

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/50/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200181
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 06. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5020200181.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobkyne: S. W., nar. XX.XX.XXXX, trvale bytom R. XX/XX, U. U. - S. D., právne zast. AKSK, s. r. o., so sídlom Nám. SNP 15, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 36 859 711, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100680908/2020 zo dňa 13.03.2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/76/2020 zo dňa 23.02.2021, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, sp. zn. 30S/76/2020 zo dňa 23.02.2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100680908/2020 zo dňa 13.03.2020 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky žalobkyni p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj na úplnú náhradu trov konania pred správnym súdom.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Žilina, kontaktné miesto Turčianske Teplice, vydal dňa 14.11.2019 rozhodnutie č. 102616287/2019 zo dňa 14.11.2019, ktorým podľa § 156 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov vyrubil žalobkyni úrok z omeškania v sume 95,30 eur za nezaplatenie preddavkov za obdobie 1. štvrtrok 2016 na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2016 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Správca dane rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobkyňa bola povinná na základe podaného daňového priznania k dani z motorových vozidiel za rok 2015 platiť v roku 2016 štvrtročné preddavky vo výške 1.087,35 eur, ktoré do lehoty na podanie daňového priznania neuhradila.

2. Proti tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa odvolanie, v rámci ktorého uviedla, že uznesením Okresného súdu Žilina sp. zn. 3OdK/163/2017 zo dňa 22.12.2017 bol na jej osobu vyhlásený konkurz a zároveň týmto uznesením došlo aj k oddĺženiu jej osoby, čím bola zbavená všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze. Medzi takého patrí aj pohľadávka vyrubená napadnutým rozhodnutím.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100680908/2020 zo dňa 13.03.2020 potvrdil rozhodnutie správcu dane. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že správca dane je v zmysle § 156 ods. 1 písm. b) daňového poriadku povinný vyrubiť úrok z omeškania, ak daňový subjekt nezaplatí preddavok na daň, teda nie

je to jeho možnosť, ale povinnosť. Žalovaný označil námietku žalobkyne, že pohľadávka vyrubená napadnutým rozhodnutím mohla byť prihlásená do konkurzu, za právne irelevantnú. Žalovaný uviedol, že pohľadávkou na účely konkurzu a reštrukturalizácie je v nadväznosti na § 158 ods. 1 daňového poriadku daňový nedoplatok, ktorým je podľa § 2 písm. f) daňového poriadku dlžná suma po lehote splatnosti dane. Žalovaný mal za to, že vyrubený úrok z omeškania nie je možné považovať za pohľadávku, nakoľko je splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti napadnutého rozhodnutia. Uviedol, že v predmetnom konaní nebol dôvod na posudzovanie otázky vymáhateľnosti úroku z omeškania, nakoľko ešte v čase vyrubenia nebol úrok z omeškania v zmysle zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „zákon o konkurze a reštrukturalizácii“) a daňového poriadku pohľadávkou.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Žalobkyňa sa žalobou podanou na Krajskom súde v Žiline domáhala preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100680908/2020 zo dňa 13.03.2020, pričom žiadala, aby krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, vrátane rozhodnutia správcu dane, ktoré bolo rozhodnutím žalovaného potvrdené a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. V rámci žaloby žalobkyňa opätovne poukázala na uznesenie Okresného súdu Žilina sp. zn. 3Odk/163/2017 zo dňa 22.12.2017, zverejnené v Obchodnom vestníku č. 1/2018 (deň vydania 02.01.2018), ktorým bol na jej majetok vyhlásený konkurz. Podľa žalobkyne pohľadávka vyrubená napadnutým rozhodnutím mala byť prihlásená do konkurzu a v prípade, ak sa tak nestalo, v súlade s § 166a a §166e ods. 1 zákona o konkurze a reštrukturalizácii je takáto pohľadávka nevymáhateľná. Žalobkyňa poukázala na to, že právna úprava podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii predstavuje vo vzťahu k iným právnym predpisom lex specialis a dokonca vo vzťahu k daňovému poriadku aj lex posterior, z čoho je zrejmé, že úprava oddĺženia podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii má prednosť pred inými ustanoveniami iných právnych predpisov. Ďalej poukázala na právny inštitút oddĺženia, ktorý je použiteľný len pre fyzické osoby a je zároveň odlišný od konkurzu a reštrukturalizácie. Žalobkyňa záverom poukázala na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NSSR“) sp. zn. 1Sžf 2/2016 zo dňa 23.05.2017.

