

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/96/2015  
Identifikačné číslo spisu: 7013201541  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.01.2017  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7013201541.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: ORTOPROplus, s.r.o., so sídlom Skladná 8, 040 01 Košice, IČO: 31 715 486, zast.: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice proti žalovanému: Daňový úrad Košice, so sídlom Rozvojová 2, 041 90 Košice o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 7. mája 2015 č. k. 6S/270/2013-43, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 7. mája 2015 č. k. 6S/270/2013-43 p o t v r d z u j e.

Žalovaný j e p o v i n n ý nahradiť žalobcovi trovy odvolacieho konania z titulu trov právneho zastúpenia na účet právneho zástupcu žalobcu vo výške 177,86 € do 15 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozhodnutia.

### Odôvodnenie

I.  
Konanie na správnom orgáne

1. Oznámením č. 9800303/5/4343635/2013 zo dňa 24. septembra 2013 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný na základe žiadosti z 25.07.2013 o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie 2002 žalobcovi oznámil, že v roku 2013 nie je možné vydať rozhodnutie o priznaní sankčného úroku za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky podľa § 35b ods. 7 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) z dôvodu, že od 01.01.2013 v zmysle § 165b ods. 1 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 563/2009 Z.z.“) sa daňové konanie začaté podľa zák. č. 511/1992 Zb. dokončí podľa zák. č.

563/2009 Z.z., ktorý neupravuje neoprávnene zadržívané peňažné prostriedky ani úrok z omeškania z nich.

2. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že zákonom č. 563/2009 Z.z. bol zák. č. 511/1992 Zb. zrušený a vzhľadom na jeho prechodné ustanovenia v tom čase nebolo možné aplikovať právnu normu § 35b ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. Je pravdou, že právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti zák. č. 563/2009 Z.z. zostávajú zachované aj za účinnosti tohto zákona, uvedené ale nemožno aplikovať v tomto prípade, keď daňovému subjektu síce podľa rozhodnutia súdu vznikol nárok na zaplatenie sankčného úroku, avšak vychádzajúc z prechodných ustanovení o ňom nemôže správca dane rozhodnúť.

## II.

Konanie na prvostupňovom súde

3. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Košiciach žalobu z 25.11.2013, nakoľko bol oznámením žalovaného ukrátený na svojich právach a žiadal nezákonné rozhodnutie zrušiť. V žalobe poukázal na ustanovenie § 165 ods. 1 a 7 zák. č. 563/2009 Z.z.

4. Krajský súd ako súd prvého stupňa preskúmal žalobou napadnuté oznámenie žalovaného, oboznámil sa s administratívnym spisom a dospel k záveru, že žaloba bola dôvodná.

5. Krajský súd mal za to, že v preskúmvanej veci je medzi žalobcom a žalovaným sporný výklad ustanovenia § 165 ods. 7 zák. č. 563/2009 Z.z. Podľa názoru súdu ustanovenie § 165 ods. 7 daňového poriadku však jednoznačne zakotvuje, že sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona. Toto ustanovenie je potrebné vykladať v kontexte s ustanovením § 165 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z.z., podľa ktorého právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, t.j. zák. č. 563/2009 Z.z., ostávajú zachované. Bude sa to týkať teda aj tých prípadov, v ktorých podľa zákona č. 511/1992 Zb. by daňový subjekt mal nárok na sankčný úrok za neoprávnene zadržívané peňažné prostriedky za splnenia zákonných podmienok uvedených v tomto zákone. Aj z dôvodovej správy k ustanoveniu § 165 zák. č. 563/2009 Z.z. vyplýva, že sa navrhuje ponechať sankčný systém, ktorý bol zavedený zákonom č. 609/2003 Z.z. s účinnosťou od 01.01.2004. Krajský súd poukázal na to, že ak by sa sankčný úrok upravený v § 35b ods. 5 - 7 zák. č. 511/1992 Zb. nepovažoval za úrok z omeškania podľa § 156 zák. č. 563/2009 Z.z., muselo by to byť v zák. č. 563/2009 Z.z. výslovne uvedené. Z citovaného ustanovenia § 165 ods. 7 zák. č. 563/2009 Z.z. však vyplýva, že sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona. Účelom zák. č. 563/2009 Z.z. preto nebolo vylúčiť sankčný úrok, ktorý bol zavedený už spomínaným zákonom č. 609/2003 Z.z., ale ho ponechať ako súčasť existujúcich daňových vzťahov daňového subjektu a štátu vo forme úroku z omeškania podľa zák. č. 563/2009 Z.z.. Úrok je v danom prípade určitou sankciou za to, že daňový subjekt, v danom prípade žaloby nemohol po určitý čas disponovať s peňažnými prostriedkami, ktoré zaplatil na základe neskôr zrušeného rozhodnutia správcu dane, a to až do ich vrátenia.

