

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/60/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2020200278  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 05. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:2020200278.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobcu: Z. Q., nar. XX.XX.XXXX, bytom S. XXXX/XX, XXX XX. J., právne zastúpeného VESTENICKÁ & BD advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Ševčenkova 5, 851 01 Bratislava, IČO: 50 217 020, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101475682/2020 zo dňa 23. septembra 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/92/2020 - 61 zo dňa 17. februára 2022, ECLI:SK:KSTT:2022:2020200278.1, takto

### rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/92/2020 - 61 zo dňa 17. februára 2022 zrušuje a vec vracia Správnemu súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

### odôvodnenie:

#### I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Trnava (ďalej ako „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“) rozhodnutím č. 100966391/2020 zo dňa 02.06.2020 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 79 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov nevyhovel žiadosti žalobcu, ktorou požiadal o vrátenie daňového preplatku vo výške 546,46 eur. Daňový preplatok žalobcovi vyplynul z podaného daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2019.

2. Správca dane žiadosti žalobcu nevyhovel a daňový preplatok žalobcovi nevrátil z dôvodu jeho započítania na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku žalobcu na dani z príjmov fyzickej osoby, vyplývajúceho z daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011, ktorý bol splatný dňa 02.04.2012.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie. Postup správcu dane považoval za nesprávny a nezákonný z dôvodu, že Okresný súd Trnava uznesením sp. zn. 25Odk/214/2018 zo dňa 24.10.2018 rozhodol o vyhlásení konkurzu na jeho majetok a zároveň ho oddlžil. Žalobca mal za to, že daňový nedoplatok na dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2011 zanikol dňom zverejnenia uznesenia súdu. Z tohto dôvodu považoval vymáhanie takto zaniknutého nedoplatku v rozpore so zákonom. Žalobca zároveň vzniesol aj námietku premlčania a mal za to, že vymáhanie nedoplatku je premlčané po šiestich rokoch po skončení kalendárneho roka, v ktorom daňový nedoplatok vznikol.

4. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 101475682/2020 zo dňa 23.09.2020 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil a odvolanie žalobcu zamietol.

5. Žalovaný konštatoval, že správca dane postupoval správne, keď po zrušení konkurzu na žalobcu použil daňový nedoplatok na čiastočnú úhradu nevymáhateľných, no nezaniknutých daňových nedoplatkov žalobcu, ktoré vznikli pred vyhlásením konkurzu. K námietke premlčania uviedol, že jej vyhovel čiastočne z dôvodu, že právo na vymáhanie časti daňového nedoplatku bolo premlčané a na časť daňového nedoplatku právo na vymáhanie premlčané nie je.

## II. Konanie pred krajským súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote na Krajský súd v Trnave (ďalej ako „krajský súd“ alebo aj ako „správny súd“) správnu žalobu, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. c) a e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej ako „SSP“).

7. Krajský súd rozsudkom č. k. 14S/92/2020 - 61 zo dňa 17. februára 2022 (ďalej ako „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobcovi zároveň priznal nárok na náhradu trov konania v celom rozsahu.

8. Krajský súd sa stotožnil s právnym názorom žalobcu o tom, že daňový nedoplatok zanikne dňom zverejnenia uznesenia súdu v Obchodnom vestníku o oddžžení dlžníka, ktorý je fyzická osoba a to v rozsahu neuspokojených prihlásených pohľadávok a neuspokojených pohľadávok proti podstate, ktoré zostali po zrušení konkurzu a ktoré neboli uspokojené. Krajský súd poukázal na to, že dňom 06.11.2018, kedy bolo uznesenie súdu o oddžžení žalobcu zverejnené v Obchodnom vestníku, dlh žalobcu zanikol a preto vymáhanie takéhoto dlhu je v rozpore so zákonom.

