

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/5/2020  
Identifikačné číslo spisu: 1017202099  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. januára 2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1017202099.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: PCA Slovakia, s.r.o., so sídlom Automobilová ulica č. 1, Trnava, IČO: 36 256 013, právne zastúpený JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Gelnická č. 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102176404/2017 zo dňa 16.10.2017, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/305/17-64 zo dňa 02.10.2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/305/17-64 zo dňa 02.10.2019 zrušuje a vec v r a c i a správne mu súdu na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

#### I.

##### Konanie pred správnym súdom

1. Rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej aj „správny súd“) č.k. 2S/305/17-64 zo dňa 02.10.2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok krajského súdu“, „rozsudok krajského súdu“, „rozsudok správneho súdu“) Krajský súd v Bratislave napadnuté rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR (ďalej aj „žalovaný“) č. 102176404/2017 zo dňa 16.10.2017 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“, „preskúmané správne rozhodnutie“, „preskúmané rozhodnutie“) ako aj rozhodnutie Daňového úradu pre vybrane daňové subjekty (ďalej aj „prvostupňový správny orgán“) č. 101465324/2017 zo dňa 30.06.2017 (ďalej aj „prvostupňové správne rozhodnutie“, „rozhodnutie daňového úradu“) zrušil a vec vrátil správne mu orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie z dôvodov § 191 ods. 1 písm. c/ a ods. 4 SSP. Súčasne žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania s poukazom na § 167 SSP.

2. V dôvodoch rozhodnutia správny súd poukázal na § 3 ods. 1, 2 písm. b/, d/, § 69 ods. 1, § 79 ods. 1, 2, 5, 6 zákona č. 563/2009 Z.z. (ďalej aj „daňový poriadok“ alebo „zákon č. 563/2009 Z.z.“) a konštatoval, že daňový poriadok zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad

je zásada zákonnosti. Pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

3. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

4. Žalovaný svoje rozhodnutie založil na argumente, že zrušením rozhodnutia správcu dane č. 9201402/5/5143321/2014 zo dňa 21.11.2014, ktorým žalobcovi znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za 3. štvrtrok 2004 a vyrubil mu rozdiel dane, došlo k zrušeniu právneho titulu, na základe ktorého bol daňový subjekt povinný plniť a platba uhradená na základe rozhodnutia správcu dane sa tak stala preplatkom. Preplatok však správca dane vráti len v prípade, ak nezaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane v súlade s § 79 daňového poriadku.

5. Správny súd po posúdení veci súhlasil s námietkou žalobcu, že po zrušení v predchádzajúcom odseku opísaného rozhodnutia č. 9201402/5/5143321/2014 zo dňa 21.11.2014 (a na neho nadväzujúce rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/49056/2015/5098 zo dňa 02.02.2015) a vrátením veci na ďalšie konanie nastala situácia, že ex lege došlo k obnoveniu stavu pred rozhodnutím správcu dane zo dňa 21.11.2014. Je nutné si uvedomiť, že žalobca v súlade so zákonom požiadal o vrátenie nadmerného odpočtu DPH, pričom nezákonným rozhodnutím mu jeho právo vyplývajúce z § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH bolo daňovými orgánmi odopreté. Keďže uvedená nezákonnosť rozhodnutia daňových orgánov, od ktorých vydanie opiera žalovaný svoju argumentáciu o dôvode nevrátenia žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu, bola záväzne konštatovaná súdmi v príslušnom zrušujúcom rozhodnutí (opísané v ods. 4 odôvodnenia tohto rozsudku), túto otázku nemožno medzi účastníkmi považovať za spornú.

6. Nemožno prisvedčiť takej úvahe, že daňové orgány, ktoré zapríčinia situáciu, kedy je daňovému subjektu zadržovaný nadmerný odpočet DPH aj napriek judikovanej skutočnosti, že sám daňový subjekt žiadnu svoju povinnosť neporušil, správne vypočítal daň a podal riadne daňové priznanie, v ktorom si nadmerný odpočet zákonne uplatnil. Zároveň je neprípustné, aby daňové orgány odmietli zákonne uplatnený nadmerný odpočet uhradiť len z dôvodu, že nimi zapríčinená nezákonnosť zadržovaných finančných prostriedkov nadmerného odpočtu trvala viac aj po uplynutí 5 rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie.

7. Žalobca vo svojej žalobe poukázal na právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/97/2008 zo dňa 14.05.2009. Najvyšší súd SR v tomto rozsudku sformuloval zásadné právne závery o nadmernom odpočte vo vzťahu k daňovému preplatku. V rozsudku sa uvádza, že nárok na nadmerný odpočet nie je podmienený existenciou rozhodnutia správcu dane, pretože tento nárok vznikol ex lege (§ 79 zákona o DPH). Zrušením rozhodnutia správcu dane, ktorým nebol priznaný nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní došlo ex lege k obnoveniu stavu pred rozhodnutím, t.j. podľa podaného daňového priznania na DPH. Daňový preplatok je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň. Z uvedeného vyplýva, že daňový preplatok je reálne zaplatená suma, ktorej chýba právny titul na jej viazanie v štátnom rozpočte, a preto je potrebné ju vrátiť titulom

preplatku. V prípade nadmerného odpočtu však právny titul existuje, ide o nárok vyplývajúci z § 79 zákona o DPH. Nadmerný odpočet je preto možné vrátiť formou preplatku na dani. Najvyšší súd SR v rozsudku ďalej uvádza, že nadmerný odpočet nie je možné vrátiť formou preplatku na dani. Z tejto premisy nasledovne vyplýva, že nie je možné preto ani zamietnuť jeho vrátenie ako preplatku na daň podľa § 79 ods. 5 daňového poriadku z dôvodu zániku práva vyrubiť daň.