5. Žalovaný sa vyjadril k správnej žalobe v podaní zo dňa 08.09.2020, v ktorom uviedol, že nevyhnutným predpokladom pre prihlásenie pohľadávky do konania podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii je existencia takejto pohľadávky. Povinnosť zaplatiť úroky z omeškania vznikne daňovému subjektu až momentom, keď správca dane úrok z omeškania právoplatne vyrubí. Až vyrubením úroku z omeškania správca dane určí výšku a splatnosť úroku z omeškania, preto týmto momentom vznikne pohľadávka. Žalovaný uviedol, že rozhodnutie správcu dane sa stalo právoplatným dňa 30.03.2020 a vykonateľným dňa 15.04.2020, t. j. predmetný úrok z omeškania nemohol byť do konkurzu vedeného na osobu žalobcu prihlásený, keďže právne účinky vyhlásenia konkurzu nastali dňa 03.01.2018. Úrok z omeškania v sume 95,30 eur správca dane vyrubil dňa 14.11.2019, čo je v zákonom stanovenej lehote a je zrejmé, že takto vyrubený úrok z omeškania nebol daňovým nedoplatkom evidovaným správcom dane do dňa 31.12.2017, t. j. nebol dotknutý oddĺžením a teda sa nestal nevymáhateľným.

6. Žalobkyňa podala na krajský súd dňa 23.09.2020 repliku k podaniu žalovaného, ktorým sa vyjadril k správnej žalobe. Poukázala najmä na to, že povinnosť, z porušenia ktorej nárok na sankciu vznikol, bola porušená pred oddĺžením, preto aj zanikla vymáhateľnosť tejto sankcie. Žalobkyňa uviedla, že v prípade pripustenia správnosti názoru, že úrok z omeškania vznikne až jeho vyrubením, by sa negoval charakter úrokov z omeškania ako „príslušenstva“ dane. Obsahom slova „vyrubí“ pritom nie je „vznikne“, ale len „vyčíslí“. V zmysle uvedeného mala za to, že pohľadávka vznikla ešte v roku 2016 a bolo povinnosťou správcu dane si túto pohľadávku prihlásiť do konkurzu na majetok žalobkyne v zmysle § 166a zákona o konkurze a reštrukturalizácii.

7. Dňa 23.02.2021 krajský súd vyhlásil rozsudok sp. zn. 30S/76/2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol žalobu a žalobkyňu a žalovanému nepriznal náhradu trov konania.

8. Krajský súd skonštatoval, že uznesením Okresného súdu Žilina sp. zn. 3Odk/163/2017 zo dňa 22.12.2017, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 1/2018 dňa 02.01.2018, bol na žalobkyňu vyhlásený konkurz. Okresný súd zároveň rozhodol o oddĺžení žalobkyne tak, že ju zbavil všetkých dlhov, ktoré mohli byť uspokojené iba v konkurze na majetok dlžníka v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze.

Mal pritom za to, že uplatnenie špeciálnej úpravy inštitútu oddĺženia v rozsahu vymedzenia pohľadávok, vylúčených z uspokojovania podľa § 166b, v časti relevantnej pre prejednávajúcu vec podľa § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze a reštrukturalizácii, prichádza do úvahy za predpokladu naplnenia podmienky, že ide o existujúcu pohľadávku z titulu nezaplatenia preddavkov na dani z motorových vozidiel. Až pri splnení tohto predpokladu potom špeciálna úprava vyplývajúca zo zákona o konkurze a reštrukturalizácii kladie na takúto pohľadávku z hľadiska jej kvality ďalšie požiadavky v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze a reštrukturalizácii.

