

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/33/2021  
Identifikačné číslo spisu: 5020200050  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. marca 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5020200050.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. v právnej veci žalobcu: M. H., dátum narodenia: XX. S. XXXX, adresa trvalého pobytu XXX XX V. XXXX, právne zastúpený: AKSK, s.r.o., so sídlom Nám. SNP č. 15, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 36 859 711, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102250884/2019 z 25. septembra 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/31/2020-82 z 8. decembra 2020, takto

### r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/31/2020-82 zo dňa 8. decembra 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102250884/2019 z 25. septembra 2019 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca, č: 101539748/2019 z 24. júna 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a Daňovému úradu Žilina, pobočka Čadca na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde.

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Žalobcovi bol rozhodnutím Daňového úradu Žilina č. 9510401/5/1505527/2014 z 15. apríla 2014 vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2010 v sume 21 279,69 €. Tento bol povinný zaplatiť do 26. mája 2014.

2. Uznesením Okresného súdu Žilina č.k. 9OdK/32/2019 zo 7. februára 2019 bol na žalobcu vyhlásený konkurz. Toto uznesenie bolo uverejnené v čiastke 31/2019 Obchodného vestníka 13. februára 2019 a nasledujúcim dňom (14. februára 2019) sa konkurz považuje za vyhlásený podľa § 167a ods. 3 v

spojení s § 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 „ZKR“).

3. Daňový úrad Žilina, pobočka Čadca (ďalej aj ako „správca dane“), keďže ani k 24. júnu 2019 nedošlo k zaplateniu predmetného rozdielu dane, rozhodnutím č. 101539748/2019 z 24. júna 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „DP“ alebo „daňový poriadok“), vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 12 767,80 € za nezaplatenie dane z príjmov fyzickej osoby vyrubenej v bode 1 uvedeným rozhodnutím Daňového úradu Žilina 15. apríla 2014 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, a to za maximálne možné obdobie 4 rokov do 26. mája 2018 podľa § 156 ods. 2 DP.

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102250884/2019 z 25. septembra 2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Uviedol, že zákaz vyrubenia úrokov z omeškania pri povolení oddĺženia neukladal žiaden právny predpis. Poukázal na § 84 ods. 1 písm. f/ DP [v znení do 31. decembra 2019], ktorý nadväzoval na právnu úpravu oddĺženia podľa predpisov účinných do 28. februára 2017 (§ 166 až § 171 ZKR v znení do 28. februára 2017). Podľa týchto ustanovení k oddĺženiu došlo až na základe uznesenia súdu po uplynutí trojročného skúšobného obdobia bez možnosti dodatočného zrušenia tohto oddĺženia, pričom dňom zverejnenia tohto uznesenia v Obchodnom vestníku došlo k zániku príslušného daňového nedoplatku. Znenie § 84 ods. 1 písm. f/ DP normujúce zánik daňového nedoplatku nie je použiteľné na oddĺženie, ktoré nastalo od 1. marca 2017, pretože podmienkou takéhoto zániku je uplynutie skúšobného obdobia, toto obdobie ale právna úprava účinná od 1. marca 2017 už neobsahuje. Poukázal tiež, že v prípade zrušenia oddĺženia pre nepoctivý zámer podľa úpravy účinnej od 1. marca 2017 sa pohľadávkam obnovuje pôvodná vymáhateľnosť a splatnosť, nie existencia, pretože tá nebola oddĺžením dotknutá.

5. Žalobca podal správnu žalobu, ktorou navrhol prvostupňové rozhodnutie, ako aj napadnuté rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie. Uviedol, že 2. januára 2018 bol naňho vyhlásený konkurz, tzn. všetky pohľadávky, ktoré voči žalobcovi vznikli do 31. decembra 2017, sa stali nevymáhateľnými, a to vrátane pohľadávok Slovenskej republiky z titulu daní. Daňové pohľadávky nie sú uvedené medzi pohľadávkami, ktoré nie sú konkurzom/oddĺžením dotknuté, tzn. nepoživajú žiadnu formu zvýhodnenia.

