

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/17/2020  
Identifikačné číslo spisu: 7018200701  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.05.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:7018200701.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Igora Belka a Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, PhD., v právnej veci žalobkyne (v konaní sťažovateľka): L. R., narodená XX. E. XXXX, bytom M. XX, L., zast.: JUDr. Ján Bodnár, advokát so sídlom Žriedlová 3, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/86/2018-86 zo 16. októbra 2019 (ECLI:SK:KSKE:2019:7018200701.5), v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/86/2018-86 zo 16. októbra 2019 (ECLI:SK:KSKE:2019:7018200701.5) a vec mu vracia na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie na orgánoch finančnej správy

1. Žalovaný rozhodnutím č. 101058939/2018 z 29.05.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 100523062/2018 zo dňa 09.03.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyrubil žalobkyni úrok z omeškania vo výške 700,40 € (ďalej len „úrok z omeškania“) za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2013 v ustanovenej lehote a ustanovenej výške.

2. Žalovaný v odôvodnení čiastočne sumarizoval skutkový stav predchádzajúci vydaniu prvostupňového rozhodnutia - žalobkyňa vykázala v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za 3. štvrtrok 2013 vlastnú daňovú povinnosť v sume 1167,43 €, splatnú 25.10.2013; príslušný okresný súd vyhlásil uznesením zverejneným v Obchodnom vestníku Slovenskej republiky dňa 18.07.2018 konkurz na majetok žalobkyne, ktorým ju zbavil všetkých dlhov, ktoré môžu byť uspokojené iba v konkurze v rozsahu, v akom nebudú uspokojené v konkurze; zverejnením oznamu správkyne podstaty dňa 19.09.2017 bol konkurz zrušený z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu.

3. K odvolacím námietkam žalobkyne žalovaný uviedol, že úrok z omeškania sa vyrubuje obligatórne, ak si daňový subjekt nesplní peňažnú povinnosť, pričom v prípade žalobkyne nešlo o žiaden z taxatívne uvedených dôvodov (podľa § 156 Daňového poriadku), kedy nie je možné úrok z omeškania vyrubiť, a neuplynulo ani 5 rokov od konca roka, v ktorom bola žalobkyňa povinná daň zaplatiť. Preto podľa žalovaného správca dane postupoval v súlade s §156 Daňového poriadku, keď úrok z omeškania vyrubil. Na túto povinnosť správcu dane podľa žalovaného nemá vplyv ani otázka, či úrok z omeškania má charakter pohľadávky vylúčenej z uspokojenia podľa § 166b zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v relevantnom znení (ďalej len „ZKR”).

4. Ďalej mal žalovaný za to, že povinnosť zaplatiť úrok z omeškania vzniká až jeho vyrubením, preto ho správca dane nemohol ako pohľadávku uplatniť v konkurznom konaní.

## II.

Konanie na správnom súde

5. Proti preskúmanému rozhodnutiu podala žalobkyňa včas správnu žalobu prostredníctvom advokáta na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“), ktorý ju podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) ako nedôvodnú zamietol rozsudkom č. k. 7S/86/2018-86 zo 16.10.2019 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) a účastníkom konania nepriznal právo na náhradu trov konania.

6. Správny súd neprisvedčil argumentácii žalobkyne, že úrok z omeškania je verejnoprávnou peňažnou sankciou za porušenie povinnosti pred rozhodujúceho dňa v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, v dôsledku čoho by mal byť nevymáhateľný a ako taký by mal zaniknúť v zmysle § 84 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku. Podľa správneho súdu síce právnym dôvodom na vyrubenie úroku z omeškania bolo nezaplatenie dane včas (pred rozhodujúcim dňom), ale správny súd mal za to, že ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR sa týka uspokojenia pohľadávok, ktoré existovali už v čase vyhlásenia konkurzu, pričom však táto pohľadávka správcu dane v čase oddĺženia a ukončenia konkurzu dňa 19.09.2017 neexistovala. Preto ani nemohla byť uplatnená ani posúdená ako pohľadávka vylúčená z uspokojenia. Podľa správneho súdu vznikla až po skončení konkurzného konania, a to prvostupňovým rozhodnutím. Nepovažoval úrok z omeškania za príslušenstvo pohľadávky, ani za akcesorický záväzok. Mal za to, že ide o sankciu, na ktorej vznik nepostačuje naplnenie zákonných podmienok, ale za právne významnú skutočnosť považoval až rozhodnutie o sankcii - vyrubenie úroku z omeškania.

