

Súd: Krajský súd Košice  
Spisová značka: 6S/70/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200504  
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 02. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Pavol Tkáč  
ECLI: ECLI:SK:KSKE:2022:7021200504.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Pavla Tkáča a členov JUDr. Tatiany Sabadošovej a JUDr. Mareka Kotoru, v právnej veci žalobkyne E. C., nar. XX.XX.XXXX, bývajúcej v E., F. XX, zastúpenej Advokátskou kanceláriou bodnarlegal s.r.o., so sídlom v Košiciach, Žriedlová 3, za ktorú koná JUDr. Ján Bodnár, advokát a konateľ, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č.: 101058939/2018 zo dňa 29.05.2018 takto

### rozhodol:

I. Z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101058939/2018 zo dňa 29.05.2018, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 100523062/2018 zo dňa 09.03.2018 a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči neúspešnému žalovanému právo na účelne vynaložené trovy konania, ako aj trovy konania na kasačnom súde.

### o d ô v o d n e n i e :

1. Žalované Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky preskúmaným rozhodnutím č.: 101058939/2018 zo dňa 29.05.2018 podľa § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 100523062/2018 zo dňa 09.03.2018 (v ďalšom texte aj: „rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa“, resp. „prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu“), ktorým bol podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku žalobkyne vyrubený úrok z omeškania vo výške 700,40 Eur za nezaplatenia dane z pridanej hodnoty (v ďalšom texte aj: „DPH“) vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2013, a to daňovému subjektu E. C., F. XX, XXX XX E. - Z..Č.. K. Z. - IČO: 432 888 47, nar. XX.XX.XXXX.

2. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný konštatoval, že žalobkyňa podala dňa 25.10.2013 daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2013, v ktorom podľa § 78 ods. 1 a ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj: „zákon o DPH“) vykázala vlastnú daňovú povinnosť v sume 1.167,43 Eur splatnú dňa 25.10.2013. Okresný súd Košice I uznesením č. k. 26OdK/31/2017 zo dňa 07.07.2017, zverejneným v Obchodnom vestníku SR dňa 18.07.2017 vyhlásil na majetok dlžníka E. C., F. XX, E. - K. Z. konkurz a za správcu podstaty ustanovil Mgr. Lenku Hričindovú, so sídlom v Košiciach, Žriedlová 3. V uznesení uviedol, že zbavuje dlžníka všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze, v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze. Dňa 19.09.2017 v Obchodnom vestníku SR bol zverejnený oznam správcu konkurznej podstaty, že konkurz vyhlásený na majetok dlžníka, t.j. žalobkyne sa končí. Žalovaný konštatoval, že zverejnením tohto oznámenia v Obchodnom vestníku SR sa konkurz na majetok dlžníka zrušuje, a to z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu. Keďže daňový subjekt nezaplatil

daňový nedoplatok na DPH vo výške 1.167,43 Eur, správca dane vydal dňa 09.03.2018 rozhodnutie č. 100523062/2018, ktorým vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania v sume 700,40 Eur za nezaplatenie DPH vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Ďalej uviedol, že základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky v deň vzniku daňového nedoplatku (dňa 26.10.2013) predstavovala 0,50 %. Vzhľadom na to, že štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahol 15 %, použil správca dane pri výpočte úroku z omeškania ročnú úrokovú sadzbu v takejto výške. Keďže daňový subjekt daňový nedoplatok na DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrťroku 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške do dňa vydania rozhodnutia, t.j. do dňa 09.03.2018 nezaplatil, správca dane bol povinný podľa § 156 Daňového poriadku vyrubiť úrok z omeškania z nezaplatenej dlžnej sumy za celkovo štyri roky omeškania s platbou, t.j. ku dňu 25.10.2017.

3. Žalobkyňa podala proti rozhodnutiu správneho orgánu prvého stupňa včas odvolanie, ktoré odôvodnila tým, že zverejnením uznesenia, ktorým bol vyhlásený konkurz na jej majetok, bola zbavená všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze, pričom sa to vzťahuje aj na dlhy, ktoré vznikli v rámci jej podnikateľskej činnosti. Namietala, že v zmysle § 166b ods. 1 písm. a/, b/ a d/ zák. č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj: „zákon o konkurze a reštrukturalizácii“), ktorý je vo vzťahu k daňovým predpisom „lex specialis“, správca dane postupoval v celom rozsahu nezákonne, pretože podľa označených hmotnoprávných ustanovení zákona o konkurze a reštrukturalizácii bola ako dlžníčka od nárokovanej pohľadávky oddĺžená, z dôvodu, že tento zákon jasne stanovuje, že peňažné sankcie, resp. pokuta, ktorá sa viaže na povinnosť, z ktorej plynie takáto sankcia, je voči dlžníkovi nevyvoliteľná, ak vznikla pred rozhodujúcim dňom. Aj zo samotného rozhodnutia správcu dane vyplýva, že tento kapitalizoval úrok z omeškania odo dňa 25.07.2013 ku dňu 25.07.2017, z čoho je zrejmé, že o výške úrokov z omeškania mal vedomosť už v čase od 25.07.2017 a nič mu nebránilo prihlásiť si tento úrok z omeškania ako svoju pohľadávku do konkurzného konania. V odvolaní daňový subjekt ďalej namietal, že správca dane sa vo svojom rozhodnutí žiadnym spôsobom nezaoberal nevyvoliteľnosťou uplatnenej pohľadávky a svoje rozhodnutie vyrubiť príslušenstvo daňovej pohľadávky nijako nezodôvodnil, čo spôsobuje vadu rozhodnutia správcu dane, keďže nie je odôvodnené, a je teda v celom rozsahu arbitrárne a nepreskúmateľné. Správca dane nepostupoval v súlade s právnymi predpismi SR a napádané rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa navyše trpí vadami zakladajúcimi jeho nezákonnosť, nepreskúmateľnosť a arbitrárnosť, preto žiadal žalovaného, aby predmetné rozhodnutie bolo zrušené v celom rozsahu.

