



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

PLz. ÚS 1/2011-13

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 19. januára 2011 v pléne zloženom z predsedu Milana Ľalíka a zo sudcov Jána Auxta, Ľubomíra Dobríka, Ľudmily Gajdošíkovej, Juraja Horvátha, Sergeja Kohuta, Jána Lubyho, Lajosa Mészároša, Marianny Mochnáčovej, Ladislava Orosza a Rudolfa Tkáčika podľa § 6 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov vo veci zjednotenia odchylných právnych názorov I. a III. senátu Ústavného súdu Slovenskej republiky k otázke priznania uplatnenej dane z pridanej hodnoty k odmene správcu konkurznej podstaty vyslovených v uznesení I. senátu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. I. ÚS 139/08-9 z 29. apríla 2008 a v stanovisku III. senátu Ústavného súdu Slovenskej republiky, ku ktorému došiel v súvislosti s prerokovaním veci sp. zn. III. ÚS 243/2010, prijal toto

z j e d n o c u j ú c e s t a n o v i s k o :

„Ak z právneho poriadku v zákonnej právnej úprave dane z pridanej hodnoty výslovne (explicitne) vyplýva povinnosť správcu konkurznej podstaty, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, k vyúčtovanej cene každej poskytnutej služby uplatniť daň z pridanej hodnoty, potom súd rozhodujúci o odmene správcu konkurznej podstaty je mu povinný daň z pridanej hodnoty v zodpovedajúcej sume priznať; v opačnom prípade je takéto rozhodnutie z ústavnoprávneho hľadiska neakceptovateľné.“

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) boli 8. novembra 2007, 21. júla 2008 a 15. februára 2010 doručené sťažnosti JUDr. D. V., B., správkyne konkurznej podstaty (ďalej len „sťažovateľka“), v ktorých namietala porušenie základných práv zaručených čl. 20 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva zaručeného čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozhodnutiami všeobecných súdov vo veciach dane z pridanej hodnoty uplatnenej k odmene správcu konkurznej podstaty.

1. Sťažnosť doručená ústavnému súdu 8. novembra 2007 smerovala proti uzneseniu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) z 28. júna 2007 v konaní vedenom pod sp. zn. 1 M Obdo V 5/2006, ktorým bolo zamietnuté mimoriadne dovolanie generálneho prokurátora Slovenskej republiky (ďalej len „generálny prokurátor“) podané proti uzneseniu najvyššieho súdu ako súdu odvolacieho z 18. mája 2005 sp. zn. 6 Obo 169/2005. Najvyšší súd ako súd odvolací rozhodoval o odvolaní proti uzneseniu Krajského súdu v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) č. k. 25-24 K 463/99-427 z 23. marca 2005, ktorým krajský súd okrem iného nepriznal sťažovateľke nárok na daň z pridanej hodnoty uplatnenej k vyúčtovanej odmene správcu konkurznej podstaty.

Krajský súd svoje rozhodnutie v spornej časti odôvodnil tým, že vyhláška Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 493/1991 Zb., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona o konkurze a vyrovnaní v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“), neumožňuje zvýšenie odmeny správcu konkurznej podstaty o daň z pridanej hodnoty, a poukázal na skutočnosť, že *„v konkurznom konaní je možné uspokojovať len oprávnené nároky veriteľov, ktoré majú proti úpadcovi. Z konkurznej podstaty nie je možné uspokojiť pohľadávky iných osôb, ktorí nie sú veriteľmi, pohľadávka na zaplatenie dane z pridanej hodnoty je pohľadávkou štátu v správe príslušného daňového úradu voči správkyni ako fyzickej osobe z toho titulu, že získala určitý príjem vo forme*

odmeny za výkon svojej funkcie. Pohľadávka na zaplatenie dane z pridanej hodnoty nie je pohľadávka proti úpadcovi, a preto ju nemožno uspokojiť z konkurznej podstaty.“.

Najvyšší súd rozhodujúc v dovolacom konaní sa stotožnil „s doterajšou dlhoročnou rozhodovacou praxou súdov prvého stupňa (t. j. krajských súdov), ... pri priznávaní odmeny správcov konkurzných podstát v tom smere, že túto odmenu jednotne priznali bez navýšenia o daň z pridanej hodnoty. Táto prax bola a je plne v súlade s ustanovením § 6 písm. a/ vyhl. č. 493/1991 Zb. v znení jej noviel. Navýšenie odmeny správcu o DPH nemá oporu ani v zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, pretože tento predpis predovšetkým definuje, ktoré plnenia sú zdaniteľné, a ktoré subjekty a akým spôsobom daň z pridanej hodnoty platia, určuje sadzby dane, atď., ale žiadnym spôsobom sa nedotýka výšky odmeny správcu konkurznej podstaty. Skutočnosť, že správca konkurznej podstaty z priznanej odmeny zaplatí daň z pridanej hodnoty, ešte neznamená, že táto odmena má byť zvýšená ešte aj o túto čiastku (t. j. o daň z pridanej hodnoty). Pre takýto postup v právnom poriadku Slovenskej republiky niet opory.“. Najvyšší súd tiež dôvodil, že výška odmeny správcu konkurznej podstaty „je vymedzená v ust. § 6 písm. a/ vyhl. č. 493/1991 Zb. v znení jej noviel, pričom len takto jasne a určito vymedzená výška odmeny predstavuje pohľadávku proti podstate. Súčasťou takto vymedzenej odmeny nemôžu byť žiadne iné zložky alebo plnenia, teda súčasťou tejto odmeny nemôže byť ani daň z pridanej hodnoty, ktorú je povinný z priznanej odmeny zaplatiť správca podstaty. Táto daň jednoducho nie je podľa platného práva pohľadávkou proti podstate, a preto z tejto podstaty nemôže byť uspokojená. Opačný výklad by viedol k ukráteniu ostatných veriteľov pri ich uspokojovaní z podstaty, čím by došlo k poškodeniu ich práv.“.