7. Ďalej správny súd dôvodil, že za daň sa považuje aj úrok z omeškania, vyrubenie úroku z omeškania je daňovým konaním, ktorého prerušenie alebo zastavenie nie je upravené v ZKR ako následok vyhlásenia konkurzu podľa štvrtej časti ZKR.

8. Podľa správneho súdu ustanovenie § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku rieši inú situáciu než tú, ktorá nastala v súdnej veci, pretože správny súd nezistil žiadne právne významné okolnosti, ktoré by mohli mať za následok zánik práva vymáhať daňový nedoplatok.

## III.

Kasačná sťažnosť žalobkyne, vyjadrenie žalovaného

A)

9. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa zastúpená advokátom včas kasačnú sťažnosť tvrdiac, že správny súd porušil jej právo na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) a vec nesprávne právne posúdil (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.). Žalobkyňa navrhla rozsudok správneho súdu zmeniť tak, že sa zruší preskúmané rozhodnutie i prvostupňové rozhodnutie a vec sa vráti žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne zrušiť rozsudok správneho súdu a vrátiť mu vec na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľka namietala proti posúdeniu správneho súdu, že ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR sa nevzťahuje na úrok z omeškania vyrubený po skončení konkurzného konania, lebo sa týka len uspokojenia pohľadávok existujúcich už v čase vyhlásenia konkurzu oddĺžením. Podľa sťažovateľky je irelevantné, kedy bol úrok z omeškania vyrubený, podstatnou na účely zániku vymáhateľnosti je len otázka času porušenia povinnosti zakladajúcej právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu. Sťažovateľka poukázala na zaradenie úroku z omeškania podľa Daňového poriadku medzi sankcie.

11. Ďalej nesúhlasila so záverom správneho súdu, že pohľadávka správcu dane vznikla až jej vyrubení po skončení konkurzného konania a že preto v ňom nemohla byť prihlásená a nevzťahujú sa na ňu účinky § 166b ZKR, pričom sťažovateľka poukázala na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/11/2016 z 21.08.2018, konkrétne na stať konštatujúcu, že vyrubení úroku z omeškania za obdobie pred reštrukturalizačného konania až po povolení reštrukturalizácie by sa obchádzal právny režim podľa ZKR, ktorého aplikácia má prednosť pred Daňovým poriadkom, že správca dane má povinnosť prihlásiť takúto pohľadávku v reštrukturalizačnom konaní ako ostatní veritelia, pričom neprihlásené pohľadávky sú nevymáhateľné a daňové pohľadávky sa stávajú nevyrubiteľnými.

12. Takisto trvala na správnom súdom odmietnutej aplikácii § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku z dôvodu ňou tvrdenej nevymáhateľnosti daňového nedoplatku v dôsledku aplikácie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR. Pripomenula, že žalovaný v preskúmanom rozhodnutí pripustil nevymáhateľnosť svojej pohľadávky (s ohľadom na konkurz), ale tvrdil, že vyrubenie úroku je obligatórne, čo je podľa sťažovateľky v rozpore s týmto ustanovením Daňového poriadku. Pritom sa domáhala aj prihliadnutia na nevymáhateľnosť ex officio podľa § 166e ods. 4 ZKR, pričom opačný postup považovala za neodôvodniteľný a nezákonný. Vyrubenie úroku z omeškania podľa nej priamo smeruje k vymáhaniu tejto pohľadávky. Tvrdila, že zánik vymáhateľnosti je univerzálna právna skutočnosť, ktorá má rovnaké účinky bez ohľadu na to, či nastala podľa ZKR alebo Daňového poriadku. Vyrubenie neexistujúceho (zaniknutého) daňového nedoplatku tiež podľa nej nie je v súlade so zákonom, nie je obligatórne, obchádza zákon a neúmerne zaťažuje dlžníkov.

13. Sťažovateľka poukázala aj na rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 23.08.2018, sp. zn. 18Sa/3/2018 (o vymáhateľnosti penále podľa zákona o sociálnom poistení), v ktorom videla potvrdenie svojho právneho názoru o nevymáhateľnosti nárokov žalovaného.

14. Napokon sa sťažovateľka dovoľavala účelu ZKR, ktorým podľa nej je úplné zbavenie dlhov dlžníka, ktorý nemá byť zaťažovaný svojimi dlhmi (okrem nedotknutých pohľadávok) z obdobia pred vyhlásením konkurzu.

