

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/77/2020
Identifikačné číslo spisu: 7018200716
Dátum vydania rozhodnutia: 28. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7018200716.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a z členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. v právnej veci sťažovateľky (pôvodne žalobkyňa): K. A., nar.: XX. B. XXXX, trvale bytom R. XX, K., zastúpenej: bodnarlegal s. r. o., so sídlom Žriedlová 3, Košice, IČO: 51 865 459, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o všeobecnej správnej žalobe, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/90/2018-80 zo 7. októbra 2020, ECLI:SK:KSKE:2020:7018200716.3 takto

rozhodol:

- I. Rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/90/2018-80 zo 7. októbra 2020, ECLI:SK:KSKE:2020:7018200716.3 sa m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101063594/2018 z 30. mája 2018 sa z r u š u j e a vec sa v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.
- II. Žalobkyni sa voči žalovanému p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj na úplnú náhradu trov konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Žalovaný rozhodnutím č. 101063594/2018 z 30.05.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 100521552/2018 z 09.03.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) ktorým 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 „Daňový poriadok“), správca dane vyrubil sťažovateľke úrok z omeškania v sume 99,30 € za nezaplatenie dane z príjmov zo závislej činnosti vyrubenej podaním hlásenia za zdaňovacie obdobie 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.
2. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný poukázal na skutočnosť, že sťažovateľka podala dňa 30.04.2013 hlásenie o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti poskytnutých jednotlivým zamestnancom bez ohľadu na to, či ide o peňažné plnenie alebo nepeňažné plnenie za uplynulé zdaňovacie obdobie, o zrazených preddavkoch na daň, o zamestnaneckej prémii a o daňovom

bonuse za zdaňovacie obdobie 2012, v ktorom uviedla odvodovú povinnosť v sume 194,14 €, splatnú dňa 30.04.2013, sťažovateľka uvedený daňový nedoplatok nezaplatila a správca dane jej preto vyrubil úrok z omeškania. Žalovaný okrem iného konštatoval aj to, že uznesením Okresného súdu Košice I, sp. zn.: 26OdK/31/2017 zo dňa 07.07.2017 bol na majetok sťažovateľky vyhlásený konkurz. Uznesenie o vyhlásení konkurzu bolo dňa 18.07.2017 zverejnené v Obchodnom vestníku SR, a dňa 19.09.2017 bol v Obchodnom vestníku SR zverejnený oznam správcu, že konkurz vyhlásený na majetok sťažovateľky sa končí, a zverejnením tohto oznámenia sa konkurz zrušuje z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu. Žalovaný dôvodil, že úrok z omeškania sa vyrubuje obligatórne a na povinnosť správcu dane úrok vyrubiť nemá vplyv skutočnosť, či úrok z omeškania má charakter pohľadávky vylúčenej z uspokojenia podľa § 166b zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZKR“). Ďalej mal žalovaný za to, že povinnosť zaplatiť úrok z omeškania vzniká až jeho vyrubením, preto ho správca dane nemohol ako pohľadávku uplatniť v konkurznom konaní.

II. Konanie na správnom súde

3. Proti preskúmanému rozhodnutiu podala sťažovateľka správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“, alebo „krajský súd“), ktorý ju podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú zamietol rozsudkom č. k. 7S/90/2018-80 zo dňa 07.10.2020, ECLI:SK:KSKE:2020:7018200716.3, (ďalej len „napadnutý rozsudok“) a účastníkom konania nepriznal právo na náhradu trov konania.

4. Správny súd po sumarizácii priebehu administratívneho i súdneho konania odkázal v zmysle § 140 SSP na rozsudok správneho súdu sp. zn. 7S/86/2018 zo 16.10.2019 (ďalej len „skorší rozsudok“), ktorý pripojil aj do súdneho spisu, uviedol, že v oboch veciach rovnakej žalobkyne ide o zhodné dôvody uvedené žalovaným aj o zhodné žalobné body, a stotožnil sa so skorším rozsudkom.

5. Kasačný súd na tomto mieste extrahuje, že v skoršom rozsudku správny súd neprisvedčil argumentácii sťažovateľky, že úrok z omeškania je verejnoprávnu peňažnou sankciou za porušenie povinnosti pred rozhodujúceho dňa v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, v dôsledku čoho by mal byť nevymáhateľný a ako taký by mal zaniknúť v zmysle § 84 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku. Podľa správneho súdu síce právnym dôvodom na vyrubenie úroku z omeškania bolo nezaplatenie dane včas (pred rozhodujúcim dňom), ale správny súd mal za to, že ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR sa týka uspokojenia pohľadávok, ktoré existovali už v čase vyhlásenia konkurzu, pričom však táto pohľadávka správcu dane v čase oddženia a ukončenia konkurzu dňa 19.09.2017 neexistovala. Preto ani nemohla byť uplatnená ani posúdená ako pohľadávka vylúčená z uspokojenia. Podľa správneho súdu vznikla až po skončení konkurzného konania, a to prvostupňovým rozhodnutím. Nepovažoval úrok z omeškania za príslušenstvo pohľadávky, ani za akcesorický záväzok. Mal za to, že ide o sankciu, na ktorej vznik nepostačuje naplnenie zákonných podmienok, ale za právne významnú skutočnosť považoval až rozhodnutie o sankcii - vyrubenie úroku z omeškania.

