

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 11S/187/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200471  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 09. 2020  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2020:3019200471.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., členov JUDr. Aleny Radičovej a JUDr. Jozefa Šuleka, v právnej veci žalobcu: V. V., s miestom podnikania A. námestie XXXX/XXA, XXX XX B.-J., IČO: XX XXX XXX, právne zastúpený JUDr. Šimonom Cibulkom, advokátom, so sídlom Hodžova 53, 911 01 Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 25. septembra 2019, t a k t o

### r o z h o d o l :

Krajský súd žalobu z a m i e t a.

Žalovanému náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

### o d ô v o d n e n i e :

1. Správnu žalobou doručenu Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj "správny súd") dňa 21.10.2019 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti 7 rozhodnutí žalovaného. Uznesením zo dňa 29.10.2019, č. k. 11S/180/2019-41 tunajší súd vylúčil na samostatné konanie preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 25.09.2019 a veci bola pridelená sp. zn. 11S/187/2019. Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj "správca dane") č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.06.2019 (ďalej aj "prvostupňové rozhodnutie"), ktorým správca dane podľa § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 1.330,80 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj "DPH") vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. Petitom správnej žaloby sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie za súčasného uloženia povinnosti žalovanému nahradiť žalobcovi trovy konania, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci.

2. Žalobca poukázal na to, že názor žalovaného, že žalobca je povinný zaplatiť úrok z omeškania v sume 1.330,80 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním dodatočného daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2012 je nesprávny a najmä nezákonný. Uznesením Okresného súdu Trenčín č. k. 40OdK/17/2017-24 zo dňa 01.06.2017, ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 109/2017 zo dňa 08.06.2017, právoplatné a vykonateľné dňa 09.06.2017 bol vyhlásený konkurz na majetok dlžníka - daňového subjektu. Z výroku IV. predmetného rozhodnutia je zrejmé, že konkurzný súd zbavil dlžníka - daňový subjekt všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze a to v rozsahu v akom sa neuspokojili v konkurze (§ 166a ZKR) ako aj dlhov, ktoré sú vylúčené z uspokojenia (§ 166b ZKR). K oddĺženiu teda dochádza už samotným vyhlásením konkurzu a keďže v konkurze nedošlo k uspokojeniu žiadneho dlhu (z dôvodu zrušenia pre nedostatok majetku), žalobca bol oddĺžený na základe predmetného výroku súdu v rozsahu všetkých dlhov. Ďalej

žalobca uviedol, že z ustálenej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rámci správneho súdnictva vyplýva, že úrok z omeškania upravený v daňovom poriadku (§ 156) má povahu sankcie. Poukázal na to, že nárok na sankciu nevzniká priamo zo zákona, ale porušením uvedených povinností vzniká právo správcovi dane vyrubiť sankciu. Vyrubením sankcie vzniká správcovi dane pohľadávka. Právne významnou skutočnosťou je tak až rozhodnutie o sankcii, t.j. jej vyrubenie v zmysle daňového poriadku (§ 156 ods. 1 daňového poriadku).

3. Podľa žalobcu, na účely oddĺženia konkurzom špeciálnou právnou normou voči všeobecnému ust. § 63 ods.1 daňového poriadku je ust. § 167 ods.1 ZKR, § 166 až 166k ZKR. Orgán verejnej moci je povinný hľadiť na dlžníka (žalobca) vo vzťahu k pohľadávke, ktorá sa stala nevymáhateľná (§ 166b), ako by na neho hľadel, keby rozhodoval o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky a teda vo vzťahu k takýmto pohľadávkam zaniklo oprávnenie vydávať akékoľvek rozhodnutia (§ 166e ods. 4 ZKR). Vymáhateľnosti úroku z omeškania bránia účinky oddĺženia fyzickej osoby vyhlásením konkurzu.

