

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/49/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200042
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 07. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5020200042.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a z členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): E. V., nar. XX.XX.XXXX, bytom C. č. XXXX, právne zastúpený: AKSK, s.r.o., so sídlom Nám. SNP č. 15, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102251709/2019 zo dňa 25.09.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/23/2020 - 74 zo dňa 08.12.2020, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/23/2020 - 74 zo dňa 08.12.2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102251709/2019 zo dňa 25.09.2019 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101535781/2019 zo dňa 24.06.2019 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

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

o d ô v o d n e n i e :

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Žilina (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 101535781/2019 zo dňa 24.06.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 199,80 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie január 2014 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške, a to podľa § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej aj „Daňový poriadok“).

2. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia poukázal správca dane na to, že lehota na podanie daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie január 2014 uplynula dňa 25.02.2014 a v rovnakej lehote bola aj vlastná daňová povinnosť splatná. Žalobca podal daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie január 2014 dňa 24.02.2014, v ktorom priznal vlastnú daňovú povinnosť vo výške 333,03 Eur, ktorú ku dňu vydania rozhodnutia správcu dane neuhradil. Správca dane úrok z omeškania vypočítal v zmysle zákona najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou, t. j. ku dňu 25.02.2018.

3. Žalovaný prvostupňové rozhodnutie na odvolanie žalobcu potvrdil rozhodnutím č. 102251709/2019 zo dňa 25.09.2019 (ďalej aj „druhostupňové rozhodnutie“). Vo vzťahu k odvolacím námietkam uviedol, že uznesením Okresného súdu Žilina sp. zn. 9OdK/32/2019 zo dňa 07.02.2019 zverejneným v Obchodnom

vestníku č. 31/2019 zo dňa 13.02.2019 (ďalej aj „uznesenie o vyhlásení konkurzu“) bol na majetok žalobcu vyhlásený konkurz, avšak zákaz vyrubenia úroku z omeškania daňovému subjektu aj pri povolení oddĺženia neukladá správcovi dane žiaden právny predpis. Samotné vyrubenie úroku z omeškania nie je právnym krokom vymáhania nedoplatku, t. j. na základe tej skutočnosti, že nie je možné počas oddĺženia vymáhať sankcie (úrok z omeškania), nie je dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Správnou žalobou doručenu Krajskému súdu v Žiline (ďalej aj krajský súd“ alebo „správny súd“) sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti prvostupňového rozhodnutia a druhostupňového rozhodnutia a ich zrušenia.

5. Krajský súd rozsudkom č. k. 30S/23/2020 - 74 zo dňa 08.12.2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok krajského súdu“) žalobu zamietol ako nedôvodnú.

6. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na skutočnosť, že podľa obsahu uznesenia o vyhlásení konkurzu rozhodol Okresný súd Žilina aj o oddĺžení žalobcu tak, že ho zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze a to v rozsahu, v akom nebudú v konkurze uspokojené.

7. Správny súd dal za pravdu žalobcovi v tom, že úprava IV. časti zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení relevantnom pre prejednávanú vec (ďalej aj „ZKR“) upravujúcej inštitút oddĺženia je v označenej časti špeciálnou právnou úpravou vo vzťahu k Daňovému poriadku. Vo zvyšku žalobnej argumentácie sa však so žalobcom nestotožnil. Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovnými úvahami:

- ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR (upravujúce pohľadávky, ktoré sa považujú za nevymáhateľné) sa môže uplatniť len na existujúcu pohľadávku, teda pohľadávku vzniknutú pred rozhodujúcim dňom, čo v prejednávanej veci splnené nebolo;
- pohľadávka správcu dane na úrok z omeškania z nezaplatenej DPH vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie január 2014 v čase oddĺženia žalobcu ešte neexistovala. Táto pohľadávka vznikla až okamihom predpísania úroku z omeškania správcom dane a nie vstupom do omeškania. Až na základe rozhodnutia správcu dane o povinnosti zaplatiť úrok z omeškania vznikla pohľadávka, ktorá je titulom na prípadné vymáhanie nároku, pričom krajský súd v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018;
- k námietke žalobcu, že postup správcu dane je v rozpore s účelom oddĺženia, krajský súd poukázal na dôvodovú správu k zákonu č. 377/2016 (s účinnosťou od 01.03.2017), a to k časti, ktorá sa týka zavedenia ustanovenia § 166a ZKR. Z tejto vyplýva, že prihlasovanie pohľadávok sa týka tzv. „starého dlhu“ dlžníka a nevzťahuje sa na pohľadávky, ktoré vznikli po „rozhodujúcom dni“;
- úrok z omeškania podľa Daňového poriadku (na rozdiel od súkromnoprávnej úpravy úroku z omeškania) nie je zákonodarcom koncipovaný ako záväzok akcesorickej povahy. Nevzniká priamo vznikom právnej skutočnosti - omeškaním s platením konkrétnej dane, ale právoplatným rozhodnutím o vyrubení tohto úroku;
- poukaz žalobcu na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/2/2016 je všeobecný bez vymedzenia akejkoľvek argumentačnej väzby na konkrétne okolnosti prejednávanej veci;

8. V nadväznosti na vyššie uvedené krajský súd žalobu zamietol ako nedôvodnú a náhradu trov konania účastníkom konania nepriznal.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

9. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (sťažovateľ) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“).

10. Sťažovateľ považoval za nesprávny právny názor správneho súdu, podľa ktorého môže byť nevymáhateľnou podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR len taká pohľadávka, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom. Namietal, že z textu predmetného ustanovenia a zo systematických súvislostí je zrejmé, že za nevymáhateľné sa považujú všetky verejnoprávne peňažné sankcie (vrátane úroku z omeškania), „kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.“ Z hľadiska nevymáhateľnosti pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR je preto rozhodujúcim moment porušenia povinnosti odôvodňujúcej uloženie sankcie, nie moment vzniku pohľadávky. Znenie § 166b ods. 1 ZKR stanovuje relevanciu rozhodujúceho dňa osobitne pre každý prípad pohľadávky vylúčenej z uspokojenia (pričom ide o nový pojem, definovaný výlučne pre oblasť oddĺženia, ktorý oblasť reštrukturalizácie alebo konkurzu nepozná). Podľa žalobcu krajský súd ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR aplikoval spôsobom, ktorý v žiadnom prípade nie je s súlade s logickým a ani systematickým výkladom.

11. Ďalej sťažovateľ zdôraznil, že v predmetnom prípade bola povinnosť zaplatiť riadne a včas daň z pridanej hodnoty za obdobie január 2014 porušená ešte v roku 2014 (25.2.2014). Konkurz na majetok žalobcu bol vyhlásený v 2/2019, pričom ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR sa vzťahuje na všetky porušenia povinností, ktoré nastali do 31.1.2019. Ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR následne považuje pohľadávku, ktorá je riešená v rozhodnutí správcu dane, za nevymáhateľnú. Je jednoznačné, že tým, že bola povinnosť, z porušenia ktorej nárok na sankciu vznikol, porušená pred rozhodujúcim dňom, zanikla vymáhateľnosť sankcie, teda úrokov z omeškania. Na základe toho je potom povinnosťou správcu dane ako orgánu verejnej moci od vymáhania pohľadávok z titulu sankcie upustiť, čo sa nestalo.

12. V tomto kontexte preto sťažovateľ naďalej považoval vyrubený úrok z omeškania za nevymáhateľnú pohľadávku. Za nesprávny považoval sťažovateľ aj právny názor správneho súdu, že úrok z omeškania ako pohľadávka vzniká až vyrubením. Práve naopak tvrdil, že úrok z omeškania má akcesorickú povahu, vzniká priamo zo zákona a rozhodnutie o jeho vyrubení má deklaratórny význam pre jeho prípadné ďalšie vymáhanie. V tomto smere poukazoval aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/2/2016 zo dňa 23.05.2017, pričom opomenutie riadneho vysporiadania sa s týmto rozhodnutím zo strany správneho súdu považoval za procesnú vadu odôvodnenia zasahujúcu do jeho práva na spravodlivý proces.

