

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: 3S/81/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2020200278  
Dátum vydania rozhodnutia: 12. 06. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:2020200278.2

## 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. XX, D., právne zastúpený: VESTENICKÁ & BD advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Ševčenkova 5, Bratislava, IČO: 50 217 020, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101475682/2020 zo dňa 23. septembra 2020, takto

### rozhodol:

I. Správny súd z r u š u j e rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101475682/2020 zo dňa 23. septembra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 100966391/2020 zo dňa 2. júna 2020 a vec v r a c i a orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania a trov kasačného konania.

### odôvodnenie:

I.  
Pribeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trnava ako prvostupňový správny orgán svojim rozhodnutím č. 100966391/2020 zo dňa 02.06.2020 podľa § 79 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) nevyhoveli žiadosti žalobcu zo dňa 29.04.2020 o vrátení daňového preplatku na dani z príjmu fyzickej osoby vyplývajúceho z daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2019 vo výške XXX,XX €.

2. Prvostupňový správny orgán svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že uvedený daňový preplatok vo výške XXX,XX € použil správca dane podľa § 79 v nadväznosti na § 55 ods. 6,7 Daňového poriadku na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku na dani z príjmov fyzickej osoby vo výške XXX,XX € vyplývajúce z daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011 splatného dňa 02.04.2012.

3. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom namietal v podstate rovnaké dôvody, aké sú predmetom žalobného návrhu.

4. Žalovaný svojim rozhodnutím č. 101475682/2020 zo dňa 23.09.2020 potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 100966391/2020 zo dňa 02.06.2020.

5. Žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že daňový subjekt podal dňa 29.04.2020 daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby, typ A za rok 2019, v ktorom vychádzal daňový preplatok v sume XXX,XX € a daňový bonus v sume XXX,XX € a zároveň požiadal o ich vrátenie. V danom prípade správca dane nevyhovel žiadosti daňového subjektu a daňový preplatok v sume XXX,XX € nevrátil z dôvodu jeho započítania na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku vyplývajúceho z daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2011, splatného dňa 02.04.2012.

6. Uznesením Okresného súdu v Trnave sp. zn. 25 OdK/214/2018 zo dňa 24.10.2018, zverejnené v Obchodnom vestníku č. 213/2018 dňa 06.11.2018 súd vyhlásil konkurz na majetok dlžníka – žalobcu a do funkcie správcu ustanovil JUDr. Marieta Katona, so sídlom kancelárie Korzo Bélu Bartóka 5119/14F, 929 01 Dunajská Streda. Podľa bodu IV. predmetného uznesenia súd oddlžil dlžníka tak, že ho zbavil všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v tomto konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze a dlhov, ktoré sú vylúčené z uspokojenia. Dňa 05.11.2019 bol v Obchodnom vestníku č. 213/2019 zverejnený Oznam o zrušení konkurzu z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu. Po skončení konkurzu zanikli účinky vyhlásenia konkurzu, a teda právna úprava uvedená v § 167c ods. 3 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZKR“), podľa ktorej nie je možné započítať pohľadávky vzniknuté pred a po vyhlásení konkurzu, po zrušení konkurzu správcom nebránila správcovi dane, aby pri použití daňového preplatku vyplývajúceho z daňového priznania za rok 2019 postupoval podľa § 79 a 55 Daňového poriadku.