6. Krajský súd taktiež vyslovil, že nemôže byť na ujmu žalobcu to, že do účinnosti zák. č. 563/2009 Z.z. nebolo začaté daňové konanie vo veci neoprávnene zadržívaných peňažných prostriedkov v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, navyše tento zákon ani neobsahoval osobitné ustanovenia o začatí daňového konania vo veci neoprávnene zadržívaných peňažných prostriedkov, ale platilo, že ak bolo zrušené pôvodné právoplatné a vykonateľné rozhodnutie správcu dane, alebo odvolacieho orgánu, na základe ktorého bola zaplatená daň, správca dane bol povinný vrátiť sumu neoprávnene zadržívaných peňažných prostriedkov do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti a vykonateľnosti nového rozhodnutia a do 15 dní od poukázania neoprávnene zadržívaných peňažných prostriedkov mal zaplatiť aj sankčný úrok.

7. Krajský súd uznal, že ustanovenia zák. č. 563/2009 Z.z. pripúšťajú aj taký výklad, ktorý uviedol žalovaný vo svojom vyjadrení, avšak krajský súd v prípade možnosti dvojitého výkladu zvolil ten, ktorý

smeruje nielen k zákonnosti, ale aj k dosiahnutiu spravodlivého výsledku. V prípade, že ustanovenie právneho predpisu dovoľuje dvojaký výklad, má prioritu výklad ústavne súladným spôsobom. Táto povinnosť vyplýva z článku 144 ods. 1 v spojení s článkom 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky. Krajský súd pritom odkázal na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III.ÚS 274/07 z 11.10.2007, v zmysle ktorého „orgány aplikujúce správne právo spomedzi nich osobitne sudcovia pri rozhodovaní v správnom súdnictve sú oprávnení nedostatky zákonnej právnej úpravy svojím výkladom odstraňovať. Takéto odstraňovanie však nemožno považovať za legislatívnu činnosť, ktorá by narúšala ústavný princíp trojdelenia štátnej moci. Sudca pri interpretácii normy správneho práva nesmie tvoriť, ale môže odhaľovať a formulovať vzťahy medzi jednotlivými právnymi normami vychádzajúc z účelu a zmyslu právnej úpravy. Jedinou požiadavkou, ktorá je prítomná, sudcovi kladená, je ústavná konformita výkladu (článok 152 ods.4 Ústavy SR)". Krajský súd záverom uviedol, že pri rozhodovaní v netypických komplikovaných a špecifických veciach musí vychádzať z konkrétnych skutkových zistení, pričom musí dbať, aby rozhodnutie nebolo iba zákonné, ale predovšetkým spravodlivé. Úlohou súdu je rozpoznať cez zákon spravodlivosť.

8. Z uvedených dôvodov mal krajský súd za to, že žalovaný posúdil vec po právnej stránke nesprávne a bolo preto potrebné rozhodnutie - opatrenie žalovaného zrušiť z dôvodu uvedeného v § 250j ods. 2 písm. a) O.s.p. a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom bude žalovaný viazaný právnym názorom súdu.

### III.

Odvolanie žalovaného/stanoviská

#### A)

9. Vo včas podanom odvolaní z 03.07.2015 (č. l. 56) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci zo strany krajského súdu (§ 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.).

10. Následne odvolací súd rekapituluje odvolacie námietky žalovaného v stručnom prehľade:

- žalovaný v prvom rade poukázal na zmenu právnej úpravy a s ňou súvisiacej zmeny terminológie, čo znamená, že sankčný úrok je v zák. č. 563/2009 Z.z. definovaný ako úrok z omeškania, avšak v rozsahu a v kontexte s ust. § 156 zák. č. 563/2009 Z.z. s tým, že nová právna úprava (zák. č. 563/2009 Z.z.) pojem úrok z omeškania, v súvislosti s akýmkoľvek zadržiavaním peňažných prostriedkov nepozná a neupravuje. Na základe uvedeného práve táto časť bola zákonodarcom z právnej úpravy účinnej od 01.01.2012 vyňatá,

