

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/51/2019
Identifikačné číslo spisu: 4018200592
Dátum vydania rozhodnutia: 2. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:4018200592.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD.
a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa):
KP recovery, k.s. Sládkovičova 6, 010 01 Žilina, IČO: 46 404 503, ako správca úpadcu: ASTRUM Laus, s.r.o. „v konkurze“, P. O. Hviezdoslava 5859/2A, Levice, IČO: 36 527 866, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Brož, s.r.o., A. Bernoláka 1417/6, Ružomberok, IČO: 52 959 601, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101173792/2018 zo dňa 15.06.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/176/2018-133 zo dňa 6. marca 2019, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101173792/2018 zo dňa 15.06.2018 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 100489946/2018 zo dňa 05.03.2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 48 889,02 eura za zdaňovacie obdobie november 2016.

2. Krajský súd poukázal na to, že medzi účastníkmi konania bol sporný výklad ust. § 49 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon o DPH“)

a to, či úpadcovi, t.j. ASTRUM Laus, s.r.o. ako odberateľovi vzniklo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uplatnené v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty v sume 48 889,02 eura za zdaňovacie obdobie november 2016 pri deklarovanej dodávke služieb od dodávateľov:

-AKONET s.r.o. podľa faktúr: č. 30160465 zo dňa 30.11.2016 za poskytnuté služby za mesiac november 2016 v zmysle zmluvy o spolupráci zo dňa 01.02.2015 v sume 960 eur

(DPH 160 eur) a č. 30160466 zo dňa 31.10.2016 za poskytnuté služby za mesiac október 2016 v zmysle rovnakej zmluvy v celkovej sume 960 eur (DPH 160 eur);

- KP recovery, k.s. podľa faktúry č. 30160467 zo dňa 16.11.2016 v sume 291 414,11 eur

(z toho DPH 48 569,02 eura), ako odmena správcu konkurznej podstaty ktorá odmena súvisela so zmluvou o predaji podniku medzi predávajúcim ASTRUM Laus, s.r.o. v konkurze a kupujúcim FORESPO PÁLENICA a.s.

3. Krajský súd k odpočítaniu dane od AKONET s.r.o. uviedol, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe faktúr č. 30160465 zo dňa 30.11.2016 v sume 960 eur (základ dane 800 eur + daň z pridanej hodnoty 160 eur) s predmetom fakturácie „poskytnuté služby za mesiac november 2016 v zmysle zmluvy o spolupráci zo dňa 01.02.2015“ a č. 30160466 zo dňa 31.10.2016 za poskytnuté služby za mesiac október 2016 v zmysle rovnakej zmluvy v celkovej sume 960 eur (základ dane 800 eur + daň z pridanej hodnoty 160 eur) od dodávateľa AKONET s.r.o. V spise sa nachádza zmluva o spolupráci zo dňa 01.02.2015 uzavretá medzi poskytovateľom AKONET s.r.o. a objednávateľom ASTRUM Laus, s.r.o. „v konkurze“, v ktorej bol okrem iného dohodnutý predmet zmluvy (zabezpečiť pre objednávateľa ekonomické služby spočívajúce vo finančnom riadení prevádzky podniku úpadcu, ekonomické a finančné poradenstvo a ďalšie), odmena a náhrada hotových výdavkov poskytovateľa (800 eur + daň z pridanej hodnoty + nárok na náhradu hotových výdavkov) a trvanie zmluvy (na dobu určitú, t.j. do doby prevádzkovania podniku úpadcu v zmysle bodu 2.6. zmluvy - vzájomná spolupráca v súvislosti s ďalším prevádzkovaním hotela).