6. Ďalej správny súd dôvodil, že za daň sa považuje aj úrok z omeškania, vyrubenie úroku z omeškania je daňovým konaním, ktorého prerušenie alebo zastavenie nie je upravené v ZKR ako následok vyhlásenia konkurzu podľa štvrtej časti ZKR.

7. Podľa správneho súdu ustanovenie § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku rieši inú situáciu než tú, ktorá nastala v súdnej veci, pretože správny súd nezistil žiadne právne významné okolnosti, ktoré by mohli mať za následok zánik práva vymáhať daňový nedoplatok.

III. Kasačná sťažnosť žalobkyne, vyjadrenie žalovaného

A)

8. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa zastúpená advokátom včas kasačnú sťažnosť tvrdiac, že správny súd porušil jej právo na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP) a vec nesprávne právne posúdil (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Žalobkyňa navrhla rozsudok správneho súdu

zmeniť tak, že sa zruší preskúmané rozhodnutie i prvostupňové rozhodnutie a vec sa vráti žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne zrušiť rozsudok správneho súdu a vrátiť mu vec na ďalšie konanie.

9. Sťažovateľka namietala proti posúdeniu správneho súdu, že ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR sa nevzťahuje na úrok z omeškania vyrubený po skončení konkurzného konania, lebo sa týka len uspokojenia pohľadávok existujúcich už v čase vyhlásenia konkurzu oddĺžením. Podľa sťažovateľky je irelevantné, kedy bol úrok z omeškania vyrubený, podstatnou na účely zániku vymáhateľnosti je len otázka času porušenia povinnosti zakladajúcej právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu. Sťažovateľka poukázala na zaradenie úroku z omeškania podľa Daňového poriadku medzi sankcie.

10. Ďalej nesúhlasila so záverom správneho súdu, že pohľadávka správcu dane vznikla až jej vyrubení po skončení konkurzného konania a že preto v ňom nemohla byť prihlásená a nevzťahujú sa na ňu účinky § 166b ZKR, pričom sťažovateľka poukázala na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/11/2016 z 21.08.2018, konkrétne na stať konštatujúcu, že vyrubení úroku z omeškania za obdobie pred reštrukturalizačného konania až po povolení reštrukturalizácie by sa obchádzal právny režim podľa ZKR, ktorého aplikácia má prednosť pred Daňovým poriadkom, že správca dane má povinnosť prihlásiť takúto pohľadávku v reštrukturalizačnom konaní ako ostatní veritelia, pričom neprihlásené pohľadávky sú nevymáhateľné a daňové pohľadávky sa stávajú nevyrubiteľnými.

11. Takisto trvala na správnom súdom odmietnutej aplikácii § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku z dôvodu ňou tvrdenej nevymáhateľnosti daňového nedoplatku v dôsledku aplikácie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR. Pripomenula, že žalovaný v preskúmanom rozhodnutí pripustil nevymáhateľnosť svojej pohľadávky (s ohľadom na konkurz), ale tvrdil, že vyrubenie úroku je obligatórne, čo je podľa sťažovateľky v rozpore s týmto ustanovením Daňového poriadku. Pritom sa domáhala aj prihliadnutia na nevymáhateľnosť ex officio podľa § 166e ods. 4 ZKR, pričom opačný postup považovala za neodôvodniteľný a nezákonný. Vyrubenie úroku z omeškania podľa nej priamo smeruje k vymáhaniu tejto pohľadávky. Tvrdila, že zánik vymáhateľnosti je univerzálna právna skutočnosť, ktorá má rovnaké účinky bez ohľadu na to, či nastala podľa ZKR alebo Daňového poriadku. Vyrubenie neexistujúceho (zaniknutého) daňového nedoplatku tiež podľa nej nie je v súlade so zákonom, nie je obligatórne, obchádza zákon a neúmerne zaťažuje dlžníkov.

12. Sťažovateľka poukázala aj na rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 23.08.2018, sp. zn. 18Sa/3/2018 (o vymáhateľnosti penále podľa zákona o sociálnom poistení), v ktorom videla potvrdenie svojho právneho názoru o nevymáhateľnosti nárokov žalovaného.

13. Napokon sa sťažovateľka dovoľavala účelu ZKR, ktorým podľa nej je úplné zbavenie dlhov dlžníka, ktorý nemá byť zaťažovaný svojimi dlhmi (okrem nedotknutých pohľadávok) z obdobia pred vyhlásením konkurzu.

