

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/20/2021
Identifikačné číslo spisu: 3019200526
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200526.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Jozef Holec, s miestom podnikania Pod hájom 1083/38, 018 41 Dubnica nad Váhom, IČO: 37 188 836, zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46, 911 01 Trenčín, IČO: 36 837 857, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102244734/2019 zo dňa 25. septembra 2019 a rozhodnutia Daňového úradu Trenčín č. 101535199/2019 zo dňa 24. júna 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/209/2019-56 zo dňa 30. novembra 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/209/2019-56 z 30. novembra 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102244734/2019 z 25. septembra 2019 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 101535199/2019 zo dňa 24. júna 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania ako aj konania pred krajským súdom.

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č.k. 11S/209/2019-56 zo dňa 30. novembra 2019 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102244734/2019 zo dňa 25. septembra 2019 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej ako „správca dane“) č. 101535199/2019 zo dňa 24.06.2019 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane 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 ako „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 37 225,50 € za nezaplatenie dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 vyrubenej rozhodnutím správcu dane č. 9301402/5/444751/2014/Dov zo dňa 04.02.2014 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

2. Krajský súd založil napadnutý rozsudok na zisteniach z administratívneho spisu podľa ktorých bol uznesením Okresného súdu Trenčín sp.zn. 22OdK/435/2018 zo dňa 23.10.2018 na majetok žalobcu vyhlásený konkurz. Uznesenie bolo zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 31.10.2018 pod č. 210/2018. V rámci predmetného uznesenia rozhodol okresný súd v bode IV. o oddlžení dlžníka - žalobcu tak, že ho zbavil všetkých dlhov, ktoré mohli byť uspokojené iba v tomto konkurze v rozsahu, v akom neboli uspokojené v konkurze a dlhov, ktoré sú vylúčené z uspokojenia. Konkurzné konanie v čase rozhodovania krajského súdu naďalej prebiehalo.

3. Následne, postupom podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku, vyrubil správca dane žalobcovi úrok z omeškania v sume 37 225,50 € za nezaplatenie dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 vyrubenej rozhodnutím správcu dane č. 9301402/5/444751/2014/Dov zo dňa 04.02.2014 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na to, že lehota na zaplatenie daňovej pohľadávky uplynula dňa 10.06.2014, pričom daňový subjekt daň v stanovenej lehote neuhradil. Správca dane vyrubil úrok z omeškania najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou, t.j. odo dňa splatnosti dane 10.06.2014 v zákonom stanovenej výške 15% ročne pri zohľadnení platieb žalovaného. O odvolaní žalobcu voči prvostupňovému rozhodnutiu rozhodol žalovaný tak, že ho ako správne potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Stotožnil sa s rozsahom skutkových zistení a právnym posúdením vykonaným správcou dane.

4. Vo vlastnom odôvodnení napadnutého rozsudku sa krajský súd, berúc na zreteľ rozsah a obsah podanej správnej žaloby, sústredil na zodpovedanie spornej právnej otázky, či má oddlženie žalobcu 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/ zákona č. 7/2005 Z.z. nevymáhateľnou pohľadávkou a došlo podľa § 84 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku k jej zániku.

5. V súvislosti so skúmaním momentu vzniku pohľadávky žalovaného krajský súd, vychádzajúc z právnych názorov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyjadrených v rozsudkoch sp.zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31. januára 2018, sp.zn. 2Sžf/79/2015 zo dňa 31. januára 2018 a sp.zn. 5Sžfk/8/2017 zo dňa 25. októbra 2018, skonštatoval, že považuje za správny právny názor žalovaného, podľa ktorého bolo povinnosťou správcu dane vyrubiť žalobcovi sankciu ako dôsledok nesplnenia jeho povinnosti zaplatiť v zákonom stanovenej lehote daň z príjmov fyzickej osoby, pričom táto povinnosť žalobcovi vznikla ešte pred vyhlásením konkurzu. Krajský súd zdôraznil, že následná pohľadávka žalobcu na zaplatenie úrokov z omeškania však ešte v čase vyhlásenia konkurzu neexistovala a preto sa na ňu oddlženie žalobcu nemohlo vzťahovať. Sankciu v podobe úrokov z omeškania vyrubenú podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku je možné ukladať iba rozhodnutím podľa § 63 ods. 1 Daňového poriadku a pohľadávka vzniká právoplatnosťou takéhoto rozhodnutia, nie skôr.

6. Tým, že pohľadávka žalovaného na zaplatenie úroku z omeškania vznikla až po ukončení konkurzu a po jeho oddlžení, nejde o pohľadávku, ktorá mohla byť uspokojená v konkurze podľa § 166a zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 7/2005 Z.z.“). V prípade existencie takejto pohľadávky v dobe oddlženia žalobcu by sa na ňu vzťahovalo ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z.z. a išlo by o nevymáhateľnú pohľadávku a na jej nevymáhateľnosť by súd musel prihliadnuť ex offo. Žalovaný by bol povinný na žalobcu vo vzťahu k tejto pohľadávke hľadieť, ako by rozhodol o trvalom upustení od jej vymáhania podľa § 166e ods. 4 zákona č. 7/2005 Z.z.. Tým pádom žalobca nesprávne poukazoval na ustanovenie § 84 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku pretože v prejednávanej veci nejde o pohľadávku, ktorá mohla byť prihlásená a uspokojená v konkurze.

