

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/43/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200421
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3019200421.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a z členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci sťažovateľa (pôv. žalobca): Peter Košík, s miestom podnikania Dubovecká 742/37, Trenčianska Teplá, IČO: 41 444 787, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/166/2019-61 zo dňa 12. mája 2020, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/166/2019-61 zo dňa 12. mája 2020 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102005091/2019 zo dňa 21. augusta 2019, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101410055/2019 zo dňa 10. júna 2019 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.
II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

odôvodnenie:

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 101410055/2019 zo dňa 10. júna 2019 podľa § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj ako „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu úrok z omeškania v sume 518,60 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2014 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Správca dane poukázal na to, že daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2014 bolo podané dňa 25. júla 2014 s vlastnou daňovou povinnosťou vo výške 893,99 Eur, ktorú sťažovateľ neuhradil. Preto mu správca dane vyrubil úrok z omeškania najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou. Po odvolaní sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 102005091/2019 zo dňa 21. augusta 2019 (ďalej aj ako „preskúmané rozhodnutie“) rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II.

Konanie na správnom súde

2. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) sa sťažovateľ domáhal zrušenia preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie.

3. Správny súd po preskúmaní preskúmaného rozhodnutia dospel k záveru, že správne orgány sa riadili príslušnými zákonnými ustanoveniami, ktoré správne aplikovali na danú vec.

4. V odôvodnení rozsudku správny súd poukázal na to, že prvou spornou otázkou v prejednávanej veci je, či s vyhlásením konkurzu na sťažovateľa došlo aj k jeho oddĺženiu podľa § 166 a nasl. zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj ako „ZKR“). Správny súd dal do pozornosti uznesenie Okresného súdu Trenčín sp. zn. 38Odk/48/2018 zo dňa 26. februára 2018, ktorým bol na majetok sťažovateľa vyhlásený konkurz. V rámci predmetného uznesenia súd rozhodol v bode IV. o tom, že oddlžuje dlžníka - sťažovateľa tak, že dlžníka zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v tomto konkurze, v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze a dlhov, ktoré sú vylúčené z uspokojenia.

5. Keďže k oddĺženiu sťažovateľa v konkurze došlo, stala sa spornou ďalšia právna otázka, a to, či oddĺženie má vplyv na správnosť preskúmaného rozhodnutia, a teda, či je správny právny názor sťažovateľa, že predmetná pohľadávka je v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) ZKR nevymáhateľnou pohľadávkou a došlo podľa § 84 ods. 1 písm. f) daňového poriadku k jej zániku.

6. Správny súd poukázal na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvedený v rozhodnutiach sp. zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31. januára 2018 a sp. zn. 2Sžf/79/2015 zo dňa 31. januára 2018, v zmysle ktorého nevyhnutným predpokladom pre prihlásenie pohľadávky (úrok z omeškania) do reštrukturalizačného konania je existencia takejto pohľadávky. Podľa § 158 ods. 1 daňového poriadku sa daňový nedoplatok považuje za pohľadávku na účely konkurzu a reštrukturalizácie, avšak na to, aby bolo možné nejakú pohľadávku úspešne uplatniť, musí byť preukázaná jej existencia v zákonom predvídanej forme - v danom prípade vo forme rozhodnutia podľa § 63 Daňového poriadku. Povinnosť zaplatiť úrok z omeškania vznikne daňovému subjektu až momentom, keď správca dane úrok z omeškania právoplatne vyrubí (týmto momentom vznikne aj pohľadávka úroku z omeškania).

7. Obdobne aj v rozhodnutí sp. zn. 5Sžfk/8/2017 zo dňa 25. októbra 2018 riešil najvyšší súd otázku ne/možnosti prihlásenia pohľadávky správcu dane do reštrukturalizačného konania, vzniknutej z titulu vyrubenia úroku z omeškania, pričom dospel k záveru, že ak pohľadávka vo forme úroku z omeškania vznikla až na základe rozhodnutia správcu dane po povolení reštrukturalizácie, nebolo možné ju prihlásiť do reštrukturalizačného konania.

