcovi nemožno považovať za rozhodnutia deklaratórne, ale ide o rozhodnutia kombinovaného hybridného charakteru, pri ktorých časť rozhodnutia má charakter konštitutívny a časť deklaratórnou. Zaujal názor, že právna teória za takéto rozhodnutia považuje aj rozhodnutie o úroku z omeškania, takže pokiaľ úrok z omeškania nie je správcom dane vyrubený, neexistuje. Krajský súd preto nesúhlasil s názorom žalobcu, že úroky z

omeškania správcom dane ani nemuseli byť vyrubené a mohol ich prihlásiť ako pohľadávky v reštrukturalizačnom konaní, pričom zaujal názor, že daňová pohľadávka vo forme úroku z omeškania vznikla v priebehu reštrukturalizačného konania, preto ide o prednostnú pohľadávku a správca dane ju nebol povinný prihlásiť.

III.

Odvolaie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie a navrhol ho zmeniť tak, že odvolací súd zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Alternatívne navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť súdu prvého stupňa na ďalšie konanie. Odvolanie podal z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. d) a f) zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“), teda vytýkal súdu prvého stupňa, že dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

9. S ohľadom na § 491 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), ktorý nadobudol účinnosť dňom 01.07.2016 (v priebehu konania o žalobe), žalobca vyjadril názor, že na opravný prostriedok proti rozsudku krajského súdu je nevyhnutné aplikovať Občiansky súdny poriadok, nakoľko aplikácia Správneho súdneho poriadku by bola v jeho neprospech, keďže by bol nútený podať kasačnú sťažnosť len s obmedzených dôvodov podľa § 440 ods. 1 S.s.p., oproti nesporne širším odvolacím dôvodom podľa § 205 ods. 2 O.s.p. Poukázal na to, že rozsudok obsahuje poučenie o možnosti podať odvolanie podľa Občianskeho súdneho poriadku a nakoľko bolo vydané pred účinnosťou Správneho súdneho poriadku, nemožno ho považovať za právoplatné.

10. Žalobca v odvolaní v podstate zreprodukoval dôvody žaloby, tvrdiac, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane sú v rozpore so zákonom, pretože nerešpektujú účinky začatia reštrukturalizačného konania, povolenia reštrukturalizácie aj jej ukončenia na existujúce pohľadávky tak, ako sú určené v zákone č. 7/2005 Z. z. i v Daňovom poriadku. Trval na tom, že sankcie, ktoré správca dane započítal proti preplatku žalobcu na dani z pridanej hodnoty, mohol vyrubiť už pred povolením reštrukturalizácie, keďže sa týkali obdobia pred začatím reštrukturalizačného konania. Podľa názoru žalobcu je nesprávna argumentácia daňových orgánov, že pohľadávky vo forme úrokov vznikli až po povolení reštrukturalizácie a tvrdil, že akákoľvek pohľadávka správcu dane vo forme sankcie vyrubiteľnej pred začatím reštrukturalizačného konania musela byť prihlásená prihláškou. Postup daňových orgánov podľa žalobcu obchádza zákon č. 7/2005 Z. z., keďže správca dane vyrubuje jednotlivé daňové pohľadávky až po povolení reštrukturalizácie, vyhýbajúc sa tak povinnosti prihlásiť pohľadávku ako každý iný veriteľ v reštrukturalizačnom konaní, čím zároveň obchádza aj procesné zásady obsiahnuté v Občianskom súdnom poriadku, keď zakladá nerovné postavenie jednotlivých účastníkov konania. Dôsledkom toho je zvýhodnenie žalovaného, resp. správcu dane tým spôsobom, že umožňuje uspokojiť jeho pohľadávku v celom rozsahu mimo reštrukturalizácie a to bez relevantného právneho dôvodu.

11. Žalobca poukázal na to, že v zmysle § 138 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z. z. sa príslušenstvo pohľadávky, ktorým sú správcom dane vyrubené úroky z omeškania započítané voči pohľadávke žalobcu, považuje za odpustené ex lege a teda pohľadávka z titulu úrokov z omeškania mala zaniknúť bez ohľadu na to, či vznikla pred alebo po začatí reštrukturalizačného konania. Z uvedených dôvodov považoval žalobca započítanie pohľadávok za nezákonné a nezákonný je preto i rozsudok krajského súdu.

12. Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť.

IV.

Právne závery odvolacieho súdu

13. Najvyšší súd ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. a § 492 ods. 2 S.s.p. 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 spojení s § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné a rozsudok krajského súdu i rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov sú z hľadiska vymedzenia odvolacích aj žalobných dôvodov v rozpore so zákonom.

