

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Asan/19/2020
Identifikačné číslo spisu: 5019200004
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5019200004.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: Z. F., dátum narodenia: XX.XX.XXXX, bytom: Q. XXX, XXX XX Q., podnikajúci ako fyzická osoba pod obchodným menom: Z. L+S, s miestom podnikania Rudinská 189, 023 31 Rudina, IČO: 37 621 696, zastúpený advokátom JUDr. Annou Žedényiovou, so sídlom: Ul. Palackého 85/5, 911 01 Trenčín, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102589032/2018 zo dňa 13. decembra 2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/2/2019-45 zo dňa 01. júla 2020, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému plnú náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej aj ako „prvostupňový správny orgán“) rozhodnutím č. 102036480/2018 zo dňa 12.10.2018 uložil žalobcovi pokutu vo výške 6.727,10 eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. e/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj ako „daňový poriadok“). Dôvodom uloženia pokuty bolo uvedenie nižšej dane, než ktorú uviesť mal v daňovom priznaní dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011.

2. Žalobca proti prvostupňovému rozhodnutiu podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102589032/2018 zo dňa 13.12.2018 (ďalej aj ako „preskúmané rozhodnutie žalovaného“). Žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil rozhodnutie prvostupňového orgánu a odvolanie zamietol. Svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovne:

- k porušeniu povinnosti, za ktorú bola žalobcovi uložená pokuta došlo ešte predtým, než bol vyhlásený konkurz žalobcu uznesením č. k. 3OdK/118/2018 zo dňa 29.05.2018. S poukazom na znenie § 166b ods. 1 písm. d/ zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZKR“) vyhodnotil námietku žalobcu o nevyhmáateľnosti

pokuty uloženej za porušenie povinnosti pred vyhlásením konkurzu za neopodstatnenú. Tiež poukázal na to, že bol povinný postupovať v súlade s daňovým poriadkom a odkázal na znenie § 158 ods. 5 daňového poriadku a § 47 ods. 2 ZKR,

- ako neopodstatnenú vyhodnotil aj námietku žalobcu, že prvostupňové rozhodnutie malo byť doručené konkurznému správcovi a nie žalobcovi. Tu poukázal na znenie § 159 daňového poriadku a skonštatoval, že táto sa vzťahuje len na konanie podľa druhej časti ZKR a nie na konanie podľa štvrtej časti ZKR. Konkurzný správca nie je účastníkom daňového konania a v zmysle § 59 ods. 3 daňového poriadku na neho neprešli práva a povinnosti účastníka daňového konania, čo znamená, že po vyhlásení konkurzu, i vo forme oddĺženia, dlžník koná sám za seba. Prípadná daň, úrok z omeškania sa vyrubuje a pokuta sa ukladá dlžníkovi, ktorému sa rozhodnutie zároveň doručuje.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia, ako aj zrušenia prvostupňového rozhodnutia, ktoré mu predchádzalo.

4. Krajský súd rozsudkom č. k. 31S/2/2019-45 zo dňa 01.07.2020 rozhodnutia žalovaného č. 102589032/2018 zo dňa 13.12.2018 a prvostupňového správneho orgánu č. 102036480/2018 zo dňa 12.10.2018 zrušil. Správny súd tiež uviedol, že v okolnostiach prejednávanej veci dôvod na vrátenie veci žalovanému alebo správneho orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie nevzhliadol. Krajský súd svoj rozsudok zdôvodnil nasledovne:

- pokuta, ktorú prvostupňový správny orgán uložil žalobcovi podľa § 154 ods. 1 daňového poriadku nesporne spĺňa definíčné znaky vecného vymedzenia verejnoprávnej peňažnej sankcie podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR,

- pokuta bola uložená za porušenie povinnosti pred rozhodným dňom, teda dňom ktorý definuje § 166a ods. 1 písm. a) ZKR (pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi). Účinky konkurzu nastali dňa 05.06.2018 v zmysle § 199 ods. 9 ZKR. Porušenie povinnosti daňového subjektu (žalobcu) riadne vyplniť daňové priznanie nastalo pred rozhodným dňom, keďže 17.01.2013 bol správcom dane vyhotovený protokol o určení dane podľa pomôcok v zmysle § 49 ods. 1 a 2 daňového poriadku, ktorému predchádzala daňová kontrola dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011,

- nesprávne právne posúdenie veci žalovaným (ako aj správnym orgánom prvého stupňa) vzhliadol v nezohľadnení účinkov vyhláseného konkurzu žalobcu podľa štvrtej časti ZKR, na ktoré sa viaže zákonný dôsledok podľa úpravy § 166e ods. 4 ZKR v spojení s § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, a ktorý zákonný právny dôsledok vyhlásenia konkurzu žalobcu s účinkami od 05.06.2018, mal byť v postupe správneho orgánu prvého stupňa, ako aj v postupe žalovaného, zohľadnený s výsledkom neuloženia pokuty. Pokuta uložená žalobcovi, ako verejnoprávna peňažná sankcia, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom, je v zmysle § 166b ods. 1 písm. d) ZKR nevymáhateľná.

