

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 11S/139/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200565  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 06. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Darina Vargová  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4019200565.6

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Vargovej a členov senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a Mgr. Mareka Janigloša, v právnej veci žalobcu: A. B., nar. XX. XX. XXXX, C. XXX/XX, D., zastúpeného JUDr. Máriou Konrádovou, advokátkou, Farská 8, Nitra, IČO: 31 140 483, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 31. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102178439/2019 zo dňa 17. 09. 2019, takto

### rozhodol:

Súd zrušuje rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102178439/2019 zo dňa 17. 09. 2019 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101496866/2019 zo dňa 18. 06. 2019 a vec vráca Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.  
Žalobcoví priznáva proti žalovanému právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) dodatočným platobným výmerom na daň z pridanej hodnoty č. 9400403/5/3679308/2012 zo dňa 10. 12. 2012 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťroku 2008 v sume 24.447,95 eur, proti ktorému podal žalobca odvolanie zo dňa 22. 01. 2013. Žalovaný o podanom odvolaní rozhodol tak, že rozhodnutím č. 1100304/1/159806/2013 zo dňa 08. 04. 2013 zrušil vyššie označené rozhodnutie správcu dane zo dňa 10. 12. 2012 a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

2. Správca dane v ďalšom konaní vyzval žalobcu na predloženie dokladov, a to výzvou zo dňa 22. 05. 2013, pričom o predložení dokladov žalobcom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 09. 07. 2013.

3. Následne dňa 25. 09. 2013 bola spísaná ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo oboznámenie žalobcu so zisteniami na základe predložených dokladov za zdaňovacie obdobie 1. štvrťroku 2008, vrátenie predložených dokladov a vyjadrenie žalobcu k zisteným skutočnostiam.

4. Správca dane vo veci opätovne rozhodol rozhodnutím č. 9401402/5/4502378/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 tak, že podľa ust. § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z. z.) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťroku 2008 v sume 24.889,99 eur. Aj proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 11. 11. 2013, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100304/1/67845/2014 zo dňa 05. 02. 2014 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5. Následne rozhodnutím č. 101496866/2019 zo dňa 18. 06. 2019 správca dane podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 14.933,90 eur za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeneho rozhodnutím č. 9401402/5/4502378/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 z dôvodov uvedených v tomto rozhodnutí.

Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 09. 07. 2019, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím č. 102178439/2019 zo dňa 17. 09. 2019. Predmetné rozhodnutie nadobudlo podľa vyznačenia právoplatnosť dňa 23. 09. 2019.

6. Súčasťou administratívneho spisu je aj uznesenie Okresného súdu Nitra pod sp. zn. 30OdK/34/2018 zo dňa 13. 08. 2018, zverejnené v Obchodnom vestníku 160/2018 dňa 20. 08. 2018, ktorým bol vyhlásený konkurz na majetok žalobcu, ktorý bol zároveň oddĺžený tak, že ako dlžník bol zbavený všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze (V. výrok uvedeného uznesenia zo dňa 13. 08. 2018).

V Obchodnom vestníku 052/2019 bolo dňa 14. 03. 2019 zverejnené oznámenie o zrušení konkurzu vyhláseného na majetok dlžníka (žalobcu) z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu. Oznámením v Obchodnom vestníku sa konkurz zrušil a zrušením konkurzu zanikla funkcia správcu a zástupcu veriteľov. Zanikli tiež účinky podľa ust. § 167b ods. 1, § 167c ods. 2 a 3 a § 167d zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 7/2005 Z. z. alebo len „ZKR“). Platnosť a účinnosť úkonov vykonávaných počas konkurzu tým nie je dotknutá.

## II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

7. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 102178439/2019 zo dňa 17. 09. 2019 žalovaný podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z. z.) potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a/ tohto zákona vyrubení úrok z omeškania v sume 14.933,90 eur za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeneho rozhodnutím č. 9401402/5/4502378/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

8. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný okrem iného uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrtroku 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9400403/5/3480437/2012 zo dňa 23. 11. 2012. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane v rámci vyrubovacieho konania rozhodnutie č. 9401402/5/4502378/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 (druhé v poradí) o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume 24.889,99 eur za zdaňovacie obdobie 1. štvrtroku 2008. Uvedené rozhodnutie bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného č. 1100304/1/67845/2014 zo dňa 05. 02. 2014 (ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 27. 02. 2014) a žalobca bol povinný zaplatiť vyrubení rozdiel dane do 15 dní odo dňa právoplatnosti dodatočného platobného výmeru. t. j. do 14. 03. 2014.

Vzhľadom na to, že žalobca nezaplatil vyrubení rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrtroku 2008 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, správca dane mu rozhodnutím zo dňa 18. 06. 2019 vyrubil v rámci vyrubovacieho konania podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z. úrok z omeškania v sume 14.933,90 eur.

Z administratívneho spisu pritom vyplýva, že uznesením Okresného súdu v Nitre pod sp. zn. 30OdK/34/2018 zo dňa 13. 08. 2018 (zverejnené v Obchodnom vestníku č. 160/2018 dňa 20. 08. 2018) rozhodol súd o vyhlásení konkurzu na majetok dlžníka a oddĺžil dlžníka tak, že ho zbavil všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze. Na základe Oznámenia o zrušení konkurzu zverejnenom v Obchodnom vestníku č. 052/2018 dňa 14. 03. 2019, bol konkurz na majetok dlžníka zrušený z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu. Oznámením v Obchodnom vestníku sa konkurz zrušuje. Zrušením konkurzu zaniká funkcia správcu a zástupcu veriteľov.

9. Predmetom odvolacieho konania proti rozhodnutiu o úroku z omeškania tak bolo skúmanie splnenia zákonom ustanovených podmienok pre vyrubenie sankcie - úroku z omeškania v rámci vyrubovacieho konania (nie skúmanie jeho vymáhateľnosti v rámci exekučného konania).

Predmetom oddĺženia pre správcu 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. Daňové nedoplatky, ktoré vznikli do rozhodujúceho dňa sú predmetom prihlasovania do konkurzu v ustanovenej prihlasovacej lehote.

Na účely konkurzu a reštrukturalizácie podľa druhej a tretej časti zákona č. 7/2005 Z. z., ako aj na účely oddĺženia podľa štvrtej časti tohto zákona sa v zmysle ust. § 2 zákona č. 563/2009 Z. z. úrok, úrok z omeškania a pokuta považujú za daň (istinu). Správcom dane vyrubený úrok, úrok z omeškania alebo uložená pokuta nie sú na účely zákona č. 7/2005 Z. z. príslušenstvom pohľadávky, mimozmluvnou sankciou alebo verejnoprávnou peňažnou sankciou, ale istinou (pohľadávkou).

Správca dane vyrubil úrok z omeškania rozhodnutím zo dňa 18. 06. 2019 (v zákonom stanovenej lehote v zmysle ust. § 156 ods. 8 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z.), t. j. po zrušení konkurzu a oddĺžení dlžníka, a teda podľa názoru žalovaného ide o daňový nedoplatok, ktorý vznikol po rozhodujúcom dni a nie je oddĺžením formou konkurzu dotknutý. V danom prípade sa nejednalo o pohľadávku správcu dane na účely konkurzu, ktorá vznikla do rozhodujúceho dňa. Za pohľadávky na účely konkurzu sa považujú daňové nedoplatky, t. j. dlžné sumy po lehote splatnosti. Z uvedeného dôvodu považoval žalovaný námietku žalobcu o tom, že správca dane bol povinný prihlásiť pohľadávku z titulu úroku z omeškania do konkurzu spolu s ostatnými pohľadávkami v kontexte uvedených skutočností za právne irelevantnú. K námietke, že správca dane sa nevyjadril k podaniu žalobcu zo dňa 06. 03. 2019, označenému ako „Oznámenie“, žalovaný uviedol, že žalobca si v tomto podaní neuplatňoval žiadne práva, preto správca dane predmetné podanie žalobcu vyhodnotil podľa jeho obsahu ako oznámenie a nie ako odvolanie proti rozhodnutiu o úroku z omeškania.