4. V súvislosti s týmito faktúrami správny súd konštatoval, že žalobca nepredložil žiadny dôkaz o dodaní fakturovanej služby v mesiaci október a november 2016 (a ani v inom zdaňovacom období) v zmysle vyššie uvedenej zmluvy zo strany dodávateľa AKONET s.r.o., a to napriek výzvam správcu dane zo dňa 16.11.2017 a 01.12.2017. Na preukázanie skutočného dodania fakturovaných služieb nebolo postačujúce vyjadrenie žalobcu zo dňa 20.12.2017. Z predloženého administratívneho spisu vyplývalo, že dňa 25.07.2016 bola uzavretá zmluva o predaji podniku úpadcu medzi predávajúcim, t.j. ASTRUM Laus, s.r.o. „v konkurze“, za ktorého koná správca konkurznej podstaty KP recovery, k.s. a kupujúcim, t.j. FORESPO PÁLENICA a.s., pričom predmetom prevodu bol podnik úpadcu, ako úhrn hmotných, nehmotných ako aj osobných zložiek podnikania úpadcu, pozostávajúci z nehnuteľných vecí a hnutel'ných vecí vo vlastníctve úpadcu, peňažných a nepeňažných a iných práv, z ktorých je úpadca oprávnený ako aj iných majetkových hodnôt, ktorých majiteľom je úpadca a ktoré slúžia na prevádzkovanie podniku alebo vzhľadom na svoju povahu majú tomuto účelu slúžiť, neuhradených záväzkov úpadcu vzniknutých po vyhlásení konkurzu na majetok úpadcu. Súhrn vecí, práv, pohľadávok, záväzkov a iných majetkových hodnôt tvoriaci predmet prevodu je v zmluve podrobnejšie špecifikovaný. Predmetná zmluva nadobudla účinnosť dňom 01.08.2016. V priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania žalobca nepredložil žiadny dôkaz o tom, že spoločnosť AKONET s.r.o. mu v mesiaci október a november 2016 poskytla (dodala) fakturované služby v zmysle zmluvy o spolupráci zo dňa 01.02.2015, ale nepredložil ani dôkaz o tom, že mu fakturované služby boli dodané v inom zdaňovacom období, resp. dôkaz o tom, aké služby mu mali byť deklarovanej dodávateľom dodané. A. U. P., ktorá bola oprávnená zastupovať žalobcu na základe splnomocnenia zo dňa 21.11.2016 správcovi dane v januári 2017 oznámila, že úpadca, t.j. spoločnosť ASTRUM Laus, s.r.o. po predaji podniku nevykonáva žiadnu činnosť, beží konkurz. Tomuto korešponduje i vyjadrenie splnomocneného zástupcu úpadcu pri miestnom zisťovaní konanom dňa 16.02.2017, ktorý sa vyjadril, že platiteľ nevykonáva podnikateľskú činnosť zapísanú v obchodnom registri, ale vykonáva činnosti spojené s vysporiadaním vzťahov spojených s predajom podniku a ukončením konkurzného konania. Pokiaľ platiteľ dane v konkurze plánuje uplatniť odpočítanie dane z pridanej hodnoty zo služby vedenia účtovníctva, mal by v danom čase vykonávať ekonomickú činnosť a deklarováť výstupy s daňou z pridanej hodnoty. Ak sa v účtovníctve

zaznamenávajú len účtovné prípady, ktoré sú spojené s udrжанím, resp. správou konkurznej podstaty, nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nevzniká. Správca dane, podľa názoru súdu, postupoval správne, keď nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2016 neuznal, nakoľko žalobca, resp. úpadca nepreukázali, o aké služby sa jednalo, kedy boli dodané, v čom spočívali a teda nepreukázali použitie dodaných a fakturovaných služieb na prevádzkovanie podniku. Naopak, z vykonaného dokazovania vyplynulo, že v zdaňovacom období november 2016 už bol podnik predaný spoločnosti FORESPO PÁLENICA a. s., a to na základe zmluvy o predaji podniku zo dňa 25.07.2016. Nemohlo sa teda jednať o dodanie služieb, ktoré boli použité pri prevádzkovaní podniku, pričom len pri prevádzkovaní podniku po vyhlásení konkurzu môže platiteľ odpočítať daň zo služieb, ktoré použije na prevádzkovanie podniku. Výdavky vynaložené na vedenie účtovníctva patria medzi nevyhnutné výdavky správcu spojené s vedením konkurzného konania (udrжанím a správou konkurznej podstaty) a treba ich považovať za pohľadávky proti všeobecnej podstate v zmysle ust. § 87 ods. 1 písm. c) zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o konkurze a reštrukturalizácii“), čo znamená, že pri takýchto službách nie je možné odpočítať daň z pridanej hodnoty.