9. Krajský súd uviedol, že vznik pohľadávky z titulu úroku z omeškania za nezaplatenie preddavkov na dani upravuje daňový poriadok v spojení s § 9 ods. 6 a § 10 ods. 3 zákona č. 361/2014 Z. z. zákona o dani z motorových vozidiel v účinnom znení (ďalej aj „zákon o dani z motorových vozidiel“), podľa ktorého pohľadávka z titulu úroku z omeškania žalobkyne vznikla až rozhodnutím správcu dane - vyrubení v konkrétnej výške. Krajský súd mal teda za to, že ide o pohľadávku, vzniknutú po rozhodujúcom dni v intenciách § 166a ods. 1 zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Nemohla byť preto uplatnená prihláškou, nespĺňajúc predpoklad v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Pohľadávka totiž nevznikla pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (t. j. do 31.12.2017). Hoci sa predmetná pohľadávka stala splatnou pred rozhodujúcim dňom a žalobca sa v dôsledku nezaplatenia dane v lehote splatnosti dostal so splnením právnej povinnosti sankcionovanej úrokom do omeškania, nie je táto časová okolnosť právne relevantná, pretože úprava podľa § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze je aplikovateľná len vo vzťahu k existujúcej pohľadávke.

10. Krajský súd sa stotožnil so závermi rozsudku NSSR sp. zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018, v zmysle ktorého: „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 existencia takejto pohľadávky. Až na základe rozhodnutia správcu dane o povinnosti zaplatiť úrok z omeškania vznikla pohľadávka, ktorá je titulom na prípadné vymáhanie nároku. Úrok z omeškania sa teda môže stať splatným až po jeho vyrubení, pretože správca dane až rozhodnutím o vyrubení úroku z omeškania určí jeho výšku a splatnosť“. Rozhodnutie bolo vyhlásené za účinnosti úpravy inštitútu oddĺženia, argumentáciu najvyššieho súdu preto považoval za aplikovateľnú i v pomeroch oddĺženia.

11. Poukaz žalobkyne na závery rozsudku NSSR sp. zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23.05.2017 krajský súd považoval za všeobecný, bez vymedzenia argumentačnej väzby na konkrétne okolnosti prejednávanej veci. Námietku navyše žalobkyňa doplnila po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby podľa § 183 SSP. Pre úplnosť dodal, že ide o rozhodnutie zaoberajúce sa otázkou vzniku práva na úrok z omeškania za neodvedenie vybraných preddavkov na daň z príjmu (bod 9. odôvodnenia), vzťahujúci sa v časti i na obdobie po začatí reštrukturalizácie. Rozhodnutie bolo vyhlásené dňa 23.05.2017, a teda časovo predchádzalo vyhláseniu rozsudku NSSR sp. zn. 2Sžf/77/2015, zo dňa 31. 01.2018, s ktorého závermi sa krajský súd v tejto veci stotožnil.