7. V prípade zrušenia (skončenia) konkurzu správcom, účinky oddlženia dlžníka zostávajú zachované, to znamená, že dlžník je oddlžený. Pohľadávky správcu dane v rozsahu v akom neboli uspokojené nezanikli, ale nie sú vymáhateľné. Daňové nedoplatky dlžníka zanikajú v zmysle § 84 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku až po šiestich rokoch od vyhlásenia konkurzu alebo určenia splátkového kalendára alebo oddlženia podľa ZKR. Použitie (započítanie) daňového preplatku na nedoplatky daňového subjektu podľa § 79 Daňového poriadku nie je vymáhaním v zmysle príslušných ustanovení Daňového poriadku, ako sa domnieva daňový subjekt. Na základe uvedeného odvolací orgán uvádza, že správca dane postupoval správne, keď po zrušení konkurzu použil daňový preplatok uplatnený v podanom daňovom priznaní za rok 2019 na čiastočnú úhradu nevymáhateľných, no nezaniknutých daňových nedoplatkov daňového subjektu, ktoré vznikli pred vyhlásením konkurzu.

8. Pokiaľ ide o tvrdenie daňového subjektu, že daňové nedoplatky, na ktoré správca dane použil daňový preplatok sú premičané, odvolací orgán uvádza, že premičanie je kvalifikované ako plynutie času a je založené na neuplatnení práva v stanovenej lehote oprávneným subjektom, v dôsledku čoho je možné výkon práva (vymáhanie) odvrátiť vznesením námietky premičania. Na premičanie správca dane nie je povinný prihliadnuť z úradnej moci, urobí tak len na základe oprávnenej námietky podanej daňovým subjektom a len v rozsahu uplatnenej námietky. O námietke vznesenej daňovým subjektom v podanom odvolaní rozhodol správca dane (keďže ide o samostatné konanie) tak, že rozhodnutím č. 101328904/2020 zo dňa 18.08.2020, doručené dňa 21.08.2020 námietke daňového subjektu čiastočne vyhovel z dôvodu, že právo na vymáhanie časti daňového nedoplatku bolo premičané a na časť daňového nedoplatku právo na vymáhanie nie je premičané. Pretože použitie daňového preplatku na nedoplatky daňového subjektu podľa § 79 Daňového poriadku nie je vymáhaním v zmysle príslušných ustanovení daňového poriadku, bol postup správcu dane v súlade so zákonom aj v prípade, keď preúčtoval daňový preplatok na premičané daňové nedoplatky.

II.

Žaloba

9. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca dňa 01.12.2020 žalobu, v ktorej namietal nezákonnosť rozhodnutí správnych orgánov, pričom poukázal na to, že podľa § 84 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku účinného do 31.12.2019, daňový nedoplatok zanikne dňom zverejnenia uznesenia súdu v Obchodnom vestníku o oddlžení dlžníka, ktorý je fyzická osoba a to v rozsahu neuspokojených prihlásených pohľadávok a neuspokojených pohľadávok proti podstate, ktoré zostali po zrušení konkurzu a ktoré neboli uspokojené ani počas skúšobného obdobia. Žalobca v nadväznosti na citované zákonné ustanovenie zdôrazňuje, že daňový nedoplatok u fyzickej osoby zaniká v prípade, ak bol na túto osobu vyhlásený konkurz, pričom nedošlo k uspokojeniu pohľadávok, ktoré boli prihlásené správcom dane a ani proti podstate a ktoré zostali po zrušení konkurzu a taktiež neboli uspokojené ani počas skúšobného obdobia. S poukazom na toto ustanovenie daňových nedoplatkov na dani z príjmov fyzickej

osoby vyplývajúce z daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011 splatný 02.04.2012 zanikol dňom zverejnenia uznesenia súdu v Obchodnom vestníku o oddĺžení dlžníka, teda dňom 06.11.2018 a preto postup správcu dane, ktorým vymáha zaniknutý dlh je v rozpore so zákonom.

10. Okrem toho žalobca poukázal, že na to, aby mohol správca dane použiť daňový preplatok na úhradu nedoplatku na inej dani, je nutná existencia takéhoto nedoplatku. Poukázal na § 85 ods. 1,3 Daňového poriadku, v súvislosti s premlčaním nároku. Žalobca vzniesol námietku premlčania v zmysle § 83 ods. 3 Daňového poriadku na vymáhanie daňového nedoplatku vzniknutého z dani príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011 splatného 02.04.2012 a to v celom rozsahu, teda aj vo výške XXX,XX €, v ktorej bol na jeho úhradu použitý daňový preplatok vo výške XXX,XX €. Žalovaný neprihliadol vo svojom rozhodnutí ani na skutočnosť, že nedoplatok žalobcu sa stal premlčaným.

