

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/55/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5019200042
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 03. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5019200042.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a sudcov prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobkyne: B. P., nar. XX. W. XXXX, trvale bytom: B. K., G. č. XX/XX, XXX XX J. J., právne zastúpená: AKSK, s. r. o., so sídlom: Nám. SNP 15, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102369134/2018, zo dňa 27. novembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k.: 30S/146/2020-50, ECLI:SK:KSZA:2021:5019200042.2, zo dňa 23. februára 2021, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 30S/146/2020-50, zo dňa 23. februára 2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102369134/2018, zo dňa 27. novembra 2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Žilina, č.: 101714034/2018, zo dňa 04. septembra 2018 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.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) napadnutým rozsudkom, č. k.: 30S/174/2018-112, ECLI:SK:KSZA:2019:5018200512.3, zo dňa 23. februára 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), postupom podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú správnu žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102369134/2018, zo dňa 27. novembra 2018. Daňový úrad Žilina, kontaktné miesto Turčianske Teplice (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím, č. 101714034/2018, zo dňa 04. septembra 2018, podľa § 156 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni úrok z omeškania v sume 17,80 eura za nezaplatenie preddavkov za obdobie od 01. októbra 2015 do 31. decembra 2015 na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2015 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške (ďalej len „úrok z omeškania“). Žalovaný rozhodujúc o odvolaní žalobkyne napadnutým rozhodnutím, č. 102369134/2018, zo dňa 27. novembra 2018, rozhodnutie správcu dane potvrdil. Ďalším výrokom rozsudku správny súd účastníkom konania nepriznal náhradu trov konania (§ 167 ods. 1 SSP a contrario, § 168 SSP).

2. Správny súd poukázal na to, že vo veci pôvodne rozhodoval rozsudkom, č. k.: 30S/22/2019-60, zo dňa 10. decembra 2019. Kasačný súd tento rozsudok správneho súdu rozsudkom, sp. zn. 8Sžfk/19/2020, zo dňa 30. septembra 2020, zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie preskúmanie. Kasačný súd sa nestotožnil so závermi správneho súdu o nepreskúmateľnosti výroku rozhodnutia správcu dane, pretože

bol názoru, že výrok rozhodnutia správcu dane v nadväznosti na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je dostatočne identifikovateľný a nezameniteľný.

3. V poradí v druhom rozsudku, nasledujúcom po zrušení veci správny súd skonštatoval, že uznesením Okresného súdu Žilina, č. 3OdK/163/2017, zo dňa 22. decembra 2017, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 1/2018, dňa 02. januára 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. Zaujal názor 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 č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v účinnom znení (ďalej len „zákon o konkurze“), prichádza do úvahy za predpokladu naplnenia podmienky, že ide o existujúcu pohľadávku z titulu nezaplatenia preddavkov na dani z motorových vozidiel. Až pri splnení predpokladu existencie takejto pohľadávky špeciálna úprava, vyplývajúca zo zákona o konkurze kladie na takúto pohľadávku z hľadiska jeho kvality ďalšie požiadavky, ako ich vymedzenie vyplýva z úpravy § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze. Vo vzťahu k pohľadávke z titulu úroku z omeškania za nezaplatenie preddavkov na dani z motorových vozidiel, pokiaľ táto, ako konštatuje správny súd v ďalšej časti odôvodnenia pred rozhodujúcim dňom (§ 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze), neexistovala - nevznikla, sa špeciálna právna úprava podľa § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze neuplatní. Vznik pohľadávky z titulu úroku z omeškania za nezaplatenie preddavkov na dani upravuje daňový poriadok v spojení s § 10 ods. 2. ods. 3 zák. č. 361/2014 Z. z. zákona o dani z motorových vozidiel v účinnom znení (ďalej len „zák. č. 361/2014 Z. z.“), podľa ktorého pohľadávka z titulu úroku z omeškania sa žalobkyne vznikla až rozhodnutím správcu dane - vyrubením v konkrétnej výške. Nepochybne ide o pohľadávku, vzniknutú po rozhodujúcom dni v intenciách § 166a ods. 1 zákona o konkurze. Nemohla byť preto uplatnená prihláškou, nespĺňajúc predpoklad v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze. Pohľadávka totiž nevznikla pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (t. j. do 31. decembra 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.

