

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: NR-15S/11/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4020200048
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:4020200048.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Vladimíry Slobodovej LL.M a členov senátu JUDr. Davida Žáka a JUDr. Daniely Uhríkovej v právnej veci žalobcu: A. B., nar. XX.XX.XXXX, bytom C. XXX/XX, D., právne zastúpený: JUDr. Mária Konrádová, advokátka, so sídlom Farská 8, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102208957/2019 zo dňa 24. septembra 2019, takto

rozhodol:

I. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102208957/2019 zo dňa 24. septembra 2019 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Nitra číslo: 101539014/2019 zo dňa 24. júna 2019 zrušuje a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra rozhodnutím č. 9401402/5/4543665/2013/Hus zo dňa 08.10.2013 podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010 v sume XX.XXX,XX €. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100304/1/66263/2014 zo dňa 03.02.2014 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 27.02.2014 a žalobca bol povinný zaplatiť vyrubený rozdiel dane do 15 dní odo dňa právoplatnosti, t.j. do 14.03.2014.

2. Daňový úrad Nitra, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101539014/2019 zo dňa 24.06.2019 podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume XX.XXX,XX € za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubeneho rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 9401402/5/4543665/2013/Hus zo dňa 08.10.2013 v ustanovenej lehote a ustanovenej výške.

3. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím č. 102208957/2019 zo dňa 24.09.2019. V dôvodoch uviedol, že úrok z omeškania správcu dane vyrubil po zrušení konkurzu a oddĺžení dlžníka, to znamená, že ide o daňový nedoplatok, ktorý vznikol po rozhodujúcom dni a nie je oddĺžením formou konkurzu dotknutý. V danom prípade nešlo o pohľadávku správcu dane na účely konkurzu, ktorá vznikla do rozhodujúceho dňa. Za pohľadávku na účely konkurzu sa považujú daňové nedoplatky, t.j. dlžné sumy po lehote splatnosti. Z

dikcie ustanovenia § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyplýva, že vyrubenie úroku z omeškania je obligatórne a správca dane nemal žiadny právny dôvod (keďže k vyrubeniu došlo po zrušení konkurzu a oddĺžení dlžníka), aby úrok z omeškania nevyrubil. Právnym podkladom pre vyrubenie úroku z omeškania bolo ukončené vyrubovacie konanie, výsledkom ktorého bolo rozhodnutie správcu dane o vyrubenom rozdieli dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010. Na základe tohto rozhodnutia bol žalobca povinný zaplatiť vyrubený rozdiel dane do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, t.j. do 14.03.2014. Vzhľadom na to, že žalobca nezaplatil vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty, pristúpil správca dane k vyrubeniu úroku z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku.

II.

Žaloba

4. Žalobca sa včas podanou žalobou domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia spolu s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Nitra. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Podanou žalobou žalobca napadol aj 5 ďalších rozhodnutí, ktoré boli uznesením Krajského súdu v Nitre č.k. 15S/114/2019-73 zo dňa 02.12.2019 vylúčené na samostatné konanie. S podanou žalobou žalobca podal aj návrh na priznanie odkladného účinku správnej žalobe, o ktorom bolo rozhodnuté uznesením Krajského súdu v Nitre č.k. 15S/11/2020-103 zo dňa 10.01.2022 tak, že podaný návrh správny súd zamietol.

5. Uviedol, že uznesením 30OdK/34/2018-38 zo dňa 13.08.2018 súd rozhodol, že na majetok žalobcu vyhlasuje konkurz a zároveň ho oddĺžil. Táto skutočnosť bola zverejnená v Obchodnom vestníku 160/2018 dňa 20.08.2018, na základe čoho si správca dane časť pohľadávok do konkurzu prihlásil. Keďže o tejto pohľadávke správca dane vedel, bol povinný prihlásiť si ju do konkurzu tak, ako to urobil s ostatnými pohľadávkami. Pokiaľ si správca dane chcel od žalobcu vymáhať daňovú pohľadávku po tom, čo ho súd oddĺžil, bol povinný v rozhodnutí uviesť, o aké ustanovenie zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 7/2005 Z.z.“) sa pri svojom rozhodnutí opiera, čo neurobil. Podstatný nie je dátum vydania rozhodnutia, ale dátum porušenia povinnosti. Dátum porušenia povinnosti vznikol minimálne 15.03.2014, t. j. ešte pred rozhodujúcim dňom v zmysle zákona č. 7/2005 Z.z.

6. Keďže daňový nedoplatok, ktorý je základom pre vyrubenie úroku z omeškania, je v dôsledku oddĺženia nevymáhateľný, v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) zákona č. 7/2005 Z.z. je nevymáhateľný aj samotný úrok z omeškania, a preto nemožno po ukončení konkurzu a oddĺžení dlžníka vytvoriť rozhodnutím „nový nedoplatok“ ako to urobil správca dane. Pokiaľ by takéto pohľadávky nespádali do režimu oddĺženia, tak bol celý proces zahrňujúci Centrum právnej pomoci, súd a správcu konkurznej podstaty úplne zbytočný a zákon ako taký, aj to, čo malo byť jeho zmyslom by úplne stratil opodstatnenie.