11. Žalobca ďalej poukázal na § 166a ods. 1 ZKR., § 166e ods. 1 ZKR a ods. 2 citovaného ustanovenia, pričom poukázal na skutočnosť, že pohľadávka vznikla pred vyhlásením konkurzu a zároveň žalobca uviedol Daňový úrad Trnava do zoznamu veriteľov, čím si splnil svoje zákonné povinnosti v plnom rozsahu a tak mal byť legitímne oddĺžený aj od pohľadávky Daňového úradu Trnava. Na jednej strane o oddĺžení má súd rozhodnúť tak, že dlžníka zbavuje všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba konkurzom alebo splátkovým kalendárom (§ 166a ods. 1 ZKR) a to v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze alebo splátkovým kalendárom. Lexikálny význam slova „zbaviť“ je napr. vziať, zobrať, odňať, oslobodiť od povinnosti, čo by mohlo vyvodzovať dojem, že dlžník by už nemal byť dlžníkom týchto pohľadávok. Takýto záver je však v protiklade s § 166e ods. 2 - 4 ZKR. Z ustanovenia § 166e ZKR vyplýva, že v rozsahu, v ktorom ho súd zbavil dlhov, sú pohľadávky voči dlžníkovi len nevymáhateľné. Nevymáhateľnosť pohľadávky má vo svojej podstate podobné účinky ako premlčanie pohľadávky. Na rozdiel od premlčania, na ktoré súd prihliada len na námietku účastníka konania, zákon o konkurze a reštrukturalizácii však prikazuje na nevymáhateľnosť pohľadávky prihliadať aj bez námietky dlžníka (§ 166 ods. 4 prvá veta ZKR).

### III.

#### Vyjadrenie žalovaného

12. Vo vyjadrení k žalobe zo dňa 21.01.2021 žalovaný k námietkam žalobcu uviedol, že zániku daňového nedoplatku v súvislosti so splatnosťou dane za rok 2011 dňa 04.02.2012 a následným zverejnením uznesenia súdu o oddĺžení dlžníka v Obchodnom vestníku 16.11.2018 žalovaný uviedol, že v prípade oddĺženia podľa štvrtej časti zákona o konkurze a reštrukturalizácii daňové nedoplatky dlžníka nezanikajú v zmysle § 84 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku a oddĺžením sa stávajú nevymáhateľnými, pričom právny inštitút započítania nie je vymáhaním.

13. V súvislosti s námietkou premlčania žalovaný uviedol, že o tejto námietke, ktorú vzniesol žalobca v podanom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu rozhodol správny orgán v samostatnom konaní, a to rozhodnutím č. 101328904/2020 zo dňa 18.08.2020 doručením 21.08.2020, kedy námietke žalobcu čiastočne vyhovel z dôvodu, že právo na vymáhanie časti daňového nedoplatku bolo premlčané a na časť daňového nedoplatku právo na vymáhanie premlčané nebolo.

14. V súvislosti s námietkou žalobcu z pohľadu ustanovení zákona o konkurze a reštrukturalizácii žalovaný uviedol, že v skončení konkurzu zanikli účinky vyhlásenia konkurzu, a teda právna úprava uvedená v § 167c ods. 3 uvedeného zákona, podľa ktorého nie je možné započítať pohľadávky vzniknuté pred a po vyhlásení konkurzu nebránila správcovi dane, aby pri použití daňového preplatku vyplývajúceho z daňového priznania za rok 2019 postupoval podľa § 79 a 55 Daňového poriadku. Započítaním nie je vymáhanie v zmysle príslušných ustanovení daňového poriadku z hľadiska systematického usporiadania právnej normy daňové preplatky a daňové nedoplatky upravuje daňový poriadok v časti Tretia hlava, I. a II. Oddiel a daňové exekučné konanie upravuje daňový poriadok v časti Štvrtá hlava, I. Oddiel, z čoho je zrejme, že ide o samostatné konania v rámci daňového poriadku.

