



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členiek senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: **L. N., S.**, so sídlom M., R., IČO: X., zastúpeného *JUDr. M. K.*, advokátom so sídlom v R., Š., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/15840-96919/2008/993196-r zo 16. decembra 2008, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline z 22. septembra 2009, č.k. 20S/7/2009-42, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline z 22. septembra 2009, č.k. 20S/7/2009-42, **z m e ň u j e** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/15840-96919/2008/993196-r zo 16. decembra 2008 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume **132 €** k rukám jeho právneho zástupcu do 3 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

#### O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 250j ods.1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal

preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného uvedeného v záhlaví tohto rozsudku, ktorým ako odvolací orgán podľa § 48 ods.5 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zák.č. 511/1992 Zb.“) potvrdil napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Ružomberok č. 661/230/30233/2008/Há-A/741 z 23.9.2008, ktorým podľa § 35b ods.1 písm. a/ zák.č. 511/1992 Zb. správca dane vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu sankčný úrok v sume 23 460 Sk za nezaplatenie vlastnej daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty priznanej v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie jún 2003 v lehote splatnosti.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že krajský súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu, v rozsahu žalobných dôvodov, konštatoval, že vo veci bol dostatočne a spoľahlivo zistený skutkový stav a z neho vyvodený správny právny záver. Vychádzal pritom zo skutočnosti, že z obsahu spisu bolo preukázané, že konkurz na majetok žalobcu vyhlásený uznesením Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 51-24 K 32/00 s účinnosťou od 20.03.2000, bol zrušený rozhodnutím tohto súdu č.k. 51-24 K 32/00-446 z 18.10.2004. Z uvedeného je zrejmé, že predmetná pohľadávka uložená žalobcovi mohla vzniknúť najskôr po vyhlásení konkurzu, nakoľko predmetom vyrubovacieho konania bolo vyrubenie sankčného úroku za oneskorenú úhradu dane z pridanej hodnoty za mesiac jún 2003. Poukázal na ust. § 95a ods.3 druhá veta zák.č. 511/1992 Zb. (v znení účinnom v období od vyhlásenia až po zrušenie konkurzu na majetok žalobcu do 18.10.2004), podľa ktorého v čase od vyhlásenia konkurzu do zrušenia konkurzu správca dane nemôže vyrubovať sankcie. Zdôraznil, že v posudzovanej veci sa jednalo o pohľadávku vzniknutú po vyhlásení konkurzu, pričom sankčný úrok vyrubil správca dane na základe toho, že 09.07.2003 (v čase konkurzu) podal správca konkurznej podstaty (ďalej len „správca KP“) žalobcu daňové priznanie k DPH za jún 2003 vo výške 107 836 Sk, z čoho zaplatil dňa 25.07.2003 sumu 62 Sk a následne dňa 26.05.2004 zaplatil zvyšnú časť. Krajský súd zdôraznil, že lehota na podanie daňového priznania k uvedenej dani uplynula dňom 25.07.2003, pričom ust. § 95 ods.6 a ods.8 zák. č. 511/1992 Zb. sa nemohlo na predmetnú pohľadávku vzťahovať, nakoľko išlo o pohľadávku vzniknutú po vyhlásení konkurzu, ktorá nevznikla na základe daňovej kontroly. Správca dane si potom nemohol tieto pohľadávky prihlásiť podľa zák.č. 328/1991 Zb. o konkurze a vyrovnaní v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák.č. 328/1991 Zb.“ alebo „zákon o konkurze a vyrovnaní“), nakoľko § 95 ods.8 zák.č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 18.10.2004 sa

vzťahoval na pohľadávky síce špecifikované v § 95 ods.6 avšak pohľadávka - predmetný sankčný úrok – nebola daňovou pohľadávkou podľa § 95 zák.č. 511/1992 Zb. v znení účinnom v čase konkurzu žalobcu, pretože nevznikla do vyhlásenia konkurzu. Krajský súd zdôraznil, že splatnosť DPH za jún 2003 nastala dňa 25.07.2003, tzn. od konca roku 2003, od 31.12.2003 začala plynúť 5-ročná lehota na vyrubenie sankčného úroku, ktorý bol vyrubení rozhodnutím z 23.09.2008 v súlade s ust. § 35b ods.9 zák.č. 511/1992 Zb. Uviedol tiež, že zákonodarca odkazuje v ust. § 35b ods.1 zák.č. 511/1992 Zb. na platný a účinný zákon č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zák.č. 289/1995 Zb.“ alebo „zákon o DPH“), v zmysle ktorého bol žalobca povinný DPH za jún 2003 aj zaplatiť.