4. Stotožnil sa so závermi rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“), sp. zn. 2Sžf/77/2015, zo dňa 31. januára 2018, ECLI:SK:NSSR:2018:5015200543.1, 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.

5. Poukaz žalobkyne na závery rozsudku Najvyššieho súdu, sp. zn. 1Sžf/2/2016, ECLI:SK:NSSR:2017:5015200556.1, 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. mája 2017, a teda časovo predchádzalo vyhláseniu rozsudku najvyššieho súdu SR, sp. zn. 2Sžf/77/2015, zo dňa 31. januára 2018, s ktorého závermi sa správny súd v tejto veci stotožnil.

6. Správny 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 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 tieto dlhy súčasne, b) neboli uspokojené vôbec, resp. neboli uspokojené v celom rozsahu.

7. Pohľadávka správcu dane na úrok z omeškania nemohla byť prihlásená do konkurzu v intenciách § 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze, 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 úroku z omeškania vzniká právoplatným rozhodnutím o vyrubení tohto úroku. Pokiaľ takého rozhodnutie nie je právoplatne vydané, nemožno konštatovať, že pohľadávka vznikla, pretože správca dane ju nemusí voči daňovému subjektu vôbec uplatniť a taktiež nie je zrejmé jej výška. Pohľadávka nevzniká priamo vznikom právnej skutočnosti - omeškaním s platením konkrétnej dane. (sp. zn. 2Sžf/78/2015, zo dňa 23. mája 2018, sp. zn. 5Sžf/146/2013, zo dňa 29. apríla 2015).

II. Kasačná sťažnosť žalobkyne, vyjadrenie žalovaného

8. Žalobkyňa (ďalej len „kasačná sťažovateľka“) podala proti rozsudku kasačnú sťažnosť z dôvodov, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníčke konania, aby uskutočnila jej patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP) a krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Sťažnosť odôvodnila tým, že krajský súd nerešpektoval ustanovenia zákona o konkurze ako *lex specialis* vo vzťahu k daňovému poriadku v prípade oddĺženia fyzickej osoby. Zdôraznila obsah právnej úpravy oddĺženia podľa § 166a ods. 1, § 166b ods. 1, § 166e ods. 2, ods. 4 zákona o konkurze s tým, že § 166a ods. 1 zákona o konkurze, ktorý vymedzuje pohľadávky, ktoré možno uspokojiť len v konkurze alebo splátkovým kalendárom. Na pohľadávky vylúčené z uspokojenia sa nevzťahuje podmienka v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze stanovujúca, že len v konkurze alebo splátkovým kalendárom môže byť uspokojená pohľadávka vzniknutá pred tzv. rozhodujúcim dňom. Na prejednávajúcu vec dopadá práve § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze, ktorý pre uplatnenie vyžaduje, aby pred rozhodujúcim dňom bola porušená povinnosť, zakladajúca právo uplatniť alebo uložiť takúto sankciu.