14. Na prvom mieste sa odvolací súd zaoberal otázkou, podľa akého procesného predpisu má byť rozhodnuté o odvolaní žalobcu, ktorým napadol rozsudok krajského súdu, keďže rozsudok bol vyhlásený a poučenie o opravnom prostriedku bolo dané podľa O.s.p. (dňa 07.06.2016), ktorý bol s účinnosťou od 01.07.2016 zrušený a pre oblasť správneho súdnictva nahradený novým procesným predpisom, ktorým je S.s.p. Rozsudok krajského súdu bol však právnomu zástupcovi žalobcu doručený dňa 11.07.2016. Žalobca predmetné podanie označil v súlade s poučením podľa O.s.p. ako odvolanie.

15. Podľa prechodných ustanovení § 491 S.s.p. platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti (ods. 1), pričom právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti S.s.p., zostávajú zachované (ods. 2 veta prvá). Za úkon, ktorý v prejednávanej veci nastal pred nadobudnutím účinnosti S.s.p. a má účinky do budúcnosti, je treba považovať aj vyhlásenie rozsudku krajského súdu, s poučením pre účastníkov, že proti rozsudku je možné podať odvolanie. S ohľadom na to, že rozsudok bol vyhlásený ešte za účinnosti Občianskeho súdneho poriadku a Správny súdny poriadok nepriniesol podrobnejšie pravidlá pre riešenie naznačenej kolízie časovej pôsobnosti uvedených procesných kódexov, konajúci senát sa priklonil k väčšinovej mienke správneho kolégia Najvyššieho súdu, podľa ktorej sa opravný prostriedok proti rozhodnutiu prvostupňového správneho súdu vyhlásenému pred účinnosťou Správneho súdneho poriadku, aj keď bol podaný až počas účinnosti Správneho súdneho poriadku, bez ohľadu na to, ako bol označený, má považovať za odvolanie a treba o ňom rozhodnúť podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku.

16. Najvyšší súd konštatuje, že podstatou odvolania žalobcu proti rozsudku krajského súdu i žaloby proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného je posúdenie otázky, či úroky z omeškania za včasné nezaplatenie dane z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za obdobie rokov 2011 a 2012, ktoré boli vyrubené rozhodnutiami správcu dane zo dňa 04.11.2014 (právoplatnosť nadobudli dňom 08.12.2014 a vykonateľnosť dňa 24.12.2014), sú na účely zákona č. 7/2005 Z. z. pohľadávkou, ktorá vznikla pred alebo až po začatí reštrukturalizácie a teda či mala byť prihlásená do reštrukturalizačného konania v lehote 30 dní od povolenia reštrukturalizácie u správcu dlžníka (žalobcu). Od posúdenia tejto otázky potom závisí zákonnosť napadnutého rozhodnutia v tom zmysle, že ak mal správca dane tieto pohľadávky uplatniť v reštrukturalizačnom konaní riadnou prihláškou a neurobil to, potom by tieto pohľadávky okamihom schválenia reštrukturalizačného plánu nebolo možné vyrubiť ani vymáhať a následne ani použiť na započítanie s daňovým preplatom žalobcu na DPH.

17. Najvyšší súd považuje za dôvodné odvolacie námietky žalobcu, podľa ktorých napadnuté rozhodnutie žalovaného nerešpektuje zákonom predpokladané účinky začatia reštrukturalizačného konania, povolenia reštrukturalizácie a jej ukončenia na existujúce pohľadávky.

K otázke zmyslu a účelu reštrukturalizácie a k jej právnej úprave uskutočnenej zákonom č. 7/2005 Z. z. sa Najvyšší súd vyjadril v rozhodnutí zo dňa 23.05.2017 vo veci sp. zn. 1Sžf/2/2016, keď konštatoval, 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.

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.

...

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."

18. Najvyšší súd sa v spomenutom rozsudku sp. zn. 1Sžf/2/2016 vyjadril i k povahe úroku z omeškania ako daňového nedoplatku vo väzbe na reštrukturalizačné konanie, pričom s poukazom na § 2 písm. b/ Daňového poriadku zaujal názor, že: „...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.

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.

...

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 pozornosť 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.

...

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."

