

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/35/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7018200717  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 01. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7018200717.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a z členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. v právnej veci sťažovateľky (pôv. žalobkyňa): T. J., nar.: XX. D. XXXX, trvale bytom B. XX, XXX XX T., právne zast.: bodnarlegal s. r. o., advokátska kancelária so sídlom: Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 51 865 459, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o všeobecnej správnej žalobe, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/90/2018-79 zo dňa 6. februára 2020, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/90/2018-79 zo dňa 6. februára 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101065366/2018 zo dňa 30. mája 2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Košice č.: 100522247/2018 zo dňa 9. marca 2018 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

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

### odôvodnenie:

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Žalovaný rozhodnutím č. 101065366/2018 zo dňa 30. mája 2018 (ďalej aj ako „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej aj ako „správca dane“) č.: 100522247/2018 zo dňa 9. marca 2018 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“) vydané podľa § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“), ktorým správca dane vyrubil žalobkyni úrok z omeškania v sume 67,90 EUR za nezaplatenie dane z motorových vozidiel vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný poukázal na skutočnosť, že žalobkyňa podala dňa 31.01.2013 daňové priznanie k dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2012, v ktorom priznala daň v sume 113,19 EUR, splatnú dňa 31.01.2013. Žalobkyňa uvedený daňový nedoplatok nezaplatila a správca dane jej označeným rozhodnutím vyrubil úrok z omeškania v sume 67,90 EUR za nezaplatenie dane z motorových vozidiel.

II.

Konanie na správnom súde

3. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) sa žalobkyňa domáhala zrušenia preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie. V žalobe zdôraznila, že uznesením Okresného súdu Košice I, sp. zn.: 26OdK/31/2017 zo dňa 7. júla 2017 bol na majetok dlžníka - žalobkyne vyhlásený konkurz. Uznesenie o vyhlásení konkurzu bolo zverejnené v Obchodnom vestníku SR, v čiaske 136/2017 dňa 18. júla 2017.

4. Podľa žalobkyne, s ohľadom na ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZKR“), došlo k vyhláseniu konkurzu na majetok žalobkyne a týmto dňom sa voči nej stali nevymáhateľné verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu bola porušená pred rozhodujúcim dňom. Uvedené nepochybne naplňa aj úrok z omeškania vyrubený prvostupňovým rozhodnutím, keďže úrok z omeškania ako taký je v Daňovom poriadku zaradený v § 156 medzi sankciami, 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 31.01.2013. Rozhodujúcim dňom v konkurze v nadväznosti na § 166a ods. 1 písm. a) ZKR je 01.07.2017. Argumentácia žalovaného opomína fakt, že podľa § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku daňový nedoplatok zanikol dňom nasledujúcim po dni zániku práva vymáhať daňový nedoplatok.

5. Podľa žalobkyne vyrubenie neexistujúceho (zaniknutého) daňového nedoplatku nie je v súlade so zákonom, lebo podľa § 166e ods. 4 ZKR 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 ZKR), ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky.

6. Podľa ustanovenia § 166e ods. 2 ZKR sa oddĺžením pohľadávky, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze alebo splátkovým kalendárom (§ 166a ZKR), bez ohľadu na to, či boli alebo neboli prihlásené, stávajú voči dlžníkovi nevymáhateľné. Vzhľadom na skutočnosť, že vyrubené úroky z omeškania vznikli na základe pohľadávky, ktorá je nevymáhateľná, nevymáhateľné je taktiež nutne aj príslušenstvo nevymáhateľnej pohľadávky.

7. Správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi všeobecnej správnej žaloby a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol.

8. V odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol najmä, že

- uznesením Okresného súdu Košice I č. k. 26OdK/31/2017-25 zo dňa 07.07.2017, zverejnenom v Obchodnom vestníku č. 136/2017 dňa 18.07.2017, bol na majetok žalobkyne vyhlásený konkurz, ktorým bola žalobkyňa zbavená všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze, v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze;

- pohľadávka správcu dane voči žalobkyne, titulom úroku z omeškania z nezaplatenej dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2012, v čase jej oddĺženia ešte neexistovala, a teda nemohla byť uplatnená, ani posúdená ako pohľadávka vylúčená z uspokojenia podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR;

- aplikujúc rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/77/2015 je úrok z omeškania je sankčným úrokom (je sankciou) a nemožno ho považovať za príslušenstvo pohľadávky. Ako zákonom stanovený úrok nie je záväzkom akcesorickým;

- za daň sa považuje aj úrok z omeškania a jeho vyrubenie je daňovým konaním upraveným v § 156 Daňového poriadku, prerušenie ktorého, resp. jeho zastavenie ako následok vyhlásenia konkurzu v štvrtjej časti ZKR na rozdiel od súdneho (§ 167e ZKR), ako aj exekučného, prípadne iných obdobných vykonávacích konaní (§ 167f ZKR) upravené nie je;

