

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/66/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8019200189  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 03. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8019200189.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: LEGATOs Recovery k.s. (pôvodne PERSPECTA Recovery, k.s.), Mierová 650/56, 821 05 Bratislava - mestská časť Ružinov, IČO: 47 256 184, správca konkurznej podstaty úpadcu: ST OMEGA s.r.o. v konkurze Nám. gen. Štefánika 3, 064 01 Stará Ľubovňa, IČO: 31 702 791, proti žalovanému (sťažovateľovi): Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa, Prešovská 1, 064 01 Stará Ľubovňa, o preskúmanie zákonnosti oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu zo dňa 07.01.2019, pod č. 100042846/2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/14/2019-103 zo dňa 28.11.2019, takto

### rozhodol:

Kasačnú sťažnosť sťažovateľa z a m i e t a.

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

### odôvodnenie:

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č.k. 6S/14/2019-103 zo dňa 28.11.2019 Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozhodol tak, že zrušil oznámenie žalovaného o použití nadmerného odpočtu zo dňa 07.01.2019, pod č. 100042846/2019 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd konštatoval, že opatrenie je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu, pretože pri kompenzácii vykonávanej správcovi dane sú nepochybne dotknuté práva daňového subjektu, keďže dochádza k zmene výšky daňového nedoplatku vyplývajúceho z predpisov hmotného práva.

3. Pokiaľ ide o moment vzniku pohľadávok v predmetnej veci, správny súd konštatoval, že pohľadávka daňového úradu nesporne vznikla po vyhlásení konkurzu, keďže rozhodnutie o správnom (daňovom) delikte zo dňa 04.12.2017 č. 102499542/2017 nadobudlo právoplatnosť v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 26.02.2018 č. 100444409/2018 dňa 05.03.2018 - až k tomuto dňu vznikla pohľadávka správcovi dane, t.j. po vyhlásení konkurzu (január 2016). Rovnako tak aj nadmerný odpočet zo dňa 28.12.2018 v sume 287,02 eura za zdaňovacie obdobie október 2018 ako pohľadávka žalobcu voči správcovi dane vznikla po vyhlásení konkurzu.

4. Žalobnú námietku o neprípustnosti započítania týchto pohľadávok správny súd vyhodnotil ako dôvodnú. Skonštatoval, že každá pohľadávka daňového úradu musí byť v konkurze prihlásená predpísaným spôsobom, a to buď postupom podľa § 28 ods. 1 a nasl. alebo postupom podľa § 87 ods. 7 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii (ďalej len „ZKR“) a až po jej prihlásení môže daňový úrad ako veriteľ pohľadávku započítať proti záväzkom, ktoré má voči úpadcovi. Pokiaľ by tak aj urobil, nemohlo by však dôjsť k započítaniu mimozmluvných sankcií, ktorých uspokojovanie v konkurze je zákonom vylúčené.

5. V tomto smere správny súd poukázal aj na právne závery vyplývajúce z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/24/2010 zo dňa 15.02.2011, ktorý uviedol: „Skutočnosť, že je správcovi konkurznej podstaty ako daňovému subjektu doručené rozhodnutie o uložení pokuty, nemožno stotožňovať s prihlásením daňovej pohľadávky v konkurze, prípadne uplatnením pohľadávky proti podstate správcom dane v priebehu konkurzného konania. Jedná sa o procesný úkon oznámenia obsahu rozhodnutia jeho doručením so všetkými z toho vyplývajúcimi dôsledkami v rámci procesu daňového konania, t.j. začatia plynutia lehoty na podanie opravného prostriedku, prípadne splatnosti rozhodnutím uloženej povinnosti. Vzhľadom k tomu, že takto uložená sankcia je vylúčená z uspokojenia z majetku úpadcu tvoriaceho konkurznú podstatu, je možné takúto pohľadávku považovať za nevymožiteľnú v rámci konkurzného konania. Zaplatenia takejto pohľadávky sa môže konkurzný veriteľ, teda správca dane, domáhať po skončení konkurzného konania a to aj výkonom daňovej exekúcie v prípade, že po skončení konkurzu zostane úpadcovi majetok.“

6. Správny súd s poukazom na závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 4Sžf/24/2010 zo dňa 15.02.2011 dospel k záveru, že žalovaný svoju pohľadávku na daňovom nedoplatku riadne v konkurze neprihlásil a ak by tak aj bol urobil, nemohlo by dôjsť k započítaniu mimozmluvných sankcií, ktoré sú v zmysle § 100 ods. 2 písm. c/ ZKR z uspokojenia v konkurze vylúčené. Poukázal na to, že aj odborná literatúra za typickú mimozmluvnú pokutu považuje všetky sankcie vyplývajúce z predpisov verejného práva, najmä pokuty za priestupky a správne delikty.

