



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

II. ÚS 152/2025-48

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca) a sudcov Petra Molnára a Petra Straku v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **ZSE Elektrárne, s.r.o.**, SPP Kompresorová stanica 3, Trakovice, IČO 36 239 593, zastúpenej ius aegis s. r. o., Nedbalova 12, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/4/2021 z 27. marca 2024 takto

rozhodol:

1. Základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky **bolo porušené** rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/4/2021 z 27. marca 2024.
2. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/4/2021 z 27. marca 2024 **zrušuje a vec vracia** Najvyššiemu správne mu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie a rozhodnutie.
3. Sťažovateľke **priznáva** náhradu trov konania v sume **1 331,33 eur**, ktorú **je** Najvyšší správny súd Slovenskej republiky **povinný** zaplatiť jej právnej zástupkyni do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.
4. Vo zvyšnej časti ústavnej sťažnosti **nevyhovuje**.

Odôvodnenie:

I.

Ústavná sťažnosť a napadnuté rozhodnutie

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 19. augusta 2024 domáha vyslovenia porušenia svojich základných práv podľa čl. 20 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/4/2021 z 27. marca 2024. Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie. Zároveň si uplatňuje právo na náhradu trov konania pred ústavným súdom.

2. Z ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľka podala 23. apríla 2008 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2008, v ktorom si uplatnila nadmerný odpočet vo výške 100 583 462 Sk (3 338 759,28 eur). Daňový úrad Trnava (ďalej len „správca dane“) začal 2. augusta 2008 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2008, ktorú ukončil 14. novembra 2008. Kontrolou bol zistený nadmerný odpočet v sume uplatnenej sťažovateľkou v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2008. Nadmerný odpočet za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane podľa § 79 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) v znení účinnom do 31. marca 2009 poukázal na účet žalobcu 24. novembra 2008 (v lehote desiatich dní od skončenia kontroly).

3. Dňa 27. decembra 2011 bola správcovi dane doručená žiadosť sťažovateľky o vyplatenie úroku z dôvodu vrátenia nadmerného odpočtu DPH za 1. štvrtrok 2008 po lehote. Žalobca žiadal o vyplatenie úroku podľa § 35b ods. 6 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011 (ďalej len „zákon o správe daní“) z dôvodu vrátenia nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2008 po lehote ustanovenej zákonom v celkovej výške 139 953,47 eur.

4. V poradí druhým rozhodnutím (po zrušení prvého rozhodnutia správnym súdom, pozn.) zo 7. júna 2018 správca dane rozhodol, že nevyhovuje žiadosti o vyplatenie sankčného úroku podľa § 35b ods. 6 zákona o správe daní a sankčný úrok nepriznáva. Uviedol, že nie sú splnené podmienky na priznanie sankčného úroku za neoprávnene zadržávané peňažné prostriedky.

5. Na odvolanie sťažovateľky Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím z 3. októbra 2018 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku v spojení s § 165b ods. 1 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdilo. Z jeho odôvodnenia vyplynulo najmä to, že nadmerný odpočet za 1. štvrtrok 2008 bol vrátený v plnej sume v zákonnej lehote splatnosti podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH do 10 dní od skončenia daňovej kontroly, a preto nadmerný odpočet nebol zadržaný neoprávnene a právo na priznanie sankčného úroku za neoprávnene zadržávané peňažné prostriedky tak v zmysle § 35b ods. 6 zákona o správe daní nevzniklo. Keďže bol nadmerný odpočet vrátený sťažovateľke v zákonnej lehote splatnosti, nevzniklo jej ani právo na priznanie úroku podľa § 63 ods. 6 zákona o správe daní.

6. Finančné riaditeľstvo sa nestotožnilo s právnym názorom sťažovateľky, že jej v zmysle eurokonformného výkladu zákona o správe daní patrí právo na finančnú kompenzáciu spočívajúcu v úroku, ktorý jej má patriť ako náhrada za to, že v období od 23. augusta 2008 do 24. novembra 2008 nemohla disponovať finančnými prostriedkami vo výške 3 338 759,28 eur. Finančné riaditeľstvo poukázalo na skutočnosť, že zákon o správe daní v danom čase upravoval len sankčnú povinnosť správcu dane za prípadné nedodržanie lehôt na vrátenie finančných prostriedkov, avšak nie povinnosť správcu dane kompenzačného charakteru, keď by bolo možné daňovému subjektu kompenzovať zadržávanie nadmerného odpočtu len z dôvodu výkonu daňovej kontroly, pričom by mu boli tieto finančné prostriedky vrátené v zákonnej lehote, čo sa aj v danom prípade stalo. Čo sa týka rozhodovacej praxe Európskeho súdneho dvora [teraz Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“)], zdôraznilo, že tento vo svojej judikatúre sám predpokladá, že v prípade

daňovej kontroly budú daňovým subjektom nárokové finančné prostriedky zadržované, a to práve z dôvodu jej výkonu, pričom opakovane odkázalo na primeranú lehotu kontroly vo vzťahu k ich zadržiavaniu.