8. Iný právny režim má podľa názoru správneho súdu daňová povinnosť, ktorá vznikla rozhodnutím daňového orgánu (napr. vyrubenie dane alebo rozdielu dane). V takom prípade možno primerane aplikovať ustanovenia § 79 daňového poriadku. Na rozdiel od uplatnenia nadmerného odpočtu, možno zaplatenie dane na základe rozhodnutia daňového orgánu, ktoré bolo následne zmenené alebo zrušené z dôvodu jeho nezákonnosti považovať za daňový preplatok. Zákonodarca v tomto kontexte reagoval na aplikačné nejasnosti novelizáciou ustanovenia § 79 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého aktuálneho znenia daňový preplatok nemožno vrátiť, ak žiadosť o jeho vrátenie bola doručená po zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane; to neplatí, ak daňový preplatok vznikol z dôvodu, že daň bola zaplatená na základe rozhodnutia správcu dane, ktoré bolo následne zmenené alebo zrušené z dôvodu jeho nezákonnosti, a žiadosť o jeho vrátenie bola podaná do 60 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozhodnutia.

9. Správny súd poukazuje na ustanovenie § 79 ods. 6 zákona o DPH, ktoré podľa jeho názoru taktiež odporuje právnym záverom žalovaného v napadnutom rozhodnutí.

10. Podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH, ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, 2 alebo odseku 5 začne daňovú kontrolu, vráti nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške zistenej daňovým úradom; ak bola časť nadmerného odpočtu vrátená podľa odseku 7, vráti daňový úrad rozdiel medzi nadmerným odpočtom vo výške zistenej daňovým úradom a nadmerným odpočtom vráteným podľa odseku 7. Ak po vrátení nadmerného odpočtu vznikne kladný rozdiel medzi nadmerným odpočtom uvedeným v právoplatnom rozhodnutí a vráteným nadmerným odpočtom podľa prvej vety, vráti daňový úrad tento rozdiel do desiatich dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Ak daňový úrad daňovou kontrolou, ktorú začal v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, 2 alebo odseku 5, nezistí nadmerný odpočet a právoplatným rozhodnutím sa prizná nadmerný odpočet, vráti daňový úrad nadmerný odpočet uvedený v právoplatnom rozhodnutí do desiatich dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Ak platiteľ neumožní vykonanie daňovej kontroly do troch mesiacov odo dňa jej začatia, nárok na vrátenie nadmerného odpočtu zaniká posledným dňom tretieho mesiaca, a to vo výške, v akej jeho vznik bol uplatnený v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní.

11. Znenie ustanovenia § 79 ods. 6 zákona o DPH v spojitosti ďalšími vyššie spomenutými ustanoveniami zákona napovedá, že nadmerný odpočet uplatnený daňovým subjektom nemožno považovať za preplatok dane, a to ani v prípade jeho neakceptovania daňovými orgánmi pri daňovej kontrole.

12. Podľa tvrdenia správneho súdu z ustanovení daňového poriadku a zákona o DPH účinných v čase rozhodnom pre posúdenie veci nevyplýva dikcia, že by mal normotvorca pred vyššie spomínanou novelizáciou úmysel obmedziť možnosť vrátenia DPH oprávnenému subjektu v prípadoch, ak nastane situácia zadržania nadmerného odpočtu nezákonným postupom daňového orgánu. Súd nevidí logiku v tom, aby daňové orgány odmietli takémuto zákon neporušujúcemu daňovému subjektu uhradiť nadmerný odpočet a následne mal daňový subjekt neuhradenú sumu podľa zákona č. 514/2003 Z.z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci a o zmene niektorých zákonov možnosť žiadať od Slovenskej republiky z titulu náhrady škody.

13. Z hľadiska zmyslu a cieľov spoločného systému DPH vyplývajúcich z právnych predpisov EÚ, ktoré relevantné orgány členských štátov majú rešpektovať a presadzovať, sa uvedené javí ako v rozpore s daňovými zásadami. Predovšetkým možno hovoriť o porušení zásady vylúčenia duplicity zdanenia, zásady spravodlivosti, proporcionality a neutrality. Išlo o takú zjavnú a neznesiteľnú nespravodlivosť, ku ktorej nemôže byť súd ľahostajný a týmto aspektom bol povinný zaoberať sa i

žalovaný. Keby sa i predmetné žalobou napadnuté rozhodnutie javilo byť súladným s gramatickým výkladom zákona, nemohla by takáto prax v budúcnosti obstať práve v kontexte so spomínanými princípmi spoločného systému DPH a cieľmi príslušných smerníc EÚ. Tým, že žalovaný vo svojom rozhodnutí svoj právny záver bez akceptovania všetkých relevantných okolností daného prípadu oprel len o ustanovenie § 69 ods. 1 daňového poriadku, a neuplatnil, i keď bol povinný, jeho eurokonformný výklad a príliš rigidným postupom dospel k nespravodlivému rozhodnutiu voči žalobcovi, nepostupoval správne.

14. Pokiaľ ide o nadmerný odpočet a kontext jeho možného uplatnenia (resp. prekludovania tohto práva), s námietkami žalobcu nie je kontradikcii ani dikcia § 69 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka v spojení s ustanovením § 79 ods. 5 daňového poriadku v znení účinnom v čase rozhodovania žalovaného. Žalobca si nadmerný odpočet DPH uplatnil, a to v deň podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2004 - nepochybne to vyplýva z administratívneho spisu a medzi účastníkmi moment uplatnenia nemohol byť sporný (sporným bol len náhľad na neskorší postup daňových orgánov a jeho relevancia na posúdenie práva žalobcu na úhradu nadmerného odpočtu).

