



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobkyne: **L. M.**, zastúpenej JUDr. J. G., advokátom proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/228/2669-16035/2010/991857-r zo dňa 8.2.2010, o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/42/2010-66 zo dňa 23. novembra 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/42/2010-66 zo dňa 23. novembra 2010 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zamietol žalobný návrh žalobkyne, ktorým sa domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný v odvolacom konaní potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Martin č. 666/230/75286/09/Klič zo dňa 14. septembra 2009, ktorým Daňový úrad Martin rozhodol o uložení pokuty žalobkyni podľa

§ 35 ods. 1 písm. a/ zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, a to vo výške 17.329,80 eur z rozdielu dane zisteného správcom dane na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002. Krajský súd takto rozhodol, keď sa stotožnil so žalovaným, že správca dane mal v danom prípade zákonnú povinnosť uložiť žalobkyni pokutu v zmysle § 35 ods. 1 písm. a/ zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, keď správca dane vykonanou kontrolou medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní zistil kladný rozdiel. Súd prvého stupňa sa nestotožnil s názorom žalobkyne, že správca dane si mal prihlásiť predmetnú pohľadávku, ktorá vyplýva z rozhodnutia správcu dane o uložení pokuty do konkurzu. Poukázal na to, že pre prihlasovanie pohľadávok vyplývajúcich z daňového konania platí špeciálna právna úprava zakotvená v ôsmej časti zák. č. 511/1992 Zb. pod marginálnou rubrikou Osobitné ustanovenia pre konkurz a reštrukturalizáciu, pričom z ust. § 95 ods. 1 veta druhá zákona o správe daní je zrejmé, že za daňovú pohľadávku sa považuje len pokuta uložená vtedy, ak mohla byť správcom dane vyrubená do vyhlásenia konkurzu alebo do povolenia reštrukturalizácie. Krajský súd dospel k záveru, že v zmysle ustanovenia § 95 ods. 1 veta druhá zákona o správe daní v znení účinnom ku dňu vydania druhostupňového rozhodnutia sa uložená pokuta nepovažuje za daňovú pohľadávku, pretože nemohla byť správcom dane vyrubená do momentu vyhlásenia konkurzu (konkurz na žalobkyňu bol vyhlásený uznesením Okresného súdu v Žiline dňa 16.5.2007), pretože v čase vyhlásenia konkurzu správcovi dane nebol zrejmý kladný rozdiel medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní. Preto nebolo možné určiť ani výšku pokuty, keď základ pre jej výpočet nebol v tomto momente zrejmý. Podľa názoru krajského súdu vyrubená pokuta správcom dane nie je preto daňovou pohľadávkou a nie je možné aplikovať na ňu ani ďalšie odseky § 95 zákona o správe daní o prihlasovaní daňových pohľadávok a nakoľko sa nejedná o daňovú pohľadávku, nie je možné postupovať tým spôsobom, že by ju bol správca dane prihlásil podľa zákona č. 7/2005 Z.z.. Krajský súd sa taktiež nestotožnil s právnym názorom žalobkyne, že pohľadávka žalovaného na zaplatenie pokuty vznikla pred vyhlásením konkurzu, a to prejednaním protokolu o výsledku zistení z daňovej kontroly dňa 25.4.2007. Podľa názoru krajského súdu, v tento okamih ešte nebolo právoplatne rozhodnuté o výške kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní. Nakoľko až tento kladný rozdiel je základom pre výpočet samotnej pokuty, nebolo možné zo strany správcu dane v tento moment teda 25.4.2007 rozhodnúť o uložení pokuty, a teda ani pohľadávka na zaplatenie pokuty nemohla byť vyrubená (vzniknúť) v tento moment.

Proti rozsudku krajského súdu podala odvolanie žalobkyňa a žiadala, aby Najvyšší súd SR rozhodnutie krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby došlo k zastaveniu konania. Uviedla, že podľa § 100 zákona o konkurze a reštrukturalizácii z uspokojenia v konkurze sú vylúčené aj mimozmluvné alebo zmluvné sankcie postihujúce majetok úpadcu, ak nárok na ne vznikol a boli uložené alebo prirástli po vyhlásení konkurzu. Podľa žalobkyne je rozhodujúci časový okamih, kedy vznikol nárok a nie kedy bolo rozhodnutie žalovaného vydané, pretože žalovanému vznikol nárok na vyrubenie pokuty prejednaním protokolu o výsledku zistení z daňovej kontroly dňom 25.4.2007, a v tejto súvislosti vydaným dodatočným platobným výmerom č. 166/230/1237-364/07/Bož zo dňa 30.4.2007. Ak bol teda konkurz vyhlásený až dňa 16.5.2007, tak k vzniku nároku došlo pred vyhlásením konkurzu, a preto správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly ukončenej dňa 25.4.2007 si mal uplatniť svoje nároky v konkurznom konaní prihláškou v lehote stanovenej v zák. č. 7/2005 Z.z.. Podľa žalobkyne správcovi dane nič nebránilo, aby jej pokutu vyrubil do vyhlásenia konkurzu a nemožno v jej neprospech urobiť výklad času, kedy vznikla pohľadávka tak, ako je to na strane štyri dôvodov napadnutého rozsudku krajského súdu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. bez nariadenia pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 v spojení s § 214 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. s tým, že termín verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolanie žalobkyne nie je dôvodné. Rozsudok verejne vyhlásil dňa 19. októbra 2011 (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmavajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s ohľadom na obsah podaného odvolania posudzoval, či správne orgány pri rozhodovaní vychádzali z dostatočne zisteného skutkového stavu veci a s ohľadom na námietku žalobkyne ohľadne hodnotenia dôkazov zisťoval,

