

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/7/2021  
Identifikačné číslo spisu: 8019200529  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8019200529.1

## 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: LEGATOs Recovery k.s., Mierová 650/56, Bratislava, IČO: 47 256 184, správca konkurznej podstaty úpadcu ST OMEGA s.r.o. v konkurze, so sídlom Nám. Gen. Štefánika 3, Stará Ľubovňa, IČO: 31 702 791, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa, Prešovská 1, Stará Ľubovňa, o preskúmanie oznámenia žalovaného, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/42/2019-79 z 15. októbra 2020, takto

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

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieta.

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky priznáva žalobcovi 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. Všeobecnou správnou žalobou podanou na Krajskom súde v Prešove (ďalej len alebo „správny súd“) sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti oznámenia žalovaného č. 101405161/2019 z 10.06.2019 o použití nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“), ktorý vznikol žalobcovi za zdaňovacie obdobie marec 2019, na úhradu daňového nedoplatku na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2011, splatného dňa 20.03.2018.

2. Žalobca v správnej žalobe uvádzal najmä tieto žalobné body:

- napadnuté oznámenie žalovaného považuje za nezákonné a ukracuje ho na jeho právach, pretože nimi došlo k zmene výšky daňového nedoplatku vyplývajúceho z predpisov hmotného práva,
- od 15.1.2016 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 a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o konkurze“ alebo „ZKR“),

- žalovaný si v konkurze prihláškou uplatnil viacero pohľadávok; pohľadávku proti podstate v súlade s ust. 87 ods. 7 ZKR si žalovaný v konkurze neprihlásil žiadnu;
- dňa 07.12.2017 bolo žalobcovi doručené rozhodnutie žalovaného č. 102499542/2017 z 04.12.2017, ktorým bola daňovému subjektu: PERSPECTA Recovery, k. s., Bardejovské kúpele 30, 086 31 Bardejov - správca v konkurznom konaní úpadcu ST OMEGA s.r.o., IČO: 31 702 791, DIČ: 202525848, IČ DPH: SK202525848, Nám. gen. Štefánika 3, 06401 Stará Ľubovňa uložená pokuta vo výške 82.834,20 Eur za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g/ Daňového poriadku - za uplatnenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2011 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť;
- započítaný nadmerný odpočet je majetok podliehajúci konkurzu, ktorým môže nakladať správca konkurznej podstaty a ktorého použitie na úhradu pohľadávok proti podstate prípadne rozvrhnutie veriteľom na uspokojenie ich prihlásených pohľadávok určuje výlučne správca, pri prihlásených pohľadávkach (§ 28 zákona č. 7/2005 Z. z.) výlučne rozvrhom po schválení príslušným orgánom, v prípade všeobecnej podstaty veriteľským výborom/zástupcom veriteľov;
- kritériom pre zistenie započítateľnosti pohľadávok je moment ich vzniku, nie splatnosti;
- pohľadávka žalobcu z nadmerného odpočtu za 03/2019 v celkovej sume 8.280,69 EUR so vznikom po vyhlásení konkurzu, bola žalovaným započítaná na pohľadávku žalovaného z rozhodnutia č. 102499542/2017 zo dňa 04.12.2017 vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť;
- doručenie rozhodnutia č. 102499542/2017 zo dňa 04.12.2017, resp. potvrdzujúceho rozhodnutia č. 10444409/2018 z 26.02.2018 do rúk správcu konkurznej podstaty dňa 07.12.2017, resp. 05.03.2018 nie je možné považovať za uplatnenie danej pohľadávky ako pohľadávky proti podstate;
- správca dane realizoval započítanie pohľadávok v rozpore s ustanovením § 54 ods. 1 a 2 zákona č.7/2005 Z. z.;
- zmluvné a mimozmluvné sankcie so vznikom po vyhlásení konkurzu, ktoré postihujú majetok Úpadcu sú vylúčené z uspokojenia vždy bez ohľadu na to, či boli v konkurze uplatnené veriteľom podľa zákona č. 7/2005 Z. z. a či ich správca neuznal, v dôsledku čoho sú tieto mimozmluvné sankcie nezapočítateľné;

3. Správny súd napadnutým rozsudkom podľa § 191 ods. 1 písm. c/ Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil preskúmané oznámenie žalovaného o použití nadmerného odpočtu a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

4. V odôvodnení rozsudku krajský súd konštatoval, že:

- opatrenie je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu, pretože pri kompenzácii vykonávanej správcou dane sú nepochybne dotknuté práva daňového subjektu;
- pohľadávka daňového úradu nesporne vznikla po vyhlásení konkurzu (január 2016), keďže rozhodnutie o správnom delikte zo dňa 04.12.2017 nadobudlo právoplatnosť a vykonateľnosť v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky z 26.02.2018 dňa 05.03.2018; rovnako nadmerný odpočet dane za zdaňovacie obdobie október 2018 (správne marec 2019; pozn. kasačného súdu) vznikol po vyhlásení konkurzu;
- žalobná námietka o neprípustnosti započítania pohľadávok je dôvodná, pretože každá pohľadávka daňového úradu musí byť v konkurze prihlásená predpísaným spôsobom (§ 28 ods. 1 a nasl. alebo § 87 ods. 7 zákona o konkurze) a až po jej prihlásení môže daňový úrad ako veriteľ pohľadávku započítať proti záväzkom, ktoré má voči úpadcovi;
- žalovaný pohľadávku na daňovom nedoplatku riadne v konkurze neprihlásil, a ak by tak aj bol urobil, nemohlo by dôjsť k započítaniu mimozmluvných sankcií [§ 100 ods. 2 písm. c/ ZKR].