9. V súvislosti s námietkou premlčania krajský súd uviedol, že daňový nedoplatok žalobcu za zdaňovacie obdobie rok 2011 bol splatný 02.04.2012, šesť ročná premlčacia lehota preto začala plynúť prvým dňom nasledujúceho roka, t. j. 01.01.2013. Premlčacia lehota preto uplynula dňa 31.12.2018, pričom prvostupňové rozhodnutie bolo vydané až v roku 2020, teda 2 roky po uplynutí zákonnej premlčacej lehoty.

10. Krajský súd ďalej uviedol, že je pravdou, že premlčaním právo nezaniká na rozdiel od preklúzie, len sa oslabuje v tej zložke, ktorá predstavuje nárok. Vznesením námietky premlčania nárok zaniká, subjektívnym právom trvá naďalej, čo znamená, že jeho uplatniteľnosť je obmedzená len na dobrovoľné splnenie záväzku. Premlčacia lehota je daňovým poriadkom určená na šesť rokov po skončení kalendárneho roka, v ktorom daňový nedoplatok vznikol. Lehota sa obnoví, ak správca dane doručí daňovému subjektu výzvu na zaplatenie daňového nedoplatku, čo v danej veci nebolo zistené.

11. Ďalej krajský súd poznamenal, že vznesenou námietkou premlčania zo strany žalobcu došlo aj k zániku práva žalovaného na vymáhanie nedoplatku. V danom prípade je podľa krajského súdu zrejmé, že zo strany daňových orgánov došlo k započítaniu pohľadávky, ktorá bola premlčaná, čo je v rozpore s ustanoveniami daňového poriadku a preto krajský súd považuje právny názor vyslovený žalobcom v námietkach za oprávnený a postup daňových orgánov za nezákonný.

12. Za nezákonný postup považuje aj skutočnosť, že žalovaný nereagoval na námietku premlčania vznesenú žalobcom, čo je podľa krajského súdu dôvod na zrušenie rozhodnutia žalovaného.

13. V napadnutom rozsudku tiež krajský súd uviedol, že vznesením námietky premlčania došlo aj k zániku daňového nedoplatku.

14. Podľa názoru krajského súdu k započítaniu pohľadávky nemohlo dôjsť jednostranným právnym úkonom zo strany správcu dane ale len na základe dohody oboch strán, teda správcu dane, ako aj žalobcu, čo však v danom prípade zistené nebolo.

## III. Kasačná sťažnosť, stanoviská účastníkov konania

15. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“ alebo aj ako „Najvyšší správny súd SR“) napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil podľa § 462 ods. 1 SSP a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP tak, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

16. Sťažovateľ nesúhlasil s právnou argumentáciou krajského súdu a uviedol, že počas konkurzu platí zákaz započítania uvedený v § 167c od. 3 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „ZKR“) s tým, že započítanie iných pohľadávok nie je vylúčené, teda je prípustné. Uvedené pravidlá platia podľa sťažovateľa od vyhlásenia konkurzu do zrušenia konkurzu. Sťažovateľ vychádzal zo skutočnosti, že konkurz bo zrušený a zanikli účinky spojené s vyhlásením konkurzu, t.j. neplatia pravidlá pre započítanie pohľadávok uvedené v § 167c ods. 3 ZKR, a použitie daňového preplatku sa riadi pravidlami daňového poriadku. Po zrušení konkurzu neuspokojené daňové nedoplatky, ktoré vznikli do rozhodujúceho dňa sa stali nevymáhateľnými, avšak nezanikli. Ak by správca dane po zrušení konkurzu evidoval daňový preplatok (aj keď vznikol po vyhlásení konkurzu), takýto preplatok je podľa sťažovateľa možné podľa daňového poriadku použiť na nevymáhateľný daňový nedoplatok, ktorý je dotknutý oddĺžením a vznikol do rozhodujúceho dňa. Sťažovateľ ďalej uvádza, že ustanovenia daňového poriadku nemožnosť použitia preplatku na nevymáhateľný daňový nedoplatok z dôvodu oddĺženia neupravujú.

