

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/28/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8019200395
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 05. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8019200395.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca), v právnej veci žalobcu: LEGATOs Recovery k.s., Mierová 650/56, Bratislava - mestská časť Ružinov, IČO: 47 256 184, správca konkurznej podstaty úpadcu: ST OMEGA s.r.o. v konkurze, Nám. gen. Štefánika 3, Stará Ľubovňa, IČO: 31 702 791, proti žalovanému (sťažovateľovi): Daňový úrad Prešov, Hviezdoslavova 7, Prešov, o preskúmanie zákonnosti oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu č. 100829772/2019 zo dňa 09. apríla 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/28/2019-61 zo dňa 28. novembra 2019, takto

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa **z a m i e t a**.

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

o d ô v o d n e n i e :

I.
Priebeh administratívneho konania a súdneho konania

1. Krajský súd v Prešove (ďalej „správny súd“) rozsudkom 6S/28/2019-61 zo dňa 28. novembra 2019 podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej „SSP“) zrušil oznámenie sťažovateľa o použití nadmerného odpočtu č. 100829772/2019 zo dňa 9. apríla 2019 (ďalej „Oznámenie“), ktorým sťažovateľ žalobcovi 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 „Daňový poriadok“) nadmerný odpočet, vzniknutý žalobcovi vo výške 4 004,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2019, použije na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku žalobcu splatného 20. marca 2018, t.j. nedoplatku splatného po vyhlásení konkurzu vyplývajúceho z právoplatného rozhodnutia č. 102499542/2017 zo 4. decembra 2017, a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd konštatoval, že Oznámenie ako opatrenie je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu, pretože pri kompenzácii vykonávanej sťažovateľom ako správcom dane sú nepochybne dotknuté práva žalobcu ako daňového subjektu, keďže dochádza k zmene výšky daňového nedoplatku vyplývajúceho z predpisov hmotného práva. Pokiaľ ide o moment vzniku pohľadávok v predmetnej veci, správny súd uviedol, že pohľadávka sťažovateľa voči žalobcovi vznikla po vyhlásení konkurzu, keďže rozhodnutie č. 102499542/2017 zo 4. decembra 2017 nadobudlo právoplatnosť v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100444409/2018 z 26. februára 2018 dňa 5. marca 2018 - t.j. až k tomuto dňu vznikla pohľadávka sťažovateľa voči žalobcovi, t. j. po vyhlásení konkurzu na majetok žalobcu (január 2016).

3. Rovnako tak nadmerný odpočet v sume 4 004,00 € za zdaňovacie obdobie január 2019 - pohľadávka žalobcu voči sťažovateľovi - vznikol až po vyhlásení konkurzu. Žalobnú námietku, kde žalobca namieta nepripustnosť započítania nadmerného odpočtu tak, ako ho Opatrením realizoval sťažovateľ, preto posúdil správny súd ako dôvodnú. Podľa správneho súdu pohľadávka z nadmerného odpočtu DPH je pohľadávkou žalobcu ako úpadcu podliehajúcou konkurzu a žiadnu pohľadávku podliehajúcu konkurzu, nemôže sťažovateľ „použiť“ na úhradu záväzkov žalobcu v rozpore s pravidlami uvedenými v § 54 ods. 1 až 3 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZKR“).

4. Z ustanovenia § 54 ods. 2 ZKR podľa správneho súdu vyplýva, že pohľadávku neprihlásenú spôsobom ustanoveným ZKR nie je možné započítať proti žiadnej žalobcovej pohľadávke. Správny súd mal za to, že každá pohľadávka musí byť prihlásená sťažovateľom do konkurzu predpísaným spôsobom, a to buď postupom podľa § 28 ods. 1 a nasl. ZKR alebo podľa § 87 ods. 7 ZKR, a až po jej prihlásení si môže sťažovateľ ako veriteľ žalobcu prípadne započítať pohľadávku proti záväzkom, ktoré má voči žalobcovi.

5. Správny súd tak dospel k záveru, že pri použití nadmerného odpočtu sťažovateľ porušil ustanovenia § 44 ods. 3 a ods. 4 ZKR, ktoré zakazujú uspokojenie prihlásených pohľadávok inak ako rozvrhom. Na podporu argumentácie správny súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci sp.zn. 4Sžf/24/2010.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

6. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, v ktorej namieta, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie.

7. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ nesúhlasil so záverom správneho súdu, že pohľadávku si neprihlásil, resp. neuplatnil u správcu konkurznej podstaty. Sťažovateľ uviedol, že ju uplatnil v konkurznom konaní v zmysle § 87 ods. 7 ZKR ako pohľadávku proti podstate. Uviedol, že pohľadávku proti podstate je možné uplatniť napríklad aj rozhodnutím správcu dane a následným rozhodnutím odvolacieho orgánu v prípade podania odvolania. Za podstatné považoval, že rozhodnutie bolo správcovi v konkurznom konaní doručené.

8. Keďže pohľadávka bola podľa sťažovateľa riadne uplatnená u správcu konkurznej podstaty a nejde o pohľadávku vylúčenú z uspokojenia vzhľadom na § 2 písm. b/ Daňového poriadku, mal sťažovateľ za to, že si ju mohol započítať proti záväzkom, ktoré má voči žalobcovi. Z tohto dôvodu nie je možné podľa sťažovateľa ani tvrdiť, že by sťažovateľ porušil § 44 ods. 3 a ods. 4 ZKR, pretože v danom prípade ide o pohľadávku proti podstate a tá sa vzhľadom na § 28 ods. 1 ZKR v konkurze neuplatňuje prihláškou.

9. Sťažovateľ ďalej poukázal na § 87 ods. 8 ZKR, podľa ktorého ak správca neuznáva právny dôvod alebo výšku pohľadávky proti podstate, bez zbytočného odkladu vyzve veriteľa, aby sa najneskôr v lehote 15 dní od doručenia výzvy žalobou podanou voči správcovi domáhal určenia právneho dôvodu alebo výšky pohľadávky proti podstate, s poučením o následkoch zmeškania tejto lehoty. V danom prípade však správca v konkurznom konaní nevyzval sťažovateľa na podanie žaloby o určenie právneho dôvodu alebo výšky pohľadávky proti podstate, pretože by ich neuznal. To podľa sťažovateľa svedčí o tom, že správca konkurznej podstaty uznal právny dôvod i výšku pohľadávky proti podstate.

10. Žalobca v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť, pričom tvrdil, že pohľadávka vyplývajúca z rozhodnutia o uložení pokuty nebola sťažovateľom uplatnená v konkurze podľa ZKR a navyše je vylúčená z uspokojenia v zmysle § 100 ods. 2 písm. c/ ZKR, a preto je nezapočítateľná.

III.

Posúdenie kasačného súdu

11. V zmysle čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 757/2004 Z.z.“) odo dňa 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd SR činnosť a stal sa príslušným na konanie vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konali senáty správneho kolégia Najvyššieho súdu SR. Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu SR a bola zaregistrovaná pod sp.zn. 4Sžfk/28/2020. V zmysle uvedeného je od 1. augusta 2021 na konanie o predmetnej kasačnej sťažnosti príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. v súlade s platným a účinným Rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu SR náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená senátu 5S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. h) SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 453 ods. 1 a 2 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal postupom bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky <<http://www.nssud.sk>> (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP zamietol ako nedôvodnú.

12. Kasačný súd má za to, že skutková situácia tak, ako bola zistená správnymi orgánmi i správnym súdom, je nesporná.

13. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté opatrenie sťažovateľa a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého opatrenia sťažovateľa.

14. V rozhodovacej činnosti súdov platí zásada, že súdy v obdobných veciach rozhodujú rovnakým spôsobom. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva upravená v § 464 ods. 1 SSP. Na základe uvedeného v súlade s § 464 ods. 1 SSP odkazuje kasačný súd na rozsudok Najvyššieho súdu SR ako kasačného súdu v obsahovo obdobnej veci sp.zn. 1Sžfk/79/2019 z 23. februára 2021 u totožného sťažovateľa, ktorého odôvodnenie ďalej preberá:

