

Súd: Krajský súd Žilina
Spisová značka: 31S/75/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200191
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 11. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Vargová
ECLI: ECLI:SK:KSZA:2022:5021200191.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Žiline, ako správny súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Vargovej a členov senátu JUDr. Martiny Mochnáčovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Jozefa Šuleka, v právnej veci žalobcu: TEHOS, s. r. o., so sídlom Námestie slobody 1269/3, 026 01 Dolný Kubín, IČO: 36 389 331, zastúpený spoločnosťou Škubla & Partneri s. r. o., so sídlom Digital Park II, Einsteinova 25, 851 01 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100495741/2021 zo dňa 27.03.2021, takto

rozhodol:

- I. Krajský súd v Žiline žalobu zamietá.
- II. Žalobcovi a žalovanému náhradu trov konania nepriznáva

odôvodnenie:

1. Správny orgán prvého stupňa - Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín rozhodnutím č. 101949095/2020 zo dňa 09.12.2020 postupom podľa § 79 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) žiadosť daňového subjektu TEHOS, s. r. o. doručenej dňa 11.04.2019 o vrátenie zaplatenej dane z emisných kvót za zdaňovacie obdobie 2011 a priznanie úroku z oneskoreného vrátenia preplatku na dani z emisných kvót za rok 2011 nevyhoveli. V dôvodoch svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca požiadal správcu dane žiadosťou zo dňa 11.04.2019 o vrátenie zaplatenej dane z emisných kvót za rok 2011 vo výške 25 862 eur a o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia preplatku na dani z emisných kvót za rok 2011, ktorý predstavuje sumu určenú ako súčet úroku 10 % ročne od 30.06.2011 do 24.07.2012 zo sumy 13 796,50 eur (t. j. z prvého preddavku), úroku 10 % ročne od 31.12.2011 do 24.07.2012 zo sumy 13 796,50 eur (t. j. z druhého preddavku) a úroku 10 % ročne od 25.07.2012 do zaplataenia zo sumy 25 862 eur (t. j. z preddavku v sume 27 593 eur po odrátaní vráteného „daňového preplatku“ v sume 1 731 eur). Prvostupňový správny orgán uviedol, že v zmysle rozsudku Európskeho súdneho dvora sp. zn. C-302/2017 je nárok daňového subjektu nárokom na vrátenie dane vyrubenej v rozpore s právom Spoločenstva. V takomto prípade, ak ide o daň, právo na vrátenie daňového preplatku nie je právom nepremiľčateľným. Záver, že právo na vrátenie daňového preplatku nepodlieha premiľčaniu a preklúzii, je vo svetle zásad EÚ, dodržiavania zásady ekvivalencie a efektivity, záverom neudržateľným. Členským štátom je ponechané právo riadiť sa procesnými podmienkami stanovenými v ich vnútroštátnom právnom poriadku, najmä v oblasti prekluzívnych lehôt, pričom musia dodržiavať zásady ekvivalencie a efektivity. Pokiaľ ide o uplatnený nárok z oneskoreného vrátenia dane, v zmysle rozsudku Európskeho súdneho dvora sp. zn. C-565/11, tento sa vykladá v tom zmysle, že je s ním v rozpore vnútroštátny režim, o aký ide vo veci samej, ktorý obmedzuje úroky vyplácané v rámci vrátenia dane vybratej v rozpore s právom Únie takým spôsobom, že sa majú zaplatiť len úroky plynúce odo dňa nasledujúceho po dátume podania žiadosti o vrátenie dane; tento záver by mal správca dane, tak ako uvádza rozsudok Európskeho súdneho dvora, uplatňovať v

