

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/34/2021
Identifikačné číslo spisu: 5020200045
Dátum vydania rozhodnutia: 16. decembra 2021
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Šabová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:5020200045.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benzovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): U. S., K.. XX. Q. XXXX, I. O. Y. XXXX, XXX XX Y., právne zast.: AKSK, s.r.o., so sídlom: Nám. SNP č. 15, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 36 859 711, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102251347/2019 zo dňa 25. septembra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/26/2020 zo dňa 8. decembra 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/26/2020 zo dňa 8. decembra 2020 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102251347/2019 zo dňa 25. septembra 2019, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca č.: 101535593/2019 zo dňa 24. júna 2019 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

II. Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania, ako aj na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania a súdneho konania

1. Žalovaný vydal dňa 25. septembra 2019 rozhodnutie č. 102251347/2019 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca (ďalej aj ako „správca dane“) č.: 101535593/2019 zo dňa 24. júna 2019 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“) vydané 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“), ktorým správca dane vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 197,30 EUR za nezaplatenie dane z

pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia správca dane poukázal na skutočnosť, že lehota na podanie daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 uplynula dňa 26. mája 2014 a v rovnakej lehote bola aj vlastná daňová povinnosť splatná. Žalobca podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 dňa 22. mája 2014, v ktorom priznal vlastnú daňovú povinnosť vo výške 328,98 EUR. Žalobca vlastnú daňovú povinnosť ku dňu vydania rozhodnutia správcu dane prvého stupňa neuhradil, a preto mu správca dane vyrubil úrok z omeškania, ktorý vypočítal v zmysle zákona najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou, t. j. ku dňu 26. mája 2018.

3. Žalobca podal správnu žalobu, ktorou navrhol rozhodnutie správcu dane ako aj žalovaného zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie. V žalobe zdôraznil, že na žalobcu bol vyhlásený konkurz dňa 2. januára 2018, tzn. všetky pohľadávky, ktoré voči žalobcovi vznikli do 31. decembra 2017, sa stali nevymáhateľnými, a to vrátane pohľadávok Slovenskej republiky z titulu daní. Daňové pohľadávky nie sú uvedené medzi pohľadávkami, ktoré nie sú konkurzom/oddĺžením dotknuté, tzn. nepoživajú žiadnu formu zvýhodnenia. Podľa žalobcu bolo právom správcu dane prihlásiť si pohľadávku uplatnenú v napadnutom rozhodnutí do konkurzu na majetok žalobcu, pretože podľa § 166a zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZKR“) je možné počas konkurzu uspokojiť len prihlásenú pohľadávku a neprihlásené pohľadávky, resp. v konkurze neuspokojené pohľadávky sa podľa § 166e ods. 2 ZKR stávajú nevymáhateľnými.

4. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 30S/26/2020 zo dňa 8. decembra 2020 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) žalobu zamietol.

5. V rozsudku správny súd skonštatoval, že uznesením Okresného súdu Žilina č. 9OdK/32/2019 zo dňa 7. februára 2019 zverejnenom v Obchodnom vestníku č. 31/2019 dňa 13. februára 2019, kedy sa predmetné uznesenie stalo aj právoplatným, bol na žalobcu vyhlásený konkurz. Podľa uverejneného obsahu označeného uznesenia Okresný súd Žilina rozhodol aj o oddĺžení žalobcu tak, že ho zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze na majetok dlžníka, a to v rozsahu v akom nebudú v konkurze uspokojené.