15. V prejednávanej veci žalovaný, ktorý založil svoje rozhodnutie na právnom závere, že žalobcovi nevzniklo právo na vrátenie nadmerného odpočtu DPH uplatneného v daňovom priznaní za 3. štvrtrok 2004 z dôvodu podľa § 79 ods. 5 daňového poriadku, že zaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane. Z dôvodov uvedených vyššie správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutých rozhodnutí dospel k záveru, že žalovaný pri svojom rozhodovaní vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, a preto napadnuté rozhodnutia žalovaného a jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane podľa § 191 ods. 1 písm. c/, ods. 4 SSP zrušil a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

16. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 SSP a úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu voči neúspešným žalovaným. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

## II.

### Kasačná sťažnosť

17. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť. Krajský súd v Bratislave v predmetnom rozsudku od odseku 27. až po odsek 43 uviedol právny názor, na základe ktorého zrušil a vrátil sťažovateľovi jeho rozhodnutie na ďalšie konanie a rozhodnutie.

18. Nesprávnosť uvedeného právneho posúdenia spočíva v tom, že Krajský súd v Bratislave nesprávne právne posúdil predmetnú veci, pričom nezohľadnil relevantné zistenia sťažovateľa a ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na zákon č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov.

19. Podľa § 2 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. daňového poriadku nie je daňou nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že v zmysle § 2 písm. b/ cit. zákona sa na účely tohto zákona rozumie (je) daňou daň podľa osobitných predpisov s odkazom okrem iných aj na zákon č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov, t.j. podľa daňových zákonov je aj nadmerný odpočet DPH daňou. Z uvedeného vyplýva, že správca dane ani žalovaný dodržiujúc zákony SR nemohli konať inak, ako to uviedli vo svojich rozhodnutiach.

20. Sťažovateľ dal do pozornosti, že k nevyhoveniu žiadosti žalobcu o vrátenie nadmerného odpočtu došlo z uvedeného dôvodu:

21. Krajský súd v Trnave rozsudkom zo dňa 09.02.2017 č.k. 14S/78/2015-110 rozhodol tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 110301/49056/2015/5098 z 02.02.2015 ako aj rozhodnutie prvostupňového orgánu Daňového úradu Trnava č. 9201402/5/5143321/2014 zo dňa 21.11.2014 a vec vrátil prvostupňovému správnomu orgánu na ďalšie konanie. Vo svojom rozhodnutí uviedol, že jediným právne relevantným a zákonným úkonom smerujúcim k vyrubeniu dane alebo rozdielu dane v zmysle § 15 ods. 13 zákona o správe daní bolo doručenie protokolu dňa 30.01.2006. Podľa súdu ostatné úkony vykonané po tomto dátume smerujúce k vyrubeniu dane neboli vykonané zákonným spôsobom, nie je možné ich považovať za úkony smerujúce na vyrubenie dane alebo rozdielu dane a nemohli vyvolať nové plynutie lehoty na vyrubenie dane. Zrušením rozhodnutia správcu dane došlo k zrušeniu právneho titulu, na základe ktorého bol daňový subjekt povinný plniť. Uhradená platba sa teda po zrušení právneho titulu stala preplatkom. Preplatok správca dane vráti na základe žiadosti, avšak len v prípade, ak nezaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane v súlade s § 79 daňového poriadku. V zmysle § 79 ods. 5 daňového poriadku daňový preplatok nemožno vrátiť po zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane; takýto preplatok je príjmom štátneho rozpočtu. Lehota na zánik práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane je upravená v § 69 ods. 1 daňového poriadku a počíta sa od konca roka, v ktorom vznikla daňovému subjektu povinnosť podať daňové priznanie alebo, v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. Rovnaký postup plynutia lehoty zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane bol upravený aj v § 45 zákona SNR č. 511/1992 Z.z. o správe daní v z.n.p. platného do 31.12.2011 (ďalej len „zákon o správe daní“). Základná - päťročná lehota zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane podľa § 45 ods. 1 zákona o správe daní uplynula 31.12.2009; táto lehota sa počíta od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt povinný podať daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty; daňové priznanie za III. štvrtrok 2004 bol daňový subjekt povinný podať do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia (§ 78 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v z.n.p.), t.j. do 25. septembra 2004. Tzn., že podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku lehota na zánik práva vyrubiť daň sa počíta od roku, v ktorom bol daňový subjekt povinný podať daňové priznanie a nie od roku, v ktorom bol rozdiel dane zaplatený (podľa osobitných predpisov s odkazom, okrem iných aj na zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov). Daňová kontrola za III. štvrtrok 2004 bola začatá v roku 2005, ukončená v roku 2006 podľa § 15 zákona o správe daní. Dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní je daňová kontrola ukončená; tento deň je aj dňom doručenia protokolu a aj úkonom na vyrubenie dane alebo rozdielu dane. Podľa § 45 ods. 2 zákona o správe daní úkonom na plynutie ďalšej päťročnej lehoty zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane je prerokovanie a doručenie protokolu (§ 15 ods. 13 zákona o správe daní) a aj úkonom na vyrubenie dane, ktoré začína dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu. V tomto prípade, daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu 31.01.2006, čím sa predĺžila lehota zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane podľa § 45 ods. 2 zákona o správe daní do 31.12.2011. Tento protokol je podľa žalovaného podkladom na začatie vyrubovacieho konania za III. štvrtrok 2004. Vzhľadom na to, že lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane uplynula 31.12.2011, správca dane už nemôže začať (pri dodržaní Ústavy SR a platných právnych predpisov) vyrubovacie konanie. Vzhľadom na to, že zaniklo právo vyrubiť daň, daňový preplatok podľa § 79 ods. 5 daňového poriadku nemožno vrátiť. V zmysle § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane je teda povinný postupovať v zmysle tejto zásady, ide o zásadu zákonnosti. Správca dane postupoval v súlade so zásadou zákonnosti premietnutej do uplatnenia legislatívneho znenia § 79 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého vzhľadom na uplynutie lehoty na zánik práva vyrubiť daň podľa § 45 ods. 1 a 2 zákona o správe daní (rovnako aj podľa § 69 ods. 1 a 2 daňového poriadku) bola prerokovaním protokolu z daňovej kontroly dňa 31.01.2006 predĺžená a uplynula dňom 31.12.2011. Daňový subjekt vo svojom odvolaní poukázal na nález Ústavného súdu SR sp.zn. I.ÚS 306/2010 z 08.12.2010. V danom prípade išlo o sťažnosť sťažovateľa proti postupu všeobecných súdov pri preskúvaní rozhodnutí Sociálnej poisťovne vo veciach priznania starobného dôchodku. Ústavný súd uviedol, že všeobecný súd nie je absolútne viazaný doslovným znením zákona, ale môže a musí sa od neho odchyliť, pokiaľ to vyžaduje účel zákona, história jeho vzniku, systematická súvislosť alebo niektorý z ústavnoprávnych princípov. Pri výklade a aplikácii právnych predpisov teda nemožno opomínať ich účel a zmysel, ktorý nie je vyjadrený len v slovách a vetách toho - ktorého zákonného predpisu, ale i v základných