7. Žalovaný a správca dane rozhodli v rozpore s § 166a ods. 1 písm. a), § 166b písm. b), § 166c, § 166e ods. 1, ods. 2 a ods. 4 zákona č. 7/2005 Z.z. V danom prípade ide o sankciu za porušenie povinnosti, ku ktorej došlo pred rozhodujúcim dňom, z čoho vyplýva, že ide o nevymáhateľnú pohľadávku podľa § 166b ods. 1 písm. d) zákona č. 7/2005 Z.z. Zo žiadneho ustanovenia zákona č. 7/2005 Z.z. nevyplýva skutočnosť, ktorú tvrdí žalovaný, že ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) zákona č. 7/2005 Z. z. sa nevzťahuje na daňové konanie. Naopak podľa piatej časti Daňového poriadku, ktorá rieši zodpovednosť za porušenie povinnosti, v časti sankcie je upravený úrok a omeškanie, na ktorý sa žalovaný v rozhodnutí odvoláva. Z toho vyplýva, že úrok z omeškania je sankciou. Žiaden úrok z omeškania nevznikne bez predchádzajúceho porušenia povinnosti, a to ani v daňovom konaní. Pokiaľ zákon č. 7/2005 Z.z. tvrdí, že za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa považujú zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom, tak žalovanému neprináleží vykladať toto ustanovenie ako robí v napadnutom rozhodnutí. Žalobca nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že postupoval podľa § 156 ods. 8 Daňového poriadku, pretože zákon č. 7/2005 Z. z. je zákonom lex specialis a pokiaľ podľa tohto zákona je sankcia voči dlžníkovi nevymáhateľná, nemožno takýto úrok po oddĺžení už vôbec vyrubiť.

8. Žalobca bol toho názoru, že žalovaný je povinný naňho hľadiť, akoby naňho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky. Z tohto dôvodu nebolo možné, aby žalovaný po oddĺžení

žalobcu vydával rozhodnutia, ktoré sú sankciou k pohľadávke, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom (a ktorú si správca dane prihlásil do konkurzu) a ktoré sú zároveň samostatným exekučným titulom a následne tieto vymáhal v exekučnom konaní ako už voči nemu postupuje v konaní v obdobnom prípade (napr. daňové exekučné konanie č. 110000400313).

9. Pokiaľ by aj vznikol nejaký nesúlad medzi ustanoveniami Daňového poriadku a zákona č. 7/2005 Z. z., toto nemôže byť na škodu žalobcu. Žalobca sa po oddĺžení žiadneho porušenia povinnosti nedopustil a je evidentné z rozhodnutia žalovaného, že aj úroky z omeškania bolo možné vyrubiť iba za obdobie, ktoré jednoznačne uplynulo pred podaním návrhu na konkurz žalobcom, t.j. pred rozhodným dňom.

10. Rozhodnutím žalovaného a jeho procesným postupom bol ukrátený na svojich právach, keďže žiada uhradiť úroky z omeškania, ktoré sú v zmysle § 166b zákona č. 7/2005 Z.z. voči nemu nevymáhateľné, pretože bol oddĺžený. Nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného žalobca vidí v hmotnoprávnej rovine ako aj v procesnoprávnej rovine a je tiež presvedčený, že tieto sú nezákonnými rozhodnutiami z dôvodu, že vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné, vzhľadom na to, že sa v nich žalovaný nevysporiadal s námietkou žalobcu nesporne zásadného významu.

III.

Vyjadrenie žalovaného

11. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe navrhol žalobu zamietnuť. Zotrvával na dôvodoch napadnutého rozhodnutia a poukázal na listinné dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Dodal, že žalobca v žalobe uviedol námietky, ktoré boli i predmetom jeho odvolania a žalovaný sa s nimi vysporiadal vo svojom rozhodnutí.

12. V ďalšom žalovaný zopakoval skutočnosti vyplývajúce z administratívneho spisu a vo vyjadrení sa pridržiaval odôvodnenia svojho rozhodnutia, ktoré v podstatnej časti citoval. Žalovaný uviedol, že na účely konkurzu a reštrukturalizácie podľa druhej a tretej časti zákona č. 7/2005 Z.z., ako aj na účely oddĺženia podľa štvrtej časti zákona č. 7/2005 Z.z. sa v zmysle § 2 Daňového poriadku úrok, úrok z omeškania pokuta považujú za daň (istinu). Správcom dane vyrubený úrok, úrok z omeškania alebo uložená pokuta nie sú na účely zákona č. 7/2005 Z.z. príslušenstvom pohľadávky, mimozmluvnou sankciou alebo verejnoprávnou peňažnou sankciou, ale istinou. Úrok z omeškania vyrubil správca dane dňa 24.06.2019 po zrušení konkurzu a oddĺžení dlžníka, čo podľa žalovaného znamená, že ide o daňový nedoplatok, ktorý vznikol po rozhodujúcom dni a nie je oddĺžením formou konkurzu dotknutý. V danom prípade tak podľa žalovaného nešlo o pohľadávku správcu dane na účely konkurzu, ktorá vznikla do rozhodujúceho dňa.

13. Žalovaný má za to, že zo zisteného skutkového stavu vyplýva, že správca dane postupoval pri vyrubení úroku z omeškania v súlade s § 156 ods. 8 písm. a) Daňového poriadku a úrok z omeškania vyrubil žalobcovi po zrušení konkurzu v zákonom ustanovenej prekluzívnej lehote. Je na správcovi dane, kedy v rámci ustanovenej zákonnej lehoty pristúpi k vyrubeniu úroku, a to aj vzhľadom na to, že rozhodnutia sú do centrálnej zásoby práce príslušnému správcovi generované systémom ISFS. Z dikcie § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku podľa žalovaného jednoznačne vyplýva, že vyrubenie úroku z omeškania je obligatórne. Správca dane tak nemal žiaden dôvod (keďže k vyrubeniu úroku došlo po zrušení konkurzu a oddĺžení žalobcu), aby úrok z omeškania nevyrubil.

14. Právnym podkladom pre vyrubenie úroku z omeškania bolo ukončené vyrubovacie konanie, výsledkom ktorého bolo rozhodnutie o vyrubenom rozdieli dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010. Na základe tohto rozhodnutia bol žalobca povinný zaplatiť vyrubený rozdiel dane do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, t.j. do 14.03.2014. Vzhľadom na to, že žalobca nezaplatil vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty, pristúpil správca dane k vyrubeniu úroku z omeškania podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku.