10. K ďalším námietkam, ktoré sa týkali nevymáhateľnosti pohľadávok žalovaný uviedol, že ich považuje za právne irelevantné. V predmetnej veci prebieha vyrubenie sankcie vo vyrubovacom konaní (a nie vymáhacie, exekučné konanie, v ktorom by správca dane z úradnej moci vymáhal daňový nedoplatok). Preto aj žalovaný ako odvolací orgán skúmal splnenie zákonných podmienok pre vyrubenie úroku z omeškania, ktorý správca dane vyrubil žalobcovi po zrušení konkurzu v zákonom ustanovenej prekluzívnej lehote. Je na správcovi dane, kedy v rámci ustanovenej zákonnej lehoty pristúpi k vyrubeniu úroku, a to aj vzhľadom na to, že rozhodnutia sú do centrálnej zásoby práce príslušnému správcovi generované systémom ISFS. V zmysle ust. § 156 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. je vyrubenie úroku z omeškania obligatórne a správca dane nemal žiadny právny dôvod (k vyrubeniu úroku z omeškania došlo po zrušení konkurzu a oddĺžení dlžníka), aby úrok z omeškania v sume 14.933,90 eur nevyrubil. Právnym podkladom vyrubenia úroku z omeškania bolo ukončené vyrubovacie konanie, výsledkom ktorého bolo právoplatné rozhodnutie správcu dane o vyrubenom rozdieli dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťroku 2008 v sume 24.889,99 eur, na základe ktorého bol žalobca povinný túto sumu zaplatiť do 15 dní odo dňa nadobudnutia jeho právoplatnosti, t. j. do 14. 03. 2014. Vzhľadom na to, že žalobca nezaplatil vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, pristúpil správca dane k vyrubeniu úroku z omeškania podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z..

V závere svojho rozhodnutia žalovaný konštatoval, že skutočnosti uvedené žalobcom v odvolaní nezakladajú dôvod na nevyrubenie úroku v zmysle ust. § 156 zákona č. 563/2009 Z. z. a nie sú ani dôvodom, ktorý by preukazoval nesprávnosť výpočtu úroku z omeškania a nezákonnosť rozhodnutia správcu dane. Taktiež poukázal na princíp obligatórnosti pri ukladaní sankcie, a na to, že zo strany správcu dane nebola porušená ani zásada proporcionality, z čoho vyplýva, že úrok z omeškania v sume 14.933,90 eur bol vyrubený v súlade s ust. § 156 zákona č. 563/2009 Z. z..

### III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

11. Žalobca sa žalobou zo dňa 31. 10. 2019, doručenou tunajšiemu súdu dňa 05. 11. 2019, domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutí žalovaného zo dňa 17. 09. 2019 pod č. 102178439/2019, č. 102182441/2019, č. 102178753/2019 a č. 102180795/2019. Uviedol, že

- rozhodnutím č. 102178439/2019 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101496866/2019 zo dňa 18. 06. 2019, ktorým správca dane podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 14.933,90 eur za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeného rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 9401402/5/4502378/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, za zdaňovacie obdobie 1. štvrťroku 2008,

- rozhodnutím č. 102182441/2019 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101527079/2019 zo dňa 21. 06. 2019, ktorým správca dane podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 14.260,50 eur za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeného rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 9401402/5/4502997/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, za zdaňovacie obdobie 2. štvrťroku 2008,

- rozhodnutím č. 102178753/2019 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101527305/2019 zo dňa 21. 06. 2019, ktorým správca dane podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 24.566,60 eur za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeného rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 9401402/5/4503475/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, za zdaňovacie obdobie 3. štvrťroku 2008 - a rozhodnutím č. 102180795/2019 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101527640/2019 zo dňa 21. 06. 2019, ktorým správca dane podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 24.950,30 eur za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeného rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 9401402/5/4503475/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, za zdaňovacie obdobie 4. štvrťroku 2008.

12. Vyššie označené rozhodnutia správcu dane o vyrubení úroku z omeškania ako i rozhodnutia žalovaného považoval žalobca za nezákonné z dôvodu, že boli vydané v rozpore s ust. § 166a ods. 1 písm. a/, § 166b ods. 1 písm. b/, § 166c, § 166e ods. 1, 2, 4 zákona č. 7/2005 Z. z..

Vzhľadom na znenie ust. § 2 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z. z. žalobcovi nie je zrejmé, z čoho vychádza tvrdenie žalovaného v časti jeho rozhodnutia (citovanej v IV. časti, bod 2. žaloby), keď v ďalšej časti rozhodnutia (taktiež citovanej v žalobe) jednoznačne potvrdil, že ide o sankciu za porušenie povinnosti, ku ktorej došlo pred rozhodujúcim dňom, z čoho jednoznačne vyplývalo, že ide o nevymáhateľnú pohľadávku v zmysle ust. § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z. z.. Zo žiadneho ustanovenia zákona č. 5/2004 Z. z. nevyplýva skutočnosť tvrdená žalovaným, že ust. § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z. z. sa nevzťahuje na daňové konanie. Naopak, podľa piatej časti zákona č. 563/2009 Z. z., ktorá rieši zodpovednosť za porušenie povinnosti, v časti Sankcie je upravený úrok a omeškanie (§ 156), na ktorý sa žalovaný vo svojich rozhodnutiach odvoláva. Z toho jednoznačne vyplýva, že úrok z omeškania, ktorý je predmetom vyššie uvedených rozhodnutí je sankciou.

Za nezákonné považoval i ďalšie tvrdenie žalovaného (citované v žalobe), a to z dôvodu, že:

a/ ust. § 166b ods. 1 písm. d/ neuvádza, že sa nevzťahuje na daňovú povinnosť, z čoho jednoznačne vyplýva, že sa vzťahuje na všetky sankcie aj daňové,

b/ žiaden úrok z omeškania nevznikne bez predchádzajúceho porušenia povinnosti – a to ani v daňovom konaní, a pokiaľ zákon č. 5/2004 Z. z. jednoznačne tvrdí, že „za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa považujú zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu bola porušená pred rozhodujúcim dňom“, tak žalovanému neprináleží vykladať si toto ustanovenie tak, ako to robí vyššie. Neospravedlňuje ho ani skutočnosť, že lehota na vyrubenie sankcie ešte neuplynula. Žalovanému nič nebránilo, ba dokonca mu to zákon aj umožňuje vyrubiť úrok z omeškania skôr (resp. priebežne), čo neurobil,

c/ nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že postupoval v súlade s ust. § 156 ods. 8, pretože zákon č. 5/2004 Z. z. je zákonom lex specialis a pokiaľ v zmysle tohto zákona je sankcia voči dlžníkovi nevymáhateľná, nemožno takýto úrok po oddĺžení už vôbec vyrubiť.

Ďalej žalobca poukázal na ust. § 166 ods. 1, § 166e ods. 1, 2, 4 zákona č. 5/2004 Z. z. a na uznesenie Okresného súdu Nitra, sp. zn.: 30OdK/34/2018-38 zo dňa 13. augusta 2018, ktorým bol oddĺžený. Bol toho názoru, že žalovaný je povinný naňho hľadiť, akoby naňho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky. Z tohto dôvodu nebolo možné, aby žalovaný po oddĺžení žalobcu vydával rozhodnutia, ktoré sú sankciou k pohľadávke, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom (a ktorú si správca dane prihlásil do konkurzu) a ktoré sú zároveň samostatným exekučným titulom a následne tieto vymáhal v exekučnom konaní ako už voči nemu postupuje v konaní v obdobnom prípade (napr. daňové exekučné konanie číslo: 110000400313).