rámci vrátenia dane, t. j. uplatniť v prípade vrátenia daňového preplatku. V tomto konkrétnom prípade však k vráteniu daňového preplatku nedošlo, teda neboli splnené zákonné predpoklady na priznanie úroku. Za týchto okolností rozhodovať o uplatnenom nároku a vyjadrovať sa k jeho výške, pokiaľ nebolo právoplatne rozhodnuté o vrátení preplatku, je minimálne predčasné, resp. zatiaľ bezpredmetné. Správca dane odkázal na § 79 ods. 3 daňového poriadku a konštatoval, že je povinný rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku len v prípade, ak daňový preplatok daňovému subjektu vráti po lehote, a to do 15 dní odo dňa vrátenia. Taký postup, kde správca dane jedným rozhodnutím rozhodne o vrátení preplatku a zároveň aj o priznaní úroku z jeho oneskoreného vrátenia alebo o nevrátení preplatku a zároveň aj o priznaní, resp. nepriznaní úroku, samotná vnútroštátna právna úprava neupravuje, nie je však možné tvrdiť, že na tie isté daňovoprávne vzťahy sa vzťahuje odlišná úprava. O porovnateľných nárokoch, či už vznikli na základe vnútroštátneho alebo komunitárneho práva, by sa malo rozhodovať rovnakým spôsobom bez akejkoľvek diskriminácie či už na strane daňového subjektu, resp. správcu dane. Rozdeľovanie daňových subjektov na tie, ktorým právo na vrátenie preplatku po splnení zákonom stanovených podmienok zaniklo a na tie, ktorým premlčacie a prekluzívne lehoty vo veciach daní neplynú, je rozhodovanie contra legem, v rozpore s vnútroštátnym právom a nie je jeho eurokonformným výkladom, rovnako takýto postup by nebol v súlade so zásadou ekvivalencie a efektivity. Ďalej správca dane odkázal na § 69 ods. 1 a § 79 ods. 2 a 5 daňového poriadku a zdôraznil, že povinnosť podať daňové priznanie na dani z emisných kvót za rok 2011 vznikla v roku 2012, lehota na vyrubenie dane uplynula po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, t. j. 31.12.2017. Preklúzia a zánik práva sú jedným zo základných právnych inštitútov, pričom právo na vrátenie daňového preplatku nie je právom nepremlčateľným. Premlčanie a preklúzia teda predstavujú jeden zo základných inštitútov právneho poriadku Slovenskej republiky a práva EÚ, ktorých funkciou je viesť účastníkov právnych vzťahov k tomu, aby si svoje práva uplatnili včas a predpísaným spôsobom pred orgánom na to určeným. Stanovenie premlčacích alebo prekluzívnych lehôt na uplatnenie nároku na náhradu škody spôsobenej členským štátom z dôvodu porušenia práva Únie je dôsledkom aplikácie všeobecnej zásady právnej istoty. V prípade neexistencie harmonizovaných pravidiel upravujúcich vrátenie daní uložených v rozpore s právom Únie je členským štátom ponechané právo riadiť sa procesnými podmienkami stanovenými v ich vnútroštátnom právnom poriadku, najmä v oblasti prekluzívnych lehôt, pričom musia dodržiavať zásady ekvivalencie a efektivity. V zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ C-30/02 v súvislosti s nárokom na vrátenie dane vyrubenej v rozpore s právom Spoločenstva určenie 90-dňovej premlčacej lehoty, ktorá začína plynúť od konca lehoty na dobrovoľné zaplatenie tejto dane, neodporuje zásade efektivity práva spoločenstva. V zmysle rozsudku Súdneho dvora vo veci C-500/16 zo dňa 20.12.2017 5-ročnú premlčaciu lehotu stanovenú v § 70 ods. 1 (poľského) daňového poriadku teda treba považovať a fortiori za v zásade zlučiteľnú so zásadou efektivity, ak umožňuje každej primerane obozretnej zdaniteľnej osobe riadne uplatniť svoje práva, ktoré vyplývajú z právneho poriadku Únie. Z týchto dôvodov Súdny dvor vo veci C-500/16 rozhodol tak, že zásady ekvivalencie a efektivity sa majú vo svetle čl. 4 ods. 3 ZEÚ vykladať v tom zmysle, že nebránia takým vnútroštátnym právnym predpisom, o aké ide vo veci samej, ktoré umožňujú zamietnuť žiadosť o vrátenie preplatku dane (z pridanej hodnoty), ak zdaniteľná osoba podala túto žiadosť po uplynutí 5-ročnej premlčacej lehoty, hoci z rozsudku Súdneho dvora, ktorý bol vyhlásený po uplynutí uvedenej lehoty, vyplýva, že daň z pridanej hodnoty, ktorej sa týkala uvedená žiadosť o vrátenie, bola zaplatená bez právneho dôvodu. Dôvodom nevyhovenia žiadosti žalobcu je aj tá skutočnosť, že na základe Dohody o mimosúdnom vyrovnaní uzatvorenej medzi Slovenskou republikou v zastúpení Ministerstvom financií SR a spoločnosťou TEHOS, s. r. o. zo dňa 06.03.2020 číslo zmluvy MF SR:2020/043 bola daňovému subjektu zaplatená časť uplatneného nároku na náhradu škody titulom rozporu vnútroštátnej dane z emisných kvót s právom EÚ v zmysle zákona č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci predstavujúceho zaplatenú daň z emisných kvót vo výške 25 862 eur.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 100495741/2021 zo dňa 27.03.2021 prvostupňové rozhodnutie potvrdil. V dôvodoch svojho rozhodnutia uviedol, že povinnosť podať daňové priznanie k dani z emisných kvót za rok 2011 vznikla v roku 2012, lehota na vyrubenie dane uplynula po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, t. j. dňom 31.12.2017. Preklúzia a zánik práva sú základné právne inštitúty, pričom právo na vrátenie daňového preplatku nie je právom nepremlčateľným. Funkciou premlčania a preklúzie je viesť účastníkov právnych vzťahov k tomu, aby si svoje práva uplatnili včas a predpísaným spôsobom pred orgánom na to určeným. Odvolací orgán vyslovil názor, že lehota na zánik práva na vrátenie daňového preplatku neznemožňuje ani nadmerne nestáťuje uplatnenie nároku na náhradu škody z dôvodu porušenia práva EÚ. Pri danom predmete žaloby nemožno hovoriť o porušení zásady ekvivalencie a efektivity. V prípade neexistencie harmonizovaných