princípoch právneho štátu. V danom prípade išlo o možnosť rozdielneho výkladu ustanovenia § 16 ods. 1 zákona o sociálnom zabezpečení, pričom všeobecné sudy sa priklonili k čisto formalistickej verzii tohto ustanovenia a nevzali do úvahy povahu predpisu a samotný prejednávany prípad. Podľa názoru odvolacieho orgánu ust. § 79 ods. 5 daňového poriadku, v zmysle ktorého správca dane nevyhoviel žiadosti daňového subjektu o vrátenie preplatku, je jednoznačné a nezakladá rozdielny výklad jeho uplatnenia a inú interpretáciu tohto konkrétneho ustanovenia nemožno uplatniť. Napriek tomu, že rozhodnutie, na základe ktorého daňový subjekt zaplatil sumu 2 802 331,97 EUR bolo rozhodnutím krajského súdu zrušené, tak ako je uvedené vyššie, lehota na zánik práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane uplynula dňom 31.12.2011. V danom prípade má zaplatená platba dane charakter preplatku, ktorý nemožno vrátiť práve v dôsledku zániku práva vyrubiť daň, keďže lehota zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane neplynie od zaplatenia dane, ale od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie (§ 45 ods. 1 zákona o správe daní), za ktoré bola suma dane zaplatená. Na základe uvedených skutočností je preplatok príjmom štátneho rozpočtu.

22. Sťažovateľ poukázal, že podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy SR štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach, v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Zásada striktnnej zákonnosti správy daní vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený aj v článku 59 ods. 2 Ústavy SR a na účely správy daní je bližšie špecifikovaná v ust. § 3 ods. 1 daňového poriadku. Podľa ust. § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane sa pri svojom rozhodovaní riadil zásadou zákonnosti, ktorú dodržal, a preto vzhľadom na vyššie uvedené správca dane nemôže zákonne vrátiť predmetný preplatok.

23. Sťažovateľ sa pri prejednávaní tohto prípadu riadil Ústavou SR, pretože postupoval v zmysle platných právnych predpisov (ako je vyššie uvedené). Daňové orgány SR nemôžu bez právneho podkladu priznávať uplatnené nároky daňových subjektov. Jediná zákonná cesta k priznaniu predmetného preplatku je cez vydanie rozhodnutia v zmysle § 79 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. daňového poriadku v tomto prípade nadväznosti na § 69 cit. zákona.

24. Ak by žalovaný konal tak ako si to predstavuje žalobca, došlo by v nadväznosti na vyššie uvedené k porušeniu Ústavy SR.

25. Sťažovateľ dáva do pozornosti, že žalobca podal proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva SR č. 102176404/2017 zo dňa 16.10.2017 podnet na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania. O predmetnej veci rozhodovalo Ministerstvo financií SR a dospelo k záveru, že v danom prípade došlo k zániku práva na vrátenie preplatku a tým je postup daňových orgánov v tejto veci správny.

26. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 2S/305/17-64 zo dňa 02.10.2019 zrušil a vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania zo svojho.

### III.

Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

27. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca podaním zo dňa 20.12.2019, v ktorom uviedol, že podľa jeho názoru krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní neporušil zákon, a nerozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, preto kasačnú sťažnosť žalovaného navrhol ako nedôvodnú zamietnuť.

### IV.

Konanie na kasačnom súde

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na jej

podanie (ustanovenie § 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

29. Kasačný súd v jednotlivých bodoch konštatuje chronológiu veci:

1. Daňový subjekt podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie III. štvrt'rok 2004 a uplatnil si nadmerný odpočet.

Príslušný daňový orgán v júni 2005 začal daňovú kontrolu u žalobcu na DPH za 3. kvartál 2004, ktorú ukončil 30.01.2006. Výsledkom kontroly bol vyčíslený rozdiel nadmerného odpočtu na DPH vo výške 2 802 331,97 EUR: z obsahu administratívneho spisu nie je zrejmé, kedy /dátum/ žalobca podal daňové priznanie a uplatnil si vrátenie nadmerného odpočtu, avšak skutočnosti, že podal daňové priznanie, boli nesporné (pozn. kasačného súdu). Nespornou bola skutočnosť, že na základe daňovej kontroly ukončenej 31.01.2006 bolo vydané prvostupňové správne rozhodnutie, ktoré bolo následne, pre procesné pochybenie, zrušené druhostupňovým správnym orgánom.

