

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: BA-1S/61/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019200425  
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 03. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Renáta Janáková  
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2023:1019200425.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave, ako správny súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Renáty Janákovovej a členiek senátu JUDr. Marty Barkovej a JUDr. Dany Jelinkovej Dudzíkovej, LL.M, v právnej veci žalobcu: N. U., narodený dňa XX.XX.XXXX, bytom Y. XXXX/X, XXX XX J., zastúpený: Advokátska kancelária SCHULTZOVÁ & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Digital Park II, Einsteinova 25, 851 01 Bratislava, IČO: 36 353 591, proti žalovanému: 1/ Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, a 2/ Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, 850 00 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného 1/ č. 100362137/2019 zo dňa 04.02.2019 a rozhodnutia žalovaného 2/ č. 100577411/2019 zo dňa 6.3.2019, takto

### rozhodol:

Krajský súd v Bratislave rozhodnutie žalovaného 1/ Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100362137/2019 zo dňa 04.02.2019, ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 101888473/2018 zo dňa 25.09.2018 zrušuje a vec vracia žalovanému 1/ na ďalšie konanie.

Krajský súd v Bratislave rozhodnutie žalovaného 2/ Daňového úradu Bratislava č. 100577411/2019 zo dňa 06.03.2019 zrušuje a vec vracia žalovanému 2/ na ďalšie konanie.

Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému 1/ a 2/ právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

### odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania a preskúmané rozhodnutia

1. Daňový úrad Bratislava na základe zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch Štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov, zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, 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“) vydal daňovú exekučnú výzvu v zmysle § 91 Daňového poriadku voči žalobcovi ako daňovému dlžníkovi (ďalej aj len „daňová exekučná výzva“). Správca dane súčasne žalobcovi oznámil, že na základe exekučného titulu, ktorým je vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov Daňového úradu Bratislava č. 101124775/2018 zostavený správcom dane z evidencie daní daňového dlžníka ku dňu 07.06.2018 vo výške X.XXX,XX euro začal v zmysle § 90 ods. 1 Daňového poriadku daňové exekučné konanie vydaním rozhodnutia č. 101799692/2018 zo dňa 13.09.2018 na vymożenie daňového nedoplatku vo výške X.XXX,XX euro. Správca dane ďalej upozornil žalobcu podľa § 91 ods. 2 písm. g) Daňového poriadku, že ak daňový nedoplatok nebude zaplatený v stanovenej lehote, vydá daňový exekučný príkaz na vykonanie daňovej exekúcie zrážkami zo mzdy

podľa § 100 a nasl. Daňového poriadku, a to na mzdu, na ktorú má daňový dlžník nárok voči platiteľovi mzdy O. (Y.) G..Y... N. X, XXX XX N., Z.: XXXXXXXX.

2. Proti daňovej exekučnej výzve podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie doručené na Daňový úrad Bratislava dňa 02.10.2018 a zaevidované pod číslom: 250588374/2018. V odvolaní žalobca namietal, že exekučné konanie je zo zákona neprípustné, pretože uznesením Okresného súdu Bratislava I zo dňa 03.01.2018 sp. zn. 60dK7132/2017 bol zbavený všetkých svojich dlhov, a že nie je možné od neho vymáhať úrok z omeškania, keďže ide o pohľadávku vylúčenú z uspokojenia, je to vylúčené v ust. § 166b ods. 1 písm. b) a d) zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej aj „ZoKR“), z ktorého vyplýva, že príslušenstvo pohľadávky, na ktoré vznikol nárok v rozhodujúci deň a po rozhodujúcom dni, ako aj všetky verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom, sú voči dlžníkovi-nevymáhateľné. V dôsledku opakovaného uistenia zo strany Centra právnej pomoci ako aj správcu konkurznej podstaty bol presvedčený o zbavení všetkých svojich tzv. starých dlhov. Predpokladal, že nie je povinný uhradiť sankcie (úroky z omeškania a pokutu) vyrubené správcom dane rozhodnutiami, voči ktorým sa neodvolal pre neznalosť práva. V odvolaní žalobca ďalej uviedol, že úrok z omeškania ako dôsledok nezaplatenia dane v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške je príslušenstvom pohľadávky podľa § 121 ods. 3 Občianskeho zákonníka, a preto mal byť správcom dane prihlásený prihláškou. Príslušenstvo pohľadávky (úroky z omeškania) prirastené k tzv. starému dlhu, ktorý vznikol pred rozhodujúcim dňom, podlieha režimu oddĺženia (zbavenia dlhov). Z uvedených dôvodov žalobca v odvolaní žiadal o zastavenie exekučného konania.

3. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný 1/ rozhodnutím č. 100362137/2019 zo dňa 04.02.2019 tak, že daňovú exekučnú výzvu Daňového úradu Bratislava č. 101888473/2018 zo dňa 25.09.2018 potvrdil. V odôvodnení uviedol, že sa stotožnil so stanoviskom správcu dane, že daňové pohľadávky (úrok z omeškania a pokuta) vymáhané v tomto daňovom exekučnom konaní nebolo potrebné prihlásiť prihláškou do konkurzu v zákonnej 45-dňovej lehote v zmysle zákona o ZKR, pretože daňové nedoplatky vznikli po zrušení konkurzu (oznámenie zverejnené v Obchodnom vestníku č. 46/2018 dňa 06.03.2018), a preto nemôžu podliehať režimu oddĺženia na základe uznesenia súdu sp.zn. 60dK/132/2017 zo dňa 03.01.2018 (zverejnené v Obchodnom vestníku č. 7/2018 dňa 10.01.2018). Predmetné daňové nedoplatky sú vymáhateľné v daňovom exekučnom konaní po skončení (zrušení) konkurzu, t.j. po 07.03.2018. Vyhlásením konkurzu podľa IV. časti ZoKR sa daňové konanie neprerušuje. Mal za to, že neexistuje právna prekážka tomu, aby prvostupňový orgán bol oprávnený vymáhať daňové nedoplatky v tomto daňovom exekučnom konaní na základe vykonateľného exekučného titulu - výkazu daňových nedoplatkov č. 101124775/2018 zo dňa 07.06.2018 podľa daňového poriadku, ktoré vznikli po zrušení konkurzu.

4. Dňa 06.03.2019 Daňový úrad Bratislava (žalovaný 2/) vydal daňový exekučný príkaz č. 100577411/2019, číslo daňového exekučného konania: 110000368026, ktorým podľa § 92 ods. 1 a § 100 ods. 2 Daňového poriadku bola nariadená daňová exekúcia zrážkami zo mzdy žalobcu na vymoženie daňového nedoplatku vo výške X.XXX,XX euro (ďalej len „Daňový exekučný príkaz“), pričom daňová exekúcia sa vykonáva na základe exekučného titulu, ktorým je vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov Daňového úradu Bratislava číslo 101124775/2018 zostavený správcom dane z evidencie daní žalobcu ku dňu 07.06.2018 vo výške X.XXX,XX euro, keďže žalobca (daňový dlžník) svoju povinnosť nesplnil ani v náhradnej lehote stanovenej správcom dane v daňovej exekučnej výzve číslo 101888473/2018 zo dňa 25.09.2018, a preto správca dane nariadil daňovú exekúciu zrážkami zo mzdy, na ktorú má daňový dlžník nárok voči platiteľovi mzdy O. ( Y. ) G..Y..., N.X. X, XXX XX N., Z.: XXXXXXXX. Správca dane súčasne podľa § 100 ods. 4 Daňového poriadku nariadil platiteľovi mzdy, aby odo dňa doručenia tohto daňového exekučného príkazu zrážal zo mzdy daňového dlžníka sumy podľa osobitných predpisov a ihneď ich poukazoval na Daňový exekučný účet Daňového úradu Bratislava.

II.

a) Žaloba

5. Žalobou doručenou tunajšiemu súdu dňa 25.03.2019 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného 1/ č. 100362137/2019 zo dňa 04.02.2019, ktorým bola potvrdená daňová exekučná výzva Daňového úradu Bratislava. Daňová exekučná výzva a aj rozhodnutie žalovaného 1/ sú podľa žalobcu nezákonné, pretože žalobca je dlžníkom, ktorý bol zákonom

stanoveným postupom oddĺžený, čiže zbavený všetkých svojich dlhov, ktoré vznikli pred rozhodujúcim dňom 01.01.2018 a akékoľvek verejnoprávne peňažné sankcie týkajúce sa porušenia predpisov pred rozhodujúcim dňom 01.01.2018 sú priamo zo zákona nevymáhateľné.