4. Žalovaný v preskúmanom rozhodnutí konštatoval, že po preskúmaní v odvolaní uvedených skutočností a po vysporiadaní sa s jednotlivými odvolacími námietkami dospel k záveru, že tieto nie sú opodstatnené a nepreukazujú nesprávnosť alebo nezákonnosť rozhodnutia správcu dane. Svoj záver o potrebe potvrdiť odvolaním napadnuté rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa odôvodnil konštatovaním, že postup správcu dane pri vyrubovaní úroku z omeškania a vydaní odvolaním napadnutého rozhodnutia bol v súlade s platnou právnou úpravou a odvolacie námietky daňového subjektu sú neopodstatnené. K odvolacej námietke, že pohľadávka správcu dane je vylúčená z uspokojenia podľa § 166b zákona o konkurze a reštrukturalizácii, žalovaný uviedol, že z vyššie uvedených ustanovení Daňového poriadku je zrejmé, že daňou sa rozumie aj úrok z omeškania podľa tohto zákona, a teda vyrubovanie úroku z omeškania je daňovým konaním upraveným v § 156 Daňového poriadku. Zároveň v štvrtej časti zákona o konkurze a reštrukturalizácii, ktorá sa týka oddĺženia, nie je uvedené, že vyhlásením konkurzu by sa prerušovalo alebo zastavovalo daňové konanie. V tejto časti zákona o konkurze a reštrukturalizácii sú upravené právne následky vyhlásenia konkurzu len v súvislosti s prebiehajúcimi súdnymi konaniami (§ 167e zákona o konkurze a reštrukturalizácii) a exekučnými a obdobnými vykonávacími konaniami (§ 167f označeného zákona). Žalovaný zdôraznil, že úrok z omeškania sa podľa súčasnej platnej právnej úpravy vyrubuje obligatórne, teda je povinný tak urobiť za situácie, ak si daňový subjekt nesplní svoju peňažnú povinnosť. Keďže v prípade žalobkyne sa nejednalo o žiaden z taxatívne uvedených dôvodov, kedy nie je možné úrok z omeškania vyrubiť (§ 156 ods. 6 Daňového poriadku) a zároveň neuplynulo 5 rokov od konca roka, v ktorom daňový subjekt bol povinný zaplatiť daň (prekluzívna lehota uplynie 01.01.2019), správca dane postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona a vyrubil zákonný úrok z omeškania. Poukázal na to, že na vznik povinnosti správcu dane vyrubiť úrok z omeškania v zmysle ust. § 156 Daňového poriadku nemá vplyv skutočnosť, či úrok z omeškania má charakter pohľadávky vylúčenej z uspokojovania podľa § 166b zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Z uvedených dôvodov preto námietku daňového

subjektu v tomto smere považoval za neopodstatnenú. K námietke, že sa správca dane vôbec nezaoberal nevyvymáhateľnosťou pohľadávky a rozhodnutie je neodôvodnené a tým aj nepreskúmateľné, uviedol, že konanie o vyrubení úroku z omeškania je osobitný druh daňového konania, v rámci ktorého správca dane nevykonáva dokazovanie. Podkladom pre vydanie rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania v danej veci bolo podané daňové priznanie dňa 25.10.2013 k DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2013, ktorým daňový subjekt vykázal vlastnú daňovú povinnosť vo výške 1.167,43 Eur, ktorá nebola do dňa vydania odvolaním napadnutého rozhodnutia zaplatená. Rozhodujúcimi skutočnosťami pre vyrubenie úroku z omeškania bola výška dlžnej sumy, základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky v deň vzniku daňového nedoplatku a počet dní omeškania s platbou. Právnou okolnosťou pre takéto rozhodnutie bola povinnosť správcu dane za zákonom stanovených podmienok vyrubiť úrok z omeškania spôsobom podľa ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku. Skutočnosť, že sa správca dane v odôvodnení rozhodnutia nezaoberal otázkou, či úrok z omeškania je podľa § 166b zákona o konkurze a reštrukturalizácii nevyvymáhateľnou pohľadávkou alebo nie, nie je pri vydaní odvolaním napadnutého rozhodnutia rozhodujúce, a nie je to ani dôvod na jeho nepreskúmateľnosť pre neodôvodnenosť a arbitrárnosť. Správca dane prvostupňové rozhodnutie riadne odôvodnil, uviedol okolnosti, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia, ako aj ustanovenia Daňového poriadku, na základe ktorých rozhodol. Aj túto námietku preto žalovaný považoval za neopodstatnenú. Žalovaný k námietke daňového subjektu, že bolo povinnosťou správcu dane úrok z omeškania uplatniť ako svoju pohľadávkou v konkurznom konaní, keďže vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania za presne definované obdobie a o výške úroku mal vedomosť už 25.07.2017, žalovaný uviedol, že správca dane vyrubil úrok z omeškania za štyri roky omeškania s platbou od 25.10.2013 do 25.10.2017. Tak, ako to vyplýva z jednotlivých ustanovení Daňového poriadku, ukladať povinnosti alebo priznávať práva možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené. Povinnosť zaplatiť úrok z omeškania teda nevznikne daňovému subjektu len tým, že si nesplnil daňovú povinnosť, ale až jeho vyrubení správcom dane, t.j. až keď správca dane v rozhodnutí o vyrubení úroku z omeškania určí jeho výšku a lehotu splatnosti. Z uvedeného vyplýva, že aj keď správca dane v rozhodnutí vyrubil úrok z omeškania za celé obdobie omeškania, samotná povinnosť daňového subjektu zaplatiť kapitalizovaný úrok vznikne až jeho vyrubení, resp. jeho splatnosťou, ktorá je v zmysle § 63 ods. 4 Daňového poriadku 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Je preto zrejmé, že správca dane nemohol úrok z omeškania uplatniť ako pohľadávkou v konkurznom konaní, a teda námietka daňového subjektu aj v tomto smere je neopodstatnená. V závere preskúmaného rozhodnutia žalovaný konštatoval, že je právom daňového subjektu v zmysle § 157 Daňového poriadku požiadať správcu dane o úľavu od sankcie alebo jej odpustenie za podmienok stanovených v zákone.