15. Podľa názoru žalovaného skutočnosti, ktoré uviedol žalobca v odvolaní a správnej žalobe, nie sú dôvodom na nevyrubenie sankcie, úroku z omeškania v zmysle § 156 Daňového poriadku. Namietané skutočnosti neboli ani dôvodom, ktorý by preukazoval nesprávnosť výpočtu úroku z omeškania a nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Vyrubení úroku z omeškania nedošlo k

porušení hmotnoprávných predpisov, ani k porušení procesného zákona a rozhodnutím žalovaného nebol žalobca ukrátený na svojich právach.

IV.

Replika a duplika

16. Žalobca v podanej replike uviedol, že žalovaný po podaní žaloby spolu so žiadosťou o odklad platenia dane pristúpil k vymáhaniu úrokov z omeškania, preto podal žalobca podnet na prokuratúru na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového úradu Nitra č. 101999944/2020 zo dňa 17.12.2020 o nevyhovení jeho námietkam proti výzve č. 101841759/2020 zo dňa 26.11.2020 na zaplatenie daňového nedoplatku. Na základe tohto podnetu Krajská prokuratúra v Nitre podala protest prokurátora, v ktorom navrhla, aby protestom napadnuté rozhodnutie bolo zrušené. Žalovaný tomuto protestu vyhovel a rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101999944/2020 zo dňa 17.12.2020 zrušil dôvodiac, že rešpektuje právny záver, že uplatnením svojej právomoci vydať rozhodnutie o úrokoch z omeškania správca dane nerozhoduje o vzniku týchto úrokov, ale napĺňa účel smerujúci k nútenému vymáhaniu takejto daňovej povinnosti, preto sa stotožňuje s názorom, že rozhodnutia o vymeraní úrokov z omeškania len autoritatívne deklarujú existenciu daňovej pohľadávky na úrokoch z omeškania a určujú jej splatnosť. Zároveň dôvodí, že správca dane berie do úvahy fakt, že došlo k porušeniu § 166b ods. 1 písm. d) zákona č. 7/2005 Z. z., a teda, že oprávnenie správcu dane vyrubiť úrok z omeškania z nesplnenia daňovej povinnosti splatnej pred rozhodujúcim dňom zaniká.

17. Z uvedených dôvodov žalobca očakával, že žalovaný zruší aj všetky rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania, t.j. aj rozhodnutie preskúmané v tomto súdnom konaní. Žalovaný však svoje rozhodnutia nezrušil, ale doručil súdu vyjadrenie, kde zotrváva na pôvodných tvrdeniach. Týmto absolútne popiera svoje vlastné rozhodnutie zo dňa 02.07.2021, protest prokurátora aj rozsudok Najvyššieho súdu SR (ďalej len „NS SR“) vo veľkom senáte správneho kolégia sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021. Žalovaný sám konštatoval, že úroky boli vyrubené nezákonne, napriek tomu vydané rozhodnutia nezrušil a žalobcu stále eviduje ako dlžníka. Žalobca je presvedčený, že postupom žalovaného dochádza k zásahu do princípu právnej istoty a tento postup je v rozpore so zásadou legitímnych očakávaní, ktoré sa uplatňujú nielen v právnom poriadku SR, ale aj v práve Európskej únie.

18. Žalovaný právo podať dupliku nevyužil.

V.

Relevantné právne predpisy

19. Podľa § 166a ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. ak tento zákon neustanovuje inak (§ 166b a 166c), len v konkurze alebo splátkovým kalendárom môžu byť uspokojené tieto pohľadávky

- a) pohľadávka, ktorá vznikla pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (ďalej len "rozhodujúci deň"),
- b) budúca pohľadávka ručiteľa, spoludlžníka alebo inej osoby, ktorej vznikne pohľadávka voči dlžníkovi, ak bude za neho plniť záväzok, ktorý vznikol pred rozhodujúcim dňom,
- c) pohľadávka, ktorá vznikne v súvislosti s vypovedaním zmluvy alebo odstúpením od zmluvy (§ 167d), ak ide o zmluvu uzatvorenú pred vyhlásením konkurzu.

20. Podľa § 166b ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa považuje

- a) príslušenstvo pohľadávky, ktoré presahuje 5% istiny pohľadávky za každý kalendárny rok existencie pohľadávky, na ktoré vznikol nárok pred rozhodujúcim dňom; za obdobie kratšie ako kalendárny rok zostáva vymáhateľná alikvotná časť príslušenstva,
- b) príslušenstvo pohľadávky, na ktoré vznikol nárok v rozhodujúci deň a po rozhodujúcom dni; to neplatí pre pohľadávku z úveru na bývanie, ibaže bola prihlásená do konkurzu,
- c) pohľadávka zo zmenky, ak bola podpísaná dlžníkom pred rozhodujúcim dňom,
- d) zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom,
- e) peňažné pohľadávky, ktoré patria alebo patrili osobe spriaznenej s dlžníkom a vznikli pred rozhodujúcim dňom,

f) trovy účastníkov konania, ktoré im vznikli v súvislosti s účasťou v konkurznom konaní alebo v konaní o určení splátkového kalendára.