14. V napadnutom rozsudku sťažovateľka videla taktiež popretie jej práva na spravodlivý proces a práva na súdnu ochranu, pretože výklad relevantných zákonných ustanovení podľa nej nemá racionálny rozmer, nedáva odpoveď na všetky nastolené otázky, je nekonzistentné a popiera účel, podstatu a zmysel týchto ustanovení.

B)

15. Žalovaný nevyužil právo vyjadriť sa ku kasačnej sťažnosti.

C)

16. Dňa 26.03.2021 doručila sťažovateľka zastúpená advokátom kasačnému súdu (vtedy Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky) podanie, ktorým poukázala na rozsudok veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021, z ktorého citovala pasáže o vzniku pohľadávky na úroku z omeškania na základe zákona aj bez vyrubenia správcou dane, a o možnosti prihlásenia takejto pohľadávky do reštrukturalizačného konania.

17. Tieto závery dala do súvisu s argumentáciou správneho súdu, ktorý mal za to, že pohľadávka na úrok z omeškania v čase oddĺženia sťažovateľky neexistovala, preto podľa neho v konkurznom konaní ani nemohla byť uplatnená a nemohla byť posúdená ako pohľadávka vylúčená z uspokojenia podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR.

18. Sťažovateľka uviedla, že rozsudok veľkého senátu sa síce týka reštrukturalizačného konania, ale efekt možnosti prihlásenia pohľadávky na úrokoch z omeškania správcom dane je plne aplikovateľný aj pre konkurzné konanie.

19. Poukázala aj na § 166a ods. 1 písm. a) ZKR, a dovoľavala sa toho, že aj keby úrok z omeškania nebol pohľadávkou vylúčenou z uspokojenia, správca dane bol povinný si svoj nárok na úrok z omeškania riadne vyčíslieť k rozhodujúcemu dňu a riadne uplatniť prihláškou v konkurznom konaní. Vyrubenie úroku z omeškania po začatí konkurzného konania tak podľa nej odporuje aj citovanému názoru veľkého senátu.

20. Sťažovateľka uzavrela, že ústredný argument správneho súdu, o ktorý oprel napadnutý rozsudok, bol rozhodnutím veľkého senátu vyvrátený. Sťažovateľka zotrvala na pôvodnom petite kasačnej sťažnosti.

21. Dňa 06.07.2021 zaslala kasačnému súdu sťažovateľka na vedomie rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/17/2021 z 25.05.2021, vydaný v obdobnej veci sťažovateľky.

22. Dňa 10.01.2022 zaslala sťažovateľka kasačnému súdu rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/21/2021 zo 16.12.2021, vydaný v obdobnej veci sťažovateľky, z ktorého citovala pasáže, poukazovala na to, že ide o skutkovo a právne totožnú vec, a žiadala, aby kasačný súd vyhovel kasačnej sťažnosti.

IV. Právne názory kasačného súdu

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, na ktorý prešiel výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol do 31.07.2021 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), ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a v medziach žalobných bodov je nezákonné aj preskúmané rozhodnutie, preto podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil napadnutý rozsudok tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

24. Kasačný súd konštatuje, že Najvyšší súd Slovenskej republiky i terajší kasačný súd už riešili obdobné spory sťažovateľky i iných žalobcov, ktoré sa týkali rovnakých právnych otázok, teda charakteru úroku z omeškania, rozhodnutia o jeho vyrubení, jeho vymáhateľnosti, a samotnej možnosti jeho vyrubenia, to všetko po vykonanom oddĺžení fyzickej osoby, pričom išlo o úrok z omeškania viažuci sa k daňovej pohľadávkou z obdobia pred oddĺžením.

25. Kasačný súd bude preto v zmysle § 464 SSP citovať časť z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/17/2020 z 25.05.2021, ECLI:SK:NSSR:2021:7018200701.1 (vydaného vo veci sťažovateľky), s ktorou sa stotožňuje:

26. „[25] Najprv sa kasačný súd zameril na sťažnostný bod tvrdiaci porušenie sťažovateľkinho práva na spravodlivý proces. Toto porušenie sťažovateľka videla v tom, že výklad ustanovení ZKR a Daňového poriadku zo strany správneho súdu nebol racionálny, rozsudok nedal odpoveď na všetky nastolené otázky, je nekonzistentný, pričom nastolený výklad popiera účel, podstatu a zmysel zákona. Pri posudzovaní dôvodnosti tohto sťažnostného bodu kasačný súd neskúmal správnosť právnych záverov správneho súdu, ale v konkrétnostiach súdnej veci hľadel na to, či boli tieto závery dostatočne zrozumiteľne odôvodnené a či neboli zjavne svojvoľné.