17. Sťažovateľ následne uvádza, že § 166e ods. 4 ZKR stanovuje, že na nevymáhateľnosť pohľadávky voči dlžníkovi súd prihliadne aj bez námietky dlžníka, a že orgán verejnej moci je povinný hľadiť na dlžníka vo vzťahu k pohľadávke, ktorá sa stala nevymáhateľná, ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od jej vymáhania. V tejto súvislosti sťažovateľ poukazuje na skutočnosť, že správca dane eviduje pohľadávky na účely oddĺženia podľa § 166a ods. 1 písm. a) ZKR ako pohľadávky na uspokojenie. Sťažovateľ vychádza z § 158 ods. 1 daňového poriadku účinného od 01.01.2020, v zmysle ktorého sa daňový nedoplatok na účely osobitného predpisu považuje za istinu pohľadávky. Podľa sťažovateľa použitie preplatku na nevymáhateľný daňový nedoplatok nie je úkonom vymáhania.

18. Následne sťažovateľ poukazuje na zákon č. 374/2014 Z. z. o pohľadávkach štátu a o zmene a doplnení niektorých zákonov a uvádza, že tento zákon sa nevzťahuje na nakladanie a vymáhanie pohľadávok štátu, ktoré upravujú osobitné predpisy - daňový poriadok.

19. Podľa názoru sťažovateľa ak daňový poriadok výslovne nevylúči aplikáciu ustanovení o použití daňového preplatku na nevymáhateľné daňové nedoplatky z dôvodu oddĺženia, správca dane je po zrušení konkurzu oprávnený a povinný použiť daňový preplatok na takto nevymáhateľné daňové nedoplatky, kým nedôjde k ich zániku podľa ustanovení § 84 daňového poriadku.

20. Sťažovateľ sa ďalej vyjadruje k záveru správneho súdu ktorý uviedol, že sťažovateľ žiadnym spôsobom nereagoval na žalobcom vznesenú námietku premĺčania a upriamuje pozornosť na str. 4 rozhodnutia žalovaného, v ktorom je uvedené, že o námietke žalobcu rozhodol správca dane v samostatnom konaní rozhodnutím č. 101328904/2020 zo dňa 18.08.2020. Následne sťažovateľ uvádza, že premĺčanie práva vymáhať daňový nedoplatok neznamená zánik práva vymáhať daňový nedoplatok, pričom toto právo zaniká po 20 rokoch po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol.

21. S právnym názorom krajského súdu, že podľa § 87 ods. 2 daňového poriadku možno započítať len nepremĺčané pohľadávky sa sťažovateľ stotožnil, ale zároveň zdôraznil, že uvedené ustanovenie sa netýka daňových preplatkov, na ktoré sa vzťahuje § 79 daňového poriadku. Toto ustanovenie sa podľa sťažovateľa týka iných pohľadávok voči štátnej rozpočtovej organizácii, a preto sťažovateľ nesúhlasí so záverom správneho súdu, že k započítaniu pohľadávky nemohlo dôjsť jednostranným právnym úkonom zo strany správcu dane. Sťažovateľ uzatvára že postup podľa § 87 nebol predmetom tohto konania.

#### IV. Konanie na kasačnom súde

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, vo veci v zmysle

§ 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

23. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

24. Podľa § 84 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku v znení do 31.12.2019: „Daňový nedoplatok zanikne dňom zverejnenia uznesenia súdu v Obchodnom vestníku o oddĺžení dlžníka, ktorým je fyzická osoba, a to v rozsahu neuspokojených prihlásených pohľadávok a neuspokojených pohľadávok proti podstate, ktoré zostali po zrušení konkurzu a ktoré neboli uspokojené ani počas skúšobného obdobia.“

25. Podľa § 84 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku v znení od 01.01.2020: „Daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po uplynutí šiestich rokov od vyhlásenia konkurzu alebo určenia splátkového kalendára alebo oddĺženia podľa všeobecného predpisu upravujúceho konkurzné konanie;<sup>48)</sup> rovnako zanikajú aj neprihlásené pohľadávky a pohľadávky nezaradené v splátkovom kalendári určenom súdom.“ Poznámka pod čiarou č. 48) odkazuje na ZKR.