5. Úpadca ako odberateľ si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2016 uplatnil i odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 48 569,02 eura na základe faktúry č. 20161101 zo dňa 16.11.2016 vystavenej spoločnosťou KP recovery, k.s. (správca konkurznej podstaty úpadcu) ako dodávateľom na sumu 291 414,11 eura (základ dane v sume 242 845,09 eura + daň z pridanej hodnoty 48 569,02 eura) s predmetom fakturácie „odmena správcu konkurznej podstaty podľa rozvrhu č. 2 a v zmysle vyhlášky č. 665/2005 Z.z., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona o konkurze a reštrukturalizácii“.

6. V predmetnej veci uznesením Okresného súdu Nitra sp. zn. 31R/4/2014 zo dňa 29.05.2014 bol vyhlásený konkurz na majetok úpadcu: ASTRUM Laus, s.r.o. Za správcu konkurznej podstaty bola ustanovená JUDr. Ing. Petra Štofková. Uznesením Okresného súdu Nitra č. k. 31K/23/2014-110 zo dňa 16.09.2014 bola z funkcie správcu odvolaná a za správcu bola ustanovená spoločnosť KP recovery, k.s., a to na základe schválenia schôdzou veriteľov.

7. V podaní zo dňa 21.10.2016 adresovanom Poštovej banke, a. s. (jeden z veriteľov) a označenom ako „návrh čiastkového rozvrhu výťažku č. 2 zo speňaženia majetku tvoriaceho oddelenú podstatu“ správca úpadcu uviedol, že proces speňažovania majetku patriaceho do súpisu oddelenej podstaty Poštovej banky, a. s. možno rozdeliť na speňaženie podstatnej časti majetku patriacej k podniku úpadcu (bývalý hotelový komplex ONYX) a speňaženie podniku úpadcu (hotelový komplex ASTRUM Laus), ktorého rozvrh výťažku je predmetom tohto čiastkového rozvrhu výťažku z oddelenej podstaty č. 2. Z predmetného podania vyplýva, že k majetku tvoriacemu oddelenú podstatu boli priradené všetky vzniknuté a oprávnené pohľadávky proti podstate, nakoľko tieto vznikli vždy v súvislosti s prevádzkou podniku, resp. v spojení so správou oddelenej podstaty. Medzi pohľadávky proti oddelenej podstate sú zaradené i pohľadávky proti podstate, t.j. odmena správcu z výťažku, teda odmena v sume 291 414,11 eura vrátane dane z pridanej hodnoty za speňaženie majetku zapísaného do oddelenej podstaty.

8. Na základe zmluvy o predaji podniku zo dňa 25.07.2016 správca konkurznej podstaty konajúci za úpadcu (žalobca) ako predávajúci previedol kupujúcemu, t.j. spoločnosti FORESPO PÁLENICA a. s. vlastnícke právo k podniku, špecifikovanému v čl. 5 zmluvy, tzn. veciam, právam a iným majetkovým hodnotám slúžiacim prevádzkovaniu podniku, s výnimkou vecí vylúčených z prevodu špecifikovaných v čl. 5, bode 5.3 zmluvy, a to za podmienok, spôsobom a v lehotách ustanovených touto zmluvou. Kupujúci sa zaviazal zaplatiť kúpnu cenu za podmienok, spôsobom a v lehote uvedenej v zmluve. Za výkon funkcie správcu patrí správcovi v zmysle ust. § 13 vyhl. č. 665/2005 Z.z., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona o konkurze a reštrukturalizácii odmena určená ako percento z výťažku, ktoré ustanovuje táto vyhláška (ďalej len „odmena z výťažku“) a v prípade, že správca je platiteľom dane z pridanej hodnoty, jeho odmena podľa tejto vyhlášky sa zvyšuje o daň z pridanej hodnoty. I keď vyššie citovaná vyhláška

používa pojem odmena z výťažku, zákon o konkurze a reštrukturalizácii používa pojem odmena zo speňaženia majetku podliehajúceho konkurzu, ale v oboch prípadoch by malo ísť o tú istú odmenu.

