

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/44/2020
Identifikačné číslo spisu: 3019200470
Dátum vydania rozhodnutia: 14. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3019200470.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a z členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka, v právnej veci žalobcu: Vladimír Šimko, podnikajúci pod obchodným menom Vladimír Šimko, s miestom podnikania Karpatské námestie 7770/10A, 831 06 Bratislava-Rača, IČO: 45 424 764, právne zastúpený: JUDr. Šimonom Cibulkom, advokátom, so sídlom kancelárie Hodžova 53, 911 01 Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102240230/2019 zo dňa 25. septembra 2019 a rozhodnutia Daňového úradu Trenčín č. 101520645/2019 zo dňa 20. júna 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/186/2019 - 51 zo dňa 12. mája 2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/186/2019 - 51 zo dňa 12. mája 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102240230/2019 zo dňa 25. septembra 2019 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101520645/2019 zo dňa 20. júna 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 101520645/2019 zo dňa 20.06.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 704,20 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie máj 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, a to podľa § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej aj „Daňový poriadok“).

2. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia poukázal správca dane na to, že platiteľ dane - žalobca podal dňa 25.06.2012 daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012, ktorým priznal daňovú povinnosť v sume 376,71 Eur. Dňa 02.04.2014 podal dodatočné daňové priznanie k DPH za toto zdaňovacie obdobie, ktorým zvýšil daňovú povinnosť o 1.173,80 Eur a priznal daňovú povinnosť v sume 1.550,51 Eur. Podaním dodatočného daňového priznania bola žalobcovi vyrubená daň v sume 1.173,80 Eur so splatnosťou dňa 02.06.2014, ktorá nebola ku dňu 20.06.2019 uhradená. Správca dane preto prvostupňovým rozhodnutím vyrubil úrok z omeškania za štyri roky omeškania s platbou, t. j. za obdobie od 03.06.2014 do 02.06.2018 vrátane.

3. Žalovaný prvostupňové rozhodnutie na odvolanie žalobcu potvrdil rozhodnutím č. 102240230/2019 zo dňa 25.09.2019 (ďalej aj „druhostupňové rozhodnutie“).

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Správnou žalobou doručenou Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj krajský súd“ alebo „správny súd“) sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti prvostupňového rozhodnutia a druhostupňového rozhodnutia a ich zrušenia z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci.

5. Krajský súd rozsudkom č. k. 11S/186/2019 - 51 zo dňa 12.05.2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok krajského súdu“) žalobu zamietol ako nedôvodnú.

6. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na skutočnosť, že uznesením Okresného súdu Trenčín sp. zn. 40Odk/17/2017 zo dňa 01.06.2017 zverejneným v obchodnom vestníku dňa 08.06.2017 a právoplatným a vykonateľným dňa 09.06.2017 (ďalej aj „uznesenie o vyhlásení konkurzu“) bol na majetok žalobcu vyhlásený konkurz. V bode IV. uznesenia o vyhlásení konkurzu súd rozhodol o tom, že oddlžuje dlžníka - žalobcu tak, že ho zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v tomto konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze a dlhov, ktoré sú vylúčené z uspokojenia. V konkurznom konaní ďalej správca zistil, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu, a preto podľa § 167v ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej aj „ZKR“) oznámil, že konkurz končí. Oznámením v obchodnom vestníku dňa 09.11.2017 sa konkurz zrušil.

7. Za prvú spornú otázku medzi účastníkmi konania krajský súd označil to, či s vyhlásením konkurzu na majetok žalobcu došlo aj k jeho oddlženiu podľa § 166 a nasl. ZKR, keďže podľa žalovaného k oddlženiu žalobcu nedošlo, pretože konkurz bol zrušený pre nedostatok majetku. Uvedený názor žalovaného posúdil krajský súd ako nesprávny, nakoľko podľa výroku IV. uznesenia o vyhlásení konkurzu okresný súd v súlade so ZKR rozhodol tak, že: „Oddlžuje dlžníka tak, že dlžníka zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v tomto konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze a dlhov, ktoré sú vylúčené z uspokojenia.“ Keďže krajský súd uzavrel, že k oddlženiu žalobcu v konkurze došlo, pristúpil k hodnoteniu druhej spornej právnej otázky. Tou bolo, či oddlženie žalobcu má vplyv na správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a teda, či je správny právny názor žalobcu, že predmetná pohľadávka je v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) ZKR nevyhmáhatelnou pohľadávkou, ktorú nie je možné vyrubiť.