12. Krajský súd napokon vyhodnotil ako nedôvodnú námietku žalobkyne o nezákonnosti rozhodnutia žalovaného, potvrdzujúceho rozhodnutie správcu dane o vyrubení úroku z omeškania i napriek tomu, že podľa § 166e ods. 4 zákona o konkurze a reštrukturalizácii nastala právna fikcia, že sa na žalobkyňu hľadí akoby sa vo vzťahu k jej záväzkom trvalo upustilo od ich vymáhania. Zákonodarcom stanoveným základným predpokladom zbavenia dlžníka dlhov totiž je, že tieto dlhy: a) môžu byť uspokojené v konkurze, resp. splátkovým kalendárom (§ 166a zákona o konkurze a reštrukturalizácii) a tieto dlhy súčasne, b) neboli uspokojené vôbec, resp. neboli uspokojené v celom rozsahu. Pohľadávka správcu dane na úrok z omeškania nemohla byť prihlásená do konkurzu v intenciách § 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze a reštrukturalizácii, pretože nevznikla pred „rozhodujúcim dňom“. Z dôvodovej správy k zákonu č. 377/2016 Z. z., časti týkajúcej sa zavedenia ustanovenia §166a plynie, že prihlasovanie pohľadávok sa týka tzv. starého dlhu dlžníka. Úrok z omeškania podľa daňového poriadku nie je zákonodarcom koncipovaný ako záväzok akcesorickej povahy, pretože ide o daňový nedoplatok a nie o príslušenstvo pohľadávky v zmysle § 2 písm. b) daňového poriadku. Podľa § 2 písm. f) daňového poriadku je daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane. Pohľadávka na úrok z omeškania vzniká právoplatným rozhodnutím o vyrubení tohto úroku. Pokiaľ takéto rozhodnutie nie je právoplatne vydané, nemožno konštatovať, že pohľadávka vznikla, pretože správca dane ju nemusí voči daňovému subjektu vôbec uplatniť a taktiež nie je zrejماً jej výška. Pohľadávka nevzniká priamo vznikom

právnej skutočnosti - omeškaním s platením konkrétnej dane. Krajský súd tu poukázal na rozsudky NSSR sp. zn. 2Sžf/78/2015 zo dňa 23.05.2018 a sp. zn. 5Sžf/146/2013 zo dňa 29. apríla 2015.

III.

Konanie na kasačnom súde

13. Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa (ďalej aj „sťažovateľka“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) SSP a navrhla rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

14. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti namietala, že krajský súd nerešpektoval ustanovenia zákona o konkurze a reštrukturalizácii ako lex specialis k daňovému poriadku v prípade oddĺženia fyzickej osoby. Poukázala na relevantnú právnu úpravu (§ 166a ods. 1, § 166b ods. 1 a § 166e ods. 2 zákona o konkurze a reštrukturalizácii) a uviedla, že na prejednávanú vec dopadá práve § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze a reštrukturalizácii, ktorý nevyžaduje, aby pred rozhodujúcim dňom vznikla predmetná peňažná sankcia, ale určuje výlučne, aby pred rozhodujúcim dňom bola porušená povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto sankciu. Sťažovateľka poukázala na to, že predmetný úrok z omeškania je nepochybne verejnoprávnou sankciou uloženou za porušenie povinnosti zaplatiť preddavky za obdobie 1. štvrťrok 2016 na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2016, splatné dňa 31.03.2016, t. j. sankciou uloženou za porušenie povinnosti, ku ktorému došlo pred rozhodujúcim dňom, a ktoré zakladá právo uplatniť alebo uložiť predmetnú sankciu, pričom súd v napadnutom rozsudku aplikáciu § 166b ods.1 písm. d) zákona o konkurze a reštrukturalizácii vylúčil spôsobom, ktorý nie je v súlade s logickým ani systematickým výkladom. Dôvodom odmietnutia aplikácie § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze a reštrukturalizácii na prejednávaný prípad bol súdom utvorený záver, že uplatnenie tohto ustanovenia vyžaduje naplnenie podmienky, že v danom prípade musí vzniknúť pohľadávka z titulu úroku z omeškania za nezaplatenie preddavkov za obdobie 1. štvrťrok 2016 na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2016. Podľa názoru súdu táto pohľadávka pred rozhodujúcim dňom neexistovala, nakoľko k vzniku tejto pohľadávky došlo až rozhodnutím správcu dane - jej vyrubením v konkrétnej výške. S týmto názorom krajského súdu sa žalobkyňa nestotožnila a uviedla, že § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze a reštrukturalizácii vyžaduje, aby pred rozhodujúcim dňom došlo k porušeniu povinnosti, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť sankciu, t. j. neurčuje, že sankcia musí byť uplatnená alebo uložená pred rozhodujúcim dňom.