Pokiaľ by aj vznikol nejaký nesúlad medzi ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z. a zákona č. 7/2005 Z. z., toto nemôže byť na škodu žalobcu. Žalobca sa po oddĺžení žiadneho porušenia povinnosti nedopustil a je evidentné z rozhodnutia žalovaného, že aj úroky z omeškania bolo možné vyrubiť iba za obdobie, ktoré jednoznačne uplynulo pred podaním návrhu na konkurz žalobcom, t. j. pred rozhodným dňom.

13. V V. časti žaloby žalobca uviedol, že žalovaný ho svojimi rozhodnutiami a procesným postupom ukrátil na jeho právach, nakoľko žiada uhradiť úroky z omeškania, ktoré sú v zmysle ust. § 166b voči nemu nevymáhateľné, nakoľko bol oddĺžený.

Nezákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného žalobcu vidí v hmotno-právnej rovine ako aj v procesno-právnej rovine a je tiež presvedčený, že tieto sú nezákonnými rozhodnutiami z dôvodu, že vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné, vzhľadom na to, že sa v nich žalovaný nevysporiadal s námietkou žalobcu nesporne zásadného významu.

14. Vzhľadom na všetky uvedené skutočnosti žalobca navrhol, aby súd preskúmal zákonnosť vyššie označených rozhodnutí žalovaného, ako aj správcu dane, tieto rozhodnutia zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

15. Uznesením č.k. 11S/139/2019-71 zo dňa 04. 12. 2019 súd vylúčil žalobu zo dňa 31. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102182441/2019 zo dňa 17. 09. 2019, žalobu zo dňa 31. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102178753/2019 zo dňa 17. 09. 2019 a žalobu zo dňa 31. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102180795/2019 zo dňa 17. 09. 2019 na samostatné konanie.

Predmetom tohto konania, t. j. konania vedeného pod sp. zn. 11S/139/2019 tak ostala žaloba zo dňa 31. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102178439/2019 zo dňa 17. 09. 2019, ktorým žalovaný na základe odvolania žalobcu potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101496866/2019 zo dňa 18. 06. 2019, ktorým bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania v sume 14.933,90 eur za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeneho rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 9401402/5/4502378/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

#### IV. Vyjadrenie žalovaného

16. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 25. 10. 2021 k žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 102178439/2019 zo dňa 17. 09. 2019 uviedol, že trvá na dôvodoch tohto svojho rozhodnutia a poukázal na listinné dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Žalobca v žalobe uviedol námietky, ktoré boli i predmetom jeho odvolania a žalovaný sa s nimi vysporiadal vo svojom rozhodnutí.

Následne žalovaný zopakoval skutočnosti vyplývajúce z administratívneho spisu a vo vyjadrení sa pridrižoval odôvodnenia svojho rozhodnutia, ktoré v podstatnej časti citoval. S poukazom na túto skutočnosť správny súd obsah vyjadrenia žalovaného zo dňa 25. 10. 2021 v tejto časti svojho rozsudku neuvádza a v plnom rozsahu poukazuje na dôvody rozhodnutia žalovaného zo dňa 17. 09. 2019, ktorých podstatná časť je zhrnutá v II. časti tohto rozsudku (7. až 10. bod tohto rozsudku).

V závere vyjadrenia žalovaný konštatoval, že správca dane napadnutým rozhodnutím vyrubil úrok z omeškania v súlade s ust. § 156 zákona č. 563/2009 Z. z. a v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 7/2005 Z. z., ktoré citoval. Vyrubení úroku z omeškania nedošlo k porušeniu hmotnoprávných predpisov, ani k porušeniu procesného zákona a žalobca nebol ukrátený na svojich právach. Navrhol, aby súd podanú žalobu ako bezdôvodne podanú zamietol.

#### V. Ďalší priebeh súdneho konania

17. Žalobca vo vyjadrení zo dňa 18. 01. 2022 (vyjadrenie k vyjadreniu žalovaného) uviedol, že žalovaný po podaní žaloby spolu so žiadosťou o odklad platenia dane pristúpil k vymáhaniu úrokov z omeškania, preto podal žalobca podnet na prokuratúru na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového úradu Nitra č. 101999944/2020 zo dňa 17. 12. 2020 o nevyhovení jeho námietkam proti výzve č. 101841759/2020 zo dňa 26. 11. 2020 na zaplatenie daňového nedoplatku.

Na základe tohto podnetu Krajská prokuratúra v Nitre podala protest prokurátora, v ktorom navrhla, aby protestom napadnuté rozhodnutie bolo zrušené, pričom časť dôvodov protestu žalobca citoval vo svojom vyjadrení zo dňa 18. 01. 2022.

Žalovaný tomuto protestu vyhovel a rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101999944/2020 zo dňa 17. 12. 2020 zrušil z dôvodov, ktoré uviedol vo svojom rozhodnutí a časť ktorých žalobca opätovne citoval vo svojom vyjadrení. Z uvedených dôvodov žalobca očakával, že žalovaný zruší aj všetky rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania, t. j. aj rozhodnutie č. 102178439/2019 zo dňa 17. 09. 2019, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101496866/2019 zo dňa 18. 06. 2019 za zdaňovacie obdobie 1. štvrtroku 2008 ako nezákonné. Z nepochopiteľných dôvodov žalovaný svoje rozhodnutia nezrušil, ale doručil súdu vyjadrenie, kde zotrváva na pôvodných tvrdeniach. Týmto absolútne popiera svoje vlastné rozhodnutie zo dňa 02. 07. 2021, protest prokurátora aj rozsudok NS SR vo veľkom senáte správneho kolégia sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27. 01. 2021. Žalovaný sám konštatoval, že úroky boli vyrubené nezákonne, napriek tomu vydané rozhodnutia nezrušil a žalobcu stále eviduje ako dlžníka. Žalobca je presvedčený, že postupom žalovaného dochádza k zásahu do princípu právnej istoty a tento postup je v rozpore so zásadou legitímnych očakávaní, ktoré sa uplatňujú nielen v právnom poriadku SR, ale aj v práve EÚ. Žalobca opätovne navrhol, aby súd žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil.

18. Súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní, konanom dňa 28. 06. 2022 v prítomnosti právnej zástupkyne žalobcu a v neprítomnosti žalobcu a žalovaného podľa ust. § 114 SSP.

Právna zástupkyňa žalobcu sa pridržiavala písomných podaní a poukázala najmä na obsah vyjadrenia žalobcu zo dňa 18. 01. 2022, na rozsudok NS SR vo veľkom senáte správneho kolégia pod sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27. 01. 2021, na protest prokurátora zo dňa 01. 06. 2021, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 318284/2021 zo dňa 02. 07. 2021, ktorým bolo protestu prokurátora vyhovené.

#### VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

19. Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, ďalej aj SSP) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 102178439/2019 zo dňa 17. 09. 2019, ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že toto rozhodnutie, ako i rozhodnutie správcu dane zo dňa 18. 06. 2019 (žalobca sa v petite žaloby domáhal i zrušenia tohto rozhodnutia v súlade s ust. § 191 ods. 3 písm. a/ SSP) je potrebné zrušiť podľa ust. 191 ods. 1 písm. c/ SSP a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, a to z dôvodu, že obe žalobou napadnuté rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci.

20. Podľa § 166a ods. 1, 2 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2018, teda i v čase oddĺženia žalobcu, 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"),

b/ budúca pohľadávka ručiteľa, spoludlžníka alebo inej osoby, ktorej vznikne pohľadávka voči dlžníkovi, ak bude za neho plniť záväzok, ktorý vznikol pred rozhodujúcim dňom,

c/ pohľadávka, ktorá vznikne v súvislosti s vypovedaním zmluvy alebo odstúpením od zmluvy (§ 167d), ak ide o zmluvu uzatvorenú pred vyhlásením konkurzu.

Pohľadávky podľa odseku 1 sa v konkurze uplatňujú prihláškou.