9. Správca dane bol toho názoru, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 48 569,02 eur na základe faktúry č. 20161101 od dodávateľa, t.j. spoločnosti KP recovery, k.s.

nie je možné úpadcovi uznať, nakoľko z pohľadu úpadcu ako odberateľa ide o prijatie služby súvisiacej s udržiavaním a správou konkurznej podstaty a nejedná sa o službu prijatú a použitú na prevádzkovanie podniku. Naopak, žalobca tvrdil, že zo strany správcu (dodávateľa) sa jedná o dodanie služby pre úpadcu (odberateľa), ktorá spočívala v speňažení časti majetku úpadcu zapísaného do oddelenej podstaty, teda o dodanie služby použitej na prevádzkovanie podniku, kedy vzniká odberateľovi právo na odpočítanie dane a dodanie tejto služby správca úpadcovi fakturoval.

10. Krajský súd konštatoval, že pre odpočítanie dane pri prevádzkovaní podniku po vyhlásení konkurzu platia osobitné pravidlá v zmysle ust. § 49 ods. 8 zákona o DPH. Daň môže plateľ dane odpočítať len z tovarov a služieb použitých na prevádzkovanie podniku, nie na udržanie a správu konkurznej podstaty. Uvedené znamená, že z prijatých plnení, ktoré plateľ nepoužije na prevádzkovanie podniku, nie je možné odpočítať daň.

11. V predmetnej veci na základe oboznámenia sa s vyjadreniami žalobcu, ktoré podával v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, listinami ktoré predložil a ktoré sa nachádzajú v administratívnom spise, správny súd dospel k tomu záveru, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri faktúre č. 20161101 zo dňa 16.11.2016 vystavenej správcom konkurznej podstaty ako dodávateľom pre úpadcu ako odberateľa, predmetnom ktorej bola fakturácia odmeny správcu konkurznej podstaty podľa rozvrhu č. 2 nebolo v súlade s ust. § 49 ods. 8 vyššie citovaného zákona a nemožno ho uznať ako dôvodné. Na tomto názore správneho súdu nič nemení ani skutočnosť, že majetok konkurznej podstaty úpadcu: ASTRUM Laus, s.r.o. bol zapísaný do súpisu v zmysle ust. § 88 ods. 4 zákona o konkurze a reštrukturalizácii ako jedna položka, pričom takýto postup bol možný v prípade, ak správca pokračoval v prevádzkovaní podniku. Napriek tomuto zápisu jednou položkou, žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania žiadnym spôsobom nepreukázal prevádzkovanie podniku po vyhlásení konkurzu, nepredložil žiadne dôkazy na preukázanie toho, že po vyhlásení konkurzu bol podnik úpadcu prevádzkovaný a že služba (speňaženie majetku), ktorú úpadca ako plateľ dane prijal od správcu, bola použitá na prevádzkovanie podniku. Ustanovenie § 49 ods. 8 zákona o DPH je formulované tak, že jednoznačne rozlišuje medzi tovarom alebo službou použitou na prevádzkovanie podniku (kedy je možné odpočítať daň) a tovarom alebo službou použitou na udržiavanie a správu konkurznej podstaty (kedy nie je možné odpočítať daň, rovnako ako pri tovaroch a službách, ktoré sú hotovým výdavkom správcu konkurznej podstaty a sú pohľadávkou proti konkurznej podstate). Napriek uvedenému žalobca vo svojich podaniach tvrdil, že rozčlenenie na náklady spojené s prevádzkovaním podniku a náklady spojené s udržiavaním a správou konkurznej podstaty ani nie je možné, nakoľko náklad spojený s udržiavaním a správou konkurznej podstaty - podnikom sa týka prevádzky tohto podniku. Takéto tvrdenie žalobcu však nemá oporu v zákone, teda v ust. § 49 ods. 8 vyššie citovaného zákona a úpadcovi ani v tomto prípade, teda pri faktúre č. 20161101 zo dňa 16.11.2016 nevznikol nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