27. [26] Kasačný súd nemal najmenší problém z napadnutého rozhodnutia vyčítať, na akých úvahách bolo rozhodnutie správneho súdu postavené - správny súd mal za to, že pohľadávka správcu dane vznikla až po skončení konkurzného konania (právoplatnosťou rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania), a preto nemohla byť v konkurznom konaní ani uplatnená a ani vylúčená z uspokojenia podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR. Tento svoj záver správny súd podoprel aj citáciou z rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/77/2015. Správny súd následne uzavrel, že sťažovateľkou žiadaná aplikácia § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku je z uvedených dôvodov nemožná, a tiež že nevidel právne významné okolnosti, ktoré by prípadne mohli mať za následok zánik práva vymáhať daňový nedoplatok. Táto úvaha správneho súdu je zrozumiteľná, a hoci stojí z nižšie opísaných dôvodov na nesprávnych právnych východiskách, nemožno konštatovať, že by správny súd nedostatočným odôvodnením svojich záverov porušil právo sťažovateľky na spravodlivý proces. Tým sa však otázka zákonnosti rozsudku presunula na iné „ihriskó“, teda bolo potrebné ďalej skúmať správnosť právneho posúdenia veci správnym súdom, v medziach sťažovateľkinej kasačnej sťažnosti (§ 440 ods. 1 písm. g/, ods. 2, § 453 S.s.p.).

28. [27] Sťažovateľka brojila proti právnym záverom správneho súdu o troch otázkach - 1. že sa ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR týka len pohľadávok existujúcich v čase vyhlásenia konkurzu oddĺžením; 2. že pohľadávka správcu dane vznikla až jej vyrubením po skončení konkurzného konania (a v dôsledku toho nemohla byť prihlásená a preto nie je podľa § 166b nevymáhateľná); 3. že na vec nemožno aplikovať ustanovenie § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku (v dôsledku predchádzajúcich záverov).

29. [28] Kasačný súd súhlasí s argumentáciou sťažovateľky, že nevymáhateľnosť verejnoprávnych 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 zakladajúcejmu 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. [29] Takisto sa správny súd mylí, ak považuje úrok z omeškania za pohľadávku, ktorá vzniká až jej vyrubením. V tejto otázke nebola sťažovateľkina argumentácia v správnej žalobe ani kasačnej sťažnosti výstižná, dokonca by sa dalo sporiť o to, či v správnej žalobe vôbec popierala konštitutívne účinky vyrubenia úroku z omeškania, čo determinuje určenie času vzniku pohľadávky na účely konkurzného konania. Jej 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. [30] Kasačný súd ďalej uvádza, že podanie sťažovateľky o potrebe prihladenia na závery veľkého senátu v rozsudku sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021 (ECLI:SK:NSSR:2021:2018200037.1) bolo urobené po lehote na podanie kasačnej sťažnosti, preto naň procesne nemohol prihladiť (§ 445 ods. 2 S.s.p.). Tvrdenie sťažovateľky, že pohľadávka na úroku z omeškania mohla a mala byť prihlásená v konkurznom konaní, sa však dá vyčítať z jej citácie príslušnej pasáže rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/11/2016 z 21.08.2018 (ECLI:SK:NSSR:2018:8015201135.1), ktorý sa týkal úrokov z omeškania vyrubených po reštrukturalizácii (rovnako ako spomenuté rozhodnutie veľkého senátu).

32. [31] Kasačný súd si je vedomý svojej judikatúry, a preto závery veľkého senátu v označenej veci o možnosti a nutnosti prihlásenia úroku z omeškania v konaniach podľa ZKR zohľadňuje pri odpovedi na námietku sťažovateľky. Treba povedať, že predmetné rozhodnutie veľkého senátu 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.

33. [32] V podrobnostiach kasačný súd odkazuje na odôvodnenie rozhodnutia veľkého senátu, pričom zdôrazňuje, že hoci veľký senát posudzoval tieto otázky v kontexte reštrukturalizácie, sú jeho do značnej miery závery aplikovateľné i pre konkurzné konanie, resp. oddĺženie.

34. [33] Vzhľadom na uvedené zjednotenie rozhodovacej praxe veľkým senátom kasačného súdu možno konštatovať, že správny súd posúdil vec z naznačených hľadísk nesprávne, keď uzavrel, že pohľadávka na úrokoch z omeškania vznikla v prípade sťažovateľky až jej vyrubením a preto ju nebolo možné prihlásiť. Naopak, zo spomenutých záverov veľkého senátu vyplýva, že úrok z omeškania vzniká v dôsledku omeškania veriteľa a ide o pohľadávku, ktorú bolo možné včas prihlásiť prihláškou. Ako už bolo naznačené, inou otázkou potom je, či takto prihlásená pohľadávka vôbec môže byť zaradená do uspokojenia. Na tento problém dal kasačný súd odpoveď vyššie, keď s ohľadom na sankčný charakter úroku z omeškania konštatoval nutnosť aplikácie ustanovenia § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR a z neho plynúcu nevymáhateľnosť tohto typu pohľadávky.“

