

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/86/2020  
Identifikačné číslo spisu: 8019200190  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.03.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:8019200190.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členiek senátu JUDr. Eriky Šobichovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: LEGATOs Recovery k. s., 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, so sídlom správcovskej kancelárie Mierová 650/56, 821 05 Bratislava, IČO: 47 256 184, proti žalovanému: Daňovému úradu Prešov, pobočka Stará Ľubovňa, so sídlom Prešovská 1, 064 01 Stará Ľubovňa, o preskúmanie zákonnosti oznámenia žalovaného o použití nadmerného odpočtu č. 100392919/2019 zo 7. februára 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/15/2019-89 z 28. novembra 2019, v znení opravného uznesenia Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/15/2019-146 zo 7. septembra 2020, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Žalobcovi priznáva právo na náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 6S/15/2019-89 z 28. novembra 2019, v znení opravného uznesenia Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/15/2019-146 zo 7. septembra 2020, podľa ust. § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil oznámenie žalovaného o použití nadmerného odpočtu č. 100392919/2019 zo 7. februára 2019, ktorým 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 400,00 EUR, ktorý vznikol na dani z pridanej hodnoty 26. januára 2019 vo výške 400,00 EUR za zdaňovacie obdobie november 2018, sa použije na čiastočnú úhradu daňového nedoplatku na dani z pridanej hodnoty vo výške 400,00 EUR za zdaňovacie obdobie máj 2011 splatného 20. marca 2018, t. j. nedoplatku splatného po vyhlásení konkurzu vyplývajúceho z rozhodnutia č.102499542/2017 zo 4. decembra 2017, a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd najprv konštatoval, že opatrenie je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu, pretože pri kompenzácii vykonávanej správcovi dane sú nepochybne dotknuté práva daňového subjektu, keďže dochádza k zmene výšky daňového nedoplatku vyplývajúceho z predpisov hmotného práva. Pokiaľ ide o moment vzniku pohľadávok v predmetnej veci, správny súd uviedol, že pohľadávka daňového úradu nesporne vznikla po vyhlásení konkurzu, keďže rozhodnutie o správnom (daňovom) delikte č. 102499542/2017 zo 4. decembra 2017 nadobudlo právoplatnosť v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100444409/2018 z 26. februára 2018, dňa 5. marca 2018 - t. j. až k tomuto dňu vznikla pohľadávka správcovi dane, t. j. po vyhlásení konkurzu (január 2016). Rovnako tak nadmerný odpočet z 26. januára 2019 v sume 400,00 EUR za zdaňovacie obdobie november 2018 - pohľadávka žalobcu voči správcovi dane, vznikla po vyhlásení konkurzu. Žalobnú námietku, kde žalobca namieta neprípustnosť započítania nadmerného odpočtu preto posúdil správny súd ako dôvodnú. Správny súd považoval za zrejmé, že pohľadávka z nadmerného odpočtu DPH je pohľadávkou úpadcu podliehajúcou konkurzu. 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 č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZKR“). Z ustanovenia § 54 ods. 2 ZKR podľa jeho názoru vyplýva, že pohľadávku neprihlásenú spôsobom ustanoveným týmto zákonom nie je možné započítať proti žiadnej úpadcovej pohľadávke. Mal za to, že každá pohľadávka musí byť prihlásená daňovým úradom v konkurze predpísaným spôsobom, a to buď postupom podľa § 28 ods. 1 a nasl. ZKR alebo podľa § 87 ods. 7 ZKR a až po jej prihlásení si môže daňový úrad ako veriteľ započítať pohľadávku proti záväzkom, ktoré má voči úpadcovi. Správny súd dospel k záveru, že pri použití nadmerného odpočtu na úhradu daňových nedoplatkov na dani z pridanej hodnoty žalovaný porušil ustanovenia § 44 ods. 3, 4 ZKR, ktoré zakazujú uspokojenie prihlásených pohľadávok inak ako rozvrhom. Na podporu argumentácie správny súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 4SŽf/24/2010.

3. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

4. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej namieta, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správneho súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie.

5. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ nesúhlasil so záverom správneho súdu, že daňový úrad pohľadávku neprihlásil, resp. neuplatnil u správcovi 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 správcovi dane a následným rozhodnutím odvolacieho orgánu v prípade podania odvolania. Za podstatné považoval, že bolo rozhodnutie správcovi v konkurznom konaní doručené. Keďže pohľadávka bola podľa sťažovateľa riadne uplatnená u správcovi 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. 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. Žalobca v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

6. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zaujal stanovisko k pohľadávke sťažovateľa vyplývajúcej z rozhodnutia o uložení pokuty, pričom tvrdil, že táto pohľadávka nebola sťažovateľom uplatnená v konkurze podľa ZKR a navyše je vylúčená z uspokojenia v zmysle § 100 ods. 2 písm. c) ZKR, a preto je nezapočítateľná.

7. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený 30. marca 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

8. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

9. Kasačný súd konštatuje, že rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, preto v zmysle ust. § 464 ods. 1 S.s.p. odkazuje na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 1Sžfk/79/2019 z 23. februára 2021, ktorého relevantnú časť odôvodnenia v doslovnom znení preberá:

„...pripadlo kasačnému súdu predovšetkým posúdiť, či opatrenie sťažovateľa o použití nadmerného odpočtu dane, na ktorý vznikol žalobcovi nárok za zdaňovacie obdobie január 2018, na započítanie s pohľadávkou sťažovateľa vyplývajúcej z rozhodnutia o uložení pokuty, je správnym aktom, ktorý spĺňa požiadavky jasnosti a zrozumiteľnosti tak pokiaľ ide o jeho obsah, ako aj zamýšľané následky. K tejto otázke, ktorú žalobca postavil v správnej žalobe ako jeden zo žalobných bodov, správny súd zaujal názor, že nakoľko je pohľadávka sťažovateľa nesprávne v opatrení označená ako nedoplatok na DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 (splatný dňa 4.9.2017) a až z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že v skutočnosti malo dôjsť k čiastočnému započítaniu uloženej pokuty, ide o opatrenie nezrozumiteľné a preto konštatoval naplnenie dôvodu pre jeho zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. d/ S. s. p.

30. Kasačný súd s ohľadom na obsah odôvodnenia napadnutého rozsudku i kasačnej sťažnosti poznamenáva, že vecným preskúmaním opatrenia a vyslovenými názormi správny súd fakticky poprel svoj záver o nepreskúmateľnosti opatrenia. Logika veci totiž celkom prirodzene napovedá, že ak je správny akt orgánu verejnej správy nepreskúmateľný pre nezrozumiteľnosť, nie je možné pristúpiť k jeho preskúmaniu. Ak správny súd k preskúmaniu opatrenia pristúpil, pričom identifikoval pohľadávky, ktoré sa podľa sťažovateľa mali započítať, nemôže zároveň konštatovať, že je natoľko nezrozumiteľné, že ho nemožno preskúmať.

31. Kasačný súd preto nemohol dať za pravdu správnenému súdu, že pri aplikácii kasačného dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. d/ S.s.p. postupoval správne, aj keď sa inak stotožňuje s názorom, že pohľadávka sťažovateľa plynúca z rozhodnutia o uložení pokuty bola v opatrení identifikovaná pre účely použitia § 79 ods. 1 daňového poriadku chybné a zavádzajúce. Za daných okolností však kasačnému súdu neostalo iné, ako odhliadnuť od dôvodnosti sťažnostného bodu o nezrozumiteľnosti opatrenia žalovaného a pristúpiť k preskúmaniu meritórnych právnych záverov správneho súdu o nezákonnosti započítania, na podklade sťažnostných bodov kasačnej sťažnosti a v jej medziach.

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 dorúčením 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 požiadala 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 nevykonalnosťou 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.....“

10. Obdobné závery vyplývajú aj z rozsudku kasačného súdu sp. zn. 1Sžfk/32/2020 z 23. februára

2021.

11. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p..

12. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p.. Žalovaný (sťažovateľ) nebol v kasačnom konaní úspešný, preto mu kasačný súd právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal, zatiaľ čo právo na plnú náhradu trov kasačného konania priznal plne úspešnému žalobcovi. O výške náhrady trov rozhodne správny súd samostatným uznesením.

13. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.