8. Krajský súd poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR, napr. na rozsudok sp. zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018, ktorý krajský súd považoval za použiteľný i na danú vec, hoci sa týkal reštrukturalizačného konania. Podľa právneho názoru Najvyššieho súdu SR vysloveného v tejto veci: „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. ... Až na základe rozhodnutia správcu dane o povinnosti zaplatiť úrok z omeškania vznikla pohľadávka, ktorá je titulom na prípadné vymáhanie nároku. ... 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).“

9. Vychádzajúc z platnej právnej úpravy a rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR dospel krajský súd k záveru o zákonnosti postupu a rozhodnutí správnych orgánov. Krajský súd považoval za správny právny názor žalovaného, že bolo povinnosťou správcu dane vyrubiť predmetnú sankciu žalobcovi, keď právnym dôvodom jej vyrubenia bolo nesplnenie jeho povinnosti zaplatiť v zákonnej lehote DPH, hoci táto povinnosť žalobcovi vznikla ešte pred vyhlásením konkurzu. Krajský súd poukázal na to, že pohľadávka žalovaného na úroky z omeškania v čase vyhlásenia konkurzu a oddĺženia žalobcu ešte neexistovala, a preto sa oddĺženie žalobcu v konkurze na ňu nemohlo vzťahovať. Sankciu - úrok z omeškania vyrubený podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku je možné ukladať len rozhodnutím a pohľadávka vzniká právoplatnosťou takéhoto rozhodnutia, nie skôr. Zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku a ani ZKR ako lex specialis nevyplýva obmedzenie pre správcu dane, týkajúce sa vyrubenia sankcie za nesplnenie daňovej povinnosti daňovníka po ukončení konkurzného konania, okrem zákonnej lehoty podľa § 156 ods. 8 Daňového poriadku. Krajský súd konštatoval správnosť rozhodnutia žalovaného napriek tomu, že žalovaný v odôvodnení rozhodnutia tvrdil, že nedošlo k oddĺženiu žalobcu.

10. Vzhľadom na to, že v prejednávanej veci pohľadávka žalovaného vznikla až po ukončení konkurzu a po oddĺžení žalobcu, krajský súd dospel k záveru, že nejde o pohľadávku, ktorá mohla byť uspokojená v konkurze podľa § 166a ZKR, ani o pohľadávku, ktorá je vylúčená z uspokojenia podľa § 166b ZKR, a teda nejde o nevymáhateľnú pohľadávku v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) ZKR. Na predmetnú pohľadávku sa podľa krajského súdu preto nevzťahujú účinky konkurzu ani oddĺženie žalobcu.

11. Krajský súd poukázal na to, že účelom oddĺženia dlžníka podľa ZKR je zbavenie dlžníka starých dlhov, avšak predmetná pohľadávka v čase oddĺženia žalobcu neexistovala. Pokiaľ teda k vyrubeniu úroku z omeškania ako sankcie za porušenie povinnosti žalobcu pred rozhodujúcim dňom (čo medzi účastníkmi konania nie je sporné) došlo až po zrušení konkurzu, v ktorom bol žalobca oddĺžený, správny orgán prvého stupňa postupoval správne, keď uvedenú sankciu žalobcovi vyrubil a žalovaný vecne správne rozhodol o potvrdení prvostupňového rozhodnutia, i keď nesprávne vychádzal z názoru, že žalobca nebol v konkurze oddĺžený. Skutočnosť, že nezaplatená daň za predmetné obdobie bola prihlásená ako pohľadávka do konkurzu je v danom prípade irelevantná, pretože napadnutým rozhodnutím nebola vyrubená predmetná daň, ale úrok z omeškania ako sankcia za nesplnenie povinnosti žalobcu. Správny súd dospel k záveru, že ZKR ako lex specialis vo vzťahu k Daňovému poriadku nezakazuje správcovi dane po zrušení konkurzu vyrubiť žalobcovi sankciu za nesplnenie jeho povinnosti, i keď k porušeniu tejto povinnosti došlo pred rozhodujúcim dňom.

12. V nadväznosti na vyššie uvedené krajský súd žalobu zamietol ako nedôvodnú a náhradu trov konania nepriznal.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

13. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“), v ktorej namietal, že krajský súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

14. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu, že pohľadávka správcu dane na úrok z omeškania v čase konkurzu ešte neexistovala a tak sa na ňu konkurz a oddĺženie nemohli vzťahovať. Takýto právny výklad krajského súdu považoval žalobca za rozporný s účelom ZKR a inštitútom oddĺženia a za zvyhodňujúci správcu dane pred inými veriteľmi. Podľa sťažovateľa pohľadávka na úroky z omeškania predstavuje pohľadávku viažucu sa k povinnosti oddĺžením dotknutej a okamih porušenia pôvodnej povinnosti je základom pre vznik práva správcu dane na verejnoprávnu sankciu. Žalobca poukázal na to, že v predmetnom prípade správcu dane vyrubil žalobcovi peňažnú sankciu (úrok z omeškania) za porušenie povinnosti zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť z dodatočného daňového priznania v sume 1.173,80 Eur v lehote splatnosti 02.06.2014, teda žalobca porušil túto povinnosť prvý deň omeškania s platbou dňa 03.06.2014, čo je pred rozhodujúcim dňom (pred kalendárnym mesiacom jún 2017, v ktorom bol vyhlásený konkurz).