2. Správne orgány vykonali u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie 3. kvartál 2004 podľa § 44 ods. 4 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z., o ktorej výsledku bol vyhotovený protokol č. 9201402/5/2263116/2013, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedených v protokole, bol žalobcovi doručený 03.06.2013. Na základe výsledkov dokazovania vo vyrubovacom konaní vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie č. 9201402/5/5143321/2014 zo dňa 21.11.2014, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel nadmerného odpočtu vo výške 2 802 331,97 EUR, na základe opravného prostriedku žalobcu rozhodoval žalovaný, ktorý rozhodnutím č. 110301/1/49056/2015/5098 zo dňa 02.02.2015 prvostupňové rozhodnutie potvrdil a rozhodnutie o vyrubení nadmerného odpočtu v sume 2 802 331,97 EUR nadobudlo právoplatnosť.

3. Po právoplatnosti rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu nadmerného odpočtu za 3. kvartál 2004, žalobca rozdiel nadmerného odpočtu v sume 2 802 331,97 EUR dňa 12.03.2015 zaplatil (ďalej aj „posudzovaná platba“).

4. Rozsudkom Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/78/2015-110 zo dňa 09.02.2017, právoplatným dňa 27.04.2017, krajský súd zrušil obe rozhodnutia správnych orgánov (prvostupňové správne rozhodnutie z 21.11.2014 a rozhodnutie žalovaného z 02.02.2015) z dôvodu nezákonnosti daňovej kontroly - opakovanej daňovej kontroly, ktorej protokol bol žalobcovi doručený 03.06.2013. Následne žiadne právoplatné rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, aj druhostupňového správneho orgánu vo veci vyrubenia rozdielu v sume nadmerného odpočtu 2 802 331,97 EUR za zdaňovacie obdobie 3. kvartál 2004, vo vzťahu k žalobcovi neboli vydané.

5. Žalobca podaním z 01.06.2017 žiadal správcu dane, vo veci DPH, za zdaňovacie obdobie 3. kvartál 2004, podľa ust. § 72 ods. 1 písm. h/ daňového poriadku, konanie zastaviť, z dôvodu, že odpadol dôvod konania a vrátiť sumu 2 802 331,97 EUR, ktorá bola uhradená správcovi daní.

6. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty rozhodnutím č. 101457203/2017 zo dňa 29.06.2017, konanie podľa § 62 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku zastavil a rozhodnutím č. 101465324/2017 zo dňa 30.06.2017 (prvostupňové správne rozhodnutie) žiadosti žalobcu o vrátenie sumy 2 802 331,97 EUR, nevyhovel. Toto rozhodnutie v odvolacom konaní potvrdil žalovaný rozhodnutím č. 102176404/2017 zo dňa 16.10.2017 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie žalovaného“, „rozhodnutie žalovaného“).

7. Kasačnou sťažnosťou napadnutom rozsudku správny súd neakceptoval právny názor žalovaného, že nevzniklo žalobcovi právo na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, uplatneného v daňovom priznaní za 3. kvartál 2004, z dôvodu podľa § 79 ods. 5 daňového poriadku, že zaniklo právo vyrubiť daň alebo

rozdiel dane. V tejto súvislosti, o.i. poukázal aj na právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/97/2008 zo dňa 14.05.2009. Správny súd poukázal na dôvody rozhodnutia sp.zn. 3Sžf/97/2008, v ktorom rozhodnutí najvyšší súd konštatoval, že nárok na nadmerný odpočet nie je podmienený existenciou rozhodnutia správcu dane, lebo vzniká ex lege a že zrušením rozhodnutia správcu dane, ktorým nebol priznaný nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní došlo ex lege k obnoveniu stavu pred rozhodnutím, podľa podaného daňového priznania DPH. Daňový preplatok je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň. Z uvedeného vyplýva (podľa uvedeného rozsudku Najvyššieho súdu SR, pozn. kasačného súdu), že daňový preplatok je reálne zaplatená suma, ktorej chýba právny titul na jej viazanie v štátnom rozpočte, a preto je potrebné ju vrátiť titulom preplatku. V prípade nadmerného odpočtu však právny titul neexistuje, ide o nárok vyplývajúci z § 79 zákona o DPH. Nadmerný odpočet je preto možné vrátiť formou preplatku na dani. Najvyšší súd v uvedenom rozsudku uviedol, že nadmerný odpočet nie je možné vrátiť formou preplatku na dani.

8. Z tejto premisy nasledovne vyplýva, podľa správneho súdu v preskúmvanej veci, že nie je možné ani zamietnuť vrátenie nadmerného odpočtu ako preplatku na dani podľa § 79 ods. 5 daňového poriadku, z dôvodu zániku práva vyrubiť daň.

30. Kasačný súd konštatuje, že vo veci sp.zn. 3Sžf/97/2008 (ktorá sa týkala preskúmania rozhodnutí o nepriznaní sankčného úroku za obdobie neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov), bol daňovému subjektu, správcom dane, vrátený nadmerný odpočet DPH za príslušné zdaňovacie obdobie, uvedený v daňovom priznaní, potom, čo druhostupňový správny orgán zrušil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým prvostupňový orgán nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet uplatnený daňovým subjektom v daňovom priznaní.

31. Daňový preplatok je reálne zaplatená suma, ktorej chýba právny titul na jej viazanie v štátnom rozpočte a potrebné je ju vrátiť titulom preplatku (ide o obdobu bezdôvodného obohatenia v občianskoprávných vzťahoch).

32. Keďže titul bezdôvodného obohatenia je úpravou noriem súkromného práva a absentuje v úprave noriem verejného práva, vrátane úpravy zákona č. 563/2009 Z.z., je možné aplikovať v uvedenej skutkovej a právnej situácii žalobcu len právne inštitúty verejného práva, ktoré uvedenú skutkovú a právnu situáciu upravujú, resp. právnu úpravu, ktorá je najbližšia k posudzovanej skutkovej a právnej situácii.

33. Podľa názoru kasačného súdu v § 2 písm. d/ je upravený pojem preplatok, ktorým podľa citácie zákona je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň.