## II.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

7. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť (ďalej aj ako „sťažovateľ“) z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

8. Nesúhlasil so záverom správneho súdu, že daňový úrad pohľadávku neprihlásil, resp. neuplatnil u správcu konkurznej podstaty. Uviedol, že ju uplatnil v konkurznom konaní v zmysle § 87 ods. 7 ZKR ako pohľadávku proti podstate. Zopakoval, 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 bolo rozhodnutie správcovi v konkurznom konaní doručené.

9. Keďže pohľadávka bola podľa sťažovateľa riadne uplatnená u správcu konkurznej podstaty a nejde o pohľadávku vylúčenú z uspokojenia vzhľadom na § 2 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), mal sťažovateľ za to, že si ju mohol započítať proti záväzkom, ktoré má voči úpadcovi. Z tohto dôvodu nie je možné podľa sťažovateľa ani tvrdiť, že by sťažovateľ porušil § 44 ods. 3 a 4 ZKR, pretože v danom prípade ide o pohľadávku proti podstate a tá sa vzhľadom na § 28 ods. 1 ZKR v konkurze neuplatňuje prihláškou.

10. 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 žalovaného na podanie žaloby o určenie právneho dôvodu alebo výšky pohľadávky proti podstate, pretože by neuznal právny dôvod alebo výšku pohľadávky. To podľa sťažovateľa svedčí o tom, že správca konkurznej podstaty uznal právny dôvod i výšku pohľadávky proti podstate.

11. K záveru správneho súdu o nemožnosti započítania mimozmluvných sankcií, ktorých uspokojenie v konkurze je zákonom vylúčené, sťažovateľ uviedol, že daňou sa podľa § 2 písm. b/ Daňového poriadku rozumie daň podľa osobitných predpisov, vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov. Daňovým nedoplatkom je v zmysle § 2 písm. f/ Daňového poriadku dlžná suma dane po lehote splatnosti. Sťažovateľ tiež poukázal na § 158 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého sa na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje daňový nedoplatok za pohľadávku. Z toho vyvodil, že nakoľko sa pokuta považuje za daň, nejde o zmluvnú ani o mimozmluvnú sankciu, ktorá by bola vylúčená z uspokojenia podľa § 100 ods. 2 písm. c/ ZKR.

12. Žalobca v písomnom vyjadrení doručenom súdu dňa 17.03.2020 navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Uviedol, že názor sťažovateľa o uznaní pohľadávky vyplývajúcej z rozhodnutia o uložení pokuty pre absenciu popierajúceho úkonu zo strany správcu konkurznej podstaty nemá oporu v zákone o konkurze a reštrukturalizácii. Z rozhodnutia o uložení pokuty podľa jeho názoru nevyplýva žiadna vôľa na uplatnenie pohľadávky v konkurze, navyše rozhodnutie nebolo v čase doručenia do rúk žalobcu právoplatné ani vykonateľné. Okrem toho, sťažovateľ bol v odvolaní proti tomuto rozhodnutiu informovaný o tom, že správca konkurznej podstaty považuje pohľadávku za vylúčenú z uspokojenia v zmysle § 100 ods. 2 písm. c/ ZKR ako mimozmluvnú sankciu. Postup podľa § 87 ods. 8 ZKR preto nebol dôvodný.

13. Podľa žalobcu samotná skutočnosť, že sťažovateľ pokutu považuje za daň, nemení jej sankčný charakter a povahu pokuty. Preto je ako pohľadávka na mimozmluvnej sankcii so vznikom po vyhlásení konkurzu z uspokojenia vylúčená zo zákona, teda bez ohľadu na to, či si ju veriteľ uplatnil alebo nie, a či bol veriteľ o neuznaní pohľadávky informovaný alebo nie.