- žalovaný namietal, že podľa platnej právnej úpravy, zachovávajúc zásadu zákonnosti, nie je zákonom splnomocnený priznať žalobcovi taký nárok, ktorý nemá oporu v platnej právnej úprave. žalovaný uznal, že by žalobca mohol byť na svojich právach ukrátený, avšak musí konať v súlade s platným právnym stavom,

- žalovaný namietal ďalej arbitrárnosť a neprijateľnosť názoru krajského súdu, že ak by sa sankčný úrok upravený v § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb. nepovažoval za úrok z omeškania podľa § 156 zák. č. 563/2009 Z.z., muselo by to byť v daňovom poriadku uvedené, žalovanému nie je jasné, aké postupy viedli súd k názoru, že jedine výslovné uvedené konkrétne zmeny sankčného systému v zákone, mohli túto zmenu v ňom zaviesť, nakoľko nemá vedomosti o žiadnych pravidlách, ktoré by zákonodarcovi bránili vykonávať konkrétne zmeny v jednotlivých predpisoch takýmto spôsobom, t.j. zavedením zmeny bez výslovného upozornenia v novej právnej úprave. Úlohou ustanovenia § 165 ods. 7 zák. č. 563/2009 Z.z. odstrániť, resp. predísť akýmkoľvek rozporom v pojmovom vymedzení jedného druhu sankcií, úrokov,

- krajský súd sa nevysporiadal s tvrdením žalovaného, že zo znenia a výkladu ust. § 165 ods. 1 zák. č.

563/2009 Z.z. vyplýva, že právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované, čo však neznamená, že zachované zostáva aj právo na priznanie sankčných úrokov podľa § 35b ods.5 a nasl.,

- krajský súd sa podľa názoru žalovaného nezaoberal ani argumentom, že ust. § 165 bolo súčinnosťou od 30.12.2012 doplnené, resp. nahradené ust. § 165b odsek 1, podľa ktorého sa daňové konania začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb. dokončia podľa zák. č. 563/2009 Z.z. Od tohto času sa rovnako z ust. § 165 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z.z. nemohla aplikovať veta za bodkočiarkou, podľa ktorej sa sankcia podľa zákona č. 511/1992 Zb. uloží, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31.12.2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie. Nová právna úprava v súčasnosti nepripúšťa, aby žalovaný ako správca dane aplikoval už neplatný a neúčinný zák. č. 511/1992 Zb., ktorý je za daných zmien v prechodných ustanoveniach neaplikovateľný,

- posledný dôvod odvolania žalovaný uviedol, že prvostupňový súd do svojho prieskumu nezahrnul, resp. vôbec sa nedotkol rozhodnutia č. 9800303/5/4723637/2013 z 30.10.2013, ktoré bolo posledným úkonom žalovaného, vo veci nepriznania nároku na predmetný úrok, a ktoré bolo náležité odôvodnené, s odkazom na aktuálny právny stav.

11. Na podporu tvrdení žalovaný predložil stanoviská Ministerstva financií Slovenskej republiky a odkázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 243/07, kde bola naznačená téza, že právo je fenomén argumentatívny. Záverom žalovaný navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zrušil alebo zmenil ako neprávny a ako rozsudok vykazujúci znaky arbitrárnosti.

B)

12. Z vyjadrenia žalobcu z 21.08.2015 vyplynulo, že:

- zo znenia dôvodovej správy k § 165 zák. č. 563/2009 Z.z. vyplýva, že v navrhovanom ustanovení sa navrhol ponechať sankčný systém, ktorý bol zavedený zákonom, počnúc rokom 2004, a teda ide o zachovanie sankčného systému ako celku, ktorý obsahuje nie len spôsob sankcionovania daňových subjektov, ktoré sa dopúšťajú protiprávneho konania pri správe daní ale aj sankcionovanie daňových orgánov z dôvodu neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov. Uvedené vyplýva z ustanovenia § 165 ods. 7 Daňového poriadku, podľa ktorého sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona,

- súhlasí, že zmenou právnej úpravy došlo k zmene terminológie, avšak nesúhlasí s tým, že zák. č. 563/2009 Z.z. došlo k vyňatiu úpravy o neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkoch. Ak zák. č. 563/2009 Z.z. uvádza pojem „sankčný úrok“ podľa doterajších predpisov, pričom zák. č. 563/2009 Z.z. pojem „sankčný úrok“ už nikde inde neuvádza, potom má na mysli sankčný úrok platený správcom dane za neoprávnené zadržovanie peňažných prostriedkov daňového subjektu tak, ako bol definovaný v ustanovení § 35b ods. 5 až ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.,