pravidiel upravujúcich vrátenie daní uložených v rozpore s právom Únie je členským štátom ponechané právo riadiť sa procesnými podmienkami stanovenými v ich vnútroštátnom právnom poriadku, najmä v oblasti prekluzívnych lehôt. Žalovaný tiež odkázal na dohodu uzavretú medzi Slovenskou republikou v zastúpení Ministerstvom spravodlivosti SR a spoločnosťou TEHOS, s. r. o. zo dňa 06.03.2020, ako to uvádzal správca dane. Vyrubenie dane z emisných kvót bolo v súlade s v tom čase platnou legislatívou tak procesnou, ako aj hmotnoprávnou. Správca dane pri výkone svojej činnosti bol viazaný vnútroštátnym ustanovením § 3 zákona č. 563/2009 Z. z., t. j. pri správe daní postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránil záujmy štátu a dbal pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupoval a postupuje v intenciách platnej vnútroštátnej legislatívy, pričom prihliadal pri neplatnosti dane z emisných kvót na rozsudok C-302/17 zo dňa 12.04.2018. Daň z emisných kvót bola vyrubená v tom čase v zmysle platného ustanovenia § 51b zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Žalobca bez výzvy správcu dane podal sám 05.06.2012 daňové priznanie, daň priznal a uhradil preddavky v zmysle v tom čase platnej legislatívy. Námietať ohľadne výpočtu úroku nie je dôvodná, pretože prípadný úrok a jeho výška je v prípade nevrátenia dane neopodstatnená.

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podal v zákonnej lehote správnu žalobu žalobca, ktorý sa domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného a vrátenia veci na ďalšie konanie. Uviedol, že dňa 29.06.2011 uhradil správcovi dane preddavok na daň z emisných kvót za prvý polrok 2011 v sume 13 796,50 eur. Dňa 30.12.2011 uhradil preddavok na daň z emisných kvót za druhý polrok 2011 v sume 13 796,50 eur. Celkový preddavok na daň z emisných kvót teda predstavoval sumu 27 593 eur. Následne podal žalobca daňové priznanie k dani z emisných kvót, v zmysle ktorého bola daň vyčíslená v sume 25 862 eur. Vznikol tak daňový preplatok vo výške 1 731 eur. Súčasne žalobca požiadal o vrátenie daňového preplatku, ktorý bol vrátený dňa 25.07.2012. Dňa 12.04.2018 Súdny dvor EÚ rozsudkom vydaným v prejudiciálnom konaní C-302/2017 deklaroval s účinkami ex tunc, že slovenská vnútroštátna právna úprava dane z emisných kvót je v rozpore s právom EÚ, konkrétne so Smernicou 2003/87/ES o vytvorení systému obchodovania s emisnými kvótami skleníkových plynov v Spoločenstve a ktorou sa mení a dopĺňa Smernica Rady 96/61/ES. Preto daň z emisných kvót nebolo možné od počiatku uplatňovať a túto skutočnosť je správca dane ako orgán verejnej moci povinný ex officio rešpektovať. Keďže rozsudok Súdneho dvora EÚ je právoplatný a vykonateľný (resp. skutočnosť, že vnútroštátnu právnu úpravu dane nemožno aplikovať, sa stala právne nespochybniteľnou), neexistuje žiaden právny dôvod na ďalšie zadržanie dane (resp. preplatkov) a s ňou spojeného úroku. Krajský súd v Bratislave v rozsudku v spojených veciach sp. zn. 2S/41/2012 a 2S/42/2012 zo dňa 13.06.2018 konštatoval, že ak už preddavok daňové orgány určili vo vyššej sume ako 0 eur a žalobca ho zaplatil, žalovaný v rade 1/ bol povinný mu ho vrátiť, pretože mu nevznikla povinnosť na jeho zaplatenie. Rovnaký záver formuloval Krajský súd v Bratislave aj v ďalších svojich rozsudkoch. V zmysle § 79 daňového poriadku je tak správca dane povinný rozhodnúť o vrátení preplatku (t. j. vo výške celej dane) a o priznaní úroku, a to najneskôr do 15 dní od vrátenia preplatku. Z uvedeného dôvodu žalobca podal elektronicky dňa 11.04.2019 žiadosť o vrátenie neoprávnene zaplatenej dane z emisných kvót za rok 2011 a priznanie úroku z oneskoreného vrátenia preplatku na dani z emisných kvót za rok 2011. Na žiadosť reagoval správca dane Oznámeniami zo dňa 03.05.2019 a zo dňa 17.06.2019, ktorými zamietol požiadavku žalobcu a následne konštatoval, že nie je možné podať odvolanie voči oznámeniu správcu dane. Oznámenia boli predmetom preskúmania v správnom súdnictve s tým, že v konaní vedenom pod sp. zn. 31S/50/2019 Krajský súd v Žiline rozsudkom zo dňa 22.07.2020 rozhodol v prospech žalobcu a prvé oznámenie zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Pokiaľ ide o druhé oznámenie, toto bolo vylúčené na samostatné konanie, ktoré je vedené pod sp. zn. 31S/67/2020. Následne rozhodol správca dane a žalovaný napadnutým rozhodnutím. V zmysle zásady prednosti práva EÚ je tak správca dane ex officio povinný na túto skutočnosť prihliadať, príslušný právny predpis upravujúci daň z emisných kvót neaplikovať a zaplatený preplatok vrátiť spolu s úrokom, keďže daň od počiatku nebolo možné uplatňovať. V podrobnostiach odkázal na argumentáciu Krajského súdu v Bratislave vyslovenú v rozsudku sp. zn. 2S/41/2012 a 2S/42/2012 zo dňa 13.06.2018. Podľa § 69 ods. 1 v spojení s § 79 ods. 5 daňového poriadku „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 podať daňové priznanie“, pričom „daňový preplatok nemožno vrátiť, ak žiadosť o jeho vrátenie bola doručená po zániku práva vyrubiť daň“. To znamená, že zákonne by lehota na vrátenie daňového preplatku mohla začať plynúť (a uplynúť) len v prípade, že by išlo o daň, ktorú možno zákonne uplatňovať, a teda skutočne by vznikla zákonná „povinnosť podať daňové priznanie“ na takúto daň. Podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku totiž začína lehota plynúť „od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie“