I. senát ústavného súdu sťažnosť sťažovateľky uznesením č. k. I. ÚS 139/08-9 z 29. apríla 2008 odmietol ako zjavne neopodstatnenú. Svoje rozhodnutie založil na poukaze na stabilizovanú judikatúru ústavného súdu vymedzujúcu vzťah všeobecných súdov a ústavného súdu v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, pričom „nezistil taký výklad ustanovení citovaných v napadnutom rozhodnutí najvyššieho súdu a ich uplatnenie vo veci sťažovateľky, ktoré by mohli vyvolať účinky nezlučiteľné s označenými článkami ústavy. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti, arbitrárnosti názoru alebo svojvôli

najvyššieho súdu a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť právny názor najvyššieho súdu svojim vlastným. Preto bolo potrebné v tejto časti sťažnosť odmietnuť ako zjavne neopodstatnenú podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.“.

2. Sťažnosť doručenu ústavnému súdu 21. júla 2008 smerujúcu proti uzneseniu Okresného súdu Banská Bystrica (ďalej len „okresný súd“) č. k. 1 K 21/2007-110 z 20. mája 2008, ktorým okresný súd rozhodoval o paušálnej odmene za výkon funkcie správcu do konania prvej schôdze veriteľov a sťažovateľke nepriznal k vyúčtovanej odmene uplatnenú daň z pridanej hodnoty s poukazom na ustanovenie § 10 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 665/2005 Z. z., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška č. 665/2005 Z. z.“), prijal IV. senát ústavného súdu uznesením č. k. IV. ÚS 265/08-13 z 3. septembra 2008 na ďalšie konanie.

Sťažovateľka v prijatej sťažnosti dôvodila, že „v uznesení o priznaní paušálnej odmeny súd len poukázal na ust. § 10 vyhl. č. 665/2005 Z. z. a vôbec sa nevysporiadal s otázkou dane z pridanej hodnoty v zmysle zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení, hoci správkyňa konkurznej podstaty preukázala, že je platiteľom tejto dane v zmysle zákona. Súd bez toho, aby sa bol zaoberal konkrétnou konštrukciou dane z pridanej hodnoty ako takou, rozhodol len izolovane, vytrhnutím z kontextu o tomto nároku len z hľadiska vykonávacieho predpisu upravujúceho odmenu správcu konkurznej podstaty a zákona o konkurze a reštrukturalizácii.“. Podľa sťažovateľky „súd neskúmal ukrátenie správkyne pri nepriznaní odmeny s DPH vo vzťahu k jednostrannému nepriznaniu takéhoto práva, hoci podľa zákona o dani z pridanej hodnoty je s odmenou za výkon takejto ekonomickej činnosti spojená povinnosť takúto daň odvieť“.

Keďže pri meritórnom prerokovaní sťažnosti IV. senát ústavného súdu dospel k právnemu názoru odchylnému od skoršieho právneho názoru I. senátu ústavného súdu, predložil vec plénu ústavného súdu podľa § 6 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním

a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) pre účely zjednotenia odchylných právnych názorov prijatím tohto stanoviska:

„Ak správca konkurznej podstaty bol v čase rozhodovania súdu podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení platnom a účinnom v čase tohto rozhodovania zdaniteľnou osobou, potom otázku, či sa k odmene správcu pripočítava daň z pridanej hodnoty (napriek tomu, že vyhláška jednoznačne ustanovuje, že sa odmena o daň z pridanej hodnoty nezvyšuje alebo túto otázku vôbec neupravuje), treba riešiť spôsobom, ktorý je v súlade so zmyslom a účelom inštitútu dane z pridanej hodnoty upraveným tak v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ako aj v Smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, a v súlade s hierarchickým usporiadaním právnych noriem podľa stupňa ich právnej sily, teda v súlade so zásadou prednostnej aplikácie právnej normy vyššieho stupňa právnej sily pred právnou normou nižšieho stupňa právnej sily. Ak konajúci súd takto nepostupuje, dopustí sa tým porušenia základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj jeho práva na spravodlivé prejednanie jeho záležitosti podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a v spojitosti s nimi aj porušenia základného práva garantovaného v čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.“

Plénum ústavného súdu uznesením č. k. PLz. ÚS 3/09-4 z 9. septembra 2009 predložený návrh zjednocujúceho stanoviska väčšinou hlasov zamietlo.

3. III. senát ústavného súdu sťažnosť sťažovateľky doručení ústavnému súdu 15. februára 2010 prijal uznesením č. k. III. ÚS 243/2010-12 z 22. júna 2010 na ďalšie konanie.

