

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/64/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200702
Dátum vydania rozhodnutia: 18. 11. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:8018200702.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Anity Filovej, v právnej veci žalobcu: LEGATOs Recovery k.s. (pôvodne PERSPECTA Recovery, k.s.), so sídlom Mierová 650/56 Bratislava - mestská časť Ružinov 821 05, IČO: 47 256 184, správca konkurznej podstaty úpadcu ST OMEGA s.r.o. v konkurze so sídlom Nám. gen. Štefánika 3, 064 01 Stará Ľubovňa, IČO: 31 702 791, proti žalovanému (sťažovateľ): Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa, Prešovská 1, 064 01 Stará Ľubovňa, o preskúmanie zákonnosti oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu zo dňa 12. novembra 2018 pod č. 102214896/2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/21/2018-58 zo dňa 20.07.2019, takto

r o z h o d o l :

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.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozhodol tak, že zrušil oznámenie žalovaného o použití nadmerného odpočtu pod č.j. 102214896/2018 zo dňa 12. novembra 2018 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 správcom dane sú nepochybne dotknuté práva daňového subjektu, keďže dochádza k zmene výšky daňového nedoplatku vyplývajúceho z predpisov hmotného práva.

3. Ďalej uviedol, že sa nezaoberal tou časťou žalobných námietok, v ktorých žalobca poukazoval na nezákonnosť tzv. podkladových rozhodnutí žalovaného o určení rozdielu na dani, resp. o uložení pokuty za daňový delikt, pretože tieto nesúvisia s opatrením žalovaného tvoriacim predmet súdneho prieskumu. Poukázal na to, že rozhodnutie o určení rozdielu dane za mesiac november 2011 je preskúmané krajským súdom v konaní vedenom pod sp. zn. 6S/48/2015, pričom o súdnom prieskume rozhodnutia o uložení pokuty nemá vedomosť. Uviedol, že v súlade so zásadou iudex ne eat ultra petita partium preskúmal žalobu v rozsahu žalobného petitu, ktorým sa domáhal žalobca zrušenia opatrenia z 12.11.2018.

4. Pokiaľ ide o moment vzniku pohľadávok v predmetnej veci, správny súd skonštatoval, že pohľadávka daňového úradu nesporne vznikla po vyhlásení konkurzu, keďže rozhodnutie o uložení pokuty zo dňa 05.05.2017 nadobudlo právoplatnosť a vykonateľnosť v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 04.08.2017 až dňom 17.08.2018, teda až k tomuto okamihu vznikla pohľadávka žalovaného. Rovnako tak nadmerný odpočet dane v sume 847,09 eur za zdaňovacie obdobie august 2018, teda pohľadávka žalobcu voči správcovi dane, vznikla po vyhlásení konkurzu.

5. 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 o konkurze 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.

6. V tomto smere správny súd poukázal aj na právne závery vyplývajúce z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf 24/2010 zo dňa 15.02.2011, kde 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 správcov 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 nevyožiteľnú 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.“

7. 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

8. 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 (ďalej len „SSP“) a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

9. 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 zákona o konkurze 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.

10. 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 úpadcovi. Z tohto dôvodu nie je možné podľa sťažovateľa ani tvrdiť, že by sťažovateľ porušil § 44 ods. 3, 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.

11. Sťažovateľ ďalej poukázal na § 87 ods. 8 zákona o konkurze, 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.

12. 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 pokuta sa považuje za daň, nejde o zmluvnú ani o mimozmluvnú sankciu, ktorá by bola vylúčená z uspokojenia podľa § 100 ods. 2 písm. c/ zákona o konkurze.

13. Žalobca v písomnom vyjadrení 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. 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 a sťažovateľ bol okrem toho v odvolaní proti tomuto rozhodnutiu informovaný o tom, že správca konkurznej podstaty má 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.

14. 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.

15. 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 100 %.

III.

Konanie na kasačnom súde, stručný obsah administratívneho spisu

16. Prejednávaná vec bola dňa 26.11.2019 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 2Sžfk - sp. zn.: 2Sžfk/64/2019 S účinnosťou ku dňu 1. augusta 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 1. augusta 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.

17. 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 (žalobca) vyhlásený konkurz. Dňa 15.05.2017 bolo žalobcovi doručené rozhodnutie sťažovateľa (č.: 100782373/2017 zo dňa 05.05.2017) o uložení pokuty vo výške 20.632,60 Eur, proti ktorému žalobca podal odvolanie dňa 29.05.2017. Odvolací orgán (Finančné riaditeľstvo SR) rozhodol o zamietnutí odvolania žalobcu a potvrdil rozhodnutie žalovaného o uložení pokuty (č. rozhodnutia: 101693934/2017 zo dňa 04.08.2017).