15. Sťažovateľka mala za nesprávny záver krajského súdu o okamihu vzniku pohľadávky vyrubením úroku z omeškania a neakcesorickej povahe úroku z omeškania podľa daňového poriadku. Poukázala na to, že z § 156 ods. 1 daňového poriadku je zrejmé, že správca dane je povinný úrok z omeškania vyrubiť, ak zo strany daňového subjektu nedôjde k riadnemu a včasnému zaplateniu dane. Úrok z omeškania nie je samostatnou pohľadávkou, existujúcou oddelene od samotnej dane, ale s nezaplatenou daňou priamo súvisí v zmysle mechanizmu zakotveného v § 156 ods. 2 daňového poriadku. Z formulácie § 2 písm. b) daňového poriadku je zrejmé, že úrok z omeškania je chápaný ako príslušenstvo dane podľa osobitného predpisu, jej súčasť, ktorá zdieľa jej právny osud. Totožný právny záver plyní z rozsudku NSSR sp. zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23.05.2017.

16. Sťažovateľka nesúhlasila so záverom krajského súdu o aplikovateľnosti rozsudku NSSR sp. zn. 2Sžf/77/2015, keď mala za to, že závery uvedené v tomto rozsudku hovoria o pohľadávke, ktorá sa prihlasuje do reštrukturalizačného konania, pričom v predmetnom konaní ide o pohľadávky vylúčené z uspokojenia podľa § 166b zákona o konkurze a reštrukturalizácii, t. j. pohľadávky, ktoré nemožno prihlásiť do konkurzu. Sťažovateľka zároveň poukázala na to, že rozsudok NSSR sp. zn. 2Sžf/77/2015 pri vyslovení záveru, že pohľadávka úroku z omeškania vzniká právoplatným vyrubením, je v priamom rozpore s rozsudkom NSSR sp. zn. 1Sžf/2/2016, ktorý rovnako posudzoval predmetné právne otázky v pomeroch reštrukturalizácie, avšak dospel k odlišnému záveru. Krajský súd sa s týmto rozporom dvoch rozsudkov NSSR vôbec nevysporiadal.

17. Sťažovateľka napokon zopakovala námietky uvedené v správnej žalobe a uviedla, že je neprípustné, aby mal žalovaný vo vzťahu k nim riešeným pohľadávkam, ktoré do konkurzu nemožno prihlásiť, výhodnejšie postavenie. Postup žalovaného neguje význam oddĺženia a dokonca žalobcu dostáva do rovnakej situácie, v akej bol pred povolením oddĺženia. Takýto postup je v zrejmom rozpore so zákonom a žalovaný tým postupuje spôsobom, ktorý zákon nepripúšťa.

18. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobkyne nevyjadril.

IV.

Právny názor kasačného súdu

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z NSSR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená NSSR a bola jej pridelená sp. zn. 6Sžfk/50/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

20. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

21. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či krajský súd posúdil vec správne po právnej stránke, keď zamietol správnu žalobu sťažovateľky ako nedôvodnú. Krajský súd ustálil vznik pohľadávky na úroku z omeškania ku dňu vyrubenia tejto pohľadávky vydaním rozhodnutia správcu dane č. 102616287/2019 zo dňa 14.11.2019, t. j. po oddĺžení sťažovateľky uznesením Okresného súdu Žilina sp. zn. 3OdK/163/2017 zo dňa 22.12.2017, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 1/2018 zo dňa 02.01.2018.