7. Potvrdzujúce rozhodnutie finančného riaditeľstva z 3. októbra 2018 napadla sťažovateľka správnou žalobou, ktorú zamietol Krajský súd v Trnave rozsudkom č. k. 20S/152/2018-76 z 12. februára 2020. V odôvodnení najmä uviedol, že: (i) do 31. decembra 2016 absentovala právna úprava úroku z nadmerného odpočtu DPH, ktorá by správcom dane umožňovala priznať platiteľom dane náhradu za zadržávaný nadmerný odpočet počas daňovej kontroly; (ii) v § 79 zákona o DPH bola zakotvená iba právna úprava úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu; (iii) inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly podľa § 79a zákona o DPH bol do tohto zákona zakomponovaný až s účinnosťou od 1. januára 2017, pričom podľa prechodného ustanovenia § 85ke sa § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016; (iv) v zmysle stanoviska správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. Snj 36/2019 z 30. októbra 2019 úprava obsiahnutá v § 85ke druhej vete zákona o DPH nie je v súlade s právom Európskej únie (najmä s uznesením Súdneho dvora vo veci C-120/15 Kozvber) a na zabezpečenie súladu s právom Európskej únie sú orgány verejnej správy a súdy povinné zdržať sa aplikácie tohto ustanovenia; (v) s prihliadnutím na uvádzané stanovisko najvyššieho súdu sa na daný prípad môže aplikovať zákonná úprava náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly podľa § 79a zákona o DPH v znení účinnom od 1. januára 2017 s časovou pôsobnosťou *ex tunc*, t. j. bez aplikácie intertemporálneho ustanovenia § 85ke zákona o DPH k § 79a citovaného zákona; (vi) keďže žalovaný použil výklad zákona, ktorý nie je v príkrom rozpore s účelom zákonnej úpravy podľa § 79a zákona o DPH v znení účinnom od 1. januára 2017, správny súd nepovažoval za hospodárne zrušenie napadnutého rozhodnutia a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie, pretože je vo výroku vecne správne; (vii) v novom konaní by finančné riaditeľstvo, uplatňujúc stanovisko najvyššieho súdu, nedospelo k priaznivejšiemu rozhodnutiu vo veci, keďže žalobcovi bol nadmerný odpočet vrátený v súlade s § 79 ods. 2 zákona o DPH a zároveň bol vrátený do uplynutia šiestich mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

8. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, v ktorej namietala najmä to, že Súdny dvor interpretuje čl. 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 [ďalej len „smernica“ (rozhodnutia v spojených veciach C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, C-107/10, C-431/12, C-120/15)] v tom zmysle, že nárok na úrok vzniká už v momente, ak nie je nadmerný odpočet vrátený v čase, keď mal byť obvykle vrátený, a preto podmienka uplynutia ďalších dodatočných šiestich mesiacov, ktorú zaviedol § 79a zákona o DPH, nie je v súlade s týmto článkom smernice. Sťažovateľka poukázala na to, že svoj nárok odvodzuje priamo od čl. 183 smernice, ktorý žiada aplikovať v súlade s judikatúrnym výkladom. Rozšírenie účinnosti § 79a zákona o DPH stanoviskom najvyššieho súdu spätne do minulosti je v rozpore s ústavným zákazom pravej retroaktivity. Úrok je hmotnoprávnym nárokom a jeho priznanie je potrebné posudzovať podľa právnej úpravy účinnej v čase splnenia príslušných podmienok na jeho priznanie. Bez ohľadu na stanovisko najvyššieho súdu nebolo možné aplikovať § 79a zákona o DPH, ktorý nadobudol účinnosť až 1. januára 2017. V správnej žalobe namietaným rozporom stanoviska najvyššieho súdu, ktorý zavádza pravú retroaktivitu, so smernicou a s ústavou sa krajský súd nezaoberal.

9. V priebehu konania o kasačnej sťažnosti najvyšší správny súd položil prejudiciálnu otázku, o ktorej rozhodol Súdny dvor uznesením C-151/23 z 5. októbra 2023 takto: „Zdaniteľná osoba má nárok na to, aby jej vnútroštátny daňový úrad zaplatil úroky z omeškania pri nadmernom odpočte dane z pridanej hodnoty, pokiaľ tento daňový úrad tento nadmerný odpočet nevrátil v primeranej lehote. Spôsoby uplatnenia týchto úrokov patria do procesnej autonómie členských štátov, ktorá je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity, pričom vnútroštátne pravidlá týkajúce sa najmä okamihu, od ktorého sa majú počítať prípadne dlhované úroky, nesmú viesť k tomu, aby zdaniteľná osoba bola zbavená primeranej náhrady za stratu spôsobenú oneskoreným vrátením uvedeného nadmerného odpočtu.“

10. O kasačnej sťažnosti sťažovateľky následne rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že ju ako nedôvodnú zamietol. V odôvodnení v podstatnom uviedol, že v zmysle čl. 183 smernice vrátenie odpočítanej dane prevyšujúcej výšku splatnej DPH patrí do právomoci jednotlivých členských štátov. Túto skutočnosť potvrdil aj Súdny dvor v rozsudku C-151/23, v ktorom potvrdil možnosť zadržať odpočet DPH s povinnosťou vrátiť odpočet v primeranej lehote bez toho, aby vznikol daňovému subjektu nárok na zaplatenie úrokov z omeškania. Zároveň uviedol, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné túto lehotu považovať za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie daňovej kontroly. Ak teda v takom prípade dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe v primeranej lehote, právo Únie nevyžaduje kompenzáciu dočasnej nemožnosti disponovať peňažnými sumami zaplatením úrokov z omeškania (body 25 – 26 rozsudku C-151/23). Rovnaké závery prezentoval Súdny dvor v uznesení C-120/15 Kovožber s. r. o. proti Daňovému úradu Košice, bodoch 23, 24. Najvyšší správny súd považoval za zrejmé, že požiadavkou európskeho práva je vrátenie nadmerného odpočtu DPH v primeranej lehote. Stanovenie tejto lehoty je v autonómii jednotlivých štátov. Táto lehota môže byť dlhšia ako lehota, v ktorej by bol vrátený nadmerný odpočet DPH, pokiaľ by sa nevykonávala daňová kontrola.

