

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 1S/62/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200611
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 09. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marian Hoffmann, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8021200611.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD., v právnej veci žalobcu: LEGATOs Recovery k.s., so sídlom Mierová č. 650/56, Bratislava - mestská časť Ružinov 821 05, IČO: 47 256 184, správcu konkurznej podstaty úpadcu ST OMEGA s.r.o. v konkurze, so sídlom Nám. gen. Štefánika č. 3, 064 01 Stará Ľubovňa, IČO: 31 702 791, právne zastúpený: SVITOK a spol., s.r.o. Tomášikova č. 23/C, 821 01 Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa, Prešovská č. 1, 064 01 Stará Ľubovňa o preskúmanie zákonnosti oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu zo dňa 2. októbra 2017 č. XXXXXXXXX/XXXX, na základe všeobecnej správnej žaloby takto

rozhodol:

I. Z r u š u j e oznámenie žalovaného o použití nadmerného odpočtu pod č.j. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 2. októbra 2017 a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. P r i z n á v a žalobcovi nárok na náhradu trov konania.

III. P r i z n á v a žalobcovi voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Z administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že dňa 15. júla 2015 pod č. XXXXXXXX/XXXX bol správcom dane - žalovaným vydaný dodatočný platobný výmer s rozsiahlym odôvodnením, ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 14. marca 2016, o nepriznaní nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty žalobcovi - ST OMEGA s.r.o. za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume XXX.XXX,XX Eur a o určení vlastnej daňovej povinnosti v sume XXX.XXX,XX Eur s rozdielom dane na úhradu v sume XXX.XXX,XX Eur za zdaňovacie obdobie máj 2011, pričom vlastnú daňovú povinnosť bol žalobca zaviazaný zaplatiť do 15 dní odo dňa právoplatnosti dodatočného platobného výmeru na účet správcu dane - žalovaného.

2. Rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky pod č.XXXXXX/XXXX zo dňa 4. marca 2016, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 14. marca 2016 a vykonateľnosť dňa 30. marca 2016, bolo citované rozhodnutie žalovaného v odvolacom konaní druhostupňovým správnym orgánom potvrdené, vrátane rozsiahleho odôvodnenia.

II.

Zhrnutie napadnutého opatrenia žalovaného

3. Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa vydal dňa 2. októbra 2017 pod č. XXXXXXXXXX/XXXX Oznámenie o použití nadmerného odpočtu, v ktorom žalobcovi, resp. jeho predchádzajúcemu správcovi konkurznej podstaty oznámil, že v zmysle ustanovenia § 79 ods. 1 a ods. 7 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) nadmerný odpočet vo výške X.XXX,XX Eur, ktorý vznikol na dani z pridanej hodnoty dňa 23. septembra 2017 vo výške X.XXX,XX Eur za zdaňovacie obdobie júl 2017, sa použije na úhradu daňového nedoplatku na dani z pridanej hodnoty vo výške X.XXX,XX EUR za zdaňovacie obdobie máj 2011, splatného 29. marca 2016, t.j. nedoplatku splatného po vyhlásení konkurzu. Uvedené napadnuté Oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 6. októbra 2017.

III.

Argumenty žalobcu v podanej žalobe

4. Vo včas podanej žalobe zo dňa 6. decembra 2017 žalobca namietal nezákonnosť Oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu započítaním na úhradu daňového nedoplatku na dani z pridanej hodnoty vo výške X.XXX,XX Eur. Napadnuté oznámenie žalovaného považoval žalobca v celom rozsahu za nezákonné a tvrdil, že bol týmto rozhodnutím ukrátený na svojich právach, keďže došlo k zmene výšky daňového nedoplatku vyplývajúceho z predpisov hmotného práva, na základe čoho žiada, aby Krajský súd v Prešove preskúmal zákonnosť uvedeného opatrenia správcu dane. V prevažnej časti žalobných dôvodov potom žalobca citoval argumenty uplatnené v inom prebiehajúcim súdnom konaní, vedenom Krajským súdom v Prešove pod sp. zn. 5S/19/2016, v ktorom sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, ktoré potvrdilo uvedený dodatočný platobný výmer žalovaného č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 15. júla 2015.

5. K v tejto súvislosti uvedeným žalobným námietkam, ktoré boli totožne podané v žalobe pod sp. zn. 5S/19/2016, správny súd bližšie neprihliada, keďže súvisia s inou vecou, v ktorej správny súd rozhodol rozsudkom zo dňa 14. februára 2018 o zamietnutí žaloby v spojení s rozhodnutím Najvyššieho súdu SR, ktorý rozsudkom zo dňa 2. júla 2020 sp.zn. 4Sžfk/41/2018 zamietol kasačnú sťažnosť a kasačnému sťažovateľovi - žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

6. Pokiaľ ide o žalobné námietky súvisiace s podanou predmetnou žalobou žalobca uviedol, že použitie nadmerného odpočtu na úhradu daňového nedoplatku je nezákonné. Poukázal na skutočnosť, že s účinnosťou od 15. januára 2016 bol na majetok úpadcu: ST OMEGA s.r.o. v reštrukturalizácii, Nám. gen. Štefánika č.3, 064 01 Stará Ľubovňa, IČO: 31702 791 vyhlásený konkurz. Z uvedeného dôvodu postup uplatňovania práv a pohľadávok v konkurze podlieha prednostne špeciálnej úprave zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii.