Daňovým priznaním - Daň z pridanej hodnoty (zo dňa 25.09.2018) za mesiac august 2018 si žalobca uplatnil u sťažovateľa nadmerný odpočet na DPH v sume 847,09 Eur.

Dňa 15.11.2018 bolo žalobcovi doručené podanie sťažovateľa označené ako „Oznámenie o použití nadmerného odpočtu“ (č.: 102214896/2018, zo dňa 12.11.2018). V predmetnom oznámení žalovaný oznamuje žalobcovi, že ním uplatnený nadmerný odpočet v sume 847,09 Eur (za august 2018) sa použije na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku žalobcu v rovnakej výške (847,09 Eur) na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011.

18. Všeobecnou správnu žalobou podanou na Krajskom súde v Prešove (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti oznámení žalovaného zo dňa 01.10.2018 č. 101931906/2018, zo dňa 05.10.2018 č. 101978516/2018 a zo dňa 12.11.2018 č. 102214896/2018 o použití nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“), ktoré vznikli žalobcovi (úpadcovi) za zdaňovacie obdobia január, júl a august 2018, na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2011, splatného dňa 04.09.2017.

19. Žalobca v správnej žalobe tvrdil, že napadnuté oznámenia žalovaného považuje za nezákonné a ukracujú ho na jeho právach, pretože nimi došlo k zmene výšky daňového nedoplatku vyplývajúceho z predpisov hmotného práva. V dôvodoch správnej žaloby uviedol, že s účinnosťou od 15.01.2016 bol na majetok úpadcu ST OMEGA s. r. o. vyhlásený konkurz, v dôsledku čoho postup uplatňovania práv a pohľadávok v konkurze podlieha prednostne špeciálnej úprave zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o konkurze“ alebo „ZKR“). Dňa 10.02.2016 si žalovaný prihlásil v konkurze viacero pohľadávok, medzi nimi i pohľadávku v sume 112.686,35 eur, ktorá sa zakladá na rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane č. 20079941/2015 zo dňa 09.04.2015 za zdaňovacie obdobie november 2011. Táto pohľadávka bola zapísaná do zoznamu prihlásených pohľadávok, avšak bola žalobcom popretá čo do právneho dôvodu i výšky, pretože bola predmetom súdneho sporu vedeného na správnom súde. Podľa žalobcu si žalovaný v zmysle § 87 ods. 7 zákona o konkurze pohľadávku proti podstate ku dňu podania žaloby v konkurze neuplatnil.

20. Žalobca ďalej v žalobe uviedol, že žalovaným započítaný nadmerný odpočet dane je majetkom podliehajúcim konkurzu, s ktorým môže nakladať len správca konkurznej podstaty. Jeho použitie na úhradu pohľadávok proti podstate, prípadne rozvrhnutie veriteľom na uspokojenie ich prihlásených pohľadávok, určuje výlučne správca, pri prihlásených pohľadávkach (§ 28 ZKR) len rozvrhom po schválení príslušným orgánom, v prípade všeobecnej podstaty veriteľským výborom/zástupcom veriteľov. Vzhľadom na povahu a následky inštitútu použitia pohľadávky na úhradu daňového nedoplatku mal žalobca za to, že vo veci sa jedná o inštitút započítania pohľadávok, ktorý je v zmysle § 54 ZKR v konkurze výrazne limitovaný.

21. Z postupu žalovaného podľa žalobcu vyplýva, že žalovaný sa momentom vzniku svojich pohľadávok, ktorý je pre započítanie rozhodujúci, vôbec nezaoberal. Pohľadávka žalobcu z nadmerných odpočtov DPH za január, júl a august 2018 v celkovej sume 8.516,10 eur, ktorá vznikla po vyhlásení konkurzu, bola žalovaným započítaná na pohľadávku žalovaného z rozhodnutia č. 100782373/2017 zo dňa 05.05.2017 (ďalej aj „rozhodnutie o uložení pokuty“), ktorým bola žalobcovi uložená pokuta vo výške 20.632,60 eur za správny delikt podľa § 154

ods. 1 písm. g/ 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“ alebo „daňový poriadok“) za uplatnenie nadmerného odpočtu dane za zdaňovacie obdobie november 2011 vo výške prevyšujúcej nárok, ktorý si mal žalobca právo uplatniť podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

22. Vo vzťahu k uvedenému rozhodnutiu o uložení pokuty (ods. 4) žalobca namietal, že jeho doručenie do rúk správcu konkurznej podstaty dňa 12.05.2017 nie je možné považovať za uplatnenie danej pohľadávky v konkurze ako pohľadávky proti podstate. Žalobca uviedol, že voči prvostupňovému rozhodnutiu o uložení pokuty sa odvolal s poukazom na to, že pohľadávka na pokute je zo zákona vylúčená z uspokojenia podľa § 100 ods. 2 písm. c/ ZKR.