11. Kasačný súd ďalej uviedol, že náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly bola do zákona o DPH doplnená zákonom č. 297/2016 Z. z. s účinnosťou od 1. januára 2017. Nová právna úprava tak bola prijatá až po vydaní uznesenia C-120/15 Kovožber. Paragraf 85ke zákona o DPH zakotvený zákonom č. 297/2016 Z. z. vylúčil aplikáciu úpravy § 79a na veci, v ktorých lehota na vrátenie odpočtu DPH bola skončená do 31. decembra 2016. Najvyšší súd však v stanovisku k tomuto uviedol: „*Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane, nie je v súlade s právom Európskej únie, a to najmä s uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 Kovožber, ktoré má aplikačnú prednosť s účinkom ex tunc. Na zabezpečenie súladu s právom Európskej únie sú orgány verejnej správy a súdy povinné zdržať sa aplikácie tohto ustanovenia.*“

12. Z uznesenia C-151/2023 vyplýva oprávnenie zadržať nadmerný odpočet aj počas výkonu daňovej kontroly na primeraný čas. Tento čas stanovil zákonodarcia v § 79a zákona o DPH, pričom v posudzovanej veci nebol prekročený. Dĺžka zadržania nadmerného odpočtu v dôsledku výkonu daňovej kontroly trvala menej ako štyri mesiace, teda približne tretinu času, po ktorú môže trvať

daňová kontrola (§ 46 ods. 10 daňového poriadku). Kasačný súd preto nezistil, že by zadržanie nadmerného odpočtu DPH v prejednávanej veci bolo v rozpore s právom Európskej únie.

II.

Argumentácia sťažovateľky

13. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti namieta, že najvyšší správny súd porušil jej základné právo na súdnu ochranu a spravodlivý proces, ako aj ochranu vlastníctva, pretože na vec aplikoval § 79a zákona o DPH, ktorý je v rozpore s čl. 183 smernice, keďže podľa judikatúry Súdneho dvora (prípady Molenheide, Enel, Steaua, Kovozber) je nárok na úrok daný odo dňa, keď mal byť nadmerný odpočet obvykle vrátený, a nie až po uplynutí dodatočných šiestich mesiacov. Najvyššiemu správne mu súdu vyčíta aj to, že na vec aplikoval stanovisko najvyššieho súdu, ktoré, čo sa týka § 79a zákona o DPH, vytvára protiústavnú pravú retroaktivitu, keďže jej prípad sa týkal roku 2008, ale § 79a zákona o DPH nadobudol účinnosť až od 1. januára 2017. Najvyšší správny súd vo veci použil § 79a zákona o DPH napriek tomu, že zo žiadneho zákona nevyplýva možnosť použitia tohto ustanovenia spätne aj na prípady uskutočnené pred nadobudnutím účinnosti tohto ustanovenia. Samotné stanovisko najvyššieho súdu nie je možné v zmysle judikatúry ústavného súdu považovať za prípustnú možnosť zákonného zakotvenia pravej retroaktivity. Odňatím nároku sťažovateľky na úrok došlo k porušeniu jej ústavného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy, pretože jeho priznanie legitímne očakávala a zo strany jednotlivých orgánov došlo k zásahu do jej vlastníckeho práva v príkrom rozpore s ústavou. Sťažovateľke nemôže byť na škodu, že zákonodarcu o niekoľko (8) rokov neskôr prijal § 79a zákona o DPH, ktorý podmienky priznania úroku sprísnil, a to navyše v rozpore so smernicou. Sťažovateľka ďalej najvyššiemu správne mu súdu vyčíta, že na danú vec aplikoval stanovisko, čím v podstate cez pravú retroaktivitu a aplikáciu § 79a zákona o DPH „sprísnil“ podmienky na priznanie úroku. Napadnutý rozsudok považuje sťažovateľka za nedostatočne odôvodnený a nepreskúmateľný, keďže v ňom absentuje vysporiadanie sa s jej argumentáciou o rozpore § 79a zákona o DPH so smernicou a argumentáciou o protiústavnosti stanoviska najvyššieho súdu, ktoré vytvára, čo sa týka § 79a zákona o DPH, neprípustnú pravú retroaktivitu. Ak to z prechodného ustanovenia zákona výslovne nevyplýva, retroaktívne pôsobenie právneho predpisu (a to aj v oblasti daní) zásadne nie je možné založiť výkladom.

14. Ústavný súd sťažnosť sťažovateľky predbežne prerokoval a uznesením č. k. II. ÚS 152/2025-23 z 26. marca 2025 ju prijal na ďalšie konanie v rozsahu namietaného porušenia čl. 20 ods. 1 ústavy a čl. 46 ods. 1 ústavy, vo zvyšnej časti ústavnú sťažnosť odmietol.

III.

Vyjadrenie najvyššieho správneho súdu, zúčastnenej osoby a replika sťažovateľky

III.1. Vyjadrenie najvyššieho správneho súdu:

15. Predseda najvyššieho správneho súdu sa listom sp. zn. CS 00357/2025, CZ 01645/2025 zo 16. apríla 2025 vyjadril k meritu veci a uviedol, že na položenú prejudiciálnu otázku Súdny dvor odpovedal v tom zmysle, že nadmerný odpočet má byť vrátený v primeranej lehote, pričom právna úprava úrokov je v autonómii Slovenskej republiky a lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH

môže byť predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly. V prípade, ak dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH v primeranej lehote, nevyžaduje sa kompenzácia dočasnej nemožnosti disponovať peňažnými sumami zaplatením úrokov z omeškania. Novelizácia zákona o DPH s účinnosťou od 1. januára 2017 do tohto právneho predpisu doplnila sporný § 79a (náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) a § 85ke (prechodné ustanovenia). Táto vnútroštátna úprava teda musela reagovať na aktuálny právny stav, pričom najvyššiemu správne súdu nie je známe, že by bola do dnešného dňa priamo Súdny dvorom spochybnená. Súdny dvor pritom jasne deklaroval, že právna úprava úrokov patrí do sféry vnútroštátneho práva, pričom sa musí riadiť zásadami efektivity a primeranosti. Zákonodarná moc Slovenskej republiky za takúto úpravu považovala tú, ktorá je vymedzená v § 79a zákona o DPH. Po prijatí uznesenia C-120/15 bolo zrejmé, že s ohľadom na prednosť európskeho práva nie je možné aplikovať dovtedajšiu právnu úpravu. Najvyšší súd preto musel z hľadiska zjednotenia aplikačnej praxe vyriešiť a stanoviť jasné kritériá, podľa ktorých sa bude postupovať. Pokiaľ by dospel vo svojom stanovisku k inému záveru, došlo by vo svojej podstate k popretiu princípu rovnosti, pretože na kompenzácie súvisiace so zadržaním nadmerného odpočtu DPH podľa úpravy účinnej do 1. januára 2017 by sa hľadelo inak, ako by to bolo u subjektov pri účinnej novej právnej úprave. Najvyšší súd vtedy nemohol postupovať podľa účinnej úpravy do 1. januára 2017 z dôvodu uznesenia Súdneho dvora C-120/15. Pokiaľ by nechcel rešpektovať vôľu zákonodarcu uvedenú v spornej novele, musel by na základe analógie a dotvárania práva stanovovať osobitné kritériá na uplatnenie úroku. Bolo by minimálne zvláštne, keby tak najvyšší súd z právnej úpravy účinnej do spornej novely zákona o DPH, ktorá bola pre daňové subjekty nepriaznivejšia, stanovil priaznivejšie kritériá ako v novej právnej úprave prijatej po uznesení vo veci C-120/2015. Nová právna úprava je účinná, nebola ústavným súdom vyhlásená za protiústavnú a ani Súdny dvor nikdy priamo nekonštatoval jej rozpor s právom Európskej únie. Ďalej poukázal na to, že prijaté zjednocujúce stanovisko je pre členov kolégia záväzné a pokiaľ by kasačný súd ignoroval stanovisko prijaté v roku 2019 zosúladiť dovtedajšiu nejednotnú aplikačnú prax, konal by v rozpore s princípom právnej istoty, a preto navrhol ústavnej sťažnosti nevyhovieť.

III.2. Vyjadrenie zúčastnenej osoby:

16. Zúčastnenou osobou v konaní je finančné riaditeľstvo (žalovaný v konaní, pozn.), ktoré sa k veci vyjadrilo listom z 15. apríla 2025. Z jeho obsahu vyplýva, že v konaní pred správcom dane a finančným riaditeľstvom nebol sťažovateľke priznaný ňou uplatňovaný nárok na priznanie úroku z dôvodu vrátenia nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2008 po lehote ustanovenej § 79 ods. 2 zákona o DPH. Správca dane v tejto lehote začal daňovú kontrolu a nadmerný odpočet sťažovateľke vrátil v 10-dňovej lehote od jej ukončenia 20. novembra 2008. Ak by daňová kontrola nezačala, bol by nadmerný odpočet vyplatený do 22. augusta 2008. Úrok za zadržanie nadmerného odpočtu sťažovateľka uplatňovala podľa § 35b ods. 6 zákona o správe daní, a to za obdobie od 23. augusta 2008 do 24. novembra 2008, počas ktorého nemohla disponovať finančnými prostriedkami vo výške 3 338 759,28 eur. Krajský súd sa v odôvodnení rozsudku náležite argumentačne vysporiadal s nastolenými právnymi otázkami. Finančné riaditeľstvo sa s jeho právnymi závermi stotožnilo a zdôraznilo, že daňová kontrola, v rámci ktorej sa zisťujú alebo preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, je významným procesným inštitútom, zabezpečujúcim ochranu fiškálnych záujmov štátu. Efektívne nastavený

mechanizmus daňovej kontroly DPH prispieva k zabezpečeniu riadneho výberu DPH a k predchádzaniu podvodom v zmysle čl. 273 smernice, čo je v súlade s povinnosťami členských štátov Európskej únie stanovenými v čl. 325 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii. V súvislosti so samotným výkonom daňovej kontroly u sťažovateľky finančné riaditeľstvo uviedlo, že sťažovateľka predložila množstvo dokladov a podkladov vrátane rôznych zmlúv a úradných rozhodnutí, zároveň bolo vykonaných množstvo procesných úkonov správcom dane. Napriek uvedenému trvala táto daňová kontrola 3 mesiace a 12 dní. Zadržiavanie nadmerného odpočtu za takýchto okolností nezakladá nárok sťažovateľky na finančnú kompenzáciu, pretože doba zadržiavania nebola neprimeraná účelu, pre ktorý bola vykonávaná daňová kontrola. Zúčastnená osoba navrhla, aby ústavný súd sťažnosti nevyhovel.

III.3. Replika sťažovateľky:

17. Sťažovateľka sa k vyjadreniam najvyššieho správneho súdu a zúčastnenej osoby vyjadrila podaním z 19. mája 2025. V ňom zotrvala na ústavnej sťažnosti s odôvodnením, že najvyšší správny súd:

- na vec aplikoval § 79a zákona o DPH, ktorý je však v rozpore s čl. 183 smernice, keďže podľa judikatúry Súdneho dvora je nárok na úrok daný odo dňa, keď mal byť nadmerný odpočet obvykle vrátený, a nie až po uplynutí dodatočných šiestich mesiacov,
- na vec aplikoval stanovisko, ktoré, čo sa týka § 79a zákona o DPH, vytvára protiústavnú pravú retroaktivitu, keďže sťažovateľkin prípad sa týkal roku 2008, ale § 79a zákona o DPH nadobudol účinnosť až od 1. januára 2017,
- vo veci použil § 79a zákona o DPH napriek tomu, že zo žiadneho zákona nevyplýva možnosť použitia tohto ustanovenia spätne aj na prípady uskutočnené pred nadobudnutím účinnosti tohto ustanovenia. Samotné stanovisko nie je možné v zmysle judikatúry ústavného súdu považovať za prípustnú možnosť zákonného zakotvenia pravej retroaktivity,
- odňatím nároku sťažovateľky na úrok zo strany najvyššieho správneho súdu došlo k porušeniu jej ústavného práva vlastníť majetok podľa čl. 20. ods. 1 ústavy, pretože sťažovateľka legitímne očakávala priznanie úroku. Sťažovateľke totiž nemôže byť na škodu, že zákonodarca o niekoľko (8) rokov neskôr prijal § 79a zákona o DPH, ktorý podmienky priznania úroku sprísnil, a to navyše v rozpore so smernicou,
- napadnutý rozsudok je nedostatočne odôvodnený a nepreskúmateľný, pretože v ňom absentuje vysporiadanie sa s argumentáciou sťažovateľky o rozpore § 79a zákona o DPH so smernicou a s argumentáciou sťažovateľky o protiústavnosti stanoviska, ak to výslovne nevyplýva z prechodného ustanovenia zákona, retroaktívne pôsobenie právneho predpisu (a to aj v oblasti daní) zásadne nie je možné založiť výkladom.