6. Uviedol, že exekučným titulom je vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov číslo 101124775/2018 zostavený správcom dane ku dňu 07.06.2018 v sume X.XXX,XX euro, podkladom ktorého sú rozhodnutia správcu dane Daňového úradu Bratislava (1-5):

1) č. 100151063/2018, zo dňa 17.01.2018, ktorým bola vyrubená pokuta XX,XX euro za nepodanie daňového priznania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2017 v lehote do 27.12.2017;

2) č. 100590947/2018, zo dňa 20.03.2018, ktorým bol vyrubený úrok z omeškania vo výške X.XXX,XX euro za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2012;

3) č. 100591012/2018, zo dňa 20.03.2018, ktorým bol vyrubený úrok z omeškania vo výške XXX,XX euro za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2013;

4) č. 100590743/2018, zo dňa 20.03.2018, ktorým bol vyrubený úrok z omeškania vo výške XXX,XX euro za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2013;

5) č. 100601179/2018, zo dňa 21.03.2018, ktorým bol vyrubený úrok z omeškania vo výške X.XXX,XX euro za nezaplatenie dane z príjmov fyzickej osoby vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2012. (ďalej aj len „rozhodnutie DÚ č. 1 až 5“).

7. Z Rozhodnutia DÚ č. 1 vyplýva, že sa týka pokuty uloženej z dôvodu porušenia povinnosti žalobcu včas podať daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2017 a z Rozhodnutí DÚ č. 2 až 5 vyplýva, že sa týkajú vyčíslenia úrokov z omeškania z dôvodu riadneho a včasného nezaplatenia dane z pridanej hodnoty a dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobia rokov 2012 a 2013. Je teda zrejmé, že predmetom vymáhania na základe Daňovej exekučnej výzvy sú pohľadávky, ktoré sú ex lege nevymáhateľné.

8. Uviedol, že uznesením Okresného súdu Bratislava I zo dňa 03.01.2018, sp. zn. 6OdK/132/2017, ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku 7/2018 dňa 10.01.2018, bol zbavený všetkých svojich dlhov.

9. Správca dane (Daňový úrad Bratislava) si svoje pohľadávky voči žalobcovi uplatnil v konkurze prihláškou zo dňa 21.02.2018 len v rozsahu istiny; príslušenstvo uvedených pohľadávok (úroky, úroky z omeškania, poplatok z omeškania, náklady z uplatnenia) prihlásené nebolo.

10. Konkurz bol zrušený oznámením správcu konkurznej podstaty zverejneným v Obchodnom vestníku 46/2018 dňa 06.03.2018 z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu. Z oznámenia správcu vyplýva, že žalobca nie je vlastníkom žiadneho majetku.

11. Zo ZoKR vyplýva, že zákonodarca definoval (kategorizoval) jednotlivé pohľadávky voči dlžníkovi do troch kategórií, a to v závislosti od ich „kvality“ a na túto kvalitu naviazal odlišný právny režim, ktorým sa majú po vyhlásení osobného bankrotu spravovať. Ide o:

- bežné pohľadávky, t.j. pohľadávky, ktoré možno uspokojiť len v konkurze alebo splátkovým kalendárom (§ 166a ZoKR),

- pohľadávky vylúčené z uspokojenia, t.j. pohľadávky, ktoré sa v prípade oddĺženia považujú za nevymáhateľné (§ 166b ZoKR), a

- oddĺžením nedotknuté pohľadávky (§ 166c ZoKR).

12. V súlade s ust. § 166a ods. 1 písm. a/ ZoKR sa za rozhodujúci deň vo vzťahu k žalobcovi považuje deň 01.01.2018.

13. Poukázal, že z ust. § 166b ods. 1 písm. d/ ZoKR vyplýva, že verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom, sú voči dlžníkovi nevymáhateľné. Z Rozhodnutia DÚ č. 1 je zrejmé, že pokuta vo výške XX,XX euro bola vyrubená za nepodanie daňového priznania na dani z pridanej hodnoty za

zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2017, čiže v období pred rozhodujúcim dňom. Z uvedeného plynie záver, že táto pokuta je voči žalobcovi ex lege nevymáhateľná a že správca dane ako orgán verejnej moci je povinný hľadiť na žalobcu vo vzťahu k tejto pokute, ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania tejto pokuty (§ 166e ods. 4 ZoKR). Správca dane teda pochybil, keď na podklade Rozhodnutia DÚ č. 1 vedie voči žalobcovi daňové exekučné konanie; rovnako pochybil aj žalovaný, keď Napadnutým Rozhodnutím Daňovú exekučnú výzvu potvrdil.

14. Ďalej uviedol, že všetky tzv. bežné pohľadávky voči žalobcovi (pohľadávky prvej kategórie v zmysle ust. § 166a ZoKR), ktoré vznikli pred rozhodujúcim dňom, t.j. pred 01.01.2018, sa v konkurze žalobcu mali uplatniť prihláškou. Po preskúmaní prihlášky zo dňa 21.02.2018 žalobca zistil, že pod poradovým č. 8, 12 a 18 si správca dane prihlásil len istinu pohľadávok (pohľadávka s poradovým č. 8 - neodvedená daň z pridanej hodnoty za 4. štvrťrok 2012; Pohľadávka s poradovým č. 12 - neodvedená daň z pridanej hodnoty za 1. štvrťrok 2013; Pohľadávka s poradovým č. 18 - neodvedená daň z pridanej hodnoty za 3. štvrťrok 2013).

15. Správca dane si k uvedeným istinám nevyčíslil príslušenstvo pohľadávok. Príslušenstvo pohľadávok (úrok z omeškania) následne vyrubil až Rozhodnutiami DÚ č. 2 až 4 zo dňa 20.03.2018, t.j. po tom, ako bol žalobca oddĺžený. Istinu pohľadávky - neodvedenú daň z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 si neprihlásil vôbec; následne však Rozhodnutím DÚ č. 5 zo dňa 21.03.2018 vyrubil príslušný úrok z omeškania.

16. Príslušenstvo pohľadávok voči žalobcovi vzniknutých pred rozhodujúcim dňom 01.01.2018 si správca dane mal v konkurze žalobcu uplatniť prihláškou. Hoci tak správca dane neurobil, vzhľadom na skutočnosť, že z dôvodu nemajetnosti žalobcu neboli v konkurze uspokojené žiadne pohľadávky a konkurz bol zrušený, všetky tieto pohľadávky (vrátane príslušenstva) sa voči žalobcovi stali z dôvodu oddĺženia nevymáhateľné, a to bez ohľadu na to, či boli alebo neboli prihlásené. Príslušenstvo pohľadávok, ktoré vznikli pred rozhodujúcim dňom 01.01.2018, podlieha režimu oddĺženia (zbavenia dlhov), a teda v súlade s ust. § 166e ods. 2 ZoKR sa voči žalobcovi stalo nevymáhateľné. Z uvedeného dôvodu je nezákonné voči žalobcovi vymáhať na základe Daňovej exekučnej výzvy príslušenstvo pohľadávok vyrubené Rozhodnutiami DÚ č. 2 až 5 a Napadnuté Rozhodnutie je nesprávne.

17. Žalobca zastáva názor, že úroky z omeškania a pokuty je nutné považovať za príslušenstvo pohľadávky resp. za verejnoprávne sankcie, ktorých vymáhanie je priamo zo zákona voči oddĺženému dlžníkovi neprípustné.

18. Úrok z omeškania ako dôsledok nezaplatenia dane v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške podľa ust. § 156 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj sankčné úroky, sú príslušenstvom pohľadávky v zmysle ust. § 121 ods. 3 Občianskeho zákonníka, a preto mali byť v konkurze žalobcu prihlásené prihláškou. Na povahu vzťahu medzi pohľadávkou a jej príslušenstvom nemôže mať vplyv verejnoprávny charakter správcu dane.

19. Postup správcu dane, kedy tento po oddĺžení žalobcu naďalej vymáha od žalobcu pohľadávky (úroky z omeškania), ktoré boli predmetom oddĺženia a ukladá žalobcovi a vymáha od neho sankcie (pokuty) za porušenie daňových predpisov v období pred rozhodujúcim dňom 01.01.2018, je absolútne nesprávny, účelový a v príkrom rozpore s ust. § 166b ods. 1 ZoKR, ako aj s dôvodovou správou k novele ZoKR, ktorou bol do právneho poriadku zavedený inštitút okamžitého oddĺženia fyzických osôb.

20. Aj keby pripustil výklad, že nárok správcu dane na príslušenstvo pohľadávok (úroky z omeškania) vznikol až po rozhodujúcom dni (01.01.2018) vydaním Rozhodnutí DÚ č. 2 až 5 o vyrubení úrokov z omeškania (vydané dňa 20.03.2018 resp. 21.03.2018, právoplatné dňa 27.04.2018), je toto príslušenstvo voči žalobcovi nevymáhateľné v zmysle ust. § 166b ods. 1 písm. b/ ZoKR, podľa ktorého sa za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia považuje príslušenstvo pohľadávky, na ktoré vznikol nárok v rozhodujúci deň a po rozhodujúcom dni.