- pokiaľ by sa prijal taký výklad zák. č. 563/2009 Z.z., že tento neumožňuje priznať žalobcovi, ako daňovému subjektu taký nárok, pretože v tejto právnej úprave nemá oporu, potom tento výklad je v rozpore s dôvodovou správou k zákonu. Pokiaľ by sa prijal záver, že nie je to problém výkladu zák. č. 563/2009 Z.z., ale skutočne zák. č. 563/2009 Z.z. neumožňuje priznať žalobcovi, ako daňovému subjektu taký nárok, potom táto právna úprava nie je v súlade s právom Európskej únie,

- žalobca poukázal na dôvodovú správu k zák. č. 609/2003 Z.z., ktorým bol zavedený s účinnosťou od 01.01.2004 sankčný postih správcu dane (sankčný úrok), podľa ktorej jednotlivými novelami dochádza postupne k zrovnoprávňovaniu práv a povinností medzi daňovým subjektom a správcom dane tak, aby sa dosiahol aj v tejto oblasti porovnateľný stav ako v krajinách OECD a EÚ. Ďalej sa uvádza, že vzhľadom na prístupový proces SR do EÚ predpokladaná novela zákona je v súlade s právnymi predpismi EÚ. Ak podľa žalovaného sankčný úrok upravený v ustanovení § 35b ods. 5 až ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. sa napriek ustanoveniu § 165 ods. 1 a 7 zák. č. 563/2009 Z.z. nepovažuje za úrok z omeškania podľa zák. č. 563/2009 Z.z., potom takýto postup by bol nielen v rozpore so stavom porovnateľným v krajinách OECD a EÚ ale aj v rozpore s predpismi EÚ

- žalobca odkázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-107/10 Enel Maritsa Iztok z 12.05.2011, ktorý sa zaoberal okamihom vzniku nároku platiteľa dane na úrok z omeškania v prípade vrátenia nadmerného odpočtu a v ktorom Súdny dvor EÚ poukazoval na zásadu ochrany legitímnej dôvery. Podľa žalobcu je v rozpore s logikou a právom EÚ, ak podľa rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-

107/10 správca dane napriek tomu, že zákonne na základe kontroly zadržoval nadmerný odpočet (peňažné prostriedky daňového subjektu) je povinný uhradiť úrok a na strane druhej správca dane napriek tomu, že nezákonne na základe kontroly zadržoval peňažné prostriedky daňového subjektu nie je povinný uhradiť úrok,

- žalobca sa odvolal aj na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-654/13 zo 17.07.2014 z ktorého vyplýva, že právo Únie, a najmä článok 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, sa musí vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave a praxi členského štátu, ako sú právna úprava a prax vo veci samej, ktoré vylučujú zaplatenie úrokov z omeškania súvisiacich so sumou dane z pridanej hodnoty, ktorej vrátenie nebolo možné v primeranej lehote z dôvodu vnútroštátneho ustanovenia, o ktorom súd rozhodol, že je v rozpore právom Únie. Vzhľadom k tomu, že daná oblasť nie je upravená právnymi predpismi Európskej únie, je vecou vnútroštátneho práva, aby pri dodržaní zásad rovnocennosti a efektivity stanovilo pravidlá platenia takýchto úrokov, ktoré nesmú byť menej priaznivé ako pravidlá platné pre žaloby zakladajúce sa na nedodržaní vnútroštátneho práva a majúce podobný predmet a titul ako žaloby založené na porušení práva Únie, ani nesmú byť nastavené spôsobom, ktorý by v praxi znemožňoval alebo neprimerane sťažoval výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie, čo musí vnútroštátny súd vo veci, v ktorej koná, overiť. Vnútroštátne súdy sú povinné v prípade potreby neuplatňovať ustanovenie vnútroštátneho právneho predpisu, ktoré je v rozpore s právom Únie,

- pri spôsobe interpretácie ustanovenia § 165 ods. 1 a ods. 7 zák. č. 563/2009 Z.z. žalovaným dochádza k zásadnej zmene v režime právnych vzťahov, ktoré vznikli v minulosti takým spôsobom, že odníma právo daňových subjektov na sankčný úrok uvedený v ustanovení § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb. Takýto výklad zákona by predstavoval nepriamu retroaktivitu, pretože napriek explicitne vyjadrenému verejnému záujmu „ponechať sankčný systém, ktorý bol zavedený zákonom, počnúc rokom 2004“ nepravá retroaktivita mení pro futuro právne postavenie a práva daňových subjektov a otázka znie, či nepravá retroaktivita vzhľadom na hmotnoprávny charakter ustanovení § 165 ods. 1 a ods. 7 zák. č. 563/2009 Z.z. je protiústavná alebo nie je.