6. Podľa žalobcu bolo právom správcu dane prihlásiť si pohľadávku uplatnenú v napadnutom rozhodnutí do konkurzu na majetok žalobcu, pretože podľa § 166a ZKR je možné počas konkurzu uspokojiť len prihlásenú pohľadávku a neprihlásené pohľadávky, resp. v konkurze neuspokojené pohľadávky sa podľa § 166e ods. 2 ZKR stávajú nevymáhateľnými.

7. Poukázal na účel oddĺženia, ktorým je umožnenie dlžníkom začať „odznova“. Argumentoval, že úprava oddĺženia v ZKR je špeciálnou voči úprave v daňovom poriadku, pričom daňový poriadok navyše pracuje s pojmami „konkurz“ a „reštrukturalizácia“ v podobe, v akej ich právny poriadok poznal do 28. februára 2017. Oddĺženie podľa úpravy účinnej od 1. marca 2017 je novým inštitútom rovnocenným s dovtedy existujúcimi konkurzom a reštrukturalizáciou, no daňový poriadok na tento nový inštitút v § 158 upravujúcim pojem daňového nedoplatku nepamätá.

8. Podľa názoru žalobcu žalovaný a správca dane vydali rozhodnutia napriek tomu, že sa naňho podľa § 166e ods. 4 ZKR hľadí, akoby sa vo vzťahu k jeho záväzkom spred 14. februára 2019 trvalo upustilo od ich vymáhania.

9. Žalovaný popri zopakovaní svojej argumentácie použitej v napadnutom rozhodnutí uviedol, že povinnosť zaplatiť úrok z omeškania daňového subjektu vznikne, až keď je o tom vydané rozhodnutie tak, ako to pre uloženie povinnosti vyžaduje § 63 DP. Daňovým nedoplatkom je potom dlžná suma dane po lehote splatnosti, pričom daňou sa podľa § 2 písm. b/ DP rozumie aj úrok u omeškania.

10. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) napadnutým rozsudkom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) žalobu zamietol.

11. Skonštatoval, že na základe oddĺženia žalobcu došlo k zbaveniu ho všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze, a to v rozsahu v akom neboli v konkurze uspokojené. Uznal, že úprava v ZKR je špeciálnou voči úprave v DP, ale zároveň uviedol, že otázku vzniku pohľadávky na úroku z omeškania upravuje iba DP.

12. Krajský súd dospel k záveru, že pohľadávka na úroku z omeškania vznikla až po rozhodujúcom dni, ktorým je v tomto prípade s ohľadom na § 166a ods. 1 písm. a/ ZKR 31. január 2019. S poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/77/2015 totižto táto pohľadávka vzniká na základe rozhodnutia podľa § 63 DP. Táto pohľadávka teda nemohla byť prihlásená do konkurzu podľa § 166a ods. 1 písm. a/ a ods. 2 ZKR.

13. Úrok z omeškania rovnako nemá akcesorickú povahu, v jeho prípade ide o daňový nedoplatok, a nie o príslušenstvo k pohľadávke na dani.

## II.

### Argumentácia účastníkov konania

14. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca kasačnú sťažnosť, uplatňujúc dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

15. Sťažovateľ argumentuje, že v prípade oddĺženia sa pohľadávky vzniknuté do rozhodujúceho dňa uspokojujú len v konkurze alebo splátkovým kalendárom podľa § 166a ods. 1 písm. a/ ZKR na základe prihlášky podľa § 166a ods. 2 ZKR. Z tohto pravidla existuje výnimka uvedená v § 166b ZKR, ktorý normuje nevymáhateľnosť niektorých pohľadávok v prípade oddĺženia dlžníka. Sťažovateľ tvrdí, že konkrétne v jeho písme d/ ide aj o úrok z omeškania (ako o sankciu, ktorá je spojená s porušením povinnosti), kde na účely vzniku nevymáhateľnosti tohto úroku nie je rozhodujúce, kedy došlo k vzniku povinnosti platiť úrok z omeškania, ale kedy došlo k porušeniu povinnosti, od ktorej sa povinnosť platiť úrok z omeškania odvíja.