a nie od konca roka, kedy bolo podané daňové priznanie. Správca dane a Finančné riaditeľstvo SR teda nesprávne aplikujú § 69 ods. 1 daňového poriadku, keď počítajú lehotu od konca roka, kedy došlo k podaniu daňového priznania, resp. za právnu skutočnosť zakladajúcu začatie plynutia lehoty na vrátenie daňového preplatku považujú faktické podanie daňového priznania a nie vznik zákonnej povinnosti na podanie takéhoto priznania. Lehota je ale viazaná na vznik zákonnej povinnosti podať daňové priznanie. Takáto povinnosť ale nikdy nevznikla, keďže sa viazala na daň, ktorú štát nemohol nikdy uplatňovať. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsiahlu a ustálenú judikatúru týkajúcu sa daňových kontrol, ktorá je analogicky aplikovateľná aj na prípad v tejto veci, teda vrátenia preplatku a úhrady úroku a z ktorej taktiež vyplýva všeobecne platná právna zásada, že z nepráva nemôže vzniknúť právo. Ak je totiž daňová kontrola zaťažená vadou nezákonnosti, tak nemožno nazerať ani na zistenia alebo následné kroky správcu dane, ktoré majú svoj základ v daňovej kontrole, ako na zákonné. Rovnako tak nemožno pozeráť ani na postup pri uplatňovaní dane z emisných kvót ako na zákonný postup, keďže tento postup je od počiatku zaťažený vadou nezákonnosti z dôvodu, že nemá oporu v existencii zákonnej dane z emisných kvót (t. j. oporu v hmotnom práve). Žalobca v konkrétnostiach odkázal na jednotlivé rozhodnutia súdov Slovenskej republiky vrátane Ústavného súdu zaoberajúcimi sa zákonnosťou daňových konaní. Pokiaľ žalovaný odkazoval na rôzne rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, tieto nie sú aplikovateľné na aktuálnu vec, keďže v tejto veci lehota na vrátenie dane z emisných kvót a zaplatenie úroku nikdy nezačala plynúť. Žalobca poukázal na názor vyslovený Súdny dvorom EÚ, napríklad vo veci Kemter (C-2/06 z 12.02.2008), ktorý uviedol, že „výklad pravidla práva Spoločenstva, ktorý podáva Súdny dvor v rámci výkonu svojej právomoci podľa čl. 234 ES, objasňuje a v prípade potreby spresňuje význam a pôsobnosť tohto pravidla tak, ako sa má alebo sa malo chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudlo účinnosť. Inak povedané, rozsudok v prejudiciálnom konaní nemá konštitutívny ale len deklaratórny charakter s tým dôsledkom, že jeho účinky sa v zásade vracajú do času nadobudnutia účinnosti pravidla, ktoré je predmetom výkladu“. Žalobca tiež uviedol, že v zmysle ustálenej judikatúry Ústavného súdu SR sa výklad právnych predpisov má realizovať v prospech čo najväčšieho zachovania základných práv a slobôd, resp. v prospech minimalizácie zásahov do týchto základných práv a v prípade nejasnosti právnej normy v prospech adresáta právnej normy (teda daňového subjektu). Pokiaľ ide o určenie momentu, od ktorého patrí žalobcovi nárok na úrok, uviedol, že treba vychádzať z toho, že dňa 12.04.2018 Súdny dvor EÚ rozsudkom konštatoval, že slovenská vnútroštátna právna úprava dane z emisných kvót je v rozpore s právom EÚ a keďže účinky prejudiciálneho rozsudku Súdneho dvora EÚ nastávajú ex tunc, teda nemajú konštitutívny ale deklaratórny charakter (pôsobia do minulosti), daň z emisných kvót nebolo možné uplatňovať od účinnosti Smernice (t. j. od 25.10.2003, resp. od 01.01.2011, kedy Slovenská republika zaviedla daň z emisných kvót do svojho právneho poriadku). To znamená, že už v čase úhrady dane z emisných kvót (vrátane preddavku) neexistoval žiaden právny základ ani na takúto úhradu, ani na ďalšie zadržiavanie zaplatenej dane (vrátane preddavku), ktorá predstavovala daňový preplatok. Nevrátením tohto preplatku sa tak správca dane dostal do omeškania, na základe čoho vznikol nárok na úroky z oneskoreného vrátenia preplatku. Takýto záver vyplýva aj z rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/41/2012 a 2S/42/2012 zo dňa 13.06.2018. Na podporu svojho názoru žalobca odkázal na obsah rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Irimie C-565/11 z 18.04.2013, z ktorého okrem iného vyplýva, že členský štát je povinný vrátiť sumy dane vybraté v rozpore s právom Únie spolu s úrokmi. Vnútroštátne pravidlá týkajúce sa najmä výpočtu, prípadne dlhovaných úrokov nesmú viesť k tomu, že bude daňovník zbavený primeranej náhrady za stratu spôsobenú bezdôvodným zaplatením dane. Táto strata totiž závisí najmä od dĺžky času, počas ktorého nebola k dispozícii suma neoprávnené zaplatená v rozpore s právom Únie, a teda vznikla v zásade počas obdobia od dátumu predmetného neoprávneného zaplatenia dane do dátumu jej vrátenia. Pokiaľ ide o výšku úrokovej sadzby, žalobca odkázal na daňovú sadzbu v rozsahu 10 % ročne v zmysle § 79 daňového poriadku. Len pri aplikácii tohto pravidla bude dodržaná zásada ekvivalencie a efektivity v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ, keďže úrokovú sadzbu vo výške 10 % ročne stanovil zákonodarca ako primeranú sadzbu pre ostatné situácie, v ktorých štát dlhuje daňovníkovi príslušné finančné prostriedky. Pokiaľ správca dane, ako aj žalovaný poukazovali na to, že si uplatnil aj nárok v zmysle zákona č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci, k tomu žalobca uviedol, že toto je civilnoprávny nárok a jeho uplatnenie nevylučuje paralelne uplatňovať aj nárok v daňovom konaní. Navyše zdôraznil, že žalobcovi nebolo v rámci konania o zodpovednosti za škodu v celom rozsahu vyhovené (nebol mu priznaný úrok).

