

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/51/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200273
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 05. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5020200273.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): B. E., bytom Q. XXXX, právne zastúpený: AKSK, s.r.o., so sídlom Nám. SNP 15, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100954700/2020 zo dňa 28. mája 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/94/2020-80 zo dňa 9. marca 2021, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/94/2020-80 zo dňa 9. marca 2021 **m e n í t a k**, že rozhodnutie žalovaného č. 100954700/2020 zo dňa 28. mája 2020, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca č. 100686285/2020 zo dňa 16. marca 2020 **r z u š u j e a v e c v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

II. Žalobcovi **p r i z n á v a p r á v o** na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania, ako aj na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred správnym súdom.

o d ô v o d n e n i e :

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 31S/94/2020-80 zo dňa 9. marca 2021 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100954700/2020 zo dňa 28. mája 2020. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že účastníkom konania ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 100954700/2020 zo dňa 28. mája 2020 žalovaný podľa § 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 ako „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 100686285/2020 zo dňa 16. marca 2020, ktorým bol žalobcovi podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku vyrubený úrok z omeškania v sume 109,30 € za nezaplatenie dane z motorových vozidiel vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie roku 2014 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia poukázal na § 90 ods. 2 zákona č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov a konštatoval, že lehota na podanie daňového priznania k dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2014 uplynula dňa 2. februára 2015. Žalobca ako daňový subjekt podal riadne daňové priznanie k dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2014 dňa 31. januára 2015. Daň bola priznaná vo výške 182,28 € a bola splatná dňa 2. februára 2015, pričom daňový subjekt túto daň ku dňu vydania rozhodnutia správcu dane nezaplatil. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou, t.j. ku dňu 2. februára 2019. Správca dane ďalej poukázal na ust. § 15

ods. 1 zákona č. 361/2014 Z.z., § 156 ods. 1 a § 161 zákona č. 563/2009 Z.z., pričom v odôvodnení rozhodnutia presne vymedzil výpočet úroku z omeškania dlžnou sumou, dňom splatnosti, dňom platby, resp. vymedzením dňa, ku ktorému je úrok počítaný, počtom dní omeškania a konkrétnou sumou vypočítaného úroku z omeškania.

3. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100954700/2020 zo dňa 28. mája 2020 tak, že napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil.

4. Žalobca napadol rozhodnutie žalovaného na krajskom súde správnu žalobou. Poukazoval na skutočnosť oddĺženia žalobcu v dôsledku vyhlásenia konkurzu uznesením Okresného súdu Žilina sp.zn. 9OdK/32/2019 zo dňa 7. februára 2019, ktoré v Obchodnom vestníku bolo uverejnené pod č. OV 31/2019 dňa 13. februára 2019. V dôsledku oddĺženia bol žalobca zbavený všetkých dlhov vrátane pohľadávky smerujúcej voči nemu na základe rozhodnutia správcu a žalovaného. Zdôraznil, že v rámci úpravy 4. časti zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej aj ako „zákon č. 7/2005 Z.z.“) sa nepoužijú ust. § 47 tohto zákona a táto 4. časť zákona predstavuje komplexnú úpravu oddĺženia. Na žalobcu je v dôsledku oddĺženia potrebné podľa § 166 písm. e/ ods. 4 zákona č. 7/2005 Z.z. hľadieť ako na osobu, u ktorej sa trvalo upustilo od vymáhania pohľadávok vrátane pohľadávky vyplývajúcej z rozhodnutia správcu dane a žalovaného, z čoho vyplýva, že pohľadávka, ktorej sa týka rozhodnutie žalovaného, je nevymáhateľná a na žalobcu je potrebné hľadieť akoby sa trvale upustilo od vymáhania pohľadávok smerujúcich voči nemu, pretože iný výklad by bol v rozpore s právnou istotou žalobcu. Žalobca poukázal na úpravu podľa § 167c ods. 1, § 166a ods. 1 písm. a/, d/, ods. 2 a 4 zákona č. 7/2005 Z.z. a uviedol, že na žalobcu bol vyhlásený konkurz 13. februára 2019, čo znamená, že všetky pohľadávky, ktoré voči žalobcovi vznikli do 31. januára 2019, sa stali nevymáhateľnými vrátane pohľadávok SR z titulu daní. Daňové pohľadávky nie sú uvedené medzi pohľadávkami, ktoré nie sú konkurzom/oddĺžením dotknuté, a teda nepoživajú žiadnu formu zvýhodnenia a je potrebné ich vnímať ako všetky ostatné pohľadávky. Pohľadávka vyplývajúca z rozhodnutia správcu dane a žalovaného z titulu úroku z omeškania za omeškanie so splnením daňovej povinnosti ešte v roku 2014 je pohľadávkou, ktorá vznikla ešte v roku 2014 a bolo právom správcu dane túto pohľadávku prihlásiť podľa § 166a zákona č. 7/2005 Z.z., pretože počas konkurzu je možné uspokojiť len prihlásené pohľadávky a neprihlásené pohľadávky, resp. v konkurze neuspokojené pohľadávky sa podľa § 166e zákona č. 7/2005 Z.z. stávajú nevymáhateľnými. Úrok z omeškania je sankciou za porušenie daňovej povinnosti z roku 2014, teda pred rozhodným dňom a aj z tohto dôvodu je pohľadávka z titulu úroku z omeškania podľa § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z.z. nevymáhateľná, a to nezávisle na jej verejnoprávnej povahe.