Daňový subjekt podal daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie jún 2003 dňa 09.07.2003 a priznal daňovú povinnosť 107 836 Sk, pričom 62 Sk zaplatil 25.07.2003 a 107 774 Sk 26.05.2004. Vychádzajúc z mesačného zdaňovacieho obdobia (podľa § 41 zákona o DPH daň je splatná za zdaňovacie obdobie do 25 dní po skončení tohto obdobia s výnimkou dane pri dovezenom tovare podľa § 48), sa krajský súd stotožnil so správcom dane v tom, že zvyšná časť dane 107 774 Sk bola zaplatená po lehote splatnosti, lebo lehota splatnosti uplynula 25.07.2003, pričom zdaňovacím obdobím bol kalendárny mesiac jún 2003, žalobca mal do 25.7.2003 podať daňové priznanie a bol povinný zaplatiť daň. Potom záver o určení splatnosti DPH na deň 25.07.2003 je správny a DPH za jún 2003 sa stala splatnou pohľadávkou po vyhlásení konkurzu. Krajský súd ďalej poukázal na ust. § 31 ods.3 zák.č. 328/1991 Zb., v zmysle ktorého pohľadávkami proti podstate sú pohľadávky, ktoré vznikli po vyhlásení konkurzu a sú splatné v priebehu konkurzu. Splatnosť DPH nemohla byť upravená iným zákonom, než zákonom o DPH. Z tohto hľadiska potom tvrdenie, že splatnosť pohľadávky nastala podľa zák.č. 289/1995 Z.z. dňa 25.07.2003 je vecne správne. V danom prípade však daňové priznanie k DPH podával správca konkurznej podstaty žalobcu a tento daň aj zaplatil. Zdôraznil, že právo správcu KP uspokojiť pohľadávku kedykoľvek, sa vzťahovalo s poukazom na ust. § 31 ods.1 písm. f/ zák.č. 328/1991 Zb. aj na pohľadávku proti podstate. Nakoľko v posudzovanej veci sa jednalo o pohľadávku, ktorá vznikla po vyhlásení konkurzu, účinky vyhlásenia konkurzu upravené v ust. § 14 a nasl. zák.č. 328/1991 Zb. sa nemohli na ňu vzťahovať, ale bolo na vôli správcu KP, ako a kedy si zvolil, že bude túto pohľadávku platiť, nakoľko tieto pohľadávky môže uspokojiť kedykoľvek. Krajský súd dospel k záveru, že pokiaľ pohľadávku správca KP priznal tým, že sám podal daňové

priznanie k DPH 18.07.2003 a napokon daň aj zaplatil, nie je potrebné dôvodnosť tejto pohľadávky skúmať. Je však evidentné, že od splatnosti dane, teda od 25.07.2003, došlo k zaplateniu DPH až 26.05.2004. Krajský súd súhlasil s tým, že v čase konkurzného konania subjekt, vo vzťahu ku ktorému mohli byť vyrubené daňové povinnosti v súlade so zákonom, bol výlučne správca KP žalobcu. V danom prípade však sankčný úrok v čase konkurzného konania žalobcu vyrubený nebol, ale bol vyrubený po 18.10.2004, kedy bol konkurz zrušený a bol vyrubený vo vzťahu k subjektu, ktorý existoval, existuje a jej aj zapísaný v obchodnom registri.