- ak podľa žalovaného v zmysle ustanovenia § 165 ods. 7 zák. č. 563/2009 Z.z. nie je možné vydať rozhodnutie o sankčnom úroku, potom ustanovenia § 165 ods. 1 a ods. 7 zák. č. 563/2009 Z.z. sú protiústavné, pretože sú v zásadnom rozpore s ochranou nadobudnutých práv a ochranou legitímnych očakávaní. V posudzovanom kontexte je treba za zásadný považovať právny názor ústavného súdu, podľa ktorého z pohľadu retroaktivity právnych noriem je podstatnou otázkou ochrany nadobudnutých práv, ktoré by preto neskoršia právna úprava už nemala rušiť, prípadne zhoršovať, ale (a „pro futuro“) len zlepšovať“ (PL. ÚS 38/99).

- poukázal na názor Ústavného súdu Slovenskej republiky, s ktorým sa v plnej miere stotožnil aj Ústavný súd Slovenskej republiky, podľa ktorého princíp právnej istoty ako komponent právneho štátu znamená, že v špecifických okolnostiach nesmie byť arbitrárna, bez adekvátneho verejného záujmu zhoršená do budúcnosti právna pozícia jednotlivca (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenska, U-I-86/96).

13. Na základe vyššie uvedenej argumentácie navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť a priznať mu trovy odvolacieho konania.

#### IV.

Právne názory odvolacieho súdu

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) ako aj ustanovenia § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu je vo výroku vecne správny a vydaný v súlade so zákonom, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1

v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. potvrdil.

15. Úlohou odvolacieho súdu bolo v intenciách dôvodov podaných v odvolaní (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) posúdiť rozsudok prvostupňového súdu, ktorý napadnuté rozhodnutie s poukazom na nesprávne právne posúdenie zrušil a žalovanej vec vrátil na ďalšie konanie.

16. Najvyšší súd sa sčasti stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise, a preto sa obmedzí na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku, nakoľko však dospel k záveru, že rozhodnutie krajského súdu je potrebné potvrdiť aj z iných dôvodov, odôvodnenie doplnil o ďalšie závery a svoje odlišné resp. doplňujúce zistenia (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody).

17. Ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžo 84/2007, sp. zn. 6 Sžo 98/2008, sp. zn. 1 Sžo 33/2008, sp. zn. 2 Sžo 5/2009, či sp. zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť.

18. Z administratívneho a súdneho spisu má odvolací súd za preukázané, že žalobca žiadosťou z 31.08.2006 žiadal o vydanie rozhodnutí o zaplatení sankčného úroku za neoprávnene zadržávané finančné prostriedky vyplývajúce z úhrad určeného rozdielu dane z príjmov za roky 2001 a 2002 podľa § 35b zák. č. 511/1992 Zb. V odvolacom konaní bolo prvostupňové rozhodnutie potvrdené. Rozhodnutie bolo predmetom súdneho prieskumu v konaní sp. zn. 7S/23/2007, v ktorom súd žalobu zamietol a Najvyšší súd rozsudkom z 14.02.2008 sp. zn. 3Sžf/64/2007 rozsudok krajského súdu potvrdil. Ústavný súd Slovenskej republiky nálezom č. III.ÚS 305/08 z 25.11.2008 zrušil rozsudok zo 14.02.2008 sp. zn. 3Sžf/64/2007. Najvyšší súd následne rozsudkom z 03.12.2009 sp. zn. 3Sžf/64/2007 zmenil rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/23/2007 a zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie prvostupňového orgánu. Daňový úrad Košice IV. rozhodnutím z 04.12.2010 nepriznal žalobcovi sankčný úrok za neoprávnene zadržávané peňažné prostriedky a toto rozhodnutie bolo potvrdené v odvolacom konaní Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky rozhodnutím z 02.03.2011 č. 1/223/4101-20956/2011/999523-r. Krajský súd v Košiciach rozsudkom z 23.02.2012 sp. zn. 6S/48/2011 zrušil obidve rozhodnutia daňových orgánov a tento rozsudok bol Najvyšším súdom potvrdený rozsudkom z 27.02.2013 sp. zn. 6Sžf/23/2012. Z oboch týchto rozsudkov vyplýva, že rozhodnutia daňových orgánov o nepriznaní sankčného úroku za neoprávnene zadržávané peňažné prostriedky boli vydané v rozpore so zákonom a žalobca bol ukrátený na svojich právach.