12. S poukazom na všetky tieto zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu bol krajský súd toho názoru, že správca dane postupoval správne, keď úpadcovi ako odberateľovi neuznal ním uplatnené odpočítanie dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie november 2016 na základe faktúr od dodávateľa AKONET s.r.o. (poskytnuté služby za mesiac október a november 2016 v zmysle zmluvy o spolupráci zo dňa 01. 02. 2015) a KP recovery, k.s. (fakturovanie odmeny správcu konkurznej podstaty v zmysle rozvrhu č. 2). Služby, ktoré títo dodávatelia fakturovali úpadcovi, neboli použité na prevádzkovanie podniku úpadcu, resp. žalobca takéto použitie v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázal. Jednalo sa však o služby, resp. plnenia, ktoré boli použité na udržiavanie a správu konkurznej podstaty a ktoré ani nesúviseli s kontrolovaným zdaňovacím obdobím, pričom napr. fakturované dodanie služieb od spoločnosti AKONET s.r.o. nebolo ani preukázané. Úpadca ako deklarovaný odberateľ služieb nemá nárok na odpočítanie dane zo služieb,

ktoré použije na udržiavanie a správu konkurznej podstaty, a taktiež ani zo služieb, ktoré sú hotovým výdavkom správcu konkurznej podstaty a sú pohľadávkou proti konkurznej podstate.

13. Správny súd uviedol, že právo na odpočítanie dane platiteľovi dane z tovarov a služieb vzniká v deň, kedy pri tomto tovare (službe) vznikla daňová povinnosť, teda v deň dodania tovaru alebo služieb. Ide o všeobecný princíp, ktorý ešte neznamená samo uplatnenie odpočítania dane. Platiteľ bude môcť odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť (z dodaných tovarov a služieb), daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Platiteľ dane môže odpočítať daň, ktorú voči nemu uplatnil iný platiteľ dane (dodávateľ). Základnou podmienkou určenou v ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH je podmienka, že prijaté zdaniteľné plnenie použije platiteľ dane na dodávky tovarov a služieb s výnimkami uvedenými v odseku 3 a 7 tohto zákona. V predmetnej veci je zrejmé, že ani táto základná podmienka nebola splnená, pretože služby (poskytovanie účtovníckych služieb, odmena správcu za speňaženie majetku úpadcu), ktoré mal úpadca prijať od deklarovaných dodávateľov nepoužil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, resp. ich použitie na tieto účely nepreukázal. Zákon o dani z pridanej hodnoty teda podmieňuje prijatú službu ako zdaniteľné plnenie pre účely uplatnenia odpočtu jej použitím za účelom uskutočnenia zdaniteľných plnení platiteľa, ktorý ju prijal. Keďže v prípade úpadcu k naplneniu tohto účelu nedošlo, nevznikol mu ako platiteľovi nárok na odpočet dane, lebo sa stal konečným spotrebiteľom dodaných služieb.

14. Osobitné pravidlá pre odpočítanie dane platia pri prevádzkovaní podniku po vyhlásení konkurzu. Platiteľ dane, teda úpadca môže daň odpočítať len z tovarov a služieb použitých, resp. určených na prevádzkovanie podniku, nie na udržanie a správu konkurznej podstaty. Správny súd s poukazom na výsledky dokazovania vykonaného v priebehu daňovej kontroly, ktoré bolo doplnené vo vyrubovacom konaní, nemal pochybnosti o tom, že prijaté služby úpadca nepoužil na prevádzkovanie svojho podniku, teda na dodávky svojich tovarov a služieb, nakoľko sa stal konečným spotrebiteľom dodaných služieb.