Proti uzneseniu najvyššieho súdu sťažovateľka vzniesla dve zásadné námietky. Pre zjednotenie odchylných právnych názorov senátov ústavného súdu je relevantná druhá z nich. Vychádzala zo skutočnosti, že krajský súd na základe konečnej správy o speňažovaní majetku z konkurznej podstaty úpadcu a na základe vyúčtovania odmeny správcu konkurznej podstaty predložených mu 6. decembra 2004 uznesením č. k. 46-24 K 269/98-469 zo 7. apríla 2006 nepriznal sťažovateľke k odmene uplatnenú daň z pridanej

hodnoty. Krajský súd poukázal na ustanovenie § 7 ods. 3 vyhlášky inkorporované do jej obsahu s účinnosťou od 1. júla 2005, podľa ktorého ak je správca platiteľom dane z pridanej hodnoty, konkurzná odmena sa nezvyšuje o daň z pridanej hodnoty. Podľa názoru krajského súdu však „*ani predchádzajúce znenie vykonávacieho predpisu nemalo ustanovenie o tom, že by daň z pridanej hodnoty mala byť súčasťou tejto odmeny. Nešlo ani o pohľadávku proti podstate, nakoľko ide o budúcu pohľadávku, ktorá vznikne štátu voči správcovi potom, ako tomuto bude vyplatená odmena na základe právoplatného rozvrhového uznesenia. To znamená, že ide o vzťah mimo konkurzného konania.*“.

Na základe odvolania sťažovateľky najvyšší súd uznesením z 23. mája 2006 v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Obo 142/2006 napadnuté uznesenie krajského súdu potvrdil stotožniac sa pritom s právnymi závermi krajského súdu. K rovnakému záveru potom dospel aj najvyšší súd ako súd dovolací v uznesení č. k. 1 M Obdo V 6/2007-583 z 26. októbra 2009, ktorým rozhodoval o mimoriadnom dovolaní generálneho prokurátora. Poukázal na svoje rozhodnutie z 28. júna 2007 v konaní sp. zn. 1 M Obdo 5/2006 (preskúmané I. senátom ústavného súdu v konaní sp. zn. I. ÚS 139/08) plne sa stotožniac s tam použitou právnou argumentáciou. Predovšetkým zdôraznil skutočnosť, že zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov sa „*žiadnym spôsobom sa nedotýka výšky odmeny správcu konkurznej podstaty*“, a poukázal i na ustanovenie § 6 písm. a) vyhlášky, z ktorého možno vyvodiť, že súčasťou odmeny správcu konkurznej podstaty „*nemôžu byť žiadne iné zložky alebo plnenia, teda súčasťou tejto odmeny nemôže byť ani daň z pridanej hodnoty, ktorú je povinný z priznanej odmeny zaplatiť správca podstaty*“.

V sťažnosti doručenej ústavnému súdu 15. februára 2010 sťažovateľka tvrdila, že činnosť správcu konkurznej podstaty napĺňa znaky legálneho pojmu zdaniteľnej osoby i ekonomickej činnosti podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“), a preto „*ak povinnosť vyúčtovať DPH k odmene za ekonomickú činnosť podľa ust. § 3 ods. 1 zákona o DPH je povinnosťou zákonnou, tak vykonávací predpis vyhl. č. 493/1991 Zb., od ktorého sa odvodzuje prax súdov nemôže mať relevantný význam. Je tomu tak preto, že podľa článku 59 odsek 2 Ústavy Slovenskej republiky Dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo*

na základe zákona. Ak máme osobitným zákonom lex specialis právnu úpravu DPH riešenú komplexne, potom z vyššie uvedeného ústavno-právneho pohľadu argumentovať vykonávacím predpisom je neprimerané. Vyhláška ako norma nižšej právnej sily nemôže riešiť dane a teda ani daň z pridanej hodnoty a súd nesmel prihliadať k zneniu vyhlášky, lebo sa dostal týmto výkladom do kolízie s textom Ústavy.“. Podľa názoru sťažovateľky „i z hľadiska posudzovania veci podľa prirodzeného práva v tomto vzťahu absentuje hlboko presvedčivé odôvodnenie, prečo správca konkurznej podstaty je v režime platenia DPH túto daň povinný odvieť a v režime vyúčtovania a získania odmeny podľa cenového predpisu k odmene si nemôže vyúčtovať aj DPH len preto, že konkrétny vykonávací predpis to neupravuje. Takáto interpretácia je v extrémnom rozpore s princípom spravodlivosti a ide o prejav hrubého formalizmu pri posudzovaní tohto vzťahu, čo by malo zakladať dotknutie na základnom práve vlastníť majetok a právo na ochranu takéhoto majetku, ...“.

III. senát ústavného súdu dospel pri meritórnom prerokovaní sťažnosti sťažovateľky k právnemu názoru odchylnému od právneho názoru I. senátu ústavného súdu vo veci sp. zn. I. ÚS 139/08, preto predložil vec plénu ústavného súdu pre účely zjednotenia odchylných právnych názorov.

4. Zamietnutie návrhu na zjednotenie odchylných právnych názorov z 9. septembra 2009 (PLz. ÚS 3/09) nebráni plénu ústavného súdu podľa názoru III. senátu ústavného súdu rozhodnúť o ním predloženom zjednocujúcom stanovisku.

Vo veci sp. zn. IV. ÚS 265/08 totiž senát ústavného súdu síce rozhodoval o skutkovo rovnakej kauze sťažovateľky, časové relácie rozhodovania okresného súdu však orientovali právne posúdenie jej veci na základe právnej úpravy, ktorá explicitne neumožňuje priznať správcovi k odmene uplatnenú daň z pridanej hodnoty (§ 10 vyhlášky č. 665/2005 Z. z.).

Sťažnosť sťažovateľky v súčasnosti prerokúvaná III. senátom ústavného súdu však vychádza (ako je to ustálené v bode 1 II. časti odôvodnenia tohto uznesenia) z právneho stavu, ktorý otázku priznania dane z pridanej hodnoty uplatnenej k odmene správcu konkurznej podstaty výslovne neriešil. V identických normatívnych súvislostiach rozhodoval aj I. senát ústavného súdu vo veci sp. zn. I. ÚS 139/08.