Následne žalobca požiadal 23.07.2013 podľa ustanovenia § 165 ods. 1 a 7 zák. č. 563/2009 Z.z. o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania, na ktoré reagoval žalovaný napadnutým oznámením.

Podľa § 165 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

Podľa § 165 ods. 7 zák. č. 563/2009 Z.z. v cit. znení sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona.

19. V prvom rade považuje Najvyšší súd za dôležité zdôrazniť, že Oznámenie žalovaného z 24.09.2013 má v zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 21/08, rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 17. 05. 2016 sp. zn. III. ÚS 91/2016, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 11.03.2014, sp. zn. 4Sžf/1/2014) charakter rozhodnutia, ktoré je

spôsobilým predmetom súdneho prieskumu. Preto Krajský súd postupoval správne, ak vec meritórne prejednal. Iný postup by bol v rozpore so zásadou denegatio justitiae - odopretie spravodlivého súdu, ktorú zohľadňuje aj Ústava Slovenskej republiky v čl. 46 a znamenalo by to porušenie základného práva na súdnu ochranu uvedenú v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky, čo je zrejme aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky z 17.05.2016 sp. zn. III. ÚS 91/2016:

„Pokiaľ súd v správnom súdnictve odmietne vecne prejednať žalobu podľa § 247 a nasl. O.s.p. smerujúcu proti neformálnemu oznámeniu správneho orgánu, ktorý nemal zo zákona vyplývajúcu povinnosť vydať rozhodnutie, dopúšťa sa odopretia spravodlivosti vo vzťahu k takému žalobcovi.“

20. Na základe vyššie uvedeného skutkového stavu, keď nebolo rozhodnuté o žiadosti žalobcu o priznanie sankčného úroku, teda nebolo vydané právoplatné rozhodnutie o žiadosti z 31.08.2013 je nutné považovať žiadosť z 23.07.2013 len za opätovnú resp. opakovanú žiadosť o priznanie sankčného úroku z 31.08.2006 a nie za žiadosť novú, ktorú žalovaný posúdil len s odkazom na aktuálny právny stav neupravujúci sankčný úrok. Už len táto skutočnosť je podľa názoru odvolacieho súdu dostatočná na posúdenie nezákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a jeho zrušenie.

21. Pre zachovanie práva na spravodlivé súdne konanie predovšetkým s ohľadom na právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia sa však Najvyšší súd zaoberal všetkými odvolacími námietkami žalovaného v nadväznosti na právne závery vyslovené v rozhodnutí krajského súdu.

22. Základnú odvolaciu námietku žalobcu spočívajúcu v zmene právnej úpravy a tým súvisiacu zmenu terminológie, ktorá sankčný úrok za neoprávnene zadržávané finančné prostriedky správcom dane a následnej nemožnosti aplikácie ustanovení sankčného úroku a rozhodovanie o ňom za novej právnej úpravy podľa zák. č. 563/2009 Z.z. je nutné rozobrať v spojení s prechodnými ustanoveniami zák. č. 563/2009 Z.z. ako aj dôvodovou správou, ktorá aj keď nie je právne záväzná, je nutné ju považovať za významné výkladové pravidlo.

23. Najvyšší súd sa v tejto súvislosti stotožňuje s argumentáciou žalobcu ako aj krajského súdu, že s poukazom na § 165 ods. 7 zák. č. 563/2009 Z.z. sa sankčný úrok podľa doterajších predpisov považuje za úrok z omeškania podľa zák. č. 563/2009 Z.z. (ustanovenie § 156), čím zákonodarca preklopil režim sankčných úrokov podľa znenia § 35b ods. 5 až 7 zák. č. 511/1992 Zb. aj do novej právnej úpravy. Aj zo znenia dôvodovej správy jednoznačne vyplynulo, že účelom novej právnej úpravy bolo ponechať doterajší sankčný systém ako celok, teda nielen sankcionovanie daňových subjektov ale aj správcu dane, čo je zrejme aj z citovaného ustanovenia § 165 ods. 7.

24. Ďalším ustanovením, ktoré netreba v tejto súvislosti opomínať je ustanovenie § 165 ods. 1, ktoré pojednáva o zachovaní právnych úkonov a ich účinkov, ktoré nastali do účinnosti zák. č. 563/2009 Z.z. Žiadosť o vydanie rozhodnutia o sankčnom úroku (z 31.08.2006) je bezpochyby potrebné považovať za právny úkon, ktorého účinky majú a musia zostať zachované, ak o nej nebolo s konečnou platnosťou rozhodnuté. Preto argument žalovaného, že to neznamená, že zostáva zachované právo na priznanie sankčného úroku neobstojí.