35. Vyššie citovaným rozsudkom bol zrušený práve ten skorší rozsudok, na ktorý odkázal napadnutým rozsudkom správny súd v teraz súdnej veci; a vec bola vrátená správne mu súdu s tým, že sa bude treba zaoberať otázkou, či takéto nevymáhateľné úroky z omeškania je vôbec možné po oddĺžení vyrubiť. Na tieto závery potom nadviazal ďalší judikatúrny vývoj kasačného súdu, ktorý bol nateraz zavŕšený rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/29/2021 z 24.11.2021, ECLI:SK:NSSSR:2021:6020200228.1 (vo veci iného žalobcu, ale v kľúčovej časti na základe veľmi podobnej argumentácie ako bola v sťažovateľkinej kasačnej sťažnosti), s ktorého závermi o nemožnosti vyrubiť takýto úrok z omeškania po oddĺžení sa kasačný súd stotožňuje a príslušnú časť odôvodnenia rovnako v zmysle § 464 SSP ďalej uvádza:

36. „[32.] V druhej časti kasačnej sťažnosti sťažovateľ vyjadril svoj nesúhlas s právnym názorom správneho súdu, podľa ktorého vzhľadom na ustanovenie § 166e ods. 4 zákona o konkurze je na nevymáhateľné pohľadávky podľa § 116b zákona o konkurze potrebné hľadiť ako na trvalo nevymáhateľné, teda aj nevyrubiteľné. Žiadal preto posúdiť, či prípadná nevymáhateľnosť úroku z omeškania podľa IV. časti zákona o konkurze má vplyv na možnosť jeho vyrubenia, resp. na zákonnosť rozhodnutia o jeho vyrubení.

37. [33.] Je evidentné, že v nadväznosti na rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Vs 3/2020 zo dňa 27. januára 2021, kasačný súd v rade rozhodnutí komunikoval uplatniteľnosť kľúčových myšlienok vychádzajúcich z rozhodnutia veľkého senátu aj na prípady oddĺženia podľa IV. časti zákona o konkurze (bod 30). Na druhej strane si však Najvyšší súd Slovenskej republiky bol vedomý aj rozdielov medzi reštrukturalizáciou a konkurzom, resp. oddĺžením podľa IV. časti zákona o konkurzoch, najmä čo sa týka momentov zániku úroku z omeškania ako daňového nedoplatku po vyhlásení konkurzu (napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 17/2020 zo dňa 25. mája 2021, bod 39 a 40, sp. zn. 1 Sžfk 22/2020 zo dňa 25. marca 2021, bod 25 a 26, sp. zn. 1 Sžfk 89/2020 zo dňa 25. marca 2021, bod 31 - 34, 41).

38. [34.] Rozdiely sa prejavujú najmä v úprave momentu zániku daňového nedoplatku podľa § 84 ods. 1 písm. f) a g) Daňového poriadku. Pohľadávka na úroku z omeškania totiž bez ďalšieho nezaniká neprihlásením do konkurzu a ani získaním statusu nevymáhateľnosti podľa § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 17/2020 zo dňa 25. mája 2021, ods. 35 až 38).

39. [35.] Podľa § 84 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku (účinného do 14. 1. 2021) v prípade konkurzu resp. oddĺženia daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po uplynutí šiestich rokov od vyhlásenia konkurzu alebo určenia splátkového kalendára alebo oddĺženia podľa všeobecného predpisu upravujúceho konkurzné konanie; rovnako zanikajú aj neprihlásené pohľadávky a pohľadávky nezaradené v splátkovom kalendári určenom súdom.

40. [36.] V prípade reštrukturalizácie podľa § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po úplnom splnení pohľadávok správcu dane vyplývajúcich z potvrdeného reštrukturalizačného plánu, a to v rozsahu pohľadávok, ktoré daňový subjekt na základe schváleného reštrukturalizačného plánu nemusí plniť; riadne a včas neprihlásené daňové nedoplatky

zanikajú dňom nasledujúcim po dni zverejnenia uznesenia o potvrdení reštrukturalizačného plánu a skončení reštrukturalizácie.

41. [37.] Z citovaných ustanovení vyplýva, že v prípade reštrukturalizácie zákonodarca výslovne stanovuje zánik daňových nedoplatkov, ktoré neboli v rámci reštrukturalizácie prihlásené, zatiaľ čo v prípade konkurzu podľa IV. časti zákona o konkurze zákonodarca zánik daňových nedoplatkov s vyhlásením konkurzu alebo určením splátkového kalendára výslovne nespája.