5. Rozhodnutie žalovaného žalobkyňa napadla na Krajskom súde v Košiciach prostredníctvom právneho zástupcu v zákonom stanovenej lehote správnu žalobou zo dňa 18.07.2018, v ktorej predovšetkým namietala, že administratívne orgány pri svojom rozhodovaní nerešpektovali § 166b ods. 1 písm. d/ zákona o konkurze a reštrukturalizácii, ktorý za nevyvymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia považuje zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uložiť takúto sankciu bola porušená pred rozhodujúcim dňom, s čím je spojený zánik takejto daňovej pohľadávky podľa § 84 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku. Žalobkyňa vychádzala z toho, že úrok z omeškania ako taký je v Daňovom poriadku zaradený v § 156 medzi sankcie a súčasne povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu bola porušená pred rozhodujúcim dňom, a to v zmysle rozhodnutia správcu dane ešte dňa 25.10.2013. Za rozhodujúci deň v jej konkurze oddĺžením v nadväznosti na § 166a ods. 1 písm. a/ zákona o konkurze a reštrukturalizácii označila deň 01.07.2017. Ďalej tvrdila, že žalovaný v preskúmanom rozhodnutí síce pripúšťa nevyvymáhateľnosť svojej pohľadávky v nadväznosti na vyhlásený konkurz, ale argumentuje, že jeho vyrubenie je obligatórne, bez ohľadu na jeho vymáhateľnosť, čo je však v rozpore s ustanovením § 84 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku, preto vymáhanie neexistujúceho (zaniknutého) daňového nedoplatku nemôže byť v súlade so zákonom. Administratívne orgány boli povinné hľadiť na žalobkyňu (vo vzťahu k pohľadávke, ktorá sa stala nevyvymáhateľnou), ako by na ňu hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhanej pohľadávky (§ 166e ods. 4 zákona o konkurze a reštrukturalizácii). Pre prípad, že súd by sa nestotožnil s jej argumentáciou subsumujúcou nárok uložený rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa pod ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d/ zákona o konkurze, poukázala na to, že podľa § 166e ods. 2 zákona o konkurze sa oddĺžením pohľadávky, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze alebo splátkovým kalendárom (§ 166a), bez ohľadu na to, či boli alebo neboli prihlásené, stávajú voči dlžníkovi nevyvymáhateľné v rozsahu, v ktorom ho súd zbavil dlhov. Keďže vyrubené úroky z omeškania vznikli na základe pohľadávky, ktorá je nevyvymáhateľná, nevyvymáhateľné je taktiež nutne aj príslušenstvo

takejto nevymáhateľnej pohľadávky. Na doplnenie uplatnenej právnej argumentácie ďalej uviedla, že uznesením Okresného súdu Košice I, sp. zn. 26OdK/31/2017 zo dňa 07.07.2017 na jej majetok bol vyhlásený konkurz, a uznesenie o tejto skutočnosti bolo zverejnené v Obchodnom vestníku, v čiastke 136/2017 dňa 18.07.2017. Dňa 13.03.2018 jej bolo doručené rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa zo dňa 09.03.2018 č. 100523062/2018, ktorým bol vyrubený úrok z omeškania v sume 700,40 Eur za nezaplatenie DPH vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2013. Aj napriek ňou podanému odvolaniu žalovaný preskúmaným rozhodnutím zo dňa 29.05.2018 č. 1001058939/2018 rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa potvrdil. Z týchto podstatných dôvodov žalobkyňa žiadala rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa zrušiť.

6. Žalovaný v písomnom vyjadrení zo dňa 21.09.2018 k správnej žalobe trval na odôvodnení preskúmaného rozhodnutia v celom rozsahu, ako aj na odôvodnení rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa. K žalobným dôvodom uplatneným v správnej žalobe uviedol, že podľa ust. § 2 písm. b/ Daňového poriadku, sa daňou rozumie daň podľa osobitných predpisov, vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo podľa osobitných predpisov. Ďalej poukázal aj na ust. § 2 písm. c/, § 63 ods. 1, § 156 ods. 6 Daňového poriadku, z ktorých ustanovení je zrejmé, že daňou sa rozumie aj úrok z omeškania podľa tohto zákona, a teda vyrubovanie úroku z omeškania je daňovým konaním a je upravené v § 156 Daňového poriadku. V štvrtej časti zákona o konkurze a reštrukturalizácii, ktorá sa týka oddĺženia, nie je uvedené, že vyhlásením konkurzu by sa prerušovalo alebo zastavovalo daňové konanie. V tejto časti označeného zákona sú upravené právne následky vyhlásenia konkurzu len v súvislosti s prebiehajúcimi súdnymi konaniami (§ 167e zákona o konkurze) a exekučnými a obdobnými vykonávacími konaniami (§ 167f zákona o konkurze a reštrukturalizácii). Podľa súčasnej platnej právnej úpravy sa úrok z omeškania vyrubuje obligatórne, teda nie je na úvahe správcu dane, či úrok z omeškania vyrubí alebo nie, ale je jeho povinnosťou v prípade naplnenia zákonných predpokladov tento úrok vyrubiť. To, že sa správca dane v odôvodnení rozhodnutia nezaoberal otázkou, či úrok z omeškania je podľa § 166b zákona o konkurze a reštrukturalizácii nevymáhateľnou pohľadávkou alebo nie, nie je pri vydávaní rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania rozhodujúce, a nie je to ani dôvod na jeho nepreskúmateľnosť. Na vznik povinnosti správcu dane vyrubiť úrok z omeškania v zmysle § 156 Daňového poriadku nemá vplyv skutočnosť, či úrok z omeškania má charakter pohľadávky vylúčenej z uspokojenia podľa § 166b zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Žalovaný poukázal aj na právny názor vyslovený v rozhodnutí Krajského súdu v Košiciach v rozsudku sp. zn. 6S/102/2014, ako aj Najvyššieho súdu SR v rozsudku sp. zn. 5Sžf/146/2013. K námietke žalobkyne, že podľa § 84 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po dni zániku práva vymáhať daňový nedoplatok a tým, že úrok z omeškania je podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii nevymáhateľný, žalovaný uviedol, že toto ustanovenie Daňového poriadku nadväzuje na § 85 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého právo na vymáhanie daňového nedoplatku zaniká po 20 rokoch po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol. Je to prekluzívna lehota na vymáhanie daňového nedoplatku, po uplynutí ktorej daňový nedoplatok zaniká zo zákona. Z týchto ustanovení teda vyplýva, že nevymáhateľnosť v prípade oddĺženia podľa § 166b zákona o konkurze a reštrukturalizácii nie je možné zamieňať so zánikom práva vymáhať daňový nedoplatok podľa § 84 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku. To, že pohľadávka je nevymáhateľná podľa § 166b zákona o konkurze a reštrukturalizácii neznamena, že daňový nedoplatok zanikne z dôvodu zániku práva vymáhať daňový nedoplatok podľa § 84 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku. Zároveň žalovaný poukázal na § 2 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, podľa ktorého sa daňovým nedoplatkom rozumie dlžná suma dane po lehote jej splatnosti. Keďže v ust. § 63 ods. 1 Daňového poriadku je uvedené, že ukladať povinnosť alebo priznávať práva možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené, nevznikne žalobcovi povinnosť zaplatiť úrok z omeškania len tým, že si nesplnil daňovú povinnosť, ale až jeho vyrubením správcom dane, t.j. až keď správca dane v rozhodnutí o vyrubení úroku z omeškania určí jeho výšku a lehotu splatnosti. Z uvedeného teda vyplýva, že aj keď správca dane v rozhodnutí vyrubil úrok z omeškania od 25.10.2013 do 25.10.2017 (za štyri roky omeškania s platbou) samotná povinnosť žalobcu zaplatiť úrok z omeškania vznikne až jeho vyrubením, resp. splatnosťou, ktorá je v zmysle § 63 ods. 4 Daňového poriadku 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, čo v danom prípade bolo 19.06.2018. Z uvedeného je zrejmé, že správca dane nemohol úrok z omeškania uplatniť ako pohľadávku podľa štvrtej časti zákona o konkurze a reštrukturalizácii a úrok z omeškania ani nemohol byť vylúčený z uspokojenia, pretože vznikol až po zrušení konkurzu, ktorý bol zrušený s účinnosťou od 19.09.2017. Vyrubený úrok z omeškania sa zároveň podľa § 2 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku stal daňovým nedoplatkom až dňa 20.06.2018, t.j. 9 mesiacov po zrušení konkurzu, a teda aj táto námietka zo strany žalobkyne je podľa žalovaného neopodstatnená. V tej súvislosti poukázal aj na právne názory vyslovené