21. Podľa § 166c ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. oddĺžením sú nedotknuté tieto pohľadávky

- a) pohľadávka veriteľa - fyzickej osoby, ktorú nenadobudol postúpením, prevodom alebo prechodom s výnimkou dedenia, ak takáto pohľadávka nebola prihlásená v konkurze z dôvodu, že veriteľ nebol správcom písomne upovedomený, že bol vyhlásený konkurz; ustanovenie § 166b ods. 1 písm. a) a b) tým nie je dotknuté,
- b) pohľadávka z právnej pomoci poskytnutej dlžníkovi Centrom právnej pomoci v súvislosti s konaním o oddĺžení,
- c) zabezpečená pohľadávka v rozsahu, v ktorom je krytá hodnotou predmetu zabezpečovacieho práva; ustanovenie § 166b ods. 1 písm. a) a b) tým nie je dotknuté,
- d) pohľadávka zo zodpovednosti za škodu spôsobenú na zdraví alebo spôsobenú úmyselným konaním vrátane príslušenstva takejto pohľadávky,
- e) pohľadávka dieťaťa na výživné vrátane príslušenstva takejto pohľadávky,
- f) pracovnoprávne nároky voči dlžníkovi,
- g) peňažný trest podľa Trestného zákona,
- h) nepeňažná pohľadávka.

22. Podľa § 166c ods. 2 zákona č. 7/2005 Z.z. ak sa zabezpečená pohľadávka v konkurze neprihlási, zabezpečený veriteľ je oprávnený domáhať sa uspokojenia zabezpečenej pohľadávky iba z predmetu zabezpečovacieho práva, ibaže bolo oddĺženie zrušené pre nepoctivý zámer dlžníka.

23. Podľa § 166c ods. 3 zákona č. 7/2005 Z.z. oddĺžením nedotknuté pohľadávky možno v konkurze uplatniť prihláškou.

24. Podľa § 166e ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. 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 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.

25. Podľa § 166e ods. 2 zákona č. 7/2005 Z.z. oddĺžením sa pohľadávky, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze alebo splátkovým kalendárom (§ 166a), bez ohľadu na to, či boli alebo neboli prihlásené, stávajú voči dlžníkovi nevymáhateľné v rozsahu, v ktorom ho súd zbavil dlhov.

26. Podľa § 166e ods. 4 zákona č. 7/2005 Z.z. 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.

27. Podľa § 2 písm. b), e), f) zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí na účely tohto zákona sa rozumie

- 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,
- 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.

28. Podľa § 84 ods. 1 písm. f) zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí daňový nedoplatok zanikne dňom

f) zverejnenia uznesenia súdu v Obchodnom vestníku o oddĺžení dlžníka, ktorým je fyzická osoba, a to v rozsahu neuspokojených prihlásených pohľadávok a neuspokojených pohľadávok proti podstate, ktoré zostali po zrušení konkurzu a ktoré neboli uspokojené ani počas skúšobného obdobia.

29. Podľa § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí úrok z omeškania správcu 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.

30. Podľa § 158 ods. 5 zákona 563/2009 Z.z. v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správcu dane postupuje podľa osobitného predpisu.

VII.

Právne posúdenie vecí správnym súdom

31. Konanie o správnej žalobe bolo pôvodne vedené pred Krajským súdom v Nitre pod sp. zn. 15S/11/2020. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, začal s účinnosťou od 1. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave (ďalej len „súd“, „správny súd“), na ktorý prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. Pred Správnym súdom v Bratislave je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. NR-15S/11/2020. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti pridelená do senátu 3S správneho súdu.

32. Správny súd po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu a administratívneho spisu žalovaného orgánu verejnej správy vrátane administratívneho spisu orgánu verejnej správy nižšieho stupňa, preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako i priebeh administratívneho konania predchádzajúceho jeho vydaniu, viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby (§ 134 ods. 1 SSP), na pojednávaní konanom dňa 24. októbra 2024 dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a je potrebné napadnuté rozhodnutia správnych orgánov zrušiť.

33. Správny súd v predmetnej veci vychádzal z nespornej skutočnosti, ktorá vyplývala z predloženého administratívneho spisu, a to, že uznesením Okresného súdu Nitra pod sp. zn. 30OdK/34/2018 zo dňa 13.08.2018, ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku 160/2018 vydanom dňa 20.08.2018, bol na majetok žalobcu ako dlžníka (na základe jeho návrhu) vyhlásený konkurz, pričom podľa uverejneného obsahu označeného uznesenia (jeho V. výrok) Okresný súd Nitra rozhodol zároveň týmto uznesením o oddžnení žalobcu tak, že ho ako dlžníka zbavil všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze. Zverejnením uznesenia o vyhlásení konkurzu v Obchodnom vestníku sa konkurz považoval za vyhlásený. Za deň zverejnenia uznesenia sa považoval deň nasledujúci po dni zverejnenia (20.08.2018) uznesenia v Obchodnom vestníku.

34. Ďalej bolo nesporné, že v Obchodnom vestníku 052/2019 vydanom dňa 14.03.2019 bol uverejnený oznam zo dňa 11.03.2019 o zrušení konkurzu na majetok žalobcu z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu. Oznámením v Obchodnom vestníku sa konkurz zrušil. Zanikli tiež účinky podľa § 167b ods. 1, § 167c ods. 2, 3 a § 167d zákona č. 7/2005 Z. z. s tým, že platnosť a účinnosť úkonov vykonávaných počas konkurzu tým nie je dotknutá. Taktiež bolo nesporné a vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane zo dňa 24.06.2019, že správca dane pri vyrubení úroku z omeškania spolu v sume 11.818,60 € uviedol ako deň splatnosti dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010 dátum 14.03.2014 a úrok z omeškania vypočítal ku dňu 14.03.2018. Je nepochybné, že správca dane úrok z omeškania za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubil po zrušení konkurzu na majetok žalobcu, ale za obdobie pred vyhlásením konkurzu na majetok žalobcu ako dlžníka.

35. Zásadnou otázkou, ktorú bolo potrebné posúdiť, bol okamih vzniku pohľadávky správcu dane vyrubenej rozhodnutím zo dňa 24.06.2019 (ktoré žalovaný potvrdil žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 24.09.2019) podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku ako úroku z omeškania spolu v sume 11.818,60 €.