Podľa § 166b ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa považuje

a/ príslušenstvo pohľadávky, ktoré presahuje 5% istiny pohľadávky za každý kalendárny rok existencie pohľadávky, na ktoré vznikol nárok pred rozhodujúcim dňom; za obdobie kratšie ako kalendárny rok zostáva vymáhateľná alikvotná časť príslušenstva,

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,

c/ pohľadávka zo zmenky, ak bola podpísaná dlžníkom pred rozhodujúcim dňom,

d/ 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,

e/ peňažné pohľadávky, ktoré patria alebo patrili osobe spriaznenej s dlžníkom a vznikli pred rozhodujúcim dňom,

f/ trovy účastníkov konania, ktoré im vznikli v súvislosti s účasťou v konkurznom konaní alebo v konaní o určení splátkového kalendára.

Nevymáhateľnosť podľa odseku 1 sa nevzťahuje na oddĺžením nedotknuté pohľadávky.

Podľa § 166c ods. 1, 2, 3 vyššie citovaného zákona, oddĺžením sú nedotknuté tieto pohľadávky

a/ pohľadávka veriteľa - fyzickej osoby, ktorú nenadobudol postúpením, prevodom alebo prechodom s výnimkou dedenia, ak takáto pohľadávka nebola prihlásená v konkurze z dôvodu, že veriteľ nebol správcom písomne upovedomený, že bol vyhlásený konkurz; ustanovenie § 166b ods. 1 písm. a) a b) tým nie je dotknuté,

b/ pohľadávka z právnej pomoci poskytnutej dlžníkovi Centrom právnej pomoci v súvislosti s konaním o oddĺžení,

c/ zabezpečená pohľadávka v rozsahu, v ktorom je krytá hodnotou predmetu zabezpečovacieho práva; ustanovenie § 166b ods. 1 písm. a) a b) tým nie je dotknuté,

d/ pohľadávka zo zodpovednosti za škodu spôsobenú na zdraví alebo spôsobenú úmyselným konaním vrátane príslušenstva takejto pohľadávky,

e/ pohľadávka dieťaťa na výživné vrátane príslušenstva takejto pohľadávky,

f/ pracovnoprávne nároky voči dlžníkovi,

g/ peňažný trest podľa Trestného zákona,  
h/ nepeňažná pohľadávka.

Ak sa zabezpečená pohľadávka v konkurze neprihlási, zabezpečený veriteľ je oprávnený domáhať sa uspokojenia zabezpečenej pohľadávky iba z predmetu zabezpečovacieho práva, ibaže bolo oddĺženie zrušené pre nepoctivý zámer dlžníka.

Oddĺžením nedotknuté pohľadávky možno v konkurze uplatniť prihláškou.

Podľa § 166e ods. 1, 2, 3, 4, o oddĺžení rozhodne súd v uznesení o vyhlásení konkurzu alebo v uznesení o určení splátkového kalendára tak, že dlžníka 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.

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 dlžníkovi nevymáhateľné v rozsahu, v ktorom ho súd zbavil dlhov.

Pohľadávka, ktorá sa v dôsledku oddĺženia stala voči dlžníkovi nevymáhateľná, je aj naďalej vymáhateľná voči ručiteľovi alebo inej osobe, ktorá pohľadávku voči dlžníkovi zabezpečuje.

Na nevymáhateľnosť pohľadávky voči dlžníkovi súd prihliadne aj bez námietky dlžníka. Orgán verejnej moci je povinný hľadať na dlžníka vo vzťahu k pohľadávke, ktorá sa stala nevymáhateľná (§ 166b), ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky.

21. Podľa § 167v ods. 1, 2, 3, 4, 5 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2019, teda i v čase zrušenia konkurzu, správca bez zbytočného odkladu, po splnení rozvrhu výťažku alebo po tom, čo zistí, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu, oznámi v Obchodnom vestníku, že konkurz sa končí. Takéto oznámenie však správca neuskutoční skôr, ako uplynie základná prihlasovacia lehota, a ak niektorý z veriteľov uhradil zálohu na trovy šetrení podľa § 166i ods. 2, nie skôr, ako takéto šetrenia uskutočnil. Oznámením v Obchodnom vestníku sa konkurz zrušuje.

Správca bez zbytočného odkladu oznámi v Obchodnom vestníku, že konkurz sa končí aj vtedy, ak zistí, že sa do 90 dní od vyhlásenia konkurzu neprihlásil žiadny veriteľ alebo postavenie všetkých veriteľov ako účastníkov konania zaniklo. Oznámením v Obchodnom vestníku sa konkurz zrušuje.

Konkurz sa zrušuje tiež uznesením, ktorým súd zastaví konanie z dôvodu, že tu nie sú predpoklady pre vedenie konkurzu. V uznesení rozhodne aj o zrušení oddĺženia. Premičacia lehota pri pohľadávkach, ktoré mohli byť uplatnené v konkurze prihláškou, neuplynie skôr, ako tri roky od zastavenia konania. Voči tomuto rozhodnutiu je dlžník oprávnený podať odvolanie.

Zrušením konkurzu zaniká funkcia správcu a zástupcu veriteľov. Zanikajú tiež účinky podľa § 167b ods. 1, § 167c ods. 2 a 3 a § 167d. Platnosť a účinnosť úkonov vykonávaných počas konkurzu tým nie je dotknutá. Ak má správca majetok alebo dokumentáciu patriacu dlžníkovi, po zrušení konkurzu ich bez zbytočného odkladu vráti dlžníkovi, prípadne niektorému z dedičov dlžníka.

Ak bol konkurz zrušený, súd zastaví konanie o určenie popretej pohľadávky.

22. Podľa § 2 písm. b/, e/, f/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom do 30. 11. 2019, teda i v čase rozhodovania daňových orgánov, na účely tohto zákona sa rozumie

b/ daňou daň podľa osobitných predpisov 1) vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, 2) miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu 3) a miestny poplatok za rozvoj podľa osobitného predpisu, 3a)

e/ daňovou pohľadávkou pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak,

f/ daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane,

Podľa § 63 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu 2) možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1) neustanovuje inak.

Podľa § 68 ods. 4 písm. a/ vyššie citovaného zákona, daň je vyrubená

a/ rozhodnutím správcu dane,

Podľa § 84 ods. 1 písm. f/ vyššie citovaného zákona, daňový nedoplatok zanikne dňom

f/ zverejnenia uznesenia súdu v Obchodnom vestníku o oddžení dlžníka, ktorým je fyzická osoba, a to v rozsahu neuspokojených prihlásených pohľadávok a neuspokojených pohľadávok proti podstate, ktoré zostali po zrušení konkurzu a ktoré neboli uspokojené ani počas skúšobného obdobia,

Podľa § 156 ods. 1 písm. a/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, úrok z omeškania správca dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správca dane  
a/ daň alebo rozdiel dane,

Správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy podľa odseku 1. Pri výpočte úroku sa použije štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň vzniku daňového nedoplatku alebo v deň nasledujúci po dni, v ktorom mal byť preddavok na daň zaplatený alebo odvedený, alebo splátka dane zaplatená. Pri vyrubení úroku z omeškania podľa odseku 9 sa použije základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia úplnej žiadosti členského štátu o vymáhanie pohľadávky. Ak štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 15%, pri výpočte úroku z omeškania sa použije ročná úroková sadzba 15%. Správca dane vyrubí úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa § 55 alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania; pri podaní dodatočného daňového priznania správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy do dňa podania dodatočného daňového priznania. Úrok z omeškania z nezaplatenej dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

23. Podľa § 158 ods. 1, 3, 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom v čase vyhlásenia konkurzu na žalobcu, daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku.

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.

Po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu. 48)

Podľa § 159 vyššie citovaného zákona, v čase od vyhlásenia konkurzu do zrušenia konkurzu pri správe daní za daňový subjekt koná správca v konkurznom konaní, okrem oddženia podľa osobitného predpisu. 93a) V čase od vyhlásenia konkurzu do zrušenia konkurzu sa na správcu v konkurznom konaní vzťahujú ustanovenia tohto zákona a osobitných predpisov, 1)ktoré upravujú práva a povinnosti daňového subjektu. Daňové priznania, daňové doklady a iné písomnosti, ktoré majú význam pre určenie práv a povinností daňového subjektu alebo iných osôb podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, 1)vyhotovené správcom v konkurznom konaní namiesto daňového subjektu sa považujú za doklady vyhotovené daňovým subjektom, okrem oddženia podľa osobitného predpisu. 93a)

---

1) Zákon č. 373/2012 Z. z. o núdzových zásobách ropy a ropných výrobkov a o riešení stavu ropnej núdze a o doplnení zákona č. 309/2009 Z. z. o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 253/2015 Z. z.