4. Žalovaný vo vyjadrení k podanej žalobe navrhol túto zamietnuť. Uviedol, že podstata danej veci je, že s účinnosťou od 01.01.2011 bola zákonom č. 548/2010 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, v § 51b doplnená daň z emisných kvót. Keďže daň z emisných kvót predstavovala dočasné opatrenie, ktoré sa vzťahovalo len na obdobie dvoch rokov - 2011 a 2012, boli

v zákone upravené prechodné ustanovenia (§ 52j ods. 8 až 10 zákona o dani z príjmov). Ustanovenia § 51b ods. 1 až 12 zákona o dani z príjmov účinného od 01.01.2011 sa mali použiť poslednýkrát pri podávaní daňového priznania na daň z emisných kvót za rok 2012. Z jednotlivých ustanovení je zrejmé, že povinnosť podať daňové priznanie k dani z emisných kvót za rok 2011 vznikla v roku 2012, lehota na vyrubenie dane uplynula po piatich rokoch od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, t. j. dňom 31.12.2017. V súvislosti s vrátením dane z emisných kvót v nadväznosti na zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 ods. 1 v spojení

s § 79 ods. 5 daňového poriadku platí, že daňový preplatok nemožno vrátiť, ak žiadosť o jeho vrátenie bola doručená po zániku práva vyrubiť daň. Aplikáciu tohto argumentu v uvedenom prípade dane z emisných kvót však žalobca odmieta. Svoju argumentačnú pozíciu odvodzuje z rozsudku Súdneho dvora EÚ C-302/17. Ide o rozsudok, z ktorého vyplýva výklad Smernice č. 2003/87/ES v zmysle, že táto bráni zdaneniu bezodplatne pridelených emisných kvót, ktoré boli predané alebo nevyužité vo výške 80 % ich hodnoty. Obsah tohto rozsudku v spojení s rozsudkami Krajského súdu v Bratislave v súvislosti so zánikom práva vyrubiť daň, v spojení s nemožnosťou vrátenia daňového preplatku žalobca interpretuje spôsobom, že uvedený zánik práva by platil len v prípade, ak by išlo o daň, ktorú možno uplatňovať a skutočne by vznikla zákonná povinnosť podať daňové priznanie. Takáto zákonná povinnosť ale podľa žalobcu nikdy nevznikla, keďže sa viazala na daň, ktorú štát nemohol nikdy uplatňovať. Účinky rozsudku podľa žalobcu nastali ex tunc a Smernica platí pre Slovenskú republiku od jej účinnosti, v prípade Slovenskej republiky od 01.05.2004, kedy vstúpila do EÚ. Žalovaný teda zhrnul, že žalobca vychádzal pri svojej argumentácii z rozhodnutí Súdneho dvora EÚ C-302/17 a C-565/11. Podľa rozsudku ESD C-302/2017 je nárok daňového subjektu nárokom na vrátenie dane vyrubenej v rozpore s právom Spoločenstva. V takomto prípade, ak ide o daň, právo na vrátenie daňového preplatku nie je právom nepremiľčateľným. Záver, že právo na vrátenie daňového preplatku nepodlieha premiľčaniu a preklúzii, je vo svetle zásad Európskej únie dodržiavania zásady ekvivalencie a efektivity záverom neudržateľným. Členským štátom je ponechané právo riadiť sa procesnými podmienkami stanovenými v ich vnútroštátnom právnom poriadku, najmä v oblasti prekluzívnych lehôt, pričom musia dodržiavať zásady ekvivalencie a efektivity. Pokiaľ ide o uplatnený úrok z oneskoreného vrátenia dane, podľa rozsudku Súdneho dvora EÚ sp. zn.