15. Sťažovateľ zdôraznil, že pri aplikácii § 166b ods. 1 písm. d) ZKR na pohľadávku správcu dane na úroky z omeškania je určujúcim kritériom okamih, kedy povinnosť, ktorá zakladá právo uložiť verejnoprávnu sankciu, bola porušená (podľa tohto ustanovenia za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa 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). Na podporu svojich argumentov žalobca poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 9Sžsk/109/2019, v ktorom podľa neho súd konštatoval aplikovateľnosť § 166b ods. 1 ZKR a § 166e ods. 4 ZKR na penále (v tomto prípade vyrubené Sociálnou poisťovňou) v prípadoch oddĺženia po 01.03.2017, pričom oddĺženie žalobcu nastalo po 01.03.2017. Sťažovateľ objasnil, že ustanovenie § 166 ods. 1 ZKR by stratilo svoje opodstatnenie, keby sa malo vzťahovať len na pohľadávky, ktoré existovali (boli vyrubené) pred oddĺžením. Právny názor súdu, že úrok z omeškania by predstavoval pohľadávku vylúčenú z uspokojenia v zmysle § 166 ods. 1 písm. d) ZKR, len ak by už bol aj vyrubený pred oddĺžením, je podľa názoru sťažovateľa nesprávny.

16. Sťažovateľ poukázal aj na skutočnosť, že závery Najvyššieho súdu SR o konštitutívnom účinku rozhodnutia správu dane o vyrubení úrokov z omeškania a doterajšie rozhodnutia, na ktoré odkazoval krajský súd, už boli prekonané rozhodnutím Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 10Sžfk/23/2018 zo dňa 22.05.2018. Sťažovateľ krajskému súdu vytkol, že sa s uvedeným rozhodnutím nevysporiadal.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej argumentácii obsiahnutej v napadnutom rozhodnutí i vo vyjadrení k správnej žalobe. Vo vzťahu k náležitostiam kasačnej sťažnosti (čo do sťažnostných dôvodov - námietka nesprávneho právneho posúdenia) odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 1Sžfk/16/2017 a poukázal na to, že podstatnú časť kasačnej sťažnosti tvoria tvrdenia už obsiahnuté v odvolaní a správnej žalobe. Záverom navrhol, aby súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú.

IV.

Právne závery kasačného súdu

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“), na ktorý prešiel odo dňa 01.08.2021 výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v spojení s § 11 písm. h) SSP), preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 ods. 1, ods. 2, ods. 3 SSP).

19. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

20. Podľa § 156 ods. 8 Daňového poriadku úrok z omeškania nemožno vyrubiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom daňový subjekt bol povinný

- a) zaplatiť daň, rozdiel dane, preddavok na daň, splátku dane alebo sumu na zabezpečenie dane,
- b) odvieť vybraný preddavok na daň, vybranú daň alebo zrazenú daň.

21. Podľa § 158 ods. 5 Daňového poriadku po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu.

22. Podľa § 166a ods. 1 písm. a) ZKR ak tento zákon neustanovuje inak (§ 166b a 166c), len v konkurze alebo splátkovým kalendárom môžu byť uspokojené tieto pohľadávky: pohľadávka, ktorá vznikla pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (ďalej len „rozhodujúci deň“).

23. Podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddlženia sa 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.

24. Podľa § 166e ods. 1 ZKR o oddlžení rozhodne súd v uznesení o vyhlásení konkurzu alebo v uznesení o určení splátkového kalendára tak, že dlžníka zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze alebo splátkovým kalendárom (§ 166a) v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze alebo splátkovým kalendárom. V uznesení súd uvedie znenia zákonných ustanovení, ktoré upravujú, o ktoré dlhy ide.

25. Podľa § 166e ods. 2 ZKR oddlžením sa pohľadávky, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze alebo splátkovým kalendárom (§ 166a), bez ohľadu na to, či boli alebo neboli prihlásené, stávajú voči dlžníkovi nevymáhateľné v rozsahu, v ktorom ho súd zbavil dlhov.

26. Podľa § 166e ods. 4 ZKR na nevymáhateľnosť pohľadávky voči dlžníkovi súd prihliadne aj bez námietky dlžníka. Orgán verejnej moci je povinný hľadiť na dlžníka vo vzťahu k pohľadávke, ktorá sa stala nevymáhateľná (§ 166b), ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky.