či konanie bolo vedené takým procesným postupom, ktorý zabezpečoval správny výsledok a či boli dôkazy vykonané spôsobom zodpovedajúcim pravidlám spravodlivého procesu.

Zo spisového materiálu krajského súdu ako i z administratívneho spisu vyplýva, že Daňový úrad Martin vykonal u daňového subjektu L. M. daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie roku 2002 a to na dani z príjmov fyzických osôb. Z výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený daňový protokol pod č. 666/320/20559/07/Rev zo dňa 23.3.2007, ktorý bol prerokovaný so žalobkyňou ako daňovým subjektom dňa 25.4.2007.

Z protokolu o daňovej kontrole zo dňa 23.3.2007 vyplýva, že žalobkyňa za zdaňovacie obdobie roku 2002 priznala v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzických osôb daň vo výške 3.145.658,--Sk, pričom daňovou kontrolou daň zistená správcom dane mala byť žalobkyňou priznaná vo výške 7.240.386,--Sk a teda rozdiel dane predstavuje 4.093.728,--Sk, ktorú sumu Daňový úrad Martin dodatočným platobným výmerom č. 666/230/1237-30364/07/Bož zo dňa 30.4.2007 v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil daňovému subjektu teda žalobkyni L. M. a zistený rozdiel dane vo výške 4.093.728,--Sk jej uložil zaplatiť do pätnástich dní od právoplatnosti dodatočného platobného výmeru na účet Daňového úradu Martin, vedený v štátnej pokladnici. Žalobkyňa sa následne proti rozhodnutiu teda dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Martin zo dňa 30.4.2007, ktorým jej bol vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002, odvolala a v odvolacom konaní žalovaný rozhodnutím č. I/228/10525-66146/2007/991857-r zo dňa 17.8.2007 potvrdil rozhodnutie správca dane. Rozhodnutie žalovaného nadobudlo právoplatnosť dňa 28. augusta 2007.

Podľa § 35 ods. 1 písm. a/ zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov správca dane uloží daňovému subjektu pokutu v sume rovnajúcej sa súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Národnej banky Slovenska z kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní alebo hlásení alebo v dodatočnom daňovom priznaní alebo v dodatočnom hlásení.

Správca dane v súlade s citáciou vyššie uvedeného ustanovenia zákona o správe daní postupoval, keď žalobkyni ako daňovému subjektu rozhodnutím zo dňa 14.9.2009 uložil pokutu podľa ust. § 35 ods. 1 písm. a/ vo výške 17.329,80 eur a to z rozdielu dane zisteného

správcom dane na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002. Na základe podaného odvolania žalobkyňou žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutie správcu dane potvrdil ako zákonné a to rozhodnutím zo dňa 8.2.2010, ktoré bolo i predmetom preskúmvacieho konania na Krajskom súde v Žiline podľa piatej časti hlavy druhej Občianskeho súdneho poriadku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky posúdením jednotlivých listinných dôkazov dospel k záveru, že krajský súd správne skúmal, či príslušná pokuta uložená žalobkyni mohla byť objektívne jej ako daňovému subjektu uložená do vyhlásenia konkurzu, teda do 16.5.2007 a stotožňuje sa so súdom prvého stupňa, že v danom prípade bolo potrebné najskôr právoplatne rozhodnúť o výške kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní, pretože až takto ustálený kladný rozdiel je a mohol byť základom pre výpočet samotnej sankcie vo vzťahu k daňovému subjektu.

Podľa § 95 ods. 1 zákona o správe daní v znení účinnom ku dňu 14.9.2009 na účely konkurzu a reštrukturalizácie sa za daňovú pohľadávku považuje nezaplatená suma dane, pri ktorej daňová povinnosť vznikla podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov. Za daňovú pohľadávku sa považuje aj daňová pohľadávka, ktorá nebola priznaná daňovým subjektom alebo vyrubená správcom dane. Pokuty, sankčný úrok, úrok sa považujú za daňovú pohľadávku len vtedy, ak mohli byť správcom dane vyrubené do vyhlásenia konkurzu alebo do povolenia reštrukturalizácie.

Podľa § 95 ods. 8 zákona o správe daní po vyhlásení konkurzu alebo po povolení reštrukturalizácie správca dane prihlási daňovú pohľadávku podľa odsekov 1, 3, 6 a 7 spôsobom a v lehote ustanovenej v osobitnom predpise.