### IV.

#### Replika a duplika

15. K vyjadreniu žalovaného sa replikou vyjadril žalobca dňa 03.03.2021, v ktorej uviedol, že daňový nedoplatok vznikol pred vyhlásením konkurzu, pričom žalobca Daňový úrad Trnava ako veriteľ uviedol do zoznamu veriteľov, čím si splnil svoje zákonné povinnosti v plnom rozsahu. Správca dane si predmetnú pohľadávku v rámci konkurzného konania prihlásil, čo žalovaný ani nepopiera. V prípade žalobcu bolo rozhodnutie o oddlžení zverejnené v Obchodnom vestníku 06.11.2018 a tým dňom s poukazom na § 84 ods. 1 Daňového poriadku účinného do 31.12.2019 došlo k zániku daňového nedoplatku tohto daňového dlžníka a preto započítanie zaniknutého daňového nedoplatku je neprípustné, keďže započítať možno iba existujúce pohľadávky. Žalobca ďalej uviedol, že žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia započítanie daňového nedoplatku najprv argumentoval neskôr účinnou právnou úpravou, kde uviedol daňové nedoplatky, že daňové nedoplatky dlžníka zanikajú v zmysle § 84 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, až po 6-tich rokoch od vyhlásenia konkurzu alebo určenia splátkového kalendára alebo oddlżenia podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii, pričom predmetná právna úprava bola účinná až od 01.01.2020, teda až po zverejnení uznesenia konkurzu súdu o oddlžení žalobcu v Obchodnom vestníku.

16. Od uvedenej irelevantnej argumentácie žalovaný v rámci vyjadrenia v správnej žalobe upustil, v rámci svojho vyjadrenia v správnej žalobe opiera svoj postup o ustanovení všeobecného zákona o konkurze a reštrukturalizácii, v zmysle ktorého sa pohľadávka oddlžením dlžníka stáva nevymáhateľná, pričom osobitnú právnú úpravu v zmysle daňového poriadku ohľadom zániku nedoplatkov v dôsledku oddlżenia dlžníka úplne odignoroval.

17. V súvislosti s námietskou premlčania žalobca poukazuje na § 87 ods. 2 Daňového poriadku, v zmysle ktorého možno započítať len nepremilčané pohľadávky. S poukazom na cit. zák. ustanovenie započítať možno len daňový nedoplatok s pohľadávkou daňového dlžníka za podmienky, že pohľadávka nie je premlčaná, čo prvostupňový orgán, ako aj žalovaný ako druhostupňový orgán neaplikovali a konali tak nad rámec zákona, keď započítanie premlčaných pohľadávok uskutočnili, čo je neprípustné.

18. V súvislosti s námietskou žalobcu ohľadne nevymáhateľnosti daňového nedoplatku žalovaný vo svojom vyjadrení uvádza, že prejednanie veci po skončení konkurzu bolo podľa jeho názoru započítanie pohľadávok vzniknutých pred a po vyhlásení konkurzu možné. S uvedeným názorom sa žalobca nestotožňuje. Už vo svojom vyjadrení žalovaný poukazuje na zrušenie konkurzu správcom dlžníka, keď správca v Obchodnom vestníku zverejnil dňa 05.11.2019 oznam o zrušení konkurzu a to z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu, čo ale v danom prípade nemá žiadnu právnu relevanciu.