26. Podľa § 85 ods. 1 Daňového poriadku v znení do 31.12.2019: „Právo na vymáhanie daňového nedoplatku je premlčané po šiestich rokoch po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol. Ak správca dane v lehote podľa prvej vety doručí daňovému subjektu výzvu podľa § 80, začína plynúť nová premlčacia lehota po skončení kalendárneho roku, v ktorom bola výzva doručená.“

27. Podľa § 85 ods. 1 Daňového poriadku v znení od 01.01.2020: „Právo na vymáhanie daňového nedoplatku je premlčané po šiestich rokoch po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol, ak osobitný predpis neustanovuje inak.<sup>48)</sup> Ak správca dane v lehote podľa prvej vety doručí daňovému subjektu výzvu podľa § 80, začína plynúť nová premlčacia lehota po skončení kalendárneho roku, v ktorom bola výzva doručená.“ Poznámka pod čiarou č. 48) odkazuje na ZKR.

28. Podľa § 85 ods. 4 Daňového poriadku: „Právo na vymáhanie daňového nedoplatku zaniká po 20 rokoch po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol.“

29. Podľa § 166a ods. 1 písm. a) ZKR: „Ak tento zákon neustanovuje inak (§ 166b a 166c), len v konkurze alebo splátkovom kalendárom môžu byť uspokojené tieto pohľadávky: pohľadávka, ktorá vznikla pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (ďalej len „rozhodujúci deň“).“

30. Podľa § 166e ods. 2 ZKR: „Oddĺžením sa pohľadávky, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze alebo splátkovom kalendárom (§ 166a), bez ohľadu na to, či boli alebo neboli prihlásené, stávajú voči dlžníkovi nevymáhateľné v rozsahu, v ktorom ho súd zbavil dlhov.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

31. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či krajský súd rozhodol vo veci na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SPP).

32. Zásadnou námietkou sťažovateľa je nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, ktoré sťažovateľ vidí v právnych záveroch krajského súdu, podľa ktorého na jednej strane pohľadávka správcu dane voči žalobcovi zanikla v zmysle § 84 ods. 1 písm. f) daňového poriadku v znení zákona č. 177/2018 Zb. účinného od 01.09.2018 do 31.12.2018 (ďalej len „daňový poriadok“). Zároveň krajský súd uvádza aj právny záver, podľa ktorého tá istá pohľadávka správcu dane mala byť súčasne aj premlčaná, prípadne malo zaniknúť právo na jej vymáhanie podľa § 85 ods. 1, resp. § 85 ods. 4 daňového poriadku, a tiež že podľa § 87 ods. 2 daňového poriadku možno započítať len nepremľčané pohľadávky, pričom tento postup ani nebol predmetom konania.

33. Kasačný súd uvádza, že sa stotožňuje s námietkami sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom, a preto ich považuje za dôvodné.

34. Krajský súd totiž napadnutý rozsudok nelogicky odôvodnil tromi rôznymi právnymi inštitútmi, ktoré majú iné podmienky, iné právne následky a ktoré sa vzájomne vylučujú.