II.

Pri meritórnom prerokovaní predloženej sťažnosti III. senát ústavného súdu dospel k právnemu názoru, ktorý svedčí v prospech sťažovateľkou tvrdeného porušenia ňou označených základných práv napadnutým uznesením najvyššieho súdu ako súdu dovolacieho.

1. Podľa názoru III. senátu ústavného súdu je v konkrétnych skutkových súvislostiach v prvom rade potrebné ustáliť časové súvislosti, ktoré boli z pohľadu aplikácie relevantných právnych predpisov na sťažovateľkin prípad rozhodujúce a ktoré v konečnom dôsledku majú význam aj pre danosť dôvodu na zjednotenie odchylných právnych názorov.

Viacrát novelizovaná vyhláška do 30. júna 2005 neupravovala explicitne otázku priznania dane z pridanej hodnoty uplatnenej k vyúčtovanej odmene správcu konkurznej podstaty, ktorý je platiteľom dane. Až s účinnosťou od 1. júla 2005 došlo k zmene tejto právnej úpravy.

Krajský súd v uznesení č. k. 46-24 K 269/98-469 zo 7. apríla 2006 uviedol, že *„prieskumné pojednávanie v tejto veci skončilo dňa 5.12.2000. Súd preto na rozhodnutie o odmene aplikoval Vyhl. č. 493/1991 Zb. v znení pred účinnosťou Vyhl. č. 389 a 398/2001 Z. z. ... V tomto prípade správkyňa konečnú správu predložila pred účinnosťou Vyhl. č. 292/2005 Z. z.“*

Naproti tomu k právnej úprave relevantnej vo vzťahu k uplatnenej dani z pridanej hodnoty krajský súd uviedol, že *„aj keď v súčasnosti platné znenie vykonávacieho predpisu po novelizácii Vyhl. č. 292/2005 Z. z. v ustanovení § 7 ods. 3 nedáva pochybnosť o tom, že o daň z pridanej hodnoty nemožno odmenu správcu konkurznej podstaty zvýšiť, pre úplnosť je potrebné uviesť, že tak nebolo možné urobiť ani pred účinnosťou tejto novelizácie“*.

Z kontextu uznesenia najvyššieho súdu ako súdu dovolacieho, v ktorom viackrát používa odkaz na ustanovenie § 6 písm. a) vyhlášky [nie ustanovenie § 6 ods. 1 písm. a) vyhlášky], možno len nepriamo vyvodiť, že za rozhodujúci považoval právny stav účinný pred nadobudnutím účinnosti novelizácie vyhlášky vykonanej vyhláškou Ministerstva

spravodlivosti Slovenskej republiky č. 292/2005 Z. z., ktorou sa mení a dopĺňa vyhláška Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 493/1991 Zb., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona o konkurze a vyrovnaní v znení neskorších predpisov.

Odpoveď v sťažovateľkinej veci konajúcich všeobecných súdov na otázku, ktorá právna úprava bola pre rozhodnutie o uplatnenej dani z pridanej hodnoty rozhodujúca, je vnútorne rozporná, a tak nejednoznačná.

Pre rozhodnutie o uplatnenej dani z pridanej hodnoty bolo podľa názoru III. senátu ústavného súdu rozhodujúce predloženie konečnej správy o speňažení majetku tvoriaceho konkurznú podstatu. V tejto správe, ktorej obsah musí zodpovedať právnemu stavu platnému a účinnému v čase jej predloženia, správca konkurznej podstaty vyúčtuje svoju odmenu tvoriacu zároveň základ pre určenie dane z pridanej hodnoty.

Ak teda konajúce všeobecné súdy brali vyhlášku za právny základ pre svoje rozhodovanie o sťažovateľkou uplatnenej dani z pridanej hodnoty (hoci zjavne nejde o právny predpis vykonávajúci zákon o dani z pridanej hodnoty), mali podľa názoru III. senátu ústavného súdu vychádzať z jej stavu účinného do 30. júna 2005. Predovšetkým však ako právny základ pre rozhodovanie o uvedenej otázke mal slúžiť zákon o dani z pridanej hodnoty v stave účinnom v čase predkladania konečnej správy krajskému súdu (6. decembra 2004). Preto ak sa najvyšší súd ako súd dovolací v odôvodnení svojho rozhodnutia odvolával na právnu úpravu dane z pridanej hodnoty účinnú do 30. apríla 2004 [*„zvýšenie odmeny správcu o DPH nemá oporu ani v zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ...“*], treba konštatovať, že neaplikoval na posudzovaný skutkový stav relevantnú právnu úpravu.

2. Jadrom právneho názoru III. senátu ústavného súdu, ktorý vedie k prijatiu tohto uznesenia, je posúdenie nároku správcu konkurznej podstaty majúceho postavenie platiteľa dane na priznanie dane z pridanej hodnoty uplatnenej k vyúčtovanej odmene.