27. Kasačný súd úvodom konštatuje, že predmetom súdneho prieskumu boli rozhodnutia finančných orgánov, ktorými bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty, pričom tieto rozhodnutia boli vydané po tom, čo na žalobcov majetok bol súdom vyhlásený konkurz a bolo rozhodnuté o jeho oddlžení, avšak povinnosť zaplatiť daň bola porušená ešte pred tzv. rozhodujúcim dňom (pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz). Krajský súd konštatoval, že predmetná pohľadávka na úroky z omeškania v čase vyhlásenia konkurzu a oddlženia ešte neexistovala a vznikla až následne vydaním rozhodnutia o vyrubení týchto úrokov, a preto sa oddlženie žalobcu na ňu nemohlo vzťahovať. Žalobca namietal, že tento právny názor krajského súdu je nesprávny.

28. Kasačný súd zistil, že v rámci svojej rozhodovacej činnosti už riešil obdobnú vec s takmer totožným skutkovým a právnym stavom týkajúcu sa rovnakého predmetu konania a rovnakých účastníkov konania, pričom rozdiel bol iba v mesiaci zdaňovacieho obdobia, vo vzťahu ku ktorému bol sporný úrok z omeškania vyrubený. V tejto súvislosti kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP konkrétne poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 10Sžfk/43/2020 zo dňa 29.11.2021, s ktorým sa stotožňuje a nižšie ho cituje. Pre prehľadnosť je citovaný text šikmým písmom a číslovaný v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi a vybrané časti textu sú zvýraznené tučným písmom. Zároveň citované právne úvahy ďalej rozvíja a dopĺňa (text v hranatých zátvorkách rovným písmom).

29. „Kasačný súd súhlasí s argumentáciou sťažovateľky, že nevymáhateľnosť verejnoprávných peňažných sankcií (kam patrí aj úrok z omeškania) podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR sa 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.

30. Takisto sa správny súd mýli, ak považuje úrok z omeškania za pohľadávku, ktorá vzniká až jej vyrubení. ... Jej [sťažovateľkina] argumentácia v kasačnej sťažnosti spočívala najmä v tvrdení, že otázka času vzniku pohľadávky je pri aplikácii § 166b ods. 1 písm. d) ZKR irelevantná. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené poznamenáva, že táto otázka je naozaj v danej súvislosti nepodstatná. [...]

31. Treba povedať, že predmetné rozhodnutie veľkého senátu [sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021] vyriešilo dovtedy existujúcu dvojkoľajnosť rozhodovania kasačného súdu v týchto otázkach tak, že rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úroku z omeškania a určuje jej splatnosť, pričom slúži predovšetkým na ďalší postup správcu dane pre prípad jej vymáhania. Daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania vzniká na základe zákona, a pri poznaní výšky splatnej dane, dňa jej splatnosti a doby trvania omeškania je táto pohľadávka kvantifikovateľná ku ktorémukoľvek dňu omeškania bez toho, aby bola rozhodnutím správcu dane vyrubená. Právny dôvod i výška takejto pohľadávky pre účely jej prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní sú správcovi dane ako veriteľovi známe, a preto skutočnosť, že úroky z omeškania neboli vyrubené rozhodnutím, nebráni správcovi dane ich vyčísleniu až do dňa začatia reštrukturalizačného konania a prihláseniu tejto pohľadávky v uvedenom konaní.“

32. [V tomto kontexte kasačný súd považuje za potrebné poukázať na to, že v konaní o oddĺžení na účely konkurzu zákon (§ 166a - § 166c ZKR) ako aj právna veda rozlišujú tri základné skupiny pohľadávok:

- a) pohľadávky uspokojované v konkurze (§ 166a ZKR),
- b) pohľadávky, ktoré sú vylúčené z uspokojenia (§ 166b ZKR) a
- c) nedotknuté pohľadávky (§ 166c ZKR).

Kým pohľadávky uspokojované v konkurze a nedotknuté pohľadávky sa v zmysle ustanovení § 166a ZKR a § 166c ZKR uplatňujú v konkurze prihláškou, pohľadávky, ktoré sú vylúčené z uspokojenia sa v konkurze zásadne neprihlasujú ani neuspokojujú. Podľa profesora Ďuricu, pohľadávky, ktoré sú vylúčené z uspokojenia, sú také pohľadávky, ktoré zákon určuje druhovo a časovo v taxatívnom výpočte (§ 166b), pričom tieto pohľadávky sa v konkurze neprihlasujú a nie je ich možné zahrnúť do rozvrhu ani do splátkového kalendára. Uvedené pohľadávky sú ex lege nevymáhateľné. (ĎURICA: Zákon o konkurze a reštrukturalizácii, 3. vydanie, 2019, komentár k § 166a ZKR). Úprava § 166b ZKR je zároveň v pomere špeciality k úprave § 166a ZKR, čo je vyjadrené slovami obsiahnutými v § 166a ods. 1 písm. a) ZKR prvá veta: „ak tento zákon neustanovuje inak (§ 166b a 166c), len v konkurze alebo splátkovým kalendárom môžu byť uspokojené ...“. Uvedené znamená, že akonáhle je pohľadávka sankčnej povahy, kedy povinnosť zakladajúca právo sankciu uložiť bola porušená pred rozhodujúcim dňom, uplatní sa na ňu režim § 166b ZKR spočívajúci vo vylúčení jej uspokojenia a nie režim podľa § 166a ZKR, v ktorom sa pohľadávky prihlasujú a uspokojujú v konkurze.