22. Podľa § 84 ods. 1 písm. f) bod 1 daňového poriadku daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po uplynutí šiestich rokov od vyhlásenia konkurzu alebo určenia splátkového kalendára podľa štvrtej časti všeobecného predpisu upravujúceho konkurzné konanie, a to v rozsahu nevymáhateľných daňových nedoplatkov; rovnako zanikajú aj neprihlásené pohľadávky a pohľadávky nezaraďené v splátkovom kalendári určenom súdom.

23. Podľa § 156 ods. 1 daňového poriadku úrok z omeškania správcu dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane a) daň alebo rozdiel dane, b) preddavok na daň, c) splátku dane, d) vybraný preddavok na daň, e) daň vybranú zrážkou, f) zrazenú sumu na zabezpečenie dane.

24. Podľa § 158 ods. 5 daňového poriadku po vyhlásení konkurzu, po povolení reštrukturalizácie alebo po poskytnutí ochrany pred veriteľmi správcu dane postupuje podľa osobitného predpisu.

25. Podľa § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze a reštrukturalizácii pohľadávky vylúčené z uspokojenia. Za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa 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.

26. Podľa § 166e ods. 2 zákona o konkurze a reštrukturalizácii 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.

27. Podľa § 166e ods. 4 zákona o konkurze a reštrukturalizácii 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.

28. Krajský súd v napadnutom rozsudku v súvislosti s pohľadávkou správcu dane na zaplatenie úroku z omeškania dospel k záveru, že ide o pohľadávku, vzniknutú po rozhodujúcom dni v zmysle § 166a ods. 1 zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Nemohla byť preto uplatnená prihláškou do konkurzu nespĺňajúc náležitosti v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Nevznikla totiž pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (t. j. do 31.12.2017). Názor oprel o závery rozsudku NSSR sp. zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018, podľa ktorého nevyhnutným predpokladom pre prihlásenie pohľadávky (úroku z omeškania) je existencia pohľadávky. Až na základe rozhodnutia správcu dane o povinnosti zaplatiť úrok z omeškania vznikla pohľadávka, ktorá je titulom na prípadné vymáhanie nároku. Ďalej konštatoval, že úrok z omeškania podľa daňového poriadku nie je zákonodarcom koncipovaný ako záväzok akcesorickej povahy, pretože ide o daňový nedoplatok a nie o príslušenstvo k pohľadávke v zmysle § 2 písm. b) daňového poriadku.

29. Kasačný súd sa po preskúmaní námietok uplatnených v kasačnej sťažnosti stotožnil s argumentáciou sťažovateľky. Na účely oddĺženia fyzickej osoby konkurzom, vedeným podľa § 166a a nasl. zákona o konkurze a reštrukturalizácii je potrebné rozlišovať tri základné skupiny pohľadávok, a to a) pohľadávky, ktoré sú vylúčené z uspokojenia, b) nedotknuté „privilegované“ pohľadávky a c) pohľadávky podliehajúce režimu oddĺženia. Pohľadávky vylúčené z uspokojenia zákon určuje časovo a druhovo v taxatívnom výpočte v zmysle § 166b zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Tieto pohľadávky sú charakteristické tým, že sa v konkurze neprihlasujú, nie je možné ich zahrnúť do rozvrhu ani splátkového kalendára, predmetné pohľadávky sú teda ex lege nevymáhateľnými. Pohľadávky nedotknuté oddĺžením zákon taktiež vymedzuje druhovo v taxatívnom výpočte v zmysle § 166c zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Veritelia si tieto pohľadávky môžu vymáhať v civilnom sporovom konaní či v exekučnom konaní. Pohľadávky podliehajúce oddĺženiu sa v konkurze prihlasujú a sú následne čiastočne uspokojované, v závislosti od rozsahu majetku dlžníka (§ 166a). V rozsahu, v akom neboli uspokojené na základe rozvrhu sa stanú ex lege nevymáhateľnými.