16. Za nesprávny považuje sťažovateľ aj právny názor, že úrok z omeškania ako pohľadávka vzniká až vyrubení. Práve naopak, tvrdí, že úrok z omeškania má akcesorickú povahu, vzniká priamo zo zákona a rozhodnutie o jeho vyrubení má deklaratórny význam pre jeho prípadné ďalšie vymáhanie. V tomto smere poukazuje aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžf/2/2016, pričom opomenutie riadneho vysporiadania sa s týmto rozhodnutím zo strany krajského súdu považuje za procesnú vadu odôvodnenia zasahujúcu do jeho práva na spravodlivý proces.

17. V ostatnom sťažovateľ poukázal na argumentáciu použitú v podanej správnej žalobe.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol túto zamietnuť.

## III.

### Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

19. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 6. mája 2021 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn.

10Sžfk/33/2021. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol pod pôvodnou spisovou značkou.

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

21. Kľúčovou otázkou je, či daňový nedoplatok na úroku z omeškania je nevymáhateľnou pohľadávkou podľa § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR, ak bol vyrubený po oddĺžení a vyhlásení konkurzu, a to za porušenie povinností, ktoré nastalo pred rozhodným dňom podľa § 166a ods. 1 písm. a/ ZKR.

22. Úvodom kasačný súd poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou napĺňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

23. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom § 464 ods. 1 SSP, podľa ktorého: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie“. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že preskúmaním administratívneho spisu a súdneho spisu dospel k záveru, že ide o skutkovo a právne obdobnú vec, ktorej predchádza rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/33/2021 z 24. novembra 2021.

24. Vzhľadom na to, že toto rozhodnutie tvorí prejudikáciu v danej veci, kasačný súd postupoval v zmysle § 464 ods. 1 SSP, a preto v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádza prevzatú časť odôvodnenia tohto rozhodnutia:

„15. Vo vzťahu k nastolenej otázke kasačný súd, stotožňujúc sa s právnym názorom sťažovateľa, poukazuje na skutočnosť, že po vyhlásení konkurzu, resp. oddĺženia fyzickej osoby je správca dane povinný postupovať podľa osobitného zákona - ZKR (§ 158 ods. 5 Daňového poriadku). Všeobecná úprava obsiahnutá v Daňovom poriadku tak jednak z titulu dôsledného uplatňovania princípu *lex specialis derogat legi generali* a jednak na základe explicitného znenia dotknutého ustanovenia ustupuje do úzadia v prospech uplatňovania zásad a postupov podľa ZKR.

16. Odpoveď na sťažovateľom nastolenú otázku (ne)vymáhateľnosti úroku z omeškania spojeného s porušením daňovej povinnosti pred oddĺžením fyzickej osoby a vyhlásenia konkurzu na jej majetok, jasne obsahuje ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR. Podľa tohto sa za nevymáhateľné voči dlžníkovi po oddĺžení považujú „zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.“

17. Kasačný súd má za nepochybné, že úrok z omeškania vyrubovaný podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku má v daňovom konaní povahu verejnoprávnej peňažnej sankcie, čo vyplýva aj z jeho systematického začlenenia v V. časti Daňového poriadku s názvom „Zodpovednosť za porušenie povinností“ v ustanoveniach vymedzených rubrikou „Sankcie“. Z dôvodu tejto sankčnej a akcesorickej povahy spadá do rozsahu pohľadávok uvedených v § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, ktoré sa, v závislosti odo dňa porušenia povinnosti zakladajúcej právo jeho vyrubenia, stanú po oddĺžení nevymáhateľné (obdobne rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24. novembra 2021).