15. V tejto súvislosti krajský súd poukázal i na spotrebný charakter dane z pridanej hodnoty. Platiteľ dane (dodávateľ) je pri realizácii zdaniteľného obchodu povinný vystaviť faktúru pre odberateľa, ktorej povinnou obsahovou náležitosťou je osobitné uvedenie ceny bez dane a výšky dane z pridanej hodnoty, ktorú má odberateľ zaplatiť. Právom odberateľa ako platiteľa dane je odpočítať daň, ktorú musel zaplatiť spolu s cenami dodávok tovarov a služieb svojmu dodávateľovi na základe ním vystavených faktúr. Daň z pridanej hodnoty sa vyberá na každom stupni výrobného procesu, u každého platiteľa dane, ktorý predstavuje článok výrobného reťazca, a systémom odpočítania dane sa zabezpečí presun daňového bremena na ďalší článok výrobného procesu. Takto sa potom daňové bremeno presunie až na konečného spotrebiteľa, ktorý s cenou nadobudnutého tovaru alebo prijatej služby musí na základe vystavenej faktúry zaplatiť predávajúcemu aj daň z pridanej hodnoty. Konečný spotrebiteľ, keďže tovar ani službu ďalej podnikateľsky nerealizuje (a teda voči žiadnemu subjektu daň z pridanej hodnoty neuplatní), už nemá od čoho odpočítať daň zaplatenú s cenami nadobudnutých tovarov a služieb, a tak sa stáva definitívnym nositeľom daňového bremena.

16. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby a bez zistenia väd podľa ust. § 195 SSP správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplývalo, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trov konania vznikli.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

17. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby zmenil

napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

18. Podľa sťažovateľa boli všetky podmienky vzniku práva na odpočet dane splnené, pričom namietal, že fakturované služby boli úpadcovi poskytnuté počas prevádzkovania podniku resp. súviseli s prevádzkovaným podnikom. Nesprávne právne posúdenie podľa jeho názoru spočívalo v tom, že krajský súd nesprávne vyhodnotil „služby použité na prevádzkovanie podniku“ a otázku momentu vystavenia predmetných faktúr v nadväznosti na prevádzku podniku. Namietal, že uniesol dôkazné bremeno, keďže predložil správcovi dane vysvetlenia a tiež doklady predstavujúce tzv. obvyklé doklady, ktoré sa na preukázanie existencie obchodu resp. poskytnutia služby používajú a predkladajú. Ak tieto krajský súd považoval za nedostatočné, mal podľa sťažovateľa súčasne uviesť, aké iné doklady mohol a môže sťažovateľ zabezpečiť na preukázanie uskutočnenia dodania služby v súvislosti s prevádzkovaním podniku.

19. V súvislosti s odpočtom DPH od dodávateľa AKONET s.r.o. namietal, že krajský súd bez bližšieho odôvodnenia vyslovil, že výdavky vynaložené na vedenie účtovníctva patria medzi nevyhnutné výdavky správcu spojené s vedením konkurzného konania, s čím sa sťažovateľ nestotožnil. Namietal, že predmetné služby boli úpadcovi riadne poskytnuté v súvislosti s prevádzkovaním podniku a je irelevantné, či boli vyfakturované až po predaji podniku. V tejto súvislosti poukázal na to, že sťažovateľ mohol uplatniť odpočet DPH až po tom, čo mu boli jednotlivé vystavené faktúry doručené. Ďalej uviedol, že na výzvu správcu dane reagoval podaním zo dňa 20.12.2017, kde odkázal na jednotlivé daňové priznania podané príslušnému správcovi dane, výpoveď správcu konkurznej podstaty a zároveň popísal činnosti týkajúce sa výlučne prevádzky podniku, ktoré pre neho spoločnosť AKONET s.r.o. poskytla. Ak krajský súd považoval tieto dôkazné prostriedky za nedostatočné, mal uviesť aké iné doklady mal sťažovateľ zabezpečiť.