7. Oznámením o použití nadmerného odpočtu č. XXXXXXXXXX/XXXX si žalovaný započítal svoju domnelú pohľadávku, podkladom ktorej je dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 15. júla 2015 na pohľadávku úpadcu, ktorá mu vznikla dňa 23. septembra 2017, t.j. žalobca si započítal svoju pohľadávku vzniknutú dňa 15. júla 2015 (deň vydania dodatočného platobného výmeru), a teda pred vyhlásením konkurzu na pohľadávku úpadcu so vznikom po vyhlásení konkurzu. Takéto započítanie pohľadávok je v rozpore so zákonom, resp. nie je možné. Kritériom pre zistenie započítateľnosti pohľadávok je moment ich vzniku, nie splatnosti.

8. Citujúc ustanovenia § 54 zákona č. 7/2005 Z.z. a § 158 ods. 5 zákona č.563/2009 Z.z. žalobca žiadal, aby správny súd žalobou napádané Oznámenie o použití nadmerného odpočtu zo dňa 2. októbra 2017 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

IV.

Vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe

9. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 15. marca 2018 poukázal na rozhodnutie Okresného súdu Prešov, ktorý uznesením sp. zn.: 2R/1/2015 zo dňa 8. januára 2016, zverejneným v Obchodnom vestníku č. 8/2016 zo dňa 14. januára 2016, rozhodol o zastavení reštrukturalizačného konania voči dlžníkovi ST OMEGA, s.r.o., so sídlom Námestie gen. Štefánika 3, 064 01 Stará Ľubovňa, IČO: 31 702 791 (úpadca), o začatí konkurzného konania voči úpadcovi a o vyhlásení konkurzu voči úpadcovi. Súčasne konajúci súd ustanovil žalobcu (v tom čase pod obchodným názvom PERSPECTA Recovery k.s.) do funkcie konkurzného správcu a vyzval veriteľov úpadcu, aby prihlásili svoje pohľadávky v základnej prihlasovacej lehote 45 dní od vyhlásenia konkurzu u správcu a na súde.

10. Citujúc ustanovenia § 47 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (Zákon o konkurze) a § 2 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, konštatoval žalovaný, že daňové konanie predstavuje jednu z činností vykonávanú v rámci správy daní, ktorou sa v zmysle § 2 písm. a/ Daňového poriadku rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov. V prípade vyhlásenia konkurzu na majetok daňového subjektu je správca dane povinný v rámci správy daní aplikovať Daňový poriadok, jeho osobitné (špeciálne) ustanovenia pre konkurz a reštrukturalizáciu upravené v šiestej časti zákona ako aj ustanovenia osobitného predpisu, ktorým je zákon o konkurze.

11. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. XXXXXX/XXXX zo dňa 4. marca 2016 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v nadväznosti na § 165b ods. 1 Daňového poriadku potvrdilo dodatočný platobný výmer žalovaného č. XXXXXXX/XXXX zo dňa 15. júla 2015, ktorým podľa §44 ods. 6 písm. b/bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmene v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 Daňového poriadku úpadcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty nepriznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume XXX.XXX,XX Eur a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume XXX.XXX,XX Eur.

12. S poukazom na § 158 ods. 1 a 3 Daňového poriadku a § 54 ods. 1 zákona o konkurze žalovaný ďalej uviedol, že nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty vo výške X.XXX,XX Eur za zdaňovacie obdobie júl 2017 sa považuje za pohľadávku, ktorá vznikla úpadcovi po vyhlásení konkurzu, keďže konkurz bol vyhlásený súdom dňa 15. januára 2016. Táto pohľadávka úpadcu, ktorá vznikla po vyhlásení konkurzu, je spôsobilá na započítanie s pohľadávkou voči úpadcovi, ktorá vznikla po vyhlásení konkurzu. Takouto pohľadávkou je daňový nedoplatok, ktorý eviduje správca dane z dôvodu nezaplatenia vlastnej daňovej povinnosti za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume XXX.XXX,XX Eur, vyplývajúcej z dodatočného platobného výmeru žalovaného č. XXXXXXX/XXXX zo dňa 15. júla 2015 v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. XXXXXX/XXXX zo dňa 4. marca 2016. Tento daňový nedoplatok vznikol dňa 30. marca 2016, teda v deň vykonateľnosti rozhodnutia prvostupňového a druhostupňového orgánu. Vzhľadom na princíp prezumpcie správnosti individuálnych právnych aktov (aktov aplikácie práva), v konkrétnom prípade vyššie označeného rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, podaná žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a prebiehajúce súdne konanie v bezprostredne súvisiacej veci (vedenej Krajským súdom v Prešove pod sp. zn. 5S/19/2016), ktoré nebolo ešte právoplatne skončené, nepredstavuje pre správcu dane prekážku na vykonanie započítania daňového nedoplatku a záväzku (v zmysle § 158 ods. 2 Daňového poriadku sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie za záväzok považuje suma dane, na ktorej vrátenie má daňový subjekt nárok podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov).