35. Daňový nedoplatok ako peňažný záväzok zaniká na základe právnych skutočností s ktorými objektívne právo takýto následok spája. Právne skutočnosti, s ktorými sa spája zánik daňového nedoplatku určuje daňový poriadok taxatívne v § 84. Krajský súd konštatoval zánik daňového nedoplatku v zmysle § 84 ods. 1 písm. f) daňového poriadku v znení do 31.12.2019, ktorý nastáva zverejnením uznesenia súdu v Obchodnom vestníku o oddlžení dlžníka, ktorým je fyzická osoba, a to v rozsahu neuspokojených prihlásených pohľadávok a neuspokojených pohľadávok proti podstate, ktoré zostali po zrušení konkurzu a ktoré neboli uspokojené ani počas skúšobného obdobia. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ sú podmienky stanovené ustanovením § 84 ods. 1 písm. f) daňového poriadku splnené, pohľadávka správcu dane zo zákona zaniká, tzn. neexistuje. Vo vzťahu k zaniknutému daňovému nedoplatku nie je možné po jeho zániku ďalej hovoriť o jeho premlčaní, prípadne o zániku práva daňový nedoplatok vymáhať.

36. Premlčanie práva vymáhať daňový nedoplatok v zmysle § 85 ods. 1 daňového poriadku nastáva uplynutím šiestich rokov po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol. Po splnení tejto podmienky pohľadávka správcu dane nezaniká, ale stáva sa premlčanou, a to po vznesení námietky premlčania. Premlčaním však právo nezaniká, len sa oslabuje v tej zložke, ktorá predstavuje nárok. I keď vznesením námietky premlčania nárok zaniká, subjektívne právo trvá naďalej. To znamená, že daňový nedoplatok ako taký existuje aj naďalej, nie je ho však možné uspokojiť inak, ako jeho dobrovoľným splnením. Premlčaný daňový nedoplatok po vznesení námietky premlčania nie je možné vymáhať v daňovom exekučnom konaní, ani započítavať voči pohľadávkam daňového subjektu.

37. Z vyššie uvedeného je viac ako zrejmé, že základným predpokladom premlčania daňového nedoplatku (pohľadávka správcu dane) je však jeho samotná existencia. Daňový nedoplatok, ktorý zanikol bez ohľadu na právny dôvod jeho zániku, už neexistuje a po jeho zániku nie je preto možné hovoriť o jeho prípadnom premlčaní.

38. Zánik práva vymáhať daňový nedoplatok podľa § 85 ods. 4 daňového poriadku nastáva po dvadsiatich rokoch po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol. Po splnení tejto podmienky nie je možné pokračovať vo vymáhaní daňového nedoplatku. Základným predpokladom práva vymáhať daňový nedoplatok správcu dane je však jeho existencia. Daňový nedoplatok, ktorý zanikol bez ohľadu na právny dôvod jeho zániku, už neexistuje a nie je preto možné ďalej hovoriť o zániku práva vymáhať takýto neexistujúci daňový nedoplatok.

39. Z vyššie uvedeného preto vyplýva, že nie je právne možné, aby jeden a ten istý daňový nedoplatok zanikol, tzn. že už neexistuje, a súčasne bol premlčaný, prípadne aby súčasne vo vzťahu k nemu aj zaniklo právo na jeho vymáhanie.

40. Zánik daňového nedoplatku, premlčanie daňového nedoplatku, prípadne zánik práva vymáhať daňový nedoplatok sú tri navzájom odlišné právne inštitúty. Ku každému z nich dochádza po splnení iných právnych podmienok a každý z nich spôsobuje rozličné právne následky.

41. Základným predpokladom premlčania daňového nedoplatku a zániku práva vymáhať daňový nedoplatok je samotná existencia daňového nedoplatku, ktorý nesmel zaniknúť. Len existujúci daňový nedoplatok, ktorý nezanikol, sa môže následne premlčať. Rovnako to platí aj pre inštitút zániku práva vymáhať daňový nedoplatok. Zánik práva vymáhať daňový nedoplatok môže nastať len vo vzťahu k existujúcemu daňovému nedoplatku, teda k takému ktorý nezanikol.

42. Preto nie je právne logicky možné, aby jeden a ten istý daňový nedoplatok zanikol v zmysle § 84 daňového poriadku a súčasne neskôr došlo aj k jeho premlčaniu, prípadne k zániku práva na jeho vymáhanie v zmysle § 85 daňového poriadku.