21. Žalobca trvá na tom, že úrok z omeškania je „príslušenstvom“ pohľadávky a v dôsledku ust. § 158 ods. 1 Daňového poriadku nemení svoju podstatu na „istinu“ pohľadávky. Podľa ust. § 166e ods. 4 ZoKR 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. Z

uvedeného dôvodu je v rozpore so zákonom vymáhať voči žalobcovi na základe Daňovej exekučnej výzvy príslušenstvo pohľadávok vyrubené Rozhodnutiami DÚ č. 2 až 5 a napadnuté rozhodnutie je nesprávne.

22. Poukázal, že podľa ust. § 166b ods. 1 písm. a/ ZoKR sa za nevymáhateľné považuje príslušenstvo pohľadávky, ktoré presahuje 5% istiny za kalendárny rok, avšak správca dane voči žalobcovi daňovému dlžníkovi vymáha príslušenstvo až vo výške 15% p.a. Aj z uvedeného dôvodu je vymáhanie úroku z omeškania vo výške 15% p.a. nezákonné.

23. V dôsledku opakovaného uistenia zo strany Centra právnej pomoci ako aj správcu konkurznej podstaty bol žalobca presvedčený o svojom oddlžení, t.j. zbavení všetkých svojich tzv. starých dlhov, ktoré sa týkajú obdobia pred rozhodujúcim dňom 01.01.2018. Žalobca tak spravodlivo predpokladal a spolieval sa na to, že nie je povinný uhradiť pokutu a úroky z omeškania vyrubené rozhodnutiami DÚ, a preto voči nim nepodal opravný prostriedok.

24. Na základe uvedeného žalobca žiadal žalobou napadnuté rozhodnutia zrušiť.

II.

b) Doplnenie žaloby

25. Podaním zo dňa 26.03.2019 žalobca doplnil svoju žalobu o preskúmanie ďalšieho rozhodnutia žalovaného 2/, a to daňového exekučného príkazu číslo 100577411/2019, ktorý mu bol doručený až po podaní správnej žaloby na súd dňa 25.03.2019, a ktorým bola nariadená daňová exekúcia zrážkami zo mzdy žalobcu na vymoženie daňového nedoplatku vo výške X.XXX,XX euro. Uviedol, že daňový exekučný príkaz bol vydaný v časovej a vecnej nadväznosti na daňovú exekučnú výzvu a napadnuté rozhodnutie žalovaného 1/. Daňový exekučný príkaz považuje za nezákonný z rovnakých dôvodov, ktoré sú uvedené v žalobe zo dňa 21.03.2019 a žiadal, aby súd zrušil aj daňový exekučný príkaz a žalovaných 1/ a 2/ zaviazal na náhradu trov konania žalobcovi.

III.

Vyjadrenie žalovaného 1/ k žalobe

26. K žalobe sa vyjadril žalovaný 1/ v písomnom vyjadrení zo dňa 30.04.2019, žalobu žiadal zamietnuť, nakoľko žalovaný a aj správca dane postupovali v súlade so zákonom a po právnej stránke vec posúdili správne a zotrval na svojom stanovisku vyjadrenom v žalobou napadnutom rozhodnutí číslo 100362137/2019 zo dňa 04.02.2019.

27. Uviedol, že dôvody žaloby sú zhodné s dôvodmi odvolania proti daňovej exekučnej výzve - žalobca považuje napadnuté rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR a daňovú exekučnú výzvu za nezákonné, pretože žalobca je dlžníkom, ktorý bol zákonom stanoveným postupom oddlžený, čiže zbavený všetkých svojich dlhov, ktoré vznikli pred rozhodujúcim dňom 01.01.2018 a akékoľvek verejnoprávne peňažné sankcie týkajúce sa porušenia predpisov pred rozhodujúcim dňom 01.01.2018 sú priamo zo zákona nevymáhateľné.

28. K dôvodom žaloby uviedol, že správca dane vykonáva správu daní podľa daňového poriadku, ktorý v ustanovení § 2 daňový poriadok pomenúva základné pojmy. Poukázal na ust. § 2 písm. b), písm. f) daňového poriadku a na § 158 ods. 1 ods. 3 daňového poriadku, ktoré preukazujú, že v tomto daňovom exekučnom konaní vymáhaná suma splatnej a nezaplatennej dane (úrok z omeškania a pokuta) je daňou do lehoty splatnosti, po lehote splatnosti sa stáva daňovým nedoplatkom a pre účely konkurzu a reštrukturalizácie sa považuje za pohľadávku. To znamená, že nejde o príslušenstvo pohľadávky (istiny) v zmysle Občianskeho zákonníka, pretože daňový poriadok ako osobitný predpis ustanovuje špeciálnu úpravu. Pohľadávky správcu dane, resp. daňové nedoplatky (istina, úrok z omeškania, úrok a pokuta) vzniknuté po rozhodujúcom dni, ktoré nie sú oddlžením formou konkurzu dotknuté, sú vymáhateľné podľa príslušných ustanovení daňového poriadku o daňovej exekúcii. Konkurz bol

vyhlásený uznesením sp.zn. 6OdK/I 32/2017 zo dňa 03.01.2018 (zverejnené v Obchodnom vestníku č. 7/2018 dňa 10.01.2018).

29. Žalovaný 1/ ďalej uviedol, že daňové pohľadávky (úrok z omeškania a pokuta) vymáhané v tomto daňovom exekučnom konaní nebolo potrebné prihlásiť prihláškou do konkurzu v zákonnej 45-dňovej lehote v zmysle ZoKR, pretože daňové nedoplatky vznikli po zrušení konkurzu (oznámenie zverejnené v Obchodnom vestníku č. 46/2018 dňa 06.03.2018), a preto nemôžu podliehať režimu oddĺženia na základe uznesenia súdu sp.zn. 6OdK/132/2017 zo dňa 03.01.2018 (zverejnené v Obchodnom vestníku č. 7/2018 dňa 10.01.2018). Predmetné daňové nedoplatky sú vymáhateľné v daňovom exekučnom konaní po skončení (zrušení) konkurzu, t.j. po 07.03.2018. Vyhlásením konkurzu podľa IV. časti ZoKR sa daňové konanie neprerušuje.

30. Podľa ZoKR, každý platobne neschopný dlžník, fyzická osoba, je oprávnený sa domáhať oddĺženia konkurzom alebo splátkovým kalendárom podľa IV. časti ZoKR. Predmetom oddĺženia pre správca dane sú pohľadávky vzniknuté do rozhodujúceho dňa. Rozhodujúci deň je posledný deň mesiaca, ktorý predchádza mesiacu, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi.

31. Ustanovenia § 166e ods. 1 a ods. 2 zákona o konkurze a reštrukturalizácii preukazujú, že oddĺženie dlžníka sa vzťahuje len na pohľadávky veriteľov prihlásené do konkurzu a ktoré vznikli do rozhodného dňa, preto sa oddĺženie dlžníka na základe uznesenia Okresného súdu Bratislava I sp. zn. 6OdK/132/2017 zo dňa 03.01.2018 (zverejnené v Obchodnom vestníku č. 7/2018 dňa 10.01.2018) nevzťahuje na daňové nedoplatky vymáhané v tomto daňovom exekučnom konaní, ktoré vznikli po zrušení konkurzu.

32. Žalovaný na podporu svojich tvrdení poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/41/2015 zo dňa 28.03.2017, podľa ktorého „pohľadávka vzniká vtedy, kedy vzniká veriteľovi oprávnenie na plnenie a jej splatnosť nastáva vtedy, keď je veriteľ oprávnený domáhať sa uvedeného plnenia“.

33. Exekučný titul - vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov číslo 101124775/2018 zo dňa 07.06.2018 a rozhodnutia správcu dane na peňažné plnenia, tvoriace podklad pre jeho zostavenie preukazujú, že daňové nedoplatky vyplývajúce z týchto rozhodnutí vznikli po zrušení konkurzu a tým ani nemohli byť prihláškou uplatnené v konkurze.

34. Správca dane pri začatí tohto daňového exekučného konania (začatého na základe rozhodnutia 101799692/2018 zo dňa 13.09.2018) nepostupuje podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii ani podľa občianskeho zákonníka, ale podľa príslušných ustanovení daňového poriadku. Podľa § 2 písm. b) daňou sa rozumie daň podľa osobitných predpisov vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov. V zmysle tohto zákonného ustanovenia daňového poriadku sa teda aj úrok z omeškania, úrok a pokuta považujú za daň, t. j. istinu.

35. Žalovaný ďalej je toho názoru, že po začatí daňového exekučného konania je daňová exekučná výzva vydaná v zmysle § 91 daňového poriadku iba jedným z procesnoprávných krokov pred vydaním daňového exekučného príkazu podľa § 92 daňového poriadku.