36. V súvislosti so vznikom pohľadávky na úroku z omeškania správny súd poukazuje na podstatný obsah odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní pod sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021, v ktorom vyslovil okrem iného tento právny názor: „Veľký senát kasačného súdu vychádzal pri posúdení veci z účelu reštrukturalizácie, ktorým je predovšetkým usporiadanie

majetkových pomerov dlžníka v úpadku vo forme postupného (aspoň čiastočného) uspokojenia veriteľov v súlade s reštrukturalizačným plánom, s primárnym cieľom zachovania dlžníka a jeho podnikateľskej činnosti. Za týmto účelom sa v prísne formalizovanom a transparentnom procese upravenom zákonom o konkurze a reštrukturalizácii zisťuje majetok dlžníka, jeho záväzky a tiež spôsobilosť opätovného začlenenia dlžníka do trhového prostredia a pokračovania jeho podnikania, pri čo najvyššej miere splatenia minulých záväzkov (a priebežného uspokojovania nových). Rozsah a výška záväzkov dlžníka voči veriteľom sa stabilizuje vo forme prihlásenia pohľadávok zo strany veriteľov v stanovenej lehote s tým, že včas neprihlásené pohľadávky, ktoré sa skutkovo viažu k obdobiu pred povolením reštrukturalizácie, sa stanú voči dlžníkovi nevymáhateľnými. To znamená, že na pohľadávky existujúce v čase vyhlásenia reštrukturalizácie, ktoré neboli v určenej lehote prihlásené v reštrukturalizačnom konaní, sa v procese reštrukturalizácie a ani v ďalšej budúcnosti podnikateľského subjektu neprihliada. Je teda vylúčené, aby po ukončení reštrukturalizácie dlžníka zaťažovali záväzky majúce pôvod v období pred vyhlásenia reštrukturalizácie, pretože tie boli bez výnimky transformované do reštrukturalizačného plánu a nahradili dovtedy existujúce záväzky.

Veľký senát kasačného súdu sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu (vyjadreným v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/23/2018 zo dňa 21.01.2020, bod 39), že v reštrukturalizačnom konaní sa rozdeľujú záväzky dlžníka voči veriteľom na predreštrukturalizačné (§ 120 ods. 1 ZoKR) a reštrukturalizačné, resp. prednostné (§ 120 ods. 2 ZoKR), pričom za predreštrukturalizačné sa považujú tie, ktoré vznikli v čase pred povolením reštrukturalizácie. Na tieto pohľadávky sa viaže povinnosť ich prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní, inak ich vymáhateľnosť voči dlžníkovi (za predpokladu splnenia ďalších zákonných podmienok) zaniká. Rozhodujúcim dňom, ktorý rozdeľuje pohľadávky voči dlžníkovi na uvedené dve skupiny, je teda dátum vyhlásenia reštrukturalizácie.

Veľký senát sa prikláňa k názoru senátu 1S, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania za oneskorené zaplatenie daňového nedoplatku žalobcu na dani z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2011 je v časti odo dňa splatnosti uvedenej dane (31.01.2012) až do dňa povolenia reštrukturalizácie žalobcu (19.12.2014), pohľadávkou predreštrukturalizačnou, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom. K otázke zákonnosti vyrubenia úroku z omeškania za trvanie omeškania po dni začatia reštrukturalizačného konania voči žalobcovi môže veľký senát len poukázať na ustanovenie § 156 ods. 2 piata až siedma veta daňového poriadku, ktoré umožňuje správcovi dane vyrubiť úrok z omeškania voči daňovému dlžníkovi v reštrukturalizácii len za dobu do začatia reštrukturalizačného konania. Za obdobie trvania omeškania so zaplatením predreštrukturalizačných pohľadávok po rozhodujúcom dni už správcovi dane úroky z omeškania nepatria. Tie sa v zmysle § 138 ods. 2 ZoKR do reštrukturalizačného plánu nezahŕňajú a po potvrdení plánu súdom sa považujú v celom rozsahu za odpustené.

V zmysle § 2 písm. b/ daňového poriadku sa za daň považuje aj úrok z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti. Daňový poriadok rozlišuje medzi daňovou pohľadávkou a daňovým nedoplatkom, pričom za kritérium tohto rozlíšenia označuje ich splatnosť. Pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti je daňovou pohľadávkou, zatiaľ čo dlžná suma dane (vrátane úroku z omeškania) po lehote splatnosti je daňovým nedoplatkom (§ 2 písm. e/, f/ daňového poriadku). Daňová pohľadávka sa vo všeobecnosti stáva splatnou jej vyrubení, pričom za vyrubenie sa považuje rozhodnutím správcu dane vydaným podľa § 63 daňového poriadku, prípadne podaním daňového priznania alebo zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie (§ 68 ods. 4 písm. a/, b/, c/ daňového poriadku).

Veľký senát je tej mienky, že ustanovenia daňového poriadku upravujúce otázky vzniku a splatnosti pohľadávok daňovej správy na úrokoch z omeškania voči daňovým dlžníkovi v reštrukturalizácii je nutné vykladať predovšetkým s prihliadnutím na vyššie spomenutý účel reštrukturalizácie sledovaný zákonom o konkurze a reštrukturalizácii, ktorý je v pomere špeciality k všeobecným ustanoveniam daňového poriadku. Napokon daňový poriadok výslovne v § 158 ods. 5 stanovuje, že po povolení reštrukturalizácie postupuje správca dane pri uplatňovaní pohľadávok voči daňovému dlžníkovi podľa ZoKR.