Medzi účastníkmi konania je nesporné, že na žalobkyňu ako na daňový subjekt bol konkurz vyhlásený dňa 16.5.2007, a to uznesením Okresného súdu Žilina č. k. 4K/8/2007 zo dňa 4.5.2007.

Žalobkyňa sa aj v odvolacom konaní bránila tým, že rozhodujúcim je časový okamih, kedy nárok správcovi dane vznikol a nie kedy bolo vydané rozhodnutie žalovaného. Podľa žalobkyne žalovanému vznikol nárok na vyrubenie pokuty už prejednaním protokolu

o výsledkoch zistených z daňovej kontroly dňom 25.4.2007 a v tejto súvislosti vydaným dodatočným platobným výmerom č. 666/230/1237-364/07/Bož zo dňa 30.4.2007.

Odvolačí súd sa s uvedeným názorom žalobkyne, že nárok správcu dane, resp. žalovanému vznikol na vyrubenie pokuty už v čase prejednaní protokolu o výsledku zistení z daňovej kontroly dňom 25.4.2007 a v tejto súvislosti vydaným dodatočným platobným výmerom zo dňa 30.4.2007, nemohol stotožniť, a to i napriek tvrdeniam žalobkyne, že konkurz na žalobkyňu bol vyhlásený uznesením Okresného súdu Žilina dňom 16.5.2007. Najvyšší súd SR v tejto súvislosti považuje za potrebné zdôrazniť, že tieto tvrdenia žalobkyne nie sú dôvodné a javia sa skôr ako účelového charakteru, pretože žalobkyňa ani vo svojom odvolacom prejave voči rozsudku Krajského súdu v Žiline nikde neuvádza tú skutočnosť, že proti dodatočnému platobnému výmeru vydanému Daňovým úradom Martin zo dňa 30.4.2007 pod č. 666/230/1237-30364/07/Bož, podala odvolanie a že až v odvolacom konaní Daňové riaditeľstvo SR svojím rozhodnutím zo dňa 17.8.2007 potvrdilo napadnutý dodatočný platobný výmer Daňového úradu Martin zo dňa 30.4.2007. Ako vyplýva z administratívneho spisu rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR zo dňa 17.8.2007, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Martin zo dňa 30.4.2007, nadobudlo právoplatnosť dňom 28. augusta 2007. Z uvedených časových momentov je nesporné, že v čase prerokovania protokolu o daňovej kontrole zo dňa 23. marca 2007 so žalobkyňou ako daňovým subjektom a to dňa 25.4.2007, nemožno chápať tak a vyvodit' z toho taký právny záver, že by už dňa 25.4.2007, teda v čase prerokovania protokolu o daňovej kontrole, bol i skutočne ustálený kladný rozdiel medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní. Daňový úrad Martin nemohol vôbec ustáliť objektívne výšku pokuty dňa 25.4.2007, pretože v skutočnosti nebolo ani možné určiť základ pre výpočet tejto pokuty ako príslušnej sankcie, pretože len samotný dodatočný platobný výmer zo základného konania bol vydaný dňom 30.4.2007 Daňovým úradom Martin, voči ktorému sa ešte následne žalobkyňa odvolala na Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, ktoré vydalo rozhodnutie dňa 17.8.2007, ktorým dodatočný platobný výmer Daňového úradu Martin zo dňa 30.4.2007 potvrdilo. Z uvedeného vyplýva, že základné konanie, v ktorom bol žalobkyňi dorubený rozdiel dane vo výške 4.093.728,--Sk nadobudlo právoplatnosť dňom 28.8.2007, pričom konkurz na žalobkyňu bol vyhlásený uznesením Okresného súdu Žilina č. k. 4K/8/2007 zo dňa 4.5.2007, a to dňa 16.5.2007.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti sa odvolací súd stotožňuje s právnym názorom krajského súdu, že príslušná pokuta uložená Daňovým úradom Martin sa nemôže oprávnene považovať za daňovú pohľadávku, pretože skutočne správca dane nemohol oprávnene túto pokutu žalobkyni vyrubiť do vyhlásenia konkurzu na žalobkyňu, t. j. do dňa 16.5.2007. Predmetná pokuta vyrubená žalobkyni správcom dane nemôže byť teda skutočne daňovou pohľadávkou, a preto tvrdenia žalobkyne, že žalovaný mal predmetnú pokutu ako daňovú pohľadávku prihlásiť do konkurzného konania prihláškou v zmysle zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii, považuje za právne irelevantné.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje za potrebné zdôrazniť, že Krajský súd v Žiline riadne zistil skutočný stav vecí, listinné dôkazné prostriedky správne vyhodnotil a vyvodil z nich správne právne závery, a preto bolo potrebné napadnutý rozsudok krajského súdu v zmysle ust. § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. potvrdiť.

O trovách konania rozhodol odvolací súd v zmysle ustanovenia § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. za použitia ust. § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.. Žalobkyňa v odvolacom konaní úspech nemala. Žalovanému správne orgánu v odvolacom konaní napriek úspechu vo veci trovy konania nevznikli, a preto o trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 19. októbra 2011

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Nikoleta Adamovičová