

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/22/2022  
Identifikačné číslo spisu: 8018200564  
Dátum vydania rozhodnutia: 22. marca 2023  
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8018200564.1

## ROZSUDOK

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., so sídlom Mierová 650/56, 821 05 Bratislava, 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, právne zastúpený: Mgr. Zuzana Gregáňová, Dopravná 2439/6, 934 01 Levice, proti žalovanému (sťažovateľovi): Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa, Prešovská 1, 064 01 Stará Ľubovňa, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101299237/2018 zo dňa 09.07.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/82/2018-47 zo dňa 8. januára 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/82/2018-73, takto

### r o z h o d o l :

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

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému nárok 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 zo dňa 9. júla 2018 pod č.j. 101299237/2018 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal nárok na úplnú náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že v preskúmvanej veci z oznámenia žalovaného, vydaného v súlade s § 79 ods. 1 a 7 Daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že nadmerný odpočet, ktorý vznikol žalobcovi sa použije na úhradu jeho daňového nedoplatku, t.j. nedôjde k vráteniu tejto sumy nadmerného odpočtu žalobcovi podľa § 79 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“). Oznámenie žalovaného o použití nadmerného odpočtu na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku je tak spôsobilým predmetom súdneho preskúmania.

Iný postup by bol v rozpore so zásadou denegatio justitiae - odopretie spravodlivého súdu, ktorú zohľadňuje aj Ústava Slovenskej republiky v čl. 46 a znamenalo by to porušenie základného práva na súdnu ochranu uvedenú v Čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky, čo je zrejmé aj z rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 17.05.2016 sp. zn. III. ÚS 91/2016. „Pokiaľ súd v správnom súdnictve odmietne vecne prejednať žalobu podľa § 247 a nasl. OSP smerujúcu proti neformálnemu oznámeniu správneho orgánu, ktorý nemal zo zákona vyplývajúcu povinnosť vydať rozhodnutie, dopúšťa sa odopretia spravodlivosti vo vzťahu k takému žalobcovi.“ (Porovnaj rozsudok NS SR pod sp. zn. 1Sžf 20/2016 zo dňa 15.12.2017).

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

3. Vzhľadom na skutočnosť, že prevažná časť žalobných námietok sa týkala zákonnosti rozhodnutia - dodatočného platobného výmeru zo dňa 09.04.2015 Číslo: 20079941/2015, ktorý nadobudol právoplatnosť a vykonateľnosť v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 21.10.2015 č. 21047324/2015 a s týmto rozhodnutím súvisiacim daňovým konaním a s daňovou kontrolou, týmito námietkami sa správny súd nezaoberal, pretože tieto nesúvisia s oznámením správcu dane, ktoré je predmetom súdneho prieskumu na základe tu podanej žaloby. V tomto konaní nemožno preskúmať iné právoplatné a vykonateľné rozhodnutie správcu dane, pričom sa jedná o totožné žalobné námietky, aké žalobca prezentoval v samostatnom súdnom konaní. Toto iné rozhodnutie je predmetom preskúmania správnym súdom v konaní vedenom pod sp. zn. 6S/48/2015.

4. Vo vzťahu k žalobnej námietke, že nadmerný odpočet 801,80 eura bol započítaný k dani, pohľadávky žalovaného, ktorá vznikla rozhodnutím, ktoré je toho času predmetom súdneho prieskumu, správny súd zdôraznil, že táto skutočnosť nebráni započítaniu, keďže napriek podanej správnej žalobe (KS PO; sp. zn. 6S/48/2015) jeho vykonateľnosť súdom odložená nebola, započítanie je teda prípustné.