Zákon č. 447/2015 Z. z. o miestnom poplatku za rozvoj a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

2) Napríklad zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

3) § 77 až 83 zákona č. 582/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

3a) Zákon č. 447/2015 Z. z.

48) Zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

24. Správny súd v predmetnej veci vychádzal z nespornej skutočnosti, ktorá vyplývala z predloženého administratívneho spisu, a to, že uznesením Okresného súdu Nitra pod sp. zn. 30OdK/34/2018 zo dňa 13. 08. 2018, ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku 160/2018 vydanom dňa 20. 08. 2018, bol na majetok žalobcu ako dlžníka (na základe jeho návrhu) vyhlásený konkurz, pričom podľa uverejneného obsahu označeného uznesenia (jeho V. výrok) Okresný súd Nitra rozhodol zároveň týmto uznesením o oddĺžení žalobcu tak, že ho ako dlžníka zbavil všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze. Zverejnením uznesenia o vyhlásení konkurzu v Obchodnom vestníku sa konkurz považoval za vyhlásený. Za deň zverejnenia uznesenia sa považoval deň nasledujúci po dni zverejnenia (20. 08. 2018) uznesenia v Obchodnom vestníku.

Ďalej bolo nesporné, že v Obchodnom vestníku 052/2019 vydanom dňa 14. 03. 2019 bol uverejnený oznam zo dňa 11. 03. 2019 o zrušení konkurzu na majetok žalobcu z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu. Oznámením v Obchodnom vestníku sa konkurz zrušil a jeho zrušením zanikla funkcia správcu a zástupcu veriteľov. Zanikli tiež účinky podľa ust. § 167b ods. 1, § 167c ods. 2, 3 a § 167d zákona č. 7/2005 Z. z. s tým, že platnosť a účinnosť úkonov vykonávaných počas konkurzu tým nie je dotknutá.

Taktiež bolo nesporné a vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane zo dňa 18. 06. 2019, že správca dane pri vyrubení úroku z omeškania v sume 14.933,90 eur uviedol ako deň splatnosti dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťroku 2008 dátum 14. 03. 2014 a úrok z omeškania vypočítal ku dňu 14. 03. 2018, t. j. za 1461 dní omeškania. Je teda nepochybné, že správca dane úrok z omeškania za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty (vyrubeneho rozhodnutím č. 9401402/5/4502378/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013) v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške vyrubil po zrušení konkurzu na majetok žalobcu (oznámením v Obchodnom vestníku 052/2019 vydanom dňa 14. 03. 2019), ale za obdobie pred vyhlásením konkurzu na majetok žalobcu ako dlžníka.

Vzhľadom na tieto skutočnosti a obsah administratívneho spisu, uvedený v I. časti odôvodnenia tohto rozsudku, bol správny súd toho názoru, že zásadnou otázkou, ktorú bolo potrebné posúdiť, bol okamih vzniku pohľadávky správcu dane vyrubenej napadnutým rozhodnutím zo dňa 18. 06. 2019 (ktoré žalovaný potvrdil žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 17. 09. 2019) podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z. z. ako úroku z omeškania v sume 14.933,90 eur za konkrétne obdobie (splatnosť dane dňa 14. 03. 2014 a daň vypočítaná ku dňu 14. 03. 2018, t. j. 1461 dní) za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeneho rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 9401402/5/4502378/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Týmto rozhodnutím, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 27. 02. 2014, bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťroku 2008 v sume 24.889,99 eur na základe daňovej kontroly.

25. V súvislosti so vznikom pohľadávky na úroku z omeškania správny súd poukazuje na podstatný obsah odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní pod sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27. 01. 2021, v ktorom vyslovil okrem iného tento právny názor:

„35. Veľký senát kasačného súdu vychádzal pri posúdení veci z účelu reštrukturalizácie, ktorým je predovšetkým usporiadanie majetkových pomerov dlžníka v úpadku vo forme postupného (aspoň čiastočného) uspokojenia veriteľov v súlade s reštrukturalizačným plánom, s primárnym cieľom zachovania dlžníka a jeho podnikateľskej činnosti. Za týmto účelom sa v prísne formalizovanom a transparentnom procese upravenom zákonom o konkurze a reštrukturalizácii zisťuje majetok dlžníka, jeho záväzky a tiež spôsobilosť opätovného začlenenia dlžníka do trhového prostredia a pokračovania jeho podnikania, pri čo najvyššej miere splatenia minulých záväzkov (a priebežného uspokojovania nových). Rozsah a výška záväzkov dlžníka voči veriteľom sa stabilizuje vo forme prihlásenia pohľadávok zo strany veriteľov v stanovenej lehote s tým, že včas neprihlásené pohľadávky, ktoré sa skutkovo viažu k obdobiu pred povolením reštrukturalizácie, sa stanú voči dlžníkovi nevymáhateľnými. To znamená, že na pohľadávky existujúce v čase vyhlásenia reštrukturalizácie, ktoré neboli v určenej lehote prihlásené v reštrukturalizačnom konaní, sa v procese reštrukturalizácie a ani v ďalšej budúcnosti podnikateľského subjektu neprihliada. Je teda vylúčené, aby po ukončení reštrukturalizácie dlžníka zaťažovali záväzky majúce pôvod v období pred vyhlásenia reštrukturalizácie, pretože tie boli bez výnimky transformované do reštrukturalizačného plánu a nahradili dovtedy existujúce záväzky.

36. Veľký senát kasačného súdu sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu (vyjadreným v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/23/2018 zo dňa 21.1.2020, bod 39), že v reštrukturalizačnom konaní sa rozdeľujú záväzky dlžníka voči veriteľom na predreštrukturalizačné (§ 120 ods. 1 ZKR) a reštrukturalizačné, resp. prednostné (§ 120 ods. 2 ZKR), pričom za predreštrukturalizačné sa považujú tie, ktoré vznikli v čase pred povolením reštrukturalizácie. Na tieto pohľadávky sa viaže povinnosť ich prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní, inak ich vymáhateľnosť voči dlžníkovi (za predpokladu splnenia ďalších zákonných podmienok) zaniká. Rozhodujúcim dňom, ktorý rozdeľuje pohľadávky voči dlžníkovi na uvedené dve skupiny, je teda dátum vyhlásenia reštrukturalizácie.

37. Veľký senát sa prikláňa k názoru senátu 1S, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania za oneskorené zaplatenie daňového nedoplatku žalobcu na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2011 je v časti odo dňa splatnosti uvedenej dane (31.1.2012) až do dňa povolenia reštrukturalizácie žalobcu (19.12.2014), pohľadávkou predreštrukturalizačnou, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom. K otázke zákonnosti vyrubenia úroku z omeškania za trvanie omeškania po dni začatia reštrukturalizačného konania voči žalobcovi môže veľký senát len poukázať na ustanovenie § 156 ods. 2 piata až siedma veta daňového poriadku, ktoré umožňuje správcovi dane vyrubiť úrok z omeškania voči daňovému dlžníkovi v reštrukturalizácii len za dobu do začatia reštrukturalizačného konania. Za obdobie trvania omeškania so zaplatením predreštrukturalizačných pohľadávok po rozhodujúcom dni už správcovi dane úroky z omeškania nepatria. Tie sa v zmysle § 138 ods. 2 ZKR do reštrukturalizačného plánu nezahŕňajú a po potvrdení plánu súdom sa považujú v celom rozsahu za odpustené.