5. Správny súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že pri hodnotení zákonnosti rozhodnutia správcu dane a žalovaného bolo zásadné vyriešenie vzťahu medzi právnou úpravou vyplývajúcou z Daňového poriadku, a to ťažiskovo z úpravy podľa § 158 ods. 1, § 2 písm. b/, f/ v spojení s § 156 ods. 1 písm. a/, ods. 2 Daňového poriadku na jednej strane a právnej úpravy vyplývajúcej zo štvrtej časti zákona č. 7/2005 Z.z. upravujúcej inštitút oddĺženia. Správny súd považoval za zákonný záver žalobcu, podľa ktorého úprava zákona č. 7/2005 Z.z. je v označenej časti špeciálnou úpravou vo vzťahu k Daňovému poriadku. Zároveň však podotkol, že táto zásada (lex specialis derogat legi generali) sa uplatní v prípade konkurencie úpravy rovnakej otázky v dvoch právnych predpisoch. Odlišne od žalobcu krajský súd vyhodnotil právne dôsledky vo všeobecnej rovine platného vzťahu Daňového poriadku a zákona č. 7/2005 Z.z. ako všeobecnej a špeciálnej právnej úpravy, a to najmä s ohľadom na predmet rozhodovania správcu dane, ktorým bol úrok z omeškania za oneskorenú úhradu dane z motorových vozidiel vyrubenej za zdaňovacie obdobie 2014.

6. Správny súd primárne uviedol, že uplatnenie špeciálnej právnej úpravy vyplývajúcej zo zákona č. 7/2005 Z.z., pokiaľ ide o úpravu inštitútu oddĺženia v rozsahu vymedzenia pohľadávok, ktoré sú vylúčené z uspokojovania podľa § 166b zákona č. 7/2005 Z.z., a to v časti relevantnej pre prejednávajúcu vec podľa § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z.z., teda pohľadávok, ktoré sa považujú za nevymáhateľné, prichádza do úvahy za predpokladu naplnenia podmienky, že v danom prípade ide o existujúcu pohľadávku z titulu úroku z omeškania za oneskorenú úhradu dane z motorových vozidiel. Až pri splnení tohto predpokladu existencie takejto pohľadávky potom špeciálna úprava vyplývajúca zo zákona č. 7/2005 Z.z. v označenej časti kladie na takúto pohľadávku z hľadiska jej kvality ďalšie požiadavky ako ich vymedzenie vyplýva z úpravy § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z.z., a to ťažiskovo pokiaľ ide o moment vzniku týchto pohľadávok. Vo vzťahu k pohľadávkou z titulu úroku z omeškania za oneskorenú úhradu dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roka 2014,