- na vec žalobkyne nemožno aplikovať ani ustanovenie § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, ktoré rieši inú situáciu než tú, ktorá nastala v preskúmanej veci, pretože v zmysle tohto ustanovenia daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po dni zániku práva vymáhať daňový nedoplatok. V tejto veci však správny súd nezistil žiadne právne významné okolnosti, ktoré by eventuálne mohli mať za následok zánik práva vymáhať daňový nedoplatok;

- peňažná sankcia vo forme kapitalizovaného úroku z omeškania pred rozhodujúcim dňom (v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) ZKR týmto dňom bol 31.01.2017) ako pohľadávka správcu dane neexistovala, pretože bola predpísaná až prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zo dňa 09.03.2018 a stala sa splatnou uplynutím lehoty 15 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozhodnutia (po jeho potvrdení preskúmaným rozhodnutím), pričom konkurz na majetok žalobkyne bol ukončený zverejnením oznamu správyne konkurznej podstaty dňa 19.09.2017.

### III.

#### Obsah kasačnej sťažnosti/stanoviská

9. Rozsudok krajského súdu napadla žalobkyňa (ďalej aj ako „sťažovateľka“) včas kasačnou sťažnosťou, v ktorej uplatnila ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p.). Navrhla, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší preskúmané rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím, alebo aby zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľka v nasledujúcich sťažnostných bodoch najmä uviedla, že

- považuje za nesprávny právny názor žalovaného, ktorý v rámci preskúmaného rozhodnutia síce pripúšťa nevymáhateľnosť svojej pohľadávky v nadväznosti na vyhlásený konkurz žalobkyne, ale argumentuje tým, že jeho vyrubenie je obligatórne, bez ohľadu na jeho vymáhateľnosť, čím opomína fakt, že podľa § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku daňový nedoplatok zanikol dňom nasledujúcim po dni zániku práva vymáhať daňový nedoplatok;

- vyrubenie neexistujúceho (zaniknutého) daňového nedoplatku nemôže byť v súlade so zákonom;

- zánik vymáhateľnosti nároku je univerzálna právna skutočnosť, ktorá má rovnaké účinky bez ohľadu na to, či nastala podľa ZKR alebo Daňového poriadku, pričom ZKR je vo vzťahu k Daňovému poriadku lex specialis, a teda jeho aplikácia má prednosť a za žiadnych okolností nemôžu účinky ním založené byť vnímané ako nedôležité pre daňové konanie;

- nakoľko podľa ZKR sú nevymáhateľné všetky verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu bola porušená pred rozhodujúcim dňom, je irelevantné, kedy bol úrok z omeškania vyrubенý, podstatnou na účely zániku vymáhateľnosti je len otázka času kedy bola porušená povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu.

11. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej argumentácii, ktorú uviedol v konaní pred správnym súdom a zároveň mal za to, že námietky sťažovateľky uvedené v žalobe a v kasačnej sťažnosti nie je možné akceptovať, nakoľko sú neopodstatnené a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

### IV.

#### Právne názory kasačného súdu

12. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto v zmysle § 462 ods. 2 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31. januára 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

13. Kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 S.s.p. odôvodňuje svoje rozhodnutie v súdnej veci poukazom na svoj rozsudok sp. zn. 4Sžfk/21/2021 z 16.12.2021 v prakticky totožnej veci rovnakých účastníkov, ktorého prevzatú časť ďalej uvádza (tam ako body 23-34, tu 14-25):

14. „Spornou právnou otázkou, ktorú kasačný súd posudzoval bolo, či daňový nedoplatok na úroku z omeškania je nevymáhateľnou pohľadávkou podľa IV. časti ZKR, ak bol vyrubенý po oddĺžení a vyhlásení konkurzu za porušenie povinností, ktoré nastalo pred rozhodným dňom (§ 166a ods. 1 písm. a) ZKR).

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

16. 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 oddĺžením

fyzickej osoby a vyhlásenia konkurzu. Podľa tohto sa za nevymáhateľné voči dlžníkovi po oddĺžení považujú „zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.“

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

18. 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. 1Sžfk 17/2020 zo dňa 25. mája 2021, bod 28) „týka všetkých sankcií (teda aj v budúcnosti uložených), pretože rozhodujúce je len to, kedy došlo k porušeniu právnej povinnosti zakladajúcej právo(moc) uplatniť či uložiť pokutu alebo inú sankciu. Ak k porušeniu, teda deliktu v širokom zmysle slova, došlo pred rozhodujúcim dňom, takáto pokuta alebo sankcia je nevymáhateľná. Tým sa zabezpečuje jeden z cieľov oddĺženia, 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 oddĺžením. 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. 8Sžfk 29/2021 zo dňa 24. novembra 2021.

19. 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).

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

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

22. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že nevymáhateľnosť pohľadávky - úroku z omeškania úzko súvisí aj s otázkou možnosti jeho vyrubenia podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti, opierajúc sa o osobitný charakter úroku z omeškania, účel 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. 8Sžfk 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.““

## Záver

23. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd porušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., kasačná sťažnosť teda je dôvodná a preto kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil v súlade s ust. § 462 ods. 2 S.s.p. tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

Podľa § 462 ods. 2 S.s.p. ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom, a krajský súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

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

## **Poučenie:**

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