33. Nakoľko pohľadávku správcu dane na úroky z omeškania možno z titulu jej sankčnej povahy subsumovať pod § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, ide o pohľadávku vylúčenú z uspokojenia a pohľadávku ex lege nevymáhateľnú, ktorá sa v konkurze neuplatňuje prihláškou a nie je možné ju zaradiť do rozvrhu. Dôvody pre jednoznačné podradenie pohľadávky na úroky z omeškania pod § 166b ods. 1 písm. d) ZKR už objasnil Najvyšší správny súd SR vo svojej predchádzajúcej rozhodovacej praxi (viď rozsudok sp. zn. 8 Sžfk 29/2021 zo dňa 24.11.2021, body 24 - 27); takýmto dôvodom je o. i.

systematické začlenenie úrokov z omeškania v V. časti Daňového poriadku s názvom „Zodpovednosť za porušenie povinností“ v ustanoveniach vymedzených nadpisom „Sankcie“.

34. Vyššie uvedenými závermi sa prejednáváný prípad týkajúci sa oddĺženia zároveň líši od prípadov reštrukturalizácie a záverov vyslovených vo vyššie uvedenom rozhodnutí veľkého senátu sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021, podľa ktorého správca dane mohol a mal vyčíslit' pohľadávku na úrok z omeškania ku dňu začatia reštrukturalizačného konania a uplatniť si ju prihláškou. Právna úprava oddĺženia obsiahnutá v § 166b ZKR je v tomto smere odlišná. Aj keby správca dane úroky z omeškania vyčíslil alebo aj vyrubil rozhodnutím pred rozhodujúcim dňom, uplatniť prihláškou by si túto pohľadávku v zmysle § 166a-§166c v zásade ani nemal, pretože táto pohľadávka bude nevymáhateľná a vylúčená z uspokojenia v konkurze. Uvedené možno odôvodniť osobitnou povahou oddĺženia ako prostriedku riešenia situácie dlžníka - fyzickej osoby, ktorému chcel zákonodarca poskytnúť vyššiu mieru ochrany v podobe nevymáhateľnosti akýchkoľvek sankcií, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.

35. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď tvrdil, že pohľadávka správcu dane na úroky z omeškania v čase oddĺženia ešte neexistovala a vznikla až jej vyrubením po oddĺžení, pretože táto pohľadávka vznikla v zmysle záverov rozhodnutia veľkého senátu sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021 ex lege už dňom, kedy sťažovateľ ako daňový dlžník porušil povinnosť uhradiť daň v stanovenej lehote a výške. Deklaratórna povaha rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania vyslovená v rozhodnutí veľkého senátu teda neguje záver, ku ktorému dospel krajský súd v napadnutom rozsudku. Avšak rozhodujúcou skutočnosťou pre prejednávanú vec je z titulu aplikácie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR nie skutočnosť, kedy pohľadávka na úrok z omeškania vznikla alebo kedy správca dane tento úrok z omeškania vyrubil rozhodnutím. Podstatné je, kedy daňový dlžník porušil svoju primárnu právnu povinnosť uhradiť splatnú daň, ktorá zakladá sekundárnu právomoc správcu dane vyrubiť za toto porušenie sankciu v podobe úroku z omeškania. Aj podľa právnej vedy: „Pri sankciách podľa § 166b písm. d) ZKR je rozhodujúcou právnou skutočnosťou moment porušenia povinnosti, a nie moment uplatnenia práva, resp. vydania rozhodnutia o uložení sankcie.“ (DURICA: Zákon o konkurze a reštrukturalizácii, 3. vydanie, 2019, komentár k § 166a ZKR).

36. Následne platí, že ak daňový dlžník porušil povinnosť uhradiť daň ešte pred rozhodujúcim dňom a konkurzný súd právoplatne rozhodol o oddĺžení daňového dlžníka, potom je na túto pohľadávku z titulu jej sankčnej povahy potrebné hľadieť ako na pohľadávku vylúčenú z uspokojenia podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR. Takáto pohľadávka je ex lege nevymáhateľná, ktorá sa v konkurze neuplatňuje prihláškou a nie je možné ju zaradiť do rozvrhu, pričom správca dane je podľa § 166e ods. 4 ZKR povinný hľadieť na dlžníka vo vzťahu k tejto pohľadávke, ako by rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky. Uvedené by malo zahŕňať nepodnikanie akýchkoľvek procesných krokov zo strany správcu dane vedúcich k vymáhaniu úrokov z omeškania.