9. V súvislosti s vyhlásením konkurzu sa v dôsledku vzniku účinkov oddĺženia v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze stali nevymáhateľnými tzv. pohľadávky vylúčené z uspokojenia, medzi ktoré patria aj verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom. Predmetný úrok z omeškania je nepochybne verejnoprávnu sankciou uloženou za porušenie povinnosti zaplatiť preddavky splatné 01. februára 2016, a teda sankciou uloženou za porušenie povinnosti, ku ktorému došlo pred rozhodujúcim dňom a zakladá právo uplatniť alebo uložiť predmetnú sankciu. Dôvodom odmietnutia aplikácie § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze bol súdom utvorený záver, že uplatnenie ustanovenia vyžaduje naplnenie podmienky vzniku pohľadávky s tým, že k vzniku pohľadávky došlo až vyrubením úroku rozhodnutím správcu dane. Vzhľadom na nesprávne právne posúdenie veci súdom podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP sa však s týmto názorom nemožno stotožniť. Podmienka vzniku pohľadávky pred rozhodujúcim dňom je kladená len na pohľadávky uspokojované v konkurze a splátkovým kalendárom, nie na pohľadávky vylúčené z uspokojenia v zmysle § 166b zákona o konkurze. Rozhodujúcim je teda okamih porušenia povinnosti, ktorý musí nastať pred rozhodujúcim dňom. K samotnému uloženiu sankcie na podklade porušenia takejto povinnosti môže dôjsť aj po rozhodujúcom dni, avšak napriek tomu je pohľadávka postihnutá následkom nevymáhateľnosti.

10. Povinnosť zaplatiť riadne a včas preddavky na daň z motorových vozidiel bola porušená 01. februára 2016, konkurz na žalobkyňu bol vyhlásený v januári 2018. Úprava § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze sa tak vzťahuje na všetky porušenia povinností, ktoré nastali do 31. decembra 2017 a úrok z omeškania je podľa § 156 daňového poriadku verejnoprávnu peňažnou sankciou za porušenie povinnosti zaplatiť daň riadne a včas. Ust. § 166b ods. 1 považuje preskúmanú pohľadávku správcu dane jednoznačne za nevymáhateľnú, bez ohľadu na to, kedy nárok na sankciu vznikol. Porušením povinnosti pred rozhodujúcim dňom zanikla vymáhateľnosť sankcie a teda úrokov z omeškania. Povinnosťou správcu dane ako orgánu verejnej moci tak bolo upustiť od vymáhania pohľadávok z titulu sankcie, žalovaný však i napriek tomu vydal preskúmané rozhodnutie.

11. Nesprávnym právnym posúdením sa sťažovateľke javil tiež záver súdu o okamihu vzniku pohľadávky vyrubením úroku z omeškania a neakcesorickej povahy úroku z omeškania podľa daňového poriadku. Z ust. § 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 plynie z uvádzaného

rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 1Sžf/2/2016, ktorý rovnako popiera charakter úroku z omeškania ako daňového nedoplatku v zmysle § 2 písm. f) daňového poriadku.

12. Sťažovateľka bola názoru, že pripustením záveru o vzniku nároku na úrok z omeškania až vyrubením, by sa negoval charakter úrokov z omeškania ako „príslušenstva“ dane a mohlo by sa dôjsť k záveru, že tento úrok možno vyrubiť len do budúcnosti. Pokiaľ má mať rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania konštitutívny účinok, vznik nároku nemôže predbiehať vydaniu samotného rozhodnutia. Obsahom slova „vyrubí“ podľa názoru sťažovateľky nie je „vznikne“, ale len „vyčíslí“. Nárok na úrok z omeškania tak vzniká v prvý deň omeškania, má stúpajúcu tendenciu a samotná výška sa ustáli vydaním rozhodnutia správcu dane. (vid. NR SR, sp. zn. 1Sžf/2/2016, zo dňa 23. mája 2017).