14. Na základe uvedeného mal žalobca za to, že rozhodnutie správneho súdu bolo vecne i právne správne, preto žalobca navrhol kasačnému súdu, aby sťažnosť sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú a žalobcovi priznal náhradu trov konania v rozsahu 100 %.

### III.

Konanie na kasačnom súde, stručný obsah administratívneho spisu

15. Prejednávaná vec bola dňa 02.11.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 10S - sp. zn.: 10Sžfk/66/2020 S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

16. Pred rozhodnutím vo veci samej sa kasačný súd oboznámil s obsahom administratívneho spisu, z ktorého poukazuje na nasledovné relevantné skutkové a právne okolnosti:

Rozhodnutím Okresného súdu Prešov sp .zn.: 2R/1/2015 zo dňa 08.01.2016

bol na majetok dlžníka ST OMEGA s.r.o., so sídlom Nám. gen. Štefánika 3, 064 01 Stará Ľubovňa (žalobcu ako úpadcu) vyhlásený konkurz.

Dňa 07.01.2019 bolo vydané pod č. 100042846/2019 oznámenie o použití nadmerného odpočtu, v ktorom žalovaný oznámil, že v zmysle ustanovenia § 79 ods. 1 a 7 Daňového poriadku nadmerný odpočet, ktorý vznikol na dani z pridanej hodnoty dňa 28.12.2018 vo výške 287,02 eura za zdaňovacie obdobie október 2018 sa použije na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku na dani z pridanej hodnoty vo výške 287,02 eura za zdaňovacie obdobie máj 2011 splatného 20.03.2018, t.j. nedoplatku vzniknutého po vyhlásení konkurzu vyplývajúceho z rozhodnutia č.102499542/2017 zo dňa 04.12.2017. Uvedené oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 09.01.2019.

Dňa 15.07.2015 pod č. 1160127/2015 vydal žalovaný dodatočný platobný výmer, ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 14.03.2016, ktorým žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 501.396,69 eura a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 326.946,02 eura s rozdielom dane na úhradu v sume 326.946,02 eura za zdaňovacie obdobie máj 2011 a zaviazal žalobcu na zaplatenie do 15 dní odo dňa právoplatnosti tohto dodatočného platobného výmeru na účet žalovaného. Rozhodnutím odvolacieho orgánu - Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky pod č. 230183/2016 zo dňa 04.03.2016, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 14.03.2016 a vykonateľnosť dňa 30.03.2016, bolo citované rozhodnutie žalovaného v odvolacom konaní potvrdené.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

18. Podľa § 2 písm. b/ Daňového poriadku, na účely tohto zákona sa rozumie 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.

19. Podľa § 2 písm. e/ Daňového poriadku, na účely tohto zákona sa rozumie e/ daňovou pohľadávkou pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak.

20. Podľa § 100 ods. 2 písm. c/ ZKR, z uspokojenia v konkurze sú vylúčené aj c/ mimozmluvné alebo zmluvné sankcie postihujúce majetok úpadcu, ak nárok na ne vznikol, boli uložené alebo prirástli po vyhlásení konkurzu.

21. Podľa § 54 ods. 1 ZKR, 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.

22. Podľa § 54 ods. 2 ZKR, 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.

23. Podľa § 44 ods. 1 ZKR, oprávnenie úpadcu nakladať s majetkom podliehajúcim konkurzu a oprávnenie konať za úpadcu vo veciach týkajúcich sa tohto majetku, vyhlásením konkurzu prechádza na správcu; správca pritom koná v mene a na účet úpadcu.

24. 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.

25. Podľa § 44 ods. 3 ZKR, 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, ibaže sa plnenie dostane správcovi.

26. Podľa § 44 ods. 4 ZKR, 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.

27. Podľa § 28 ods. 1 ZKR, pohľadávka, ktorá nie je pohľadávkou proti podstate, sa v konkurze uplatňuje prihláškou.

28. Podľa § 87 ods. 7 ZKR, pohľadávky proti podstate sa uplatňujú u správcu. Na požiadanie správca oznámi veriteľovi, či uznáva právny dôvod a výšku jeho pohľadávky proti podstate, vrátane poradia.