19. Uznesením Okresného súdu Trnava sp. zn. 25 OdK/214/2018 došlo nielen k vyhláseniu konkurzu na majetok žalobcu ako dlžníka, ale súčasne aj k oddlženiu žalobcu tak, že ho zbavil všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v tomto konkurze a v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze a dlhov, ktoré sú vylúčené z uspokojenia. V prípade žalobcu síce správca dane podľa § 167 v ods. 1 ZKR zrušil konkurz na majetok žalobcu, ale zrušeniu rozhodnutia o oddlžení žalobcu nedošlo. K zrušeniu rozhodnutia o oddlžení môže v zmysle § 167v ods. 3 ZKR dôjsť len uznesením konkurzného súdu, ktorým súd konkurzné konanie zastaví v prípade, že nie sú dané podmienky pre vedenie konkurzu, čo v danom prípade nebolo uskutočnené.

20. Žalovaný právo podať dupliku nevyužil.

V.

Relevantná právna úprava

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

22. Podľa § 85 ods. 1 Daňového poriadku právo na vymáhanie daňového nedoplatku je premlčané po šiestich rokoch po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol, ak osobitný predpis 48) neustanovuje inak. Ak správca dane v lehote podľa prvej vety doručí daňovému subjektu

výzvu podľa § 80, začína plynúť nová premlčacia lehota po skončení kalendárneho roku, v ktorom bola výzva doručená.

23. Podľa § 85 ods. 3 Daňového poriadku správca dane prihladne na premlčanie, iba ak daňový dlžník vznesie námietku premlčania, a to len v rozsahu uplatnenej námietky. Podanie námietky má odkladný účinok. Proti rozhodnutiu o námietke daňový dlžník nemôže podať odvolanie.

24. Podľa § 166a ods. 1 ZKR ak tento zákon neustanovuje inak (§ 166b a 166c), len v konkurze alebo splátkovom 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.

25. Podľa § 166e ods. 1 ZKR o oddžnení 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.

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

27. Podľa § 166e ods. 4 ZKR na nevymáhateľnosť pohľadávky voči dlžníkovi súd prihladne 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.

## VI.

### Verejné vyhlásenie rozsudku

28. Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“), ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10, § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane konania, ktoré mu prechádzalo a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

29. Správny súd rozhodol o žalobe bez nariadenia pojednávania dňa 12. júna 2025, pretože boli splnené podmienky podľa § 107 ods. 2 v spojení s § 137 ods. 4 SSP. Účastníci konania o nariadenie pojednávania vo veci nežiadali. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bolo dňa 16. apríla 2025 oznámené na úradnej tabuli súdu a súčasne zadané na zverejnenie na webovom sídle Ministerstva spravodlivosti SR.

## VII.

### Právne posúdenie veci správnym súdom

30. Po preštudovaní obsahu spisu správny súd zistil, že vo veci už raz rozhodol Krajský súd v Trnave rozsudkom č. k. 14S/92/2020-61 zo dňa 17.02.2022 tak, že zrušil napadnuté rozhodnutia správnych orgánov a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, ktorý však Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Sfk/60/2022 zo dňa 30.05.2024 zrušil a vec vrátil správnemu súdu na ďalšie konanie.

28. 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 01. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave, na ktorý prešiel od 01. júna 2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec po zrušení rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/92/2020-61 zo dňa 17.02.2022 rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/60/2022 zo

dňa 30.05.2024 náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená do senátu 3S správneho súdu. Pred Správnym súdom v Bratislave je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. 3S/81/2024.

29. Predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní bolo v medziach žalobných bodov preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 101475682/2020 zo dňa 23. septembra 2020, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu č. 100966391/2020 zo dňa 2. júna 2020, v zmysle ktorého podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku nevyhovelo žiadosti žalobcu o vrátenie daňového preplatku na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2019 vo výške XXX,XX €.