18. Ústavný súd podľa § 58 ods. 3 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) vec prejednal a rozhodol bez nariadenia ústneho pojednávania, pretože na základe obsahu podaní a vyžiadaných spisov dospel k záveru, že od ústneho pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

IV.

Posúdenie dôvodnosti ústavnej sťažnosti

19. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia práva na súdnu ochranu a na vlastníctvo napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktoré sťažovateľka videla v posúdení jej veci podľa neskôr prijatej právnej normy na základe stanoviska najvyššieho súdu, ktoré považuje za odporujúce smernici aj ústave. Sťažovateľka odvodzuje svoj nárok priamo z čl. 183 smernice a dožaduje sa aplikácie výkladových rozhodnutí Súdneho dvora, ktoré sú jej na prospech. Za zásadný nedostatok považuje taký účinok zjednocujúceho stanoviska, ktorý zavádza mimozákonným spôsobom práv retroaktivitu aplikovanej daňovej normy – § 79a zákona o DPH.

IV.A. Judikatúrne východiská:

20. Z uznesenia Súdneho dvora (C-151/23 z 5. októbra 2023) vydaného v konaní o prejudiciálnej otázke položenej v tejto veci vyplýva, že Súdny dvor (poznajúc skutkové okolnosti a argumentáciu strán) považoval za relevantnú túto svoju skoršiu judikatúru:

20.1. Cieľom systému odpočtov, a teda aj vrátení, je úplne zbaviť podnikateľa zaťaženia DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH. Hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok uvedených v čl. 183 smernice, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti. Uvedené podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a prijatý spôsob vrátenia v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko. Ak by zdaniteľná osoba nemala nárok na úroky z omeškania v prípade, že k vráteniu nadmerného odpočtu DPH nedôjde v primeranej lehote, vznikla by jej tým ujma, čo je v rozpore so zásadou daňovej neutrality (rozsudok z 12. mája 2021, technoRent International a i., C-844/19, EU:C:2021:378, body 36 až 39). Aj keď čl. 183 smernice nestanovuje povinnosť platiť úroky z nadmerného odpočtu DPH, ktorý sa má vrátiť, ani nespresňuje okamih, od ktorého by takéto úroky boli splatné, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby finančné straty vzniknuté v dôsledku vrátenia nadmerného odpočtu DPH vykonaného po primeranej lehote boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (rozsudok z 12. mája 2021, technoRent International a i., C-844/19, EU:C:2021:378, bod 40).

20.2. V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, 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 riadne vykonanie tejto daňovej kontroly. Ak teda v takom prípade dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe v primeranej lehote, právo Únie nevyžaduje kompenzáciu dočasnej nemožnosti disponovať peňažnými sumami zaplatením úrokov z omeškania (pozri v tomto zmysle uznesenie z 21. októbra 2015, Kovozber, C-120/15, EU:C:2015:730, body 23 a 24).

20.3. V bode 28 uznesenia o prejudiciálnej otázke v tejto veci Súdny dvor uviedol, že vnútroštátnemu súdu prináleží, aby najmä vzhľadom na zásady neutrality, efektivity a ekvivalencie, ako aj na všetky osobitosti veci, o ktorej rozhoduje, určil, či sa v prejednávanej veci má vrátenie nadmerného odpočtu DPH považovať za uskutočnené v primeranej lehote, a pokiaľ zistí, že k tomuto vráteniu nedošlo v primeranej lehote, určil okamih, od ktorého sa úroky z omeškania pripočítajú k sume tohto nadmerného odpočtu. Súdny dvor totiž už spresnil, že spôsoby uplatnenia úrokov z nadmerného odpočtu DPH patria do procesnej autonómie členských štátov, ktorá je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity, pričom vnútroštátne pravidlá týkajúce sa najmä výpočtu prípadne dlhovaných úrokov nesmú viesť k tomu, aby zdaniteľná osoba bola zbavená primeranej náhrady za stratu spôsobenú oneskoreným vrátením tohto nadmerného odpočtu. Súdny dvor dodal, že vnútroštátnemu súdu prináleží urobiť všetko, čo patrí do jeho právomoci, aby zabezpečil plný účinok čl. 183 smernice tak, že podá výklad vnútroštátneho práva, ktorý je v súlade s právom Únie (rozsudok z 13. októbra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, bod 45).

21. Sťažovateľka však žiada aplikovať túto staršiu judikatúru Súdneho dvora vzťahujúcu sa na iné konania z obdobia rokov 2010 až 2015:

21.1. V pomeroch slovenského právneho poriadku Súdny dvor v konaní C-120/15 z 21. októbra 2015 (Kovozber, bod 33) poskytol nasledujúci výklad: Článok 183 prvý odsek smernice sa má 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.

21.2. Pokiaľ ide o takú vnútroštátnu úpravu, ktorá podmieňuje povinnosť daňového orgánu zaplatiť úroky ukončením konania o daňovej kontrole, Súdny dvor už rozhodol rozsudkom Enel Martisa Iztok 3 (C-107/10, bod 51), že výpočet úrokov dlžných zo strany daňového orgánu, ktorý ako okamih, od ktorého plynie lehota, nezobral deň, keď by mal byť nadmerný odpočet DPH obvykle vrátený v súlade so smernicou, je v zásade v rozpore s požiadavkami čl. 183 tejto smernice.

21.3. Pri výpočte úrokov sa musí zobrať do úvahy ako počiatočný okamih deň, keď mal byť nadmerný odpočet DPH v súlade so smernicou obvykle vrátený (C-120/15 Kovozber, bod 29).