4. Ďalej poukázal na to, že rozhodujúcim je tu posúdenie časových súvislostí právneho základu úroku z omeškania (povinnosti riadne a včas zaplatiť daň) vo vzťahu k rozhodujúcemu dňu, nie právna povaha už vyrubeneho úroku z omeškania z formálneho hľadiska. V danom prípade bola sankcia uložená za porušenie povinnosti daňového subjektu zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť z dodatočného daňového priznania v sume 2.218,01 Eur v lehote splatnosti do 02.06.2014. Prvostupňový orgán vyrubil peňažnú sankciu (úrok z omeškania) za porušenie povinnosti, ktorá bola porušená pred rozhodujúcim dňom (pred kalendárnym mesiacom jún 2017, v ktorom bol vyhlásený konkurz), nakoľko k porušeniu povinnosti došlo v roku 2014. Je potrebné zdôrazniť, že práve pohľadávka správcu danej (t. j. daňový nedoplatok) bola prihlásená prihláškou do konkurzu daňového subjektu - žalobcu a ktorá sa v dôsledku oddĺženia konkurzom stala nevymáhateľná, tvorila v predmetnej veci základ na vyrubenie úroku z omeškania. Podľa názoru žalobcu je vyrubení úrok z omeškania nevymáhateľný ex lege, na ktorú skutočnosť mal žalovaný pri aplikácii § 166e ods. 4 ZKR prihliadať z úradnej povinnosti. Pre prvostupňový orgán z toho vyplýva povinnosť nevyrubovať úrok z omeškania. Akceptáciou napadnutého rozhodnutia by nepochybne došlo k porušeniu zásady rovnosti účastníkov insolvenčného konania a dochádzalo by tak i k obchádzaniu ZKR a s ním spojeného účelu oddĺženia.

5. V závere žalobca poukázal tiež na tvrdenia žalovaného v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, v ktorom uvádza, že v prípade žalobcu nedošlo k oddĺženiu dlžníka, pretože správca v konkurznom konaní zistil, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu a preto podľa § 167v ods. 1 ZKR oznámil dňa 09.11.2017, že konkurz sa končí, ktorým oznámením bol konkurz zrušený. Uvedená argumentácia je podľa žalobcu hrubým porušením ZKR, ale aj hrubým nerešpektovaním súdneho rozhodnutia.

6. K správnej žalobe sa na výzvu správneho súdu písomne vyjadril žalovaný. Uviedol, že v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí. Správca dane je povinný vyrubovať sankcie, ak sú na to zákonom stanovené dôvody. Ak daňový dlžník je fyzická osoba, aj po zrušení konkurzu zodpovedá za neuhradenie daňového nedoplatku, aj sankcie. V prípade žalobcu nedošlo k oddĺženiu dlžníka vo veci úroku z omeškania, pretože v konkurznom konaní správca zistil, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu a preto podľa § 167v ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii oznámil dňa 09.11.2017, že konkurz končí. Oznámením v Obchodnom vestníku bol konkurz zrušený. Správca dane postupoval v zmysle ustanovenia § 156 ods. 1 a 2 daňového poriadku.

7. Žalovaný zdôraznil, že v prípade žalobcu je podstatnou právnou otázkou určenie, či ZKR ako lex specialis v konkurencii s daňovým poriadkom umožňuje po procese ukončenia konkurzu jeho zrušením vyrubiť dlžníkovi úroky z omeškania podľa § 156 ods. 1 a 2 daňového poriadku ako sankciu za oneskorené zaplatenie daňovej povinnosti, ktorá bola správcom dane prihlásená do konkurzného konania. Predmetom oddĺženia pre správcu dane sú pohľadávky vzniknuté do rozhodujúceho dňa. Správca dane vyrubil po rozhodujúcom dni úrok z omeškania bez ohľadu na skutočnosť, že istina na dani bola prihlásená do konkurzu, nakoľko zrušenie konkurzu z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu, nepredstavuje prekážku, ktorá by mu v tom bránila. Ďalej uviedol, že v prípade žalobcu nebolo vydané uznesenie o oddĺžení.

8. Žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/146/2013 zo dňa 29.04.2015, ktorý možno na danú vec obdobne aplikovať, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky judikoval, že konanie o pokute za nepodanie daňového priznania je samostatné sankčné konanie o správnom delikte, nie je ho možné prihlásiť prihláškou v konkurznom a reštrukturalizačnom konaní a pohľadávka z tohto konania vzniká až na základe právoplatného rozhodnutia o pokute. Najvyšší súd Slovenskej republiky uviedol, že nič nebráni tomu, že aj po vyhlásení konkurzu je možné rozhodnúť o uložení pokuty daňovému subjektu. Tiež zdôrazňuje, že je treba odlišovať možnú vymáhateľnosť sankcie od púheho rozhodnutia o uložení sankcie. Žalovaný má za to, že subsidiárne je možné použiť aj závery súdov, napr. Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/27/2015 zo dňa 31.05.2017 a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 2Sžf/128-132/2014 zo dňa 22.02.2017, ktoré sa týka vyrubenia úrokov z omeškania podľa daňového poriadku počas reštrukturalizačného konania. Podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu, rozhodnutie správca dane o sankciách má konštitutívny charakter.

9. V závere poukázal aj na v rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018 a sp. zn. 5Sžfk/8/2017 zo dňa 25.10.2018. Žalovaný uviedol, že vzhľadom k tomu, že správca dane vyrubil úrok z omeškania po skončení konkurzu, nemohol byť tento úrok z omeškania ako pohľadávka prihlásený do konkurzu v lehote, pretože v čase konkurzného konania nemal povahu nedoplatku. Podľa § 156 ods. 1 daňového poriadku sa jedná o sankciu, ktorú je možné ukladať len rozhodnutím. Takáto pohľadávka vzniká právoplatnosťou rozhodnutia o uložení sankcie, nie skôr. V dôsledku toho nenastali ani účinky neprihlásenia pohľadávok riadne a včas a teda ani nemožnosť neskoršieho vyrubenia úroku z omeškania.

10. Účastníci konania sa v konaní pred správnym súdom k meritu vyjadrili ešte v rámci tzv. repliky a dupliky, v ktorých zopakovali základné tézy svojich skorších písomných podaní a stanovísk.

11. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia, viazaný rozsahom a žalobnými dôvodmi. Po zistení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, rozhodol bez nariadenia pojednávania, nakoľko žalobca a žalovaný súhlasili s prejednaním veci bez pojednávania a dospel k záveru, že žalobe nie je možné priznať úspech.

12. Predmetom súdneho prieskumu je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 25.09.2019, potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.06.2019, ktorým správca dane podľa § 156 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 1.330,80 Eur za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

13. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že uznesením Okresného súdu Trenčín č. k. 40Odk/17/2017-24 dňa 01.06.2017 bol na majetok žalobcu vyhlásený konkurz. Uznesenie bolo zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 08.06.2017 pod č. 109/2017. V rámci predmetného uznesenia súd rozhodol v bode IV. o tom, že oddlžuje dlžníka - žalobcu tak, že dlžníka zbavuje 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. V konkurznom konaní správca zistil, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu a preto podľa § 167v ods. 1 ZKR oznámil, že konkurz končí. Oznámením v obchodnom vestníku dňa 09.11.2017 sa konkurz zrušil.

14. Daňový úrad Trenčín rozhodnutím č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.06.2019 podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku vyrubil žalobcovi úrok z omeškania v sume 1.330,80 Eur za nezaplatenie DPH vyrubenej podaním dodatočného daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2012 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na to, že platiteľ dane - žalobca podal dňa 25.07.2012 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012, ktorým priznal daňovú povinnosť v sume 370,69 Eur. Dňa 02.04.2014 podal dodatočné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012, ktorým zvýšil daňovú povinnosť o 2.218,01 Eur a priznal daňovú povinnosť v sume 2.588,70 Eur. Podaním dodatočného

daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2012 bola platiteľovi vyrubená daň v sume 2.218,01 Eur so splatnosťou dňa 02.06.2014, ktorá nebola ku dňu 20.06.2019 uhradená. Správca dane vyrubil úrok z omeškania najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou, t.j. za obdobie od 03.06.2014 do 02.06.2018 vrátane.

15. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, poukazujúc na to, že uznesením Okresného súdu Trenčín 40OdK/17/2017-24 zo dňa 01.06.2017 bol na majetok žalobcu vyhlásený konkurz. Z výroku IV. predmetného rozhodnutia je zrejmé, že konkurzný súd zbavil dlžníka - daňový subjekt všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze a to v rozsahu v akom sa neuspokojili v konkurze (§ 166a ZKR) ako aj dlhov, ktoré sú vylúčené z uspokojenia (§ 166b ZKR). Zdôraznil, že pohľadávka správcu dane (t.j. daňový nedoplatok) bola prihlásená prihláškou do konkurzu daňového subjektu a ktorá sa v dôsledku oddĺženia konkurzom stala nevymáhateľná, tvorila v predmetnej veci základ na vyrubenie úroku z omeškania. Správca dane preto vyrubuje nevymáhateľnú pohľadávku v rozpore so zákonom č. 7/2005 Z.z., ktorý je v postavení lex specialis k daňovému poriadku. Orgán verejnej moci je povinný hľadiť na dlžníka (žalobca) vo vzťahu k pohľadávke, ktorá sa stala nevymáhateľná (§ 166b), ako by na neho hľadel, keby rozhodoval o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky a teda vo vzťahu k takýmto pohľadávkam zaniklo oprávnenie vydávať akékoľvek rozhodnutia (§ 166e ods. 4 ZKR). Vymáhateľnosti úroku z omeškania bránia účinky oddĺženia fyzickej osoby vyhlásením konkurzu. Ďalej poukázal na to, že v insolvenčnom konaní úrok z omeškania má charakter príslušenstva pohľadávky, pričom ZKR za oddĺžením dotknuté pohľadávky pokladá v zmysle § 166b ods. 1 písm. b) ZKR aj príslušenstvo pohľadávky, na ktoré vznikol nárok v rozhodujúci deň a po rozhodujúcom dni. Ak by však aj bol prijatý záver, že úrok z omeškania má charakter verejnoprávnej peňažnej sankcie, tak aj vtedy by bol dotknutý nevymáhateľnosťou v dôsledku oddĺženia (§ 166b ods. 1 písm. d) ZKR).

16. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 25.09.2019 potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Stotožnil sa s rozsahom skutkových zistení a právnym posúdením vykonaným správcou dane. Doplnil, že v prípade daňového subjektu nedošlo k oddĺženiu dlžníka, pretože v konkurznom konaní správca zistil, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu. Podľa žalovaného je podstatnou právnou otázkou určenie, či zákon o ZKR ako lex specialis v konkurencii s daňovým poriadkom umožňuje po procese ukončenia konkurzu jeho zrušením vyrubiť dlžníkovi úroky z omeškania podľa § 156 ods. 1 a 2 daňového poriadku, ako sankciu za oneskorené zaplatenie daňovej povinnosti, ktorá bola správcou dane prihlásená do konkurzného konania. Predmetnom oddĺženiu pre správcu dane sú pohľadávky vzniknuté do rozhodujúceho dňa. Rozhodujúci deň je posledný deň mesiaca, ktorý predchádza mesiacu, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľom. Správca dane vyrubil po rozhodujúcom dni úrok z omeškania (pokračujúce sankcie) bez ohľadu na skutočnosť, že istina na dani bola prihlásená do konkurzu. Správca dane úroky z omeškania vyrubil, nakoľko zrušenie konkurzu z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu, nepredstavuje prekážku, ktorá by mu v tom bránila. V prípade daňového subjektu nebolo vydané uznesenie o oddĺžení a oznámenie o zastavení konkurzu nadobudlo právoplatnosť dňa 10.11.2017. Správca dane vystavil rozhodnutie o vyrubení sankčného úroku č. XXXXXXXXX/XXXX dňa 20.06.2019. Správca dane bral do úvahy dve podstatné skutočnosti, ktorými sú obdobie omeškania a moment vzniku tejto peňažnej povinnosti. Z ustanovenia § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku vyplýva správcovi dane povinnosť, nie možnosť, vyrubiť daňovému subjektu úrok z omeškania v prípade, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške daň.