30. Správny súd viazaný právnym názorom kasačného súdu uvedenom v rozsudku sp. zn. 1Sfk/60/2022 zo dňa 30.05.2024 poukazuje na rozsudok veľkého senátu Najvyššieho súdu sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021 podľa ktorého „35. 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 spred vyhlásenia reštrukturalizácie, pretože tie boli bez výnimky transformované do reštrukturalizačného plánu a nahradili dovtedy existujúce záväzky.

36. Veľký senát kasačného súdu sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu (vyjadreným v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/23/2018 zo dňa 21.1.2020, bod 39), že v reštrukturalizačnom konaní sa rozdeľujú záväzky dlžníka voči veriteľom na predreštrukturalizačné (§ 120 ods. 1 ZKR) a reštrukturalizačné, resp. prednostné (§ 120 ods. 2 ZKR), 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.

37. 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 (31.1.2012) 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 ZKR do reštrukturalizačného plánu nezahŕňajú a po potvrdení plánu súdom sa považujú v celom rozsahu za odpustené.

38. 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 vyrubením, 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).

39. Veľký senát je tej mienky, že ustanovenia daňového poriadku upravujúce otázky vzniku a splatnosti pohľadávok daňovej správy na úrokoch z omeškania voči daňovým dlžníkom 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 ZKR.

40. Veľký senát poukazuje na to, že v súvislosti s riešením daňových pohľadávok štátu voči daňovým dlžníkom 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 povolenie 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.

41. 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, nesplnenie 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).

42. 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.

43. 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.

44. 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 vyrubení 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.

45. 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 ZKR).

46. 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 ZKR 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.

47. 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 prejednávanej príhode neurobil, právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom zanikla (§ 84 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku, § 155 ods. 2 ZKR).

48. 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.“

32. Vzhľadom na vyššie uvedený rozsudok správny súd konštatuje, že úprava reštrukturalizácie podľa § 108 a nasl. ZKR a úprava oddĺženia podľa § 166 a nasl. ZKR nie sú totožné, avšak vychádzajúc z účelu zákona plnia rovnaký účel, ktorým je ozdravenie predĺženého subjektu, a preto sa aj na daný prípad aplikuje uvedený rozsudok veľkého senátu, aj keď sa týka reštrukturalizácie. Zo stabilnej judikatúry kasačného súdu vyplýva, že účelom inštitútu oddĺženia je urobiť za minulosťou dlžníka „hrubú čiaru“ a umožniť mu začať odznova bez toho, aby bolo možné od neho vymáhať „staré dlhy“ pochádzajúce z obdobia pred oddĺžením.

33. Z administratívneho spisu je zrejmé, že uznesením Okresného súdu v Trnave sp. zn. 25OdK/214/2018 zo dňa 24.10.2018, zverejnené v Obchodnom vestníku č. 213/2018 dňa 06.11.2018 súd vyhlásil konkurz na majetok žalobcu a podľa bodu IV. predmetného uznesenia súd oddĺžil žalobcu tak, že ho zbavil všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v tomto konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze a dlhov, ktoré sú vylúčené z uspokojenia. Správca dane si v rámci konkurzného konania pohľadávku prihlásil. Dňa 05.11.2019 bol v Obchodnom vestníku č. 213/2019 zverejnený Oznam o zrušení konkurzu z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu.