Podľa názoru III. senátu ústavného súdu napriek tomu, že dane sú podľa čl. 59 ods. 2 ústavy ukladané zákonom alebo na základe zákona, majú aj materiálny ústavno-právny základ. Ten vyplýva z povahy dane ako verejnoprávneho zásahu do individuálnej sféry

daňovo povinného subjektu tvorenej prioritne katalógom základných práv a slobôd zakotveným v ústave. Daň teda musí byť uložená ústavne súladným spôsobom, čo znamená, že aj právne zakotvenie jej konštrukčných prvkov (subjekt, predmet, základ, sadzba a ďalšie prvky) musí byť ústavne súladné. Inými slovami, aj systém uplatňovania dane (nielen samotné normatívne rozhodnutie o jej vyberaní) musí disponovať oporou v ústave. Nadväzne potom orgány aplikujúce daňové zákony (orgány daňovej správy, ale aj súdy) sú povinné pri ich individuálnej rozhodovacej činnosti dôsledne vychádzať z podstaty konkrétneho daňového nástroja a jednotlivé právne normy vykladať práve so zreteľom na podstatu dane, pričom táto povinnosť je zároveň podľa III. senátu ústavného súdu identifikovateľná s povinnosťou ústavne konformného výkladu právnych predpisov.

Daň z pridanej hodnoty ako súčasť daňových sústav väčšiny štátov je charakterizovaná ako všeobecná, nepriama a spotrebná daň. Tieto základné črty dane z pridanej hodnoty vyjadrujúce systém jej uplatňovania a nachádzajúce svoje zakotvenie i v právnej úprave musí do praktickej roviny preniesť aplikačná prax. Inak by daň z pridanej hodnoty nebola spôsobilá postihnúť daňovým bremenom predmet, ktorý sa štát (zákonodarca) jej uložením zdaniť rozhodol. Ústavná konformita interpretácie právnych noriem regulujúcich uplatňovanie dane z pridanej hodnoty je tak daná dôsledným rešpektovaním vymedzených charakteristických znakov tejto dane orgánmi aplikácie práva.

III. senát ústavného súdu v kontexte tohto rozhodnutia upriamuje pozornosť na charakteristiku dane z pridanej hodnoty ako dane všeobecnej a spotrebnej.

Všeobecnosť (univerzalita) dane z pridanej hodnoty znamená, že jej podlieha zásadne spotreba všetkých dodávaných tovarov a poskytovaných služieb. Touto črtou sa daň z pridanej hodnoty líši od iných (tzv. selektívnych) spotrebných daní, ktoré postihujú len spotrebu vybraných druhov tovarov (lieh, víno, tabakové výrobky a podobne). Prirodzene, právna úprava dane z pridanej hodnoty pozná individuálne výnimky z jej uvalenia, ktoré však zákon o dani z pridanej hodnoty explicitne formuluje (napríklad prípady oslobodenia od dane).

Všeobecnosť dane z pridanej hodnoty v zákonnej podobe vyplýva zo vzájomného vzťahu ustanovenia § 2 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty a ustanovení legálne a účelovo definujúcich pojmy tovar a služba.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase predloženia sťažovateľkinho návrhu na schválenie konečnej správy (ďalej len „v rozhodnom období“) predmetom dane je

...

b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou,

...

Podľa § 9 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty účinného v rozhodnom období dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,

b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,

c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,

d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

Citované ustanovenia zakotvujú univerzalitu dane z pridanej hodnoty šírkou svojej formulácie [„... hmotným majetkom sú hnutel'né a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ...“; „dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru ...“]. Zákonodarca uvedené formulácie použil práve na dosiahnutie cieľa, ktorým je zdanenie spotreby zásadne všetkých dodávaných tovarov a poskytovaných služieb. Vzhľadom na veľmi široké spektrum dodávok tovarov a služieb realizovaných v ekonomickom prostredí nemožno rozumne od zákonodarcu očakávať, že v daňovom zákone explicitne vymenuje jednotlivo všetky dodávky tovarov a služieb, ktoré budú podliehať dani z pridanej hodnoty. Už v tomto svetle sa III. senát ústavného súdu nemôže stotožniť s celkom opačnou interpretáciou najvyššieho súdu ako súdu dovolacieho, podľa ktorej právna úprava dane z pridanej hodnoty účinná do 30. apríla 2004 (tá sa

v otázke všeobecnosti dane z pridanej hodnoty nijak nelíšila od súčasnej právnej úpravy) sa „*žiadnym spôsobom ... nedotýka výšky odmeny správcu konkurznej podstaty*“. Takýto právny názor je v priamom rozpore so širokou legálnou definíciou dodania služby podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, a tým i so všeobecnosťou (univerzalitou) tejto dane. Najvyšší súd sa ním odchýlil od vôle zákonodarcu ústavne súladným spôsobom normovanej v zákone o dani z pridanej hodnoty. Tak sa dostal do rozporu i s požiadavkou ústavne konformného výkladu ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty. Pritom žiadna z právnych noriem obsiahnutých v zákone o dani z pridanej hodnoty nevyvíja explicitne činnosť správcu konkurznej podstaty spod režimu tejto dane.

Ďalšiu vlastnosťou dane z pridanej hodnoty, ktorá v relevantných súvislostiach zohráva významnú úlohu, je jej spotrebný charakter. Znamená, že daň z pridanej hodnoty svojím bremenom zaťažuje spotrebu tovarov a služieb. Materiálnym predmetom dane z pridanej hodnoty je tak spotreba. Platí to, aj keď formálne zákon o dani z pridanej hodnoty vymedzuje jej predmet ako zdaniteľné obchody taxatívne uvedené § 2 ods. 1. Vysvetlením tejto zdanlivej disproporcie je skutočnosť, že daň z pridanej hodnoty ako daň nepriama sa len z dôvodov techniky zdaňovania viaže na právne vymedzené aktivity podnikateľských subjektov (dodanie tovaru, poskytnutie služby). Pod technikou zdaňovania tu treba rozumieť jav, keď spotrebiteľ neodvádza daň z pridanej hodnoty zaplatenú s cenou tovaru alebo služby do štátneho rozpočtu priamo, ale cenu i daň zaplatí predávajúcemu, ktorému potom ako platiteľovi dane zákon o dani z pridanej hodnoty ukladá povinnosť daň vybranú od spotrebiteľa odvieť do štátneho rozpočtu (§ 69 zákona o dani z pridanej hodnoty).