19. V preskúvanom prípade boli úroky z omeškania za oneskorené zaplatenie dane z príjmu za roky 2011 a 2012 žalobcovi vyrubené rozhodnutiami správcu dane zo dňa 04.11.2014, teda pred začatím reštrukturalizačného konania. Podľa názoru odvolacieho súdu skutočnosť, že právoplatnosť týchto rozhodnutí nastala až po začatí reštrukturalizačného konania a po povolení reštrukturalizácie žalobcu, nebránila správcovi dane, aby v stanovenej lehote od účinnosti povolenia reštrukturalizácie prihlásil predmetné pohľadávky u žalobcovho správcu do reštrukturalizačného konania. Pre účely prihlásenia pohľadávok nie je dôležité, kedy sa z formálneho hľadiska stali splatnými (nadobudnutím právoplatnosti rozhodnutí správcu dane zo dňa 04.11.2014), ale kedy vznikli. Tu treba zdôrazniť, že úroky z omeškania prirastali k neuhradenej istine dane z príjmov priebežne každým dňom trvania omeškania, pričom celková suma úrokov bola ustálená zaplatením istiny, k čomu došlo pred začatím reštrukturalizačného konania.

20. Odvolací súd sa nestotožnil s názorom krajského súdu, že pred povolením reštrukturalizácie pohľadávky správcu dane neexistovali, keďže rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania dovtedy nenadobudli právoplatnosť. Daňové pohľadávky na úrokoch z omeškania za roky 2011 a 2012 nepochybne bolo možné prihlásiť do reštrukturalizácie bez toho, aby boli rozhodnutia o ich vyrubení právoplatné a dokonca aj v situácii, ak by neboli správcom dane vôbec vyrubené, čo podporuje i judikatúra Najvyššieho súdu (okrem už citovanej napr. rozhodnutie vo veci sp. zn. 2Sžf/41/2011 zo dňa 13.06.2012). Skutočnosť, že časť relevantnej judikatúry pochádza z obdobia platnosti a účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, ktorý z časového hľadiska predchádzal prijatiu Daňového poriadku, nie je pre dané účely rozhodujúca.

21. Súhlasiť možno s názorom žalobcu, že právoplatným vyrubením úrokov z omeškania za obdobie pred začatím reštrukturalizačného konania u dlžníka až po povolení reštrukturalizácie by sa pri akceptácii žalovaným i krajským súdom aplikovaného výkladu práva umožnilo obísť právny režim zákona č. 7/2005 Z. z., ktorého aplikácia má ako *lex specialis* prednosť pred všeobecnou úpravou Daňového poriadku (§ 158 ods. 5 Daňového poriadku), najmä povinnosť správcu dane prihlásiť takúto pohľadávku v reštrukturalizačnom konaní ako ostatní veritelia a týmto spôsobom zvýhodniť správcu dane oproti iným veriteľom.

22. Zo zákona č. 7/2005 Z. z. vyplýva, že skončením reštrukturalizačného konania, ktoré nastáva okamihom schválenia reštrukturalizačného plánu, pohľadávky vzniknuté do začatia tohto konania zanikajú, ak boli prihlásené do reštrukturalizácie a neprihlásené pohľadávky sú nevymáhateľné, pričom v prípade daňových pohľadávok sa takéto pohľadávky stávajú nevyrubiteľnými (§ 120 ods. 1, § 136 ods. 1, § 153 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z., § 84 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku).

23. Z uvedených dôvodov dospel odvolací súd po preskúmaní odvolacích dôvodov k záveru, že krajský súd, ktorý sa v podstate stotožnil s názorom žalovaného, vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď považoval pohľadávky správcu dane na úrokoch z omeškania za oneskorené zaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti za prednostné pohľadávky (§ 120 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z. z.), ktoré vznikli po začatí reštrukturalizačného konania a ktoré z tohto dôvodu nemuseli a ani nemohli byť uplatnené v reštrukturalizačnom konaní prihláškou u správcu dlžníka. Najvyšší súd je s poukazom na vyššie uvedenú judikatúru toho názoru, že predmetné pohľadávky správcu dane mohli a mali byť prihlásené do reštrukturalizácie a keďže sa tak nestalo, stali sa nevymáhateľnými a správca dane ich nebol oprávnený použiť na započítanie s daňovým preplatom žalobcu na DPH.

24. Na základe zisteného skutkového stavu a po vyhodnotení námietok žalobcu a vyjadrenia žalovaného rozhodol Najvyšší súd podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. tak, že rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že

zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane a vrátil žalovanému vec na ďalšie konanie, v ktorom úlohou žalovaného postupovať v intenciách právnych názorov odvolacieho súdu (§ 250j ods. 7 O.s.p.).

25. O náhrade trov celého súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1, 2 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p. a podľa § 151 ods. 2 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal na základe obsahu spisu náhradu trov, ktoré vynaložil na súdnych poplatkoch za žalobu a za odvolanie, spolu v sume 140 Eur. Náhradu trov právneho zastúpenia advokátom odvolací súd žalobcovi nepriznal, nakoľko si ju advokát počas konania pred súdmi oboch inštancií a ani v stanovenej lehote 3 dní od vyhlásenia tohto rozsudku nevyčísľil.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246 ods. 1 O.s.p.).