



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

II. ÚS 106/2022-27

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Laššákovej a sudcov Petra Molnára a Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **PCA Slovakia, s. r. o.**, IČO 362 560 13, Automobilová 1, Trnava, zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, Gelnická 33, Košice, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6 Sžfk 5/2020 z 20. januára 2021 takto

### **r o z h o d o l :**

1. Základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6 Sžfk 5/2020 z 20. januára 2021 **porušené bolo.**
2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6 Sžfk 5/2020 z 20. januára 2021 **zrušuje** a vec **vracia** Najvyššiemu správnomu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.
3. Sťažovateľke **priznáva** náhradu trov právneho zastúpenia **460,90 eur**, ktorú **je** Najvyšší súd Slovenskej republiky **povinný** zaplatiť jej právnomu zástupcovi do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.
4. Vo zvyšnej časti ústavnej sťažnosti **nevýhovuje.**

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

#### **Ústavná sťažnosť a skutkový stav veci**

1. Ústavnému súdu bola 1. apríla 2021 doručená ústavná sťažnosť sťažovateľky, ktorou namieta porušenie svojho základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) napadnutým rozsudkom všeobecného súdu

označeným v záhlaví tohto uznesenia. Napadnutý rozsudok žiada zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu súdu na ďalšie konanie.

2. Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Trnava (ďalej len „daňový úrad“) v poradí piatym rozhodnutím z 21. novembra 2014 vyrubil sťažovateľke rozdiel DPH v sume 2 802 331,97 eur. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj „finančné riaditeľstvo“) predmetné rozhodnutie v odvolacom konaní potvrdilo.

3. Právoplatným rozhodnutím daňového úradu vyrubenú sumu DPH sťažovateľka uhradila 12. marca 2015, avšak toto rozhodnutie v zákonnej lehote napadla správnu žalobou, o ktorej Krajský súd v Trnave rozhodol rozsudkom č. k. 14S/78/2015 z 9. februára 2017 tak, že obe rozhodnutia správnych orgánov zrušil z dôvodu, že právo vyrubiť daň zaniklo pred vydaním rozhodnutia daňového úradu. Rozsudok Krajského súdu v Trnave nadobudol právoplatnosť, pretože odvolanie žalovaným podané nebolo.

4. Po právoplatnom zrušení rozhodnutia o vyrubení DPH sťažovateľka žiadosťou z 1. júna 2017 požiadala daňový úrad ako správcu dane o vrátenie uhradenej sumy podľa § 62 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“). Správca dane tejto žiadosti nevyhovel rozhodnutím z 30. júna 2017, dôvodiac, že lehota na zánik práva vyrubiť daň k 31. decembru 2011 uplynula a podľa ustanovenia § 79 ods. 5 daňového poriadku daňový preplatok nemožno vrátiť po zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane; takýto preplatok je príjmom štátneho rozpočtu. Finančné riaditeľstvo v odvolacom konaní ukončenom rozhodnutím zo 16. októbra 2017 sa s týmto posúdením plne stotožnilo a rozhodnutie daňového úradu o zamietnutí žiadosti o vrátenie uhradenej sumy potvrdilo.

5. Sťažovateľka podala proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 2S/305/17 z 2. októbra 2019 tak, že oba napadnuté rozhodnutia správnych orgánov (prvostupňové z 30. júna 2017 a odvolacie zo 16. októbra 2017, pozn.) zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie daňovému úradu.

6. Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalovaný správny orgán (finančné riaditeľstvo) kasačnú sťažnosť odôvodnenú nesprávnym právnym posúdením veci, keďže po zrušení právneho titulu, podľa ktorého bola sťažovateľka povinná plniť, sa uhradená suma stala preplatkom a na tento preplatok daňové orgány aplikovali § 79 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého ho nemožno vrátiť po uplynutí lehoty na vyrubenie dane. Táto skutočnosť nastala 31. decembra 2011. Preto žalovaný považuje uplatnený postup za správny a zákonný.

7. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, keďže dospel k záveru, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Uviedol, že rozhodnutie žalovaného je súladné so zákonom, keďže správne orgány posudzovanú platbu považovali za preplatok a na jeho vrátenie aplikovali právnu úpravu § 69 daňového poriadku. Podľa ustanovenia § 2 písm. d) daňového poriadku preplatok je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň. Charakter platby, ktorú vykonal žalobca na účet štátu 12. marca 2015, keď zaplatil rozdiel DPH za 3. štvrtrok 2004, vzhľadom na chronológiu veci a následné skutkové a právne okolnosti, ktoré nastali po realizácii platby (po 12. marci 2015), jednoznačne naplňajú a v čase rozhodovania žalovaného a prvostupňového správneho orgánu aj naplňali definíciu daňového preplatku

upraveného v § 2 písm. d) daňového poriadku. 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 a nejde o skutkovú a právnu situáciu, keď štát na účet daňového subjektu plní (poskytuje) nadmerný odpočet. Preto nie je možné podľa názoru kasačného súdu konštatovať, že by zaplatenie sumy 2 802 331,97 eur 12. marca 2015 a následné skutkové a právne okolnosti veci (zrušenie právoplatných rozhodnutí daňových orgánov, na základe ktorých daňový subjekt 12. marca 2015 zaplatil DPH za 3. štvrtrok 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.

8. Najvyšší súd ďalej dôvodil, že prejednávaná 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. Platba žalobcu 12. marca 2015 je svojím charakterom daňovým preplatkom a z tohto pohľadu je pre posúdenie veci irelevantné, že daňový subjekt si odpočet DPH uplatnil v daňovom priznaní za 3. štvrtrok 2004. Relevantnou skutočnosťou bolo, že 12. marca 2015 na základe právoplatných rozhodnutí správcu dane vyrubenú daň (rozdiel dane) zaplatil. Na základe zrušenia právnych titulov zaplatenia odpadol dôvod na platenie rozdielu dane za 3. štvrtrok 2004, v dôsledku čoho sa dostal žalobca do situácie, keď zaplatil viac na DPH za 3. štvrtrok 2004, ako bola splatná daň za toto zdaňovacie obdobie, v dôsledku čoho vznikol žalobcovi daňový preplatok. Za uvedenej skutkovej situácie je potrebné považovať takto zaplatenú sumu aj nárok žalobcu uplatnený žiadosťou zo 6. januára 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 daňového poriadku.

9. Najvyšší súd cituje príslušné ustanovenia § 69 a § 79 daňového poriadku a uvádza, že úprava § 69 vo väzbe na § 79 ods. 5 daňového poriadku (v znení do 31. decembra 2017) je komplexná a vzťahuje sa aj na vrátenie preplatku DPH prevyšujúcej splatnú daň. Kasačný súd opätovne poukazuje na skutkové okolnosti veci, ktoré nie sú sporné. Lehota zániku práva vyrubiť daň, rozdiel dane, ako aj uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov plynula do 31. decembra 2011, a aj keď žalobca zaplatil DPH za 3. štvrtrok 2004 dňa 12. marca 2015, platbu treba považovať za preplatok dane. 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 analógiu legis, resp. analógiu iuris.

10. Podľa kasačného súdu § 69 daňového poriadku 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, ako správne rozhodnutia, na základe ktorých daň štátu zaplatil, boli ako nezákonné zrušené. Lehoty upravené v ustanovení § 69 v spojení s ustanovením § 79 ods. 5 daňového poriadku upravujú obe právne situácie komplexne.

11. 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, keď existuje tzv. medzera v práve, ktorú treba vyplniť s ohľadom na zásadu zákazu odopretia spravodlivosti (*denegatio iustitiae*). Aj pri akceptácii

právneho názoru, že 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) daňového poriadku a naň nadväzujúce právne úpravy. V danom prípade by výsledok právneho posúdenia veci aj pri tomto inom právnom názore bol rovnaký, posudzovaná platba by sa považovala 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 daňového poriadku.

12. Zmenu znenia § 79 ods. 5 daňového poriadku, ktorá je účinná od 1. januára 2018 a umožňuje na základe žiadosti daňového subjektu vrátiť daňový preplatok, ktorý vznikol z dôvodu, že daň bola zaplatená na základe rozhodnutia správcu dane, ktoré bolo následne zmenené alebo zrušené z dôvodu jeho nezákonnosti, nie je možné vzhľadom na absenciu právnej úpravy prechodných ustanovení § 79 ods. 5 daňového poriadku na daný stav aplikovať.

## II.

### Sťažostná argumentácia

13. Sťažovateľka svojou ústavnou sťažnosťou vytýka najvyššiemu súdu nesprávne právne posúdenie veci, ktoré porušuje jej právo na súdnu ochranu v správnom súdnictve a právo na spravodlivý proces. Dožaduje sa ústavne súladného výkladu aplikovaných právnych noriem.