15. V napadnutom rozsudku sťažovateľka videla taktiež popretie jej práva na spravodlivý proces a práva na súdnu ochranu, pretože výklad relevantných zákonných ustanovení podľa nej nemá racionálny rozmer, nedáva odpoveď na všetky nastolené otázky, je nekonzistentné a popiera účel, podstatu a zmysel týchto ustanovení.

B)

16. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť a uviedol, že nemožno zamieňať či stotožňovať pojmy nevymáhateľnosti podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR a zánik daňového nedoplatku podľa § 84

ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Žalovaný mal za to, že moment vzniku daňovej pohľadávky je rozhodujúci na účely zániku vymáhateľnosti, citoval § 2 písm. b), písm. c), písm. f), § 63 ods. 1, § 158 ods. 1, ods. 3 Daňového poriadku. Tvrdil, že samotná povinnosť žalobcu zaplatiť úrok z omeškania vznikla až jeho vyrubení, resp. jeho splatnosťou dňa 19.06.2018, preto túto pohľadávku ani nemohol uplatniť ako pohľadávku v konkurze, a úrok z omeškania nemohol byť vylúčený z uspokojenia, resp. byť nevymáhateľný, lebo pred vyhlásením konkurzu ani nevznikol.

17. Tvrdil, že s týmto právnym názorom sa stotožnil aj Krajský súd v Košiciach v rozsudku sp. zn. 6S/23/2018 zo 16.05.2019, ako i Krajský súd v Žiline v rozsudku sp. zn. 30S/52/2018 z 05.02.2019. Poukázal aj na podľa neho ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky - rozsudky sp. zn. 2Sžf/77/2015 z 31.01.2018 a sp. zn. 2Sžf/78/2015 z 23.05.2018, v ktorých vyslovil Najvyšší súd Slovenskej republiky opačný názor ako v sťažovateľkou citovanom rozsudku, teda že pohľadávka žalovaného na úrok z omeškania vzniká ku dňu právoplatnosti o jeho vyrubení, pričom úrok z omeškania sa považuje za samostatnú daň, ktorá sa v prípade neuspokojenia považuje za samostatnú daňovú pohľadávku podľa § 158 ods. 1 Daňového poriadku. Ďalej, pretože v období pred ani počas trvania reštrukturalizácie nešlo o vzniknutú pohľadávku, nemohlo ani právo na jej vymáhanie zaniknúť podľa § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku.

18. Napokon žalovaný poukázal na odlišnosti skutkového stavu medzi sťažovateľom citovaným rozhodnutím Najvyššieho súdu a súdenou vecou.

C)

19. Dňa 26.03.2021 doručila sťažovateľka zastúpená advokátom kasačnému súdu podanie, ktorým poukázala na rozsudok veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021, z ktorého citovala pasáže o vzniku pohľadávky na úroku z omeškania na základe zákona aj bez vyrubenia správcom dane, a o možnosti prihlásenia takejto pohľadávky do reštrukturalizačného konania.

20. Tieto závery dala do súvisu s argumentáciou správneho súdu, ktorý mal za to, že pohľadávka na úrok z omeškania v čase oddĺženia sťažovateľky neexistovala, preto podľa neho v konkurznom konaní ani nemohla byť uplatnená a nemohla byť posúdená ako pohľadávka vylúčená z uspokojenia podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR.

21. Sťažovateľka uviedla, že rozsudok veľkého senátu sa síce týka reštrukturalizačného konania, ale efekt možnosti prihlásenia pohľadávky na úrokoch z omeškania správcom dane je plne aplikovateľný aj pre konkurzné konanie.

22. Poukázala aj na §166a ods. 1 písm. a) ZKR, a dovoľavala sa toho, že aj keby úrok z omeškania nebol pohľadávkou vylúčenou z uspokojenia, správca dane bol povinný si svoj nárok na úrok z omeškania riadne vyčísliť k rozhodujúcemu dňu a riadne uplatniť prihláškou v konkurznom konaní. Vyrubenie úroku z omeškania po začatí konkurzného konania tak podľa nej odporuje aj citovanému názoru veľkého senátu.

23. Sťažovateľka uzavrela, že ústredný argument správneho súdu, o ktorý oprel napadnutý rozsudok, bol rozhodnutím veľkého senátu vyvrátený. Sťažovateľka zotrvala na pôvodnom petite kasačnej sťažnosti.

IV.