13. Individuálny právny akt (akt aplikácie práva) je výsledkom aplikačnej činnosti kompetentného štátneho orgánu (resp. orgánu verejnej moci), ktorým sa zakladajú, menia alebo rušia, prípadne autoritatívne zisťujú (potvrdzujú) oprávnenia a právne povinnosti konkrétne určených subjektov. Individuálny právny akt zaväzuje svojho adresáta až do momentu jeho výslovného zrušenia alebo zmeny kompetentným orgánom. Do tohto časového momentu sa každý individuálne určený adresát ním musí bezvýhradne riadiť. Rozhodnutie kompetentného orgánu, ktorým dochádza k zrušeniu alebo zmene individuálneho právneho aktu, má konštitutívne účinky smerujúce do budúcnosti („ex nunc“).

14. Podľa § 79 ods. 7 Daňového poriadku, na nadmerný odpočet, daň z pridanej hodnoty uplatnenú podľa osobitného predpisu a spotrebnú daň, pri ktorej bolo uplatnené jej vrátenie, sa primerane vzťahujú

odseky 1 až 6 upravujúce použitie daňového preplatku. Jednou zo zákonných možností použitia daňového preplatku je aj jeho kompenzácia s daňovým nedoplatkom, ktorú je možné vykonať aj počas konkurzu vyhláseného na majetok daňového subjektu za predpokladu splnenia podmienok uvedených v § 54 zákona o konkurze.

15. Podľa § 79 ods. 1 Daňového poriadku o použití daňového preplatku, správca dane písomne upovedomí daňový subjekt. Toto upovedomenie vykonal žalovaný oznámením o použití nadmerného odpočtu č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 2. októbra 2017, ktoré v súlade s § 159 Daňového poriadku doručil žalobcovi. V zmysle § 79 ods. 11 Daňového poriadku sa použitie daňového preplatku, nadmerného odpočtu, dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane podľa odsekov 1 a 8 až 10 považuje za ich vrátenie.

16. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhol žalovaný správny súd, aby žalobu o preskúmanie zákonnosti Oznámenia o použití nadmerného odpočtu zamietol ako nedôvodnú.

V.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

17. Správny súd postupoval pri preskúmaní napadnutých rozhodnutí v intenciách stanovení Správneho súdneho poriadku č. 162/2015 Z .z.

18. Vo veci predmetnej správnej žaloby správny súd rozhodol rozsudkom č.k. 6S/52/2017-62 dňa 13. septembra 2018, ktorý bol na základe žalovaným podanej kasačnej sťažnosti zo dňa 22. október 2018 zrušený rozsudkom Najvyššieho správneho súdu SR č.k. 2Sžfk/5/2019-95 dňa 20. októbra 2021, ktorý nadobudol právoplatnosť dňom 29. septembrom 2021 a ktorým bola predmetná správna vec zároveň vrátená krajskému súdu na ďalšie konanie podľa § 462 ods.1 S.s.p.

19. Kasačný súd zrušil napadnuté rozhodnutie krajského súdu a vrátil mu vec na ďalšie konanie s poukazom na ustanovenie § 134 ods.1 S.s.p. a viazanosť správneho súdu rozsahom a dôvodmi žaloby v spojení s § 182 ods.1 písm. e/ a §183 S.s.p. Najvyšší správny súd SR poukázal v danej veci na to, že v správnom súdnictve platí dispozičná a koncentračná zásada, ak nie je týmto zákonom určené inak, z ktorých plynie, že sám žalobca určuje predmet a rozsah prieskumnej činnosti správneho súdu, pričom rozširovať žalobné body môže len v rámci zákonom stanovenej lehoty na podanie správnej žaloby. Správny súd teda v zásade nie je oprávnený vyhľadávať za žalobcu konkrétne dôvody nezákonnosti rozhodnutia alebo opatrenia správneho orgánu a prekračovať tak rámec žalobných bodov iudex ne eat ultra petita partium. Popieral by tým zásadu rovného postavenia účastníkov konania pred správnym súdom v zmysle § 5 ods.9 S.s.p. V konaní o všeobecnej správnej žalobe proti rozhodnutiu orgánu finančnej správy je žalobca pred súdom povinne právne zastúpený podľa § 49 ods.1,2 S.s.p. a je v plnom rozsahu zodpovedný za spôsob ochrany svojich práv, ktorý si zvolí. Kasačný súd nad rámec poznamenal, že krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď sa s tvrdeniami žalobcu v žalobe nestotožnil a otázku započítateľnosti pohľadávok vyhodnotil správne, keď skonštatoval, že obe pohľadávky žalovaného vznikli po vyhlásení konkurzu a s ohľadom na právoplatnosť a vykonateľnosť rozhodnutia o vyrubení daňovej povinnosti žalobcovi na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2011 a nepovolenie odkladného účinku správnej žaloby proti tomuto rozhodnutiu zo strany správneho súdu, započítaniu pohľadávok nič nebránilo. Kasačný súd konštatoval vo svojom rozhodnutí, že napriek tomu, že správny súd svojimi závermi prakticky pokryl celú argumentáciu žalobcu, pokračoval v hodnotení námietky neprípustnosti započítania mimo rámec žalobných bodov, keď konštatoval, že sťažovateľ si mal svoju pohľadávku uplatniť u správcu konkurznej podstaty podľa § 87 ods.7 zákona o konkurze a keďže tak neurobil, započítanie v zmysle § 54 cit. zákona nie je možné. Správny súd hodnotením spôsobu uplatnenia pohľadávky sťažovateľa u správcu konkurznej podstaty a z toho plynúcich právnych následkov prekročil medze súdneho prieskumu, ktoré vytýčil žalobca v podanej správnej žalobe a preto závery o neprípustnosti započítania pohľadávok, ktoré viedli k zrušeniu napadnutého oznámenia a vráteniu veci sťažovateľovi na ďalšie konanie, výsledkom negatívnej aplikácie ustanovení § 134 ods.1 v spojení s § 142 ods.1 písm. e/ S.s.p. V dôsledku tejto chyby v právnom posúdení krajský súd nadbytočne aplikoval ustanovenia § 44 ods.3,4, § 54 ods.2 a § 87 ods.7 cit. zákona o konkurze a vyrovnaní. Záverom kasačný súd konštatoval, že ak by správny súd vymedzenie žalobných bodov neprekročil a opatrenie