37. Kasačný súd ešte obiter dictum považuje za vhodné upriamiť pozornosť na to, že § 166b ods. 1 písm. d) ZKR zakotvuje pre prípad oddĺženia nevymáhateľnosť všetkých sankcií súkromnoprávnej i verejnoprávnej povahy pod jedinou podmienkou, že k porušeniu primárnej právnej povinnosti došlo pred rozhodujúcim dňom. Nerozlišuje pri tom, či úroky z omeškania prirástli k istine „do rozhodujúceho dňa“ alebo „po rozhodujúcom dni“, čo znamená, že v prípade oddĺženia by mali byť nevymáhateľnými úroky z omeškania prirastené už od prvého dňa omeškania, pred i po rozhodujúcom dni. Uvedený záver má oporu aj v teleologickom výklade tohto ustanovenia. Podľa dôvodovej správy k zákonu č. 377/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa ZKR a ktorý zaviedol § 166b do zákona o konkurze a reštrukturalizácii: „účelom ustanovenia o vylúčení niektorých nárokov z uspokojenia je najmä snaha o to, aby v prípadoch, ak nie je dostatok majetku na úplné uspokojenie všetkých nárokov, bola uspokojená prioritne istina pohľadávok t.j. kauzálne nároky, nie nároky, ktoré sú právnym poriadkom konštruované ako čisto právne (t.j. nejde o kauzálne nároky). Aby sa v širšom rozsahu mohol prejaviť princíp pari passu (každému veriteľovi s porovnateľným postavením pomerne), ustanovenie upravuje existenciu nárokov vylúčených z uspokojenia... Vylúčené z uspokojenia sú ... zmluvné pokuty ako aj sankcie; pohľadávka nároku na náhradu škody je však vylúčená z uspokojenia nie je“. Z uvedeného vyplýva, že ak by aj správca dane úroky z omeškania vyrubil rozhodnutím do

rozhodujúceho dňa, na takúto pohľadávku je potrebné aplikovať § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, podľa ktorého je ex lege nevymáhateľná a § 166e ods. 4 ZKR, podľa ktorého je správny orgán na túto nevymáhateľnosť povinný prihliadať z úradnej povinnosti. Takáto pohľadávka nemôže konštituovať ani novú pohľadávku v zmysle § 166a ZKR (t. j. pohľadávku, ktorú by bolo možné prihlásiť a uspokojiť v konkurze), pretože takýmto postupom by sa správca dane zvýhodnil oproti iným veriteľom v konkurze. Iní, najmä súkromnoprávni veritelia totiž nemajú zákonom zverenú právomoc konštituovať si novú pohľadávku na zmluvnú pokutu či inú sankciu, ale vždy bude takáto ich pohľadávka akcesorickej povahy, teda viažuca sa k primárnej právnej povinnosti, a vylúčená z uspokojenia podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR.

38. K vyššie uvedenému záveru kasačný súd napokon dospel aj pomocou logickej metódy výkladu a contrario. Pre porovnanie, pri konkurze podľa 2. časti ZKR (na rozdiel od konkurzu v rámci inštitútu oddĺženia podľa 4. časti ZKR) sú podľa § 100 ods. 2 písm. c) ZKR z uspokojenia vylúčené „mimozmluvné alebo zmluvné sankcie postihujúce majetok úpadcu, ak nárok na ne vznikol, boli uložené alebo prirástli po vyhlásení konkurzu.“ Pritom nie je rozhodujúce, že k porušeniu povinnosti došlo pred vyhlásením konkurzu, ak nárok vznikne až po jeho vyhlásení. Pre posúdenie, či ide o sankciu, ktorá je vylúčená z uspokojenia podľa § 100 ods. 2 písm. c) ZKR, je teda právne relevantný moment jej vzniku alebo uloženia, resp. „prírastku“ (viď ĎURICA: Zákon o konkurze a reštrukturalizácii, 3. vydanie, 2019, komentár k § 100 ZKR). A contrario, pre posúdenie, či ide o sankciu, ktorá je vylúčená z uspokojenia z konkurzu v rámci oddĺženia na účely § 166b ods. 1 písm. b) ZKR, je podstatný moment porušenia primárnej právnej povinnosti.

39. Kasačný súd teda konštatuje, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, pretože neaplikoval normu § 166 ods. 1 písm. d) ZKR na zistený skutkový stav a neprihliadol na nevymáhateľnosť pohľadávky správcu dane na úroky z omeškania vyrubenými preskúmanými rozhodnutiami.]