v rozsudkoch Krajského súdu v Žiline sp. zn. 21S/211/2014, ako aj Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/128-132/2014.

7. Žalobkyňa v replike zo dňa 14.05.2019 k vyjadreniu žalovaného namietala, že žalovaný vo svojom vyjadrení neuviedol žiadnu relevantnú skutočnosť, ktorá by bola spôsobilá zvrátiť záver o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. Nesúhlasila ani s tvrdením žalovaného, že vyrubenie úroku z omeškania podľa Daňového poriadku je obligatórne bez ohľadu na vymáhateľnosť daného nároku v nadväznosti na ust. zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Poukázala opätovne na § 84 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku, podľa ktorého daňový nedoplatok zanikol dňom nasledujúcim po dni zániku práva vymáhať daňový nedoplatok. Vyrubenie neexistujúceho (zaniknutého) daňového nedoplatku zjavne nie je v súlade so zákonom a logicky nie je ani v prípade zaniknutého nároku obligatórne. Podľa názoru žalobkyne nie je dôvod, prečo by nevymáhateľnosť nároku podľa § 166b ods. 1 písm. d/ zákona o konkurze a reštrukturalizácii mala byť odlišnou nevymáhateľnosťou, ako má na mysli ust. § 84 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku. Zánik vymáhateľnosti nároku je pritom univerzálna právna skutočnosť, ktorá má rovnaké právne účinky bez ohľadu na to, či nastala podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii alebo Daňového poriadku. Zákon o konkurze a reštrukturalizácii je vo vzťahu k Daňovému poriadku lex specialis, a teda jeho aplikácia má prednosť a za žiadnych okolností ním založené účinky nemôžu byť vnímané ako nedôležité pre daňové konanie. Zákon o konkurze a reštrukturalizácii hovorí o nevymáhateľnosti všetkých verejnoprávnych peňažných sankcií, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu bola porušená pred rozhodujúcim dňom. Je zrejmé, že zákon mal na mysli práve takéto nároky, svojou povahou sankcie a neprihliadanie na takúto nevymáhateľnosť v daňovom konaní nie je v podstate ničím odôvodniteľné a každopádne nezákonné. Zdôraznila, že ust. § 166b ods. 1 písm. b/ zákona o konkurze a reštrukturalizácii tiež jednoznačne vyvracia argumentáciu, že pohľadávka titulom úrokov z omeškania vznikla až jeho vyrubení a teda, že toto ustanovenie sa nepoužije. Označený zákon uvádza, že nevymáhateľné sú všetky verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu bola porušená pred rozhodujúcim dňom. Je teda irelevantné, kedy bol úrok z omeškania vyrubení, podstatnou na účely zániku vymáhateľnosti je len otázka času, kedy bola porušená povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu. V prípade žalobkyne k tomu došlo nesporne pred rozhodujúcim dňom, a teda tento nárok sa považuje voči žalobkyne za nevymáhateľný. V replike ďalej poukázala aj na právne názory vyslovené v rozhodnutiach Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 23.08.2018 sp. zn. 18Sa/3/2018, ako aj Najvyššieho súdu SR zo dňa 21.08.2018 vo veci vedenej pod sp. zn. 1Sžfk/11/2016.