Krajský súd sa zaoberal aj otázkou, či sa v priebehu konkurzného konania môže správca konkurznej podstaty dostať do omeškania so zaplatením pohľadávky proti podstate, a či je správny názor žalobcu, že so splnením pohľadávky uvedenej v rozvrhovom uznesení môže byť v omeškaní iba v prípade, ak dňom vykonateľnosti rozvrhového uznesenia sa táto povinnosť nespĺní. V tomto smere zaujal stanovisko, že v čase vyhlásenia konkurzu nemohol žalovaný vyrubiť sankčný úrok, lebo zo zákona č. 328/1991 Zb., nevyplýva, že splatnosť pohľadávok, ktoré vznikli a stali sa splatnými po vyhlásení konkurzu, by následne bola zákonom č. 328/1991 Zb. „stornovaná“ alebo iným spôsobom upravená na iný časový údaj splatnosti. Pokiaľ pristúpil správca KP žalobcu k uspokojeniu pohľadávky neskôr (tak to bolo na jeho vôli), ale počas konkurzu bol chránený tým, že sankčný úrok voči správcovi KP nemohol byť vyrubený, avšak podľa názoru krajského súdu, pokiaľ žalobca po zrušení konkurzu ako subjekt obchodná spoločnosť naďalej existuje, tak postupoval správny orgán správne, keď pristúpil k 5-ročnej lehote k vyrubeniu sankčného úroku, pričom ani z ustanovení zákona o DPH, zákona o konkurze a vyrovnaní, ani iných zákonov nevyplýva, že po zrušení konkurzu na daňový subjekt, pokiaľ daňový subjekt existuje, by nemohol správca dane vyrubiť subjektu sankčný úrok vzťahujúci sa aj na obdobie, v ktorom bol daňový subjekt v konkurze (26.07.2003 do 18.10.2004). Zdôraznil, že ustanovenie § 95a ods.3 druhá veta zák.č. 511/1992 Zb. ukladá správcovi dane povinnosť nevyrubiť sankcie v čase konkurzu daňového subjektu, t.j. nevydať rozhodnutie o uložení povinnosti žalobcovi platiť sankčný úrok, pričom tento postup žalovaný dodržal. Z uvedeného ustanovenia však nevyplýva, že by sankčný úrok nebol oprávnený správny orgán vyrubiť po 18.10.2004, pokiaľ bol vyrubený v zákonnej 5-ročnej lehote, čo v konaní preukázané bolo.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu v zákonné lhůtě podal žalobce odvolání, a to z důvodu nesprávného právního posouzení věci krajským soudem. V odvolání uvedl, že podle § 41 zák.č. 289/1995 Zb. byl daňový subjekt povinný zaplatit do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tedy do 25.07.2003. Protože se jednalo o pohledávku proti podstatě (§ 31 ods.3 písm. a/ zák.č. 328/1991 Zb.) uspokojit ji měl správce KP kdykoliv v průběhu konkurzního konání (§ 31 ods.1 písm. f/ zák.č. 289/1995 Zb.), které začalo 28.03.2000 vyhlášením konkurzu a skončilo 18.10.2004 zrušením konkurzu. Žalobce uvedl, že výklad na věc sa vzťahujúcich zákonných ustanovení krajským soudem je podle jeho názoru formálně správný, ale je nelogický a v rozporu s účelem zákona. Zdůraznil, že osoba ustanovená za správce konkurzní podstaty nadobudne současně aj postavení daňového subjektu, přičemž však „tato osoba nie je dvojjediná, ale len jedna osoba“, preto „podľa jeho názoru došlo ku konfúzií povinností daňovníka a oprávnění správce podstaty, otázkou je v prospech čoho“. Správce KP je povinný pohledávky proti podstatě uspokojit všechny v plné výšce, ak nie tak pomerne v rámci jednej skupiny, preto pohledávky proti podstatě platí vtedy, ak má na účte dost peněžných prostředků pro uspokojení všech pohledávek proti podstatě, jinak odloží platby k rozvrhu. Takýto postup správce a současně aj daňového subjektu je logický. Jeho přísně formálně vzaté právní postavení však způsobuje, že ak dodrží povinnosti správce, poruší povinnosti daňového subjektu zaplatit daň, může sa dopustiť trestného činu nezaplacení daně a poistného a bude uplatněn sankční úrok. Zdůraznil, že celkom iste nebolo úmyslom zákonodarcu postaviť osobu, ktorá je správcem podstaty a súčasne aj daňovým subjektom do takéhoto právního postavení. Mal za to, že v tomto prípade sú zákon o konkurze a vyrovnání a příslušné daňové zákony v rozporu, pretože výkon oprávnění správce podstaty podle zák.č. 328/1991 Zb. nemůže mať za následok sankcie podle zákona o správě daní a poplatkov proti daňovému subjektu, pretože keď sa jedná o jednu osobu, z práva nemůže vzniknúť neprávno, a preto je výklad ako vykonal krajský soud formální, v rozporu s logikou a účelem zákona. Podle názoru žalobce je potrebné dať prednosť oprávnění správce pre povinností daňového subjektu, keďže sú v rozporu, a to preto lebo zákon o konkurze a vyrovnání je oproti zákonu o správě daní a poplatkov normou speciální a aj preto lebo kolíziu zákona o konkurze a vyrovnání s inými predpismi riešil vtedy platný zákon o konkurze a vyrovnání v § 66e ods.2 v prospech konkurzu (ods. 3 na tento konkurz nedopadal). Je potrebné dať prednosť výkladu logickému, účelu zákona o konkurze a vyrovnání a jeho důvodu. Z uvedených důvodů navrhol, aby odvolací soud napadnutý rozsudek krajského soudu změnil tak, že horeoznačené rozhodnutí žalovaného zo

16.12.2008 vrátane prvostupňového rozhodnutia z 23.09.2008, sa zrušujú a vec sa mu vracia na ďalšie konanie. Náhradu trov odvolacieho konania si žalobca v rámci odvolania neuplatnil.