36. Daňová exekučná výzva má procesný charakter, daňový dlžník je ňou vyzvaný k plneniu si svojich daňových povinností a zároveň je upozornený, že po márnom uplynutí stanovenej lehoty pristúpi správca dane k vymáhaniu daňového nedoplatku. V daňovej exekučnej výzve sa nerozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu. Vzhľadom na uvedené v daňovom exekučnom konaní žalovaný pri preskúmaní odvolania proti daňovej exekučnej výzve už nerieši otázku, či žalobca je alebo nie je daňovým dlžníkom a v akej výške, pretože táto skutočnosť už bola právoplatne vyriešená v predchádzajúcom daňovom konaní. Podkladom pre zostavenie výkazu daňových nedoplatkov ako exekučného titulu sú rozhodnutia správcu dane o vyrubení úroku z omeškania a pokuty, ktoré sa stali právoplatnými márnym uplynutím lehoty na podanie odvolania. Žalobca mal právnu možnosť podať voči týmto rozhodnutiam odvolanie a v prípade zamietnutia odvolania odvolacím orgánom podať žalobu na súde.

#### IV.

#### Replika žalobcu

37. Žalobca v reakcii na vyjadrenie žalovaného 1/ v replike zo dňa 10.05.2019 zotrval na dôvodoch uvedených v žalobe, žiadal, aby súd žalobe vyhovel. Uviedol, že právny názor žalovaného 1/ je nesprávny a účelový, pretože takýto právny dôsledok o premene príslušenstva pohľadávky na istinu v prípade veriteľa - správca dane po vyhlásení konkurzu resp. povolení reštrukturalizácie nevyplýva z ust. § 158 ods. 1 Daňového poriadku a ani z dôvodovej správy k Daňovému poriadku, popiera základný právny princíp akcesority príslušenstva pohľadávky, nie je ničím odôvodnený a prieči sa základným zásadám konkurzného a reštrukturalizačného konania, pretože základnou zásadou konkurzného práva pritom je, že príslušenstvo pohľadávok, na ktoré vznikol nárok po vyhlásení konkurzu (resp. povolení reštrukturalizácie), je vylúčené z uspokojenia resp. je zo zákona nevymáhateľné.

38. Žalovaný v 1. rade pri svojej procesnej obrane účelovo abstrahuje od ust. § 158 ods. 5 Daňového poriadku, ktoré mu priamo prikazuje, aby po vyhlásení konkurzu postupoval podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii, cit. „Po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu. 48“, ktorým je Zákon č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ZoKR). Z úmyslu zákonodarcu je teda zrejma nadradenosť ZoKR nad Daňovým poriadkom v prípade, ak je na daňového dlžníka vyhlásený konkurz alebo povolená reštrukturalizácia. Citované ust. § 158 ods. 5 Daňového poriadku je potrebné vykladať tak, že správca dane si má postupom upraveným v ZoKR a vo vykonávacích predpisoch svoju pohľadávku na dani splatnú do vyhlásenia konkurzu (daňový nedoplatok) uplatniť v konkurze prihláškou, pričom v prihláške má priamo vyčíslieť aj príslušenstvo pohľadávky (splatnej dane), pohľadávku rozdeliť na istinu a príslušenstvo, a príslušenstvo rozdeliť podľa právneho dôvodu vzniku.

39. Podľa ust. § 28 ods. 1 ZoKR „Pohľadávka, ktorá nie je pohľadávkou proti podstate, sa v konkurze uplatňuje prihláškou.“ Z tohto ustanovenia vyplýva, že všetky pohľadávky na daniach, ktoré nie sú pohľadávkou proti podstate, je potrebné v konkurze uplatniť prihláškou. Za pohľadávku proti podstate ZoKR označuje takú pohľadávku, ktorá vznikla po vyhlásení konkurzu a ktorú zároveň za pohľadávku proti podstate označuje ZoKR. Podľa ust. § 87 ods. 2 písm. i/ a k/ ZoKR sa za pohľadávky proti podstate považujú pohľadávky na daniach, ktoré vznikli po vyhlásení konkurzu, ak súvisia s prevádzkovaním podniku počas konkurzu resp. ak súvisia so správou a speňažovaním majetku.“ Výkladom argumentum a contrario môžeme vyvodiť, že: (a) pohľadávky na daniach, ktoré vznikli pred vyhlásením konkurzu, a (b) pohľadávky na daniach, ktoré síce vznikli po vyhlásení konkurzu, avšak nesúvisia s prevádzkovaním podniku počas konkurzu ani so správou a speňažovaním majetku, je potrebné uplatniť prihláškou podľa § 28 ZKR.

40. Podľa ust. § 29 ods. 4 ZoKR: „Celková suma pohľadávky sa v prihláške rozdelí na istinu a príslušenstvo, pričom príslušenstvo sa v prihláške rozdelí podľa právneho dôvodu vzniku.“ Zdôraznil, že toto ustanovenie je potrebné aplikovať aj na tzv. „osobné“ konkurzy podľa štvrtej časti ZoKR (Oddĺženie).

41. Základnou zásadou konkurzného práva je, že príslušenstvo, na ktoré vznikol nárok po vyhlásení konkurzu, je vylúčené z uspokojenia. Platí to tak pre konkurzy podľa Prvej časti ZKR, ako aj pre osobné konkurzy podľa Štvrtej časti ZoKR.

42. Pre konkurzy podľa Prvej časti ZoKR platí ust. § 100 (Vylúčenie niektorých pohľadávok z uspokojenia) ods. 1 ZoKR: „Z uspokojenia v konkurze je vylúčené príslušenstvo prihlásených pohľadávok, na ktoré vznikol nárok po vyhlásení konkurzu.“

43. Pre konkurzy podľa Štvrtej časti ZKR platí ust. § 166b (Pohľadávky vylúčené z uspokojenia) ods. 1 písm. b/ ZoKR: „Za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa považuje b) príslušenstvo pohľadávky, na ktoré vznikol nárok v rozhodujúci deň a po rozhodujúcom dni.“

44. V dôvodovej správe k ust. § 166b ZoKR sa uvádza: „Aby sa v širšom rozsahu mohol prejavíť princíp pari passu (každému veriteľovi s porovnateľným postavením pomerne), ustanovenie upravuje existenciu nárokov vylúčených z uspokojenia. 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).“

45. S tvrdením, že daňový nedoplatok (úrok z omeškania, t.j. príslušenstvo) vznikol po vyhlásení konkurzu, nesúhlasí; daňový nedoplatok (úrok z omeškania, t.j. príslušenstvo) nevznikol po vyhlásení konkurzu.

46. Pokuta XX,XX euro uložená žalobcovi Rozhodnutím DÚ č. 1 zo dňa 17.01.2018 za nepodanie daňového priznania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2017, čiže v období pred rozhodujúcim dňom, je priamo zo zákona (ex lege) nevyhmáateľná podľa ust. § 166b ods. 1 písm. d/ ZoKR. Vzhľadom na to, že úrok z omeškania vyrubený žalobcovi je svojou povahou tiež verejnoprávna peňažná sankcia za porušenie zákonnej povinnosti zaplatiť alebo odvieť daň v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške, je aj úrok z omeškania nevyhmáateľný podľa ust. § 166b ods. 1 písm. d/ ZoKR, pretože povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.

V.

Verejné vyhlásenie rozsudku

47. Krajský súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci (§ 10, § 13 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, ďalej „SSP“), preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná. Vec rozhodol bez nariadenia pojednávania dňa 16.03.2023 v zmysle § 107 ods. 2 SSP. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozhodnutia bol oznámený na úradnej tabuli a na webovej stránke Krajského súdu v Bratislave v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP).

48. Správny súd poukazuje aj na rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj len „ESLP“) vo veci Varela Assalino proti Portugalsku zo dňa 25.04.2002, č. sťažnosti 64336/01, v zmysle ktorého ESLP nedospel k záveru, že článok 6 Dohovoru vždy zahŕňa právo na verejné pojednávanie bez ohľadu na povahu otázky, ktorá má byť vyriešená; je legitímne, keď vnútroštátne orgány berú do úvahy požiadavky efektivity a hospodárnosti konania [rozsudok Jan-Ake Andersson proti Švédsku zo dňa 29.10.1991, séria A č. 212-B, s. 45, § 27; rozsudok Allan Jacobsson proti Švédsku (č. 2) zo dňa 19.02.1998, Zbierka rozsudkov a rozhodnutí 1998-I, s. 168, § 46; rozsudok Schuler-Zraggen proti Švajčiarsku z 24.06.1993, séria A č. 263, s. 19, § 58]. V konaní, v ktorom sa majú riešiť iba právne otázky, postačuje preskúmanie veci na základe spisovej dokumentácie a pre spor z nich vyplývajúci sa javia byť výhodnejšie skôr písomné vyjadrenia ako ústne prednesy. V predmetnom konaní sa správny súd (ktorý nie je súdom skutkovým, ale preskúmvava zákonnosť napadnutého rozhodnutia, teda jeho právnu stránku) na základe predloženého administratívneho spisu a listín zameril na skúmanie aplikácie hmotnoprávneho predpisu, ktorým je zákon č. 222/2004 Z.z., preto aj v tomto konaní možno postupovať podľa záverov ESLP vyjadrených vo vyššie citovaných rozhodnutiach a vo veci rozhodnúť bez nariadenia pojednávania.