sťažovateľa - žalovaného by preskúmal len v medziach správnej žaloby, nemohol by ho zrušiť, keďže všetky žalobcom uplatnené žalobné body vyhodnotil ako nedôvodné.

20. Krajský súd v Prešove následne ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (S.s.p.) a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 S.s.p. po preskúmaní napadnutého rozhodnutia, resp. opatrenia žalovaného, ako aj postupu, ktorý jeho vydaniu predchádzal v rozsahu žalobných dôvodov v zmysle § 134 ods. 1 S.s.p. a oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného, rozhodol vo veci bez nariadenia pojednávania za splnenia podmienok podľa § 107 ods. 2 S.s.p. v termíne verejného vyhlásenia rozsudku dňa 8. septembra 2022 verejne vo veci vyhlásil rozsudok.

21. V predmetnom správnom konaní správny súd ďalej, majúc na zreteli povinnosť postupovať v intenciách zrušujúceho rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR, vychádzajúc z dôvodov jeho rozhodnutia, v ďalších procesných krokoch zistil v obdobných konaniach tých istých účastníkov odlišnú judikatúru kasačného súdu, ktorý posudzoval opravný prostriedok, podaný zhodne žalovaným a rozhodoval vo veci posúdenia správnosti rozhodnutia krajského súdu o zrušení opatrenia žalobcu - Oznámenia o použití nadmerného odpočtu na úhradu daňového nedoplatku na dani z pridanej hodnoty na podklade totožného dodatočného platobného výmeru, vydaného žalovaným dňa 15. júla 2015, ktorý sa stal právoplatným dňom 14. marcom 2016. Senáty Najvyššieho správneho súdu SR neskoršími rozhodnutiami sp.zn. 4Sžfk/28/2020 zo dňa 31. mája 2022 (vo veci vedenej Krajským súdom v Prešove pod sp.zn. 6S/28/2019), sp.zn. 1Sžfk/10/2021 zo dňa 28. marca 2022 (vo veci vedenej Krajským súdom v Prešove pod sp.zn. 3S/41/2019), sp.zn. 10 Sžfk/66/2020 zo dňa 23. marca 2022 (vo veci vedenej Krajským súdom v Prešove pod sp.zn. 6S/14/2019), sp.zn. 6Sžfk/7/2021 zo dňa 28. februára 2022 (vo veci vedenej Krajským súdom v Prešove pod sp.zn. 3S/42/2019) a tiež skorším rozhodnutím Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžfk/14/2020 zo dňa 1. júna 2021 (vo veci vedenej Krajským súdom v Prešove pod sp.zn. 1S/26/2019) zamietli kasačnú sťažnosť žalovaného proti čomu do rozhodnutia zhodným rozsudkom správneho súdu, ktorý predmetné opatrenie žalovaného zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie, vysporiadavajúc sa obdobne so žalobnou námietkou žalobcu, totožnou čomu do obsahu aj formy, ktorou zhodne poukázal na neprípustnosť započítania pohľadávky s poukazom na § 54 zákona č.7/2005 Z.z. a § 158 ods.5 zákona č. 563/2009 Z.z. bez ďalšieho.