29. Podľa § 87 ods. 8 ZKR, 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, aby súd určil právny dôvod alebo výšku pohľadávky proti podstate s poučením o následkoch zmeškania tejto lehoty. Ak veriteľ žalobu včas nepodá, na pohľadávku proti podstate sa v rozsahu, v ktorom ju správca neuznal, v konkurze neprihliada. Ak sa už o právnom dôvode alebo výške pohľadávky proti podstate právoplatne rozhodlo po vyhlásení konkurzu, o určení jej právneho dôvodu alebo výšky už nie je možné rozhodovať podľa tohto ustanovenia.

30. V kasačnom konaní sťažovateľ namietal otázku spornosti prihlásenia pohľadávky. 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.

31. 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 (v zmysle § 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 doručením 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. Najvyšší správny súd SR sa preto nemohol stotožniť s kasačnou argumentáciou sťažovateľa, ktorý má za to, že jeho pohľadávka bola u správcu riadne uplatnená už len tým, že rozhodnutia, z ktorých pohľadávka vznikla, boli doručené správcovi žalobcu.

32. Samotné doručenie rozhodnutí správnych orgánov (žalovaného a Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky) subjektu oprávnenému konať ex lege v mene žalobcu ako úpadcu (správcovi konkurznej podstaty) podľa § 44 ods. 1 ZKR v spojení s § 63 ods. 1 Daňového poriadku, avšak bez akéhokoľvek dodatočného formálneho prejavu vôle zo strany sťažovateľa (veriteľa), aby predmetná pokuta bola pojatá do zoznamu pohľadávok v konkurznom konaní žalobcu, je podľa názoru kasačného súdu potrebné považovať len za procesné doručenie rozhodnutia/rozhodnutí zástupcovi účastníka konania, nie za kvalifikované uplatnenie pohľadávky u správcu konkurznej podstaty. Kasačný súd si je vedomý skutočnosti, že pri pohľadávkach proti podstate sa neuplatňuje formálny postup podávania prihlášok, avšak uvedené neznamena, že pohľadávka proti podstate sa považuje za uplatnenú len vlastným doručením listiny preukazujúcej právny dôvod, príp. výšku predmetnej pohľadávky správcovi. Uvedené platí o to viac, ak sa toto doručenie realizuje v čase, kedy je už správca konkurznej podstaty subjektom oprávneným konať v mene žalobcu v daňovom konaní, v ktorom sú tieto rozhodnutia vydané. Najvyšší správny súd v tomto zmysle rozlišuje medzi postavením správcu konkurznej podstaty (ako subjektu konajúceho za žalobcu - úpadcu v daňovom konaní) a správcom konkurznej podstaty ako subjektu zabezpečujúceho samotný konkurz žalobcu - úpadcu. Analogicky tomuto je preto potrebné rozlišovať aj postavenie sťažovateľa, ktorý v jednom z týchto právnych vzťahov vystupuje ako správny orgán (ukladanie pokuty v daňovom konaní), t.j. ide o vrchnostenský verejnoprávny vzťah (správny orgán doručuje konštitutívne individuálne správne akty účastníkovi konania, resp. jeho zástupcovi), pričom v druhom prípade (uplatňovanie pohľadávky) sťažovateľ takéto postavenie nemá a vystupuje fakticky ako veriteľ žalobcu (úpadcu).

33. Navyiac, ani z postupu správcu konkurznej podstaty v danej súvislosti nemohol sťažovateľ rozumne predpokladať, že tento 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 požiadala správcu o oznámenie, či uznáva právny dôvod a výšku jeho pohľadávky proti podstate (§ 87 ods. 7 druhá veta ZKR). 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 a reštrukturalizácii.