34. Podľa kasačného súdu, na základe skutkových a právnych okolností veci, platba DPH za 3. kvartál 2004, ktorú vykonal žalobca na účet štátu dňa 12.03.2015, je sumou platby, ktorá prevyšuje splatnú daň, teda DPH za 3. kvartál 2004.

35. Podľa názoru kasačného súdu, charakter platby, ktorú vykonal žalobca na účet štátu dňa 12.03.2015, keď zaplatil rozdiel DPH za 3. kvartál 2004, vzhľadom na chronológiu veci a následné skutkové a právne okolnosti, ktoré nastali po realizácii platby (po 12.03.2015), jednoznačne naplňajú a v čase rozhodovania žalovaného a prvostupňového správneho orgánu aj naplňali definíciu daňového preplatku upraveného v § 2 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z.z. Nie je možné konštatovať, že uvedená platba je nadmerný odpočet, ktorý nie je možné vrátiť formou preplatku na dani. Uvedenú platbu realizoval daňový subjekt na účet štátu. Nejedná sa o skutkovú a právnu situáciu, kedy štát na účet daňového subjektu plní (poskytuje) nadmerný odpočet za príslušné zdaňovacie obdobie. Preto nie je možné, podľa názoru kasačného súdu, konštatovať, že by zaplatenie sumy 2 802 331,97 EUR dňa 12.03.2015 a následné skutkové a právne okolnosti veci (zrušenie právoplatných rozhodnutí daňových orgánov, na základe ktorých daňový subjekt dňa 12.03.2015 zaplatil DPH za 3. kvartál 2004) mohlo byť považované za vrátenie nadmerného odpočtu, ktorý podľa názoru najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 3Sžf/97/2008, nie je možné vrátiť formou preplatku na dani.



36. Kasačný súd konštatuje, že platba žalobcu dňa 12.03.2015, je svojím charakterom daňovým preplatkom, nakoľko prevyšuje sumu platby (sumu DPH za 3. kvartál 2004), ktorá bola splatnou DPH za 3. kvartál 2004 u žalobcu. Z tohto pohľadu je pre posúdenie veci irelevantné, že daňový subjekt si odpočet DPH za 3. kvartál 2004 uplatnil v daňovom priznaní za 3. kvartál 2004, keď relevantnou skutočnosťou bolo, že na základe právoplatných rozhodnutí správcu dane o vyrubení rozdielu DPH za 3. kvartál 2004, dňa 12.03.2015, takto vyrubenú daň (rozdiel dane) zaplatil. Až po jej zaplatení, následne, na základe zrušenia právnych titulov zaplatenia, odpadol dôvod pre platenie rozdielu dane - DPH za 3. kvartál 2004 zo strany žalobcu, v dôsledku čoho sa dostal žalobca do situácie, kedy zaplatil viac na DPH za 3. kvartál 2004, ako bola splatná daň za toto zdaňovacie obdobie, v dôsledku čoho vznikol žalobcovi daňový preplatok.

37. Zo záveru, že dňa 12.03.2005 zaplatená suma, v čase podania žiadosti o jej vrátenie zo 06.01.2017, je preplatkom na dani, vyhodnocoval kasačný súd právne posúdenie veci správnym súdom a dospel k nasledovným právnym záverom.

38. § 69 zákona č. 563/2009 Z.z. upravujúci zánik práva vyrubiť daň, upravuje zákonné lehoty, v ktorých správne orgány nemôžu vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo nie je možné uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov, s odkazom aj na zákon o DPH, a to po uplynutí 5 rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie. V konaní je nesporným, že za úkon smerujúci na vyrubenie dane, rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, sa považuje, podľa § 69 ods. 3 písm. a/ doručenie protokolu o daňovej kontrole.

39. Úprava § 69 zákona č. 563/2009 Z.z. upravuje z hľadiska princípu právnej istoty, právnu úpravu zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane zo strany správnych orgánov a súčasne aj práva daňového subjektu uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov, s odkazom na zákon o dani z pridanej hodnoty. Táto úprava upravuje zánik práva vyrubiť daň zo strany štátu vo vzťahu k daňovému subjektu na jednej strane a súčasne aj na právo daňového subjektu vo vzťahu k štátu, na vrátenie sumy (nadmerného odpočtu, daňového preplatku a iných súm podľa osobitných predpisov), preplatku na splatnej DPH.

40. Lehota na zánik práva vyrubiť daň je upravená v § 69 pre vyrubenie dane, rozdielu dane, ako aj pre uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov podľa zákona č. 222/2004 Z.z. podľa kasačného súdu, nárok na vrátenie DPH (nadmerný odpočet od štátu), na základe podaného daňového priznania, ktoré bol žalobca povinný podať do 25.09.2004, ako aj v prípade sumy platby (dane - DPH) prevyšujúcej splatnú daň, sumy DPH, ktorú žalobca zaplatil a následne právny dôvod platby odpadol.

41. Podľa § 79 zákona č. 563/2009 Z.z. upravuje komplexne daňové preplatky.

42. Podľa § 79 ods. 7 na nadmerný odpočet, daň z pridanej hodnoty, uplatnenú podľa osobitných predpisov a spotrebnú daň, pri ktorej bolo uplatnené jej vrátenie, sa primerane vzťahujú odseky § 79 ods. 1 až 6 zákona č. 563/2009 Z.z. (v znení účinnom k 31.12.2017).

43. Podľa § 79 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový preplatok nemožno vrátiť po zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane (takýto preplatok je príjmom štátneho rozpočtu) (v znení účinnom k 31.12.2017, v čase vydanie správnych rozhodnutí a ich právoplatnosti).