21.4. Keď 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 predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (Rafinaria Steua Romana, C-431/12, bod 23).

IV.B. Relevantná právna úprava:

22. Podľa § 79a ods. 1 zákona o DPH ak daňový úrad začal daňovú kontrolu v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 a nadmerný odpočet nebol vrátený do uplynutia šiestich mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5, platiteľ má nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu (ďalej len „úrok z nadmerného odpočtu“) podľa odseku 2.

22.1. Podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu vo výške dvojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej prvý deň kalendárneho roka, za ktorý sa úrok počíta, a ak táto úroková sadzba nedosiahne 1,5 %, pri výpočte úroku z nadmerného odpočtu sa použije ročná úroková sadzba vo výške 1,5 %. Úrok sa vypočíta zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, a to za každý deň od uplynutia šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 do dňa jeho vrátenia vrátane.

22.2. Podľa § 79a ods. 3 zákona o DPH o priznaní úroku z nadmerného odpočtu podľa odsekov 1 a 2 daňový úrad rozhodne do 15 dní od vrátenia nadmerného odpočtu a úrok z nadmerného odpočtu platiteľovi zaplatí do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o priznaní úroku z nadmerného odpočtu.

23. Prechodné ustanovenie § 85ke k úpravám účinným od 1. januára 2017 znie:

24. Platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a, aj keď daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 začala pred 1. januárom 2017 a k 1. januáru 2017 nebola skončená. Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane.

IV.C. K námietke eurokonformného výkladu a k namietanému porušeniu čl. 20 ods. 1 a 4 ústavy:

25. Sťažovateľka vecne nesúhlasí s aplikáciou § 79a zákona o DPH, pretože toto ustanovenie určuje lehotu 6 mesiacov na vykonanie kontroly, po ktorej uplynutí vzniká nárok na náhradu za zadržávaný nadmerný odpočet, čo odporuje smernici vykladanej tak, že počiatočným dňom je deň, keď mal byť obvykle vrátený nadmerný odpočet (bez daňovej kontroly). V danej veci je zdaňovacím obdobím 1. štvrťrok 2008, čiže obvykle mal byť odpočet vrátený (30 dní od podania daňového priznania za nasledujúci štvrťrok) 24. augusta 2008. Reálne bol vrátený 10 dní po ukončení kontroly, t. j. 24. novembra 2008. Kontrola trvala 3 a pol mesiaca od 2. augusta do 14. novembra 2008.

26. Najvyšší správny súd riadne a logicky odôvodnil, že za základ pre svoje rozhodnutie vzal odpoveď na prejudiciálnu otázku položenú v tomto súdnom konaní z dôvodu jej časovej aktuálnosti a väzbe na prejednávany prípad. Aj s poukazom na skoršiu judikatúru Súdneho dvora dospel k záveru, že zadržanie nadmerného odpočtu v tejto veci na čas výkonu daňovej kontroly nie je v rozpore s právom Únie, pretože finančné prostriedky boli zadržané len na primeraný čas nevyhnutný na výkon kontroly (3 a pol mesiaca) a takéto zadržanie po primeranú dobu nevyžaduje kompenzáciu formou úrokov. Uvedená úvaha nevykazuje pnutie s aktuálnou judikatúrou Súdneho dvora a ústavný súd k nej nemá výhrady ani z ústavnoprávneho hľadiska.

27. Sťažovateľka zároveň nesúhlasí s aplikáciou § 79a zákona o DPH, pretože jeho obsah vníma ako zhoršenie svojej právnej pozície, sprísnenie podmienok na vznik nároku na úrok, ktorý je v rozpore s právom Európskej únie. Vzhľadom na to, že sťažovateľka sa pridrža skoršej judikatúry a nezohľadňuje vo svojej argumentácii jej obsahový posun ani tie časti rozhodnutia vo veci Kovožber, ktoré nezodpovedajú jej potrebám, je potrebné konštatovať, že ústavný súd nezdíela jej

právny názor o rozpore samotného obsahu § 79a zákona o DPH s judikatúrnym výkladom čl. 183 smernice, a to s poukazom na aktuálnejšiu judikatúru citovanú v bode 20 tohto nálezu. Najvyšším správnym súdom poskytnutý právny názor o nepresiahnutí primeranosti lehoty daňovej kontroly preto považuje ústavný súd z materiálneho hľadiska požiadaviek čl. 183 smernice za eurokonformný a dostatočne zrozumiteľný. Túto námietku sťažovateľky preto považuje za nedôvodnú. Vzhľadom na uvedené neobstojí ani tvrdenie o porušení vlastníckeho práva sťažovateľky, ktoré malo spočívať v nenaplnení legitímnych očakávaní sťažovateľky na úročenie zadržiavaného odpočtu už odo dňa splatnosti, akoby kontrola nebola vykonaná, preto ústavný súd v tejto časti ústavnej sťažnosti nevyhovel (bod 4 výroku nálezu).

IV.D. K námietke neprípustnej retroaktivity a k namietanému porušeniu čl. 46 ods. 1 ústavy:

28. Sťažovateľka ďalej namieta, že aplikácia § 79a zákona o DPH je založená len na zjednocujúcom stanovisku najvyššieho súdu, čo odporuje ústavným princípom zákazu pravej retroaktivity, ktorá musí byť vždy zákonom explicitne zakotvená v intertemporálnych ustanoveniach, a nie nastolená výkladom súdu.