22. Obsahom princípu právneho štátu je vytvorenie právnej istoty s tým, že na určitú právne relevantnú otázku sa pri opakovaní v rovnakých podmienkach dáva rovnaká odpoveď (napr. I. ÚS 87/93, PL. ÚS 16/95 a II. ÚS 80/99, III. ÚS 356/06). Rešpektovanie princípu právnej istoty musí byť prítomné v každom rozhodnutí orgánov verejnej moci, a to tak v oblasti normotvornej, ako aj v oblasti aplikácie práva, keďže práve na ňom sa hlavne a predovšetkým zakladá dôvera občanov, ako aj iných fyzických osôb a právnických osôb k orgánom verejnej moci (IV. ÚS 92/09). Diametrálne odlišná rozhodovacia činnosť všeobecného súdu o tej istej právnej otázke za rovnakej alebo analogickej skutkovej situácie, pokiaľ ju nemožno objektívne a rozumne odôvodniť, je ústavne neudržateľná (IV. ÚS 209/2010, m. m. PL. ÚS 21/00, PL. ÚS 6/04, III. ÚS 328/05).

23. Vzhľadom na ojedinelý postup a právny názor, vyjadrený v kasačnom rozhodnutí v predmetnej veci sp.zn. 2Sžfk/5/2019 zo dňa 20. septembra 2021 a s ohľadom na prevažujúci právny názor, vyslovený vo vyššie uvedenej aktuálnej judikatúre Najvyššieho správneho súdu SR, dovolil si krajský súd vysloviť, že sa za danej, vyššie popísanej skutkovo a právne totožnej situácie necíti byť rozhodnutím nadriadeného súdu viazaný a zotrváva naďalej na uvedenom právnom posúdení veci.

24. Podľa § 2 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

25. Podľa § 177 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

26. Podľa § 180 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku, ak je žalobcom fyzická osoba alebo právnická osoba. Ak

osobitný predpis nepripúšťa riadny opravný prostriedok, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý vydal rozhodnutie alebo opatrenie.

27. Podľa § 182 ods. 1 písm. e/ Správneho súdneho poriadku, v správnej žalobe sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia alebo opatrenia za nezákonné.

28. Podľa § 191 ods. 1 písm. c) Správneho súdneho poriadku, správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci.

29. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku v znení účinnom ku dňu právoplatnosti napadnutého rozhodnutia pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

30. Podľa § 158 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania žalobou napádaného opatrenia (k 2. októbru 2017); daňový nedoplatok sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za pohľadávku.

31. Podľa § 158 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.; suma dane, na ktorej vrátenie má daňový subjekt nárok podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, 1)sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje za záväzok.

32. Podľa § 158 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z.; 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.

33. Podľa § 158 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z.; záväzok, ktorý vznikol v deň vyhlásenia konkurzu alebo v deň začatia reštrukturalizačného konania, alebo po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania, sa považuje za záväzok vzniknutý po vyhlásení konkurzu alebo po začatí reštrukturalizačného konania.

34. Podľa § 158 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.; po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane postupuje podľa osobitného predpisu.

35. Podľa § 54 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení účinnom ku dňu vydania žalobou napádaného opatrenia (k 2.10.2017); (ďalej len „zákon o konkurze“ alebo „zákon č. 7/2005 Z.z.“) proti pohľadávke, ktorá vznikla úpadcovi po vyhlásení konkurzu, nie je možné započítať pohľadávku, ktorá vznikla voči úpadcovi pred vyhlásením konkurzu; to isté platí aj pre podmienené pohľadávky, ktoré sa v konkurze uplatňujú prihláškou.

36. Podľa § 54 ods. 4 zákona o konkurze započítanie iných pohľadávok nie je vylúčené.

37. Podľa § 44 ods. 3 zákona o konkurze ; pohľadávky podliehajúce konkurzu sú ich dlžníci počas konkurzu povinní plniť správcovi.

38. Ak dlžník napriek tomu splní svoj záväzok inej osobe ako správcovi, záväzok dlžníka týmto splnením nezaniká, ibaže sa plnenie dostane správcovi.

39. Podľa § 44 ods. 4 zákona č. 7/2005 Z.z.; ak tento zákon neustanovuje inak, pohľadávku, ktorá sa v konkurze uplatňuje prihláškou, nie je možné počas konkurzu uspokojiť z majetku podliehajúceho konkurzu inak ako rozvrhom výťažku zo speňaženia tohto majetku.

40. Podľa § 28 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z.; pohľadávka, ktorá nie je pohľadávkou proti podstate, sa v konkurze uplatňuje prihláškou.

41. Podľa § 87 ods. 7 zákona č. 7/2005 Z.z.; pohľadávky proti podstate sa uplatňujú u správcu. Na požiadanie správcu oznámi veriteľovi, či uznáva právny dôvod a výšku jeho pohľadávky proti podstate, vrátane poradia.

42. Podľa § 54 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z.z.; pohľadávku neprihlásenú spôsobom ustanoveným týmto zákonom, prihlásenú pohľadávku nadobudnutú prevodom alebo prechodom po vyhlásení konkurzu a pohľadávku nadobudnutú na základe odporovateľného právneho úkonu nie je možné započítať proti žiadnej úpadcovej pohľadávke.