8. Žalovaný v duplike zo dňa 18.06.2019 nesúhlasil s tvrdeniami žalobkyne a trval v celom rozsahu na svojich stanoviskách tak z preskúmaných rozhodnutí, ako aj zaslaného písomného vyjadrenia k správnej žalobe. Zdôraznil, že moment vzniku daňovej pohľadávky pre účely zákona o konkurze a reštrukturalizácii je v tomto prípade rozhodujúci a aj keď správca dane rozhodnutím vyrubil úrok z omeškania za celé obdobie omeškania s platbou, samotná povinnosť žalobkyne zaplatiť úrok z omeškania vznikla až jeho vyrubení, resp. splatnosťou, ktorá v zmysle ust. § 63 ods. 4 Daňového poriadku nastala 19.06.2018. Na podporu svojej argumentácie poukázal aj na ustálenú judikatúru, napr. právne názory vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/88/2015 zo dňa 31.01.2018 a sp. zn. 2Sžf/78/2015 zo dňa 23.05.2018, v ktorých vyslovil Najvyšší súd SR opačný právny názor, ako v rozsudku, na ktorý poukazuje žalobkyňa, a to, že pohľadávka žalovaného na úrok z omeškania vzniká ku dňu právoplatnosti rozhodnutia o ich vyrubení. Úrok z omeškania sa považuje za samostatnú daň, ktorá v prípade neuspokojenia sa považuje za samostatnú daňovú pohľadávku podľa § 158 ods. 1 Daňového poriadku.

9. Správny súd v konaní podľa § 177 a nasl. SSP, po oboznámení sa s obsahom správnej žaloby, ako aj s obsahom úplného administratívneho spisu žalovaného a po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a jemu predchádzajúceho správneho konania na nariadenom pojednávaní rozhodol rozsudkom č.k. 7S/86/2018-86 zo dňa 16.10.2019, ktorým žalobu žalobkyne ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

10. Na základe žalobkyňou podanej kasačnej sťažnosti zo dňa 18.12.2019 vo veci rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/17/2020 zo dňa 25.05.2021, ktorým rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/86/2018-86 zo dňa 16.10.2019 zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie. Právne názory kasačného súdu prijaté v jeho rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/17/2020 zo

dňa 25.05.2021 sú pre správny súd v tejto veci v zmysle ust. § 469 SSP záväzná a v ďalšom konaní o správnej žalobe žalobkyne pri súdnom prieskume rozhodnutia žalovaného je súd povinný ich rešpektovať.

11. Správny súd konštatuje, že predmetom konania v tejto veci je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa o vyrubení úroku z omeškania žalobkyne vo výške 700,40 Eur za nezaplatenie DPH vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2013 v ustanovenej lehote a ustanovenej výške, a to za situácie, že Okresný súd Košice I uznesením zo dňa 07.07.2017 č.k. 26OdK/31/2017 (zverejnené v Obchodnom vestníku SR 18.07.2017) vyhlásil na jej majetok konkurz, ktorým žalobkyňu zbavil všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze, a následne 19.09.2017 v obchodnom vestníku bol zverejnený oznam správcu JUDr. Lenky Hričindovej, že konkurz vyhlásený na majetok dlžníčky sa končí, s tým, že zverejnením tohto oznámenia sa konkurz zrušil z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu.

12. Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu. Zákonodarcu v právnej úprave správneho súdnictva predpokladá súdny prieskum každého takého objektívne poznateľného výstupu z konania správneho orgánu smerujúceho voči občanovi, ako aj právnickej osobe, bez ohľadu na jeho označenie, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, alebo ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté.

13. Podľa § 2 ods. 1 a 2 zákona č. 162/2015 Správneho súdneho poriadku (SSP), v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

14. Podľa ust. § 6 ods. 2 písm. a) SSP, správne súdy rozhodujú v konaniach o správnych žalobách.

15. Podľa ust. § 135 ods. 1 SSP, na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

16. Podľa ust. § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

17. Podľa ust. § 178 ods. 1 SSP, žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

18. Podľa ust. § 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, na účely tohto zákona sa rozumie: a) správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, b) daňou daň podľa osobitných predpisov, vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu a miestny poplatok za rozvoj podľa osobitného predpisu, c) daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, d) daňovým preplatkom suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň, e) daňovou pohľadávkou pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak, f) daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane, g) oznamovacou povinnosťou povinnosť daňového subjektu oznamovať skutočnosti alebo ich zmeny podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, h) indexom daňovej spoľahlivosti hodnotenie daňového

subjektu na základe plnenia jeho povinností voči finančnej správe podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

19. Podľa ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku, sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

20. Podľa ust. § 6 ods. 1 Daňového poriadku, ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

21. Podľa ust. § 156 ods. 1 Daňového poriadku, úrok z omeškania správca dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí 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.

22. Podľa ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy podľa odseku 1. Pri výpočte úroku sa použije štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň vzniku daňového nedoplatku alebo v deň nasledujúci po dni, v ktorom mal byť preddavok na daň zaplatený alebo odvedený, alebo splátka dane zaplatená. Pri vyrubení úroku z omeškania podľa odseku 9 sa použije základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia úplnej žiadosti členského štátu o vymáhanie pohľadávky. Ak štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 15 %, pri výpočte úroku z omeškania sa použije ročná úroková sadzba 15 %. Správca dane vyrubí úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa § 55 alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania; pri podaní dodatočného daňového priznania správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy do dňa podania dodatočného daňového priznania. Úrok z omeškania z nezaplatenej dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

23. Podľa ust. § 166 ods. 1 (štvrtá časť - oddženie, všeobecné ustanovenia) zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, každý platobne neschopný dlžník, ktorý je fyzickou osobou, je oprávnený domáhať sa oddženia konkurzom alebo splátkovým kalendárom podľa tejto časti zákona, a to bez ohľadu na to, či má záväzky z podnikateľskej činnosti.

24. Podľa ust. § 166a ods. 1 písm. a/ (pohľadávky uspokojované v konkurze alebo splátkovým kalendárom) zákona o konkurze a reštrukturalizácii, ak tento zákon neustanovuje inak (§ 166b a § 166c), len v konkurze alebo splátkovým 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“).

25. Podľa § 166b ods. 1 písm. d (pohľadávky vylúčené z uspokojenia) zákona o konkurze a reštrukturalizácii, za nevymáhateľné sa považuje zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.

26. Podľa § 166e ods. 1 (rozhodnutie o oddžení) zákona o konkurze a reštrukturalizácii, o oddžení rozhodne súd v uznesení o vyhlásení konkurzu alebo v uznesení o určení splátkového kalendára tak, že dlžníka zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze alebo splátkovým kalendárom (§ 166a) v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze alebo splátkovým kalendárom. V uznesení súd uvedie znenia zákonných ustanovení, ktoré upravujú, o ktoré dlhy ide.