13. Nestotožnila sa tiež so záverom o možnej aplikovateľnosti rozsudku, sp. zn. 2Sžf/77/2015, na prejednávajúcu vec. Podľa sťažovateľky relevantnou prekážkou je fakt, že citované závery hovoria o pohľadávke prihlasovanej do reštrukturalizačného konania, v okolnostiach prejednávanej veci však ide o „pohľadávky vylúčené z uspokojenia (§ 166b zákona o konkurze), t. j. pohľadávky ktoré nemožno prihlásiť do konkurzu. Úprava reštrukturalizácie nepozná kategóriu „pohľadávok vylúčených z uspokojenia“ podľa § 166b zákona o konkurze, do reštrukturalizácie sa prihlasujú všetky pohľadávky. V pomeroch reštrukturalizácie a aj § 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze upravujúceho „pohľadávky uspokojované v konkurze alebo splátkovým kalendárom“ nepochybne platí, že pohľadávka musí vzniknúť pred rozhodujúcim dňom. Rozhodujúci súd sa s podstatným rozporom v záveroch týchto dvoch rozsudkov najvyššieho súdu nevysporiadal, v ktorom pochybení sťažovateľka vzhľadla dôvod kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Právna úprava oddĺženia podľa zákona o konkurzoch predstavuje vo vzťahu k iným právnym predpisom špeciálnu právnu úpravu a vo vzťahu k daňovému poriadku ide o právnu úpravu neskoršiu, derogujúcu skorší právny predpis. Toto platí ako v otázke definície pojmu pohľadávka a jej kategórii a) pohľadávky uspokojované v konkurze alebo splátkovým kalendárom (§ 166a zákona o konkurze), b) pohľadávky vylúčené z uspokojenia (§ 166b zákona o konkurze) a c) nedotknuté pohľadávky (§ 166c zákona o konkurze). Oddĺženie je teda samostatným inštitútom, použiteľným len pre fyzické osoby. Napokon sťažovateľka považovala za neprípustnú skutočnosť, aby bolo žalovanému vo vzťahu k riešeným pohľadávkam, ktoré do konkurzu nemožno prihlásiť z dôvodu podľa § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze, priznané výhodnejšie postavenie. Záverom kasačnej sťažnosti navrhla, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil tomuto súdu na ďalšie konanie.

14. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobkyne nevyjadril.

III. Výber z relevantných právnych predpisov

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.

Podľa § 156 ods. 1 daňového poriadku úrok z omeškania správca 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. Podľa § 158 ods. 5 daňového poriadku po vyhlásení konkurzu, po povolení reštrukturalizácie alebo po poskytnutí ochrany pred veriteľmi správca dane postupuje podľa osobitného predpisu.

Podľa § 166b ods. 1 zákona o konkurze pohľadávky vylúčené z uspokojenia. 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.

Podľa § 166e ods. 2 zákona o konkurze 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.

Podľa § 166e ods. 4 zákona o konkurze 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 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2005/7/20210301>>), ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky.

IV. Právne posúdenie kasačným súdom

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „najvyšší správny súd“) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Právomoc a príslušnosť súdu pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

16. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť žalovaného smeruje proti rozsudku, voči ktorému je sťažnosť prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas, postupom bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

17. Podľa § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z., o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 423/2020 Z. z., výkon súdnictva prechádza od 1. augusta 2021 z najvyššieho súdu na najvyšší správny súd vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc najvyššieho správneho súdu. Zákonodarcu upravil prechod výkonu súdnictva z najvyššieho súdu na najvyšší správny súd, a teda najvyšší správny súd prebral z najvyššieho súdu všetky „živé“ veci v agende správneho súdnictva, ktoré následne aj dokončí.

18. Úlohou kasačného súdu bolo posúdiť zákonnosť postupu krajského súdu, ktorý v zmysle § 190 SSP zamietol ako nedôvodnú správnu žalobu proti rozhodnutiu správcu dane o vyrubení úroku z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. b) daňového poriadku za nezaplatenie preddavkov na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2015 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, potvrdeného rozhodnutím žalovaného. Správny súd totiž ustálil vznik pohľadávky na úroku z omeškania ku dňu vyrubenia tejto pohľadávky vydaním rozhodnutia správcu dane, č. 101714034/2018, zo dňa 04. septembra 2018, nasledujúcim až po oddžnení sťažovateľky uznesením Okresného súdu Žilina, č. 30dK/163/2017, zo dňa 22. decembra 2017, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 1/2018, zo dňa 02. januára 2018.