Spotrebný charakter dane z pridanej hodnoty presúva bremeno tejto dane na spotrebiteľa tovarov a služieb, a nie na ich dodávateľa. Vyplýva to z dvoch faktorov majúcich oporu v právnej úprave. Prvým je skutočnosť, že platiteľ dane (subjekt dodávajúci tovar alebo poskytujúci službu) je pri realizácii zdaniteľného obchodu povinný vystaviť faktúru (§ 71 ods. zákona o dani z pridanej hodnoty), ktorej povinnou obsahovou náležitosťou je osobitné uvedenie ceny bez dane [§ 71 ods. 2 písm. g) zákona o dani z pridanej hodnoty] a výšky dane, ktorá sa má zaplatiť [§ 71 ods. 2 písm. i) zákona o dani z pridanej hodnoty]. Platiteľ dane je tak podľa zákona o dani z pridanej hodnoty povinný

uplatniť k cene ním dodávaných tovarov a služieb daň. Druhým faktorom je právo platiteľa dane odpočítať od dane uplatnenej a vybratej od svojho odberateľa daň, ktorú platiteľ dane musel zaplatiť spolu s cenami dodávok tovarov a služieb svojim dodávateľom na základe nimi vystavených faktúr (§ 49 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty). Skutočná suma dane, ktorú je potom platiteľ dane povinný odvieť do štátneho rozpočtu (vlastná daňová povinnosť), tvorí podľa § 78 ods. 1 a 2 zákona o dani z pridanej hodnoty len rozdiel medzi daňou vyfaktúrovanou a inkasovanou platiteľom dane (tzv. daň na výstupe) a daňou uplatnenou voči platiteľovi dane jeho dodávateľmi (tzv. daň na vstupe).

Keďže daň z pridanej hodnoty sa vyberá na každom stupni výrobného procesu (je to daň viacstupňová), u každého platiteľa dane, ktorý predstavuje článok výrobného reťazca, sa systémom odpočítania dane zabezpečí presun daňového bremena na ďalší článok výrobného procesu. Takto sa potom daňové bremeno presunie až na konečného spotrebiteľa, ktorý s cenou nadobudnutého tovaru alebo prijatej služby musí na základe vystavenej faktúry zaplatiť predávajúcemu aj daň z pridanej hodnoty. Konečný spotrebiteľ, keďže tovar ani službu ďalej podnikateľsky nerealizuje (a teda voči žiadnemu subjektu daň z pridanej hodnoty neuplatní), už nemá od čoho odpočítať daň zaplatenú s cenami nadobudnutých tovarov a služieb, a tak sa stáva definitívnym nositeľom daňového bremena, hoci odvod dane do štátneho rozpočtu postupne v priebehu celého výrobného procesu technicky zabezpečovali platitelia dane.

Analyzovaný spotrebný charakter dane z pridanej hodnoty všeobecné sudy konajúce vo veci prerokúvanej III. senátom ústavného súdu svojimi právnymi závermi nerešpektovali. Ak totiž krajský súd nepriznal sťažovateľke ako správcovi konkurznej podstaty nárok na daň z pridanej hodnoty docielil stav, keď vďaka následnej realizácii povinnosti sťažovateľky ako platiteľa dane zaplatiť daň z pridanej hodnoty do štátneho rozpočtu bolo daňové bremeno uvalené práve na ňu. Sťažovateľka totiž na základe rozhodnutia krajského súdu nemohla vystaviť faktúru za realizované poskytovanie služieb tak, aby jej obsahom bola priznaná odmena a zároveň aj k nej uplatnená daň z pridanej hodnoty. Faktúrou si sťažovateľka mohla uplatniť protihodnotu tvorenú výlučne odmenou v priznanej sume. Ak potom príslušný správca dane od nej očakával splnenie povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty, musela tak sťažovateľka urobiť zo svojho majetku.

Právny názor všeobecných súdov konajúcich v sťažovateľkinej veci jednoznačne vychádza z uprednostnenia myšlienky maximalizácie uspokojenia konkurzných veriteľov, čo je pri výklade právnych predpisov regulujúcich konkurz plne akceptovateľné. Konajúci súd je však pri svojej rozhodovacej činnosti povinný predmetný skutkový stav posúdiť komplexne podľa všetkých do úvahy prichádzajúcich právnych noriem, a to bez ohľadu na to, v akom právnom predpise sa tieto právne normy nachádzajú.

Zdanlivý konflikt právnej úpravy konkurzu a právnej úpravy dane z pridanej hodnoty konajúce súdy vyriešili v prospech konkurzných právnych predpisov. Obe právne úpravy však nestoja vo vzájomnom konflikte. Zmyslom a cieľom právnej úpravy konkurzu nie je právna regulácia zdaňovania činnosti správcu konkurznej podstaty. To je úlohou daňových právnych predpisov. Preto krajský súd i najvyšší súd mali pri posudzovaní uplatnenej dane z pridanej hodnoty prioritne vychádzať zo zákona o dani z pridanej hodnoty pri rešpektovaní výkladových praktík plynúcich z už popísaných charakteristických črt tejto dane. Právny názor, podľa ktorého daň z pridanej hodnoty netvorí pohľadávku proti podstate, je v tomto svetle opäť výrazom jednostranného uprednostnenia konkurzných predpisov bez vnímania súvislostí plynúcich z iných (daňových) právnych predpisov. Dokazuje to aj skutočnosť, že veritelia, ktorým vznikne (iná) pohľadávka proti podstate, zahŕňajú pravidelne do týchto pohľadávok i fakturovanú daň z pridanej hodnoty a v tomto rozsahu sú tieto pohľadávky aj uspokojované.