14. Sťažovateľka si uvedomuje, že ústavnou sťažnosťou napáda kasačné rozhodnutie najvyššieho súdu, teda nejde o meritórne právoplatné konečné rozhodnutie, ale je toho názoru, že namietané porušenie svojich základných práv nebude možné napraviť v priebehu ďalšieho konania, pretože napadnutým uznesením najvyšší súd ustálil interpretáciu povahy platby, ktorá bude v ďalšom konaní záväzná pre správne súdy oboch stupňov. Zároveň považuje namietané porušenia svojich práv za natoľko vážne, že spochybňujú princípy fungovania právneho štátu.

15. Sťažovateľka namieta, že kasačný súd považuje úhradu vyrubenej DPH (v dôsledku zrušenia právoplatných rozhodnutí daňových orgánov) za daňový preplatok. Podľa kasačného súdu charakter platby jednoznačne napĺňa a v čase rozhodovania žalovaného a prvostupňového správneho orgánu aj napĺňal definíciu daňového preplatku. Z obsahu rozsudku kasačného súdu podľa názoru sťažovateľky vyplýva, že závažné skutkové a právne okolnosti, ktoré nastali pred vydaním uvedených rozhodnutí správnych orgánov, zostali mimo osobitnej pozornosti kasačného súdu, čím sa pre právne a správne posúdenie veci javia nepodstatnými.

16. Sťažovateľka uvádza, že ustanovenie § 69 ods. 1 daňového poriadku upravuje aj právne situácie, za ktorých (pri naplnení skutkových a právnych okolností) štát už nie je oprávnený vyrubiť daňovému subjektu daň a rozdiel dane. Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie. Sporné nie je to, že lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane v zmysle ustanovenia § 69 ods. 1 daňového poriadku k 31. decembru 2011 uplynula, a rozhodnutia daňového úradu z 21. novembra 2014 a finančného riaditeľstva z 2. februára 2015, ktorými argumentuje kasačný súd a posúdil ich ako právoplatné, boli vydané po zániku práva na vyrubenie dane.

17. Pre rozhodnutia správnych orgánov platí prezumpcia ich správnosti, čo znamená, že na každé vydané rozhodnutie orgánom štátnej moci sa nazerá ako na zákonné a záväzné, až kým sa

zákonnými prostriedkami nepreukáže opak, teda že je nezákonné. Najvyšší súd ale pripúšťa, že rozhodnutia, ktoré sú postihnuté veľmi závažnými pochybeniami správnych orgánov a ktorých nápravu nie je možné samočinne zabezpečiť napríklad konvalidáciou, je možné označiť za nulitné (napr. rozsudok najvyššieho súdu č. k. 5Sžf10/2007). Na rozdiel od nezákonného rozhodnutia, pri ktorom platí prezumpcia jeho správnosti, rozhodnutie nulitné nemá právne účinky a hľadá sa naň, akoby nebolo vydané.

18. Právna úprava Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) nevypočítava dôvody nulity rozhodnutia ako individuálneho aktu a ponecháva právnej teórii a súdnej praxi, aby vymedzili okruh prípadov, keď vady dosahujú takú mieru, že už o rozhodnutí, akte, vôbec nemožno hovoriť. Podľa právnej teórie správne akty, ktorých pochybnosť dosahuje takú mieru, že nemožno o nich ako o správnych aktoch hovoriť, sú akty nulitné. Všeobecne prevažuje názor, že nulita aktu nastáva aj z dôvodu neexistencie kompetencie správneho orgánu vydať správny akt. Sťažovateľka poukazuje na ustanovenie § 64 daňového poriadku, ktoré upravuje nulitné rozhodnutie. Podľa ustanovenia § 64 ods. 1 daňového poriadku na účely správy daní sa za nulitné rozhodnutie považuje rozhodnutie vydané podľa tohto zákona uvedené v odseku 2. Také rozhodnutie nemá právne účinky a hľadá sa naň, akoby nebolo vydané. Zákom č. 369/2019 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2020 zmenené znenie ustanovenia § 64 ods. 2 daňového poriadku, z ktorého výslovne vyplýva, že pri správe daní nulitným rozhodnutím je aj rozhodnutie, ktorým bola vyrubená daň po zániku práva vyrubiť daň [písm. c)] a ktoré nadväzuje na nulitné rozhodnutie [písm. d)]. Podľa ustanovenia § 134 ods. 2 písm. b) SSP správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený. Z rovnakých dôvodov podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. b) SSP správny súd rozsudkom napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy zruší. Podľa ustanovenia § 453 ods. 2 prvej vety SSP kasačný súd je viazaný sťažnosťnými bodmi; to neplatí, ak napadnuté rozhodnutie bolo vydané v konaní, v ktorom krajský súd nebol viazaný žalobnými bodmi.