III.

Konanie na kasačnom súde

5. Žalovaný (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

6. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- pokuta uložená žalobcovi prvostupňovým rozhodnutím do rozhodujúceho dňa v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) ZKR, t. j. 31.05.2018 neexistovala. V dôsledku uvedeného nemohla byť v tomto konkurze označená pohľadávka vzniknutá do rozhodujúceho dňa a preto ani nemohla byť vylúčená z uspokojenia podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR. Predmetná pokuta bola uložená v súlade so zákonom a je vymáhateľná

- nestotožnil sa ani s odôvodnením správneho súdu, že prvostupňový správny orgán ani nemal pokutu uložiť pre porušenie povinnosti pred rozhodujúcim dňom v zmysle ZKR, keďže daňový poriadok ani

ZKR takúto prekážku jej uloženia neurčuje. Sťažovateľ naopak argumentoval, že daňový poriadok vo svojom ustanovení § 155 ods. 1 písm. f/ bod 1. takúto povinnosť - uložiť pokutu ustanovuje - ZKR nedefinuje čo sa rozumie pod pojmom pohľadávka z verejnoprávneho vzťahu. Pri vymedzení tohto pojmu sa vychádza z daňového poriadku. Podľa § 158 ods. 1 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2019 platilo, že daňový nedoplatok sa na účely konkurzu považuje za pohľadávku. Pohľadávkami vzniknutými do rozhodujúceho dňa (31.05.2018) v konkurze žalobcu boli daňové povinnosti evidované ako daňové nedoplatky k tomuto dňu. Do tohto dňa nebola pokuta uložená žalobcovi prvostupňovým rozhodnutím evidovaná, pretože daňovým nedoplatkom sa stala až 13.01.2019.

7. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline a vec mu vrátiť na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline zmenil a žalobu zamietol.

8. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa stotožňuje so závermi správneho súdu uvedenými v napadnutom rozsudku a navrhol, aby kasačný súd rozsudok v celom rozsahu potvrdil. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zopakoval svoje argumenty uplatnené v priebehu konania.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h/ SSP a § 101e ods. 2 zákona číslo 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“).

10. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. februára 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

11. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

12. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 166a ods. 1 písm. a) zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len „ZKR“), ak tento zákon neustanovuje inak (§ 166b a 166c), len v konkurze alebo splátkovým kalendárom môže byť uspokojená pohľadávka, ktorá vznikla pred kalendárnym mesiacom, v ktorom bol vyhlásený konkurz alebo poskytnutá ochrana pred veriteľmi (ďalej len „rozhodujúci deň“).

Podľa § 166b ods. 1 písm. d) ZKR, za nevymáhateľné voči dlžníkovi v prípade oddĺženia sa považujú zmluvné pokuty a iné súkromnoprávne alebo verejnoprávne peňažné sankcie, kde povinnosť, ktorá zakladá právo uplatniť alebo uložiť takúto pokutu alebo sankciu, bola porušená pred rozhodujúcim dňom.

Podľa § 166e ods. 4 ZKR, na nevymáhateľnosť pohľadávky voči dlžníkovi súd prihliadne aj bez námietky dlžníka. Orgán verejnej moci je povinný hľadiť na dlžníka vo vzťahu k pohľadávke, ktorá sa stala nevymáhateľná (§ 166b), ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky.

Podľa § 154 ods. 1 písm. e) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len ako „daňový poriadok“), správneho deliktu sa dopustí ten, kto uvedie v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť.

VI.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

13. Z priloženého administratívneho spisu vyplýva, že žalobca podal dňa 30.03.2012 daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2011. Prvostupňový správny orgán vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 17.01.2013. Na základe výsledkov tejto daňovej kontroly prvostupňový správny orgán uložil žalobcovi pokutu za spáchanie správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku. Toto rozhodnutie bolo sťažovateľom potvrdené. Konkurz žalobcu nadobudol účinnosť dňa 05.06.2018. Rozhodný deň pre posúdenie vymáhateľnosti predmetnej pokuty podľa § 166a ods. 1 písm. a/ ZKR je teda 01.06.2018. Porušenie povinnosti žalobcu v zmysle § 154 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku nastalo uvedením dane, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal skutočne zaplatiť v daňovom priznaní podanom dňa 30.03.2012. Z uvedeného je zrejmé, že žalobca porušil povinnosť pred rozhodujúcim dňom.