20. Vo vzťahu k odpočtom DPH od dodávateľa KP Recovery namietal, že krajský súd vyslovil, že sťažovateľ nepreukázal prevádzkovanie podniku po vyhlásení konkurzu, čo podľa sťažovateľa vychádza z nesprávnej interpretácie § 49 ods. 8 zákona o DPH. Podľa sťažovateľa ide o výklad, ktorý je nad rámec zákona, je zastaralý, presahuje vôľu zákonodarcu a je extenzívny v neprospech sťažovateľa. Poukázal na vypustenie povinnosti správcu viesť samostatnú evidenciu o pohľadávkach z prevádzkovania podniku. Sťažovateľ uviedol, že pokiaľ je po vyhlásení konkurzu prevádzkovaný podnik, ktorý tvorí oddelenú (samostatnú) podstatu, tak úpadca ako platiteľ má právo na odpočet dane ku všetkým pohľadávkam, ktoré boli priradené k tejto oddelenej podstate, a to aj k tým, ktoré boli vyúčtované (fakturované) po ukončení prevádzkovania podniku, ale za tovary a služby poskytnuté v súvislosti s prevádzkovaním podniku počas jeho prevádzkovania. Namietal, že krajský súd pri výklade § 49 ods. 8 zákona o DPH nebral do úvahy zákon o konkurze a reštrukturalizácii. Je neprípustné zamieňať si odmenu správcu, ktorý prevádzkoval podnik s hotovými výdavkami, prípadne s výdavkami na udržiavanie a správu konkurznej podstaty, pri ktorých možnosť odpočítania nie je daná. Sťažovateľ taktiež namietal, že napadnutý rozsudok krajského súdu je nezákonný aj z dôvodu, že krajský súd celkom nepochopiteľne vyslovil, že sťažovateľ nepreukázal prevádzkovanie podniku úpadcu po vyhlásení konkurzu, pričom podľa sťažovateľa táto skutočnosť nebola sporná.

21. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie pred kasačným súdom

22. Prejednávaná vec bola dňa 16.09.2019 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 2S - sp. zn.: 2Sžfk/51/2019. 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 kasačného senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal 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 www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

24. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/176/2018-133 zo dňa 06.03.2019, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101173792/2018 zo dňa 15.06.2018 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

25. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2016. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 100796620/2017 z 09.05.2017, ktorý bol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole daňovému subjektu dňa 15.05.2017 (dátum ukončenia daňovej kontroly). Nasledujúci deň začal správca dane vyrubovacie konanie, v ktorom vyhodnotil vykonané dôkazy a na základe týchto dôkazov vydal prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 48 889,02 eura za zdaňovacie obdobie november 2016.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

26. Podľa § 49 ods. 8 zákona o DPH pri prevádzkovaní podniku po vyhlásení konkurzu môže platiteľ odpočítať daň len z tovarov a služieb, ktoré použije na prevádzkovanie podniku; platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na udržiavanie a správu konkurznej podstaty, a z tovarov a služieb, ktoré sú hotovým výdavkom správcu konkurznej podstaty a sú pohľadávkou proti konkurznej podstate.

27. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti, využijúc ustanovenie § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 3Sžfk/79/2019 dňa 29.04.2021, ktoré konštatuje, že „Kasačný súd považuje za kľúčové posúdenie otázky, či sa v prípade fakturovaných služieb, pri ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočet DPH jednalo o služby, ktoré použil na prevádzkovanie podniku.

28. Kasačný súd má za preukázané skutkové okolnosti zistené daňovými orgánmi, pričom osobitne poukazuje na to, že dodanie fakturovaných ekonomických služieb od dodávateľa AKONET v kontrolovanom zdaňovacom období, ani inom zdaňovacom období nebolo preukázané, pričom správca dane zistil, že úpadca, t. j. spoločnosť ASTRUM Laus, s.r.o. ku dňu 01.08.2016 (predaj podniku úpadcu spoločnosti FORESPO PÁLENICA a. s.) nevykonávala žiadnu činnosť a nemala žiadnych zamestnancov a všetok jej majetok bol speňažený. V prípade fakturovaného plnenia od KP Recovery bola predmetom fakturácie odmena správcu konkurznej podstaty.

29. Kasačný súd s poukazom na § 49 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z. z. uvádza, že citované ustanovenie stanovuje podmienky pre uplatnenie si odpočtu DPH, pričom prvým predpokladom je samotné prevádzkovanie podniku a druhým predpokladom je, že tovary a služby, z ktorých si platiteľ uplatňuje

odpočet DPH sú alebo boli použité na prevádzkovanie podniku. Citované ustanovenie výslovne uvádza zákaz uplatnenia si odpočtu DPH v súvislosti s tovarmi, alebo službami, ktoré sú hotovým výdavkom správcu konkurznej podstaty a sú pohľadávkou proti konkurznej podstate.