19. Rozhodnutia daňového úradu z 21. novembra 2014 a finančného riaditeľstva z 2. februára 2015 boli vydané po zániku práva na vyrubenie dane a daňové orgány neboli oprávnené podľa ustanovenia § 69 ods. 1 daňového poriadku tieto rozhodnutia vydať. Podľa sťažovateľky bez ohľadu na to, že SSP osobitne nedefinuje nulitné rozhodnutie a znenie ustanovenia § 64 ods. 2 daňového poriadku, podľa ktorého rozhodnutie, ktorým bola vyrubená daň po zániku práva vyrubiť daň, je nulitným rozhodnutím, je účinne až od 1. januára 2020, nulitu rozhodnutí správnych orgánov je možné subsumovať pod ustanovenie § 134 ods. 1 písm. b) SSP ako rozhodnutie, ktoré vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený.

20. Kasačný súd dospel k záveru, že správny súd vec nesprávne právne posúdil. Podľa názoru sťažovateľky nebol to krajský súd, ktorý vec nesprávne právne posúdil, ale bol to práve kasačný súd, ktorý vec nesprávne právne posúdil. Nesprávne právne posúdenie veci kasačným súdom primárne spočívalo v tom, že rozhodnutia daňového úradu z 21. novembra 2014 a finančného riaditeľstva z 2. februára 2015 posúdil ako zákonné rozhodnutia, ktoré boli právoplatné a až Krajským súdom v Trnave boli zrušené. V danom prípade nešlo o právoplatné rozhodnutia, ale išlo o nulitné rozhodnutia, ktoré správne orgány neboli oprávnené vôbec vydať. Ich vydanie nepredstavovalo právny titul na zaplatenie sumy 2 802 331, 97 eur ani ich zrušenie nemohlo vyvolať žiadne právne účinky a nemohlo viesť k finálnemu záveru, že právny titul bol zrušený

a išlo o daňový preplatok, ktorý podľa ustanovenia § 79 ods. 5 daňového poriadku po zániku práva na vyrubenie dane nie je možné vrátiť.

21. Sťažovateľka poukazuje na to, že kasačný súd v rozsudku prepisuje takmer celý čl. V rozsudku krajského súdu č. k. 2S/305/17, no z neznámeho dôvodu, ako jediný bod z uvedeného rozsudku neuvádza bod 30. Krajský súd v bode 30 okrem iného uvádza, že súdu prislúcha, aby sa zaoberal otázkou, či mechanická a formalistická aplikácia zákona bez ohľadu na zmysel a účel záujmu chráneného právnou normou nemôže priniesť absurdné následky, a v prípade, že tomu tak je, aby takúto interpretáciu zákona odmietol a zvolil výklad v duchu zákona. Aj v prípade rozsudku kasačného súdu k takému stavu došlo. Kasačný súd sa vôbec nezaoberal tým, že k preklúzii došlo úplným odborným zlyhaním správnych orgánov a absurdne na zrušení ich nulitných rozhodnutí založil zákonnosť ich následného postupu spojeného s nevrátením neoprávnene zaplatenej sumy.

22. Sťažovateľka v tejto súvislosti poukazuje na to, že aj v slovenskom práve sa uplatňuje zásada rímskeho práva „*ius ex iniuria non orfitur*“, t. j. právo nevzniká z bezprávia. Podľa sťažovateľky v právnom štáte nezákonný postup správnych orgánov a ich nulitné akty nemôžu zakladať žiadne právo, a teda ani právo nevrátiť sumu vo výške 2 802 331,97 eur. Je neprípustné, aby v právnom štáte, ktorým podľa čl. 1 ods. 1 ústavy Slovenská republika je štátny orgán, ktorý postupoval v rozpore s čl. 2 ods. 2 a čl. 59 ods. 2 ústavy a má znášať následky tohto porušenia, profitoval na svojom nezákonnom postupe na úkor sťažovateľky, ktorá sama žiadnu svoju povinnosť neporušila.

23. Nesprávne právne posúdenie vecí kasačným súdom má zásadný a priamy dopad na ústavnosť jeho rozhodnutia. Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy 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 čl. 59 ods. 2 ústavy, podľa ktorého dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona. Z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu č. k. 6Sžfk/5/2020 však vyplýva, že medzi zákonným postupom a postupom nezákonným nie je žiadny rozdiel, čo zásadne popiera účel a význam čl. 2 ods. 2 a čl. 59 ods. 2 ústavy a dôvody, na ktorých je založené uvedené súdne rozhodnutie, sú v extrémnom rozpore s princípmi spravodlivosti.