42. [38.] Na účely riešenia otázky, či pod pojem „nevymáhateľnosť“ daňového nedoplatku je možné subsumovať aj jeho „nevyrubiteľnosť“, považuje kasačný súd za dôležité zdôrazniť osobitosť inštitútu oddlženia a konkurzu podľa IV. časti zákona o konkurze, ktorým je realizovanie najmä záujmu dlžníka - fyzickej osoby „na vyslobodení z dlhovej špirály“ oddlženia. Podľa rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 570/2016 zo dňa 10. januára 2017 účelom oddlženia „nie je garancia úplného uspokojenia pohľadávok veriteľov, ktoré, hoci riadne prihlásené i zistené, boli v konkurze uspokojené iba čiastočne. Účelom oddlženia je zbaviť dlžníka, ktorý je fyzickou osobou, jeho dlhov (§ 166 ods. 1 zákona o konkurze a reštrukturalizácii), aby ho dlhy neuspokojené v konkurze neprenasledovali po celý zvyšok jeho života, aby tieto dlhy negenerovali ďalší jeho úpadok a aby sa po stránke hospodárskeho zabezpečenia svojej ďalšej existencie mohol opätovne postaviť na vlastné nohy.“ Hoci „zrušenie“ časti dlžníkových pohľadávok nepochybne predstavuje negatívny zásah do práv a právom chránených záujmov veriteľov dlžníka, je legálny a legitimovaný dlžníkovou objektívnou situáciou a verejným záujmom na opätovnom začlenení dlžníka do ekonomicky aktívneho života, teda na „poskytnutí druhej šance“. Oddlženie a konkurz podľa IV. časti zákona o konkurze majú umožniť dlžníkovi urobiť „hrubú čiaru“ za minulosťou a začať odznova v zásade s čistým štítom, bez starých dlhov, pričom na dosiahnutie tohto cieľa sa musel vzdať svojich ekonomických aktív.

43. [39.] Takto zadaný účel oddlženia a konkurzu podľa IV. časti zákona o konkurze samozrejme nie je bezvýhradný a absolútny. Zákonodarca pamätá aj na záujmy veriteľov a tieto v primeranej miere chráni určením limitov oddlženia v § 166c (nedotknuté pohľadávky), § 166f (zrušenie oddlženia pre nepoctivý zámer) a § 166h ZKR (odporovateľné právne úkony).

44. [40.] Pokiaľ majú dôsledky oddlženia umožniť zákonodarcom zamýšľané účinky (bod 38), ich dopady na právne vzťahy vyvolávajú potrebu korekcie štandardných postupov v dôsledku aplikácie osobitnej právnej úpravy. Príkladom toho je úprava v Daňovom poriadku, ktorý od správcu dane požaduje, aby po vyhlásení konkurzu, po povolení reštrukturalizácie alebo po poskytnutí ochrany pred veriteľmi postupoval podľa zákona o konkurze (§ 158 ods. 5 Daňového poriadku), súčasťou čoho je nielen povinnosť prednostne postupovať podľa explicitných ustanovení zákona o konkurze, ale aj požiadavka zohľadňovať pri postupe príslušného orgánu účel zákona o konkurze.

45. [41.] Ako už kasačný súd uviedol vyššie, úrok z omeškania v prerokúvanom prípade predstavuje pohľadávku podľa § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze, ktorá sa stala oddlžením žalobcu nevymáhateľná. Ide pritom o osobitný typ pohľadávky - pohľadávku vylúčenú z uspokojenia.

46. [42.] Pri určovaní obsahu pojmu „nevymáhateľnosť“ treba zdôrazniť, že zákon o konkurze neobsahuje definíciu tohto pojmu. Z jeho systematického uplatňovania je však zrejmé, že ide o všeobecný pojem, ktorý musí zahŕňať tak pohľadávky verejnoprávneho ako aj súkromnoprávneho charakteru (tieto všetky sú totiž obsiahnuté v § 166b ods. 1 písm. a) až f) zákona o konkurze). Nemožno ho preto stotožňovať len s významom, ktorý nadobúda v kontexte Daňového poriadku (napr. právo na vymáhanie daňového nedoplatku a jeho zánik podľa § 85 Daňového poriadku).

47. [43.] Hoci je pojem (ne)vymáhateľnosti v právnom poriadku Slovenskej republiky pomerne častým, v rôznych právnych predpisoch nadobúda rôzny význam. Okrem už spomenutého príkladu § 85 Daňového poriadku sa s ním možno stretnúť aj v zákone o DPH (nevymožiteľná pohľadávka - § 25a ods. 2 zákon o DPH) či v zákone č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Občiansky zákonník“ - § 42a ods. 1 Občianskeho zákonníka).

48. [44.] Na účel obsahového vymedzenia pojmu „nevymáhateľnosti“ pohľadávok podľa § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze považoval kasačný súd za rozhodujúce skúmanie dôsledkov jeho použitia v úprave zákona o konkurze.