18. Na rozdiel od správneho súdu však kasačný súd (stotožňujúc sa s právnym názorom sťažovateľa) pri aplikácii predmetného ustanovenia nepovažuje za podstatné, kedy samotná pohľadávka (úrok z omeškania) vzniká. Nevymáhateľnosť pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR sa podľa názoru kasačného súdu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/17/2020 zo dňa 25. mája 2021, bod 28) „týka všetkých sankcií (teda aj v budúcnosti uložených), pretože rozhodujúce je len to, kedy došlo k porušeniu právnej povinnosti zakladajúcemu právo(moc) uplatniť či uložiť pokutu alebo inú sankciu. Ak k porušeniu, teda deliktu v širokom zmysle slova, došlo pred rozhodujúcim dňom, takáto pokuta alebo sankcia je nevymáhateľná. Tým sa zabezpečuje jeden z cieľov oddĺženia, teda robí sa za minulosťou dlžníka „hrubá čiara“ a umožňuje sa mu začať odznova bez toho, aby bolo možné od neho vymáhať „staré dlhy“ pochádzajúce z obdobia pred oddĺžením. Limity tohto postupu sú ustanovené v § 166c (nedotknuté pohľadávky), § 166f (zrušenie oddĺženia pre nepoctivý zámer) a § 166h ZKR (odporovateľné právne úkony). Keďže úrok z omeškania sa nedá subsumovať pod žiadnu výnimku podľa § 166c ZKR, je nutné dospieť k záveru, že aj úrok z omeškania za nezaplatenie splatnej dane v čase jej splatnosti pred rozhodujúcim dňom je nevymáhateľný.“ Obdobne právny názor potvrdil aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp.zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24. novembra 2021.

19. S uvedenou otázkou súvisí aj problém posúdenia povahy rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania, ktorú sťažovateľ nastolil. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje na rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27. januára 2021, ktoré zjednotilo rozhodovaciu činnosť súdov (na ktorú poukazoval tak sťažovateľ ako aj správny súd) v súvislosti s otázkou, či rozhodnutie správcu dane o vyrubení úrokov z omeškania má konštitutívnu alebo deklaratórnu povahu. Veľký senát judikoval, že úrok z omeškania je potrebné považovať za pohľadávku vznikajúcu priamo zo zákona (bod 41 a 42 rozhodnutia veľkého senátu), rozhodnutie o jeho vyrubení nemá konštitutívnu, ale deklaratórnu povahu (bod 43 a 44 rozhodnutia veľkého senátu) a aj nevyrubené úroky z omeškania je podľa názoru veľkého senátu možné prihlásiť do konkurzu (bod 40 a 42 rozhodnutia veľkého senátu).

20. Hoci veľký senát posudzoval problematiku úrokov z omeškania v súvislosti s reštrukturalizáciou, jeho úvahy sú do značnej miery aplikovateľné aj pre oddĺženie podľa IV. časti zákona o konkurze (v inej veci sťažovateľa rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/34/2021 zo dňa 26. júna 2021, bod 14 - 16; ale aj rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/52/2021 zo dňa 6. júla 2021, sp.zn. 8Sžfk/46/2021 zo dňa 30. júna 2021, sp.zn. 5Sžfk/3/2021 zo dňa 30. júna 2021 a iné).

21. Preto pokiaľ správny súd, žalovaný a správca dane bez ďalšieho vychádzali z toho, že vyrubovaný úrok z omeškania nie je nevymáhateľnou pohľadávkou a odmietli na prípad sťažovateľa aplikovať § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR z dôvodov, ktoré už boli kasačným súdom spochybnené vyššie, vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci.

22. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že nevymáhateľnosť pohľadávky - úroku z omeškania úzko súvisí aj s otázkou možnosti jeho vyrubenia podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti, opierajúc sa o osobitný charakter úroku z omeškania, účel oddĺženia a následky nevymáhateľnosti pohľadávok podľa § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR (upravené v § 166e ods. 4 ZKR), už uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24. novembra 2021), že „nevymáhateľnosť úroku z omeškania (po oddĺžení) ako pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d) v spojení s § 166e ods. 4 zákona o konkurze spôsobuje aj nemožnosť jeho vyrubenia podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku počas trvania účinkov oddĺženia.“

25. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd v medziach kasačných námietok sťažovateľa zistil, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj napadnuté rozhodnutie v spojení s rozhodnutím správcu dane (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP). Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c/ a ods. 3

písm. a/ Správneho súdneho poriadku zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec správcovi dane na ďalšie konanie.

26. Žalovaný a správca dane sú viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

27. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

28. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

### **Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.