38. V zmysle § 2 písm. b/ daňového poriadku sa za daň považuje aj úrok z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti. Daňový poriadok rozlišuje medzi daňovou pohľadávkou a daňovým nedoplatkom, pričom za kritérium tohto rozlíšenia označuje ich splatnosť. Pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti je daňovou pohľadávkou, zatiaľ čo dlžná suma dane (vrátane úroku z omeškania) po lehote splatnosti je daňovým nedoplatkom (§ 2 písm. e/, f/ daňového poriadku). Daňová pohľadávka sa vo všeobecnosti stáva splatnou jej vyrubení, pričom za vyrubenie sa považuje rozhodnutím správcu dane vydaným podľa § 63 daňového poriadku, prípadne podaním daňového priznania alebo zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie (§ 68 ods. 4 písm. a/, b/, c/ daňového poriadku).

39. Veľký senát je tej mienky, že ustanovenia daňového poriadku upravujúce otázky vzniku a splatnosti pohľadávok daňovej správy na úrokoch z omeškania voči daňovým dlžníkom v reštrukturalizácii je nutné vykladať predovšetkým s prihliadnutím na vyššie spomenutý účel reštrukturalizácie sledovaný zákonom o konkurze a reštrukturalizácii, ktorý je v pomere špeciality k všeobecným ustanoveniam daňového poriadku. Napokon daňový poriadok výslovne v § 158 ods. 5 stanovuje, že po povolení reštrukturalizácie postupuje správca dane pri uplatňovaní pohľadávok voči daňovému dlžníkovi podľa ZKR.

40. Veľký senát poukazuje na to, že v súvislosti s riešením daňových pohľadávok štátu voči daňovým dlžníkom na úrokoch z omeškania zo starších daňových nedoplatkov obsahoval podrobnejšiu úpravu zákon o správe daní, ktorý stanovil, že za predreštrukturalizačnú daňovú pohľadávku, ktorú bolo treba prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní, sa považovala i pohľadávka, ktorá nebola vyrubená (vrátane pohľadávky na úrokoch), pričom úroky sa považovali za daňovú pohľadávku, ak mohli byť vyrubené do povolenia reštrukturalizácie (§ 95 ods. 1, 3, 8 zákona o správe daní). Daňový poriadok, ktorý zrušil a nahradil zákon o správe daní, takúto explicitnú právnu úpravu neprevzal, no príslušné ustanovenia daňového poriadku je podľa názoru veľkého senátu nutné interpretovať v intenciách spomenutej predchádzajúcej právnej úpravy.

41. Majúc na zreteli uvedené východiská veľký senát konštatuje, že právoplatným rozhodnutím o vyrubení sa daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania stáva splatnou a uplynutím lehoty na plnenie nadobúda status daňového nedoplatku. Splatnosť takejto pohľadávky však nie je podmienkou jej vzniku. Vznik pohľadávky na úrokoch z omeškania sa viaže na objektívne právne skutočnosti, ktorými sú existencia splatnej dane, nesplnenie daňovej povinnosti v lehote splatnosti a trvanie omeškania so zaplatením dane (plynutie času), pričom od dĺžky trvania omeškania závisí výška tejto pohľadávky. Sadzbu úrokov z omeškania stanovuje právny predpis (§ 156 ods. 2 daňového poriadku).

42. Možno preto uzavrieť, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania vzniká na základe zákona a pri poznaní výšky splatnej dane, dňa jej splatnosti a doby trvania omeškania je táto pohľadávka kvantifikovateľná ku ktorémukoľvek dňu omeškania bez toho, aby bola rozhodnutím správcu dane vyrubená. Právny dôvod i výška takejto pohľadávky pre účely jej prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní sú správcovi dane ako veriteľovi známe, a preto skutočnosť, že úroky z omeškania neboli vyrubené rozhodnutím, nebráni správcovi dane ich vyčísleniu až do dňa začatia reštrukturalizačného konania a prihláseniu tejto pohľadávky v uvedenom konaní.

43. Rozhodnutie o vyrubení úrokov z omeškania predstavuje autoritatívne potvrdenie výšky pohľadávky a určenie dňa jej splatnosti, pričom má deklaratórnu povahu a slúži predovšetkým na ďalší postup správcu dane pre prípad jej vymáhania. Bez rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania dlžník nemá sankcionovateľnú právnu povinnosť úrok zaplatiť, z hľadiska práva však niet prekážky, ktorá by bránila správcovi dane uplatneniu takejto pohľadávky prihláškou v reštrukturalizačnom konaní odo dňa jej splatnosti až do začatia reštrukturalizačného konania. Na tom nič nemení ani skutočnosť, že právna úprava úrokov z omeškania je z hľadiska systematiky daňového poriadku zaradená do piatej časti tohto zákona (§ 154 a nasl. - zodpovednosť za porušenie povinností) pod sankcie.

44. Veľký senát poukazuje na to, že daňový poriadok umožňuje správcovi dane vyrubiť úroky z omeškania i priebežne, pričom výslovne počíta v prípade daňového dlžníka v reštrukturalizácii s vyrubením úrokov za každý deň omeškania odo dňa splatnosti daňového nedoplatku do začatia reštrukturalizačného konania (§ 156 ods. 2). Ako však už veľký senát uviedol, rozhodnutie o vyrubení len autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úrokoch z omeškania a určuje jej splatnosť.

45. Veľký senát tiež upozorňuje na dôvodovú správu k bodu 13 (k § 120 ods. 2) zákona č. 377/2016 Z. z., ktorým bol s účinnosťou od 01.03.2017 novelizovaný zákon o konkurze a reštrukturalizácii, k otázke rozlíšenia „starého dlhu“ a „nového dlhu“ dlžníka v úpadku, v ktorej sa konštatuje, že splatnosť pohľadávky nie je podmienkou vzniku pohľadávky a správnym postupom pre rozlíšenie starého a nového dlhu (v reštrukturalizácii prezentovaného inštitútom prednostnej pohľadávky) sú výlučne skutkové okolnosti vzniku pohľadávky. Aj z toho je zrejmé, že určenie splatnosti pohľadávky správcu dane na úrokoch z omeškania nadobudnutím právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení nie je podmienkou vzniku a prihlásenia pohľadávky na úrokoch v reštrukturalizačnom konaní. Výška a splatnosť takto prihlásených nevyrubených pohľadávok na úrokoch sa určí až v reštrukturalizačnom pláne, z ktorého vyplynie rozsah a spôsob uspokojenia veriteľa a ktorý sa po jeho potvrdení zo strany príslušného súdu stane záväzným pre všetkých účastníkov plánu (§ 132 ods. 1 ZKR).

46. Ani sťažovateľom tvrdené (a žiaľ nedostatočne skutkovo i argumentačne podložené) neplnenie reštrukturalizačného plánu zo strany žalobcu nemá žiadny vplyv na nevymáhateľnosť neprihlásených predreštrukturalizačných pohľadávok na úrokoch z omeškania. Neplnenie plánu zo strany dlžníka má v zmysle § 159 ZKR za následok, že sa plán stáva voči neuspokojenému účastníkovi plánu (veriteľovi) neúčinným, avšak len vo vzťahu k pohľadávke (záväzku), ktorá mu vyplynula z plánu. Keďže sporné pohľadávky sťažovateľa sa v dôsledku ich neprihlásenia v reštrukturalizačnom konaní nestali súčasťou plánu, sú sťažovateľove tvrdenia o neúčinnosti plánu voči nemu neopodstatnené.

47. Z uvedených dôvodov dospel veľký senát k záveru, že správca dane bol oprávnený i povinný pohľadávku na úrokoch z omeškania voči žalobcovi prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní v ustanovenej lehote aj napriek tomu, že táto pohľadávka nebola vyrubená rozhodnutím vydaným podľa § 63 daňového poriadku. Toto ustanovenie daňového poriadku v reštrukturalizačnom konaní napokon ani nebolo možné uplatniť s ohľadom na princíp *ius specialis* zakotvený v § 158 ods. 5 daňového poriadku (bod 39 tohto rozsudku). Keďže tak správca dane v prejednávanej prípadе neurobil, právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom zanikla (§ 84 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku, § 155 ods. 2 ZKR).