Právne názory kasačného súdu

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozsudok verejne vyhlásil po predchádzajúcom predpísanom oznámení termínu tohto vyhlásenia.

25. Najprv sa kasačný súd zameril na sťažnostný bod tvrdiaci porušenie sťažovateľkinho práva na spravodlivý proces. Toto porušenie sťažovateľka videla v tom, že výklad ustanovení ZKR a Daňového poriadku zo strany správneho súdu nebol racionálny, rozsudok nedal odpoveď na všetky nastolené otázky, je nekonzistentný, pričom nastolený výklad popiera účel, podstatu a zmysel zákona. Pri posudzovaní dôvodnosti tohto sťažnostného bodu kasačný súd neskúmal správnosť právnych záverov správneho súdu, ale v konkrétnostiach súdnej veci hľadel na to, či boli tieto závery dostatočne zrozumiteľne odôvodnené a či neboli zjavne svojvoľné.

26. Kasačný súd nemal najmenší problém z napadnutého rozhodnutia vyčítať, na akých úvahách bolo rozhodnutie správneho súdu postavené - správny súd mal za to, že pohľadávka správcu dane vznikla až po skončení konkurzného konania (právoplatnosťou rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania), a preto nemohla byť v konkurznom konaní ani uplatnená a ani vylúčená z uspokojenia podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR. Tento svoj záver správny súd podoprel aj citáciou z rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/77/2015. Správny súd následne uzavrel, že sťažovateľkou žiadaná aplikácia § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku je z uvedených dôvodov nemožná, a tiež že nevidel právne významné okolnosti, ktoré by prípadne mohli mať za následok zánik práva vymáhať daňový nedoplatok. Táto úvaha správneho súdu je zrozumiteľná, a hoci stojí z nižšie opísaných dôvodov na nesprávnych právnych východiskách, nemožno konštatovať, že by správny súd nedostatočným odôvodnením svojich záverov porušil právo sťažovateľky na spravodlivý proces. Tým sa však otázka zákonnosti rozsudku presunula na iné „ohrisko“, teda bolo potrebné ďalej skúmať správnosť právneho posúdenia veci správnym súdom, v medziach sťažovateľkinej kasačnej sťažnosti (§ 440 ods. 1 písm. g/, ods. 2, § 453 S.s.p.).

27. Sťažovateľka brojila proti právnym záverom správneho súdu o troch otázkach - 1. že sa ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d) ZKR týka len pohľadávok existujúcich v čase vyhlásenia konkurzu oddĺžením; 2. že pohľadávka správcu dane vznikla až jej vyrubením po skončení konkurzného konania (a v dôsledku toho nemohla byť prihlásená a preto nie je podľa § 166b nevymáhateľná); 3. že na vec nemožno aplikovať ustanovenie § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku (v dôsledku predchádzajúcich záverov).

28. Kasačný súd súhlasí s argumentáciou sťažovateľky, že nevymáhateľnosť verejnoprávnych peňažných sankcií (kam patrí aj úrok z omeškania) podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR sa týka všetkých sankcií (teda aj v budúcnosti uložených), pretože rozhodujúce je len to, kedy došlo k porušeniu právnej povinnosti zakladajúcejmu právo(moc) uplatniť či uložiť pokutu alebo inú sankciu. Ak k porušeniu, teda deliktu v širokom zmysle slova, došlo pred rozhodujúcim dňom, takáto pokuta alebo sankcia je nevymáhateľná. Tým sa zabezpečuje jeden z cieľov oddĺženia, teda robí sa za minulosťou dlžníka „hrubá čiara“ a umožňuje sa mu začať odznova bez toho, aby bolo možné od neho vymáhať „staré dlhy“ pochádzajúce z obdobia pred oddĺžením. Limity tohto postupu sú ustanovené v § 166c (nedotknuté pohľadávky), § 166f (zrušenie oddĺženia pre nepoctivý zámer) a § 166h ZKR (odporovateľné právne úkony). Keďže úrok z omeškania sa nedá subsumovať pod žiadnu výnimku podľa § 166c ZKR, je nutné dospieť k záveru, že aj úrok z omeškania za nezaplatenie splatnej dane v čase jej splatnosti pred rozhodujúcim dňom je nevymáhateľný.