5. Pokiaľ ide o moment vzniku pohľadávok v predmetnej veci, správny súd konštatoval, že pohľadávka daňového úradu nesporne vznikla po vyhlásení konkurzu, keďže rozhodnutie - dodatočný platobný výmer zo dňa 09.04.2015 č. 20079941/2015 nadobudol právoplatnosť a vykonateľnosť v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 21.10.2015 č. 21047324/2015 dňa 26.10.2015 - t.j. až k tomuto dňu vznikla pohľadávka správcu dane, t.j. po vyhlásení konkurzu (apríl 2018).

6. Rovnako tak nadmerný odpočet v sume 801,80 eura za zdaňovacie obdobie apríl 2018 - pohľadávka žalobcu voči správcovi dane, vznikla po vyhlásení konkurzu.

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

8. Krajský súd uviedol, že žiadnu pohľadávku podliehajúcu konkurzu, nemôže daňový úrad „použiť“ na úhradu záväzkov úpadcu v rozpore s pravidlami uvedenými v § 54 ods. 1 až 3 zákona o konkurze. Z ustanovenia § 54 ods. 2 zákona o konkurze vyplýva, že pohľadávku neprihlásenú spôsobom ustanoveným týmto zákonom, nie je možné započítať proti žiadnej úpadcovej pohľadávke. Správny súd mal za to, že je potrebné, aby bola prihlásená daňovým úradom každá pohľadávka v konkurze predpísaným spôsobom, a to buď postupom podľa § 28 ods. 1 a nasl. zákona o konkurze alebo postupom podľa § 87 ods. 7 zákona o konkurze a až po ich prihlásení by si mohol tieto pohľadávky daňový úrad ako veriteľ započítať proti záväzkom, ktoré má voči úpadcovi. Povinnosť prihlásiť každú pohľadávku, teda aj tú, ktorú by si chcel neskôr daňový úrad započítať, má opodstatnenie z dôvodu, že

správca konkurznej podstaty je povinný každú pohľadávku preskúmať a ak by nevyhovovala kritériám zákona, je povinný ju poprieť. Len takýmto spôsobom by bolo možné zabrániť tomu, aby sa uplatňovali a následne započítavali aj pohľadávky, ktoré sú vylúčené z uspokojovania, pretože nie každú prihlásenú pohľadávku je možné započítať.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej aj „sťažovateľ“) dňa 25.02.2019 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vec vrátiť tomuto súdu na ďalšie konanie.

10. Nesúhlasil so závermi správneho súdu, že daňový úrad pohľadávku neprihlásil, resp. neuplatnil u správca konkurznej podstaty. Uviedol, že ju uplatnil v konkurznom konaní v zmysle ust. § 87 ods. 7 zákona o konkurze a o pohľadávku proti podstate. Uviedol, že pohľadávku proti podstate je podľa jeho právneho názoru možné uplatniť, napr. aj rozhodnutím správca dane a následným rozhodnutím odvolacieho orgánu v prípade podania odvolania. Za podstatné považoval, že bolo rozhodnutie správcovi v konkurznom konaní doručené.

11. Keďže pohľadávka bola podľa sťažovateľa riadne uplatnená u správca konkurznej podstaty a nejde o pohľadávku vylúčenú z uspokojenia vzhľadom na § 2 písm. b/ Daňového poriadku mal sťažovateľ za to, si ju mohol započítať proti záväzkom, ktoré má voči úpadcovi. Z tohto dôvodu podľa jeho právneho názoru nie je možné tvrdiť, že by sťažovateľ porušil ust. § 44 ods. 3, ods. 4 zákona o konkurze a reštrukturalizácii, nakoľko v danom prípade ide o pohľadávku proti podstate a tá sa s poukazom na ust. § 28 ods. 1 citovaného zákona v konkurze neuplatňuje prihláškou.

12. Sťažovateľ ďalej poukázal na znenie § 87 ods. 1 zákona o konkurze, podľa ktorého ak správca neuzná 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 pri výške pohľadávky proti podstate.

13. K záveru správneho súdu o nemožnosti započítania mimozmluvných sankcií, ktorých uspokojenie v konkurze je zákonom určené, 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 mimozmluvnú sankciu, ktorá by bola vylúčená z uspokojenia podľa § 100 ods. 2 písm. c/ zákona o konkurze.

14. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 08.02.2022 navrhoval kasačnú sťažnosť zamietnuť. Uviedol, že názor sťažovateľa o uznaní pohľadávky vyplývajúcej z rozhodnutia o uložení pokuty pre absenciu popierajúceho úkonu zo strany správca 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 a nevykonateľné a sťažovateľ bol okrem toho v odvolaní proti tomuto rozhodnutiu informovaný o tom, že správca konkurznej podstaty na pohľadávku za vylúčenú z uspokojenia v zmysle § 100 ods. 2 písm. c/ zákona o konkurze ako mimozmluvnú sankciu podľa § 87 ods. 8 cit. zákona preto nebol dôvodný.

15. Podľa názoru žalobcu samotná skutočnosť, že sťažovateľ pokutu považuje za daň, nemenný je sankčný charakter a povaha pokuty. Preto je ako pohľadávka na mimozmluvné sankcie so vznikom po vyhlásení konkurzu z uspokojenia vylúčená zo zákona, teda bez ohľadu na to, či si ju veriteľ splnil alebo nie a či bol veriteľ o neuznaní pohľadávky informovaný alebo nie. Na základe vyššie uvedeného mal žalobca za to, že rozhodnutie správneho súdu bolo vecne i právne správne, navrhol preto, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol a priznal mu náhradu trov konania vo výške 100%.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

16. Prejednávaná vec bola dňa 15.05.2019 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 náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 5S pod sp. zn. 5Sžfk/26/2019. 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 pod pôvodnou sp. zn. 5Sžfk/26/2019. Dňa 15.11.2021 bola vrátená Krajskému súdu v Prešove na odstránenie nedostatku a následne predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky dňa 11.03.2022 a bola ďalej vedená pod sp. zn. 4Sfk/22/2022.

17. Predmetom konania kasačného súdu je rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/82/2018-47 zo dňa 8. januára 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/82/2018-73 zo dňa 30. novembra 2021, ktorým tento zrušil oznámenie žalovaného o použití nadmerného odpočtu zo dňa 9. júla 2018 pod č. 1012992337/2018 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal nárok na úplnú náhradu trov konania.

18. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa vydal dňa 09.07.2018 pod číslom: 1012992378/2018 oznámenie o použití nadmerného odpočtu, v ktorom žalovaný oznámil, že v zmysle ustanovenia § 79 ods. 1 a ods. 7 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) nadmerný odpočet vo výške 801,80 eura, ktorý vznikol na dani z pridanej hodnoty dňa 26.06.2018 vo výške 801,80 EUR za zdaňovacie obdobie apríl 2018 sa použije na úhradu daňového nedoplatku na dani z pridanej hodnoty vo výške 801,80 eura za zdaňovacie obdobie november 2011 splatného dňa 04.09.2017, t.j. nedoplatku splatného po vyhlásení konkurzu. Uvedené oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 12.07.2018.

19. Ďalej z predloženého administratívneho spisu kasačný súd zistil, že dňa 09.04.2015 Číslo: 20079941/2015 vydal žalovaný rozhodnutie podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z., ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 26.10.2015, ktorým žalobcovi určil rozdiel v sume 206 326,94 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011, nadmerný odpočet nepriznáva v sume 93 640,59 eura, a vyrubuje daň v sume 112 686,35 eura. Predmetné rozhodnutie potvrdilo FR SR dňa 21.10.2015 pod číslom: 21047324/2015.

20. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa dňa 05. mája 2017 rozhodnutím číslo: 100782373/2017 uložila žalobcovi podľa § 155 ods. 1 písm. f) bod 4 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom do 31.12.2015 v nadväznosti na § 165e ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov ukladá daňovému

subjektu PERSPECTA Recovery k.s., Bardejovské kúpele 30, 085 01 Bardejov - správca v konkurznom konaní úpadcu ST OMEGA s.r.o. v reštrukturalizácii, DIČ: 2020525848, IČO: 31702791, IČ DPH SK 2020525848, Nám. gen. Štefánika 3, 064 01 Stará Ľubovňa pokutu vo výške 20 632,60 Eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov - za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov. O odvolaní žalobcu, ktorý navrhol konanie prerušiť rozhodol odvolací orgán FR SR rozhodnutím zo dňa 04.08.2017 Číslo: 101693808/2017 tak, že návrhu na prerušenie konania nevyhovelo a konanie neprerušil. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán ďalším rozhodnutím zo dňa 04.08.2017 Číslo: 101693934/2017 rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Stará Ľubovňa Číslo: 100782373/2017 zo dňa 05.05.2017 potvrdil.

21. Oznámením o použití nadmerného odpočtu č. 101299237/2018 si žalovaný započítal svoju domnelú pohľadávku zakladajúcu sa na rozhodnutí Daňového úradu Prešov č. 20079941/2015 zo dňa 09.04.2015 na pohľadávku úpadcu, ktorá mu vznikla dňa 26.06.2018, t.j. žalobca si započítal svoju pohľadávku vzniknutú dňa 09.04.2015 (deň vydania rozhodnutia správcu dane za zdaňovacie obdobie november 2011), a teda PRED vyhlásením konkurzu na pohľadávku úpadcu so vznikom PO vyhlásení konkurzu. Takéto započítanie pohľadávok je v rozpore so zákonom, resp. nie je možné. Kritériom pre zistenie započítateľnosti pohľadávok je moment ich vzniku, nie splatnosti. Pokiaľ žalovaný uviedol, že pohľadávka za obdobie november 2011 je splatná 04.09.2017, žalobca uviedol, že mu nie je známe, z čoho tento dátum vyplýva.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

22. 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 verejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

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

24. 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.

25. 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.

26. Podľa § 100 ods. 2 písm. c/ zákona o konkurze, 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.

27. Podľa § 54 ods. 1 zákona o konkurze, 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.

28. Podľa § 54 ods. 2 zákona o konkurze, 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.

29. Podľa § 44 ods. 1 zákona o konkurze, 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.

30. 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.

31. Podľa § 44 ods. 3 zákona o konkurze, pohľadávky podliehajúce konkurzu sú ich dlžníci počas konkurzu povinní plniť správcovi. Ak dlžník napriek tomu splní svoj záväzok inej osobe ako správcovi, záväzok dlžníka týmto splnením nezaniká, ibaže sa plnenie dostane správcovi.

32. Podľa § 44 ods. 4 zákona o konkurze, 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.

33. Podľa § 28 ods. 1 zákona o konkurze, pohľadávka, ktorá nie je pohľadávkou proti podstate, sa v konkurze uplatňuje prihláškou.

34. Podľa § 87 ods. 7 zákona o konkurze, pohľadávky proti podstate sa uplatňujú u správcu. Na požiadanie správcu oznámi veriteľovi, či uznáva právny dôvod a výšku jeho pohľadávky proti podstate, vrátane poradia.

35. Podľa § 87 ods. 8 zákona o konkurze, 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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).

39. 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.

40. 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) 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 NSS SR vyhodnotil ako nedôvodnú.

41. 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 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 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.

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

43. 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).

44. 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.

45. V súvislosti s účinkami doručenia rozhodnutia o uložení pokuty správcovi v konkurznom konaní a nevyožiteľnosťou 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 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. sp. zn. 8Sžfk/86/2020 zo dňa 30. marca 2021, sp. zn. 2Sžfk/64/2019 zo dňa 18.11.2021, sp. zn. 1Sžfk/64/2019 zo dňa 24.11.2020.

46. 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.

47. 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.

48. 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 n i e j e prípustný opravný prostriedok.