24. Sťažovateľka poukázala aj na správnosť právneho názoru najvyššieho súdu vysloveného v rozsudku č. k. 3Sžf/97/2008 (ktorý krajský súd v jeho veci aplikoval, pozn.), že v prípade nadmerného odpočtu po zrušení rozhodnutí právny titul existuje, pretože nárok na nadmerný odpočet nie je podmienený existenciou rozhodnutia správcu dane, ale vznikol *ex lege* podľa § 79 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. 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. K uvedenému kľúčovému žalobnému bodu sťažovateľky a argumentu krajského súdu sa kasačný súd nevyjadril a obmedzil sa len na opakovanie toho, že právny titul po zaplatení zanikol a ide o preplatok na daní.

25. Na podporu svojich úvah sťažovateľka ponúka aj názor vyslovený v rozsudku najvyššieho súdu č. k. 5Sžf/39/2013 z 30. apríla 2014, ktorým potvrdil rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/90/2008 z 22. januára 2013: „*Podľa názoru krajského súdu, s ktorým sa najvyšší súd*

*stotožňuje, odpadnutie titulu pre použitie nadmerného odpočtu DPH na úhradu daňovej povinnosti v dôsledku vyslovenia nezákonnosti a zrušenia rozhodnutia správcu dane, ktorým bola predpísaná, nemá vplyv na povahu pôvodného (neoprávnene zadržovaného) nadmerného odpočtu DPH, nemení ho na preplatok podľa § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. (Pozn. § 79 ods. 3 Daňového poriadku.), preto sa spravuje režimom § 23 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z. z. o daní z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (Pozn. § 79 zákona č. 222/2004 Z. z.).“*

26. Sťažovateľka je toho názoru, že ak právna úprava § 69 vo väzbe na § 79 ods. 5 daňového poriadku v znení do 31. decembra 2017 nie je jednoznačná, potom kasačný súd mal povinnosť, tak ako uvádza v rozsudku, medzeru v práve vyplniť s ohľadom na zásadu zákazu odopretia spravodlivosti (*denegatio iustitiae*) a v zmysle nálezu ústavného súdu č. k. I. ÚS 241/07 z 18. marca 2008 v prípade pochybností bol povinný postupovať miernejšie (*in dubio mitius*). Sťažovateľka dodáva, že podľa ústavného princípu zákonnosti ukladania daní zákony s viac než jedným možným výkladom je nutné vykladať v prospech subjektívnych práv, a nie v prospech záujmov verejnej moci (*in dubio pro libertate*). Sťažovateľka žiada ústavný súd, aby preskúmal, či najvyšší súd napadnutý rozsudok ústavne akceptovateľným a udržateľným spôsobom zdôvodnil, či poskytnutá odpoveď mala vzhľadom na obsah námietok sťažovateľky a dôvody rozsudku krajského súdu vyčerpávajúci charakter, a tým boli naplnené požiadavky na spravodlivý súdny proces vyplývajúci z uvedených právnych záverov ústavného súdu.

27. Ústavný súd sťažnosť sťažovateľky predbežne prerokoval a uznesením č. k. II. ÚS 106/2022 z 2. marca 2022 ju prijal na ďalšie konanie v celom rozsahu.

### **III.**

#### **Vyjadrenie najvyššieho správneho súdu, zúčastnenej osoby a replika sťažovateľky**

##### **III.1. Vyjadrenie najvyššieho správneho súdu:**

28. Predseda najvyššieho správneho súdu listom č. k. Kpr 79/2022 z 29. marca 2022 podal vyjadrenie k meritu veci, z ktorého vyplýva, že vzhľadom na predmet konania (DPH, pozn.) nie je možné vo veci sťažovateľky aplikovať čl. 6 ods. 1 dohovoru, pretože sa nevzťahuje na vnútroštátne konania vo veciach daní. Nejde totiž ani o správne trestanie, ani občianske právo. Vyjadril presvedčenie, že napadnutý rozsudok reaguje na podstatné námietky a splňa zákonné predpoklady, najmä s poukazom na bod 46 odôvodnenia. Ďalej uviedol, že uplatnenie princípu *in dubio mitius* samo osebe nemôže založiť úplne absentujúci právny základ pre vrátenie sumy, ktorú sťažovateľka zaplatila 12. marca 2015. Napadnutý rozsudok sa následne náležite vyjadruje k časovým účinkom zmeny relevantnej právnej úpravy, ktorá nastala od 1. januára 2018, a to v bodoch 54 až 59, pričom je zdôraznený časový moment, ku ktorému správny súd preskúmava napadnuté rozhodnutia orgánov verejnej správy. V čase rozhodovania daňových orgánov (29. jún 2017 a 16. október 2017) § 79 ods. 5 daňového poriadku neumožňoval postup požadovaný sťažovateľkou, takýto postup bol možný až od 1. januára 2018. Na základe uvedeného navrhol ústavnej sťažnosti nevyhovieť.