27. Podľa § 166e ods. 4 (rozhodnutie o oddžení) zákona o konkurze a reštrukturalizácii, na nevymáhateľnosť pohľadávky voči dlžníkovi súd prihliadne aj bez námietky dlžníka. Orgán verejnej moci je povinný hľadieť na dlžníka vo vzťahu k pohľadávke, ktorá sa stala nevymáhateľná (§ 166b), ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky.

28. Z obsahu administratívneho spisu správcu dane, ako aj žalovaného nesporne vyplýva, že žalobkyňa ako daňový subjekt podala dňa 25.10.2013 daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2013, v ktorom vykázala podľa § 78 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov vlastnú daňovú povinnosť v sume 1.167,43 Eur, splatnú dňa 25.10.2013. V priebehu administratívneho konania nebolo sporné, že daňový subjekt nedoplatok na DPH v označenej výške nezaplatil. Práve táto skutočnosť bola podkladom pre to, že správca dane dňa 09.03.2018 vydal rozhodnutie č. 100523062/2018, ktorým žalobkyni vyrubil úrok z omeškania v sume 700,40 Eur za nezaplatenie DPH vyrubenej podaním daňového priznania za označené zdaňovacie obdobie, pričom pri výpočte úroku použil štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň vzniku daňového nedoplatku alebo v deň nasledujúcom po dni, v ktorom mal byť preddavok na daň zaplatený alebo odvedený alebo splátka dane zaplatená (§ 156 ods. 2 Daňového poriadku). Keďže základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky v deň vzniku daňového nedoplatku (dňa 26.10.2013) predstavovala 0,50 %, podľa ods. 9 označeného ustanovenia zákona použil správca dane pri výpočte úroku ročnú úrokovú sadzbu 15 % (štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahol 15 %). Úrok z omeškania správca dane vyrubil z nezaplatených dlžnej sumy za štyri roky omeškania (§ 156 ods. 9 Daňového poriadku) s platbou, t.j. za obdobie od 26.10.2013 do 25.10.2017.

29. Z výroku uznesenia Okresného súdu Košice I. č.k. 26OdK/31/2017-25 zo dňa 07.07.2017 vyplýva, že sa vyhlasuje konkurz na majetok dlžníka, t.j. žalobkyne a zároveň ju zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze, v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze. Zároveň za správcu podstaty bola ustanovená správkyňa Mgr. Lenka Hričindová. Z bodu 20. odôvodnenia uznesenia o vyhlásení konkurzu vyplýva, že v súlade s ustanovením § 166 ods. 1 a § 166e ods. 1 zákona o konkurze a reštrukturalizácii súd zároveň rozhodol o oddžnení dlžníka tak, že ho zbavil všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze, v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze. Označené ustanovenie konkurzného súdu bolo oznámené v Obchodnom vestníku č. 136/2017 dňa 18.07.2017.

30. Správny súd poukazuje na právne názory vyplývajúce z rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/17/2020 zo dňa 25.05.2021, ktorý v zrušujúcom rozsudku pre potreby ďalšieho konania v tejto veci uviedol nasledovné :

„19. Sťažovateľka brojila proti právnym záverom správneho súdu o troch otázkach - 1. že sa ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR týka len pohľadávok existujúcich v čase vyhlásenia konkurzu oddžnením; 2. že pohľadávka správcu dane vznikla až jej vyrubením po skončení konkurzného konania (a v dôsledku toho nemohla byť prihlásená a preto nie je podľa § 166b nevymáhateľná); 3. že na vec nemožno aplikovať ustanovenie § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku (v dôsledku predchádzajúcich záverov). 20. Kasačný súd súhlasí s argumentáciou sťažovateľky, že nevymáhateľnosť verejnoprávnych peňažných sankcií (kam patrí aj úrok z omeškania) podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR sa týka všetkých sankcií (teda aj v budúcnosti uložených), pretože rozhodujúce je len to, kedy došlo k porušeniu právnej povinnosti zakladajúcejmu 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 oddžnenia, 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 oddžnením. Limity tohto postupu sú ustanovené v § 166c (nedotknuté pohľadávky), § 166f (zrušenie oddžnenia 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.

21. Takisto sa správny súd mýli, ak považuje úrok z omeškania za pohľadávku, ktorá vzniká až jej vyrubením. V tejto otázke nebola sťažovateľkina argumentácia v správnej žalobe ani kasačnej sťažnosti výstižná, dokonca by sa dalo sporiť o to, či v správnej žalobe vôbec popierala konštitutívne účinky vyrubenia úroku z omeškania, čo determinuje určenie času vzniku pohľadávky na účely konkurzného konania. Jej argumentácia v kasačnej sťažnosti spočívala najmä v tvrdení, že otázka času vzniku pohľadávky je pri aplikácii § 166b ods. 1 písm. d) ZKR irelevantná. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené poznamenáva, že táto otázka je naozaj v danej súvislosti nepodstatná.

22. Kasačný súd ďalej uvádza, že podanie sťažovateľky o potrebe prihladenia na závery veľkého senátu v rozsudku sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021 (ECLI: SK: NSSR: 2021: 2018200037.1) bolo urobené po lehote na podanie kasačnej sťažnosti, preto naň procesne nemohol prihliadnuť (§ 445 ods.

2 S.s.p.). Tvrdenie sťažovateľky, že pohľadávka na úroku z omeškania mohla a mala byť prihlásená v konkurznom konaní, sa však dá vyčítať z jej citácie príslušnej pasáže rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. ISžfk/11/2016 z 21.08.2018 (ECLI: SK: NSSR:2018:8015201135.1), ktorý sa týkal úrokov z omeškania vyrubených po reštrukturalizácii (rovnako ako spomenuté rozhodnutie veľkého senátu).