44. Úprava zániku práva vyrubiť daň upravená v § 69 zákona č. 563/2009 Z.z. je úpravou vzťahujúcou sa nielen na nemožnosť štátu vyrubiť daň a rozdiel dane, ale aj nárok na sumu podľa osobitných predpisov zákona č. 222/2004 Z.z. Podľa kasačného súdu je aplikovateľná na uplatnenie odpočtu DPH, ako aj jeho vrátenie, pokiaľ daňový subjekt zaplatil DPH (odviedol DPH vo vyššej sume, než bol povinný), resp. zaplatil DPH za príslušné obdobie vo vyššej sume než je splatná daň, na základe právneho titulu, ktorý následne odpadol.

45. Úprava § 69 vo väzbe na § 79 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. (v znení do 31.12.2017) je komplexná a vzťahuje sa aj na vrátenie preplatku DPH - sumy platby prevyšujúcej splatnú daň.

46. Kasačný súd zdôrazňuje, že prejednávania vec nerieši uplatnenie DPH v daňovom priznaní, ale nárok žalobcu na vrátenie sumy DPH, ktorá bola zaplatená na základe právneho titulu - právoplatných rozhodnutí správcu dane, ktoré, po zaplatení dane, boli, ako právne tituly platenia DPH, zrušené. Za uvedenej skutkovej situácie je potrebné považovať takto zaplatenú sumu platby, aj nárok žalobcu uplatnený žiadosťou zo 06.01.2017, za nárok na vrátenie dane formou preplatku, ktorá podlieha úprave zániku práva vyrubiť daň alebo uplatnenia nároku na sumu podľa osobitných predpisov podľa § 69 v spojení s § 79 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.

47. V konaní nebolo sporným, že po podaní daňového priznania na DPH za 3. kvartál 2004 daňové orgány v roku 2006 začali daňovú kontrolu, ktorá bola ukončená vydaním protokolu, ktorý bol prerokovaný s daňovým subjektom dňa 31.01.2006, čím sa predĺžila lehota zániku práva vyrubiť daň podľa § 45 ods. 2 zákona o DPH do 31.12.2011. Od prerokovania protokolu dňa 31.01.2006 je potrebné, podľa názoru kasačného súdu, určovať začatie plynutia lehoty na zánik práva vyrubiť daň a vrátiť sumu dane podľa § 69 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. v spojení s § 69 ods. 3 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. (v znení k 31.12.2017), keď nie je možné predĺženie lehoty na vyrubenie dane (vrátenie preplatku dane) určovať od protokolu o opakovanej daňovej kontrole (ktorá bola nezákonnou kontrolou) a považovať tento protokol, v zmysle § 69 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z., za relevantný úkon smerujúci na vyrubenie dane, za úkon v súvislosti s aplikáciou § 69 ods. 1, ktorý upravuje zánik práva vyrubiť daň, rozdiel dane, ako aj zánik práva uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov, vrátane zákona o DPH. Nezákonnú opakovanú daňovú kontrolu a prerokovanie protokolu z tejto kontroly, nie je možné považovať za skutočnosť, od ktorej sa odvíja začatie plynutia lehoty zániku práva vyrubiť daň (§ 69 ods. 1 a 3 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení k 31.12.2017). Tieto argumenty sú relevantné nielen pre plynutie lehoty na vrátenie preplatku na daní, ale aj zánik práva štátu vyrubiť daň. Potom uvedená skutková a právna situácia neumožňuje iný výklad, nakoľko sa jedná o normy verejného práva, ktoré komplexne uvedenú problematiku upravujú, nie je možné plynutie lehoty zániku práva vyrubiť daň, rozdiel dane, ako aj uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, aj zákona o DPH, odvodzovať inak, než od prerokovania protokolu o kontrole, ktorá sa týkala daňovej kontroly u žalobcu za 3. kvartál 2004, bola začatá v roku 2005, ukončená v roku 2006 a prerokovaná žalobcom - daňovým subjektom dňa 31.01.2006 a ktorej zákonnosť nebola relevantne spochybnená. Lehota zániku práva vyrubiť daň, rozdiel dane ako aj uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynula do 31.12.2011 (aj keď žalobca zaplatil sumu DPH za 3. kvartál 2004 dňa 12.03.2015, žiadosťou zo dňa 01.06.2017 požiadal o vrátenie tejto sumy), keď sumu platby treba považovať za preplatok dane, na základe tých argumentov, ktoré už konštatoval v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku kasačný súd a aplikovať úpravu noriem verejného práva (§ 69 zákona č. 563/2009 Z.z.), upravujúcich zánik práva vyrubiť daň. Nie je možné akceptovať právne argumenty žalobcu, keď skúmaná právna situácia je v normách verejného práva (v zákone č. 563/2009 Z.z.) upravená komplexne, preto nebol dôvod aplikovať analogiu legis, resp. analogiu iuris.

48. Podľa kasačného súdu § 69 zákona č. 563/2009 Z.z. upravuje právne situácie, za ktorých (pri naplnení skutkových a právnych okolností) štát je oprávnený vyrubiť (daňovému subjektu) daň a rozdiel dane ako aj (na druhej strane) skutkovú situáciu, keď daňový subjekt žiada štát o vrátenie zaplatenej dane po tom, čo správne rozhodnutia, na základe ktorých daň štátu zaplatil, boli ako nezákonné, zrušené.

49. Lehoty upravené v ust. § 69 v spojení s ust. § 79 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. upravujú obe právne situácie komplexne.

50. Jedným z interpretačných postupov, ktorý je uplatňovaný súdmi v prípadoch, keď zákonná úprava neposkytuje návod na riešenie konkrétneho právneho problému, je analógia. Ide o prípady nepredvídané žiadnou právnou normou, kedy existuje tzv. medzera v práve, ktorú treba vyplniť s ohľadom na zásadu zákazu odopretia spravodlivosti (denegatio iustitiae).