29. Takisto sa správny súd mylí, ak považuje úrok z omeškania za pohľadávku, ktorá vzniká až jej vyrubením. V tejto otázke nebola sťažovateľkina argumentácia v správnej žalobe ani kasačnej sťažnosti výstižná, dokonca by sa dalo sporiť o to, či v správnej žalobe vôbec popierala konštitutívne účinky vyrubenia úroku z omeškania, čo determinuje určenie času vzniku pohľadávky na účely konkurzného

konania. Jej argumentácia v kasačnej sťažnosti spočívala najmä v tvrdení, že otázka času vzniku pohľadávky je pri aplikácii § 166b ods. 1 písm. d) ZKR irelevantná. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené poznamenáva, že táto otázka je naozaj v danej súvislosti nepodstatná.

30. Kasačný súd ďalej uvádza, že podanie sťažovateľky o potrebe prihladenia na závery veľkého senátu v rozsudku sp. zn. 1Vs/3/2020 z 27.01.2021 (ECLI:SK:NSSR:2021:2018200037.1) bolo urobené po lehote na podanie kasačnej sťažnosti, preto naň procesne nemohol prihladiť (§ 445 ods. 2 S.s.p.). Tvrdenie sťažovateľky, že pohľadávka na úroku z omeškania mohla a mala byť prihlásená v konkurznom konaní, sa však dá vyčítať z jej citácie príslušnej pasáže rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/11/2016 z 21.08.2018 (ECLI:SK:NSSR:2018:8015201135.1), ktorý sa týkal úrokov z omeškania vyrubených po reštrukturalizácii (rovnako ako spomenuté rozhodnutie veľkého senátu).

31. Kasačný súd si je vedomý svojej judikatúry, a preto závery veľkého senátu v označenej veci o možnosti a nutnosti prihlásenia úroku z omeškania v konaniach podľa ZKR zohľadňuje pri odpovedi na námietku sťažovateľky. Treba povedať, že predmetné rozhodnutie veľkého senátu vyriešilo dovtedy existujúcu dvojkolajnosť rozhodovania kasačného súdu v týchto otázkach tak, že rozhodnutie o vyrubení úroku z omeškania autoritatívne deklaruje existenciu daňovej pohľadávky na úroku z omeškania a určuje jej splatnosť, pričom slúži predovšetkým na ďalší postup správcu dane pre prípad jej vymáhania. 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.

32. V podrobnostiach kasačný súd odkazuje na odôvodnenie rozhodnutia veľkého senátu, pričom zdôrazňuje, že hoci veľký senát posudzoval tieto otázky v kontexte reštrukturalizácie, sú jeho do značnej miery závery aplikovateľné i pre konkurzné konanie, resp. oddĺženie.

33. Vzhľadom na uvedené zjednotenie rozhodovacej praxe veľkým senátom kasačného súdu možno konštatovať, že správny súd posúdil vec z naznačených hľadísk nesprávne, keď uzavrel, že pohľadávka na úrokoch z omeškania vznikla v prípade sťažovateľky až jej vyrubením a preto ju nebolo možné prihlásiť. Naopak, zo spomenutých záverov veľkého senátu vyplýva, že úrok z omeškania vzniká v dôsledku omeškania veriteľa a ide o pohľadávku, ktorú bolo možné včas prihlásiť prihláškou. Ako už bolo naznačené, inou otázkou potom je, či takto prihlásená pohľadávka vôbec môže byť zaradená do uspokojenia. Na tento problém dal kasačný súd odpoveď vyššie, keď s ohľadom na sankčný charakter úroku z omeškania konštatoval nutnosť aplikácie ustanovenia § 166b ods. 1 písm. d) ZKR a z neho plynúcu nevymáhateľnosť tohto typu pohľadávky.

34. Napokon ostalo vyriešiť, či správny súd posúdil správne otázku možnosti aplikácie § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku na situáciu sťažovateľky. Správny súd svoj záver v tomto smere odôvodnil tým, že nezistil žiadne skutočnosti, ktoré by mohli mať za následok zánik práva vymáhať daňový nedoplatok a že predmetné ustanovenie na prípad sťažovateľky nedopadá. K tomuto považuje kasačný súd za potrebné dodať niekoľko poznámok.

35. Kasačný súd chápe slovné spojenie „zánik práva vymáhať daňový nedoplatok“ použité zákonodarcom v § 84 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku ako samostatný právny pojem, ktorý sa priamo viaže k ustanoveniu § 85 Daňového poriadku (tento pojem sa dostal i do rubriky k tomuto ustanoveniu), ktoré upravuje premlčacie a prekluzívne lehoty na vymáhanie daňových nedoplatkov. Znenie § 85 ods. 4 Daňového poriadku výslovne ustanovuje, že právo na vymáhanie daňového nedoplatku zaniká po 20 rokoch po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol.