VI.

Relevantné právne predpisy

49. Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

50. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmvajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

51. Kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd (čl. 46 ods. 2 Ústavy SR).

52. V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu správneho orgánu, sa postupuje podľa ustanovení tretej časti SSP o správnych žalobách.

53. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

54. Podľa § 2 písm. b) Daňového poriadku, na účely tohto zákona sa rozumie daňou daň podľa osobitných predpisov vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu a miestny poplatok za rozvoz podľa osobitného predpisu.

55. Podľa § 2 písm. f) Daňového poriadku, na účely tohto zákona sa rozumie daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane.

56. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

57. Podľa § 88 ods. 1 Daňového poriadku, daňovým exekučným konaním je konanie, v ktorom správca dane z úradnej moci vymáha daňový nedoplatok, iné peňažné plnenie uložené rozhodnutím, exekučné náklady a hotové výdavky podľa § 149.

58. Podľa § 88 ods. 4 písm. a) Daňového poriadku, správca dane je povinný zisťovať, či sú splnené podmienky na začatie daňového exekučného konania.

59. Podľa § 89 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku exekučným titulom je vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov.

60. Podľa § 90 ods. 1 Daňového poriadku, daňové exekučné konanie začína správca dane na podklade exekučného titulu vydaním rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania. Dňom vydania rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania správcom dane je toto rozhodnutie právoplatné a nie sú proti nemu prípustné opravné prostriedky.

61. Podľa § 90 ods. 3 Daňového poriadku, rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania sa nedoručuje daňovému dlžníkovi ani jeho ručiteľovi.

62. Podľa § 91 ods. 1 Daňového poriadku, správca dane doručí daňovú exekučnú výzvu bezodkladne po doručení rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania osobám uvedeným v § 90 ods. 2 písm. f) (osoby, na ktoré sa vzťahuje výrok rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania o zákaze nakladania s majetkom daňového dlžníka).

63. Podľa § 91 ods. 2 Daňového poriadku, daňová exekučná výzva obsahuje

- a) názov a sídlo správcu dane, ktorý daňovú exekučnú výzvu vydal,
- b) číslo a dátum vydania daňovej exekučnej výzvy,
- c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu daňového dlžníka alebo obchodné meno, sídlo daňového dlžníka, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového dlžníka pridelené pri registrácii, alebo rodné číslo, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie podľa tohto zákona alebo osobitného zákona alebo ak je to nevyhnutné podľa osobitných predpisov,
- d) oznámenie o začatí daňového exekučného konania,
- e) výšku daňových nedoplatkov podľa výkazu daňových nedoplatkov alebo vykonateľných rozhodnutí, ktorými bolo uložené peňažné plnenie,
- f) výzvu na zaplatenie daňového nedoplatku v lehote určenej správcom dane, pričom táto lehota nesmie byť kratšia ako osem dní odo dňa doručenia daňovej exekučnej výzvy,
- g) upozornenie, že ak daňový nedoplatok nebude zaplatený v lehote určenej správcom dane, správca dane vykoná daňovú exekúciu vydaním daňového exekučného príkazu na majetok daňového dlžníka

vrátane majetku, na ktorý sa zriadilo záložné právo správcu dane podľa § 81, na mzdu alebo plat, alebo niektorý z príjmov uvedených v § 106 ods. 1,

h) označenie majetku, na ktorý chce správca dane uplatniť výkon daňovej exekúcie,

i) zákaz nakladania s majetkom, na ktorý chce správca dane uplatniť výkon daňovej exekúcie, a upozornenie, že daňový dlžník je povinný umožniť správcovi dane vykonať súpis hnutel'ného majetku,

j) poučenie o možnosti podať opravný prostriedok,

k) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.

64. Podľa § 91 ods. 5 Daňového poriadku, do 15 dní odo dňa doručenia daňovej exekučnej výzvy môže daňový dlžník podať u správcu dane odvolanie, ak

a) nastali okolnosti, ktoré spôsobili zánik vymáhaného daňového nedoplatku alebo bránia jeho vymáhateľnosti,

b) sú iné dôvody, pre ktoré je daňová exekúcia neprípustná.

65. Podľa § 92 ods. 1 Daňového poriadku, daňový exekučný príkaz vydá správca dane po márnom uplynutí lehoty na podanie odvolania voči daňovej exekučnej výzve alebo po zastavení odvolacieho konania podľa § 72 ods. 6, alebo po doručení rozhodnutia odvolacieho orgánu, ktorým sa odvolanie zamietlo, správcovi dane.

66. Podľa § 155 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, správca dane uloží pokutu od 60 eur do 32 000 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. a) tretieho bodu; ak je správcom dane obec, uloží pokutu najviac do výšky vyrubenej dane, nie menej ako 10 eur, najviac však do 6 000 eur.

67. Podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, úrok z omeškania správcu dane vyrubí podľa ods. 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane daň alebo rozdiel dane.

68. Podľa § 158 ods. 1 Daňového poriadku, daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku.

69. Podľa § 158 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový nedoplatok vznikol v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň začatia reštrukturalizačného konania, alebo po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania, považuje sa za pohľadávku vzniknutú po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania.

70. Podľa § 158 ods. 5 Daňového poriadku, po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu. (V zmysle poznámky pod čiarou je týmto osobitným zákonom zákon č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.)

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

72. Podľa § 166a ods. 2 ZoKR, pohľadávky podľa odseku 1 sa v konkurze uplatňujú prihláškou.

73. Podľa § 166b ods. 1 písm. b) a d) ZoKR, za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa považuje

b) príslušenstvo pohľadávky, na ktoré vznikol nárok v rozhodujúci deň a po rozhodujúcom dni; to neplatí pre pohľadávku z úveru na bývanie, ibaže bola prihlásená do konkurzu,

d) zmluvné pokuty a iné súkromno-právne alebo verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.

74. Podľa § 166e ods. 1 ZoKR, o oddĺžení rozhodne súd v uznesení o vyhlásení konkurzu alebo rozhodne súd v uznesení o vyhlásení konkurzu alebo v uznesení o určení splátkového kalendára tak, že

dlužníka 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.

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

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

## VII.

### Právne posúdenie veci

77. Predmetnom súdneho prieskumu správnym súdom bolo rozhodnutie žalovaného 1/, ktorým bola potvrdená správcom dane vydaná daňová exekučná výzva, ktorou bolo žalobcovi oznámené, že sa voči nemu začalo daňové exekučné konanie na vymoženie daňového nedoplatku žalobcu vo výške X.XXX,XX euro vydaním rozhodnutia č. 101799692/2018 zo dňa 13.09.2018 na základe exekučného titulu, ktorým je vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov Daňového úradu Bratislava. Predmetom súdneho prieskumu bolo aj rozhodnutie žalovaného 2/ a to daňový exekučný príkaz vydaný správcom dane, ktorým bola nariadená daňová exekúcia zrážkami zo mzdy žalobcu na vymoženie daňového nedoplatku vo výške X.XXX,XX euro.

78. Sporným medzi účastníkmi bolo právne posúdenie skutkového stavu veci, a teda zákonnosť daňovej exekučnej výzvy spolu s rozhodnutím žalovaného 1/ a následne vydaného aj daňového exekučného príkazu.

79. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného 1/, ktorým bola potvrdená správcom dane vydaná daňová exekučná výzva, ako aj exekučný príkaz správcu dane, ktorým bola nariadená daňová exekúcia zrážkami zo mzdy žalobcu na vymoženie daňového nedoplatku žalobcu, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobe (§ 134 ods. 1 SSP). V preskúmvanej veci nebol naplnený žiadny z dôvodov uvedený v § 134 ods. 2 SSP, kedy správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby. Podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, sa môže obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia (právo na súdnu a inú právnu ochranu). Je však len na ňom, ako toto svoje právo využije. Správny súd poskytuje ochranu práv alebo právom chránených záujmov fyzickej a právnickej osoby v oblasti verejnej správy ako účastníkov administratívnych konaní pred nezákonnosťou rozhodnutí a postupov orgánu verejnej správy (§ 2 ods. 1 SSP). Správne súdnictvo je ovládané dispozičnou zásadou, a teda je na žalobcovi, aby v žalobe určil rozsah a obsah prieskumu vykonaného správnym súdom. Správny súd je viazaný tak rozsahom ako aj uplatnenými dôvodmi nezákonnosti uvedenými v žalobe. Nie je však ďalšou inštanciou v administratívnom konaní. Preto nemá oprávnenie dôvody nezákonnosti za žalobcu vyhľadávať z obsahu preskúmvaného administratívneho spisu a napadnutého rozhodnutia a ani žalobné dôvody nezákonnosti za žalobcu dopĺňať, resp. všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti podľa obsahu administratívneho spisu a rozhodnutia na daný prípad konkretizovať. To znamená, že všeobecne uplatnené námietky týkajúce sa nesprávne, resp. nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, nesprávneho právneho posúdenia veci, či väd v konaní, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť preskúmvaného rozhodnutia bez ich konkretizácie na daný prípad neumožňujú súdny prieskum zákonnosti rozhodnutia, resp. postupu orgánu verejnej správy.