30. Za pohľadávky vylúčené z uspokojenia podľa § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze a reštrukturalizácii, a teda za pohľadávky nevymáhateľné voči dlžníkovi v procese oddĺženia, zákon považuje zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne peňažné sankcie, pokiaľ povinnosť, zakladajúca právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom, t. j. v období pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz. Rozhodujúcou právnou skutočnosťou je tak moment porušenia povinnosti, nie moment uplatnenia práva alebo vydania rozhodnutia o uložení sankcie. Kasačný súd zvyrazňuje, že účelom ustanovenia o vylúčení niektorých nárokov z uspokojenia je najmä snaha o to, aby v prípadoch nedostatku majetku na úplné uspokojenie všetkých nárokov, bola uspokojená prioritne istina pohľadávok t. j. kauzálny nároky, nie nároky, ktoré sú právnym poriadkom konštruované ako čisto právne (t. j. nejde o kauzálny nároky).

31. Kasačný súd v nadväznosti na závery o uplatňovaní pohľadávok podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii konštatuje, že v minulosti skutočne nebola ustálená rozhodovacia prax NSSR, či rozhodnutie správcu dane o vyrubení úrokov z omeškania má konštitutívnu alebo deklaratórnu povahu. K zjednoteniu právnych názorov vo veci momentu vzniku pohľadávky týkajúcej sa úroku z omeškania a deklaratórneho charakteru rozhodnutia o jeho vyrubení došlo až na základe rozsudku veľkého senátu NSSR sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021. Kasačný súd tu taktiež poukazuje na rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vydané vo veciach obdobných prejednávanej veci, kde takisto išlo o posúdenie zákonnosti rozhodnutí finančných orgánov, ktorými došlo k vyrubeniu úroku z omeškania za nezaplatenie splatnej dane po oddĺžení daňového dlžníka (rozsudky sp. zn. 10Sžfk/43/2020 zo dňa 29.11.2021, sp. zn. 8Sžfk 29/2021 zo dňa 24.11.2021 a sp. zn. 1Sžfk/70/2020 zo dňa 14.04.2022).

32. V rozsudku sp. zn. 1Sžfk/70/2020 zo dňa 14.04.2022 Najvyšší správny súd Slovenskej republiky uviedol: „Kasačný súd konštatuje, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď tvrdil, že pohľadávka správcu dane na úroky z omeškania v čase oddĺženia ešte neexistovala a vznikla až jej vyrubením po oddĺžení, pretože táto pohľadávka vznikla v zmysle záverov rozhodnutia veľkého senátu sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021 ex lege už dňom, kedy sťažovateľ ako daňový dlžník porušil povinnosť uhradiť daň v stanovenej lehote a výške. Deklaratórna povaha rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania vyslovená v rozhodnutí veľkého senátu teda neguje záver, ku ktorému dospel krajský súd v napadnutom rozsudku. Avšak rozhodujúcou skutočnosťou pre prejednanú vec z titulu aplikácie § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze a reštrukturalizácii nie je skutočnosť, kedy pohľadávka na úrok z omeškania vznikla alebo kedy správca dane tento úrok z omeškania vyrubil rozhodnutím. Podstatné

je, kedy daňový dlžník porušil svoju primárnu právnu povinnosť uhradiť splatnú daň, ktorá zakladá sekundárnu právomoc správcu dane vyrubiť za toto porušenie sankciu v podobe úroku z omeškania. Aj podľa právnej vedy: „Pri sankciách podľa § 166b písm. d) zákona o konkurze a reštrukturalizácii je rozhodujúcou právnou skutočnosťou moment porušenia povinnosti, a nie moment uplatnenia práva, resp. vydania rozhodnutia o uložení sankcie.“ (ĎURICA: Zákon o konkurze a reštrukturalizácii, 3. vydanie, 2019, komentár k § 166a zákona o konkurze a reštrukturalizácii).“