29. V bode 28 napadnutého rozsudku najvyšší správny súd okrem iného uvádza: „*S ohľadom na závery stanoviska najvyššieho súdu je zároveň potrebné aplikovať súčasnú právnu úpravu, tak ako to správne vyhodnotil správny súd a orgány verejnej správy. Kasačný súd opäť zdôrazňuje, že nová právna úprava a stanovisko Najvyššieho súdu boli prijaté až po vydaní uznesenia C-120/15 Kovožber. Kasačný súd viazaný stanoviskom najvyššieho súdu sa preto nemal dôvod odchýliť od tohto aktu, ktorý bol prijatý za účelom zjednotenia výkladu zákonov...*“

30. Z obsahu stanoviska najvyššieho súdu citovaného v bode 11 tohto nálezu, ktoré bolo vydané 30. októbra 2019 (druhý odsek), vyplýva, že § 85ke druhá veta zákona o DPH v znení účinnom od 1. januára 2017 nie je v súlade s právom Únie, najmä rozhodnutím vo veci Kovožber, ktoré má aplikačnú prednosť s účinkom *ex tunc*. Orgány verejnej správy a súdy sú povinné zdržať sa aplikácie § 85ke zákona o DPH. Z jeho odôvodnenia nepriamo (poukazom na výňatky obsahu už prijatých rozhodnutí senátov) vyplýva, že najvyšší súd uprednostňuje prístup k riešeniu právneho vaku aplikáciou § 79a zákona o DPH aj na prípady daňových kontrol skončených do 31. decembra 2016 s tým, že nejde o analogickú aplikáciu tohto ustanovenia, ale o odmietnutie aplikácie § 85ke z dôvodu jeho rozporu s právom Únie, ktoré má prednosť. Ustanovenie § 79a zákona o DPH považuje za dostatočne určité pravidlo na priznávanie úrokov zo zadržiavaného nadmerného odpočtu počas daňových kontrol skončených do 31. decembra 2016.

31. Na úvod ústavný súd konštatuje, že vo všeobecnosti považuje prístup zvolený najvyšším súdom na účely zabezpečenia súladu aplikačnej praxe s právom Európskej únie takým spôsobom, že odmietne aplikovať tú právnu normu vnútroštátneho práva, ktorá je zjavne v rozpore so smernicou a s judikatúrou Súdneho dvora, ktoré majú prednosť pred vnútroštátnym transpozičným zákonom, za správny a ústavne akceptovateľný na úrovni zjednocujúceho stanoviska, ako aj rozhodovania v individuálnej veci všeobecným súdom, pretože je úlohou vnútroštátnych orgánov aplikujúcich právo zabezpečiť plný účinok smernice a judikatúry Súdneho dvora a na tento účel prijať efektívne opatrenia, hoc aj odmietnutie aplikácie vnútroštátnej zákonnej normy odporujúcej európskej smernici. Zjednocujúce stanovisko teda sleduje legitímny cieľ

zabezpečenia plného účinku smernice vo vnútroštátnom práve, avšak zvolený prostriedok nesmeruje racionálne k jeho reálnemu dosiahnutiu z dôvodov uvedených ďalej.

32. Obsahovou podstatou stanoviska najvyššieho súdu je pokyn na zdržanie sa aplikácie druhej vety § 85ke, ktorý hovorí len o tom, že § 79a sa nevzťahuje na konania skončené do konca roka 2016. Sťažovateľka preto správne namieta, že problémom tohto prístupu nie je len explicitná existencia druhej vety § 85ke. Aj v prípade opomenutia, neprihliadania na túto časť prechodného ustanovenia sa nič nemení na tom, že § 79a nadobudol účinnosť 1. januára 2017 a nie je ho možné bez výslovného pozitívneho zákonného zmocnenia aplikovať na prípady, ktoré nastali pred jeho účinnosťou. Osobitne v situácii, keď stanoviskom nedotknutá prvá veta § 85ke výslovne záväzne vymedzuje (ohraničuje) okruh tých právnych vzťahov, na ktoré je možné a prípustné novú právnu úpravu vzťahnúť do minulosti (formou nepravnej retroaktivity – neskončené daňové kontroly do 31. decembra 2016). Túto kumulatívnu podmienku hypotézy prvej vety prechodného ustanovenia § 85ke prípad sťažovateľky nespĺňa (daňová kontrola bola skončená v roku 2008), a preto na jej prípad nie je aplikovateľná ani prvá veta § 85ke zmocňujúca k retroaktívnej aplikácii § 79a. Zdržanie sa aplikácie druhej vety § 85ke teda nie je riešením, pretože neznamená, že je automaticky prípustné aplikovať § 79a aj na prípady daňových kontrol skončených pred 1. januárom 2017. V právnom štáte si každé retroaktívne pôsobenie právnej normy vyžaduje osobitnú výslovnú právnu úpravu a jej zakotvenie v predpise právnej sily minimálne na úrovni zákona, a preto právny názor obsiahnutý v napadnutom rozsudku (... je potrebné aplikovať súčasnú právnu úpravu...) nie je zo stanoviska vyvoditeľný už na základe logickej analýzy samotného textu stanoviska a zároveň odporujúci zákazu retroaktivity.

33. Navyše výkladové zjednocujúce stanovisko najvyššieho súdu nemá normotvornú silu a nemôže účinne zabezpečiť či snád' priamo založiť retroaktívnu aplikáciu právnej normy daňového práva. Účelom výkladového stanoviska je zjednotiť rozdielnu rozhodovaciu prax formou zjednotenia výkladu sporných otázok, nie utvárať normy či ukladať povinnosti štátnym orgánom. Od výkladového stanoviska nemožno odvodiť retroaktívnu priamu aplikáciu právnej normy, nie je preň dostatočným právnym základom a nemôže takto vyplniť právne vákuum na priznanie náhrady za zdržiavaný nadmerný odpočet v prípade daňových kontrol ukončených do 31. decembra 2016. Ak aj stanovisko malo za cieľ dosiahnuť aplikabilitu § 79a na tieto sporné prípady, výslovne to neuvádza, hovorí len o zdržaní sa aplikácie druhej vety § 85ke. Účinky tohto stanoviska preto preceňuje (pripisuje mu také účinky, ktorými nedisponuje) jednak sťažovateľka, ktorá tvrdí, že ide o zakotvenie retroaktivity právnej normy, a jednak vo veci konajúci najvyšší správny súd, ktorý sa domnieval, že je potrebné a prípustné vo veci sťažovateľky aplikovať § 79a na základe tohto stanoviska.