80. Z obsahu administratívneho spisu vyplynuli nesporné skutkové zistenia, ktoré medzi účastníkmi konania neboli ani sporné a to, že:

- na majetok žalobcu bol uznesením Okresného súdu Bratislava I sp. zn. 6OdK/132/2017 zo dňa 03.01.2018, ktorý bol zverejnený v Obchodnom vestníku č. 7/2018 dňa 10.01.2018, vyhlásený konkurz,

- uvedeným konkurzom bol žalobca oddlžený v rozsahu všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze alebo splátkovým kalendárom (§ 166a zákona o konkurze a reštrukturalizácii), a to v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze,
- rozhodujúcim dňom bol 31. december 2017,
- Daňový úrad Bratislava prihlásil súhrnnou prihláškou zo dňa 21.02.2018 v zákonnej 45-dňovej lehote podľa § 166a ods. 1 písm. a) ZKR nezabezpečené pohľadávky do konkurzného konania. Daňové pohľadávky (úrok z omeškania a pokuta) vymáhané v tomto daňovom exekučnom konaní do konkurzu v zákonnej 45-dňovej lehote neprihlásil, pretože mal za to, že daňové nedoplatky vznikli po zrušení konkurzu (oznámenie zverejnené v Obchodnom vestníku č. 46/2018 dňa 06.03.2018), a preto nemôžu podliehať režimu oddlženia na základe uznesenia súdu sp.zn. 6OdK/132/2017 zo dňa 03.01.2018, čo vyplýva aj z vyjadrenia žalovaného 1/ k žalobe,
- rozhodnutiami správcu dane (označenými v bode 6/ tohto rozsudku ako rozhodnutia DÚ č. 1 až 5), vydanými po rozhodujúcom dni (dňa 17.01.2018, 20.03.2018 a 21.03.2018) bola žalobcovi vyrubená pokuta za nepodanie daňového priznania a vyrubené úroky z omeškania za nezaplatenie vyššie uvedených daní v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške,
- konkurz na majetok žalobcu bol zrušený Oznámením správcu konkurznej podstaty zverejneným v Obchodnom vestníku č. 46/2018 dňa 06.03.2018, keďže správca konkurznej podstaty zistil, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu.

81. Z administratívneho spisu mal súd ďalej preukázané, že rozhodnutím č. 101799692/2018 zo dňa 13.09.2018 správca dane začal podľa ust. § 90 ods. 1 Daňového poriadku daňové exekučné konanie vo veci vymáhania daňového nedoplatku vo výške X.XXX,XX eura od žalobcu ako daňového dlžníka. Exekučným titulom na začatie daňového exekučného konania bol vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov č. 101124775/2018 zostavený z evidencie daní daňového dlžníka (žalobcu) ku dňu 07.06.2018 vo vyššie uvedenej výške.

82. Podkladom pre zostavenie uvedeného výkazu daňových nedoplatkov boli rozhodnutia správcu dane :

- rozhodnutie č. 100151063/2018 zo dňa 17.01.2018 (právoplatnosť 09.03.2018), ktorým bola podľa § 155 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku vyrubená pokuta za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. a) bod 3 Daňového poriadku - nepodanie daňového priznania na dani z pridanej hodnoty vo výške XX,XX euro, splatnosť 26.03.2018,
- rozhodnutie č. 100601179/2018 zo dňa 21.03.2018 (právoplatnosť 27.04.2018), ktorým bol podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyrubený úrok z omeškania za nezaplatenie dane z príjmov fyzickej osoby vo výške X.XXX,XX euro, splatnosť 14.05.2018,
- rozhodnutie č. 100590743/2018 zo dňa 20.03.2018 (právoplatnosť 27.04.2018), ktorým bol podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyrubený úrok z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vo výške XXX,XX euro, splatnosť 14.05.2018,
- rozhodnutie č. 100590947/2018 zo dňa 20.03.2018 (právoplatnosť 27.04.2018), ktorým bol podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyrubený úrok z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vo výške X.XXX,XX euro, splatnosť 14.05.2018,
- rozhodnutie č. 100591012/2018 zo dňa 20.03.2018 (právoplatnosť 27.04.2018), ktorým bol podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyrubený úrok z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vo výške XXX,XX euro, splatnosť 14.05.2018.

83. Daňový úrad Bratislava vydal podľa § 91 Daňového poriadku daňovú exekučnú výzvu číslo 101888473/2018 (číslo daňového exekučného konania: 110000368026) zo dňa 25.09.2018, ktorou v zmysle ustanovenia § 91 ods. 2 písm. f) daňového poriadku vyzval žalobcu - daňového dlžníka, aby v lehote do 8 dní odo dňa doručenia daňovej exekučnej výzvy zaplatil daňový nedoplatok (aktuálny ku dňu vydania daňovej exekučnej výzvy) vo výške X.XXX,XX euro. Proti daňovej exekučnej výzve podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný 1/ potvrdil žalobou napadnuté rozhodnutie číslo 100362137/2019 zo dňa 04.02.2019.

84. Následne Daňový úrad Bratislava vydal daňový exekučný príkaz zo dňa 06.03.2019 ktorým bola nariadená daňová exekúcia zrážkami zo mzdy žalobcu na vymoženie daňového nedoplatku vo výške X.XXX,XX euro.

85. Žalobca podanou žalobou v prvom rade namietal nezákonnosť daňovej exekučnej výzvy Daňového úradu Bratislava v spojení s rozhodnutím žalovaného 1/, ktorou správca dane vyzval žalobcu na zaplatenie daňového nedoplatku vo výške X.XXX,XX euro, keďže žalobca je dlžníkom, ktorý bol zákonom stanoveným postupom oddĺžený, zbavený všetkých svojich dlhov, ktoré vznikli pred rozhodujúcim dňom 01.01.2018 a akékoľvek verejnoprávne peňažné sankcie týkajúce sa porušenia predpisov pred rozhodujúcim dňom 01.01.2018 sú priamo zo zákona nevyhmáhatelné, a keďže daňový exekučný príkaz bol vydaný v časovej a vecnej nadväznosti na daňovú exekučnú výzvu a napadnuté rozhodnutie žalovaného 1/, ktoré sú podľa jeho názoru nezákonné, žiadal zrušiť nielen daňovú exekučnú výzvu spolu s potvrdzujúcim rozhodnutím žalovaného 1/ ale aj daňový exekučný príkaz ako nezákonný z rovnakých dôvodov, pre ktoré je nezákonná aj daňová exekučná výzva a rozhodnutie žalovaného 1/.

86. Žalovaný 1/ naproti tomu tvrdí, že žalobou napadnuté rozhodnutie je vydané v súlade so zákonom, a že daňová exekučná výzva má procesný charakter, ktorou sa nerozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu a ani sa ňou nerieši otázka, či žalobca je alebo nie je daňovým dlžníkom a v akej výške, pretože podkladom pre zostavenie výkazu daňových nedoplatkov ako exekučného titulu sú rozhodnutia správcu dane o vyrubení úroku z omeškania a pokuty, ktoré sa stali právoplatnými a preukazujú, že daňové nedoplatky vyplývajúce z týchto rozhodnutí vznikli po zrušení konkurzu. Daňová exekučná výzva je iba jedným z procesnoprávných krokov pred vydaním daňového exekučného príkazu podľa § 92 daňového poriadku. Žalovaný 1/ tiež tvrdil, že daňové pohľadávky (úrok z omeškania a pokuta) vymáhané v tomto daňovom exekučnom konaní nebolo potrebné prihlásiť prihláškou do konkurzu, pretože daňové nedoplatky vznikli po zrušení konkurzu, a preto nemôžu podliehať režimu oddĺženia na základe uznesenia súdu Okresného súdu Bratislava I sp.zn. 6OdK/132/2017 zo dňa 03.01.2018. Pri začatí tohto daňového exekučného konania správca dane nepostupuje podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii ani podľa občianskeho zákonníka, ale podľa Daňového poriadku a v zmysle § 2 písm. b) daňou sa aj úrok z omeškania, úrok a pokuta považujú za daň, t. j. istinu.

87. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že dôvodom na začatie daňového exekučného konania (§ 90 ods. 1 Daňového poriadku) bol exekučný titul, a to výkaz daňových nedoplatkov žalobcu (§ 89 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku), ktorý bol správcom dane vyhotovený dňa 07.06.2018 z evidencie daní žalobcu k uvedenému dňu a ktorý nadobudol dňom jeho vyhotovenia vykonateľnosť. Výkaz daňových nedoplatkov je „zoznam“ existujúcich dlhov daňového subjektu (žalobcu). Dôvodom ich vzniku môžu byť rôzne dane vyrubené podaním daňového priznania, ktorých lehota splatnosti vyplýva z príslušného zákona, alebo úroky z omeškania, úroky, pokuty, ktoré sú vyrubené/uložené rozhodnutím určujúcim ich výšku aj lehotu splatnosti. To znamená, že daňový subjekt/daňový dlžník má vedomosť o svojej povinnosti ich uhradiť, a preto Daňový poriadok neukladá správcovi dane osobitnú povinnosť oboznámiť daňového dlžníka o zostavení výkazu jeho daňových nedoplatkov, ktorý nadobúda vykonateľnosť dňom jeho vyhotovenia (§ 89 ods. 3 Daňového poriadku). V prípade existencie právoplatného a vykonateľného exekučného titulu má správca dane v zmysle § 90 ods. 1 Daňového poriadku povinnosť začať daňové exekučné konanie za účelom vymoženia daňových nedoplatkov podľa obsahu exekučného titulu vydaním rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania, ktoré sa daňovému dlžníkovi nedoručuje (§ 90 ods. 3 Daňového poriadku) a bez možnosti podať voči nemu opravný prostriedok je právoplatné dňom jeho vydania (§ 90 ods. 1 Daňového poriadku).

88. Z ust. § 88 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že v daňovom exekučnom konaní správca dane z úradnej moci vymáha daňový nedoplatok, alebo iné peňažné plnenie uložené rozhodnutím, exekučné náklady a hotové výdavky. V zmysle jeho odseku 4 je povinný zisťovať, či sú splnené podmienky na začatie daňového exekučného konania a vykonať daňovú exekúciu len podľa tohto zákona a spôsobmi, ktoré tento zákon ustanovuje. Zákonným predpokladom začatie daňového exekučného konania je existencia dlhu (daňového nedoplatku), ktorého výška je určená právoplatným rozhodnutím, alebo iným zákonným spôsobom, ktorý je splatný, teda lehota na jeho zaplatenie márne uplynula a ktorý je vymáhatelný, pretože vymáhanie daňového nedoplatku, ktorý nie je vymáhatelný nemožno považovať za postup súladný so zákonom.

89. Podstatou podanej správnej žaloby bolo práve tvrdenie žalobcu, že na základe začatého daňového exekučného konania sú voči nemu vymáhané nevyhmáhatelné pohľadávky, a preto bolo úlohou správneho súdu zodpovedať otázku, či pokuta a úroky z omeškania vyrubené rozhodnutiami správcu dane (bod 6/ tohto rozsudku) obsiahnuté vo výkaze daňových nedoplatkov môžu byť správcom

dane vymáhané v daňovom exekučnom konaní, alebo je ich vymáhanie vylúčené v dôsledku ich nevymáhateľnosti.

90. Správny súd uvádza, že možnosť oddĺženia konkurzom alebo splátkovým kalendárom je upravená v štvrtej časti ZoKR, počínajúc ustanovením § 166. Podmienky, za ktorých sa platobne neschopný dlžník môže domáhať oddĺženia sú upravené v § 166. V § 166a je upravené, ktoré pohľadávky môžu byť uspokojené v konkurze alebo splátkovým kalendárom a akým spôsobom je potrebné ich uplatniť. Pre prípad, že dlžník bol oddĺžený, upravuje § 166b citovaného zákona pohľadávky, ktoré sa považujú za nevymáhateľné. Medzi ne patria aj 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.

91. Správny súd sa stotožnil so žalobnou argumentáciou, že pokuta a úroky z omeškania, ktoré boli žalobcovi vyrubené rozhodnutiami uvedeným v bode 6/ tohto rozsudku sú nevymáhateľné podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZoKR, pretože vo vzťahu k povinnostiam, ktoré založili správci dane právo ich vyrubiť (podať daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2017 do 27.12.2017, zaplatiť splatné dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2012, 1. štvrťrok 2013, 3. štvrťrok 2013 a splatnú daň z príjmov fyzickej osoby vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2012) bol žalobca oddĺžený. Vyrubené úroky z omeškania a pokuta sú nevymáhateľné, pretože ide o verejnoprávne peňažné sankcie majúce základ v nesplnení povinnosti, vo vzťahu ku ktorej bol žalobca oddĺžený. Na uvedené mal správca dane v zmysle § 166e ods. 1 ZoKR prihliadať ex offa, pretože orgán verejnej moci je povinný hľadiť na dlžníka vo vzťahu k pohľadávke, ktorá sa stala nevymáhateľná (§ 166b ods. 1, písm. d) ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky.

92. Správny súd zastáva názor, že správca dane vec nesprávne právne posúdil, keď vydal daňovú exekučnú výzvu, ktorou žalobcovi oznámil, že vydaním rozhodnutia č. 101799692/2018 zo dňa 13. septembra 2018 začal voči nemu daňové exekučné konanie na vymoženie daňového nedoplatku vo výške X.XXX,XX euro, a to na základe exekučného titulu, vykonateľného výkazu daňových nedoplatkov zostaveného z evidencie daní žalobcu ku dňu 07.06.2018, teda vyrubených úrokov z omeškania a pokuty napriek tomu, že sú v zmysle § 166b ods. 1, písm. d) ZoKR nevymáhateľné, a teda neboli splnené zákonné podmienky na začatie tohto daňového exekučného konania, pretože neexistoval daňový nedoplatok (dlh) žalobcu, ktorého zaplatenie by bolo možné vynútiť.

93. Orgány verejnej správy sú oprávnené konať len v takom rozsahu, v akom im to zákon dovoľuje. V tejto súvislosti správny súd nepopiera tvrdenia správcu dane, že je jeho zákonnou a ústavou povinnosťou vymáhať daňové nedoplatky, avšak plnenie tejto povinnosti nemôže byť dôvodom na nerešpektovanie zákonom určenej nevymáhateľnosti niektorých daňových nedoplatkov ako tomu bolo aj v preskúmvanej veci. Správcom dane vymáhaná pokuta a úroky z omeškania za nezaplatenie splatných daní v ustanovenej lehote a ustanovenej výške (podľa bodu 6/ tohto rozsudku) sú nevymáhateľné podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZoKR, pretože ide o verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosti zakladajúce právo ich vyrubiť boli porušené pred rozhodujúcim dňom, a preto sa na ne vzťahovalo oddĺženie žalobcu konkurzom, čím bol žalobca zbavený povinnosti ich zaplatiť. Pred začatím daňového exekučného konania bol správca dane v zmysle § 88 ods. 4, písm. a) Daňového poriadku povinný vo vzťahu k vyrubeným úrokom z omeškania zohľadniť aj § 166b ods. 1 písm. d) a 166e ods. 4 ZoKR, pretože po vyhlásení konkurzu, čo bola skutková situácia v danej veci, bol povinný postupovať podľa osobitného predpisu (§ 158 ods. 5 Daňového poriadku). To znamená, že správca dane vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď vydal žalobou napadnutú daňovú exekučnú výzvu napriek tomu, že voči žalobcovi neevidoval vymáhateľný daňový nedoplatok.

94. Správny súd má ďalej za potrebné uviesť, že žalobcom uplatnené dôvody, pre ktoré nie sú vyrubené úroky z omeškania a pokuta vymáhateľné, nie sú dôvodmi podľa § 91 ods. 5 Daňového poriadku, pre ktoré možno daňovú exekučnú výzvu preskúmať v odvolacom konaní, pretože takými dôvodmi môžu byť len tie skutočnosti, ktoré nastali po vydaní exekučného titulu. Nevymáhateľnosť žalobcovi vyrubenej pokuty a úrokov z omeškania v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) v spojení s § 166e ods. 4 ZoKR je skutočnosť, ktorá existovala už v čase vydania rozhodnutí o vyrubení pokuty a úrokov z omeškania, a teda nejde o novú skutočnosť, ktorá nastala až po ich vydaní, resp. po zostavení výkazu daňových nedoplatkov zo dňa 07.06.2018, ktorý bol exekučným titulom v tejto veci. Napriek tomu nie je možné

vydanú daňovú exekučnú výzvu, ani rozhodnutie žalovaného 1/, ktorý ju ako vecne správnu potvrdil považovať za zákonné, pretože správca dane 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. Opačný postup správcu dane súd považuje za rozporný so zákonom.