##### **III.2 Vyjadrenie zúčastnenej osoby:**

29. Ústavný súd zaslal zúčastnenej osobe (Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako žalovaný v konaní, pozn.) na vedomie a prípadné zaujatie stanoviska v lehote 14 dní ústavnú sťažnosť

sťažovateľky listom z 3. marca 2022. V stanovenej lehote zúčastnená osoba svoje oprávnenie vyjadriť sa k veci nevyužila a na list nereagovala ani do rozhodnutia veci ústavným súdom.

### **III.3. Replika sťažovateľky:**

30. Sťažovateľke zaslal listom zo 6. apríla 2022 ústavný súd na prípadné vyjadrenie v lehote 10 dní vyjadrenie najvyššieho správneho súdu k sťažnosti sťažovateľky. Sťažovateľka na tento list nereagovala a svoje oprávnenie vyjadriť sa k stanovisku protistrany nevyužila.

31. 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**

32. Predmetom konania pred ústavným súdom je rozhodovanie o tom, či najvyšší súd poskytol materiálnu ochranu práv sťažovateľky, keď uprednostnil takú interpretáciu relevantných právnych noriem, ktorá viedla k ustáleniu právneho názoru o nemožnosti vrátenia platby DPH uskutočnenej sťažovateľkou na základe neskôr zrušených rozhodnutí o jej vyrubení, ktoré už boli vydané po uplynutí lehoty, v ktorej správca dane má oprávnenie DPH vyrubiť, pričom aj lehota na vrátenie daňového preplatku bola právnou normou účinnou v čase rozhodovania viazaná len na totožnú lehotu stanovenú pre možnosť vyrubenia DPH.

33. Arbitrárnosť a zjavná neodôvodnenosť rozhodnutí všeobecných súdov je najčastejšie daná rozporom súvislostí ich právnych argumentov a skutkových okolností prerokúvaných prípadov s pravidlami formálnej logiky alebo absenciou jasných a zrozumiteľných odpovedí na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04).

34. Všeobecný súd by mal vo svojej argumentácii obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia dbať tiež na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, rovnako ako závery, ku ktorým na základe týchto premís dospel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Všeobecný súd musí súčasne vychádzať z toho, že práve tieto súdy majú poskytovať v súdnom konaní materiálnu ochranu zákonnosti tak, aby bola zabezpečená spravodlivá ochrana práv a oprávnených záujmov účastníkov (obdobne napr. IV. ÚS 1/02, II. ÚS 174/04, III. ÚS 117/07, III. ÚS 332/09).

35. Ústavný súd pripomína, že prvoradou úlohou všeobecných súdov a zmyslom súdneho konania je nachádzanie (hľadanie) hmotného práva a spravodlivé riešenie sporov medzi účastníkmi. S touto požiadavkou sa žalobca obracia na súd s návrhom na začatie konania (žalobou), a to isté od súdu očakáva aj strana žalovaná. Opakom hľadania spravodlivosti býva prepiaty formalizmus, keď súd vyloží a použije právne predpisy, avšak v rozpore s ich zmyslom a účelom (II. ÚS 50/2019).

36. Ústavný súd považuje taktiež za potrebné zdôrazniť, že vo svojej rozhodovacej činnosti uprednostňuje materiálne poňatie právneho štátu, ktoré spočíva okrem iného v interpretácii právnych predpisov z hľadiska ich účelu a zmyslu, pričom pri riešení (rozhodovaní) konkrétnych prípadov sa nesmie opomínať, že prijaté riešenie (rozhodnutie) musí byť akceptovateľné aj z hľadiska všeobecne ponímanej spravodlivosti (m. m. IV. ÚS 1/07, IV. ÚS 75/08, I. ÚS 57/07, I. ÚS 82/07, IV. ÚS 182/07). Pod prílišným formalizmom sa rozumie taká interpretácia ustanovenia, pri ktorej striktné trvanie na formálnych stránkach práva neplní žiadnu rozumnú funkciu, ale naopak, popiera samotný zmysel a účel právnej úpravy (m. m. IV. ÚS 19/2012).