pokiaľ táto ako to správny súd konštatoval pred rozhodným dňom (tak ako je rozhodujúci deň definovaný v úprave podľa § 166a ods. 1 písm. a/ zákona č. 7/2005 Z.z.) neexistovala (pretože nevznikla pred rozhodujúcim dňom), sa špeciálna právna úprava podľa § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z.z. neuplatní. Skutočnosť, kedy pohľadávka z titulu úroku z omeškania za oneskorenú úhradu dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roka 2014 vznikla, upravuje výlučne Daňový poriadok (a to aj po účinnosti zákona č. 377/2016 Z.z., teda po 1. marci 2017, kedy účinnosť nadobudla relevantná úprava štvrtej časti zákona č. 7/2005 Z.z. - článok III. Zákona č. 377/2016 Z.z.). Úprava Daňového poriadku podľa § 158 ods. 1, § 2 písm. b/, písm. f/ v spojení s úpravou § 63 ods. 1 a § 156 ods. 1 písm. a/, ods. 2 všetko Daňového poriadku v spojení s úpravou § 2 ods. 1 veta prvá zákona č. 361/2014 Z.z. o dani z motorových vozidiel, je určujúca ako právna úprava právnej skutočnosti samotného vzniku predmetnej pohľadávky z titulu úroku z omeškania za oneskorenú úhradu dane z motorových vozidiel a je potrebné ju vykladať s vyústením do záveru, podľa ktorého pohľadávka z titulu úroku z omeškania s úhradou predmetnej dane vznikla až rozhodnutím správcu dane - jej vyrubením v konkrétnej výške a s konkrétnou splatnosťou. Až na základe tejto právnej skutočnosti je potom možné hovoriť o existentnej pohľadávke, ktorá je po právoplatnosti a vykonateľnosti rozhodnutia správcu dane o jej vyrubení, spôsobilá uplatnenia a vymáhania.

7. Podľa názoru správneho súdu z časového hľadiska teda ide o pohľadávku, ktorá vznikla až po rozhodujúcom dni v zmysle jeho definície podľa § 166a ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z.. Nemohla byť preto uplatnená prihláškou, pretože nespĺňala zákonodarcom stanovený predpoklad daný úpravou § 166a ods. 1 písm. a/ zákona č. 7/2005 Z.z.. Táto pohľadávka nevznikla pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi, t.j. v pomeroch prejednávanej veci do 31. januára 2019. Hoci pohľadávka z titulu samotnej dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roka 2014 sa stala splatnou pred rozhodujúcim dňom a žalobca sa v dôsledku nezaplatenia tejto dane v lehote splatnosti dostal so splnením svojej právnej povinnosti sankcionovanej úrokom z omeškania do omeškania, nie je táto časová okolnosť právne relevantná, pretože aj úprava podľa § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z.z. (ktorá vymedzuje ako z uspokojenia vylúčený úrok z omeškania v prípade, že sa jedná o verejnoprávnu sankciu, ak povinnosť, ktorá zakladá právo na túto sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom), je aplikovateľná len vo vzťahu k už existujúcej pohľadávke, čo naplnené v prejednávanej veci nebolo. Obdobné závery vyplývajú aj z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31. januára 2018.