95. Vo vzťahu k žalobcovým námietkam, ako aj námietkam žalovaného 1/, správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/33/2021 zo dňa 24. februára 2022, v ktorej najvyšší správny súd sa zaoberá totožnými námietkami ako sú námietky žalobcu aj žalovaného 1/ v tomto konaní, a preto na jeho odôvodnenie správny súd poukazuje:

„14. ... kasačný súd poukazuje na rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27. januára 2021, ktoré zjednotilo rozhodovaciai činnosť súdov 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).

15. Hoci veľký senát posudzoval problematiku úrokov z omeškania v súvislosti s reštrukturalizáciou, jeho úvahy sú, čo sa týka povahy úrokov z omeškania aplikovateľné aj pre konkurzné konanie, resp. oddĺženie podľa IV. časti ZoKR, čo je už opakovane potvrdené rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky napr. sp.zn. 8Sžfk/52/2021 zo dňa 6. júla 2021, sp.zn. 8Sžfk/46/2021 zo dňa 30. júna 2021, sp.zn. 8Sžfk/34/2021 zo dňa 26. júna 2021, sp.zn. 5Sžfk/3/2021 zo dňa 30. júna 2021 a iné. Kasačný súd neidentifikoval žiadne dôvody, prečo by sa mal od týchto záverov veľkého senátu a iných senátov kasačného súdu odchyliť, ... Uvedený záver o deklaratórnej povahe rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania taktiež podporuje ďalej uvedenú argumentáciu kasačného súdu o nevymáhateľnosti úrokov z omeškania.

16. ... úroky z omeškania majú akcesorickú povahu a v prípade oddĺženia je na ne nevyhnutné hľadiť ako na verejnoprávnu peňažnú sankciu, ktorá je v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) ZoKR po vyhlásení konkurzu resp. oddĺženia nevymáhateľná. Je preto potrebné uzavrieť, že úroky z omeškania, ktoré boli vyrubené po rozhodujúcom dni v súvislosti s pohľadávkou, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom, nie je možné vymáhať.

17. ... kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky PL. ÚS 18/2018-40 v ktorého bode 28, ... uvádza, že „Nemožno tak za každých okolností vychádzať z výkladu, podľa ktorého v odvolaní proti daňovej exekučnej výzve či v návrhu na zastavenie daňového exekučného konania možno argumentovať iba okolnosťami, ktoré nastali až po nadobudnutí právoplatnosti exekučného titulu (napr. rozsudok najvyššieho súdu č.k. 4Sžf/85/2014 zo 6. októbra 2015)“.

18. Kasačný súd má za to, že závery rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžfk/77/2012 a sp.zn. 2Sžfk/63/2016, v zmysle ktorých daňová exekučná výzva podlieha súdnemu prieskumu len v obmedzenom rozsahu z dôvodov podľa § 91 ods. 5 Daňového poriadku, ak tieto nastali po nadobudnutí právoplatnosti exekučného titulu, sa vzťahujú na situácie pokiaľ sa žalobné námietky týkajú požiadaviek na prieskum exekučného titulu, ktorý je podkladom pre výkon daňovej exekúcie. Tak tomu bolo v prípadoch súdnych rozhodnutí uvádzaných sťažovateľom. Situácia v posudzovanom prípade je však odlišná. Žalobca nenamietal voči rozhodnutiam, ktorými mu boli sankcie vyrubené, ale podstatou jeho žalobných bodov je, že ide o nevymáhateľné pohľadávky ktoré nemožno exekučne vymáhať, s čím sa kasačný súd stotožňuje.

19. Kasačný súd zdôrazňuje osobitosť inštitútu oddĺženia a konkurzu podľa IV. časti ZoKR, ktorým je realizovanie najmä záujmu dlžníka - fyzickej osoby „na vyslobodení z dlhovej špirály“. Podľa rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 570/2016 zo dňa 10. januára 2017 účelom oddĺženia „nie je garancia úplného uspokojenia pohľadávok veriteľov, ktoré, hoci riadne prihlásené i zistené, boli v konkurze uspokojené iba čiastočne. Účelom oddĺženia 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“. Oddĺženie a konkurz podľa IV. časti ZoKR majú umožniť dlžníkovi urobiť „hrubú čiaru“ za minulosťou a začať odznova, bez starých dlhov.

20. Daňový poriadok od správcu dane požaduje, aby po vyhlásení konkurzu, po povolení reštrukturalizácie alebo po poskytnutí ochrany pred veriteľmi postupoval podľa ZoKR (§ 158 ods. 5 Daňového poriadku), súčasťou čoho je nielen povinnosť postupovať podľa ustanovení ZoKR, ale aj požiadavka zohľadňovať pri svojom postupe účel ZoKR. Ako už kasačný súd uviedol vyššie, úrok z omeškania v posudzovanom prípade predstavuje pohľadávku podľa § 166b ods. 1 písm. d/ ZoKR, ktorá sa stala oddĺžením žalobcu nevymáhateľnou. Podľa ustanovenia § 166e ods. 4 ZoKR „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.“. Opačný postup správcu dane kasačný súd považuje za rozporný zo zákonom..

96. Vo vzťahu k žalobcovi vyrubenej pokuty rozhodnutím Daňového úradu Bratislava číslo 1, uvedeným v bode 6 tohto rozsudku, ktorá je rovnako ako úrok z omeškania nevymáhateľný, správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Asan/19/2020 zo dňa 28. februára 2022:

„14. Nosnou právnou otázkou tohto konania je posúdenie vymáhateľnosti pokuty uloženej rozhodnutím vydaným po rozhodujúcom dni v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) ZKR za porušenie povinnosti, ktoré však nastalo pred rozhodujúcim dňom.

15. ... Pokuta, ktorá bola žalobcovi uložená má nepochybne charakter verejnoprávnej peňažnej sankcie v zmysle § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR ukladanej za spáchanie správneho deliktu. ... porušenie povinnosti podľa § 154 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku žalobcom nastalo pred rozhodujúcim dňom (01.06.2018). Vzhľadom na kumulatívne splnenie týchto dvoch podmienok je na prejednávany prípad potrebné aplikovať ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR. Z uvedeného je zrejmé, že pokuta, ktorá bola žalobcovi uložená sa stala v dôsledku účinnosti konkurzu žalobcu nevymáhateľnou, pričom v dôsledku uvedeného mal prvostupňový správny orgán, ako aj žalovaný, hľadiť na žalobcu vo vzťahu k pokute, ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky v zmysle §166e ods. 4 ZKR. Je zrejmé, že rozhodnutie o uložení pokuty ani nemalo byť vydané, pretože sa prieči účelu vylúčenia niektorých pohľadávok z uspokojenia v zmysle § 166b ZKR, ktorým je najmä to, aby v prípadoch, ak nie je dostatok majetku na úplné uspokojenie všetkých nárokov, bola uspokojená prioritne istina pohľadávok t. j. kauzálne nároky a nie nároky, ktoré sú právnym poriadkom konštruované ako čisto právne (t. j. nejde o kauzálne nároky).

16. Pre vyššie uvedené je nesprávna argumentácia žalovaného, že na pohľadávku z pokuty uloženej žalobcovi až po vyhlásení konkurzu sa vylúčenie z uspokojenia nevzťahuje. Pre tento prípad totiž nebolo právne relevantné kedy bola pokuta žalobcovi uložená (teda kedy vznikla pohľadávka), ale kedy žalobca porušil právnú povinnosť (dopustil sa správneho deliktu), za ktorú mu bola pokuta uložená.“

97. S poukazom na vyššie uvedené dôvody správny súd daňovú exekučnú výzvu a ani rozhodnutie žalovaného 1/, ktorý ju ako vecne správnu potvrdil nemohol považovať za zákonné, a preto ich zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP a vec vrátil žalovanému 1/ na ďalšie konanie.

98. Správny súd zrušil aj žalobcom napadnutý daňový exekučný príkaz Daňového úradu Bratislava podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c) SSP a vec vrátil žalovanému 2/ na ďalšie konanie, nakoľko tento bol vydaný v bezprostrednej časovej a vecnej nadväznosti na daňovú exekučnú výzvu a rozhodnutie žalovaného 1/, ktoré neboli vydané v súlade so zákonom, a vychádza z nezákonných rozhodnutí orgánu verejnej správy.

99. O trovách konania rozhodol správny súd podľa výsledku sporu na základe § 167 ods. 1 SSP. Podľa tohto ustanovenia má právo na náhradu trov konania ten žalobca, ktorý bol v konaní celkom alebo sčasti úspešný. V tomto prípade bol žalobca celkom úspešný, preto mu správny súd priznal voči žalovanému 1/ a 2/ právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením (§ 175 ods. 2 SSP).

100. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia, na Krajský súd v Bratislave (§ 443 ods. 2 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie žalovaným Centrum právnej pomoci.