43. Podľa § 1 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.; podľa tohto zákona sa postupuje, ak osobitné predpisy neustanovujú inak.

44. Správny súd prvotne v danej veci konštatoval spôsobilosť napadnutého Oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku byť predmetom súdneho prieskumu v správnom konaní s poukazom okrem iného na uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č.k. 5Sžf/17/2016-64 zo dňa 26. októbra 2016, v ktorom bola riešená obdobná vec a kde najvyšší súd uzavrel: „Pri posudzovaní toho, či oznámenie žalovaného o použití časti nadmerného odpočtu na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku podlieha súdnemu prieskumu je nevyhnutné skúmať to, či svojimi účinkami smeruje ku konkrétnemu adresátovi práva, a zakladá mu priamo alebo aj sprostredkovane práva alebo povinnosti.“

45. Oznámenie žalovaného je aj napriek svojej neformálnej povahe rozhodnutím s účinkami v majetkovej sfére žalobcu a ak nedôjde k vráteniu nadmerného odpočtu, daňový subjekt musí mať možnosť domáhať sa preskúmania takéhoto rozhodnutia na súde v súlade s čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 6 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

46. Rovnako nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III. ÚS 91/2016-74 zo dňa 17. mája 2016 okrem iného skonštatoval, že „rozhodnutia a postupy orgánov štátnej správy a územnej samosprávy podliehajú správne preskúmaniu zásadne bez ďalších vymedzení. Tieto správne orgány sú základom verejnej správy, a preto na to, aby ich rozhodnutia a postupy boli preskúmateľné v správnom súdnom procese, zákon nevyžaduje splnenie ďalších kritérií. Nie je pritom rozhodujúce, ako sú tieto normatívne akty terminologicky označené, pretože okrem rozhodnutí môže ísť aj o opatrenia, dokonca aj o záväzné pokyny či záväzné stanoviská. V zmysle odporúčania Rady Európy Rec (89)8, ktoré upravuje dočasnú súdnu ochranu poskytovanú v správnych záležitostiach, termín správny akt znamená v súlade s rezolúciou (77)31 o ochrane jednotlivca vo vzťahu k správny aktom správnych orgánov každé jednotlivé opatrenie alebo rozhodnutie prijaté pri výkone správy verejným orgánom, ktoré priamo zasahuje do práv, slobôd alebo záujmov osôb.

47. V § 3 ods. 1 písm. c/ S.s.p. je uvedené, že na účely tohto zákona sa rozumie opatrením orgánu verejnej správy správny akt vydaný orgánom verejnej správy v administratívnom konaní, ktorým sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté.

48. V preskúmvanej veci z oznámenia žalovaného, vydaného v súlade s § 79 ods. 1 a 7 Daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že nadmerný odpočet, ktorý vznikol žalobcovi sa použije na úhradu jeho daňového nedoplatku, t.j. nedôjde k vráteniu tejto sumy nadmerného odpočtu žalobcovi podľa § 79 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Oznámenie žalovaného o použití nadmerného odpočtu na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku je tak spôsobilým predmetom súdneho prieskumu. Iný postup by bol v rozpore so zásadou denegatio justitiae - odopretie spravodlivého súdu, ktorú zohľadňuje aj Ústava Slovenskej republiky v čl. 46 a znamenalo by to porušenie základného práva na súdnu ochranu uvedenú v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky, čo je zrejme aj z rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky z 17.05.2016 sp. zn. III. ÚS 91/2016. „Pokiaľ súd v správnom súdnom procese odmietne vecne prejednať žalobu podľa § 247 a nasl. O.s.p. smerujúcu proti neformálnemu oznámeniu správneho orgánu, ktorý nemal zo zákona vyplývajúcu povinnosť vydať rozhodnutie, dopúšťa sa odopretia spravodlivosti vo vzťahu k takému žalobcovi.“ (tiež rozsudok NS SR pod sp. zn. 1Sžf 20/2016 zo dňa 15.12.2017.).

49. Podstatným znakom pre určenie možnosti súdneho prieskumu nie je hmotná alebo procesná povaha rozhodnutia, ale jeho konkrétny prejav v právnej sfére daňového subjektu. Pri kompenzácii vykonanej správcom dane sú nepochybne dotknuté práva daňového subjektu, keďže dochádza k zmene výšky daňového nedoplatku vyplývajúceho z predpisov hmotného práva.

50. Prevažná časť žalobných námietok sa týkala zákonnosti rozhodnutia - dodatočného platobného výmeru zo dňa 15. júla 2015 č. XXXXXXXX/XXXX, ktorý nadobudol právoplatnosť a vykonateľnosť v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 4. marca 2016 č. XXXXXXXX/XXXX, vrátane a s týmto rozhodnutím súvisiaceho daňového konania a daňovej kontroly. Týmito námietkami sa správny súd v danej veci nezaoberal, keďže tieto boli predmetom súdneho prieskumu v konaní, vedenom Krajským súdom v Prešove pod sp.zn. 5S/19/2016, v ktorom správny súd rozhodol rozsudkom zo dňa 14. februára 2018 o zamietnutí žaloby v spojení s rozhodnutím Najvyššieho súdu SR, ktorý rozsudkom zo dňa 2. júla 2020 sp.zn. 4Sžfk/41/2018 zamietol kasačnú sťažnosť a kasačnému sťažovateľovi - žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal. V predmetnom konaní nemožno preskúmať iné právoplatné a vykonateľné rozhodnutie.