19. Správny 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. Nemohla byť preto uplatnená prihláškou do konkurzu nespĺňajúc náležitosti v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze. Nevznikla totiž pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (t. j. do 31. decembra 2017). Názor oprel o závery rozhodnutia, sp. zn. 2Sžf/77/2015, zo dňa 31. januára 2018, podľa ktorého nevyhnutným predpokladom pre prihlásenie pohľadávky (úrok 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.

20. Kasačný súd sa s názormi vyslovenými v napadnutom zamietajúcom rozsudku krajského súdu nestotožňuje. Preskúmaním námietok uplatnených v kasačnej sťažnosti dospel k záveru o dôvodnosti sťažnostnej argumentácie. V prvom rade považuje za potrebné uviesť, že na účely oddžnenia fyzickej osoby konkurzom, vedeným podľa § 166a a nasl. zákona o konkurze je potrebné rozlišovať tri základné skupiny pohľadávok, a to a) pohľadávky, ktoré sú vylúčené z uspokojenia, b) nedotknuté „privilegované“ pohľadávky, c) pohľadávky podliehajúce režimu oddžnenia. Pohľadávky vylúčené z uspokojenia zákon určuje časovo a druhovo v taxatívnom výpočte v zmysle § 166b zákona o konkurze. 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 oddžnením zákon taktiež vymedzuje druhovo v taxatívnom výpočte v zmysle § 166c zákona o konkurze. Veritelia si tieto pohľadávky môžu vymáhať v civilnom sporovom konaní či v exekučnom konaní. Pohľadávky podliehajúce oddžneniu 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.

21. Za pohľadávky vylúčené z uspokojenia v oddžzovacom konkurze podľa § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze, a teda za pohľadávky nevymáhateľné voči dlžníkovi v procese oddžzenia, 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. Podobne ako v konkurze sú teda z uspokojenia vylúčené aj zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne a verejnoprávne peňažné sankcie, ak povinnosť, zakladajúca právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená 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. Totožné závery konštatuje tiež rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, sp. zn. 13S/29/2020, zo dňa 18. novembra 2020, ECLI:SK:KSTN:2020:3020200148.3, v ktorom sa uvádza, že „Úrok z omeškania je sankciou za porušenie právnej povinnosti uloženou správcom dane. Povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) ZKR, nakoľko žalobca neuhradil v stanovenej lehote a v stanovenej výške daň pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz.“ Účelom ustanovenia o vylúčení niektorých nárokov z uspokojenia je totiž najmä snaha o to, aby v prípadoch nedostatku majetku na úplné uspokojenie všetkých nárokov, bola uspokojená prioritne istina pohľadávok t. j. kauzálne nároky, nie nároky, ktoré sú právnym poriadkom konštruované ako čisto právne (t. j. nejde o kauzálne nároky).

22. Kasačný súd v nadväznosti na závery o uplatňovaní pohľadávok podľa zákona o konkurze upriamuje pozornosť na závery rozsudku veľkého senátu Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 1Vs/3/2020, zo dňa 27. januára 2021. Veľký senát skonštatoval, že podstatou rozkolu bolo posúdenie otázky, či pohľadávka štátu na úrokoch z omeškania vzniká priamo na základe zákona a či správca dane rozhodnutím o vyrubení úrokov z omeškania len deklaruje existenciu pohľadávky pre účely jej ďalšieho vymáhania a zároveň určuje jej výšku a splatnosť alebo či je rozhodnutie o vyrubení úrokov z omeškania konštitutívnej povahy, teda či zakladá právo štátu (predtým neexistujúce) na úroky ako sankciu za omeškание daňového dlžníka. Pri riešení rozkolu dospel k nasledovnému záveru: „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 spred vyhlásenia reštrukturalizácie, pretože tie boli bez výnimky transformované do reštrukturalizačného plánu a nahradili dovtedy existujúce záväzky“. Príklonil sa k názoru, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania za oneskorené zaplatenie daňového nedoplatku na dani z motorových vozidiel za dotknuté zdaňovacie obdobie je v časti odo dňa splatnosti dane až do dňa povolenia reštrukturalizácie pohľadávkou predreštrukturalizačnou, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom.