13. Na záver sa sťažovateľ pri výklade dotknutých právnych predpisov dovoľával účelu oddĺženia podľa § 166 a nasl. ZKR a poukazoval na skutočnosť, že ZKR je osobitným predpisom, a to aj vo vzťahu k Daňovému poriadku. Zároveň tvrdil, že je neprípustné, aby mal žalovaný vo vzťahu k jeho pohľadávkam, ktoré do konkurzu z dôvodu uvedeného v § 166b ods. 1 písm. d) ZKR nemožno prihlásiť, výhodnejšie postavenie. S poukazom na uvedené navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

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

IV.

Právne závery kasačného súdu

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“) začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/49/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

16. Senát Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443

ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 21.07.2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

17. Podľa § 158 ods. 5 Daňového poriadku po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu.

18. 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“).

19. Podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa 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.

20. Podľa § 166e ods. 1 ZKR o oddĺžení 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 splátkovom kalendárom (§ 166a) v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze alebo splátkovom kalendárom. V uznesení súd uvedie znenia zákonných ustanovení, ktoré upravujú, o ktoré dlhy ide.

21. 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), ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky.

22. Kasačný súd úvodom konštatuje, že predmetom súdneho prieskumu boli rozhodnutia finančných orgánov, ktorými bol žalobcovi vyrubený úrok z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty, pričom tieto rozhodnutia boli vydané po tom, čo na žalobcov majetok bol súdom vyhlásený konkurz a bolo rozhodnuté o jeho oddĺžení, avšak povinnosť zaplatiť daň bola porušená ešte pred tzv. rozhodujúcim dňom (pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz). Krajský súd konštatoval, že predmetná pohľadávka na úroky z omeškania v čase vyhlásenia konkurzu a oddĺženia ešte neexistovala a vznikla až následne vydaním rozhodnutia o vyrubení týchto úrokov, a preto sa oddĺženie žalobcu na ňu nemohlo vzťahovať. Žalobca namietal, že tento právny názor krajského súdu je nesprávny.

23. Kasačný súd zistil, že v rámci svojej rozhodovacej činnosti už riešil skutkovo a právne obdobné veci týkajúce sa rovnakých účastníkov konania, napríklad v rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/50/2021 zo dňa 16.12.2021, v ktorom rovnako išlo o vyrubenie úrokov z omeškania za nezaplatenie DPH, len za iné zdaňovacie obdobie (jún 2014, kým v prejednávanej veci január 2014) alebo sp. zn. 8Sžfk/51/2021 zo dňa 31.05.2022, v ktorom išlo o vyrubenie úroku z omeškania za nezaplatenie dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2014.

24. V tejto súvislosti kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP konkrétne poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/50/2021 zo dňa 16.12.2021, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza. Pre prehľadnosť je citovaný text šikmým písmom a číslovaný v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi a vybrané časti textu sú zvýraznené tučným písmom. Zároveň citované právne úvahy ďalej rozvíja a dopĺňa.

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

26. Vo vzťahu k nastolenej otázke kasačný súd, stotožňujúc sa s právnym názorom sťažovateľa, poukazuje na skutočnosť, že po vyhlásení konkurzu, resp. oddĺženia fyzickej osoby je správca dane

povinný postupovať podľa osobitného zákona - ZKR (§ 158 ods. 5 Daňového poriadku). Všeobecná úprava obsiahnutá v Daňovom poriadku tak jednak z titulu dôsledného uplatňovania princípu *lex specialis derogat legi generali* a jednak na základe explicitného znenia dotknutého ustanovenia ustupuje do úzadia v prospech uplatňovania zásad a postupov podľa ZKR.