7. Voči rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (SSP), navrhujúc rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne, rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

8. Sťažovateľ sa nestotožnil najmä so záverom krajského súdu, že bolo povinnosťou správcu dane sankciu sťažovateľovi, po tom ako bol oddlžený, vyrubiť ako následok nespĺnenia povinnosti vzniknutej ešte pred vyhlásením konkurzu. Sťažovateľ bol naopak toho názoru, že vyrubené úroky z omeškania vznikli na základe pohľadávky, ktorá bola v tom čase už nevymáhateľná a tým pádom bolo nutné považovať za nevymáhateľné aj príslušenstvo takejto nevymáhateľnej pohľadávky. Bolo irelevantné, kedy bol úrok z omeškania zo strany správcu dane vyrubený.

9. Sťažovateľ mal ďalej za to, že žalovaný ako aj krajský súd nerešpektovali ustanovenia § 166b a § 166e ods. 4 zákona č. 7/2005 Z. z. v spojení s § 84 ods. 1 písm. e/ resp. f/ Daňového poriadku keď na sťažovateľa nehládali ako na dlžníka pohľadávky, ktorá sa stala nevymáhateľnou, resp. ako keby rozhodli o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky. Zánik vymáhateľnosti nároku je navyše univerzálna právna skutočnosť, ktorá má rovnaké účinky bez ohľadu na to, či nastala podľa zákona č. 7/2005 Z. z. alebo Daňového poriadku, pričom zákon č. 7/2005 Z. z. je vo vzťahu k Daňovému poriadku lex specialis, a teda jeho aplikácia má prednosť.

10. Sťažovateľ argumentoval, že krajský súd sa zbytočne zameril na otázku vzniku pohľadávky žalovaného, keďže ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z.z. viaže svoje účinky na moment porušenia určitej povinnosti a nie na moment vzniku pohľadávky z takéhoto porušenia. Inými slovami, podstatnou na účely zániku vymáhateľnosti je len otázka času kedy bola porušená povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu.

11. Na výzvu krajského súdu sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril žalovaný, ktorý zotrval na svojej argumentácii uvedenej v konaní pred krajským súdom, na čo navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

12. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) začal svoju činnosť od 1. augusta 2021 a zároveň 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 SR 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 22. marca 2021 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 6Sžfk/20/2021. 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 v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

13. Najvyšší správny súd konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP prv preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce dôvody jej odmietnutia. Po konštatovaní jej včasnosti, ako aj splnení ostatných podmienok konania, preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) pričom jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

14. Do centra právneho posúdenia zo strany kasačného súdu bola postavená sporná otázka, či daňový nedoplatok na úroku z omeškania (§156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku) je nevymáhateľnou pohľadávkou podľa IV. časti zákona č. 7/2005 Z.z., ak bol vyrubený po oddlžení sťažovateľa a vyhlásení konkurzu za porušenie povinností, ktoré nastalo pred rozhodným dňom (§ 166a ods. 1 písm. a/ zákona č. 7/2005 Z.z.).

15. Kasačný súd je toho názoru, že z ustanovenia § 158 ods. 5 Daňového poriadku vyplýva pre správcu dane explicitná povinnosť po vyhlásení konkurzu, resp. oddlžení fyzickej osoby postupovať podľa osobitného zákona, ktorým je zákon č. 7/2005 Z.z.. 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 zákon č. 7/2005 Z.z..

16. Ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d/ zákon č. 7/2005 Z.z. potom dáva jasnú odpoveď na otázku týkajúcu sa (ne)vymáhateľnosti úroku z omeškania v spojení s porušením daňovej povinnosti pred oddĺžením fyzickej osoby a vyhlásenia konkurzu. 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 nespochybniteľné, 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 uvedených v § 166b ods. 1 písm. d) zákona č. 7/2005 Z. z., ktoré sa, v závislosti odo dňa porušenia povinnosti zakladajúcej právo jeho vyrubenia, stanú po oddĺžení nevymáhateľné (viď rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk/29/2021 zo dňa 24. novembra 2021).

18. Na rozdiel od správneho súdu a v zhode s námietkami sťažovateľa však kasačný súd pri aplikácii predmetného ustanovenia nepovažuje za podstatné, kedy samotná pohľadávka (úrok z omeškania) vzniká. Nevymáhateľnosť pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z.z. 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 zakladajúcej 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 zákona č. 7/2005 Z.z. (odporovateľné právne úkony). Keďže úrok z omeškania sa nedá subsumovať pod žiadnu výnimku podľa § 166c zákona č. 7/2005 Z.z., 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. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje na rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Vs 3/2020 zo dňa 27. januára 2021, ktoré zjednotilo rozhodovaciu činnosť súdov v súvislosti s otázkou, či rozhodnutie správca 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 vyrubené 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/ zákona č. 7/2005 Z.z. 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/ zákona č. 7/2005 Z. z. (upravené v § 166e ods. 4 zákona č. 7/2005 Z.z.), 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.“

23. S ohľadom na vyššie uvedené dospel kasačný súd k názoru, že napadnutý rozsudok krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), keď rovnakou vadou (nezákonnosťou) 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/ SSP zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane vo veci opätovne rozhodnúť a to s prihliadnutím na právne závery vyslovené kasačným súdom v predmetnom rozsudku.

24. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd postupom podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred krajským súdom (§ 175 ods. 1 SSP). V zmysle § 175 ods. 2 SSP bude o výške náhrady trov konania rozhodnuté samostatným uznesením krajského súdu.

25. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.