23. Veľký senát sa ďalej zaoberal tým, že 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 rozlíšenia považuje 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 vyrubením, pričom za vyrubenú sa považuje tiež rozhodnutím správcu dane vydaným podľa § 63 daňového poriadku. Majúc na zreteli uvedené východiská veľký senát skonštatoval, že právoplatným rozhodnutím, o vyrubení sa daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania stáva splatnou a uplynutím lehoty na plnenie nadobúda status daňového nedoplatku. 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). 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.

24. Napokon upozornil na dôvodovú správu k bodu 13 (k § 120 ods. 2) zákona č. 377/2016 Z. z., ktorým bol s účinnosťou od 01. marca 2017 novelizovaný zákon o konkurze, 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 konaní. Možnosť vyrubenia a vymáhania úrokov z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti pochádzajúce z obdobia spred vyhlásenia reštrukturalizácie voči žalobcovi,

a to na základe rozhodnutí vydaných po povolení reštrukturalizácie, by popieralo účel reštrukturalizácie a malo by za následok nezákonné zvýhodnenie štátu v zastúpení správcom dane ako jedného z veriteľov predreštrukturalizačnej pohľadávky pred ostatnými veriteľmi.

25. Konštatované závery veľkého senátu o vzniku daňovej pohľadávky sú podľa názoru kasačného súdu čiastočne aplikovateľné na prejednávajúcu vec. Potrebné je však brať na zreteľ osobitosti reštrukturalizačného konania a konania o oddlžení fyzickej osoby podľa § 166 zákona o konkurze, predovšetkým na rozdiely vo vymedzení pohľadávok vylúčených z uspokojovania v reštrukturalizačnom konaní (konkurznom konaní) a v konaní o oddlžení fyzickej osoby (viď body 26, 27).

26. Kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP predmetné odlišnosti pohľadávok uplatniteľných v oddlžení konkurzom bližšie odôvodňuje poukazom na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sžfk/29/2021, zo dňa 24. novembra 2021, v obdobnej právnej veci, ktorého prevzatú časť ďalej uvádza, nasledovne:

„21. Spornými otázkami, ku ktorým riešeniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, je na jednej strane to, či daňový nedoplatok na úroku z omeškania je nevymáhateľnou pohľadávkou podľa IV. časti zákona o konkurze, ak bol vyrubený po oddlžení a vyhlásení konkurzu za porušenie povinností, ktoré nastalo pred rozhodným dňom (§ 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze). Súčasne však sťažovateľ žiada posúdiť aj to, či prípadná nevymáhateľnosť úroku z omeškania podľa zákona o konkurze má vplyv na právomoc vyrubiť ho podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku.

22. Kasačný súd pri riešení predložených otázok vychádzal aj z rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane rozhodovania veľkého senátu. Hoci odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (bod 19), vychádzajú z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (vrátane rozhodnutí veľkého senátu).

23. Vo vzťahu k prvej nastolenej otázke sa kasačný súd stotožňuje s právnym názorom správneho súdu a poukazuje na skutočnosť, že po vyhlásení konkurzu, resp. oddlženia fyzickej osoby je správca dane povinný postupovať podľa osobitného zákona - zákona o konkurze (§ 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 zákona o konkurze.