33. Kasačný súd tiež prijal nasledovný právny názor (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24.11.2021): „kasačný súd má za nespochybniteľné, že úrok z omeškania 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 povinnosti“ v ustanoveniach vymedzených rubrikou „Sankcie“. Z dôvodu tejto sankčnej a akcesorickej povahy spadá do rozsahu pohľadávok uvedených v § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze a reštrukturalizácii, ktoré sa, v závislosti odo dňa porušenia povinnosti zakladajúcej právo jeho vyrubenia, stanú po oddlžení nevymáhateľné. Doteraz uvedená argumentácia vedie kasačný súd k definitívnemu právnemu názoru, že nevymáhateľnosť úroku z omeškania (po oddlžení) ako pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d) v spojení s § 166e ods. 4 zákona o konkurze a reštrukturalizácii spôsobuje aj nemožnosť jeho vyrubenia podľa § 156 ods. 1 daňového poriadku počas trvania účinkov oddlżenia.“

34. Kasačný súd opätovne poukazuje na ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze a reštrukturalizácii, podľa ktorého sa za nevymáhateľné voči dlžníkovi po oddlžení považujú „zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.“ Keďže úrok z omeškania nie je pohľadávkou nedotknuteľnou oddlžením podľa § 166c zákona o konkurze a reštrukturalizácii, vo vzťahu k jeho vymáhateľnosti je potrebné skúmať, či povinnosť, ktorá zakladá právo vyrubiť (uplatniť, resp. uložiť) tento úrok, bola porušená pred rozhodujúcim dňom podľa § 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze a reštrukturalizácii (t. j. pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz). Táto konštrukcia „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“ (rozsudok NSSR sp. zn. 1Sžfk/17/2020 zo dňa 25.05.2021).

35. V preskúmvanej veci boli konkurz na majetok sťažovateľky a jej oddlžení vyhlásené rozhodnutím Okresného súdu Žilina sp. zn. 3OdK/163/2017 zo dňa 22.12.2018, publikovaným v Obchodnom vestníku č. 1/2018 dňa 02.01.2018. Sťažovateľke je pritom vyrubovaný úrok z omeškania v sume 95,30 eura za nezaplatenie preddavkov za obdobie 1. štvrtrok 2016, na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2016. Keďže povinnosť zakladajúca žalovanému, resp. prvostupňovému orgánu právo vyrubiť úrok z omeškania celkom zjavne nastala pred rozhodujúcim dňom [t. j. pred 02.01.2018 v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze a reštrukturalizácii], dotknutá pohľadávka na úroku z omeškania je v súlade s § 166b ods. 1 písm. d) nevymáhateľná.

36. V súvislosti s nevyrubiteľnosťou pohľadávky je potrebné poukázať na to, že podľa § 84 ods. 1 písm. f) daňového poriadku (účinného do 14.1.2021) v prípade konkurzu, resp. oddlżenia daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po uplynutí šiestich rokov od vyhlásenia konkurzu alebo určenia splátkového kalendára alebo oddlżenia podľa všeobecného predpisu upravujúceho konkurzné konanie; rovnako zanikajú aj neprihlásené pohľadávky a pohľadávky nezaradené v splátkovom kalendári určenom súdom.

37. Doteraz uvedená argumentácia vedie kasačný súd k jednoznačnému záveru, že nevymáhateľnosť úroku z omeškania (po oddlžení) ako pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d) v spojení s § 166e ods. 4 zákona o konkurze a reštrukturalizácii spôsobuje aj nemožnosť jeho vyrubenia podľa § 156 ods. 1 daňového poriadku počas trvania účinkov oddlżenia.

38. Kasačný súd preto dospel k záveru, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom sťažovateľky a kasačnú sťažnosť ako aj správnu žalobu považoval za dôvodnú. Kasačný súd preto napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil v súlade s § 462 ods. 2 SSP tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude pritom žalovaný viazaný právnym názorom kasačného súdu.

39. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnej sťažovateľke priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu trov konania pred správnym súdom. V zmysle § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania bude rozhodnuté samostatným uznesením krajského súdu po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

40. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie:

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