49. [45.] Za kľúčové v tomto smere, ako správne uviedol správny súd, je potrebné považovať ustanovenie § 166e ods. 4 zákona o konkurze, podľa ktorého „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 [ZKR]), ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky.“

50. [46.] Podľa dôvodovej správy k predmetnému ustanoveniu zákona „ak určitý orgán vyvodzoval voči dlžníkovi z existencie dlhu negatívne následky..., musí po oddlžení na neho hľadiť ako by mu (oddlžením dotknutý) dlh odpustil (trvalé upustenie od vymáhania pohľadávky). Ak však dlžník inak nevymáhateľný dlh dobrovoľne splní, nejde o bezdôvodné obohatenie.“

51. [47.] Požiadavku trvalého upustenia od vymáhania pohľadávky je podľa kasačného súdu potrebné vnímať v kontexte existencie úpravy inštitútu rozhodnutia o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky štátu podľa § 9 zákona č. 374/2014 Z. z. o pohľadávkach štátu a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o pohľadávkach štátu“). V nadväznosti na to by príslušné orgány mali na dlžníka, voči ktorému evidujú nevymáhateľnú pohľadávku podľa § 166b ods. 1 zákona o konkurze hľadiť (a voči nemu postupovať tak), ako by hľadeli na osobu, voči ktorej sa pohľadávka štátu premlčala alebo je zrejmé, že jej vymáhanie bude neúspešné alebo nehospodárne (§ 9 ods. 1 písm. a) až c) zákona o pohľadávkach štátu).

52. [48.] 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.

53. [49.] V tejto súvislosti treba pripomenúť, že veľký senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 1 Vs 3/2020 zo dňa 27. januára 2021, bod 43 uviedol, že „rozhodnutie o vyrubení úrokov z omeškania predstavuje autoritatívne potvrdenie výšky pohľadávky a určenie dňa jej splatnosti, pričom má deklaratórnu povahu a slúži predovšetkým na ďalší postup správcu dane pre prípad jej vymáhania.“ V prípade vyrubenia úrokov z omeškania ide teda nepochybne o procesný úkon smerujúci k vymáhaniu pohľadávky, ktorého vykonanie vo vzťahu k nevymáhateľnej pohľadávke by bolo v rozpore s § 166e ods. 4 zákona o konkurze.

54. [50.] Takýto výklad podľa právneho názoru kasačného súdu v plnom rozsahu korešponduje aj s už vymedzeným účelom oddlżenia a konkurzu podľa IV. časti zákona o konkurze (bod 38). Ak je totiž účelom oddlżenia 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 oddlžením.

55. [51.] Námietku sťažovateľa, že konkurzné konanie ex lege neprerušuje daňové konanie, považuje kasačný súd vo vyššie uvedenom kontexte za irelevantnú. Právne úvahy kasačného súdu sa totiž opierajú najmä o faktické dopady osobitných ustanovení zákona o konkurze, podľa ktorých po vyhlásení konkurzu alebo po poskytnutí ochrany pred veriteľmi správca dane musí postupovať. Úvahy kasačného súdu smerujúce k nemožnosti vyrubovania nevymáhateľných pohľadávok podľa § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze podporuje aj § 167e ods. 1 zákona o konkurze podľa ktorého a nevymáhateľnosť pohľadávok spôsobuje (v prípade vyhlásenia konkurzu podľa IV. časti zákona o konkurze) bez ďalšieho zastavenie všetkých prebiehajúcich súdnych konaní, v ktorých sú takéto pohľadávky uplatňované. Je teda dôvodné vyvodzovať, že právna úprava nevymáhateľnosti pohľadávok podľa § 166a a § 166b zákona o konkurze vylučuje, aby postupom podľa daňového poriadku iní veritelia mohli dosiahnuť, hoci len pre prípad zrušenia konkurzu, vydanie deklaratórnych rozhodnutí v záujme lepšej budúcej vymožitelnosti svojho nároku v potenciálnom exekučnom konaní.

56. [52.] Umožnenie vyrubovania úrokov z omeškania (ako nevymáhateľnej pohľadávky podľa zákona o konkurze), aj po oddlžení dlžníka a vyhlásení konkurzu na jeho majetok, a to len pre prípad zrušenia konkurzu, by správcu dane neprímerane zvýhodnilo v porovnaní s inými veriteľmi. Umožnilo by mu to totiž zlepšiť svoju pozíciu vo vzťahu k potenciálnemu uspokojeniu svojej pohľadávky v prípade zrušenia konkurzu a oddlżenia (§ 166f ods. 2 a 4 či § 167v ods. 3 zákona o konkurze) získaním právoplatného a vykonateľného exekučného titulu (deklaratórneho rozhodnutia) v čase, keď sa iní veritelia pre zákonnú prekážku takéhoto titulu domôcť nemohli.

57. [53.] Za dôležité považoval kasačný súd aj to, že opačný prístup k výkladu § 166b ods. 1 písm. d) a § 166e ods. 4 zákona o konkurze by v zásade viedol k ad absurdum záverom o dôvodnosti vedenia konaní vo veci vyrubovania úrokov a k nelogickým a nehospodárnym postupom. Nútil by na jednej strane správcu dane k vyrubovaniu pohľadávok, o ktorých už v čase vyrubenia vie, že ich vymożenie je fakticky nereálne, čo by na druhej strane vyvíjalo tlak na oddlžené osoby, aby sa proti takýmto rozhodnutiam „pre istotu“ bránili (aj formou domáhania sa súdneho prieskumu), čo je v rozpore so zásadou hospodárnosti správneho ako aj súdneho konania.