23. Kasačný súd si je vedomý svojej judikatúry, a preto závery veľkého senátu v označenej veci o možnosti a nutnosti prihlásenia úroku z omeškania v konaniach podľa ZKR zohľadňuje pri odpovedi na námietku sťažovateľky. Treba povedať, že predmetné rozhodnutie veľkého senátu vyriešilo dovtedy existujúcu dvojkolajnosť rozhodovania kasačného súdu v týchto otázkach tak, že rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úroku z omeškania a určuje jej splatnosť, pričom slúži predovšetkým na ďalší postup správcu dane pre prípad jej vymáhania. Daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania vzniká na základe zákona, a pri poznaní výšky splatnej dane, dňa jej splatnosti a doby trvania omeškania je táto pohľadávka kvantifikovateľná ku ktorémukoľvek dňu omeškania bez toho, aby bola rozhodnutím správcu dane vyrubená. Právny dôvod i výška takejto pohľadávky pre účely jej prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní sú správcovi dane ako veriteľovi známe, a preto skutočnosť, že úroky z omeškania neboli vyrubené rozhodnutím, nebráni správcovi dane ich vyčísleniu až do dňa začatia reštrukturalizačného konania a prihláseniu tejto pohľadávky v uvedenom konaní.

24. V podrobnostiach kasačný súd odkazuje na odôvodnenie rozhodnutia veľkého senátu, pričom zdôrazňuje, že hoci veľký senát posudzoval tieto otázky v kontexte reštrukturalizácie, sú jeho do značnej miery závery aplikovateľné i pre konkurzné konanie, resp. oddĺženie.

25. Vzhľadom na uvedené zjednotenie rozhodovacej praxe veľkým senátom kasačného súdu možno konštatovať, že správny súd posúdil vec z naznačených hľadísk nesprávne, keď uzavrel, že pohľadávka na úrokoch z omeškania vznikla v prípade sťažovateľky až jej vyrubením a preto ju nebolo možné prihlásiť. Naopak, zo spomenutých záverov veľkého senátu vyplýva, že úrok z omeškania vzniká v dôsledku omeškania veriteľa a ide o pohľadávku, ktorú bolo možné včas prihlásiť prihláškou. Ako už bolo naznačené, inou otázkou potom je, či takto prihlásená pohľadávka vôbec môže byť zaradená do uspokojenia. Na tento problém dal kasačný súd odpoveď vyššie, keď s ohľadom na sankčný charakter úroku z omeškania konštatoval nutnosť aplikácie ustanovenia § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR a z neho plynúcu nevymáhateľnosť tohto typu pohľadávky.

26. Napokon ostalo vyriešiť, či správny súd posúdil správne otázku možnosti aplikácie § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku na situáciu sťažovateľky. Správny súd svoj záver v tomto smere odôvodnil tým, že nezistil žiadne skutočnosti, ktoré by mohli mať za následok zánik práva vymáhať daňový nedoplatok a že predmetné ustanovenie na prípad sťažovateľky nedopadá. K tomuto považuje kasačný súd za potrebné dodať niekoľko poznámok.

27. Kasačný súd chápe slovné spojenie „zánik práva vymáhať daňový nedoplatok“ použité zákonodarcom v § 84 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku ako samostatný právny pojem, ktorý sa priamo viaže k ustanoveniu § 85 Daňového poriadku (tento pojem sa dostal i do rubriky k tomuto ustanoveniu), ktoré upravuje premičacie a prekluzívne lehoty na vymáhanie daňových nedoplatkov. Znenie § 85 ods. 4 Daňového poriadku výslovne ustanovuje, že právo na vymáhanie daňového nedoplatku zaniká po 20 rokoch po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol.

28. Kasačný súd je tej mienky, že s uplynutím uvedenej prekluzívnej doby, ktorou je ohraničené oprávnenie správcu dane daňový nedoplatok vymáhať, zákonodarca prirodzene spája zánik tohto daňového nedoplatku. Naproti tomu nevymáhateľnosť pohľadávky voči dlžníkovi v prípade jeho oddĺženia v zmysle § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR znamená len vylúčenie tam uvedenej pohľadávky z uspokojenia voči oddĺženému dlžníkovi, nie jej zánik. Kasačnému súdu sa s ohľadom na uvedené javí, že pokiaľ § 84 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku upravuje zánik práva vymáhať daňový nedoplatok ako právny dôvod zániku daňového nedoplatku samotného, vzťahuje sa táto úprava len na následky uplynutia prekluzívnej lehoty podľa § 85 ods. 4 tohto zákona.

29. Kasačný súd v tejto súvislosti upozorňuje na to, že na rozdiel od pohľadávok neprihlásených v reštrukturalizácii, ktorých neskoršie vyrubenie právna úprava platná a účinná v čase rozhodnutia žalovaného zakazuje (§ 84 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku), „osud“ pohľadávok neprihlásených v konkurznom konaní zákon nerieši. Z toho možno usúdiť, že tieto pohľadávky ich neprihlásením v konkurze nezanikajú. Ustanovenie § 84 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku totiž len určuje, že daňové nedoplatky zanikajú v rozsahu neuspokojených prihlásených pohľadávok a neuspokojených pohľadávok proti podstate, ktoré zostali po zrušení konkurzu a ktoré neboli uspokojené ani počas skúšobného obdobia.

30. Jasnejšiu úpravu prináša § 84 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku v jeho znení účinnom od 1.1.2020, podľa ktorého neprihlásené pohľadávky (napr. aj dodatočne vyrubené úroky z omeškania) by mali

zaniknúť po uplynutí 6 rokov od oddlženia, čo je tiež lehota, v ktorej možno podať návrh na zrušenie oddlženia pre nepoctivý zámer (§ 166f, § 166g ZKR).