8. Správny súd konštatoval, že je potrebné zohľadniť skutočnosť, podľa ktorej primárne žalobca nespĺnil riadne a včas svoju právnu povinnosť zaplatiť v lehote splatnosti daň za sledované zdaňovacie obdobie a správca dane postupoval v súlade s právnou úpravou, keď v zákonom stanovenej lehote podľa § 156 ods. 8 písm. a/ Daňového poriadku, úrok z omeškania vyrubil. Túto okolnosť žalobca vo svojej argumentácii o účele inštitútu oddĺženia obišiel a správny súd ju za nevýznamnú v uvedených súvislostiach nepovažoval. Pokiaľ ide o poukaz žalobcu na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžf/2/2016 doplnený (čo správny súd zdôraznil vzhľadom na zásadu koncentrácie podľa § 183 S.s.p. a skutočnosť podania repliky po uplynutí lehoty na včasné podanie správnej žaloby), tento odkaz priamo uvedený v správnej žalobe je len všeobecný a bez vymedzenia akejkoľvek argumentačnej väzby na konkrétne okolnosti prejednávanej veci, ktoré sú rozvinuté až v podanej replike. Žalobcom označené závery rozhodnutia sp.zn. 1Sžf/2/2016, vyššie uvedené závery správneho súdu relevantne nespochybňujú a ani nevyvracajú, a to ani pri zohľadnení rozvinutia argumentácie v predloženej replike viažucej sa k tomuto rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

9. Pokiaľ ide o námietku žalobcu o nezákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorý potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení úroku z omeškania, napriek tomu, že podľa § 166e ods. 4 zákona č. 7/2005 Z.z. nastala právna fikcia, že sa na žalobcu hľadí akoby vo vzťahu k jeho záväzkom, došlo k trvalému upusteniu od ich vymáhania, správny súd túto vyhodnotil ako nedôvodnú. Správny súd zdôraznil, že zákonodarcom stanoveným základným predpokladom zbavenia dlžníka jeho dlhov je, že tieto dlhy: môžu (v zmysle mohli byť) uspokojené v konkurze, resp. splátkovým kalendárom (§ 166a zákona č. 7/2005 Z.z.) a tieto dlhy súčasne neboli uspokojené vôbec, resp. neboli uspokojené v celom rozsahu. Pohľadávka správcu dane na zaplatenie úroku z omeškania nemohla byť prihlásená do konkurzu podľa § 166a ods. 1 písm. a/ zákona č. 7/2005 Z.z., keďže nevznikla pred rozhodujúcim dňom. Pokiaľ žalobca namietal, že postup správcu dane bol v rozpore so samotným zmyslom inštitútu oddĺženia, správny súd podotkol, že zo samotnej dôvodovej správy k zákonu č. 377/2016 Z.z. účinnému od 1. marca 2017, a

to tej časti, ktorá sa týka zavedenia úpravy podľa § 166a zákona č. 7/2005 Z.z. plyní, že prihlasovanie pohľadávok sa týka tzv. „starého dlhu“ dlžníka. Nevzťahuje sa teda na pohľadávky, ktoré vznikli po rozhodujúcom dni. Krajský súd vyslovil názor, že úrok z omeškania podľa Daňového poriadku (na rozdiel do súkromnoprávnej úpravy inštitútu úroku z omeškania) nie je zákonodarcom koncipovaný ako záväzok akcesorickej povahy. V danom prípade ide o daňový nedoplatok a nie o príslušenstvo pohľadávky na dani, čo vyplýva jednoznačne z úpravy podľa § 2 písm. b/ Daňového poriadku, podľa ktorého sa na účely tohto zákona rozumie daňou aj úrok z omeškania. Podľa § 2 písm. f/ Daňového poriadku je daňovým nedoplatkom potom dlžná suma dane (§ 2 písm. b/ Daňového poriadku) po lehote splatnosti dane. Samotná pohľadávka na úroku z omeškania vzniká právoplatným rozhodnutím o vyrubení tohto úroku z omeškania. Pokiaľ takéto rozhodnutie nie je právoplatne vydané, nie je možné konštatovať, že pohľadávka vznikla, pretože správca dane ju nemusí voči daňovému subjektu vôbec uplatniť a taktiež nie je zrejماً jej výška. Takáto pohľadávka teda nevzniká priamo vznikom právnej skutočnosti omeškania s platením konkrétnej dane ako to namietal žalobca. V tejto časti krajský súd zdôraznil, že argumentácia prednesená žalobcom v jeho replike, pokiaľ ide o namietanie konštitutívnej povahy rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania, bola uvedená ako nová po uplynutí lehoty na včasné podanie správnej žaloby, teda po nastúpení účinkov koncentrácie vymedzenia dôvodov správnej žaloby podľa § 183 S.s.p. Správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď v lehote podľa § 156 ods. 8 písm. a/ Daňového poriadku predmetný úrok z omeškania vyrubil. Právny názor, podľa ktorého moment vzniku pohľadávky, ktorá spočíva vo vyrubení sankcie v daňovom konaní (medzi ktoré podľa § 155 a nasl. Daňového poriadku patrí okrem pokuty aj úrok z omeškania) je definovaný momentom judikovania tejto pohľadávky, je v súlade aj s ďalšou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozhodnutie sp.zn.2Sžf/78/2015 zo dňa 23. mája 2018).

10. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. Sťažovateľ považoval za nesprávny právny názor správneho súdu, podľa ktorého môže byť nevymáhateľnou podľa § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z.z. len taká pohľadávka, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom. Namietal, že z textu predmetného ustanovenia a zo systematických súvislostí je zrejماً, že za nevymáhateľné sa považujú všetky verejnoprávne peňažné sankcie (vrátane úroku z omeškania) „kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.“ Z hľadiska nevymáhateľnosti pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z.z. je preto rozhodujúcim moment porušenia povinnosti odôvodňujúcej uloženie sankcie, nie moment vzniku pohľadávky. V tomto kontexte preto sťažovateľ naďalej považoval vyrubený úrok z omeškania za nevymáhateľnú pohľadávku. Za nesprávny považoval sťažovateľ aj právny názor správneho súdu, že úrok z omeškania ako pohľadávka vzniká až vyrubením. Práve naopak tvrdil, že úrok z omeškania má akcesorickú povahu, vzniká priamo zo zákona a rozhodnutie o jeho vyrubení má deklaratórny význam pre jeho prípadné ďalšie vymáhanie. V tomto smere poukazoval aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23. mája 2017, pričom opomenutie riadneho vysporiadania sa s týmto rozhodnutím zo strany správneho súdu považoval za procesnú vadu odôvodnenia zasahujúcu do jeho práva na spravodlivý proces. Na záver sa sťažovateľ pri výklade dotknutých právnych predpisov dovoľával účelu oddĺženia podľa § 166 a nasl. zákona č. 7/2005 Z.z. a poukazoval na skutočnosť, že zákon č. 7/2005 Z.z. je osobitným predpisom, a to aj vo vzťahu k Daňovému poriadku. S poukazom na uvedené navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

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

12. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

13. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

14. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č.k.31S/94/2020-80 zo dňa 9. marca 2021, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100954700/2020 zo dňa 28. mája 2020. Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 100686285/2020 zo dňa 16. marca 2020, ktorým bol sťažovateľovi podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku vyrubený úrok z omeškania v sume 109,30 € za nezaplatenie dane z motorových vozidiel vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie roku 2014 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

15. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené zistil, že v konaní pred krajským súdom boli sťažovateľom namietané právne otázky, ktoré už medzi týmito účastníkmi boli posudzované krajským súdom vo viacerých (iných) súdnych preskúmovacích konaniach napr. pod sp.zn.30S/28/2020, resp. po podaní kasačnej sťažnosti i kasačným súdom pod sp.zn. 1Sžfk/50/2021. V konaní vedenom pod sp.zn. 30S/28/2020 krajský súd rozhodol o žalobe sťažovateľa tak, že ju rozsudkom sp.zn. 30S/28/2020 zo dňa 8. decembra 2020 zamietol. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, o ktorej Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozhodol rozsudkom sp.zn.1Sžfk/50/2021 zo dňa 16. decembra 2021 tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného ako i orgánu verejnej správy prvého stupňa zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