48. Veľký senát sa stotožňuje s predkladajúcim senátom v tom, že možnosť vyrubenia a vymáhania úrokov z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti pochádzajúce z obdobia pred vyhlásením reštrukturalizácie voči žalobcovi, a to na základe rozhodnutí vydaných po povolení reštrukturalizácie (a dokonca i po potvrdení reštrukturalizačného plánu súdom), by popieralo účel reštrukturalizácie popísaný v bode 35 tohto rozhodnutia a malo by za následok nezákonné zvýhodnenie štátu v zastúpení správcami dane ako jedného z veriteľov predreštrukturalizačnej pohľadávky pred ostatnými veriteľmi.“

26. Úprava reštrukturalizácie podľa ust. § 108 a nasl. zákona č. 7/2005 Z. z. (ktorou sa zaoberal Najvyšší súd SR vo svojom vyššie označenom rozsudku) a úprava konkurzu a oddĺženia podľa ust. § 11 a nasl. a ust. § 166 a nasl. zákona č. 7/2005 Z. z. (ktorá sa v predmetnej veci vzťahuje na žalobcu) je síce odlišná, ale vychádzajúc z účelu tohto zákona je potrebné konštatovať, že obidva tieto právne inštitúty plnia obdobný účel, ktorým je ozdravenie predĺženého subjektu. Vyššie citovaný právny názor na vznik pohľadávky na úroku z omeškania je preto podľa názoru správneho súdu plne aplikovateľný aj na prejednávajúcu vec. Okrem toho pri obidvoch inštitútoch platí, že zákon č. 7/2005 Z. z. je v pomere špeciality k všeobecným ustanoveniam zákona č. 563/2009 Z. z., čo je výslovne upravené aj v ust. § 158 ods. 5 tohto zákona, ktorý stanovuje, že po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie postupuje správca dane pri uplatňovaní pohľadávok voči daňovému dlžníkovi podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon č. 7/2005 Z. z.. V tejto súvislosti je taktiež potrebné zdôrazniť, že konkurz na majetok žalobcu bol zrušený z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu, pričom oznámenie o zrušení konkurzu zo dňa 11. 03. 2019 bolo zverejnené v Obchodnom vestníku 052/52019 zo dňa 14. 03. 2019, teda ešte predtým, ako správca dane pristúpil k vyrubeniu úrokov z omeškania v sume 14.933,90 eur na základe rozhodnutia zo dňa 18. 06. 2019.

27. V predmetnej veci sa správny súd s poukazom na vyslovený právny názor Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 1Vs/3/2020 a vzhľadom na tvrdenia žalobcu v žalobe a žalovaného v jeho rozhodnutí prioritne zaoberal otázkou momentu vzniku pohľadávky správcu dane z titulu úroku z omeškania v sume 14.933,90 eur (za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume 24.889,99 eur za zdaňovacie obdobie 1. štvrťroku 2008 v ustanovenej lehote a výške, ktorý rozdiel bol žalobcovi vyrubený rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 94001402/5/4502378/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013, ktoré podľa vyznačenia nadobudlo právoplatnosť dňa 27. 02. 2014 a sumu 24.889,99 eur bol žalobca povinný zaplatiť do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia) a možnosti prihlásenia tejto pohľadávky do konkurzného konania, ktoré sa viedlo proti žalobcovi na základe jeho návrhu. Správny súd považoval za moment vzniku uvedenej pohľadávky na úroku z omeškania moment objektívnej skutočnosti nesplnenia daňovej povinnosti žalobcu (neodvedenie vyrubenej rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťroku 2008 v určenej lehote splatnosti) v zmysle vyššie označeného rozhodnutia správcu dane zo dňa 04. 10. 2013. Možnosť určenia úroku z omeškania v zmysle jeho vyčíslenia konkrétnou sumou následne zakladá možnosť jeho vymedzenia prostredníctvom pohľadávky v konkrétnej výške z titulu úroku z omeškania, ktorú bolo možné prihlásiť do konkurzu na majetok žalobcu ako dlžníka vyhláseného uznesením Okresného súdu Nitra pod sp. zn. 30OdK34/2018 zo dňa 13. 08. 2018 (zverejneným v Obchodnom vestníku 160/2018 zo dňa 20. 08. 2018), ktorým bol na majetok žalobcu vyhlásený konkurz, pričom zároveň bolo rozhodnuté o jeho oddĺžení, a to všetko s účinkami od 21. 08. 2018, s poukazom na úpravu podľa ust. § 166e zákona č. 7/2005 Z. z. a postupom podľa ust. § 167l v spojení s ust. § 166a ods. 1 písm. a/ tohto zákona. Uvedená možnosť prihlásenia pohľadávky z titulu úroku z omeškania za obdobie od 15. 03. 2014 do 14. 03. 2018 (tak ako vyplýva z identifikácie tejto pohľadávky v odôvodnení rozhodnutia správcu dane zo dňa 18. 06. 2019, teda za 1461 dní omeškania) v sume 14.933,90 eur za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume 24.889,99 eur existovala nezávisle na skutočnosti absencie vyrubenia tejto pohľadávky rozhodnutím správcu dane podľa ust. § 156 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z. a predtým, ako nastali účinky vyhlásenia konkurzu na majetok žalobcu a jeho oddĺženia. Rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania má deklaratórnu povahu a slúži predovšetkým na ďalší postup správcu dane pre prípad vymáhania pohľadávky z titulu úroku z omeškania.

28. Úrok z omeškania má v daňovom konaní povahu verejnoprávnej peňažnej sankcie, čo vyplýva aj z jeho systematického začlenenia v piatej časti zákona č. 563/2009 Z. z. s názvom „Zodpovednosť za porušenie povinností“ v ustanoveniach vymedzených rubrikou „Sankcie“. Z dôvodu tejto sankčnej a akcesorickej povahy spadá do rozsahu pohľadávok uvedených v ust. § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z. z., ktoré sa, v závislosti odo dňa porušenia povinnosti zakladajúcej právo jeho vyrubenia, stanú po oddĺžení nevymáhateľné. Podľa uvedeného ustanovenia 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.“ Úrok z omeškania zároveň nie je pohľadávkou nedotknutou oddĺžením podľa ust. § 166c zákona č. 7/2005 Z. z., a preto vo vzťahu k jeho vymáhateľnosti bolo potrebné skúmať aj to, či povinnosť, ktorá zakladá právo vyrubiť tento úrok, bola porušená pred rozhodujúcim dňom podľa ust. § 166a ods. 1 písm. a/ zákona č. 7/2005 Z. z., t. j. pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený

konkurz (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24. 11. 2021).

29. V preskúmvanej veci boli konkurz na majetok žalobcu a jeho oddĺženie vyhlásené uznesením Okresného súdu Nitra sp. zn. 30OdK/34/2018 zo dňa 13. 08. 2018, publikovaným v Obchodnom vestníku 160/2018 vydanom dňa 20. 08. 2018. Konkurz na majetok žalobcu bol zrušený z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu, pričom oznámenie o zrušení konkurzu zo dňa 11. 03. 2019 bolo zverejnené v Obchodnom vestníku 052/52019 zo dňa 14. 03. 2019. Správca dane vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 14.933,90 eur (za obdobie od 15. 03. 2014 do 14. 03. 2018, t.j. 1461 dní podľa výpočtu v rozhodnutí správcu dane zo dňa 18. 06. 2019) za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeneho rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 94001402/5/4502378/2013/Hus zo dňa 04. 10. 2013, ktoré podľa vyznačenia nadobudlo právoplatnosť dňa 27. 02. 2014 a sumu 24.889,99 eur bol žalobca povinný zaplatiť do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia. Povinnosť správcu dane zakladajúca mu právo vyrubiť úrok z omeškania teda celkom zjavne nastala pred rozhodujúcim dňom (pred 31. 07. 2018) v zmysle ust. § 166a ods. 1 písm. a/ zákona č. 7/2005 Z. z., v dôsledku čoho je dotknutá pohľadávka na úroku z omeškania v sume 14.933,90 eur podľa ust. § 166b ods. 1 písm. d/ tohto zákona nevymáhateľná. Jedná sa o pohľadávku, ktorá vznikla pred oddĺžením žalobcu a jeho oddĺžením sa stala nevymáhateľnou (bez ohľadu na to, či bola alebo nebola uplatnená v konkurze), čím bol naplnený účel oddĺženia. Iný výklad by sa priecil účelu oddĺženia, neprimerane by zaťažoval oddĺženú osobu a tiež by neprimerane zvýhodňoval štát oproti iným veriteľom. Úroky z omeškania majú akcesorickú povahu a v prípade oddĺženia je na ne nevyhnutné hľadieť ako na verejnoprávnu peňažnú sankciu, ktorá je v zmysle ust. § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z. z. 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 (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24. 11. 2021).