8. Správny súd zastával názor, že uvedené rozhodnutia najvyššieho súdu je možné aplikovať aj v prejednávanej veci a vychádzajúc z platnej právnej úpravy dospel správny súd k názoru o zákonnosti postupu správnych orgánov a ich rozhodnutí. Správny súd považoval za správny právny názor žalovaného, že bolo povinnosťou správcu dane vyrubiť predmetnú sankciu sťažovateľovi, keď právnym dôvodom jej vyrubenia bolo nesplnenie jeho povinnosti zaplatiť v zákonnej lehote DPH, pričom táto povinnosť sťažovateľovi vznikla ešte pred vyhlásením konkurzu. Podľa správneho súdu žalovaný dospel k správne právnemu záveru napriek tomu, že v odôvodnení rozhodnutia tvrdil, že nedošlo k oddĺženiu sťažovateľa. Správny súd poukázal na to, že predmetná pohľadávka sťažovateľa v čase vyhlásenia konkurzu a jeho oddĺženia ešte neexistovala, a preto sa oddĺženie v konkurze na ňu nemohlo vzťahovať. Sankciu - úrok z omeškania vyrubený podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku je možné ukladať len rozhodnutím v zmysle § 63 ods. 1 daňového poriadku a pohľadávka vzniká právoplatnosťou takéhoto rozhodnutia, nie skôr. Zo žiadneho zákonného ustanovenia daňového poriadku a ani ZKR ako lex specialis, nevyplýva obmedzenie pre správcu dane týkajúce sa vyrubenia sankcie za nesplnenie daňovej povinnosti daňovníka po ukončení konkurzného konania, okrem zákonnej lehoty podľa § 156 ods. 8 daňového poriadku.

9. Pokiaľ pohľadávka žalovaného vznikla až po ukončení konkurzu na sťažovateľa a po jeho oddĺžení, správny súd dospel k záveru, že nejde o pohľadávku, ktorá mohla byť uspokojená v konkurze podľa § 166a ZKR, ani o pohľadávku, ktorá je vylúčená z uspokojenia podľa § 166b ZKR.

III.

Kasačná sťažnosť a stanoviská

10. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie v spojení s rozhodnutím správcu dane zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

11. S poukazom na § 166b ods. 1 písm. d) ZKR zdôraznil, že v danom prípade ide o vyrubenie úroku z omeškania za porušenie povinnosti za obdobie pred rozhodujúcim dňom, a preto je vyrubený úrok z omeškania nevymáhateľnou pohľadávkou. Mal za to, že vyrubenie neexistujúceho (zaniknutého)

daňového nedoplatku nie je v súlade so zákonom, lebo podľa § 166e ods. 4 ZKR na nevymáhateľnosť pohľadávky voči dlžníkovi súd prihliadne aj bez námietky dlžníka. Podľa žalobcu tiež pre pohľadávky vylúčené z uspokojenia platí podľa § 166e ods. 2 ZKR, že sa oddĺžením pohľadávky, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze alebo splátkovým kalendárom, bez ohľadu na to, či boli alebo neboli prihlásené, stávajú voči dlžníkovi nevymáhateľné v rozsahu, v ktorom ho súd zbavil dlhov. Keďže pohľadávka, na základe ktorej vznikol vyrubený úrok z omeškania, je nevymáhateľná, nevymáhateľné je nutne aj príslušenstvo takejto pohľadávky. V tejto súvislosti tiež poukázal na ustanovenia § 84 ods. 1 písm. e/ a f/ daňového poriadku vzťahujúce sa na zánik daňového nedoplatku. Namietal, že žalovaný ani správny súd citované zákonné ustanovenia nerešpektovali.

12. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne posúdil podstatnú právnu otázku v danej veci, keď sa zameriaval na okamih vzniku pohľadávky žalovaného. Sťažovateľ zdôraznil, že vzhľadom na dikciu ustanovenia § 166b ods. 1 písm. d) ZKR je táto okolnosť irelevantná, keďže podstatný je okamih porušenia povinnosti, ktoré zakladá právo uplatniť alebo uložiť sankciu. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že sťažovateľ svoju povinnosť na úhradu predmetnej daňovej povinnosti porušil ešte v roku 2014, keďže neuhradil daň vyrubenú podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2014 v ustanovenej lehote a výške. Zastával názor, že správnym súdom citované rozhodnutia najvyššieho súdu sú v danom prípade nepoužiteľné, keďže riešia skutkovo a právne úplne inú situáciu, keďže nezohľadňujú účinky § 166b ods. 1 písm. d) ZKR. V rozpore s týmto zákonným ustanovením je právny názor správneho súdu o tom, že predmetná pohľadávka v čase vyhlásenia konkurzu na žalobcu a v čase jeho oddĺženia ešte neexistovala, a preto sa oddĺženie sťažovateľa v konkurze na ňu nemohlo vzťahovať.

13. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu považoval napadnutý rozsudok správneho súdu za vecne správny.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

14. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto v zmysle § 462 ods. 2 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. októbra 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

15. Kasačný súd mal rovnako ako správny súd za preukázané, že rozhodnutím Okresného súdu Trenčín sp. zn. 38Odk/48/2018 zo dňa 26. februára 2018 zverejnenom v Obchodnom vestníku dňa 05. marca 2018 pod č. 45/2018, kedy sa predmetné uznesenie stalo aj právoplatným, bol na žalobcu vyhlásený konkurz, pričom podľa uverejneného obsahu označeného uznesenia Okresný súd Trenčín rozhodol zároveň o oddĺžení žalobcu tak, že ho zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v tomto konkurze, v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze a dlhov, ktoré sú vylúčené z uspokojenia.

16. Kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 S.s.p. odôvodňuje svoje rozhodnutie v súdnej veci poukazom na svoj rozsudok sp. zn. 4Sžfk/21/2021 z 16.12.2021 v obdobnej veci, ktorého prevzatú časť ďalej uvádza (tam ako body 23-31, tu 16-24):

17. „Spornou právnou otázkou, ktorú kasačný súd posudzoval bolo, či daňový nedoplatok na úroku z omeškania je nevymáhateľnou pohľadávkou podľa IV. časti ZKR, ak bol vyrubený po oddĺžení a vyhlásení konkurzu za porušenie povinností, ktoré nastalo pred rozhodným dňom (§ 166a ods. 1 písm. a) ZKR).

18. Vo vzťahu k nastolenej otázke kasačný súd, stotožňujúc sa s právnym názorom sťažovateľky, poukazuje na skutočnosť, že po vyhlásení konkurzu, resp. oddĺženia 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.

19. Ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR dáva jasnú odpoveď na otázku týkajúcu sa (ne)vymáhateľnosti úroku z omeškania v spojení s porušením daňovej povinnosti pred oddĺžením fyzickej osoby a vyhlásenia konkurzu. Podľa tohto sa za nevymáhateľné voči dlžníkovi po oddĺžení považujú „zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť,

ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.“

20. Kasačný súd má za nespochybniteľné, že úrok z omeškania vyrubovaný podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku má v daňovom konaní povahu verejnoprávnej peňažnej sankcie, čo vyplýva aj z jeho systematického začlenenia v V. časti Daňového poriadku s názvom „Zodpovednosť za porušenie povinností“, v ustanoveniach vymedzených rubrikou „Sankcie“. Z dôvodu tejto sankčnej a akcesorickej povahy spadá do rozsahu uvedených v § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, ktoré sa, v závislosti odo dňa porušenia povinnosti zakladajúcej právo jeho vyrubenia, stanú po oddlžení nevymáhateľné (viď rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk 29/2021 zo dňa 24. novembra 2021).

21. Na rozdiel od správneho súdu však kasačný súd pri aplikácii predmetného ustanovenia nepovažuje za podstatné, kedy samotná pohľadávka (úrok z omeškania) vzniká. Nevymáhateľnosť pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d) 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.

22. S uvedenou otázkou súvisí aj problém posúdenia povahy rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje na rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Vs 3/2020 zo dňa 27. januára 2021, ktoré zjednotilo rozhodovaciu činnosť súdov v súvislosti s otázkou, či rozhodnutie 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).

23. Hoci veľký senát posudzoval problematiku úrokov z omeškania v súvislosti s reštrukturalizáciou, jeho úvahy sú do značnej miery aplikovateľné aj pre oddlženie 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 Sžfk 46/2021 zo dňa 30. júna 2021, sp. zn. 5 Sžfk 3/2021 zo dňa 30. júna 2021 a iné).

24. 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 sťažovateľky aplikovať § 166b ods. 1 písm. d) ZKR z dôvodov, ktoré už boli kasačným súdom spochybnené vyššie, vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci.

25. 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 oddlżenia 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 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.“

26. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd porušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., kasačná sťažnosť teda je dôvodná a preto kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil v súlade s ust. § 462 ods. 2 S.s.p. tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

27. Podľa § 462 ods. 2 S.s.p. ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom, a krajský súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

28. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 S.s.p. tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom. V zmysle § 175 ods. 2 S.s.p. o výške náhrady trov konania bude rozhodnuté samostatným uznesením krajského súdu.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku **n i e j e** prípustný opravný prostriedok.