16. Kasačný súd poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou napĺňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

17. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom § 464 ods. 1 S.s.p. podľa ktorého: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

18. Na základe citovaného zákonného ustanovenia ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia sp.zn. 1Sžfk/50/2021 zo dňa 16. decembra 2021, s ktorým sa konajúci kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza:

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

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

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

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

18. Na rozdiel od správneho súdu však kasačný súd (stotožňujúc sa s právnym názorom sťažovateľa) pri aplikácii predmetného ustanovenia nepovažuje za podstatné, kedy samotná pohľadávka (úrok z omeškania) vzniká. Nevymáhateľnosť pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR sa podľa názoru kasačného súdu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/17/2020 zo dňa 25. mája 2021, bod 28) „týka všetkých sankcií (teda aj v budúcnosti uložených), pretože rozhodujúce je len to, kedy došlo k porušeniu právnej povinnosti zakladajúcej právo(moc) uplatniť či uložiť pokutu alebo inú sankciu. Ak k porušeniu, teda deliktu v širokom zmysle slova, došlo pred rozhodujúcim dňom, takáto pokuta alebo sankcia je nevymáhateľná. Tým sa zabezpečuje jeden z cieľov oddlżenia, teda robí sa za minulosťou dlžníka „hrubá čiara“ a umožňuje sa mu začať odznova bez toho, aby bolo možné od neho vymáhať „staré dlhy“ pochádzajúce z obdobia pred oddlžením. Limity tohto postupu sú ustanovené v § 166c (nedotknuté pohľadávky), § 166f (zrušenie oddlżenia pre nepoctivý zámer) a § 166h ZKR (odporovateľné právne úkony). Keďže úrok z omeškania sa nedá subsumovať pod žiadnu výnimku podľa § 166c ZKR, je nutné dospieť k záveru, že aj úrok z omeškania za nezaplatenie splatnej dane v čase jej splatnosti pred rozhodujúcim dňom je nevymáhateľný.“ Obdobne právny názor potvrdil aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp.zn. 8 Sžfk 29/2021 zo dňa 24. novembra 2021.

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

20. Hoci veľký senát posudzoval problematiku úrokov z omeškania v súvislosti s reštrukturalizáciou, jeho úvahy sú do značnej miery aplikovateľné aj pre oddlžení podľa IV. časti zákona o konkurze (v inej veci sťažovateľa rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/34/2021 zo dňa 26. júna 2021, bod 14 - 16; ale aj rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/52/2021 zo dňa 6. júla 2021, sp.zn. 8Sžfk 46/2021 zo dňa 30. júna 2021, sp.zn. 5Sžfk/3/2021 zo dňa 30. júna 2021 a iné).

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

22. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že nevymáhateľnosť pohľadávky - úroku z omeškania úzko súvisí aj s otázkou možnosti jeho vyrubenia podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti, opierajúc sa o osobitný charakter úroku z omeškania, účel oddlżenia a následky nevymáhateľnosti pohľadávok podľa § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR (upravené v § 166e ods. 4 ZKR), už uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24. novembra 2021), že „nevymáhateľnosť úroku z omeškania (po oddlžení) ako pohľadávky

podľa § 166b ods. 1 písm. d/ v spojení s § 166e ods. 4 zákona o konkurze spôsobuje aj nemožnosť jeho vyrubenia podľa § 156 ods. 1 Daňového poriadku počas trvania účinkov oddĺženia.“

19. Kasačný súd pridržiavajúc sa vyššie uvedených záverov vyplývajúcich z jeho skoršej rozhodovacej činnosti majúc za to, že ide o obdobnú vec tých istých účastníkov konania, ktorá už bola predmetom konania o kasačnej sťažnosti dospel k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj napadnuté rozhodnutie v spojení s rozhodnutím správcu dane (§ 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p.). Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p. zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

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

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

22. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 S.s.p. v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

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