## II.

Konanie na kasačnom súde

5. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

6. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ nesúhlasil so záverom správneho súdu, že daňový úrad pohľadávku neprihlásil, resp. neuplatnil u správcu konkurznej podstaty. Uviedol, že ju uplatnil v konkurznom konaní v zmysle § 87 ods. 7 ZKR ako pohľadávku proti podstate. Uviedol, 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.

7. 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, 4 ZKR, pretože v danom prípade ide o pohľadávku proti podstate a tá sa vzhľadom na § 28 ods. 1 ZKR v konkurze neuplatňuje prihláškou.

8. Sťažovateľ ďalej poukázal na § 87 ods. 8 ZKR, podľa ktorého ak správca neuznáva právny dôvod alebo výšku pohľadávky proti podstate, bez zbytočného odkladu vyzve veriteľa, aby sa najneskôr v lehote 15 dní od doručenia výzvy žalobou podanou voči správcovi domáhal určenia právneho dôvodu alebo výšky pohľadávky proti podstate, s poučením o následkoch zmeškania tejto lehoty. V danom prípade však správca v konkurznom konaní nevyzval žalovaného na podanie žaloby o určenie právneho dôvodu alebo výšky pohľadávky proti podstate, pretože by ich neuznal. To podľa sťažovateľa svedčí o tom, že správca konkurznej podstaty uznal právny dôvod i výšku pohľadávky proti podstate.

9. 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.

10. 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.

### III.

#### Právne závery kasačného súdu

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1.8.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1.8.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.8.2021 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 pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 6Sžfk/7/2021. Od 1.8.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 2S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

12. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) 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.

13. Kasačný súd poukazuje na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v obdobnej veci sťažovateľa rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/79/2019 z 23.2.2021 zamietol jeho kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/19/2018-72 z 20.6.2019 o zrušení opatrenia žalovaného č. 101931906/2018 z 1.10.2018 o použití nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty a vrátení veci na ďalšie konanie. Skutkové okolnosti v uvedenej veci sú obdobné ako v súdnej veci, ktorá sa týka použitia nadmerného odpočtu DPH na započítanie pohľadávky správcu dane; právne posúdenie krajského súdu i kasačná sťažnosť sú prakticky identické, pričom podstata veci spočívala v tom, že žalovaný v rozpore s právnymi predpismi započítal nadmerný odpočet DPH žalobcu na sankciu vyplývajúcu z rozhodnutia o uložení pokuty.

14. Kasačný súd preto v zmysle § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/79/2019 z 23.2.2021 a cituje z neho nasledovne:

„ 28. Kasačný súd pred meritorným zdôvodnením svojich záverov upozorňuje na to, že správna žaloba žalobcu smerovala proti trom opatreniam žalovaného (oznámeniam zo dňa 1.10.2018 č. 101931906/2018, zo dňa 5.10.2018 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 1.10.2018 č. 101931906/2018, ktoré sa týkalo použitia nadmerného odpočtu dane za zdaňovacie obdobie január 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 z 1.10.2018 správny súd vylúčil na samostatné prejednanie (čo je len tušenie kasačného súdu), potom v spise nie je založené uznesenie o takomto procesnom úkone. Navyiac by takýto postup bol celkom arbitrárny, keďže o existencii vhodnosti vylúčenia veci za daných okolností nemožno ani len uvažovať (§ 66 S.s.p.). Preto sa kasačnému súdu javí, že správny súd nerozhodol o celom predmete konania. Keďže však je rozsudok krajského súdu právoplatný a sťažovateľ naznačené skutočnosti v kasačnej sťažnosti nenamieta, preskúmal kasačný súd rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 1, 2 S.s.p.).

32. 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. 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 nespôsobovali by zamýšľané právne následky. S ich doručením sa spájajú následky vo forme ich právoplatnosti a vykonateľnosti, resp. možnosti uplatnenia opravných prostriedkov. Doručenie rozhodnutia o uložení pokuty správcovi konkurznej podstaty však bez ďalšieho úkonu nemožno interpretovať ako uplatnenie pohľadávky proti podstate v zmysle § 87 ods. 7 ZKR.

33. Ani z postupu správcu konkurznej podstaty v danej súvislosti nemohol sťažovateľ rozumne predpokladať, že uznáva predmetnú pohľadávku čo do jej právneho dôvodu i výšky, keďže v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu dal správca najavo, že pohľadávku z titulu jej sankčnej povahy nemožno v konkurze uspokojiť. Za tejto situácie by bolo od sťažovateľa naopak rozumné očakávať, že 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.

34. Kasačný súd 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 sa 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.

35. 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.

36. Pohľadávka z rozhodnutia o uložení pokuty žalobcovi za spáchanie správneho deliktu sankčnú povahu nepochybne má a preto aj keby ju sťažovateľ v konkurze riadne uplatnil (čo sa 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.

37. 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 vo veci sp. zn. 4Sžf/24/2010 zo dňa 15.2.2011, od ktorého sa v tejto veci konajúci senát kasačného súdu nemal dôvod odchyliť.“

15. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

16. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

17. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.