31. Na základe uvedeného možno uzavrieť, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania ako peňažná sankcia za porušenie povinnosti uhradiť splatnú daň je podľa § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR vylúčená z uspokojenia voči dlžníkovi v prípade jeho oddlženia. Zostáva preto vysporiadať sa len s otázkou, či je v súlade so zákonom vyrubiť úroky z omeškania v lehote podľa § 156 ods. 8 Daňového poriadku, ak by ich bolo možné od dlžníka vymáhať prakticky iba v prípade zrušenia oddlženia pre nepoctivý zámer, či z iných zákonných dôvodov umožňujúcich zrušenie právoplatného rozhodnutia o oddlžení. V tejto súvislosti je na zamyslenie, či zákonodarca zvolil najrozumnnejšie možné riešenie hroziaceho zániku možnosti vyrubenia úroku z omeškania (§ 156 ods. 8 Daňového poriadku) pred uplynutím tejto lehoty na podanie návrhu smerujúceho k zrušeniu oddlženia. Ako hospodárnejšie by sa mohlo javiť špecifické predĺženie päťročnej prekluzívnej lehoty na vyrubenie úroku z omeškania pre prípad oddlženia, spolu so zákazom (odložením) jeho vyrubenia v čase medzi oddlžením a jeho prípadným zrušením. Podľa recentnej právnej úpravy tak možno očakávať viac-menej zbytočné vyrubovacie konania a následné súdne prieskumy rozhodnutí o vyrubení úrokov, ktoré sa len zriedka budú môcť vymáhať, a budú zneisťovať daňové subjekty, ktoré prešli oddlžením.

32. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že v rozhodujúcich otázkach krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne (najmä body 31-33 tohto rozsudku). Preto kasačný súd postupoval podľa § 462 ods. 1 S. s. p. a rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude jeho úlohou v intenciách právneho názoru kasačného súdu vysporiadať sa s otázkami, ktoré zostali sporné a znovu rozhodnúť o správnej žalobe.“

31. Žalobkyňa v podaní zo dňa 10.01.2022 poukázala na aktuálnu rozhodovaciu prax Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý v inej veci žalobkyne vedenej proti žalovanému, avšak za skutkovo úplne totožných okolností (vyrubenie úroku z omeškania v sume 223,20 Eur za nezaplatenie DPH vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie II. štvrťroku 2013 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške), rozsudkom sp. zn. 4Sžfk/21/2021 zo dňa 16.12.2021 (konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/58/2018 zo dňa 05.12.2019) zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj Daňového úradu Košice, keď prijal takýto právny názor:

„24. Vo vzťahu k nastolenej otázke kasačný súd, stotožňujúc sa s právnym názorom sťažovateľky, poukazuje na skutočnosť, že po vyhlásení konkurzu, resp. oddlženia 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.

25. Ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR dáva jasnú odpoveď na otázku týkajúcu sa (ne)vymáhateľnosti úroku z omeškania v spojení s porušením daňovej povinnosti pred oddlžením fyzickej osoby a vyhlásenia konkurzu. 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.“

26. 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 uvedených v § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, ktoré sa v závislosti odo dňa porušenia povinnosti zakladajúcej právo jeho vyrubenia, stanú po oddlžení nevymáhateľné (viď rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 29/2021 zo dňa 24. novembra 2021).

27. Na rozdiel od správneho súdu však kasačný súd 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. 1 Sžfk 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 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 oddĺženia. Limity tohto postupu sú ustanovené v § 166c (nedotknuté pohľadávky), § 166f (zrušenie oddĺženia 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.

28. S uvedenou otázkou súvisí aj problém posúdenia povahy rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje na rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Vs 3/2020 zo dňa 27. januára 2021, ktoré zjednotilo rozhodovaciu činnosť súdov 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). (...)

30. 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 sťažovateľky aplikovať § 166b ods. 1 písm. d) ZKR z dôvodov, ktoré už boli kasačným súdom spochybnené vyššie, vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci.

31. 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 oddĺženia 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. 8 Sžflc 29/2021 zo dňa 24. novembra 2021), 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.“

32. Správne mu súdu je známe (z aplikácie register KS v Košiciach), že pred tunajším súdom je vedené pod sp. zn. 6S/90/2018 aj konanie žalobkyne proti žalovanému o súdny prieskum rozhodnutia vo veci vyrubenia úroku z omeškania za nezaplatenie dane z motorových vozidiel vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2012 v ustanovenej lehote a ustanovenej výške, kde kasačný Najvyšší správny súd SR rozsudkom sp. zn. 5Sžfk/35/2020 zo dňa 31.01.2022 zmenil zamietavý rozsudok Krajského súdu v Košiciach (ktorý bol založený na rovnakých právnych východiskách a názoroch, ako rozsudok správneho súdu v tejto veci sp. zn. 7S/86/2018 zo dňa 16.10.2019) a rozhodnutie žalovaného, ako aj správca dane o vyrubení úroku z omeškania v sume 67,90 Eur zrušil a vec vrátil administratívne mu orgánu na ďalšie konanie. Rozhodnutie bolo odôvodnené v zmysle § 464 ods. 1 SSP s poukazom na odôvodnenie rozsudku vo veci vedenej kasačným súdom pod sp. zn. 4Sžfk/21/2021 z 16.12.2021, pretože sa jedná o prakticky totožnú vec rovnakých účastníkov konania.

33. Správny súd v tejto veci poukazuje na právne závery vyplývajúce tak z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/17/2020 zo dňa 25.05.2021, závery veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021, ako aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/21/2021 zo dňa 16.12.2021 a sp. zn. 5Sžfk/35/2020 zo dňa 31.01.2022 a v súlade s nimi dospel k záveru, že žaloba žalobkyne je dôvodná, pretože tak žalovaný, ako aj správca dane pri svojom rozhodovaní vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, čím bol naplnený zrušovací dôvod uvedený v ust. § 191 ods. 1 písm. c) SSP.

34. Vzhľadom na tieto skutočnosti súd zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP preskúmané rozhodnutie žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správca dane (§ 191 ods. 1 písm. a) SSP) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie (§ 191 ods. 4 SSP). Právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný (§ 191 ods. 6 SSP).

35. O trovách konania súd rozhodol podľa ust. § 167 ods. 1 SSP a úspešnému žalobcovi priznal nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, vrátane trov konania pred kasačným súdom (§ 467 ods. 3 SSP). Žalovaný v konaní úspešný nebol, preto mu náhrada trov konania nepatrí. O výške

náhrady trov konania žalobcu, vrátane trov kasačného konania rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením procesným postupom podľa § 175 ods. 2 SSP.

36. Správny súd v preskúmvanej veci rozhodol v senáte jednohlasne (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Krajský súd v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (§ 445 ods. 1 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Uvedená povinnosť neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c/ a d/,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).