37. Podľa ustálenej judikatúry ústavného súdu súčasťou práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je ústavne súladný výklad právnych noriem. Podľa názoru ústavného súdu každý má právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, pričom k reálnemu poskytnutiu súdnej ochrany dôjde len vtedy, ak sa na zistený stav veci použije ústavne súladne interpretovaná právna norma (napr. II. ÚS 249/04, IV. ÚS 77/02).

38. Aj v konaní o sťažnostiach fyzických osôb a právnických osôb podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd uplatňuje zásadu prednosti ústavne konformného výkladu, v rámci ktorej uprednostní ten výklad právnej normy, ako aj súvisiacich právnych noriem, ktorý zabezpečí plnohodnotnú, respektíve plnohodnotnejšiu realizáciu ústavou garantovaných práv (IV. ÚS 96/06, II. ÚS 148/06).

39. Tento princíp „in dubio pro libertate“ plynie priamo z ústavného poriadku (čl. 1 ods. 1 ústavy a čl. 2 ods. 3 a čl. 4 listiny) a predstavuje „štrukturálny princíp liberálnodemokratického štátu, vyjadrujúci prioritu jednotlivca a jeho slobody pred štátom“ (porovnaj nález Ústavného súdu Českej republiky č. k. I. ÚS 557/05 z 24. 7. 2007). V nadväznosti na uvedené nie je prípustné vykladať medzerovitú právnu úpravu v neprospech jednotlivca, pretože verejná moc nemôže využívať nejasnosť právnej úpravy, ktorú sama spôsobila (obdobne napr. nález Ústavného súdu Českej republiky č. k. III. ÚS 782/06 z 8. 1. 2009).

40. *Podľa § 5 ods. 1 SSP konanie pred správny súdom sa okrem princípov, na ktorých spočíva Civilný sporový poriadok a ktoré sa na konanie pred správny súdom použijú primerane, riadi aj princípmi uvedenými v odsekoch 2 až 12.*

*Podľa § 5 ods. 2 SSP konanie pred správny súdom je jednou zo záruk ochrany základných ľudských práv a slobôd a ochrany práv a oprávnených záujmov účastníkov administratívneho konania.*

41. *Podľa primerane aplikovaného čl. 2 ods. 1 CSP ochrana ohrozených alebo porušených práv a právom chránených záujmov musí byť spravodlivá a účinná tak, aby bol naplnený princíp právnej istoty.*

42. *Podľa § 2 písm. d) daňového poriadku na účely tohto zákona sa rozumie daňovým preplatkom suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň.*

*Podľa § 79 ods. 5 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2017 daňový preplatok nemožno vrátiť po zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane; takýto preplatok je príjmom štátneho rozpočtu.*

*Podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2017 ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť*

*podat' daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.*

43. V prejednávanej veci bol sťažovateľke už vyrubený rozdiel DPH správcom dane po uplynutí lehoty podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku, čo v konaní nebolo sporné. Uvedený postup jednak predstavuje vybočenie orgánu štátu z ústavného rámca jeho činnosti (konať spôsobom ustanoveným zákonom, pozn.), ale zároveň tento postup spôsobil aj objektívnu nemožnosť požadovať vrátenie sumy zaplatenej sťažovateľkou na základe tohto rozhodnutia ako preplatku na dani v lehote predpokladanej daňovým poriadkom, teda v lehote uplynutej ešte pred vyrubením dane. Inými slovami, sťažovateľka nemala reálnu možnosť požadovať vrátenie preplatku v čase, keď zákon vrátenie preplatku na dani pripúšťa. Preto nemožno dospieť k inému záveru ako k tomu, že aplikácia § 79 ods. 5 daňového poriadku na vec sťažovateľky je vylúčená. Predpokladom uplatnenia tohto ustanovenia v právnom štáte je totiž nevyhnutne vyrubenie dane štátnym orgánom v lehote, v ktorej zákon takéto vyrubenie pripúšťa a zároveň v ktorej je následne reálne možné požadovať zo strany daňového subjektu jeho vrátenie ako daňového preplatku, ak nastanú okolnosti, s ktorými právny poriadok vrátenie platby spája. Výklad poskytnutý najvyšším súdom, ktorý nevzal na zreteľ okolnosť vyrubenia rozdielu dane po uplynutí zákonnej lehoty spôsobujúcu aj objektívnu nemožnosť naplnenia litery § 79 ods. 5 daňového poriadku zo strany sťažovateľky, ústavný súd hodnotí ako neprípustne formalistickú interpretáciu právnej normy bez zohľadnenia všetkých okolností prípadu, na základe ktorej dospel k záverom, ktoré sú extrémne nespravodlivé, vybočujúce z ústavných medzí a opomínajúce skutočný účel právnej úpravy vrátenia daňového preplatku, čo neakceptovateľne zasahuje do základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu v správnom súdnictve garantovaného ústavou (bod 1. výroku nálezu).