Z hľadiska terminológie zákona o dani z pridanej hodnoty je tiež zrejmé, že činnosť správcu konkurznej podstaty, ktorá je regulovaná konkurznými predpismi, má charakter poskytovania služby. Správca konkurznej podstaty nie je spotrebiteľom služieb, ktoré sám poskytuje plnením úloh vyplývajúcich mu z konkurzných predpisov. Spotrebiteľmi sú tie subjekty, v prospech ktorých tieto svoje úlohy správca konkurznej podstaty plní (konkurzní veritelia a úpadca). Preto je v rozpore so zákonne zakotveným systémom uplatňovania dane z pridanej hodnoty (jej spotrebný charakter) právny názor, na základe ktorého sa bez opory v zákonomnom texte neprizná nárok na daň z pridanej hodnoty subjektu realizujúcemu zdaniteľné obchody, ktorý nie je spotrebiteľom.

Na pozadí uvedenej argumentácie potom aj právny názor najvyššieho súdu vychádzajúci z textu vyhlášky, podľa ktorého súčasťou odmeny správcu konkurznej podstaty „nemôžu byť žiadne iné zložky alebo plnenia, teda súčasťou tejto odmeny nemôže byť ani daň z pridanej hodnoty, ktorú je povinný z priznanej odmeny zaplatiť správca podstaty“, je z hľadiska právnej úpravy zákona o dani z pridanej hodnoty irelevantný. Vyplýva to z nadradenosti zákonného právneho predpisu nad vykonávacím právnym predpisom, ale hlavne zo všeobecne formulovanej legálnej definície dodania služby podľa § 9 ods. 1 uvádzajúcej vety zákona o dani z pridanej hodnoty.

Odmena správcu konkurznej podstaty predstavuje protihodnotu za služby ním poskytnuté, preto tvorí podľa § 22 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty základ dane. A vzhľadom na to, že po získaní tejto odmeny bol správca konkurznej podstaty ako platiteľ dane povinný daň z tejto odmeny odvieť na účet príslušného správcu dane, bol konkurzný súd povinný správcovi konkurznej podstaty, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, priznať k vyúčtovanej odmene aj uplatnenú daň z pridanej hodnoty. V prípade opačného postupu konajúci súd postavil správcu konkurznej podstaty do pozície spotrebiteľa vlastných služieb, čo je v rozpore s realitou, ale hlavne v rozpore so spotrebným charakterom dane z pridanej hodnoty. Rovnako tak nepriznaním uplatnenej dane z pridanej hodnoty k odmene správcu konkurznej podstaty konkurzný súd znevýhodnil správcu konkurznej podstaty ako platiteľa dane voči iným platiteľom dane, ktorí voči končenému spotrebiteľovi vyfakturujú cenu a daň z pridanej hodnoty a tieto sumy reálne do svojej dispozičnej sféry aj príjmu. Na základe toho potom nie sú zaťažení daňovým bremenom tak, ako správca konkurznej podstaty.

V záujme dosiahnutia presvedčivosti právneho názoru III. senátu ústavného súdu tento považuje za potrebné naznačiť aj širší záber problematiky postavenia správcu konkurznej podstaty v právnej úprave dane z pridanej hodnoty. V právnej teórii i v aplikačnej praxi nie sú jednoznačne vyprofilované názory na otázku, či správca konkurznej podstaty je zdaniteľnou osobou, ako ju legálne definuje v § 3 zákon o dani z pridanej hodnoty. Poukazuje sa predovšetkým na problém sústavnosti činnosti správcu konkurznej podstaty (napr. Jakubčo, J.: Správca konkurznej podstaty a jeho odmena v konkurznom konaní. In: Obchodné právo, č. 11/2005, s. 61), ale aj na vzťah správcu

konkurznej podstaty ku konkurznému súdu a v tej súvislosti na problém nezávislosti činnosti správcu konkurznej podstaty, resp. jeho postavenie osobitného verejnoprávneho orgánu (napr. nález Ústavného súdu Českej republiky z 25. júna 2002 vo veci vedenej pod sp. zn. PL. ÚS 36/01, N 80/26 SbNU 317).

V naznačených širších súvislostiach však hodno poukázať aj na stav právnej úpravy vo viacerých štátoch.

Insolvenčný poriadok v Rakúsku (Bundesgesetz über das Insolvenzverfahren RGBI. Nr. 337/1914) v znení poslednej novelizácie vykonanej zákonom o zmene insolvenčného práva (Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 29/2010) v § 82 ods. 1 výslovne zakotvuje, že insolvenčný správca má nárok na odmenu s pripočítaním dane z pridanej hodnoty, ako aj na náhradu hotových výdavkov. Pritom podľa § 84 ods. 1 tohto zákona insolvenčný súd má dohliadať na činnosť insolvenčného správcu. Môže mu dávať písomné i ústne pokyny, vyžadovať od neho správy a vysvetlenia. Môže nahliadať do účtovnej a inej písomnej dokumentácie.