23. Z uvedených dôvodov žalobca tvrdil, že žalovaný si napadnutými opatreniami započítal vlastné pohľadávky proti pohľadávkam úpadcu na nadmerný odpočet dane nezákonne, najmä však bez toho, aby svoje pohľadávky v konkurze riadne prihlásil podľa § 28 alebo § 87 ods. 7 zákon o konkurze.

24. Ďalej žalobca poukázal, že podkladom pre rozhodnutie o uložení pokuty je nezákonné rozhodnutie žalovaného. Mal za to, že rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 20079941/2015 zo dňa 09.04.2015 (určenie rozdielu dane v sume 206.326,94 eur za obdobie november 2011) potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 21047324/2015 zo dňa 21.10.2015, ktoré sú podkladom pre rozhodnutie č. 100782373/2017 zo dňa 05.05.2017 o uložení pokuty, sú nezákonné a teda nulité. Z tohto dôvodu, boli rozhodnutia č. 20079941/2015 zo dňa 09.04.2015 a č. 21047324/2015 z 21.10.2015 napadnuté žalobou o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu (konanie vedené na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 6S/48/2015). Čo do dôvodov nezákonnosti a neplatnosti týchto rozhodnutí sa odvolával na príslušný súdny spis. Nezákonnosť rozhodnutí, ktoré sú podkladom pre pohľadávku žalovaného činia podľa žalobcu z tejto pohľadávku neexistujúcu fiktívnu pohľadávku, pri ktorej nie je možné o započítaní ani len uvažovať.

25. Žalovaný navrhol správnu žalobu zamietnuť, pričom uviedol, že napadnuté započítanie pohľadávok sa týka rozhodnutia o uložení pokuty za uplatnenie nadmerného odpočtu dane za zdaňovacie obdobie november 2011 vo výške prevyšujúcej nárok vyplývajúci žalobcovi zo zákona o DPH. Poukázal na to, že nakoľko sa pokuta považuje v zmysle § 2 písm. b/ Daňového poriadku za daň, nejde o zmluvnú ani mimozmluvnú sankciu, ktorá by bola vylúčená z uspokojenia podľa § 100 ods. 2 písm. c/ ZKR. Tento daňový nedoplatok podľa žalovaného vznikol dňa 05.09.2017, teda v deň vykonateľnosti rozhodnutia o jeho vyrubení, a žalovaný ho v zmysle § 79 ods. 1 až 7 Daňového poriadku použil na kompenzáciu s pohľadávkou úpadcu, ktorá vznikla po vyhlásení konkurzu. Tvrdil, že túto kompenzáciu je možné vykonať aj počas konkurzu vyhláseného na majetok úpadcu, za predpokladu splnenia podmienok uvedených v § 54 ZKR.

26. Žalovaný mal ďalej za to, že pohľadávku, ktorá vznikla po vyhlásení konkurzu, si uplatnil u správcu v konkurznom konaní v súlade § 87 ods. 7 zákona o konkurze ako pohľadávku proti podstate. Zaujal názor, že pohľadávku proti podstate je možné uplatniť aj rozhodnutím správcu dane a následne rozhodnutím odvolacieho orgánu v prípade podania odvolania, pričom podstatné je, aby bolo rozhodnutie doručené správcovi v konkurznom konaní, čo sa v danom prípade stalo. Keďže pohľadávka bola podľa názoru žalovaného riadne uplatnená u správcu v konkurznom konaní a nejde o pohľadávku vylúčenú z uspokojenia, mohol ju započítať proti záväzkom, ktoré má voči úpadcovi v zmysle § 54 ZKR. K porušeniu § 44 ods. 3, 4 zákona o konkurze preto podľa jeho názoru nedošlo, keďže v danom prípade ide o pohľadávku proti podstate, ktorá sa v zmysle § 28 ods. 1 ZKR neuplatňuje v konkurze prihláškou.

27. Podľa žalovaného taktiež nie je možné tvrdiť, že rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 20079941/2015 zo dňa 09.04.2015, potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 21047324/2015 zo dňa 21.10.2015, ktoré sú podkladom pre rozhodnutie č. 100782373/2017 zo dňa 05.05.2017 sú nezákonné, resp. nulité, pretože nezákonnosť týchto rozhodnutí zatiaľ žiaden súd nevyslovil.