C-565/11 tento sa vykladá v tom zmysle, že je s ním v rozpore vnútroštátny režim, o aký ide vo veci samej, ktorý obmedzuje úroky vyplácané v rámci vrátenia dane vybratej v rozpore s právom Únie takým spôsobom, že sa majú zaplatiť len úroky plynúce odo dňa nasledujúceho po dátume podania žiadosti o vrátenie dane. Tento záver by mal správca dane, tak ako uvádza rozsudok Súdneho dvora EÚ, uplatňovať v rámci vrátenia dane, t. j. uplatniť v prípade vrátenia daňového preplatku. V tomto konkrétnom prípade však k vráteniu daňového preplatku nedošlo, teda neboli splnené zákonné predpoklady na priznanie úroku. Za týchto okolností rozhodovať o uplatnenom nároku a vyjadrovať sa k jeho výške, pokiaľ nebolo právoplatne rozhodnuté o vrátení preplatku, je minimálne predčasné, resp. bezpredmetné. V zmysle § 79 ods. 3 daňového poriadku, ak správca dane vráti daňový preplatok po lehote ustanovenej v odseku 2, je povinný v lehote do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku. Správca dane je povinný rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku len v prípade, ak daňový preplatok daňovému subjektu vráti po lehote, a to do 15 dní odo dňa vrátenia. Taký postup, kde správca dane jedným rozhodnutím rozhodne o vrátení preplatku a zároveň aj o priznaní úroku z jeho oneskoreného vrátenia alebo o nevrátení preplatku a zároveň aj o priznaní, resp. nepriznaní úroku, samotná vnútroštátna právna úprava neupravuje, nie je však možné tvrdiť, že na tie isté daňovoprávne vzťahy sa vzťahuje odlišná úprava. O porovnateľných nárokoch, či už vznikli na základe vnútroštátneho alebo komunitárneho práva, by sa malo rozhodovať rovnakým spôsobom bez akejkoľvek diskriminácie, či už na strane daňového subjektu, resp. správcu dane. Rozdeľovanie daňových subjektov na tie, ktorým právo na vrátenie preplatku po splnení zákonom stanovených podmienok zaniklo a na tie, u ktorých premiľčacie a prekluzívne lehoty vo veciach daní neplynú, je rozhodovanie contra legem v rozpore s vnútroštátnym právom a nie je jeho eurokonformným výkladom, rovnako takýto postup by nebol v súlade so zásadou ekvivalencie a efektivity. Žalovaný vyslovil názor, že lehota na zánik práva na vrátenie daňového preplatku neznemožňuje, ani nadmerne nesťažuje uplatnenie nárokov na náhradu škody z dôvodov porušenia práva EÚ. Pri danom predmete žaloby nemožno hovoriť o porušení zásady ekvivalencie a efektivity. V rámci zásady rovnocennosti vnútroštátny súd nemôže v prípade konania s úniovým prvkom aplikovať prísnejšie procesnoprávne alebo hmotnoprávne pravidlá, ako sú tie, ktoré by aplikoval v konaniach bez úniového prvku s podobným predmetom. V rámci zásady účinnosti procesné predpisy, ktoré platia vo vnútroštátnych konaniach určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré zakladá úniové právo v prospech právnych subjektov, nemôžu byť upravené takým spôsobom, ktorý by výkon práv priznaných úniovým právnym

poriadkom prakticky znemožňoval alebo nadmerne sťažoval. To znamená, že o porovnateľných nárokoch, či už vznikli na základe vnútroštátneho alebo komunitárneho práva, by sa malo rozhodovať rovnakým spôsobom bez akejkoľvek diskriminácie. V prípade neexistencie harmonizovaných pravidiel upravujúcich vrátenie dane, uložených v rozpore s právom Únie, je členským štátom ponechané právo riadiť sa procesnými podmienkami stanovenými v ich vnútroštátnom právnom poriadku, najmä v oblasti prekluzívnych lehôt, pričom musia dodržiavať zásady ekvivalencie a efektivity. V tejto súvislosti žalovaný odkázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-30/02 a C-500/16. Dôvodom nevyhovenia žiadosti žalobcu je aj tá skutočnosť, že na základe Dohody o mimosúdnom vyrovnaní uzatvorenej medzi Slovenskou republikou zastúpenou Ministerstvom financií SR a spoločnosťou TEHOS, s. r. o. zo dňa 06.03.2020 číslo zmluvy MF SR 2020/043 bola daňovému subjektu zaplatená časť uplatneného nároku na náhradu škody titulom rozporu vnútroštátnej dane z emisných kvót s právom EÚ v zmysle zákona č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci predstavujúceho zaplatenú daň z emisných kvót vo výške 25 862 eur, a to v zmysle čl. II - Vysporiadanie práv a povinností Dohody o mimosúdnom vyrovnaní zo dňa 28.02.2020. Vyrubenie dane z emisných kvót bolo v súlade s v tom čase platnou legislatívou, tak procesnou, ako aj hmotnoprávnou. Správca dane pri výkone svojej činnosti bol viazaný vnútroštátnym ustanovením § 3 daňového poriadku, t. j. pri správe daní postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránil záujmy štátu a dbal pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Žalovaný považoval postup správcu dane v danej veci za správny, pričom v podrobnostiach poukázal na chronológiu daného prípadu.