27. Odpoveď na sťažovateľom nastolenú otázku (ne)vymáhateľnosti úroku z omeškania spojeného s porušením daňovej povinnosti pred oddĺžením fyzickej osoby a vyhlásenia konkurzu na jej majetok, jasne obsahuje ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR. Podľa tohto sa za nevymáhateľné voči dlžníkovi po oddĺžení považujú „zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.“

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

29. Na rozdiel od správneho súdu však kasačný súd (stotožňujúc sa s právnym názorom sťažovateľa) pri aplikácii predmetného ustanovenia nepovažuje za podstatné, kedy samotná pohľadávka (úrok z omeškania) vzniká. Nevymáhateľnosť pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR sa podľa názoru kasačného súdu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 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 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. 8 Sžfk 29/2021 zo dňa 24. novembra 2021.

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

31. 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. 8 Sžfk 34/2021 zo dňa 26. júna 2021, bod 14 - 16; ale aj rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 52/2021 zo dňa 6. júla 2021, sp. zn. 8 Sžfk 46/2021 zo dňa 30. júna 2021, sp. zn. 5 Sžfk 3/2021 zo dňa 30. júna 2021 a iné).

32. Preto pokiaľ správny súd, žalovaný a správca dane bez ďalšieho vychádzali z toho, že vyrubovaný úrok z omeškania nie je nevymáhateľnou pohľadávkou a odmietli na prípad sťažovateľa aplikovať §

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

33. 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 Sžfk 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.“

34. V tomto kontexte kasačný súd považuje za potrebné poukázať na to, že v konaní o oddĺžení na účely konkurzu zákon (§ 166a - § 166c ZKR) ako aj právna veda rozlišujú tri základné skupiny pohľadávok:

- a) pohľadávky uspokojované v konkurze (§ 166a ZKR),
- b) pohľadávky, ktoré sú vylúčené z uspokojenia (§ 166b ZKR) a
- c) nedotknuté pohľadávky (§ 166c ZKR).

Kým pohľadávky uspokojované v konkurze a nedotknuté pohľadávky sa v zmysle ustanovení § 166a ZKR a § 166c ZKR uplatňujú v konkurze prihláškou, pohľadávky, ktoré sú vylúčené z uspokojenia sa v konkurze zásadne neprihlasujú ani neuspokojujú. Podľa profesora Ďuricu, pohľadávky, ktoré sú vylúčené z uspokojenia, sú také pohľadávky, ktoré zákon určuje druhovo a časovo v taxatívnom výpočte (§ 166b), pričom tieto pohľadávky sa v konkurze neprihlasujú a nie je ich možné zahrnúť do rozvrhu ani do splátkového kalendára. Uvedené pohľadávky sú ex lege nevymáhateľné. (ĎURICA: Zákon o konkurze a reštrukturalizácii, 3. vydanie, 2019, komentár k § 166a ZKR). Úprava § 166b ZKR je zároveň v pomere špeciality k úprave § 166a ZKR, čo je vyjadrené slovami obsiahnutými v § 166a ods. 1 písm. a) ZKR prvá veta: „ak tento zákon neustanovuje inak (§ 166b a 166c), len v konkurze alebo splátkovým kalendárom môžu byť uspokojené ...“. Uvedené znamená, že akonáhle je pohľadávka sankčnej povahy, kedy povinnosť zakladajúca právo sankciu uložiť bola porušená pred rozhodujúcim dňom, uplatní sa na ňu režim § 166b ZKR spočívajúci vo vylúčení jej uspokojenia a nie režim podľa § 166a ZKR, v ktorom sa pohľadávky prihlasujú a uspokojujú v konkurze.

35. Nakoľko pohľadávku správcu dane na úroky z omeškania možno z titulu jej sankčnej povahy subsumovať pod § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, ide o pohľadávku vylúčenú z uspokojenia a pohľadávku ex lege nevymáhateľnú, ktorá sa v konkurze neuplatňuje prihláškou a nie je možné ju zaradiť do rozvrhu.