28. Kasačný súd pred meritórnym zdôvodnením svojich záverov upozorňuje na to, že správna žaloba žalobcu smerovala proti trom opatreniam žalovaného (oznámeniam zo dňa 01.10.2018 č. 101931906/2018, zo dňa 05.10.2018 č. 101978516/2018 a zo dňa 12.11.2018 č. 102214896/2018 o použití nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobia január, júl a august 2018). Vyplýva to jednak z vymedzenia predmetu kasačného konania v úvodnej časti správnej žaloby, ako aj z jej petitu. Správny súd však meritórne rozhodol len o opatrení zo dňa 12.11.2018 č. 102214896/2018, ktoré sa týkalo použitia nadmerného odpočtu dane za zdaňovacie obdobie august 2018 (ďalej aj len „opatrenie“) tak, že ho zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zo súdneho spisu a ani z odôvodnenia rozsudku však nevyplýva nič, čo by odôvodňovalo takýto postup. Ak preskúmanie zákonnosti opatrenia zo dňa 12.11.2018 správny súd vylúčil na samostatné prejednanie (čo kasačný súd v tejto chvíli predpokladá, ale nemá to preukázané), potom v súdnom spise nie je založené uznesenie o takomto procesnom úkone. Preto sa kasačnému súdu zo spisu javí, že správny súd nerozhodol o celom predmete konania. Keďže však je rozsudok krajského súdu právoplatný a

sťažovateľ naznačené skutočnosti v kasačnej sťažnosti nenamietal, preskúmal kasačný súd rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 1, 2 SSP).

IV.

Právne predpisy a právne názory Najvyššieho správneho súdu SR

29. 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.

30. Pri meritórnom posudzovaní veci vychádzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky najmä z nasledovných zákonných ustanovení:

31. 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,“

32. 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“

33. Podľa § 100 ods. 2 písm. c/ zákona o konkurze „(2) 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“

34. Podľa § 54 ods. 1 zákona o konkurze: „(1) 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.“

35. Podľa § 54 ods. 2 zákona o konkurze: „(2) 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.“

36. Podľa § 44 ods. 1 zákona o konkurze „(1) 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.“

37. Podľa § 63 ods. 1 Daňového poriadku: „(1) 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.“

38. Podľa § 44 ods. 3 zákona o konkurze „(3) 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.“

39. Podľa § 44 ods. 4 zákona o konkurze „(4) 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 speňazenia tohto majetku.“

40. Podľa § 28 ods. 1 zákona o konkurze „(1) Pohľadávka, ktorá nie je pohľadávkou proti podstate, sa v konkurze uplatňuje prihláškou.“

41. Podľa § 87 ods. 7 zákona o konkurze „(7) Pohľadávky proti podstate sa uplatňujú u správcu. Na požiadanie správca oznámi veriteľovi, či uznáva právny dôvod a výšku jeho pohľadávky proti podstate, vrátane poradia.“

42. Podľa § 87 ods. 8 zákona o konkurze „(8) 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.“

43. 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.

44. 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 nespôsobili 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.

45. Samotné doručenie rozhodnutí správnych orgánov (žalovaného a Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky) subjektu oprávnenému konať ex lege v mene žalobcu (správca 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 neznamená, 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 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).

46. Naviac, 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 (str. 2, posledný odsek -odvolania žalobcu zo dňa 28.05.2017, ktorým napadol rozhodnutie sťažovateľa o uložení pokuty vyplýva: „...k odvolaniu dodávame, že v súlade

s ust. § 100 ods. 2 písm. c/ z. č. 7/2005 Z.z. sú zmluvné a mimozmluvné sankcie so vznikom po vyhlásení konkurzu a ktoré postihujú majetok Úpadcu vylúčené z uspokojenia.“). 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.

47. Podľa názoru Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky 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 správcu 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) požiadajúci 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 NSS SR vyhodnotil ako nedôvodnú.

48. K námietke nezapočítateľnosti, kasačný súd udáva, že sa stotožnil so správnym súdom aj vo vyhodnotení otázky sankčnej povahy pokuty uloženej úpadcovi vo výške 20.632,60 eur 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 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.

49. 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 z hľadiska 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.

50. Kasačný súd navyše 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). Kasačný súd v zhode aj so skoršou rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR - 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).

51. 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 vstup 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 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 na mimozmluvnej sankcii, ktorá je vylúčená z uspokojenia v konkurze.

52. 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 odchýliť. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že závery obsiahnuté v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 4Sžf/24/2010 zo dňa 15.02.2011 sú kontinuálne potvrdzované aj neskoršou rozhodovacou činnosťou uvedeného súdu, a to napr. v rámci veci sp. zn.: 1Sžfk/79/2019 zo dňa 23. februára 2021, príp. 8Sžfk/86/2020 zo dňa 30. marca 2021.

53. Vzhľadom na uvedené považoval kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa v časti týkajúcej sa hmotnoprávných otázok za nedôvodnú, a preto ju postupom podľa § 461 SSP zamietol.

54. 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.

55. 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.