Veľký senát poukazuje na to, že v súvislosti s riešením daňových pohľadávok štátu voči daňovým dlžníkovi na úrokoch z omeškania zo starších daňových nedoplatkov obsahoval podrobnejšiu úpravu zákon o správe daní, ktorý stanovil, že za predreštrukturalizačnú daňovú pohľadávku, ktorú bolo treba prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní, sa považovala i pohľadávka, ktorá nebola vyrubená (vrátane pohľadávky na úrokoch), pričom úroky sa považovali za daňovú pohľadávku, ak mohli byť vyrubené do povolenia reštrukturalizácie (§ 95 ods. 1, 3, 8 zákona o správe daní). Daňový poriadok, ktorý zrušil a nahradil zákon o správe daní, takúto explicitnú právnu úpravu neprevzal, no príslušné ustanovenia daňového poriadku je podľa názoru veľkého senátu nutné interpretovať v intenciách spomenutej predchádzajúcej právnej úpravy.

Majúc na zreteli uvedené východiská veľký senát konštatuje, že právoplatným rozhodnutím o vyrubení sa daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania stáva splatnou a uplynutím lehoty na plnenie nadobúda status daňového nedoplatku. Splatnosť takejto pohľadávky však nie je podmienkou jej vzniku. Vznik pohľadávky na úrokoch z omeškania sa viaže na objektívne právne skutočnosti, ktorými sú existencia splatnej dane, nespĺnenie daňovej povinnosti v lehote splatnosti a trvanie omeškania so zaplatením dane (plynutie času), pričom od dĺžky trvania omeškania závisí výška tejto pohľadávky. Sadzbu úrokov z omeškania stanovuje právny predpis (§ 156 ods. 2 daňového poriadku).

Možno preto uzavrieť, že 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.

Rozhodnutie o vyrubení úrokov z omeškania predstavuje autoritatívne potvrdenie výšky pohľadávky a určenie dňa jej splatnosti, pričom má deklaratórnu povahu a slúži predovšetkým na ďalší postup správcu dane pre prípad jej vymáhania. Bez rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania dlžník nemá sankcionovateľnú právnu povinnosť úrok zaplatiť, z hľadiska práva však niet prekážky, ktorá by bránila správcovi dane uplatneniu takejto pohľadávky prihláškou v reštrukturalizačnom konaní odo dňa jej splatnosti až do začatia reštrukturalizačného konania. Na tom nič nemení ani skutočnosť, že právna úprava úrokov z omeškania je z hľadiska systematiky daňového poriadku zaradená do piatej časti tohto zákona (§ 154 a nasl. - zodpovednosť za porušenie povinností) pod sankcie.

Veľký senát poukazuje na to, že daňový poriadok umožňuje správcovi dane vyrubiť úroky z omeškania i priebežne, pričom výslovne počíta v prípade daňového dlžníka v reštrukturalizácii s vyrubením úrokov za každý deň omeškania odo dňa splatnosti daňového nedoplatku do začatia reštrukturalizačného konania (§ 156 ods. 2). Ako však už veľký senát uviedol, rozhodnutie o vyrubení len autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úrokoch z omeškania a určuje jej splatnosť.

Veľký senát tiež upozorňuje na dôvodovú správu k bodu 13 (k § 120 ods. 2) zákona č. 377/2016 Z. z., ktorým bol s účinnosťou od 01.03.2017 novelizovaný zákon o konkurze a reštrukturalizácii, k otázke rozlíšenia „starého dlhu“ a „nového dlhu“ dlžníka v úpadku, v ktorej sa konštatuje, že splatnosť pohľadávky nie je podmienkou vzniku pohľadávky a správnym postupom pre rozlíšenie starého a nového dlhu (v reštrukturalizácii prezentovaného inštitútom prednostnej pohľadávky) sú výlučne skutkové okolnosti vzniku pohľadávky. Aj z toho je zrejmé, že určenie splatnosti pohľadávky správcu dane na úrokoch z omeškania nadobudnutím právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení nie je podmienkou vzniku a prihlásenia pohľadávky na úrokoch v reštrukturalizačnom konaní. Výška a splatnosť takto prihlásených nevyrubených pohľadávok na úrokoch sa určí až v reštrukturalizačnom pláne, z ktorého vyplynie rozsah a spôsob uspokojenia veriteľa a ktorý sa po jeho potvrdení zo strany príslušného súdu stane záväzným pre všetkých účastníkov plánu (§ 132 ods. 1 ZoKR).

Ani sťažovateľom tvrdené (a žiaľ nedostatočne skutkovo i argumentačne podložené) neplnenie reštrukturalizačného plánu zo strany žalobcu nemá žiadny vplyv na nevymáhateľnosť neprihlásených predreštrukturalizačných pohľadávok na úrokoch z omeškania. Neplnenie plánu zo strany dlžníka má v zmysle § 159 ZoKR za následok, že sa plán stáva voči neuspokojenému účastníkovi plánu (veriteľovi) neúčinným, avšak len vo vzťahu k pohľadávke (záväzku), ktorá mu vyplynula z plánu. Keďže sporné pohľadávky sťažovateľa sa v dôsledku ich neprihlásenia v reštrukturalizačnom konaní nestali súčasťou plánu, sú sťažovateľove tvrdenia o neúčinnosti plánu voči nemu neopodstatnené.

Z uvedených dôvodov dospel veľký senát k záveru, že správca dane bol oprávnený i povinný pohľadávku na úrokoch z omeškania voči žalobcovi prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní v ustanovenej lehote aj napriek tomu, že táto pohľadávka nebola vyrubená rozhodnutím vydaným podľa § 63 daňového poriadku. Toto ustanovenie daňového poriadku v reštrukturalizačnom konaní napokon ani nebolo možné uplatniť s ohľadom na princíp *ius specialis* zakotvený v § 158 ods. 5 daňového poriadku (bod 39 tohto rozsudku). Keďže tak správca dane v prejednávanom prípade neurobil, právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom zanikla (§ 84 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku, § 155 ods. 2 ZoKR).