17. Podľa § 78 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov do 25 dní po skončení každého zdaňovacieho obdobia je povinný podať daňové priznanie každý platiteľ okrem platiteľa registrovaného podľa § 5 alebo § 6, ktorý je povinný podať daňové priznanie, ak mu vznikla v zdaňovacom období povinnosť platiť daň podľa § 69, ak v zdaňovacom období dodal tovar oslobodený od dane podľa § 43 alebo § 47, dodal tovar podľa § 45 alebo ak uplatňuje odpočítanie dane. Platiteľ je povinný zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia.

18. Podľa § 2 daňového poriadku na účely tohto zákona sa rozumie

a) správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov,

- b) daňou daň podľa osobitných predpisov vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu a miestny poplatok za rozvoj podľa osobitného predpisu,
- c) daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov,
- d) daňovým preplatkom suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň,
- e) daňovou pohľadávkou pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak,
- f) daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane,
- g) oznamovacou povinnosťou povinnosť daňového subjektu oznamovať skutočnosti alebo ich zmeny podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov,
- h) indexom daňovej spoľahlivosti hodnotenie daňového subjektu na základe plnenia jeho povinností voči finančnej správe podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

19. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

20. Podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku 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 daň alebo rozdiel dane.

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

22. Podľa § 156 ods. 8 daňového poriadku úrok z omeškania nemožno vyrubiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom daňový subjekt bol povinný

- a) zaplatiť daň, rozdiel dane, preddavok na daň, splátku dane alebo sumu na zabezpečenie dane,
- b) odvieť vybraný preddavok na daň, vybranú daň alebo zrazenú daň.

23. Podľa § 158 ods. 1 daňového poriadku daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku.

24. Podľa § 158 ods. 3 daňového poriadku ak daňový nedoplatok vznikol v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň začatia reštrukturalizačného konania, alebo po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania, považuje sa za pohľadávku vzniknutú po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania.

25. Podľa § 158 ods. 5 daňového poriadku po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správcu dane postupuje podľa osobitného predpisu.

26. ZKR v IV. časti upravuje oddĺženie a pohľadávky rozdeľuje na pohľadávky uspokojované v konkurze alebo splátkovým kalendárom (§ 166a), pohľadávky vylúčené z uspokojenia (§ 166b) a nedotknuté pohľadávky (§ 166 c).

27. Podľa § 166a ods. 1 písm. a) z. č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej len „ZKR“) ak tento zákon neustanovuje inak (§ 166b a 166c), len v konkurze alebo splátkovým kalendárom môže byť

uspokojená pohľadávka, ktorá vznikla pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (ďalej len "rozhodujúci deň").

28. Podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddlženia 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.

29. Podľa § 166e ods. 1 až 4 ZKR:

(1) O oddlžení 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.

(2) Oddlžením 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.

(3) Pohľadávka, ktorá sa v dôsledku oddlženia stala voči dlžníkovi nevymáhateľná, je aj naďalej vymáhateľná voči ručiteľovi alebo inej osobe, ktorá pohľadávku voči dlžníkovi zabezpečuje.

(4) 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.

30. Správny súd preskúmaním napadnutého rozhodnutia žalovaného a postupu správnych orgánov predchádzajúcemu jeho vydaniu dospel k záveru, že správne orgány sa riadili vyššie citovanými zákonnými ustanoveniami, ktoré správne aplikovali na danú vec.

31. Prvou spornou otázkou medzi účastníkmi konania v prejednávanej veci je, či s vyhlásením konkurzu na žalobcu došlo aj k jeho oddlženiu podľa § 166 a nasl. ZKR, keďže žalovaný ako v napadnutom rozhodnutí, tak i vo vyjadrení k žalobe zastával názor, že k oddlženiu žalobcu nedošlo. Uvedený názor žalovaného je nesprávny, nakoľko z rozhodnutia Okresného súdu Trenčín sp. zn. 40OdK/17/2017 zo dňa 01.06.2017 o vyhlásení konkurzu na žalobcu je nepochybné, že vo výroku IV. tohto uznesenia okresný súd v súlade so ZKR rozhodol: „Oddlžuje dlžníka tak, že dlžníka zbavuje 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.“

32. Keďže k oddlženiu žalobcu v konkurze došlo, stala sa spornou ďalšia právna otázka a to, či oddlženie žalobcu má vplyv na správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a teda, či je správny právny názor žalobcu, že predmetná pohľadávka je v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) ZKR nevymáhateľnou pohľadávkou, ktorú nie je možné vyrubiť.