30. Ako už správny súd vyššie uviedol v tomto rozsudku (26. bod), právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 1Vs/3/2020 sa týkal posudzovania úrokov z omeškania v súvislosti s reštrukturalizáciou, ale je aplikovateľný aj na posudzovanie úrokov z omeškania v súvislosti s konkurzným konaním, resp. oddĺžením podľa štvrtej časti zákona č. 7/2005 Z. z., o čom svedčí novšia rozhodovacia činnosť Najvyššieho súdu SR, ktorý aplikujúc vyššie uvedené rozhodnutie rozhodol vo veciach vedených pod sp. zn. 8Sžfk/52/2021 dňa 06. 07. 2021, sp. zn. 5Sžfk/3/2021 dňa 30. 06. 2021, sp. zn. 8Sžfk/34/2021 dňa 26. 06. 2021, ktoré sa týkali oddĺženia daňového subjektu. Tento právny názor teda možno aplikovať aj v predmetnej veci, keďže ide tiež o vyrubenie úrokov z omeškania za obdobie predchádzajúce oddĺženiu žalobcu, teda o pohľadávku na úroku z omeškania, ktorá vznikla pred oddĺžením, aj keď bola vyrubená až po zrušení konkurzu na žalobcu.

V súvislosti so zrušením konkurzu správny súd dáva do pozornosti daňových orgánov, že zanikajú tiež účinky podľa ust. § 167b ods. 1, § 167c ods. 2, 3 a ust. § 167d zákona č. 7/2005 Z. z.. Zo žiadneho ustanovenia uvedeného zákona však nemožno vyvodiť ako dôsledok zrušenia konkurzu (z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu) zánik účinkov oddĺženia. V prípade zrušenia (skončenia) konkurzu správcom, účinky oddĺženia dlžníka zostávajú zachované, to znamená, že dlžník je oddĺžený. Pohľadávky správcu dane v rozsahu, v akom neboli uspokojené nezanikli, ale nie sú vymáhateľné.

31. Nevymáhateľnosť vyrubeneho úroku z omeškania namietal aj žalobca v podanej žalobe a súd posúdil túto jeho námietku ako dôvodnú. V prejednávanej veci bolo určujúcou skutočnosťou porušenie právnej povinnosti žalobcu, ktorá založila vznik práva správcu dane na úrok z omeškania, teda konkrétne povinnosti žalobcu ako daňového subjektu odvieť vyrubenú daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťroku 2008 v ustanovenej lehote a ustanovenej výške, a zároveň išlo o úrok z omeškania za čas od 15. 03. 2014 do 14. 03. 2018, t. j. za 1461 dní meškania z dlžnej sumy 24.889,99 eur, teda za čas pred rozhodným dňom v zmysle jeho definície podľa ust. § 166a ods. 1 písm. a/ zákona č. 7/2005 Z. z.. Predmetná pohľadávka sa účinkami oddĺženia žalobcu stala nevymáhateľnou a na uvedenú skutočnosť mal prihliadať i správca dane a žalovaný, a to všetko v nadväznosti na úpravu podľa ust. § 166e ods. 2, 4 zákona č. 7/2005 Z. z..

32. V závere svojho rozsudku správny súd opätovne poukazuje na právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24. 11. 2021, v zmysle

ktorého nevymáhateľnosť úroku z omeškania (po oddĺžení) ako pohľadávky podľa ust. § 166b ods. 1 písm. d/ v spojení s ust. § 166e ods. 2, 4 zákona č. 7/2005 Z. z. spôsobuje aj nemožnosť jeho vyrubenia podľa ust. § 156 ods. 1 zákona č. 563/2009 z. z. počas trvania účinkov oddĺženia. Nevymáhateľnosť predmetnej pohľadávky z titulu úroku z omeškania má teda dopad i na zákonnú povinnosť správcu dane podľa ust. § 156 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z., t. j. na jeho povinnosť vyrubiť úrok z omeškania, nakoľko samotné vyrubenie úroku z omeškania má len deklaratórnu povahu vo vzťahu k právnej skutočnosti vzniku tejto pohľadávky, pretože táto pohľadávka vzniká momentom porušenia povinnosti daňového subjektu zaplatiť splatnú daň včas a riadne. Vyrubenie úroku z omeškania rozhodnutím správcu dane má v nadväznosti na uvedené význam len pre potreby postupu pre prípad jeho vymáhania (27. bod tohto rozsudku), čo však zároveň v prejednávanej veci vzhľadom na nevymáhateľnosť predmetnej pohľadávky z titulu úroku z omeškania do úvahy neprichádzalo.

Z dôvodu nevymáhateľnosti predmetnej pohľadávky z titulu úroku z omeškania nemalo preto ani žiadny praktický význam jeho vyrubenie rozhodnutím správcu dane zo dňa 18. 06. 2019. I keď ust. § 156 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z. ukladá správcovi dane povinnosť úrok z omeškania za stanovených podmienok vyrubiť, správny súd zdôrazňuje, že úpravu podľa vyššie uvedeného zákonného ustanovenia bolo potrebné v pomeroch prejednávanej veci vykladať v kontexte primárne aplikovanej úpravy zákona č. 7/2005 Z. z., ktorá upravuje inštitút oddĺženia vrátane jeho účinkov i pokiaľ ide o povinnosť správcu dane vyrubiť úrok z omeškania rozhodnutím komplexne a zároveň spôsobom, ktorý napĺňa samotný účel inštitútu oddĺženia, ktorým je zbavenie dlžníka jeho dlhov. Vychádzajúc z uvedených záverov správny súd musel konštatovať dôvodnosť námietky žalobcu o nevymáhateľnosti predmetnej pohľadávky z titulu úroku z omeškania podľa ust. § 166e ods. 2, 4 zákona č. 7/2005 Z. z., a preto zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 17. 09. 2019, ako aj rozhodnutie správcu dane zo dňa 18. 06. 2019 podľa ust. § 191 ods. 1 písm. c/ v spojení s § 191 ods. 3 písm. a/ SSP (nakoľko vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci) a v zmysle ust. § 191 ods. 4 SSP vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie.

33. V ďalšom konaní bude povinnosťou správcu dane, ktorý je viazaný vyššie uvedeným právnym názorom súdu (ust. § 191 ods. 6 SSP), zohľadniť prezentovaný právny názor a postupovať primeraným procesným spôsobom.

34. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní plný úspech (súd vyhovel žalobe) priznal náhradu trov konania v plnom rozsahu, a to s poukazom na ust. § 167 ods. 1 SSP. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (ust. § 175 ods. 2 SSP).

35. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3:0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

#### **Poučenie:**

Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak. (ust. § 133 ods. 2 SSP).

Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (ust. § 439 ods. 1, 2, 3 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods. 1, 2 SSP.

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia krajského súdu subjektu oprávnenému na jej podanie, ak nie je ustanovené inak. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2 SSP. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich

skutočností, aby bolo zrejme, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.