36. Vyššie uvedenými závermi sa prejednávany prípad týkajúci sa oddĺženia zároveň líši od prípadov reštrukturalizácie. Právna úprava oddĺženia obsiahnutá v § 166b ZKR je v tomto smere odlišná. Aj keby správca dane úroky z omeškania vyčíslil alebo aj vyrubil rozhodnutím pred rozhodujúcim dňom, uplatniť prihláškou by si túto pohľadávku v zmysle § 166a-§166c v zásade ani nemal, pretože táto pohľadávka bude nevymáhateľná a vylúčená z uspokojenia v konkurze. Uvedené možno odôvodniť osobitnou povahou oddĺženia ako prostriedku riešenia situácie dlžníka - fyzickej osoby, ktorému chcel zákonodarca poskytnúť vyššiu mieru ochrany v podobe nevymáhateľnosti akýchkoľvek sankcií, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.

37. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď tvrdil, že pohľadávka správcu dane na úroky z omeškania v čase oddĺženia ešte neexistovala a vznikla až jej vyrubení po oddĺžení, pretože táto pohľadávka vznikla v zmysle záverov rozhodnutia veľkého senátu sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021 ex lege už dňom, kedy sťažovateľ ako daňový dlžník porušil povinnosť uhradiť daň v stanovenej lehote a výške. Deklaratórna povaha rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania vyslovená v rozhodnutí veľkého senátu teda neguje záver, ku ktorému dospel krajský súd v napadnutom rozsudku. Avšak rozhodujúcou skutočnosťou pre prejednanú vec je z titulu aplikácie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR nie skutočnosť, kedy pohľadávka na úrok z omeškania vznikla alebo kedy správca dane tento úrok z omeškania vyrubil rozhodnutím. Podstatné je, kedy daňový dlžník porušil svoju primárnu právnu povinnosť uhradiť splatnú daň, ktorá zakladá sekundárnu právomoc správcu dane vyrubiť za toto porušenie sankciu v podobe úroku z omeškania. Aj podľa právnej vedy: „Pri sankciách podľa § 166b písm. d) ZKR je rozhodujúcou právnou skutočnosťou moment porušenia povinnosti, a nie

moment uplatnenia práva, resp. vydania rozhodnutia o uložení sankcie.“ (ĎURICA: Zákon o konkurze a reštrukturalizácii, 3. vydanie, 2019, komentár k § 166a ZKR).

38. Následne platí, že ak daňový dlžník porušil povinnosť uhradiť daň ešte pred rozhodujúcim dňom a konkurzný súd právoplatne rozhodol o oddlžení daňového dlžníka, potom je na túto pohľadávku z titulu jej sankčnej povahy potrebné hľadieť ako na pohľadávku vylúčenú z uspokojenia podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR. Takáto pohľadávka je ex lege nevymáhateľná, ktorá sa v konkurze neuplatňuje prihláškou a nie je možné ju zaradiť do rozvrhu, pričom správca dane je podľa § 166e ods. 4 ZKR povinný hľadieť na dlžníka vo vzťahu k tejto pohľadávke, ako by rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky. Uvedené by malo zahŕňať nepodnikanie akýchkoľvek procesných krokov zo strany správcu dane vedúcich k vymáhaniu úrokov z omeškania (viď rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/44/2020 zo dňa 14.04.2022 alebo sp. zn. 10Sžfk/70/2020 zo dňa 14.04.2022).

39. Kasačný súd teda konštatuje, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, pretože neaplikoval normu § 166 ods. 1 písm. d) ZKR na zistený skutkový stav a neprihliadol na nevymáhateľnosť pohľadávky správcu dane na úroky z omeškania vyrubené preskúmanými rozhodnutiami.

40. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd v medziach kasačných námietok sťažovateľa zistil, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj napadnuté rozhodnutie v spojení s rozhodnutím správcu dane (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

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

42. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 k § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

43. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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