43. Tieto závery platia rovnako aj pre daňový nedoplatok žalobcu, ktorý nemohol zaniknúť podľa § 84 daňového poriadku, a súčasne sa neskôr aj premlčať, prípadne súčasne neskôr vo vzťahu k nemu nemohlo zaniknúť právo na jeho vymáhanie.

44. Keďže krajský súd vec právne posúdil tak, že došlo najprv k zániku daňového nedoplatku podľa § 84 ods. 1 písm. f) daňového poriadku a po jeho zániku mal byť podľa krajského súdu tento daňový nedoplatok aj premlčaný, prípadne že vo vzťahu k nemu zaniklo právo na jeho vymáhanie podľa § 85 daňového poriadku, sú právne závery uvedené v napadnutom rozsudku krajského súdu nesprávne a zmätočné. Kasačný súd preto prisvedčil námietkam sťažovateľa v kasačnej sťažnosti, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď svoje právne závery oprel o tri rôzne právne inštitúty daňového poriadku, ktoré sa vzájomne vylučujú.

45. Okrem vyššie uvedenej vady právneho posúdenia spočívajúcej v súbežnej aplikácii vzájomne sa vylučujúcich ustanovení daňového poriadku vidí kasačný súd pochybenie krajského súdu aj v tom, že krajský súd sa pri skúmaní otázky premlčania práva na vymáhanie daňového nedoplatku podľa § 85 ods. 1 Daňového poriadku nezaoberal prednostne aplikáciou príslušných ustanovení ZKR, ktoré sú vo vzťahu k ustanoveniam daňového poriadku v pomere špeciality (porov. rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021, bod 39). Krajský súd konštatoval uplynutie premlčacej lehoty vo vzťahu k právu vymáhať daňový nedoplatok dňom 31.12.2018 titulom aplikácie § 85 ods. 1 Daňového poriadku. Kasačný súd však poznamenáva, že už dňom nasledujúcim po zverejnení uznesenia súdu o oddlžení žalobcu v Obchodnom vestníku dňa 06.11.2018 nastala ex lege nevymáhateľnosť predmetnej pohľadávky správcu dane z titulu aplikácie § 166e ods. 2 ZKR. Nevymáhateľnosť pohľadávky v zmysle § 166e ods. 2 ZKR znamená, že ich veriteľ nemôže vymáhať. Právna teória v tomto ohľade uvádza, že „dlhy“ (správne „záväzky“) dlžníka nezanikajú, ale stávajú sa len nevymáhateľné v takom rozsahu, v akom sa neuspokoja na základe rozvrhu alebo splátkového kalendára. (ĎURICA: Zákon o konkurze a reštrukturalizácii, 3. vydanie, 2019, komentár k § 166e ZKR). Skutočnosť, že predmetný daňový nedoplatok vznikol pred rozhodným dňom a vzťahuje sa naň § 166a ods. 1 písm. a) ZKR, je skutočnosťou medzi účastníkmi nespornou. Z tohto dôvodu je tiež nesporná nutnosť aplikácie ustanovenia § 166e ods. 2 ZKR na tento daňový nedoplatok, pričom toto ustanovenie spôsobuje nevymáhateľnosť daňového nedoplatku.

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

46. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že prisvedčil námietkam sťažovateľa prezentovaným v kasačnej sťažnosti o nesprávnych právnych záveroch krajského súdu opierajúcich sa o tri rôzne právne inštitúty Daňového poriadku, ktoré sa vzájomne vylučujú, a nezohľadnení právnej úpravy ZKR.