Žalovaný správny orgán vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach žaloby a v rozsahu odvolania žalobcu /§ 212 ods.1 O.s.p./, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je opodstatnené. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods.2 vety prvej O.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.supcourt.gov.sk](http://www.supcourt.gov.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. novembra 2010 (§ 156 ods.1 a ods.3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb.

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia /§ 250i ods.1 O.s.p./.

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane podľa § 35b ods.1 písm. a/ zák.č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu sankčný úrok v sume 23 460 Sk za nezaplatenie vlastnej daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty priznanej v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie jún 2003 v lehote splatnosti.

Z pokladov súdneho spisu vrátane administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu, je zrejmé, že skutkový stav medzi procesnými stranami sporný nebol.

Spornou bolo vyriešenie právnej otázky, či právna úprava, platná a účinná v čase vydania napadnutých rozhodnutí, dovoľovala vyrubenie sankčného úroku žalobcovi ako daňovému subjektu, podľa § 35b ods. 1 písm. a/ zák.č. 511/1992 Zb., a to za stavu, že k podaniu daňového priznania, k vzniku daňovej povinnosti a následne k oneskorenému zaplateniu DPH došlo v čase, keď sa žalobca nachádzal v konkurze (od 20.03.2000 do 18.10.2004). Daňové priznanie za mesiac jún 2003 v posudzovanej veci podal správca konkurznej podstaty, splatnosť predmetnej dane nastala dňom 25.07.2003, pričom daň zaplatil až 26.05.2004, t.j. po lehote splatnosti.

Sankčný úrok upravený v ustanovení § 35b ods.1 písm. a/ zák.č. 511/1992 Zb. predstavuje inštitút, ktorý umožňuje správcovi dane sankcionovať daňový subjekt v prípade, ak daň priznanú v daňovom priznaní alebo hlásení nezaplatí v lehote a vo výške podľa osobitného zákona.

Odvolací súd v súvislosti s posudzovanou vecou považuje v prvom rade za potrebné uviesť, že inštitút sankčného úroku bol do zákona o správe daní a poplatkov zavedený s účinnosťou od 01.01.2004. Z prechodného ustanovenia §110c ods.5 zák.č. 511/1992 Zb. vyplýva, že do nadobudnutia platnosti zmluvy o pristúpení Slovenskej republiky k Európskej únii sa ustanovenia § 35b ods.1 až 9 uplatnia na všetky dane s výnimkou dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní.

V posudzovanej veci je nespornou skutočnosťou, že splatnosť dane za mesiac jún 2003 nastala 25. júla 2003, teda v čase keď inštitút sankčného úroku v rámci platnej právnej úpravy neexistoval, ktorá skutočnosť v posudzovanej veci má za následok, že zo strany správnych orgánov došlo k takému závažnému pochybeniu, na ktoré musel odvolací súd prihliadnuť z úradnej povinnosti. Za tohto stavu v preskúmvanej veci nemohli byť ani splnené podmienky pre aplikáciu ust. § 35b ods.1 písm. a/ zák.č. 511/1992 Zb., a preto už z tohto dôvodu odvolaciemu súdu neostalo nič iné ako skonštatovať, že preskúmvané rozhodnutie žalovaného správneho orgánu, nie je v súlade so zákonom.

Z týchto dôvodov odvolací súd zamietajúci prvostupňový rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom v zmysle § 250r O.s.p. je viazaný právnym názorom súdu.

Záverom odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že s právnou argumentáciou žalobcu, uvedenou v rámci jeho odvolania sa stotožňuje. Ako správne konštatoval žalobca, výkon oprávnenia správcu konkurznej podstaty podľa zák.č. 328/1991 Zb., nemôže mať za následok sankcie podľa zákona o správe daní a poplatkov proti daňovému subjektu. S poukazom na skutočnosť že právny záver krajského súdu je formálny, v rozpore s logikou a účelom zákona je potrebné dať prednosť výkladu logickému, ako aj účelu zákona o konkurze a vyrovnaní, ktorý vo vzťahu k zákonu o správe daní a poplatkov je normou špeciálnou.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 151 ods.1 a 2 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania tak, ako boli zistené z obsahu súdneho spisu, a to za celé súdne konanie, pričom pozostávajú zo súm zaplatených titulom súdneho poplatku za žalobu vo výške 66 € a zo súdneho poplatku zaplateného za podané odvolanie vo výške 66 €, t.j. v celkovej výške 132 €. Náhradu trov právneho zastúpenia advokátom z dôvodu ich neuplatnenia právnym zástupcom žalobcu, odvolací súd žalobcovi nepriznal.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.

V Bratislave 25. novembra 2010

**JUDr. Eva Babiaková, CSc., v.r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :  
Dagmar Bartalská