24. Odpoveď na sťažovateľom nastolenú otázku (ne)vymáhateľnosti úroku z omeškania spojeného s porušením daňovej povinnosti v období pred oddlžením fyzickej osoby a vyhlásením konkurzu na jej majetok, jasne obsahuje ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze. Podľa tohto 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.“

25. 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 povinností“ 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, ktoré sa, v závislosti odo dňa porušenia povinnosti zakladajúcej právo jeho vyrubenia, stanú po oddlžení nevymáhateľné. Nemožno neuviesť, že sťažovateľ v zásade neuvádza žiadnu relevantnú argumentáciu, ktorá by spochybňovala či už verejnoprávny sankčný charakter úroku z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku alebo jeho zahrnutie do rozsahu pohľadávok vymedzených v § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze.

26. Keďže úrok z omeškania nie je pohľadávkou nedotknuteľnou oddlžením podľa § 166c zákona o konkurze, 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 (t. j. pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz). Táto konštrukcia „zabezpečuje jeden z cieľov oddlženia, 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“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 17/2020 zo dňa 25. mája 2021, ods. 28).

27. Novela Daňového poriadku účinná od 1. januára 2020 a snaha zákonodarcu jasnejšie deklarovať, že aj vyrubený úrok z omeškania by mal mať v konkurze postavenie istiny pohľadávky, nemení

nič na tom, že úrok z omeškania má akcesorickú povahu. Uvedená legislatívna zmena žiadnym spôsobom neovplyvnila jasné znenie a význam § 166b ods. 1 písm. d) zákona o konkurze, a preto ani nespochybňuje podstatu právneho názoru správneho súdu a ani kasačného súdu vymedzenú vyššie“.

27. V preskúmvanej veci boli konkurz na majetok sťažovateľky a jej oddĺženie vyhlásené rozhodnutím Okresného súdu Žilina, sp. zn. 3OdK/163/2017, zo dňa 22. decembra 2018, publikované v Obchodnom vestníku č. 1/2018 dňa 02. januára 2018. Sťažovateľke je pritom vyrubovaný úrok z omeškania v sume 17,80 eura za nezaplatenie preddavkov za obdobie od 01. októbra do 31. decembra 2015, na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2015. Keďže povinnosť zakladajúca sťažovateľke resp. prvostupňovému orgánu právo vyrubiť úrok z omeškania celkom zjavne nastala pred rozhodujúcim dňom (t. j. pred 02. januárom 2018 v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) zákona o konkurze), dotknutá pohľadávka na úroku z omeškania je v súlade s § 166b ods. 1 písm. d) nevymáhateľná.

28. 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. oddĺženia daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po uplynutí šiestich rokov od vyhlásenia konkurzu alebo určenia splátkového kalendára alebo oddĺženia podľa všeobecného predpisu upravujúceho konkurzné konanie; rovnako zanikajú aj neprihlásené pohľadávky a pohľadávky nezaradené v splátkovom kalendári určenom súdom.

29. Doteraz uvedená argumentácia vedie kasačný súd k jednoznačnému záveru, že nevymáhateľnosť úroku z omeškania (po oddĺžení) 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.

30. Kasačný súd preto ani v tejto časti nezistil správne právne posúdenie veci správnym súdom podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Nesprávny procesný postup správneho súdu vzhľadom kasačný súd v skutočnosti, že správny súd sa dostatočne nevysporiadal v rozporoch v judikatúre, aplikovateľnej na prejednávajúcu vec. Priklonenie sa k použitej judikatúre odôvodnil v podstate len skutočnosťou, že rozhodnutie bolo prijaté súdmi neskôr, ako rozhodnutia, na ktoré sťažovateľka poukazovala v správnej žalobe ako aj v rámci argumentácie v kasačnej sťažnosti, a ktoré podľa kasačného súdu správne zodpovedajú nastolené otázky vymožitelnosti pohľadávok v prípade konkurzu fyzickej osoby oddĺžením podľa § 166 a nasl. zákona o konkurze.

31. Konštatované dôvody viedli kasačný súd k záveru, že krajský súd porušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP. Kasačná sťažnosť teda je dôvodná a preto kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil v súlade s ust. § 462 ods. 2 SSP. tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

V. Náhrada trov kasačného konania

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

Poučenie:

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