51. Vo vzťahu k žalobnej námietke, že nadmerný odpočet X.XXX,XX Eur bol započítaný k dani, pohľadávke žalovaného, ktorá vznikla rozhodnutím, ktoré je „toho času“ predmetom súdneho prieskumu (v čase podania žaloby), správny súd zdôrazňuje, že táto skutočnosť vo všeobecnosti nebráni započítaniu, keďže k nemu došlo na podklade právoplatného a vykonateľného rozhodnutia správcu dane, súčasne za stavu, že jeho vykonateľnosť súdom odložená ani v čase podania predmetnej žaloby nebola.

52. Pokiaľ ide o moment vzniku pohľadávok v predmetnej veci, správny súd konštatuje, že pohľadávka daňového úradu nesporne vznikla po vyhlásení konkurzu, keďže rozhodnutie - dodatočný platobný výmer zo dňa 15. júla 2015 č. XXXXXXXX/XXXX nadobudol právoplatnosť a vykonateľnosť v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 4. marca 2016 č. XXXXXXXX/XXXX a dňa 30. marca 2016 vznikla pohľadávka správcu dane, t.j. po vyhlásení konkurzu, ku ktorému došlo v januári 2016. Rovnako tak nadmerný odpočet v sume X.XXX,XX Eur za zdaňovacie obdobie júl 2017, t.j. pohľadávka žalobcu voči správcovi dane, vznikla po dátume vyhlásenia konkurzu.

53. V tomto smere je potrebné poukázať na ustanovenie § 2 písm. f) Daňového poriadku, v zmysle ktorého je daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane. V predmetnej veci dodatočný platobný výmer nadobudol vykonateľnosť až dňa 30. marca 2016, až tento moment je možné označiť ako moment vzniku pohľadávky žalovaného.

54. Tieto skutkové tvrdenia na podklade predloženého administratívneho spisu správny súd posúdil rozdielne od žalobcu.

55. Samotnú podstatu žalobnej námietky, kde žalobca namietal neprípustnosť započítania nadmerného odpočtu, tiež namietal, že postup žalovaného je nezákonný, v rozpore s ustanovením § 54 zákona o konkurze, správny súd však posúdil ako dôvodnú.

56. Žalovaný odôvodňoval správnosť svojho postupu poukazom na ustanovenie § 158 Daňového poriadku v spojení s ustanovením § 54 ods. 1 zákona o konkurze.

57. Daňový poriadok upravuje predmet a rozsah pôsobnosti zákona, pričom sa uplatňuje subsidiárny vzťah Daňového poriadku k hmotnoprávnym predpisom. Ustanovenia § 158 a § 159 v zásade upravujú postup daňových orgánov po vyhlásení konkurzu a reštrukturalizačného konania, avšak aj pre daňové orgány platia účinky vyhlásenia konkurzu a osobitná právna úprava obsiahnutá v zákone o konkurze. Aj pre daňové orgány platí právna úprava ohľadom povinnosti plniť pohľadávky podliehajúce konkurzu správcovi, ako aj upravený postup ohľadom uspokojovania svojich pohľadávok proti úpadcovi, a to výlučne spôsobom, ktorý je dovolený zákonom o konkurze.

58. Je zrejmé, že pohľadávka z nadmerného odpočtu DPH je pohľadávkou úpadcu podliehajúcou konkurzu. V zmysle ustanovenia § 44 ods. 3 zákona o konkurze pohľadávky podliehajúce konkurzu sú ich dlžníci počas konkurzu povinní plniť správcovi. Ak dlžník napriek tomu splní svoj záväzok inej osobe ako správcovi, záväzok dlžníka týmto splnením nezaniká.

59. Súd uvádza, že žiadnu pohľadávku podliehajúcu konkurzu, nemôže daňový úrad „použiť“ na úhradu záväzkov úpadcu v rozpore s pravidlami uvedenými v § 54 ods. 1 až 3 zákona o konkurze. Z ustanovenia § 54 ods. 2 zákona o konkurze vyplýva, že pohľadávku neprihlásenú spôsobom ustanoveným týmto zákonom, nie je možné započítať proti žiadnej úpadcovej pohľadávke. Súd zastáva názor, že je potrebné, aby bola prihlásená daňovým úradom každá pohľadávka v konkurze predpísaným spôsobom, a to buď postupom podľa § 28 ods. 1 a nasl. zákona o konkurze alebo postupom podľa § 87 ods. 7 zákona o konkurze a až po ich prihlásení by si mohol tieto pohľadávky daňový úrad ako veriteľ započítať proti záväzkom, ktoré má voči úpadcovi. Povinnosť prihlásiť každú pohľadávku, teda aj tú, ktorú by si chcel neskôr daňový úrad započítať, má opodstatnenie z dôvodu, že správca konkurznej podstaty je povinný každú pohľadávku preskúmať a ak by nevyhovovala kritériám zákona, je povinný ju poprieť. Len takýmto spôsobom by bolo možné zabrániť tomu, aby sa uplatňovali a následne započítavali aj pohľadávky, ktoré sú vylúčené z uspokojovania, pretože nie každú prihlásenú pohľadávku je možné započítať.