33. Správny súd v prvom rade skúmal, kedy došlo k vzniku pohľadávky žalovaného. Správny súd poukazuje na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvedený v rozsudku sp. zn. 2Sžf/77/2015 zo dňa 31.01.2018, ktorý i keď sa týkal reštrukturalizačného konania je použiteľný i na danú vec, kde vyjadril Najvyšší súd Slovenskej republiky nasledovný právny názor: "...aj najvyšší súd má za to, že nevyhnutným predpokladom pre prihlásenie pohľadávky (úrok z omeškania) do reštrukturalizačného konania je existencia takejto pohľadávky. Podľa § 158 ods. 1 daňového poriadku sa daňový nedoplatok považuje za pohľadávku na účely konkurzu a reštrukturalizácie, avšak na to, aby bolo možné nejakú pohľadávku úspešne uplatniť, musí byť preukázaná jej existencia v zákonom predvídanej forme - v danom prípade vo forme rozhodnutia podľa § 63 daňového poriadku. Tento záver nie je rozporný s právnou úpravou § 158 ods. 5 daňového poriadku, ukladajúcou správcovi dane postupovať po povolení reštrukturalizácie podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Nárok na úrok z omeškania za obdobie pred začatím reštrukturalizačného konania nemohol zaniknúť pre neuplatnenie v zmysle § 120 ods. 1 ZoKR, nakoľko v relevantnom období ešte nebol vyrubený zákonom predvídaným spôsobom a pre účely reštrukturalizácie sa nepovažoval za pohľadávku, ktorá by mala byť prihlásená. Nemožno preto súhlasiť s tvrdením žalobcu, že nárok na úrok z omeškania zanikol v zmysle § 84 ods. 1 písm. g) daňového poriadku, pretože podľa uvedeného ustanovenia zanikajú len tie pohľadávky, ktoré vznikli, ale v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené. Až na základe rozhodnutia správcu dane o povinnosti zaplatiť úrok z omeškania vznikla pohľadávka, ktorá je titulom na prípadné vymáhanie nároku. Zo žiadneho ustanovenia daňového poriadku nevyplýva

povinnosť daňového subjektu zaplatiť úrok z omeškania momentom nezaplatenia dane (preddavku dane) v stanovenej lehote bez toho, aby správca dane o vyrubení úroku z omeškania rozhodol. Naopak, povinnosť zaplatiť úrok z omeškania vznikne daňovému subjektu až momentom, keď správca dane úrok z omeškania právoplatne vyrubí (týmto momentom vznikne aj pohľadávka úroku z omeškania). Úrok z omeškania sa teda môže stať splatným až jeho vyrubení, pretože správca dane až rozhodnutím o vyrubení úroku z omeškania určí jeho výšku a splatnosť." K uvedenému doplnil: "Účelom reštrukturalizačného konania je umožniť podnikateľským subjektom dosiahnuť ekonomické ozdravenie aj cestou vysporiadania prípadne zániku neuspokojených prihlásených pohľadávok, pričom je logické, že sa musí jednať o pohľadávky existujúce. Na druhej strane, ak zákon umožní podnikateľskému subjektu po splnení stanovených podmienok pokračovať v podnikateľskej činnosti, nie je dôvod upierať správcovi dane možnosť domáhať sa aj od takéhoto subjektu uspokojenia nárokov vzniknutých na základe rozhodnutia vydaného v zmysle daňového poriadku, ktorým správca dane sankcionuje daňovníka za porušenie jeho povinností." Totožné závery prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky aj v rozsudku sp. zn. 2Sžf/79/2015 zo dňa 31.01.2018.