25. Právnou otázkou za akých podmienok je možné aplikovať inštitút sankčných úrokov v právnej úprave zák. č. 563/2009 Z.z. sa Najvyšší súd zaoberal v rozhodnutí z 05.04.2016 sp. zn. 1Sžf/14/2015, v zmysle ktorého:

„Zákonodarca pripustil prostredníctvom prechodného ustanovenia § 165 ods. 7 Daňového poriadku, že napriek zrušeniu zák. č. 511/1992 Zb. ku dňu 01. január 2012 prostredníctvom § 167 Daňového poriadku sa sankčný úrok podľa zrušeného zákona (t. j. doterajšieho predpisu) považuje za úrok z omeškania podľa Daňového poriadku.“

Týmto legislatívnym opatrením zákonodarca bez bližšieho objasnenia v dôvodovej správe k návrhu zákona vytvoril legislatívnu fikciu, že režim sankčných úrokov nebol striktné ukončený k uvedenému dátumu 01. januára 2012, ale v opodstatnených dôvodoch zachoval, nakoľko úlohou sankčných úrokov,

ako to aj ich názov napovedá, bolo sankcionovať (trestať), poprípade reparovať škodu spôsobenú správcom dane alebo daňovým subjektom za porušenie povinností im vyplývajúcich z daňovo-právneho vzťahu.

Tým aj zákonodarca eliminoval hrozbu pravej retroaktivity v tom, aby účinnosť Daňového poriadku nezačala pre režim sankčných úrokov skôr ako je jeho platnosť. Takýto postup zákonodarcu ústava Slovenskej republiky umožňuje iba v prospech ( in favorem) subjektívnych práv jednotlivca (viď výslovne upravená retroaktivita v čl. 50 ods. 6 ústavy pri trestaní páchatel'a).

Ďalej pre prejednávajúcu vec je nepochybne významné to, že režim sankčných úrokov sa v zmysle pôvodného ustanovenia § 35b zák. č. 511/1992 Zb. viaže na vymedzenie obdobia neoprávnené zadržovaných peňažných prostriedkov správcom dane.“

26. V tomto rozhodnutí Najvyššieho súdu, od ktorého záverov nie je v zmysle § 250ja ods. 7 O.s.p. dôvod sa odchyliť, odvolací súd poukázal aj na právne názory Ústavného súdu Slovenskej republiky vyslovené v rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 238/04:

„Vznik právnych vzťahov existujúcich pred nadobudnutím účinnosti novej právnej normy, resp. právne nároky, ktoré z týchto vzťahov vznikli, sa riadia zrušenou normou (dôsledkom opačnej interpretácie stretu právnych noriem by bola pravá retroaktivita). Aplikuje sa tu princíp ochrany právnych vzťahov, ktoré vznikli v minulosti.“

27. Najvyšší súd nemá na základe vyššie naznačeného výkladu pochybnosti, že nárok na sankčné úroky vznikol v prejednávanej veci za účinnosti zák. č. 511/1992 Zb., a preto aj napriek novej právnej úprave, zostávajú jeho účinky zachované a tým zostáva zachované aj žalobcovo právo na rozhodnutie o ňom.

28. S argumentom žalovaného, že prechodné ustanovenia od 30.12.2012 neumožňujú s odkazom na prechodné ustanovenie § 165b zák. č. 563/2009 Z.z. vyplatenie sankčného úroku sa odvolací súd nestotožňuje. Je pravdou, že podľa novelizovaného ustanovenia sa konania začaté podľa zák. č. 511/1992 Zb. dokončia podľa zákona č. 563/2009 Z.z., čo však nebráni žalovanému s poukazom na ustanovenie § 165 ods. 1 a 7 zák. č. 563/2009 Z.z. rozhodnúť o žiadosti o priznanie sankčného úroku z 31.08.2006, resp. opakovanej žiadosti o priznanie úroku z omeškania z 25.07.2013, nakoľko právne úkony a ich účinky zostávajú zachované.

29. Pozornosti odvolacieho súdu neuniklo rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. z 21.10.2015 (ktorý odkazuje aj na žalobcom citované rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-107/10 Enel Maritsa Iztok z 12.05.2011), v zmysle ktorého sa má článok 183 prvý odsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. Členské štáty s cieľom zabezpečiť na svojom území správne vyberanie splatnej DPH v plnej výške sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň. Z toho vyplýva, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na jej riadne vykonanie. Ak však dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto generované finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania.