5. Žalobca vo vyjadrení k vyjadreniu žalovaného poukázal na to, že pokiaľ sa žalovaný odvoláva na zásadu efektivity a ekvivalencie, táto znamená, že podmienky vrátenia dane a zaplatenia úroku nesmú byť nevýhodnejšie než podmienky pri podobných nárokoch založených na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ako ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právnym poriadkom EÚ, alebo tento výkon nadmerne sťažili. Pokiaľ ide o zásadu efektivity, tak vnútroštátne právo neumožňuje plynutie lehoty na uplatnenie nároku na vrátenie daňového preplatku bez vzniku zákonnej povinnosti podať daňové priznanie. Zdôraznil, že v prejednávanej veci žiadna zákonná povinnosť podať daňové priznanie na zákonnú daň neexistuje. Ustanovenie § 69 ods. 1 daňového poriadku síce hovorí o povinnosti podať daňové priznanie na príslušnú daň, ale myslí tým výlučne zákonnú daň. Daň z emisných kvót však bola daňou nezákonnou. Absencia povinnosti podať daňové priznanie na takúto daň pritom vyplýva priamo z Ústavy ako vnútroštátneho právneho predpisu najvyššej právnej sily. Podľa čl. 7 ods. 2 Ústavy SR totiž platí, že právne akty EÚ majú prednosť pred zákonmi SR, teda aj Smernica, ktorá bola v čase zavedenia vnútroštátnej úpravy dane z emisných kvót novelou zákona o dani z príjmov, mala prednosť pred touto vnútroštátnou úpravou, pričom Smernica túto daň neumožňovala zaviesť, teda daň bola nezákonná, čo potvrdil aj Súdny dvor EÚ rozsudkom s účinkami ex tunc. Podľa čl. 59 ods. 2 Ústavy SR možno ukladať dane len zákonom alebo na základe zákona. Toto ustanovenie nebolo od počiatku zavedenia dane z emisných kvót dodržané, keďže táto bola zavedená v rozpore so Smernicou. Daň teda nebola uložená zákonom ani na základe zákona. Pre neuloženie zákonnej dane nemožno žiadať podanie daňového priznania. Uvedené vyplýva z čl. 13 ods. 1 písm. a) Ústavy SR, podľa ktorého platí, že povinnosti (vrátane povinnosti podať daňové priznanie), možno ukladať len zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd. Právna skutočnosť vzniku povinnosti podať daňové priznanie teda nikdy nenastala, pretože povinnosť smerujúca k nezákonnému cieľu nikdy nemôže byť zákonnou povinnosťou. Zákonodarcu v § 69 ods. 1 daňového poriadku však viaže plynutie lehoty práve na právnu skutočnosť, ktorou je vznik zákonnej povinnosti podať daňové priznanie. Na základe vnútroštátnej úpravy tak možno uzavrieť, že zásada efektivity by bola dodržaná, ak by bol žalobcovi priznaný nárok na vrátenie dane a zaplatenie úroku, pretože lehota na vrátenie daňového preplatku podľa vnútroštátneho práva nezačala plynúť. Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, podľa ktorej podmienky vrátenia dane a zaplatenia úroku nesmú byť menej výhodné než podmienky pri podobných nárokoch založených na ustanoveniach vnútroštátneho práva, tak žalobca v žalobe poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v prípade Irimie C-565/11 z 18.04.2013, podľa ktorého má daňový subjekt, ktorý zaplatil daň, ktorá je v rozpore s právom EÚ, nárok nielen na vrátenie dane, ale aj na zaplatenie úroku odo dňa úhrady takejto dane. V zmysle uvedeného rozsudku preto žalobca žiada práve vrátenie dane a zaplatenie úroku od dňa úhrady dane do dňa jej vrátenia. Uvedený spôsob výpočtu úroku z neoprávnene zaplatennej dane, ktorá je v rozpore s právom EÚ, je výkladom práva EÚ záväzným aj pre slovenské orgány. Pokiaľ ide o výšku úrokov, t. j. o úrokovú sadzbu, tak túto sadzbu právo EÚ neurčuje, ale určuje ho vnútroštátna právna úprava, a to vo výške 10 % ročne podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku. Uplatnený nárok na vrátenie dane a zaplatenie úroku je tak plne v súlade so zásadou ekvivalencie. Pokiaľ ide o rozsudok v prípade Caterpillar, žalovaný aplikuje