40. „Kasačný súd ďalej skúmal, či z vyššie uvedeného neplynie aj záver o potrebe zrušenia preskúmaného rozhodnutia. Pri bližšom oboznámení sa s jeho odôvodnením a argumentáciou sťažovateľa zo správnej žaloby kasačný súd konštatuje, že žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil v podstate tým, že k oddĺženiu sťažovateľa nedošlo v dôsledku neskoršieho zrušenia konkurzu. Preto nevidel nijakú prekážku pre vyrubenie úroku.

41. Z uznesenia Okresného súdu v Trenčíne sp. zn. 40OdK/17/2017-24 z 01.06.2017, ECLI:SK:OSTN:2017:3117210871.1, založeného v administratívnom spise žalovaného, vyplýva, že výrokom č. IV došlo k oddĺženiu dlžníka [čiže sťažovateľa] tak, že ho zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v tomto konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze, a dlhov, ktoré sú vylúčené z uspokojenia. Zmienka žalovaného v jeho rozhodnutí, že oznámením v Obchodnom vestníku bol konkurz zrušený (Obchodný vestník 214/2017 zverejnený 09.11.2017) je síce pravdivá, ale jeho následné tvrdenie, že nebolo vydané uznesenie o oddĺžení, je zjavne nesprávne a žalovaný nesprávne právne posúdil účinky zrušenia konkurzu. To skonštatoval už krajský súd v bode 31 napadnutého rozsudku.

42. Z toho vyplýva, že aj rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, tentoraz posúdenia účinkov oddĺžovacieho uznesenia a oznámenia o zrušení konkurzu; čo sťažovateľ opäť pripomenul aj v kasačnej sťažnosti. Preto, napriek neúspešnému pokusu krajského súdu o jeho sanáciu novým odôvodnením, ho bolo potrebné zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. ...“

43. [Kasačný súd ďalej považuje za vhodné vyjadriť sa aj k otázke samotnej vyrubiteľnosti úrokov z omeškania v prípade oddĺženia dlžníka. Ako bolo uvedené vyššie, pohľadávka na úroky z omeškania vzniká prvým dňom omeškania daňového dlžníka s úhradou splatnej dane. Ak správca dane vyrubí úrok z omeškania a až následne dôjde k právoplatnému vyhláseniu konkurzu a oddĺženiu dlžníka, takýto postup správcu dane spočívajúci vo vydaní rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania možno považovať za zákonný a legitímny, majúci svoje opodstatnenie v legitímnej viere správcu dane, že úrok sa mu podarí aj vymôcť. Ak úrok z omeškania napriek vyrubeniu nevymôže a súd právoplatne rozhodne o oddĺžení daňového dlžníka, potom musí správca dane akceptovať nevymáhateľnosť takto

vyrubeného úroku z omeškania podľa § 166b ods. 1 písm. d) a § 166e ods. 4 ZKR. Ak však správca dane nestihne úrok z omeškania do právoplatnosti uznesenia o vyhlásení konkurzu a oddĺženia ani vyrubiť, takýto úrok z omeškania sa takisto stáva nevymáhateľným z titulu aplikácie § 166b ods. 1 písm. f) a § 166e ods. 4 ZKR, ale otáznou sa navyše stáva aj legitimita samotnej vyrubiteľnosti. K otázke (ne)vyrubiteľnosti úrokov z omeškania po oddĺžení, kasačný súd ďalej cituje rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 10Sžfk/43/2020 zo dňa 29.11.2021 vydaný v obdobnej veci.]

44. „Napokon kasačný súd poznamenáva, že argumentácia sťažovateľa, ktorý sa domáha toho, aby sa takéto úroky nielen nevymáhali, ale ani nevyrubovali, má svoje opodstatnenie, keď sa zohľadní účel oddĺženia, ktorým je dosiahnutie stavu, v ktorom je dlžník zbavený ťarchy jeho dlhov pred oddĺžením. To podľa názoru kasačného súdu okrem nemožnosti vymáhať takýto úrok z omeškania zahŕňa aj povinnosť správcu dane úrok z omeškania po oddĺžení nevyrubovať. Totiž jeho vyrubenie má len vtedy praktický význam, ak je ho možné aj vymáhať; po oddĺžení je však úrok nevymáhateľný. Podľa kasačného súdu treba prihliadať aj na reálne účinky vydaného rozhodnutia o vyrubení nevymáhateľných úrokov na právne postavenie (najmä právom chránené záujmy) takto zasiahnutej fyzickej osoby, ktorej sa tým autoritatívne konštatuje z formálneho hľadiska nový dlh voči orgánom daňovej správy, s určením splatnosti a dokonca s poučením o možnosti jeho vymáhania. Prípadné zrušenie konkurzu pre nepoctivý zámer (§ 166f ZKR), ktoré obnovuje vymáhateľnosť aj takýchto sankcií, je v tomto zmysle len celkom výnimočnou situáciou. Pri posudzovaní legality vyrubovania takýchto úrokov je treba tiež dbať na hospodárnosť výkonu verejnej správy a možné zbytočné preťažovanie správnych súdov prieskumom nerealizovateľných rozhodnutí.