34. Táto námietka sťažovateľky je preto dôvodná a priama aplikácia § 79a zákona o DPH odporuje obsahu jej práva na súdnu ochranu. Súčasťou obsahu práva na súdnu ochranu je totiž aj požiadavka, aby na vec sťažovateľky boli aplikované relevantné platné a účinné právne normy za použitia ústavno-súladného výkladu. Základným princípom právneho štátu je aj zákaz pravej retroaktivity právnych noriem a prípustnej (nepravnej) retroaktivity zakotvenej zákonom. Právny názor najvyššieho správneho súdu, ktorý priamo aplikoval retroaktívne § 79a na prípad sťažovateľky bez zákonného zmocnenia len na základe zjednocujúceho stanoviska najvyššieho súdu, je preto ústavne neakceptovateľný.

35. S prihliadnutím na účel zjednocujúceho stanoviska je preto potrebné nahliadať na jeho účinky a „čítať“ jeho obsah ako odporúčanie alebo návod na úvahy pre jednotlivé vnútroštátne orgány, ktoré sú vo svojej rozhodovacej činnosti povinné zabezpečiť plný účinok smernice so zohľadnením aktuálnej judikatúry Súdneho dvora aj napriek absencii relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy v rozhodnom období. Pri rozhodovaní o veciach úrokov v prípade daňových kontrol ukončených do 31. decembra 2016 je potrebné vychádzať z judikatúry Súdneho dvora a skúmať, či bola daňová kontrola vykonaná v primeranej lehote s ohľadom na konkrétne okolnosti veci. Na základe sporného stanoviska najvyššieho súdu je možné len vziať do úvahy zákonodarcom prejavenu vôľu v neskoršom právnom predpise (výška úroku, spôsob jeho určenia a lehota 6 mesiacov kontroly, počas ktorej sa nadmerný odpočet neúročí, teda obsah § 79a) ako vhodný pomocný ukazovateľ pre úvahy a všeobecný rámec pri zvažovaní konkrétnych okolností veci na základe priamej aplikácie čl. 183 smernice v rámci aktuálnej judikatúry Súdneho dvora. Nie je však možné § 79a zákona o DPH priamo aplikovať, brať za právny základ rozhodnutia s poukazom na stanovisko najvyššieho súdu. Táto námietka sťažovateľky je preto tiež dôvodná.

36. Sťažovateľka už vo svojej kasačnej sťažnosti uplatnila námietku neprípustnej retroaktivity, na ktorú však najvyšší správny súd nedal dostatočnú odpoveď. Poukázal len na zjednocujúce stanovisko a pripísal mu neprípustné účinky. V tom ústavný súd vidí arbitrárnosť rozhodnutia a nesprávne právne posúdenie aplikovateľnosti § 79a zákona o DPH. Uvedené nedostatky dosahujú ústavne relevantnú intenzitu zásahu do základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu, a preto ústavný súd vyslovil porušenie základného práva na súdnu ochranu (bod 1 výroku nálezu).

37. Nad rámec uvedeného ústavný súd dodáva, že ak bola daňová kontrola v jednotlivom prípade skončená v primeranej lehote, úrok zdaniteľnej osobe za túto primeranú dobu neprináleží. Ak však daňová kontrola presiahla lehotu, ktorá je nevyhnutne potrebná na jej riadne vykonanie, potom má zdaniteľná osoba nárok na úrok odo dňa presahujúceho lehotu, ktorá by bola nevyhnutne potrebná na výkon daňovej kontroly v danej veci (podľa náročnosti veci, napr. počet zdaniteľných obchodov, potreba medzinárodnej výmeny informácií, aktivita, kontaktnosť a počet svedkov a pod.). Je na správnych súdoch posúdiť primeranosť v jednotlivých prípadoch. Vzhľadom na rovnosť v právach adresátov právnych noriem a predvídateľnosť rozhodnutí správnych orgánov je však žiaduce, aby rovnaké prípady boli posudzované rovnako a nedochádzalo k svojvôli pri určovaní primeranosti lehoty, a to pri zohľadnení príliehavej judikatúry Súdneho dvora podľa skutkového a právneho stavu vecí. Toto hodnotenie musí byť náležite odôvodnené tak, aby zodpovedalo požiadavkám preskúmateľnosti použitých úvah na úrovni správneho súdu.

38. Podľa čl. 127 ods. 2 ústavy ak ústavný súd vyhovie sťažnosti, svojím rozhodnutím vysloví, že právoplatným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom boli porušené práva alebo slobody podľa odseku 1, a zruší také rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah.

39. Vzhľadom na to, že napadnuté rozhodnutie porušuje základné práva sťažovateľky, ústavný súd ho zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie najvyššiemu správne súdu s prihliadnutím na názory ústavného súdu vyplývajúce z tohto nálezu (bod 2 výroku nálezu).

V.

Trovy konania

40. Úspešná sťažovateľka si uplatnila právo na náhradu trov konania.

41. Ústavný súd priznal sťažovateľke fakultatívnu náhradu trov konania podľa § 11 ods. 3, § 13a ods. 1 písm. a) a c) vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“) v rozsahu tarifnej odmeny za dva úkony právnej služby v roku 2024 (prevzatie zastúpenia, podanie ústavnej sťažnosti) a jeden úkon právnej služby v roku 2025 (vyjadrenie vo veci) a režijného paušálu k nim podľa § 16 ods. 3 vyhlášky. Takto určená suma predstavuje s DPH celkom 1 331,33 eur (bod 3 výroku nálezu).

42. Priznanú náhradu trov konania je najvyšší správny súd povinný zaplatiť na účet právnej zástupkyne sťažovateľky do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu (§ 62 zákona o ústavnom súde v spojení s § 263 ods. 1 Civilného sporového poriadku).

43. Podľa čl. 133 ústavy toto rozhodnutie nadobúda právoplatnosť dňom jeho doručenia účastníkom konania.

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

V Košiciach 11. júna 2025

Ľuboš Szigeti
predseda senátu