30. Nakoľko v právnych predpisoch Európskej Únie absentuje úprava stanovenia podmienok, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania, prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť ich. Tieto podmienky však musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity, teda nesmú byť nevýhodnejšie ako podmienky pri podobných nárokoch založených na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ako ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv

priznaných právnym poriadkom Únie alebo tento výkon nadmerne sťažili. A preto v súlade s konštantnou judikatúrou Súdneho dvora, je úlohou vnútroštátneho súdu, ktorý má ako jediný priame poznatky o procesných podmienkach žalôb o náhradu uplatňovaných voči štátu, overiť, či vo veci, v ktorej koná, boli dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, a prípadne zabezpečiť, aby sa dodržali. Vzhľadom na to, že vnútroštátny súd je v rámci svojej právomoci poverený uplatňovať ustanovenia práva Únie, má povinnosť zabezpečiť ich plný účinok.

31. S poukazom na vyššie uvedený výklad preto nemožno považovať v súlade s princípmi európskeho práva stav, kedy nebude žalobcovi zaplatený sankčný úrok, resp. úrok z omeškania, a to v dôsledku zmeny právnej úpravy. Ak by bol takýto výklad vnútroštátnym súdom pripustený, došlo by okrem princípu právnej istoty aj k popretiu zásady neutrality a princípu ekvivalencie, čo nemožno v právnom štáte považovať za želaný stav. Preto sa odvolací súd aj so zreteľom na povinnosť eurokonformného výkladu prikláňa k výkladu krajského súdu ako aj žalobcu týkajúceho sa zachovania právnych úkonov a ich účinkov, ktoré nastali do účinnosti zák. č. 563/2009 Z.z.

32. Ani odvolacia námietka žalovaného, že do súdneho prieskumu nebolo zahrnuté rozhodnutie žalovaného č. 9800303/5/4723637/2013 z 30.10.2013, ktoré bolo posledným úkonom žalovaného vo veci nepriznania nároku na predmetný úrok neobstojí. V súlade s ustálenou judikatúrou (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II.ÚS 127/07) a rešpektujúc návrhovú slobodu účastníka, súdu neprislúcha rámec prieskumu vymedzený žalobou rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

33. Záverom je nutné zdôrazniť, že zmena právnej úpravy nemôže byť na ujmu žalobcu, ktorý si svoje právo na zaplatenie sankčného úroku uplatnil a k jeho finálnemu priznaniu a vyplateniu nestihlo dôjsť za účinnosti zák. č. 511/1992 Zb. z dôvodu opakovaného rozhodovania správcu dane. V tejto súvislosti dáva odvolací súd za pravdu krajskému súdu o povinnosti ústavnej konformity výkladu právnych noriem.

34. Pre úplnosť Najvyšší súd dodáva, že ďalšie námietky žalovaného, ktoré podľa neho preukazujú dôvodnosť zamietnutia žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia, resp. zrušenie alebo zmenu rozsudku krajského súdu sú obsahovo totožné s námietkami skôr uplatnenými a krajský súd sa s nimi vysporiadal.

35. V tejto súvislosti Ústavný súd Slovenskej republiky uviedol, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05).

36. Najvyšší súd má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd postupoval správne, keď žalobe vyhovel a napadnuté rozhodnutie podľa ustanovenia § 250j ods. 2 písm. a) O.s.p. zrušil a vec jej vrátil na ďalšie konanie. Napadnuté rozhodnutie žalovaného nespĺňa formálne a obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 47 Správneho poriadku a vychádza z nesprávneho právneho posúdenia. Na základe týchto skutočností nie sú odvolacie námietky žalovaného spôsobilé spochybniť správnosť rozhodnutia krajského súdu.

V.

37. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalovaného ako aj argumentácie žalobcu, rozhodol Najvyšší súd tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

38. O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal trovy odvolacieho konania.

39. Trovy právneho zastúpenia boli priznané podľa § 11 ods. 4 veta prvá vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov za: 1 x úkon právnej služby - podanie vyjadrenia k odvolaniu (§ 13a ods. 1 písm. c) vyhlášky č. 655/2004 Z.z vo výške 139,83 €, 1 x režijný paušál vo výške 8,39 € a 20 % DPH vo výške 29,64 €, trovy celkom 177,86 €.

40. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava povinnosti zaplatiť poistné je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).