„... pripadlo kasačnému súdu predovšetkým posúdiť, či opatrenie sťažovateľa o použití nadmerného odpočtu dane, na ktorý vznikol žalobcovi nárok za zdaňovacie obdobie január 2018, na započítanie s pohľadávkou sťažovateľa vyplývajúcej z rozhodnutia o uložení pokuty, je správnym aktom, ktorý spĺňa požiadavky jasnosti a zrozumiteľnosti tak pokiaľ ide o jeho obsah, ako aj zamýšľané následky. K tejto otázke, ktorú žalobca postavil v správnej žalobe ako jeden zo žalobných bodov, správny súd zaujal názor, že nakoľko je pohľadávka sťažovateľa nesprávne v opatrení označená ako nedoplatok na DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 (splatný dňa 04.09.2017) a až z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že v skutočnosti malo dôjsť k čiastočnému započítaniu uloženej pokuty, ide o opatrenie nezrozumiteľné a preto konštatoval naplnenie dôvodu pre jeho zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. d/ S.s.p.

30. Kasačný súd s ohľadom na obsah odôvodnenia napadnutého rozsudku i kasačnej sťažnosti poznamenáva, že vecným preskúmaním opatrenia a vyslovenými názormi správny súd fakticky poprel svoj záver o nepreskúmateľnosti opatrenia. Logika veci totiž celkom prirodzene napovedá, že ak je správny akt orgánu verejnej správy nepreskúmateľný pre nezrozumiteľnosť, nie je možné pristúpiť k jeho preskúmaniu. Ak správny súd k preskúmaniu opatrenia pristúpil, pričom identifikoval pohľadávky, ktoré sa podľa sťažovateľa mali započítať, nemôže zároveň konštatovať, že je natoľko nezrozumiteľné, že ho nemožno preskúmať.

31. Kasačný súd preto nemohol dať za pravdu správneho súdu, že pri aplikácii kasačného dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. d/ S.s.p. postupoval správne, aj keď sa inak stotožňuje s názorom, že pohľadávka sťažovateľa plynúca z rozhodnutia o uložení pokuty bola v opatrení identifikovaná pre účely použitia § 79 ods. 1 daňového poriadku chybné a zavádzajúce. Za daných okolností však kasačnému súdu neostalo iné, ako odhliadnuť od dôvodnosti sťažnostného bodu o nezrozumiteľnosti opatrenia žalovaného a pristúpiť k preskúmaniu meritorných právnych záverov správneho súdu o nezákonnosti započítania, na podklade sťažnostných bodov kasačnej sťažnosti a v jej medziach.

32. Pokiaľ ide o posúdenie otázky, či bola pohľadávka sťažovateľa vyplývajúca z rozhodnutia o pokute riadne uplatnená v konkurznom konaní ako pohľadávka proti podstate, kasačný súd považuje právny názor krajského súdu za zákonný a správny. Je nesporným faktom, že sťažovateľ doručil správcovi konkurznej podstaty úpadcu prvostupňové i odvolacie rozhodnutie vo veci uloženia pokuty. Kasačný súd sa však stotožňuje so správnym súdom v tom, že doručenie týchto rozhodnutí správcovi ako subjektu oprávnenému podľa zákona o konkurze konať za úpadcu (§ 44 ods. 1 ZKR) je len procesným úkonom, ktorým sa plní povinnosť orgánu správy daní podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku oboznámiť daňový subjekt s rozhodnutím, ktorým sa mu ukladá povinnosť. Ak by sa tieto rozhodnutia nedostali do dispozície ich adresáta, neboli by záväzné a nespôsobovali by zamýšľané právne následky. S ich dorúčením sa spájajú následky vo forme ich právoplatnosti a vykonateľnosti, resp. možnosti uplatnenia opravných prostriedkov. Doručenie rozhodnutia o uložení pokuty správcovi konkurznej podstaty však bez ďalšieho úkonu nemožno interpretovať ako uplatnenie pohľadávky proti podstate v zmysle § 87 ods. 7 ZKR.