36. Kasačný súd je tej mienky, že s uplynutím uvedenej prekluzívnej doby, ktorou je ohraničené oprávnenie správcu dane daňový nedoplatok vymáhať, zákonodarca prirodzene spája zánik tohto daňového nedoplatku. Naproti tomu nevymáhateľnosť pohľadávky voči dlžníkovi v prípade jeho oddĺženia v zmysle § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR znamená len vylúčenie tam uvedenej pohľadávky z uspokojenia voči oddĺženému dlžníkovi, nie jej zánik. Kasačnému súd sa s ohľadom na uvedené javí, že pokiaľ § 84 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku upravuje zánik práva vymáhať daňový nedoplatok ako právny dôvod zániku daňového nedoplatku samotného, vzťahuje sa táto úprava len na následky uplynutia prekluzívnej lehoty podľa § 85 ods. 4 tohto zákona.

37. Kasačný súd v tejto súvislosti upozorňuje na to, že na rozdiel od pohľadávok neprihlásených v reštrukturalizácii, ktorých neskoršie vyrubenie právna úprava platná a účinná v čase rozhodnutia žalovaného zakazuje (§ 84 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku), „osud“ pohľadávok neprihlásených v konkurznom konaní zákon nerieši. Z toho možno usúdiť, že tieto pohľadávky ich neprihlásením v konkurze nezanikajú. Ustanovenie § 84 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku totiž len určuje, že daňové nedoplatky zanikajú v rozsahu neuspokojených prihlásených pohľadávok a neuspokojených pohľadávok proti podstate, ktoré zostali po zrušení konkurzu a ktoré neboli uspokojené ani počas skúšobného obdobia.

38. Jasnejšiu úpravu prináša § 84 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku v jeho znení účinnom od 1.1.2020, podľa ktorého neprihlásené pohľadávky (napr. aj dodatočne vyrubené úroky z omeškania) by mali zaniknúť po uplynutí 6 rokov od oddĺženia, čo je tiež lehota, v ktorej možno podať návrh na zrušenie oddĺženia pre nepoctivý zámer (§ 166f, § 166g ZKR).

39. Na základe uvedeného možno uzavrieť, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania ako peňažná sankcia za porušenie povinnosti uhradiť splatnú daň je podľa § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR vylúčená z uspokojenia voči dlžníkovi v prípade jeho oddĺženia. Zostáva preto vysporiadať sa len s otázkou, či je v súlade so zákonom vyrubiť úroky z omeškania v lehote podľa § 156 ods. 8 Daňového poriadku, ak by ich bolo možné od dlžníka vymáhať prakticky iba v prípade zrušenia oddĺženia pre nepoctivý zámer, či z iných zákonných dôvodov umožňujúcich zrušenie právoplatného rozhodnutia o oddĺžení. V tejto súvislosti je na zamyslenie, či zákonodarca zvolil najrozumnější možné riešenie hroziaceho zániku možnosti vyrubenia úroku z omeškania (§ 156 ods. 8 Daňového poriadku) pred uplynutím tejto lehoty na podanie návrhu smerujúceho k zrušeniu oddĺženia. Ako hospodárnejšie by sa mohlo javiť špecifické predĺženie päťročnej prekluzívnej lehoty na vyrubenie úroku z omeškania pre prípad oddĺženia, spolu so zákazom (odložením) jeho vyrubenia v čase medzi oddĺžením a jeho prípadným zrušením. Podľa recentnej právnej úpravy tak možno očakávať viac-menej zbytočné vyrubovacie konania a následné súdne prieskumy rozhodnutí o vyrubení úrokov, ktoré sa len zriedka budú môcť vymáhať, a budú zneisťovať daňové subjekty, ktoré prešli oddĺžením.

40. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že v rozhodujúcich otázkach krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne (najmä body 31-33 tohto rozsudku). Preto kasačný súd postupoval podľa § 462 ods. 1 S. s. p. a rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude jeho úlohou v intenciách právneho názoru kasačného súdu vysporiadať sa s otázkami, ktoré zostali sporné a znovu rozhodnúť o správnej žalobe.

41. Nárok na náhradu trov kasačného konania bude predmetom rozhodovania krajského súdu (§ 467 ods. 3 S.s.p.).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutí n i e j e přípustný opravný prostředek (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).