6. Správny súd skúmal, kedy došlo k vzniku pohľadávky žalovaného, pričom uzavrel, že z časového hľadiska ide o pohľadávku, ktorá vznikla až po rozhodujúcom dni v intenciách ustanovenia § 166a ods. 1 ZKR. Nemohla byť preto uplatnená prihláškou nespĺňajúc zákonodarcom stanovený predpoklad daný citovaným ustanovením § 166a ods. 1 písm. a) ZKR. Táto pohľadávka totiž nevznikla pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (t. j. do 31. januára 2019). Hoci pohľadávka z titulu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 sa stala splatnou pred rozhodujúcim dňom a žalobca sa v dôsledku nezaplatenia tejto dane v lehote splatnosti dostal so splnením svojej právnej povinnosti sankcionovanej úrokom z omeškania do omeškania, nie je táto časová okolnosť právne relevantná. Správny súd zastáva právny názor, že aj úprava podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR (ktorá vymedzuje ako z uspokojenia vylúčený i úrok z omeškania v prípade, že sa jedná o verejnoprávnu sankciu, ak povinnosť, ktorá zakladá právo na takúto sankciu bola porušená pred rozhodujúcim dňom) je aplikovateľná len vo vzťahu k už existujúcej pohľadávke, čo v prejednávanej veci naplnené nebolo. Správny súd následne na prejednávanej veci aplikoval rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 2Sžf/77/2015, sp. zn. 2Sžf/78/2015 a sp. zn. 5Sžf/146/2013.

7. Správny súd ďalej uviedol, že pokiaľ žalobca namietal, že postup správcu dane bol v rozpore so samotným zmyslom inštitútu oddĺženia, zo samotnej dôvodovej správy k zákonu č. 377/2016 (s účinnosťou od 1. marca 2017), a to tej jej časti, ktorá sa týka zavedenia ustanovenia § 166a ZKR plynie, že prihlasovanie pohľadávok sa týka tzv. „starého dlhu“ dlžníka. Nevzťahuje sa teda na

pohľadávky, ktoré vznikli po „rozhodujúcom dni“. Správny súd pre úplnosť zdôraznil, že úrok z omeškania podľa Daňového poriadku (na rozdiel od súkromnoprávnej úpravy úroku z omeškania) nie je zákonodarcom koncipovaný ako záväzok akcesorickej povahy. V danom prípade ide o daňový nedoplatok a nie o príslušenstvo k pohľadávke na dani, čo vyplýva jednoznačne z citovaného ustanovenia § 2 písm. b) Daňového poriadku, podľa ktorého sa na účely tohto zákona rozumie daňou aj úrok z omeškania dane. Podľa § 2 písm. f) Daňového poriadku je daňovým nedoplatkom potom dlžná suma dane (§ 2 písm. b) Daňového poriadku) po lehote splatnosti dane. Samotná pohľadávka na úroku z omeškania vzniká právoplatným rozhodnutím o vyrubení tohto úroku. Pokiaľ takéto rozhodnutie nie je právoplatne vydané, nie je možné konštatovať, že pohľadávka vznikla, pretože správca dane ju nemusí voči daňovému subjektu vôbec uplatniť a taktiež nie je zrejماً jej výška. Takáto pohľadávka teda nevzniká priamo vznikom právnej skutočnosti - omeškaním s platením konkrétnej dane, ako to namieta žalobca.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

8. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

9. Sťažovateľ považuje za nesprávny právny názor správneho súdu, podľa ktorého môže byť nevyimáhateľnou podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR len taká pohľadávka, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom. Namieta, že z textu predmetného ustanovenia a zo systematických súvislostí je zrejmé, že za nevyimáhateľné sa považujú všetky verejnoprávne peňažné sankcie (vrátane úroku z omeškania) „kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.“ Z hľadiska nevyimáhateľnosti pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR je preto rozhodujúcim moment porušenia povinnosti odôvodňujúcej uloženie sankcie, nie moment vzniku pohľadávky. V tomto kontexte preto sťažovateľ naďalej považuje vyrubený úrok z omeškania za nevyimáhateľnú pohľadávku.

10. Za nesprávny považuje sťažovateľ aj právny názor správneho súdu, že úrok z omeškania ako pohľadávka vzniká až vyrubením. Práve naopak tvrdí, že úrok z omeškania má akcesorickú povahu, vzniká priamo zo zákona a rozhodnutie o jeho vyrubení má deklaratórny význam pre jeho prípadné ďalšie vymáhanie. V tomto smere poukazuje aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 2/2016 zo dňa 23. mája 2017, pričom opomenutie riadneho vysporiadania sa s týmto rozhodnutím zo strany správneho súdu považuje za procesnú vadu odôvodnenia zasahujúcu do jeho práva na spravodlivý proces.