34. Správny súd k veci uvádza, že už dňom nasledujúcim po zverejnení uznesenia súdu o oddĺžení žalobcu v Obchodnom vestníku dňa 06.11.2018 nastala ex lege nevymáhateľnosť predmetnej pohľadávky správcu dane z titulu aplikácie § 166e ods. 2 ZKR. Nevymáhateľnosť pohľadávky v zmysle § 166e ods. 2 ZKR znamená, že ich veriteľ nemôže vymáhať. Dlhy dlžníka nezanikajú, ale stávajú sa nevymáhateľné v takom rozsahu, v akom sa neuspokoja na základe rozvrhu alebo splátkového kalendára. Skutočnosť, že predmetný daňový nedoplatok vznikol pred rozhodným dňom a vzťahuje sa naň § 166a ods. 1 písm. a) ZKR, je skutočnosťou medzi účastníkmi nespornou. Z uvedeného dôvodu tak vyplýva aj nutnosť aplikácie § 166e ods. 2 ZKR na tento daňový nedoplatok, pričom toto ustanovenie spôsobuje nevymáhateľnosť daňového nedoplatku. Predmetný daňový nedoplatok tak nezanikol, len sa stal nevymáhateľný. S odkazom na bod 39 rozsudku veľkého senátu Najvyššieho súdu sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021 správny súd uvádza, že s prihliadnutím na vyššie spomenutý účel oddĺženia sledovaný ZKR je potrebné na vec prednostne aplikovať ustanovenia ZKR.

35. Vzhľadom na to, že v danom prípade ide o nevymáhateľnú pohľadávku a vzhľadom na to, že možné použitie daňového bonusu, ktorého sa žalobca domáhal, na úhradu takejto nevymáhateľnej pohľadávky podľa § 79 a § 55 Daňového poriadku by popieralo účel oddĺženia uvedený vyššie, má podľa názoru správneho súdu postup žalovaného, ktorý daňový preplatok vo výške XXX,XX € použil na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011, za následok nezákonné zvýhodnenie štátu ako jedného z veriteľov na úkor ostatných veriteľov. Pohľadávka, ktorá vznikla pred oddĺžením sa teda oddĺžením žalobcu stala nevymáhateľnou, 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. Čo je neprípustné.

36. V danej veci daňové orgány postupovali nesprávne keď na vec prednostne neaplikovali ustanovenia ZKR, konkrétne § 166a ods. 1 písm. a) a § 166e ods. 2. Pohľadávky, ktoré podliehajú oddĺženiu v rozsahu v akom nie sú uspokojené na základe rozvrhu sa totiž stávajú ex lege nevymáhateľné. Nevymáhateľné pohľadávky môže dlžník splniť, ale veriteľ ich nemôže voči dlžníkovi vymáhať. Na nevymáhateľnosť pohľadávky je súd povinný prihliadať ex offa a orgán verejnej moci hľadá na dlžníka vo vzťahu k pohľadávke, ktorá sa stala nevymáhateľnou, tak ako keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky.

37. K námietke premlčania v zmysle § 85 ods. 3 Daňového poriadku správny súd uvádza, že je bezpredmetná. Ako už správny súd uviedol, na vec je potrebné prednostne aplikovať ustanovenia ZKR a navyše správny súd k veci dodáva, že následkom premlčania je nevymáhateľnosť predmetnej pohľadávky, ktorá však už nastala podľa § 166e ods. 2 ZKR.

38. Na základe vyššie uvedeného správny súd dospel k záveru, že žaloba je dôvodná, a preto postupom § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Daňové orgány musia v ďalšom konaní prednostne aplikovať ustanovenia ZKR a rešpektovať právne závery uvedené v rozsudku veľkého senátu Najvyššieho súdu sp. zn. 1Vs/3/2020 zo dňa 27.01.2021, tak aby nedošlo k zmareniu účelu oddĺženia a k zvýhodneniu správcu dane ako veriteľa na úkor ostatných veriteľov.

39. 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. Vo vzťahu k trovám kasačného konania správny súd poukazuje na uznesenie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 7Ssk/40/2023 zo dňa 14.07.2023, podľa ktorého sa trovy kasačného konania sa považujú za súčasť trov konania pred správnym súdom, o ktorých má správny súd rozhodnúť rovnako, ako o všetkých ostatných trovách - teda v závislosti na tom, ako rozhodne o správnej žalobe. Z dôvodu, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo zrušené, správny súd rozhodol o práve na náhradu trov kasačného konania podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 a 3 SSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania voči žalovanému priznal.

40. 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.