51. Analógiou legis možno podľa právnej teórie rozumieť situáciu, keď na riešenie skutkovú podstatu, ktorá nie je výslovne riešená v právnom poriadku, sa aplikujú také ustanovenia toho istého všeobecne záväzného právneho predpisu, ktoré upravujú skutkovú podstatu najpodobnejšiu danému skutkovému stavu či právnej otázke, zatiaľ čo analógiou iuris sa rozumie aplikácia základných princípov (ustanovení) všeobecne záväzného právneho predpisu obsahom najbližšieho k aplikovanému všeobecne záväznému právnomu predpisu, v ktorom absentuje relevantná právna norma.

52. Aj pri akceptácii právneho názoru, že uvedenú skutkovú situáciu - žiadosť žalobcu o vrátenie DPH, nemožno považovať za preplatok dane, s čím sa kasačný súd nestotožňuje, je potrebné konštatovať, že neexistuje právny inštitút na uvedenú skutkovú a právnu situáciu (na vrátenie takto zaplatenej dane). Najbližším právnym inštitútom, z hľadiska analógie legis, je inštitút daňového preplatku, upravený v § 2 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z.z. a naň nadväzujúce právne úpravy. V danom prípade by výsledok právneho posúdenia veci, aj pri tomto inom právnom názore, bol rovnaký, keď aj v prípade takéhoto postupu by bola považovaná posudzovaná platba za preplatok, keďže je to najbližší právny inštitút, aplikovateľný na danú skutkovú a právnu situáciu, v závislosti od ktorého by následne sa odvíjali ďalšie postupy, vrátane aplikácie § 69 a § 79 zákona č. 563/2009 Z.z.

53. Kasačný súd zdôrazňuje, že rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/78/2015-110 zo dňa 09.02.2017 nadobudol právoplatnosť dňa 27.04.2017. Žalobca žiadosť o vrátenie zaplateného DPH podal dňa 01.06.2017. Preskúvané rozhodnutie žalovaného bolo vydané v mesiaci október 2017 a prvostupňové správne rozhodnutie bolo vydané v mesiaci jún 2017. Právna úprava § 79 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom do 31.12.2017 (aj v čase podania žiadosti o vrátenie finančných prostriedkov a rozhodovania správnych orgánov v inštančnom postupe o tejto žiadosti), upravovala v tomto ustanovení, že daňový preplatok nemožno vrátiť, ak žiadosť o jeho vrátenie bola doručená po zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane; takýto preplatok je príjmom štátneho rozpočtu.

54. S účinnosťou od 01.01.2018 zákonodarca zmenil znenie § 79 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., v ktorom, okrem uvedenej právnej vety doplnil, že to neplatí, ak daňový preplatok vznikol z dôvodu, že daň bola zaplatená na základe rozhodnutia správcu dane, ktoré bolo následne zmenené alebo zrušené z dôvodu jeho nezákonnosti a žiadosť o jeho vrátenie bola podaná do 60 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozhodnutia. Daňový preplatok, ktorý nemožno vrátiť, je príjmom štátneho rozpočtu alebo rozpočtu obce.

55. Zákonodarca v prechodných ustanoveniach neupravil účinnosť aplikácie § 79 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2018.

56. Kasačný súd dospel k záveru, že žiadosť žalobcu o vrátenie finančných prostriedkov bola podaná pred 01.01.2018 bolo, v inštančnom postupe, právoplatnými správnymi rozhodnutiami o tejto žiadosti rozhodnuté. Vzhľadom na absenciu právnej úpravy prechodných ustanovení vo veci aplikácie § 79 ods. 5 v znení účinnom od 01.01.2018, dospel kasačný súd k názoru, že ust. § 79 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2018 bolo možné aplikovať len na rozhodovanie správnych orgánov v inštančnom postupe po 01.01.2018.

57. Ani správny súd nebol kompetentný a nemohol pri konaní a rozhodovaní o žiadosti žalobcu (doručenej príslušným správny orgánom dňa 01.06.2017), o vrátenie zaplatenej DPH, aplikovať právnu úpravu ust. § 79 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2018, keď správny súd je kompetentný preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, vydaných v inštančnom postupe, ku dňu ich právoplatnosti.

58. Podľa § 135 SSP:

1) Na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

2) Pre správny súd je rozhodujúci stav v čase vyhlásenia alebo vydania jeho rozhodnutia, ak a) ide o konanie podľa § 6 ods. 2 písm. d) až f) a i) až k) <<https://www.slov-lex.sk/pravne->

predpisy/SK/ZZ/2015/162/20200501>, b) rozhoduje podľa § 192 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2015/162/20200501>>.

59. V kontexte uvedeného bolo potrebné, zo strany správnych orgánov (aj správneho súdu), aplikovať úpravu § 79 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom do 31.12.2017.

60. Vo vzťahu k dôvodu kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP) kasačný súd konštatuje, že právnym posúdením veci sa rozumie analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, pričom nielen situácia „res iudicata“ tvorí rozhodovaciu prekážku, ale aj ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu ako relevantný precedens v súlade s čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky vytvára zákonodarcom akceptovanú rozhodovaciu prekážku. Kasačný súd musí s prihliadnutím na zásadu kontinuálneho výkonu štátnej moci (čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky) zdôrazniť, že doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t.j. na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy (hypotéza ako právny skutkový stav a dispozícia) na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis alebo, ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval alebo, ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

61. Kasačný súd dospel k záveru, že správny súd vec nesprávne právne posúdil. Rozhodnutie žalovaného je súladné so zákonom, keď správne orgány posudzovanú platbu považovali za preplatok a na jeho vrátenie aplikovali právnu úpravu § 69 zákona č. 563/2009 Z.z.

62. Vzhľadom na nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom dospel kasačný súd k názoru, že bolo potrebné zrušiť rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP.

63. Správny súd je vysloveným právnym názorom kasačného súdu viazaný (§ 469 SSP).

64. V novom rozhodnutí rozhodne správny súd aj o náhrade trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