11. Na záver sa sťažovateľ pri výklade dotknutých právnych predpisov dovoľáva účelu oddĺženia podľa § 166 a nasl. ZKR a poukazuje na skutočnosť, že ZKR je osobitným predpisom, a to aj vo vzťahu k Daňovému poriadku.

12. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti mal za to, že správny súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a na základe preukázaného skutkového stavu, pričom navrhol, aby kasačný súd napádaný rozsudok správneho súdu potvrdil.

III.

Posúdenie kasačného súdu

13. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1

Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

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

15. Spornou právnou otázkou, ku ktorej riešeniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný je, či daňový nedoplatok na úroku z omeškania je nevymáhateľnou pohľadávkou podľa IV. časti zákona o konkurze, ak bol vyrubený po oddlžení a vyhlásení konkurzu za porušenie povinností, ktoré nastalo pred rozhodným dňom (§ 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze).

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

17. Odpoveď na sťažovateľom nastolenú otázku (ne)vymáhateľnosti úroku z omeškania spojeného s porušením daňovej povinnosti pred oddlžením fyzickej osoby a vyhlásenia konkurzu na jej majetok, jasne obsahuje ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR. Podľa tohto sa za nevymáhateľné voči dlžníkovi po oddlžení 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.“

18. 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 pohľadávok uvedených v § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, ktoré sa, v závislosti odo dňa porušenia povinnosti zakladajúcej právo jeho vyrubenia, stanú po oddlžení nevymáhateľné (obdobne rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 29/2021 zo dňa 24. novembra 2021).

19. Na rozdiel od správneho súdu však kasačný súd (stotožňujúc sa s právnym názorom sťažovateľa) pri aplikácii predmetného ustanovenia nepovažuje za podstatné, kedy samotná pohľadávka (úrok z omeškania) vzniká. Nevymáhateľnosť pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR sa podľa názoru kasačného súdu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 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 oddlżenia, 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 oddlžením. Limity tohto postupu sú ustanovené v § 166c (nedotknuté pohľadávky), § 166f (zrušenie oddlżenia pre

nepoctivý zámer) a § 166h ZKR (odporovateľné právne úkony). Keďže úrok z omeškania sa nedá subsumovať pod žiadnu výnimku podľa § 166c ZKR, je nutné dospieť k záveru, že aj úrok z omeškania za nezaplatenie splatnej dane v čase jej splatnosti pred rozhodujúcim dňom je nevymáhateľný.“ Obdobne právny názor potvrdil aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 8 Sžfk 29/2021 zo dňa 24. novembra 2021.

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

21. 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. 8 Sžfk 34/2021 zo dňa 26. júna 2021, bod 14 - 16; ale aj rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 52/2021 zo dňa 6. júla 2021, sp. zn. 8 Skok 46/2021 zo dňa 30. júna 2021, sp. zn. 5 Sžfk 3/2021 zo dňa 30. júna 2021 a iné).

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

23. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že nevymáhateľnosť pohľadávky - úroku z omeškania úzko súvisí aj s otázkou možnosti jeho vyrubenia podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti, opierajúc sa o osobitný charakter úroku z omeškania, účel oddĺženia a následky nevymáhateľnosti pohľadávok podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR (upravené v § 166e ods. 4 ZKR), už uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 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.“

IV.

Záver

24. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd v medziach kasačných námietok sťažovateľa zistil, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj napadnuté rozhodnutie v spojení s rozhodnutím správcu dane (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

25. V ďalšom konaní správca dane zohľadní prezentovaný právny názor a bude postupovať primeraným procesným spôsobom. Žalovaný a správca dane sú viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

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

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.