V Spolkovej republike Nemecko Insolvenčný poriadok [Insolvenzordnung vom 5. Oktober 1994 (BGBl. I S. 2866)] naposledy novelizovaný zákonom z 29. júla 2009 (BGBl. I S. 2355) zakotvuje v § 63 ods. 1 nárok insolvenčného správcu na odmenu za správu a na náhradu primeraných výdavkov. Zároveň § 65 Insolvenčného poriadku splnomocňuje Spolkové ministerstvo spravodlivosti na podrobnejšiu úpravu odmeny a náhrady výdavkov insolvenčného správcu.

Na základe splnomocnenia Spolkové ministerstvo spravodlivosti vydalo insolvenčno-právne nariadenie o odmeňovaní [Insolvenzrechtliche Vergütungsverordnung vom 19. August 1998 (BGBl. I S. 2205)], ktoré v § 7 zakotvuje, že k odmene a k náhrade výdavkov sa určí suma vo výške dane z pridanej hodnoty, ktorú je insolvenčný správca povinný zaplatiť.

K uvedenému je potrebné dodať, že insolvenčný správca v Spolkovej republike Nemecko podlieha podľa § 58 Insolvenčného poriadku dozoru insolvenčného súdu, ktorý je

od neho oprávnený kedykoľvek vyžadovať jednotlivé informácie alebo správu o vecnom stave a o správe.

Rovnako tak v Českej republike ustanovenie § 38 ods. 1 zákona č. 182/2006 Sb. o úpadku a spôsoboch jeho řešení (insolvenční zákon) naposledy novelizovaného zákonom č. 285/2009 Sb. ustanovuje, že insolvenčný správca má právo na odmenu a náhradu hotových výdavkov. V prípade konkurzu sa výška odmeny určí z výťažku speňaženia určeného na rozdelenie medzi veriteľov. Ak je insolvenčný správca platiteľom dane z pridanej hodnoty, patrí mu k odmene a k náhrade hotových výdavkov čiastka zodpovedajúca tejto dani, ktorú je insolvenčný správca povinný z odmeny a z náhrady hotových výdavkov odvieť podľa osobitného predpisu. Zároveň z ustanovenia § 32 insolvenčného zákona regulujúceho zbavenie funkcie insolvenčného správcu vyplýva, že povinnosti môže insolvenčnému správcovi ukladať aj súd.

V podmienkach Slovenskej republiky vývoj právnej úpravy smeroval doteraz práve opačným smerom, keď novelizáciou vyhlášky vykonanou s účinnosťou od 1. júla 2005 bola v § 7 ods. 3 explicitne zakotvená nemožnosť „zvýšiť“ konkurznú odmenu o daň z pridanej hodnoty, ak je správca konkurznej podstaty platiteľom dane z pridanej hodnoty. Rovnaké ustanovenie obsahoval aj vykonávací právny predpis k v súčasnosti účinnej zákonnej úprave konkurzu, a to v § 10 vyhlášky č. 665/2005 Z. z. v znení účinnom od 1. januára 2006.

Z hľadiska prerokovanej veci III. senátom ústavného súdu a právnej argumentácie v tomto návrhu však došlo medzičasom v tomto smere k významnému obratu, pretože s účinnosťou od 1. júla 2010 bola vyhláška č. 665/2005 Z. z. v § 10 novelizovaná tak, že sa slovo "nezvyšuje" nahradilo slovom "zvyšuje", čiže v súčasnosti platná právna úprava ústrednej otázky v tejto časti rozhodnutia je presne v intenciách názoru III. senátu ústavného súdu, ktorú v tomto návrhu prezentuje.

Pre formulovaný právny názor III. senátu ústavného súdu však vzhľadom na skutkové a hlavne časové pozadie ním prerokovanej kauzy naznačené vývojové trendy majú len podporný, nie rozhodujúci význam. Jeho povinnosťou bolo vo svetle sťažnostných námietok posúdiť ústavnú konformitu interpretácie relevantných ustanovení právnych predpisov, ktoré v časových reláciách sťažovateľkinho prípadu boli alebo mali byť

aplikované. Pritom však ústavný súd nemohol opomenúť aj aplikačnú prax slovenskej daňovej správy, ktorá správcu konkurznej podstaty bez akýchkoľvek pochybností považuje za zdaniteľnú osobu na účely dane z pridanej hodnoty a jeho činnosť posudzuje ako ekonomickú činnosť podľa § 3 zákona o dani z pridanej hodnoty.

III.

Podľa § 6 zákona o ústavnom súde senát, ktorý v súvislosti so svojou rozhodovacou činnosťou dospeje k právnemu názoru odchylnému od právneho názoru vyjadreného už v rozhodnutí niektorého zo senátov, predloží plénu ústavného súdu návrh na zjednotenie odchylných právnych názorov. Plénum ústavného súdu rozhodne o zjednotení odchylných právnych názorov uznesením. Senát je v ďalšom konaní viazaný uznesením pléna ústavného súdu.

Plénum ústavného súdu preskúmalo právne názory I., III. a IV. senátu ústavného súdu v označených veciach a opierajúc sa o argumenty III. senátu vyjadrené v II. časti tohto uznesenia prijalo zjednocujúce stanovisko uvedené vo výrokovej časti tohto uznesenia.

Senáty ústavného súdu budú podľa § 6 poslednej vety zákona o ústavnom súde pri rozhodovaní v ďalších obdobných veciach viazané týmto uznesením ústavného súdu.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať opravný prostriedok.

V Košiciach 19. januára 2011