47. Na základe vyššie uvedených dôvodov kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie Správneho súdu v Bratislave, a to s odkazom na § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

48. V ďalšom konaní je správny súd viazaný právnym názorom kasačného súdu prezentovanom v tomto rozsudku (§ 469 SSP). Úlohou správneho súdu bude v novom konaní opätovne sa vecou zaoberať, prejednať ju a rozhodnúť, a to v zmysle všetkých uplatnených žalobných námietok tak, aby odôvodnenie nového rozhodnutia zodpovedalo požiadavkám kladeným § 139 ods. 2 SSP.

49. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní bude v prvom rade posúdiť to, či predmetný daňový nedoplatok zanikol alebo nezaničil podľa § 84 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku v aplikovateľnom znení, kedy sa bude zaoberať splnením všetkých podmienok stanovených v tomto ustanovení. V prípade, že dospeje k záveru o zániku daňového nedoplatku, použitie daňového preplatku, vrátenia ktorého sa žalobca domáhal, na úhradu takto zaniknutého daňového nedoplatku podľa § 79 a § 55 daňového poriadku bude a priori vylúčené.

50. V prípade, že daňový nedoplatok podľa § 84 daňového poriadku nezaničil, tzn. existuje, zohľadní správny súd nevymáhateľnosť tohto daňového nedoplatku z titulu aplikácie § 166e ods. 2 ZKR. V tomto smere bude povinnosťou správneho súdu vysporiadať sa s otázkou, či je právne možné použitie daňového bonusu, ktorého vrátenia sa žalobca domáhal, na úhradu takejto nevymáhateľnej pohľadávky podľa § 79 a § 55 daňového poriadku. Tzn. správny súd bude povinný zodpovedať otázku, či úkon použitia daňového preplatku na úhradu „nevymáhateľného“ daňového nedoplatku, ktorý vo výsledku povedie k nevyplateniu sumy, ktorú by bol žalobca inak získal, a teda i k finančnému zaťaženiu žalobcu, možno subsumovať pod pojem „vymáhanie pohľadávky“. Správny súd však pritom zohľadní nielen doslovné gramatické znenie ustanovení daňového poriadku, ale túto otázku posúdi v kontexte oddlženia

žalobcu, príslušných ustanovení zákona o konkurze a reštrukturalizácii (osobitne § 166e ods. 2 ZKR v spojitosti s § 166a ods. 1 písm. a) ZKR) a v súlade s účelovým a systematickým výkladom práva. V tejto súvislosti kasačný súd pripomína, že Najvyšším správny súdom SR je už stabilne judikované, že účelom inštitútu oddĺženia je urobiť za minulosťou dlžníka „hrubú čiaru“ a umožniť mu začať odznova bez toho, aby bolo možné od neho vymáhať „staré dlhy“ pochádzajúce z obdobia pred oddĺžením (napr. rozsudky sp. zn. 1Sžfk/17/2020 zo dňa 25.05.2021, sp. zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24.11.2021, sp. zn. 1Sžfk/49/2021 zo dňa 21.07.2023, sp. zn. 10Sžfk/44/2020 zo dňa 14.04.2022). Ďalším účelom inštitútu oddĺženia je tiež zaručiť kolektívne uspokojenie veriteľov dlžníka uplatnením princípu pari passu (každému veriteľovi s porovnateľným postavením pomerne). Úlohou správneho súdu teda bude preveriť, či použitím daňového preplatku na úhradu pohľadávky vzniknutej pred rozhodným dňom nedôjde k zmareniu uvedeného účelu oddĺženia a k zvýhodneniu správcu dane ako veriteľa na úkor ostatných veriteľov (porov. rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021, bod 48, ktoré sa síce týka reštrukturalizácie, avšak pomerne uspokojenie veriteľov a účel usporiadania majetkových pomerov dlžníka spočívajúci v umožnení „nového začiatku“ dlžníka sú spoločné tak pre inštitút reštrukturalizácie ako aj oddĺženia).

51. O nároku na náhradu trov kasačného konania ako aj o nároku na náhradu trov konania pred správny súdom rozhodne v súlade s § 467 ods. 3 SSP správny súd.

52. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 prvá veta SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.