Veľký senát sa stotožňuje s predkladajúcim senátom v tom, že možnosť vyrubenia a vymáhania úrokov z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti pochádzajúce z obdobia pred vyhlásenia reštrukturalizácie voči žalobcovi, a to na základe rozhodnutí vydaných po povolení reštrukturalizácie (a dokonca i po potvrdení reštrukturalizačného plánu súdom), by popieralo účel reštrukturalizácie popísaný

v bode 35 tohto rozhodnutia a malo by za následok nezákonné zvýhodnenie štátu v zastúpení správcou dane ako jedného z veriteľov predreštrukturalizačnej pohľadávky pred ostatnými veriteľmi.“

37. Úprava reštrukturalizácie podľa § 108 a nasl. zákona č. 7/2005 Z. z. (ktorou sa zaoberal Najvyšší súd SR vo svojom vyššie označenom rozsudku) a úprava konkurzu a oddĺženia podľa § 11 a nasl. a § 166 a nasl. zákona č. 7/2005 Z. z. (ktorá sa v predmetnej veci vzťahuje na žalobcu) je síce odlišná, ale vychádzajúc z účelu tohto zákona je potrebné konštatovať, že obidva tieto právne inštitúty plnia obdobný účel, ktorým je ozdravenie predĺženého subjektu. Vyššie citovaný právny názor na vznik pohľadávky na úroku z omeškania je preto podľa správneho súdu plne aplikovateľný aj na prejednávajúcu vec. Okrem toho pri obidvoch inštitútoch platí, že zákon č. 7/2005 Z. z. je v pomere špeciality k všeobecným ustanoveniam Dňového poriadku, čo je výslovne upravené aj v § 158 ods. 5 tohto zákona, ktorý stanovuje, že po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie postupuje správca dane pri uplatňovaní pohľadávok voči daňovému dlžníkovi podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon č. 7/2005 Z. z.

38. Správny súd považoval za moment vzniku predmetnej pohľadávky na úroku z omeškania moment objektívnej skutočnosti nesplnenia daňovej povinnosti žalobcu (neodvedenie vyrubenej rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010 v určenej lehote splatnosti) v zmysle rozhodnutia správcu dane zo dňa 08.10.2013. Možnosť určenia úroku z omeškania v zmysle jeho vyčíslenia konkrétnou sumou následne zakladá možnosť jeho vymedzenia prostredníctvom pohľadávky v konkrétnej výške z titulu úroku z omeškania, ktorú bolo možné prihlásiť do konkurzu na majetok žalobcu ako dlžníka vyhláseného uznesením Okresného súdu Nitra pod sp. zn. 30OdK/34/2018 zo dňa 13.08.2018, ktorým bol na majetok žalobcu vyhlásený konkurz, pričom zároveň bolo rozhodnuté o jeho oddĺžení, a to všetko s účinkami od 21.08.2018, s poukazom na úpravu podľa § 166e zákona č. 7/2005 Z. z. a postupom podľa § 167l v spojení s § 166a ods. 1 písm. a) tohto zákona. Uvedená možnosť prihlásenia pohľadávky z titulu úroku z omeškania za obdobie od 15.03.2014 do 14.03.2018 (tak ako vyplýva z identifikácie tejto pohľadávky v odôvodnení rozhodnutia správcu dane zo dňa 24.06.2019) existovala nezávisle na skutočnosti absencie vyrubenia tejto pohľadávky rozhodnutím správcu dane podľa § 156 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z. a predtým, ako nastali účinky vyhlásenia konkurzu na majetok žalobcu a jeho oddĺženia. Rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania má deklaratórnu povahu a slúži predovšetkým na ďalší postup správcu dane pre prípad vymáhania pohľadávky z titulu úroku z omeškania.

39. Úrok z omeškania má v daňovom konaní povahu verejnoprávnej peňažnej sankcie, čo vyplýva aj z jeho systematického začlenenia v piatej časti Daňového poriadku s názvom „Zodpovednosť za porušenie povinností“ v ustanoveniach vymedzených rubrikou „Sankcie“. Z dôvodu tejto sankčnej a akcesorickej povahy spadá do rozsahu pohľadávok uvedených v § 166b ods. 1 písm. d) zákona č. 7/2005 Z. z., ktoré sa, v závislosti odo dňa porušenia povinnosti zakladajúcej právo jeho vyrubenia, stanú po oddĺžení nevymáhateľné. Podľa uvedeného ustanovenia 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“. Úrok z omeškania zároveň nie je pohľadávkou nedotknutou oddĺžením podľa § 166c zákona č. 7/2005 Z. z., a preto vo vzťahu k jeho vymáhateľnosti bolo potrebné skúmať aj to, či povinnosť, ktorá zakladá právo vyrubiť tento úrok, bola porušená pred rozhodujúcim dňom podľa § 166a ods. 1 písm. a) zákona č. 7/2005 Z. z., t. j. pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24.11.2021).

40. V preskúmvanej veci boli konkurz na majetok žalobcu a jeho oddĺženie vyhlásené uznesením Okresného súdu Nitra sp. zn. 30OdK/34/2018 zo dňa 13.08.2018, publikovaným v Obchodnom vestníku 160/2018 vydanom dňa 20.08.2018. Konkurz na majetok žalobcu bol zrušený z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu, pričom oznámenie o zrušení konkurzu zo dňa 11.03.2019 bolo zverejnené v Obchodnom vestníku 052/2019 zo dňa 14.03.2019. Správca dane vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 11.818,60 € za neodvedenie rozdielu dane z pridanej hodnoty vyrubenej rozhodnutím, ktoré podľa vyznačenia nadobudlo právoplatnosť dňa 27.02.2014 a dlžnú sumu bol žalobca povinný zaplatiť do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia. Povinnosť správcu dane zakladajúca mu právo vyrubiť úrok z omeškania teda celkom zjavne nastala pred rozhodujúcim dňom (pred 31.07.2018) v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) zákona č. 7/2005 Z.z., v dôsledku čoho je dotknutá pohľadávka na úroku z omeškania v sume 11,818,60 € podľa § 166b ods. 1