34. Obdobne aj v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/8/2017 zo dňa 25.10.2018 riešil Najvyšší súd Slovenskej republiky otázku ne/možnosti prihlásenia pohľadávky správcu dane do reštrukturalizačného konania, vzniknutej z titulu vyrubenia úroku z omeškania, pričom dospel k záveru, že ak pohľadávka vo forme úroku z omeškania vznikla až na základe rozhodnutia správcu dane po povolení reštrukturalizácie, nebolo možné ju prihlásiť do reštrukturalizačného konania. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti uviedol: "Daňové orgány správne vychádzali z ustanovenia § 2 písm. b) daňového poriadku, podľa ktorého sa daňou pre účely tohto zákona rozumie daň, vrátane úroku z omeškania podľa tohto zákona. Podľa ustanovenia § 2 písm. e) a f) daňového poriadku, daňovou pohľadávkou je pohľadávka správcu dane na dani (teda i úroku z omeškania) do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak a daňovým nedoplatkom je dlžná suma dane, teda i úroku z omeškania po lehote splatnosti dane. Aj podľa názoru najvyššieho súdu bolo potrebné vychádzať z ustanovenia § 63 ods. 1 daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Z uvedeného krajský súd správne vyvodil záver, že povinnosť žalobcu zaplatiť úrok z omeškania a pohľadávku správcu dane vo forme úroku z omeškania za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty v stanovenej lehote alebo výške vznikla, až keď bol tento úrok správcom dane rozhodnutím vyrubení, resp. až právoplatnosťou tohto rozhodnutia. Najvyšší súd poukazuje na to, že v prípade žalobcu ide o nezaplatenie dane z pridanej hodnoty v zákonom stanovenej lehote, preto správca dane bol povinný postupovať podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, podľa ktorého úrok z omeškania správca dane vyrubí podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v stanovenej lehote alebo v stanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane daň alebo rozdiel dane."

35. Uvedené rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je možné aplikovať aj v prejednávanej veci a vychádzajúc z platnej právnej úpravy dospel správny súd k názoru o zákonnosti postupu správnych orgánov a ich rozhodnutí. Správny súd považuje za správny právny názor žalovaného, že bolo povinnosťou správcu dane vyrubiť predmetnú sankciu žalobcovi, keď právnym dôvodom jej vyrubenia bolo nesplnenie jeho povinnosti zaplatiť v zákonnej lehote DPH, pričom táto povinnosť žalobcovi vznikla ešte pred vyhlásením konkurzu. Žalovaný dospel k správne právnemu záveru napriek tomu, že v odôvodnení rozhodnutia tvrdil, že nedošlo k oddĺženiu žalobcu. Správny súd poukazuje na to, že predmetná pohľadávka žalobcu v čase vyhlásenia konkurzu na žalobcu a jeho oddĺženia ešte neexistovala a preto sa oddĺženie žalobcu v konkurze na ňu nemohlo vzťahovať. Sankciu - úrok z omeškania vyrubení podľa § 156 ods. 1 písm. a) daňového poriadku je možné ukladať len rozhodnutím v zmysle § 63 ods. 1 daňového poriadku a pohľadávka vzniká právoplatnosťou takéhoto rozhodnutia, nie skôr. Zo žiadneho zákonného ustanovenia Daň. poriadku a ani ZKR ako lex specialis, nevyplýva obmedzenie pre správcu dane, týkajúce sa vyrubenia sankcie za nesplnenie daňovej povinnosti daňovníka po ukončení konkurzného konania, okrem zákonnej lehoty podľa § 156 ods. 8 daňového poriadku.

36. S poukazom na vyššie uvedené, keď v prejednávanej veci pohľadávka žalovaného vznikla až po ukončení konkurzu na žalobcu a po jeho oddĺžení, správny súd dospel k záveru, že nejde o pohľadávku, ktorá mohla byť uspokojená v konkurze podľa § 166a ZKR, ani o pohľadávku, ktorá je vylúčená z uspokojenia podľa § 166b ZKR. V prípade existencie takejto

pohľadávky v dobe oddĺženia žalobcu by sa na ňu vzťahovalo ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR a išlo by o nevymáhateľnú pohľadávku a na jej nevymáhateľnosť by súd musel prihliadnúť, žalovaný by bol povinný na žalobcu vo vzťahu k tejto pohľadávke hľadiť, ako by rozhodol o trvalom upustení od jej vymáhania podľa § 166e ods. 4 ZKR.

37. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k právnomu záveru, že pohľadávka žalovaného vznikla až po oddĺžení žalobcu a zrušení konkurzu na žalobcu, účinky konkurzu sa preto na ňu nemôžu vzťahovať a teda nevzťahuje sa na predmetnú pohľadávku ani oddĺženie žalobcu. Správny súd poukazuje na to, že účelom oddĺženia dlžníka podľa ZKR je zbavenie dlžníka starých dlhov a predmetná pohľadávka v čase oddĺženia žalobcu neexistovala. Pokiaľ teda k vyrubeniu úroku z omeškania ako sankcie za porušenie povinnosti žalobcu, ktorá povinnosť bola porušená pred rozhodujúcim dňom (čo medzi účastníkmi konania nie je sporné) došlo až po zrušení konkurzu, v ktorom bol žalobca oddĺžený, správny orgán prvého stupňa pri plnení svojich povinností stanovených mu daňovým poriadkom postupoval správne, keď uvedenú sankciu žalobcovi vyrubil a žalovaný vecne správne rozhodol o potvrdení prvostupňového rozhodnutia i keď nesprávne vychádzal z názoru, že žalobca nebol v konkurze oddĺžený. Porušenie povinnosti žalobcu zaplatiť v zákonnej lehote DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012 medzi účastníkmi nebolo sporné a žalobca tiež nenamietal správnosť výpočtu uloženej sankcie. Skutočnosť, že nezaplatená daň za predmetné obdobie bola prihlásená ako pohľadávka do konkurzu je v danom prípade irelevantná, pretože rozhodnutím bola žalobcovi uložená sankcia za porušenie jeho zákonnej povinnosti a napadnutým rozhodnutím teda nebola vyrubená predmetná daň, ale úrok z omeškania za nesplnenie povinnosti žalobcu. Správny súd dospel k záveru, že ZKR ako lex specialis vo vzťahu k daňovému poriadku nezakazuje správcovi dane po zrušení konkurzu vyrubiť žalobcovi sankciu za nesplnenie jeho povinnosti, i keď k porušeniu tejto povinnosti došlo pred rozhodujúcim dňom, t.j. pred vyhlásením konkurzu na žalobcu.

38. Vychádzajúc z uvedeného možno podľa názoru správneho súdu vo všeobecnosti konštatovať, že z listinných dôkazov, ktoré tvoria súčasť administratívneho spisu, vyplýva, že správca dane vykonal vo vzťahu k predmetu administratívneho konania dostatočné dokazovanie. Z vykonaného dokazovania, ktoré má oporu v obsahu pripojeného administratívneho spisu, vyvodil správne podstatné skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce k ustáleniu skutkového stavu, racionálne odôvodnil a vec správne právne posúdil. V správne zvolenej aplikačnej línii následne pokračoval aj žalovaný ako odvolací správny orgán. Správny súd v rozhodnutiach správnych orgánov nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti a ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. V tomto kontexte správny súd považuje napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie za jazykovo a argumentačne zrozumiteľné a dostatočne odôvodnené.

39. Podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len "SSP") ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

40. S poukazom na uvedené úvahy je zrejmé, že námietky žalobcu neboli spôsobilé privodiť mu úspech v konaní a preto správny súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

41. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 168 SSP tak, že úspešnému žalovanému náhradu trov konania nepriznal, nakoľko nebolo preukázané, že by pre priznanie náhrady trov konania žalovanému boli splnené podmienky hypotézy právnej normy obsiahnutej v tomto ustanovení.

42. Tento rozsudok prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od doručenia tohto rozsudku na Najvyšší súd Slovenskej republiky prostredníctvom Krajského súdu v Trenčíne.

V kasačnej sťažnosti je potrebné uviesť všeobecné náležitosti podania podľa § 57 SSP, t.j. ktorému správnomu súdu je podanie určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis

a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len "sťažnostné body") a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

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

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

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

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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

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

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

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