44. Nad rámec uvedeného ústavný súd poznamenáva, že v právnom štáte nemôže byť pochybenie štátneho orgánu, či už vo forme nedokonalosti prijatej právnej úpravy, ktorá opomína prípadné vrátenie platby dane vyrubenej až po uplynutí zákonnej lehoty, alebo vo forme rozhodovacej činnosti správcu dane v rozpore so zákonom, na ťarchu účastníka administratívneho konania, ktorý ju nijako nezapríčinil a ani nedisponoval oprávnením nepriaznivé následky zvrátiť. Správny súd prvej inštancie vec posúdil z hľadiska všetkých jej skutkových okolností a v záujme materiálnej spravodlivosti aplikoval na platbu sťažovateľky ustanovenia zákona o DPH, vychádzajúc z judikátu „NS 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. Najvyšší súd SR v rozsudku ďalej uvádza, že nadmerný odpočet nie je možné vrátiť formou preplatku na dani.“. Z tejto premisy podľa názoru krajského súdu nasledovne vyplýva, že nie je možné preto ani zamietnuť jeho vrátenie ako preplatku na dani podľa § 79 ods. 5 daňového poriadku z dôvodu zániku práva vyrubiť daň. Povahu platby teda krajský súd

posúdil ako nadmerný odpočet DPH. Vzhľadom na všetky skutkové okolnosti prípadu sa takýto výklad javí ako vhodný a účelne smerujúci k nastoleniu materiálnej spravodlivosti a poskytnutiu reálnej súdnej ochrany práv sťažovateľky.

45. 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. Ak porušenie práv alebo slobôd podľa odseku 1 vzniklo nečinnosťou, ústavný súd môže prikázať, aby ten, kto tieto práva alebo slobody porušil, vo veci konal.

46. Vzhľadom na skutočnosť, že napadnutý rozsudok porušuje označené základné právo sťažovateľky, ústavný súd ho podľa čl. 127 ods. 2 ústavy zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie najvyššiemu správneému súdu, na ktorý prešla agenda správneho súdnictva s účinnosťou od 1. augusta 2021 (bod 2 výroku tohto nálezu). Jeho úlohou v ďalšom konaní bude opätovne posúdiť podanú kasačnú sťažnosť žalovaného správneho orgánu v kontexte načrtnutého právneho posúdenia veci ústavným súdom, najmä využiť všetky správneému súdu dané oprávnenia na nastolenie spravodlivej rovnováhy medzi oprávnenými záujmami sťažovateľky a verejným záujmom na výbere daní postupom správcu dane súladným s čl. 2 ods. 2 ústavy.

47. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych súdov a správnych orgánov v daňovom konaní, v ktorom sa koná o vrátenie zaplatenej DPH. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru ESLP, ktorá vylučuje aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové veci, pretože tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Nejde teda ani o rozhodovanie v občianskych veciach ani o rozhodovanie o trestnom obvinení, čo je predpokladom aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru. Výnimku ESLP nachádza v daňových veciach len v prípade ukladania daňových sankcií, ktoré majú preventívno-represívny charakter v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, bod 82).

48. Ústavný súd konštantne nasleduje uvedenú judikatúru ESLP a nevykladá čl. 6 ods. 1 dohovoru autonómne či extenzívnejšie. Keďže predmetom daňového konania nebolo uloženie sankcie za porušenie právnej povinnosti sťažovateľky, ústavný súd považuje čl. 6 ods. 1 dohovoru za neaplikovateľný na vec sťažovateľky, a preto v tejto časti ústavnej sťažnosti nevyhovel (výrok 4. nálezu).

## V.

### Trovy konania

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

50. Ústavný súd priznal sťažovateľke 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 (prevzatie zastúpenia, podanie ústavnej sťažnosti v roku 2021) a režijného paušálu k nim podľa § 16 ods. 3 vyhlášky. Takto určená suma predstavuje celkom 384,08 eur a po jej zvýšení o DPH predstavuje celkom 460,90 eur (výrok 3 nálezu).

51. Priznanú náhradu trov konania je najvyšší súd povinný zaplatiť právnomu zástupcovi sťažovateľky do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu (§ 62 zákona o ústavnom súde v spojení s § 263 ods. 1 Civilného sporového poriadku).

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

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

**V Košiciach 10. mája 2022**

**Jana Laššáková**  
**predsedníčka senátu**