písm. d) tohto zákona nevymáhateľná. Ide o pohľadávku, ktorá vznikla pred oddĺžením žalobcu a jeho oddĺžením sa stala nevymáhateľnou (bez ohľadu na to, či bola alebo nebola uplatnená v konkurze), čím bol naplnený účel oddĺženia. Iný výklad by sa priečil účelu oddĺženia, neprimerane by zaťažoval oddĺženú osobu a tiež by neprimerane zvýhodňoval štát oproti iným veriteľom. Úroky z omeškania majú akcesorickú povahu a v prípade oddĺženia je na ne nevyhnutné hľadieť ako na verejnoprávnu peňažnú sankciu, ktorá je v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) zákona č. 7/2005 Z. z. po vyhlásení konkurzu, resp. oddĺženia nevymáhateľná. Je preto potrebné uzavrieť, že úroky z omeškania, ktoré boli vyrubené po rozhodujúcom dni v súvislosti s pohľadávkou, ktorá vznikla pred rozhodujúcim dňom, nie je možné vymáhať (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24.11.2021).

41. Ako už správny súd uviedol, právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 1Vs/3/2020 sa týkal posudzovania úrokov z omeškania v súvislosti s reštrukturalizáciou, ale je aplikovateľný aj na posudzovanie úrokov z omeškania v súvislosti s konkurzným konaním, resp. oddĺžením podľa štvrtej časti zákona č. 7/2005 Z. z., o čom svedčí novšia rozhodovacia činnosť Najvyššieho súdu SR, ktorý aplikujúc vyššie uvedené rozhodnutie rozhodol vo veciach vedených pod sp. zn. 8Sžfk/52/2021 dňa 06.07.2021, sp. zn. 5Sžfk/3/2021 dňa 30.06.2021, sp. zn. 8Sžfk/34/2021 dňa 26.06.2021, ktoré sa týkali oddĺženia daňového subjektu. Tento právny názor teda možno aplikovať aj v predmetnej veci, keďže ide tiež o vyrubenie úrokov z omeškania za obdobie predchádzajúce oddĺženiu žalobcu, teda o pohľadávku na úroku z omeškania, ktorá vznikla pred oddĺžením, aj keď bola vyrubená až po zrušení konkurzu na žalobcu.

42. V súvislosti so zrušením konkurzu správny súd dáva do pozornosti, že zanikajú tiež účinky podľa § 167b ods. 1, § 167c ods. 2, 3 a § 167d zákona č. 7/2005 Z. z. Zo žiadneho ustanovenia uvedeného zákona však nemožno vyvodiť ako dôsledok zrušenia konkurzu (z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu) zánik účinkov oddĺženia. V prípade zrušenia (skončenia) konkurzu správcou, účinky oddĺženia dlžníka zostávajú zachované, to znamená, že dlžník je oddĺžený. Pohľadávky správcu dane v rozsahu, v akom neboli uspokojené nezanikli, ale nie sú vymáhateľné. Predmetná pohľadávka sa účinkami oddĺženia žalobcu stala nevymáhateľnou a na uvedenú skutočnosť mal prihliadať i správca dane a žalovaný, a to všetko v nadväznosti na úpravu podľa § 166e ods. 2, 4 zákona č. 7/2005 Z. z.

43. V závere svojho rozsudku správny súd opätovne poukazuje na právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR v konaní pod sp. zn. 8Sžfk/29/2021 zo dňa 24.11.2021, v zmysle ktorého nevymáhateľnosť úroku z omeškania (po oddĺžení) ako pohľadávky podľa § 166b ods. 1 písm. d) v spojení s § 166e ods. 2, 4 zákona č. 7/2005 Z. z. spôsobuje aj nemožnosť jeho vyrubenia podľa § 156 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. počas trvania účinkov oddĺženia. Nevymáhateľnosť predmetnej pohľadávky z titulu úroku z omeškania má teda dopad i na zákonnú povinnosť správcu dane podľa § 156 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z., t. j. na jeho povinnosť vyrubiť úrok z omeškania, keďže samotné vyrubenie úroku z omeškania má len deklaratórnu povahu vo vzťahu k právnej skutočnosti vzniku tejto pohľadávky, pretože táto pohľadávka vzniká momentom porušenia povinnosti daňového subjektu zaplatiť splatnú daň včas a riadne. Vyrubenie úroku z omeškania rozhodnutím správcu dane má v nadväznosti na uvedené význam len pre potreby postupu pre prípad jeho vymáhania, čo však zároveň v prejednávanej veci vzhľadom na nevymáhateľnosť predmetnej pohľadávky z titulu úroku z omeškania do úvahy neprichádzalo.

44. Vychádzajúc z uvedených záverov správny súd musel konštatovať dôvodnosť námietky žalobcu o nevymáhateľnosti predmetnej pohľadávky z titulu úroku z omeškania podľa § 166e ods. 2, 4 zákona č. 7/2005 Z. z., a preto zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 24.09.2019, ako aj rozhodnutie správcu dane zo dňa 24.06.2019 podľa § 191 ods. 1 písm. c) v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP (keďže vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci) a v zmysle § 191 ods. 4 SSP vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude povinnosťou správcu dane, ktorý je viazaný vyššie uvedeným právnym názorom súdu (§ 191 ods. 6 SSP), zohľadniť prezentovaný právny názor a postupovať primeraným procesným spôsobom.

45. O práve na náhradu trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že priznal úspešnému žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania,

o ktorej výške rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením podľa § 175 ods. 2 SSP.

46. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, 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. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.