33. Ani z postupu správcu konkurznej podstaty v danej súvislosti nemohol sťažovateľ rozumne predpokladať, že uznáva predmetnú pohľadávku čo do jej právneho dôvodu i výšky, keďže v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu dal správca najavo, že pohľadávku z titulu jej sankčnej povahy nemožno v konkurze uspokojiť. Za tejto situácie by bolo od sťažovateľa naopak rozumné očakávať, že požiada správcu o oznámenie, či uznáva právny dôvod a výšku jeho pohľadávky proti podstate (§ 87 ods. 7 veta druhá zákona o konkurze). Z uvedených dôvodov je i kasačný súd toho názoru, že započítaniu pohľadávok bráni v zmysle § 54 ods. 2 ZKR skutočnosť, že pohľadávka sťažovateľa nebola v konkurznom konaní prihlásená spôsobom, ktorý predpisuje zákon o konkurze.

34. Kasačný súd sa stotožnil so správnym súdom aj vo vyhodnotení otázky sankčnej povahy pokuty uloženej úpadcovi vo výške 20.632,60 € podľa § 155 ods. 1 písm. f/ bod 4 v nadväznosti na § 165e ods. 2 daňového poriadku (v znení účinnom do 31.12.2015) za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku na tom skutkovom základe, že si uplatnil nadmerný odpočet dane za zdaňovacie obdobie november 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona o DPH. Za neopodstatnenú považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa smerujúcu k tomu, že nakoľko sa za daň sa považuje aj pokuta a splatná daň je daňovým nedoplatkom (§ 2 písm. b/, e/ daňového poriadku), s ktorým sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie nakladá ako s pohľadávkou (§ 158 ods. 1 daňového poriadku), nie je uložená pokuta sankciou, ale daňou, ktorá z uspokojenia v konkurze vylúčená nie je.

35. Tu treba poukázať na skutočnosť, že ustanovenia zákona o konkurze, podľa ktorých správca dane po vyhlásení konkurzu postupuje (§ 158 ods. 5 daňového poriadku) a ktoré sú v pomere špeciality (majú prednosť) vo vzťahu k ustanoveniam daňového poriadku, osobitne vymedzujú okruh pohľadávok (vrátane daňových nedoplatkov), ktoré sú z uspokojenia v konkurze vzhľadom na svoju povahu vylúčené (§ 100 ZKR). Jednou z kategórií pohľadávok takto vylúčených z uspokojenia v konkurze sú pohľadávky na zmluvných a mimozmluvných sankciách uložených po vyhlásení konkurzu (§ 100 ods. 2 písm. c/ ZKR), pričom rozhodujúcou pre toto vylúčenie je sankčná povaha pohľadávky. Fakt, že aj pokuta uložená podľa ustanovení daňového poriadku je daňou a v konkurze sa na ňu hľadí ako na pohľadávku, nemení jej sankčný charakter, ktorý je pri aplikácii § 100 ods. 2 písm. c/ ZKR rozhodujúci.

36. Pohľadávka z rozhodnutia o uložení pokuty žalobcovi za spáchanie správneho deliktu sankčnú povahu nepochybne má a preto aj keby ju sťažovateľ v konkurze riadne uplatnil (čo sa nestalo), nebolo by možné ju započítať s pohľadávkou žalobcu na nadmerný odpočet DPH, pretože ide o pohľadávku na mimozmluvnej sankcii, ktorá je vylúčená z uspokojenia v konkurze.

37. V súvislosti s účinkami doručenia rozhodnutia o uložení pokuty správcovi v konkurznom konaní a nevykonalnosťou takejto pohľadávky v konkurze správny súd dôvodne citoval z rozhodnutia Najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 4Sžf/24/2010 zo dňa 15.2.2011, od ktorého sa v tejto veci konajúci senát kasačného súdu nemal dôvod odchyliť ...“

15. Obdobné závery vyplývajú aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR ako kasačného súdu sp.zn. 1Sžfk/32/2020 z 23. februára 2021 a sp.zn. 8Sžfk/86/2020 z 30. marca 2021.

16. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP.

17. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP. v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalovaný (sťažovateľ) nebol v kasačnom konaní úspešný, preto mu kasačný súd právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal, zatiaľ čo právo na plnú náhradu trov kasačného konania priznal plne úspešnému žalobcovi. O výške náhrady trov rozhodne správny súd samostatným uznesením.

18. Tento rozsudok prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.