34. Podľa názoru Najvyššieho správneho súdu z vyššie uvedených dôvodov preto neobstojí argument sťažovateľa prezentovaný v kasačnej sťažnosti, podľa ktorého sa uplatnenie pohľadávky sťažovateľa má vnímať ako riadne realizované z dôvodu, že na základe doručených rozhodnutí správca žalobcu nevyzval sťažovateľa (ako veriteľa), aby tento v lehote 15 dní odo dňa doručenia výzvy podal na súd návrh smerujúci k určeniu právneho dôvodu a výšky pohľadávky. Toto tvrdenie sťažovateľa by bolo opodstatnené, keby uplatnenie pohľadávky sťažovateľ uskutočnil, čo sa však nestalo. Ak totiž pohľadávka uplatnená nebola (k tomu pozri odseky tohto odôvodnenia vyššie), resp. správca žalobcu nebol veriteľom (sťažovateľom)požiadaný o doručenie oznámenia o uznaní pohľadávky a jej poradia, nemôže, logicky, sťažovateľ neexistenciu tohto oznámenia použiť ako argument dokazujúci údajne riadne uplatnenie a následnú akceptáciu tejto pohľadávky správcom žalobcu. Aj túto kasačnú námietku sťažovateľa preto Najvyšší správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

35. K námietke nezapočítateľnosti, kasačný súd udáva, že sa stotožnil so správnym súdom aj vo vyhodnotení otázky sankčnej povahy pokuty uloženej úpadcovi vo výške 82.834,20 eura 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 vyššia 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 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.

36. Na tomto mieste treba poukázať na skutočnosť, že ustanovenia zákona o konkurze a reštrukturalizácii, 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.

37. Kasačný súd navyiac uvádza, že argumentácia sťažovateľa o tom, že pokuta uložená v daňovom konaní je pre účely konkurzu „daňou“ (a teda nie mimozmluvnou sankciou) neobstojí ani na základe primárneho jazykového a logického výkladu, keď ustanovenie § 2 Daňového poriadku príslušné pojmy vymedzuje výlučne „na účely tohto zákona“ (rozumej: Daňového poriadku). Je preto nesprávny výklad sťažovateľa, ak sa tento domnieva, že obsah pojmu „daň“, resp. „daňová pohľadávka“ pre účely Daňového poriadku je možné extenzívne a bez ďalšieho rozširovať aj na iné pramene práva (a teda aj na zákon o konkurze a reštrukturalizácii). Kasačný súd v zhode aj so skoršou rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky má za to, že pre účely konkurzu je pokuta uložená v daňovom konaní „mimozmluvnou sankciou“ a nie daňou (ako tomu je pre účely Daňového poriadku).

38. Kasačný súd dopĺňa, že pohľadávka z rozhodnutia o uložení pokuty žalobcovi za spáchanie správneho deliktu sankčnú povahu nepochybne má, keď sa ňou žalobcovi (úpadcovi) spôsobuje ujma a realizuje sa zásah do jeho majetkovej sféry ako následok jeho protiprávneho konania. Kasačný súd má za to, že vo veci sú preto splnené aj materiálne predpoklady na to, aby takáto pokuta nebola pre účely zákona o konkurze a reštrukturalizácii považovaná za „daň“ (ako sa nesprávne domnieva sťažovateľ). Platí preto, že aj keby túto pohľadávku sťažovateľ v konkurze riadne uplatnil (čo sa však nestalo), nebolo by možné ju započítať s pohľadávkou žalobcu na nadmerný odpočet DPH, pretože ide o pohľadávku založenú na mimozmluvnej sankcii, ktorá je vylúčená z uspokojenia v konkurze.

39. 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 SR vo veci sp. zn. 4Sžf/24/2010 zo dňa 15.02.2011, od ktorého sa v tejto veci konajúci senát kasačného súdu nemal dôvod odchyliť. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že závery obsiahnuté v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 4Sžf/24/2010 zo dňa 15.02.2011 sú kontinuálne potvrdzované aj neskoršou rozhodovacou činnosťou súdu, a to napr. v rámci veci sp. zn.: 1Sžfk/79/2019 zo dňa 23.02.2021, sp. zn. 8Sžfk/86/2020 zo dňa 30.03.2021, ako aj v rámci vecí prejednávajúceho a rozhodujúceho senátu: sp. zn. 2Sžfk/64/2019 zo dňa 18.11.2021.

40. Vzhľadom na uvedené považoval kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa za nedôvodnú, a preto ju postupom podľa § 461 SSP zamietol.

41. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní priznal úspešnému žalobcovi nárok na plnú náhradu trov konania pred kasačným súdom.

42. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.