60. Obmedzujúce limity sú stanovené v ustanovení § 54 zákona o konkurze, ako aj v ustanovení § 100 zákona o konkurze.

61. Súd dospel k záveru, že pri použití nadmerného odpočtu na úhradu daňových nedoplatkov na dani z pridanej hodnoty tak žalovaný porušil ustanovenia § 44 ods. 3 zákona o konkurze, zároveň ustanovenie § 44 ods. 4 zákona o konkurze zakazujúce uspokojenie prihlásených pohľadávok inak ako rozvrhom.

62. Správnym postupom žalobcu v obdobných veciach má byť podľa názoru správneho súdu, taký postup, keď si pohľadávky (nedoplatky) za obdobie predchádzajúce vyhláseniu konkurzu, uplatní prihláškou v konkurznom konaní.

63. Pokiaľ ide o ostatné pohľadávky za obdobie po vyhlásení konkurzu, tieto si mal ako pohľadávky proti podstate uplatniť u správcu postupom podľa § 87 ods. 7 zákona o konkurze.

64. Riadne prihlásenie pohľadávok je základným predpokladom pre následné možné započítanie. Ak tak správca dane neurobil, započítanie nie je možné ani v zmysle § 54 ods. 1 v spojení s § 54 ods. 4 zákona o konkurze.

65. Avšak ani po ich prihlásení spôsobom ustanoveným zákonom nie je možné uspokojiť pohľadávky vylúčené z uspokojovania v zmysle § 100 ods. 2 písm. c) zákona o konkurze.

66. Z uvedeného vyplýva, že daňové úrady si v prípade, pokiaľ by daňový subjekt, ktorý vstúpil do konkurzu nemal negatívne saldo (teda bolo by k čomu započítavať), nemohol vzhľadom na vyššie citovanú právnu úpravu započítať záväzky daňového úradu proti pohľadávkam daňového úradu, ak by tieto v súlade so zákonom o konkurze a reštrukturalizácii riadne neprihlásil (podľa ich povahy prihláškou alebo u správcu - § 28 ods. 1 a nasl.; § 87 ods. 7). Pokiaľ by tak aj urobil, nemohlo by však dôjsť k započítaniu mimozmluvných sankcií, ktorých uspokojovanie v konkurze je zákonom vylúčené.

67. S poukazom na ustanovenie § 191 ods. 1 písm. c) Správneho súdneho poriadku správny súd žalobou napádané opatrenie zrušil a vec vrátil žalovanému na nové konanie, pretože zistil, že žalovaný vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci.

68. Úlohou daňového orgánu v ďalšom konaní bude opätovne vec preskúmať, pričom zohľadní právny názor vyslovený v tomto rozsudku správneho súdu.

69. Právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu (§ 191 ods. 6 SSP).

70. Pre úplnosť správny súd uvádza, že rovnaký právny názor, že započítaniu pohľadávok bráni v zmysle § 54 ods. 2 zákona o konkurze a reštrukturalizácii skutočnosť, že pohľadávka žalovaného nebola v konkurznom konaní prihlásená spôsobom, ktorý predpisuje zákon o konkurze, zaujali senáty

Najvyššieho správneho súdu SR v rozhodnutiach uvedených v odseku 21 tohto rozhodnutia, na ktoré v rozsahu dôvodov a vysporiadania sa s námietkami možno tiež odkázať.

71. O trovách konania súd rozhodol s prihliadnutím na ustanovenie § 167 a nasl. Správneho súdneho poriadku tak, že žalobcoví, ktorý mal úspech v konaní, priznal ich náhradu v celom rozsahu dôvodne vynaložených trov konania voči žalovanému, ktorý bol v konaní neúspešný.

72. O trovách kasačného konania správny súd rozhodol podľa § 467 ods. 1, 3 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a priznal žalobcovi na ťarchu žalovaného nárok na ich náhradu s tým, že o výške trov kasačného konania rozhodne súdny úradník samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozhodnutia.

73. Predmetné rozhodnutie prijal senát správneho súdu v pomere 3:0 hlasov (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu, ktorú je potrebné podať na Krajský súd v Prešove (§ 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 444 ods. 1 Správneho súdneho poriadku).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 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 sa podáva (ďalej len sťažnostné body), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 Správneho súdneho poriadku).

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.

Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje vysokoškolské právnické vzdelanie II. Stupňa, ide o konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d), je žalovaným Centrum právnej pomoci (§449 ods. 1,2 Správneho súdneho poriadku).