45. Napriek absencii výslovného zákonného zákazu vyrubiť úrok je možné pri zisťovaní zákonodarcom želaného vzťahu nevymáhateľnosti a nevyrubiteľnosti po oddĺžení vychádzať z ustanovenia § 166e ods. 4 ZKR, čoho sa domáha aj sťažovateľ, i keď je pravda, že trvalé upustenie od vymáhania pohľadávky je inštitút osobitne upravený v zákone č. 374/2014 Z. z. o pohľadávkach štátu a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý v § 1 ods. 5 vylučuje svoju pôsobnosť na pohľadávky podľa Daňového poriadku. Okrem toho, ak na nevymáhateľnosť pohľadávky voči dlžníkovi súd prihliadne aj bez námietky dlžníka (prvá veta § 166e ods. 4 ZKR), o to viac by na ňu mal prihliadať správca dane (so žalovaným), ktorého poveruje rozhodovacou právomocou Daňový poriadok na úseku správy, evidencie a vymáhania daní. V tomto zmysle je jeho postavenie pri konštatovaní daňovej pohľadávky a určovaní jej splatnosti obdobné k postaveniu súdu. Kasačný súd však čiastočne súhlasí s časťou námietkou žalovaného, že ako orgán verejnej správy je viazaný zákonom; a preto by bolo vhodné, keby bolo nevyrubovanie úroku z omeškania po oddĺžení (spolu s úpravou evidencie tohto odklonu a s prípadnou možnosťou na dorubenie po odstránení účinkov oddĺženia) výslovne uvedené v Daňovom poriadku, aby k tomuto záveru nemusel viesť pomerne zložitý systematický a teleologický výklad právnych predpisov. Tým by bola posilnená právna istota a aj efektívnosť verejnej správy.“

46. K otázke nevymáhateľnosti a nevyrubiteľnosti úrokov z omeškania kasačný súd poukazuje aj na svoje rozhodnutie sp. zn. 8 Sžfk 29/2021 zo dňa 24.11.2021, podľa ktorého: „Vyššie uvedené úvahy a vecná súvislosť s účelom trvalého upustenia od vymáhania pohľadávky vedú kasačný súd k záveru, že § 166e ods. 4 zákona o konkurze vyžaduje od orgánov verejnej moci (vrátane sťažovateľa a prvostupňového orgánu), aby k žalobcovi (prípadne inému dlžníkovi) vo vzťahu k nevymáhateľnej pohľadávke pristupovali tak, že do budúcnosti upustia od všetkých aktívnych úkonov smerujúcich k jej vymoženiu. V rozpore s § 166e ods. 4 zákona o konkurze by teda bolo, pokiaľ by príslušné orgány vykonávali buď ďalšie procesné úkony v záujme vymoženia predmetnej pohľadávky alebo aj úkony smerujúce k zlepšeniu svojho postavenia pre prípad potenciálneho budúceho vymáhania takejto pohľadávky. ... Ak je totiž účelom oddĺženia poskytnúť dlžníkovi „druhú šancu“ a umožniť mu urobiť za minulosťou „hrubú čiaru“ s tým, že zákonom vymedzené minulé pohľadávky už od neho nemožno vymáhať. Naopak v rozpore s takýmto poňatím by bolo pokračovanie vo vydávaní deklaratórnych rozhodnutí o nevymáhateľných pohľadávkach „len pre prípad, že ...“, ktoré by dostávali dlžníka do neistoty a popierali jeho legitímne očakávanie založené oddĺžením. ... Doteraz uvedená argumentácia vedie kasačný súd k jednoznačnému záveru, 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.“

47. Vzhľadom na to, že kasačný súd dospel k záveru, že pohľadávka správcu dane na úroky z omeškania vyrubená napadnutými rozhodnutiami finančných orgánov sa stala nevymáhateľnou zmysle § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, stotožnil sa s právnym názorom sťažovateľa a žalobu považoval za dôvodnú. Keďže krajský súd žalobu zamietol, postupom podľa § 462 ods. 2 v nadväznosti na § 191 ods. 1 písm. c) SSP kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a správcu dane a vec im vrátil na ďalšie konanie. V ďalšom postupe budú finančné orgány viazané právnym názorom kasačného súdu ohľadne nevymáhateľnosti úrokov z omeškania, keď dlžník porušil primárnu daňovú povinnosť ešte pred rozhodujúcim dňom ako aj právnym názorom, že samotné zrušenie konkurzu nespôsobuje zánik účinkov oddĺženia.

48. O nároku na náhradu trov kasačného konania ako aj o nároku trov konania pred krajským súdom rozhodne v súlade s § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku krajský súd.

49. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku riadny opravný prostriedok nie je prípustný.