30. Kasačný súd uvádza, že prevádzkovú činnosť, resp. prevádzkovanie podniku je potrebné na účely aplikácie § 49 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z. z. odlišovať od udržiavania a správy konkurznej podstaty. Prevádzková činnosť predstavuje základné aktivity podniku, najmä v medziach jeho predmetu činnosti, ktoré mu prinášajú výnosy, je zdrojom vnútorného financovania, a v jej rámci sa vytvárajú prostriedky na úhradu záväzkov. V prípade prevádzkovej činnosti tak bude primárnym cieľom vykonávanie riadnej ekonomickej činnosti podniku aj po vyhlásení konkurzu, ktorá bude spojená so vznikom daňovej povinnosti pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služby a preto aj samotný zákon č. 222/2004 Z.z. predpokladá, že v prípade transakcií, ktorých predmetom je zdaniteľné plnenie, je po splnení podmienok možné uplatniť si právo na odpočet DPH. V prípade udržiavania a správy konkurznej podstaty je však cieľom tejto činnosti plnenie zákonom stanovených úloh správcu dane spočívajúcich

o.i. v nakladaní s majetkom úpadcu, tak, aby bol tento chránený pred znehodnotením, stratou a poškodením, pričom je možné majetok aj ekonomicky využiť, ďalej v speňažení majetku podliehajúceho konkurzu spôsobom ustanoveným zákonom č. 7/2005 Z. z. a to všetko za účelom uspokojenia veriteľov úpadcu z výťažku speňaženej podstaty. Je teda zrejmé, že v prípade udržiavania a správy konkurznej podstaty resp. pri tovaroch a službách, ktoré sú hotovým výdavkom správcu konkurznej podstaty a sú pohľadávkou proti konkurznej podstate, nebude dochádzať k transakciám, ako pri bežnej ekonomickej činnosti prevádzkovaného podniku a preto zákon č. 222/2004 Z. z. v tomto smere neumožňuje uplatnenie si práva na odpočet DPH z tovarov a služieb, ktoré platiteľ použije na udržiavanie a správu konkurznej podstaty, a z tovarov a služieb, ktoré sú hotovým výdavkom správcu konkurznej podstaty a sú pohľadávkou proti konkurznej podstate.

31. S ohľadom na vyššie uvedené sa kasačný súd stotožňuje so závermi krajského súdu ako aj daňových orgánov, že fakturované služby, z ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočet DPH neboli službami použitými na prevádzkovanie podniku úpadcu. Kasačný súd uvádza, že sťažovateľ okrem predloženia faktúr a tvrdení žiadnym relevantným dôkazom nepreukázal, že fakturované služby boli použité v súvislosti s prevádzkovaním podniku. V prípade fakturovaných služieb od AKONET kasačný súd poukazuje na to, že zo zistení správcu dane vyplýva, že úpadca nevykonával ekonomickejšiu činnosť, pričom nedisponoval ani zamestnancami - teda neprevádzkoval podnik a teda nie je možné prisvedčiť tvrdeniu, že ekonomickejšie služby boli využívané na prevádzkovanie podniku, pričom samotné dodanie služieb v konečnom dôsledku ani nebolo preukázané. Kasačný súd sa plne stotožňuje so závermi krajského súdu ohľadom fakturovanej odmeny správcu dane, pretože obdobne ako pri vyššie uvedených právnych službách ide o službu, ktorá síce zdanlivo môže okrajovým spôsobom súvisieť s prevádzkovaním podniku, avšak v tomto prípade z pohľadu úpadcu išlo o prijatie služby súvisiacej s udržiavaním a správou konkurznej podstaty, z ktorej nie je možné odpočítať DPH.

32. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd sa s prejednávanou vecou dostatočne vysporiadal a vyvodil správne skutkové a právne závery, a preto sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje s odôvodnením krajského súdu a kasačnú sťažnosť zamietla ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.“

33. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť sťažovateľa v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

34. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

35. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s ustanovením § 463 SSP).

Poučenie :

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