14. Nosnou právnou otázkou tohto konania je posúdenie vymáhateľnosti pokuty uloženej rozhodnutím vydaným po rozhodujúcom dni v zmysle § 166a ods. 1 písm. a) ZKR za porušenie povinnosti, ktoré však nastalo pred rozhodujúcim dňom.

15. Kasačný súd sa stotožňuje s právnym posúdením tejto otázky správnym súdom. Pokuta, ktorá bola žalobcovi uložená má nepochybne charakter verejnoprávnej peňažnej sankcie v zmysle § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR ukladanej za spáchanie správneho deliktu. Ďalej, ako vyplýva zo skutkového stavu opísaného v bode 13. tohto rozsudku, porušenie povinnosti podľa § 154 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku žalobcom nastalo pred rozhodujúcim dňom (01.06.2018). Vzhľadom na kumulatívne splnenie týchto dvoch podmienok je na prejednávany prípad potrebné aplikovať ustanovenie § 166b ods. 1 písm. d/ ZKR. Z uvedeného je zrejmé, že pokuta, ktorá bola žalobcovi uložená sa stala v dôsledku účinnosti konkurzu žalobcu nevymáhateľnou, pričom v dôsledku uvedeného mal prvostupňový správny orgán, ako aj žalovaný, hľadiť na žalobcu vo vzťahu k pokute, ako by na neho hľadel, keby rozhodol o trvalom upustení od vymáhania pohľadávky v zmysle § 166e ods. 4 ZKR. Je zrejmé, že rozhodnutie o uložení pokuty ani nemalo byť vydané, pretože sa prieči účelu vylúčenia niektorých pohľadávok z uspokojenia v zmysle § 166b ZKR, ktorým je najmä to, aby v prípadoch, ak nie je dostatok majetku na úplné uspokojenie všetkých nárokov, bola uspokojená prioritne istina pohľadávok t. j. kauzálne nároky a nie nároky, ktoré sú právnym poriadkom konštruované ako čisto právne (t. j. nejde o kauzálne nároky).

16. Pre vyššie uvedené je nesprávna argumentácia žalovaného, že na pohľadávku z pokuty uloženej žalobcovi až po vyhlásení konkurzu sa vylúčenie z uspokojenia nevzťahuje. Pre tento prípad totiž nebolo právne relevantné kedy bola pokuta žalobcovi uložená (teda kedy vznikla pohľadávka), ale kedy žalobca porušil právnú povinnosť (dopustil sa správneho deliktu), za ktorú mu bola pokuta uložená. Je síce pravda, že daňový poriadok a ani ZKR v znení účinnom v čase rozhodovania správnych orgánov neobsahoval ustanovenie, ktoré by vyslovene bránilo v uložení predmetnej pokuty. Za použitia logického výkladu je však zrejmé, že vydanie rozhodnutia o uložení pokuty, ktorá je nevymáhateľná je prinajmenšom nadbytočné a neúčelné.

17. Nad rámec prípadu kasačný súd dáva do pozornosti § 155 ods. 13 daňového poriadku v znení účinnom od 01.01.2022, v zmysle ktorého zákonodarca explicitne vyriešil do budúca otázku ukladania pokút daňovému subjektu za správny delikt, ktorého sa dopustil do rozhodujúceho dňa. V dôvodovej správe k tejto novele zákona sa k predmetnému ustanoveniu uvádza nasledovné: „Nezaplatená pokuta podľa § 155 ods. 13 v znení účinnom od 1. januára 2022 alebo úrok z omeškania podľa § 156 ods. 6 v znení účinnom od 1. januára 2022, evidované do 1. januára 2022 zanikajú dňom nasledujúcim po dni nadobudnutia účinnosti tohto zákona.“ Z uvedeného je zrejmé, že i keby správny súd žalobu zamietol, tak by pokuta uložená žalobcovi nielenže bola nevymáhateľná, ale navyše by zanikla ex lege dňom 02.01.2022.

VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

18. Kasačný súd uvádza, že správny súd postupoval správne pri právnom posúdení veci, keď rozhodol tak, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu zrušil. Z toho dôvodu kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť, ako nedôvodnú v zmysle § 461 SSP.

Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

19. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

20. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.