58. [54.] Kasačný súd pri svojich úvahách neopomína a ani nezľahčuje sťažovateľom komunikované obavy spojené s ohrozenou vymožitelnosťou úrokov z omeškania v prípadoch, keď dôjde k zrušeniu oddlżenia, resp. konkurzu (§ 166f ods. 1, 2, 4 a 6 a § 167v ods. 3 zákona o konkurze) a nepriaznivými dôsledkami márneho uplynutia lehôt napr. ak počas oddlżenia (pred jeho zrušením) uplynie lehota na vyrubenie úroku z omeškania podľa § 156 ods. 8 Daňového poriadku.

59. [55.] Na druhej strane je však namieste pripomenúť, že právna úprava oddlżenia podľa IV. časti zákona o konkurze sa týka len fyzických osôb (§ 166 ods. 1 zákona o konkurze) a je postavená na prezumpcii poctivého zámeru dlžníka, ktorý mal snahu, ale objektívne nebol schopný svoju finančnú situáciu a záväzky vyriešiť iným spôsobom. Nepoctivosť zámeru dlžníka a špekulatívnosť pohnútok sa skúma len na podnet veriteľa alebo prokurátora (§ 166f ods. 1 a 6 zákona o konkurze). Nie je preto dôvodné žiadať, aby kasačný súd vykladal právnu úpravu vychádzajúc z prezumpcie nepoctivosti oddlžovaných fyzických osôb. Treba zdôrazniť, že do procesného postupu oddlżenia vstupuje fyzická osoba v zásade po dvojstupňovom predbežnom overení splnenia zákonných podmienok, najskôr prostredníctvom overenia Centrom právnej pomoci (§ 116k zákona o konkurze v spojení s § 24h ods. 1 písm. a) zákona č. 327/2005 Z. z.) a následne rozhodovaním súdu (§ 166e ods. 1, § 167a ods. 1 a 2 a § 168a ods. 1 zákona o konkurze). Tieto procesné postupy podľa názoru kasačného súdu reálne a v podstatnej miere znižujú riziko ľahkej zneužitelnosti právnej úpravy oddlżenia podľa IV. časti zákona o konkurze.

60. [56.] Popri tom nemožno prehliadnúť, že v prípade zrušenia konkurzu a oddlżenia (§ 166f ods. 1, 2, 4 a 6 a § 167v ods. 3 zákona o konkurze) sťažovateľovi, resp. prvostupňovému orgánu nič nebráni v tom, aby v prípade právoplatných vyrubovacích rozhodnutí (vydaných v čase, keď vyrubované úroky z omeškania boli vymáhateľnými pohľadávkami) postupoval ďalej podľa § 88 a nasl. Daňového poriadku. V prípade, ak tieto neboli vyrubené a neuplynula ani lehota podľa § 156 ods. 8 Daňového poriadku, môže príslušný orgán nepochybne pristúpiť k ich vyrubeniu podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, keďže prekážka vychádzajúca zo zákona o konkurze odpadla a samotná pohľadávka nezanikla (§ 84 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku).

61. [57.] V tejto súvislosti treba pripomenúť, že aj keď lehota na vyrubenie úroku z omeškania je päťročná (od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt/žalobca povinný zaplatiť DPH), je v záujme príslušných orgánov, aby k vyrubeniu úrokov z omeškania dochádzalo v primeranej lehote, čo je predpokladom ich prípadného úspešného uplatnenia v rámci konania podľa zákona o konkurze, pričom príslušným orgánom pritom nič nebráni ani v priebežnom vyrubovaní úrokov z omeškania (§ 156 ods. 2 Daňového poriadku).

62. [58.] Kasačný súd si je vedomý skutočnosti, že v ustanovení § 156 ods. 8 Daňového poriadku absentuje úprava predĺženia lehoty na vyrubenie úroku z omeškania (alebo prerušenia jej plynutia), ak dôjde k vyhláseniu konkurzu a oddlženiu fyzickej osoby podľa osobitného zákona. Na tento nedostatok a vhodnosť jeho riešenia upozorňoval už aj Najvyšší súd Slovenskej republiky (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 17/2020 zo dňa 25. mája 2021, bod 39). Kasačnému súdu neostáva iné, ako na toto rozhodnutie odkázať.

63. [59.] Doteraz uvedená argumentácia vedie kasačný súd k jednoznačnému záveru, že nevymáhateľnosť úroku z omeškania (po oddlžení) 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 oddlżenia.“

64. Kasačný súd na základe týchto úvah dospel k záveru o nutnosti zrušenia preskúmaného rozhodnutia, preto pristúpil k zmene napadnutého rozsudku. Úlohou žalovaného bude v ďalšom konaní rešpektovať tu uvedené závery kasačného súdu.

65. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 k § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnej sťažovateľke priznal úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj konania pred správnym súdom. 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).

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok n i e j e prípustný.