výrok v tejto veci nesprávne. V danom prípade, ako to už poukázal žalobca v žalobe, išlo o spor ohľadom DPH. DPH je potrebné dôsledne odlišovať od dane z emisných kvót, keďže DPH je harmonizovanou daňou na úrovni EÚ, ktorú možno považovať za daň súladnú s právom EÚ. Preto v jej prípade existuje v členských štátoch notifikačná povinnosť k tejto dani (povinnosť podať daňové priznanie na DPH alebo obdobu takéhoto priznania) a pri preplatkoch na DPH sa nerieši otázka zákonnosti DPH ako takej. To znamená, že aj keď je časť DPH zaplatená neoprávnene, tak to automaticky neznamená, že neexistuje notifikačná povinnosť k DPH ako takej. V prípade Caterpillar bola len časť DPH zaplatená bez právneho dôvodu a aj keby celá DPH bola zaplatená bez právneho dôvodu, tak notifikačná povinnosť k tejto dani mohla zostať zachovaná, pretože táto daň ako taká je zákonná. Pri dani z emisných kvót je tomu ale naopak, takáto daň je nezákonná ako taká a vôbec pri nej nevznikla zákonná notifikačná povinnosť. Takáto notifikačná povinnosť totiž za každých okolností zaťažuje daňový subjekt nad mieru nevyhnutnú, pretože žiadnu daň z emisných kvót nemožno zákonne uložiť. Aj vo veci Caterpillar navyše Súdny dvor EÚ znova pripomenul, že jeho rozhodnutia vo veciach prejudiciálnych otázok majú účinky ex tunc a jeho závery sa majú aplikovať aj na právne vzťahy založené pred jeho rozhodnutím. Obdobné závery je potrebné aplikovať aj na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-30/02, podľa ktorého lehota ustanovená portugalským právom na podanie žaloby o vrátenie platby bez právneho dôvodu uplynie 90 dní od dobrovoľného zaplatenia platby; to znamená, že v tomto prípade dochádza k začatiu plynutia lehoty aj v prípade dobrovoľnej úhrady dane, ktorá je v rozpore so právom EÚ - k plynutiu lehoty teda dochádza bez ohľadu na (zákonnú) povinnosť podať daňové priznanie. Napokon žalobca zhrnul, že podstata veci spočíva v tom, že daňový poriadok neukladá povinnosť podať daňové priznanie na nezákonnú daň a keďže zákonná povinnosť podať daňové priznanie nevznikla, tak nemohlo dôjsť ani k plynutiu lehoty na vrátenie dane z emisných kvót.

6. Krajský súd, ako správny súd, preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného v zmysle § 177 a nasl. SSP v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1, § 183 SSP) a dospel k záveru, že žalobu je potrebné ako nedôvodnú s poukazom na ustanovenie § 190 SSP zamietnuť vychádzajúc z nasledovných úvah.

7. Podľa § 135 ods. 1 SSP na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

8. Podľa § 51b ods. 1 zákona o dani z príjmov daň z emisných kvót na účely dane z emisných kvót sa rozumie

- a) daňovníkom povinný účastník schémy obchodovania, ktorý vykonáva činnosti podľa osobitného predpisu, alebo bol takýmto účastníkom len časť príslušného kalendárneho roka,
- b) zapísanými emisnými kvótami kvóty skleníkových plynov bezodplatne pridelené a zapísané podľa osobitného predpisu daňovníkovi v príslušnom kalendárnom roku vrátane emisných kvót nadobudnutých od iného daňovníka z dôvodu kúpy podniku alebo jeho časti, nepeňažného vkladu podniku alebo jeho časti, zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia obchodných spoločností alebo družstiev, ktoré tento iný daňovník nadobudol bezodplatne podľa osobitného predpisu v príslušnom kalendárnom roku,
- c) spotrebovanými emisnými kvótami kvóty skleníkových plynov a jednotky certifikovaného zníženia emisií (CER) odovzdané podľa osobitného predpisu daňovníkom za príslušný kalendárny rok,
- d) prevedenými emisnými kvótami kvóty skleníkových plynov prevedené podľa osobitného predpisu daňovníkom v príslušnom kalendárnom roku zo zapísaných emisných kvót v príslušnom kalendárnom roku s výnimkou emisných kvót prevedených inému daňovníkovi z dôvodu predaja podniku alebo jeho časti, nepeňažného vkladu podniku alebo jeho časti, zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia obchodných spoločností alebo družstiev; súčasťou prevedených emisných kvót nie je zabezpečovací prevod zapísaných emisných kvót u daňovníka, ktorý je dlžníkom, a ich spätný prevod u daňovníka, ktorý je veriteľom, ak bol uskutočnený medzi tými istými osobami v rovnakom množstve a rovnakých jednotkách najneskôr do dňa odovzdania emisných kvót správcovi registra podľa osobitného predpisu za príslušný kalendárny rok,
- e) nespotrebovanými emisnými kvótami za príslušný kalendárny rok zapísané emisné kvóty v príslušnom kalendárnom roku znížené o spotrebované emisné kvóty za príslušný kalendárny rok, o úsporu spotrebovaných emisných kvót vyčíslenú podľa osobitného predpisu, a o prevedené emisné kvóty v príslušnom kalendárnom roku; za nespotrebované emisné kvóty sa nepovažujú emisné kvóty zo zapísaných emisných kvót v príslušnom kalendárnom roku, ktoré boli prevedené inému daňovníkovi z dôvodu predaja podniku alebo jeho časti, nepeňažného vkladu podniku alebo jeho časti, zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia obchodných spoločností alebo družstiev.

9. Podľa § 51b ods. 1 zákona o dani z príjmov predmetom dane z emisných kvót sú zapísané emisné kvóty v rokoch 2011 a 2012.

10. Podľa § 52j ods. 8 zákona o dani z príjmov ustanovenia § 9 ods. 2 písm. x) a § 13 ods. 2 písm. j) predpisu účinného od 1. januára 2011 sa použijú na výnosy (príjmy) z predaja emisných kvót bezodplatne pridelených a zapísaných v rokoch 2011 a 2012 podľa osobitného predpisu plynúce do 31. decembra 2012 povinnému účastníkovi schémy obchodovania, ktorý vykonáva činnosti podľa osobitného predpisu.

11. Podľa § 52j ods. 9 zákona o dani z príjmov ustanovenia § 51b ods. 1 až 12 predpisu účinného od 1. januára 2011 sa použijú poslednýkrát pri podávaní daňového priznania na daň z emisných kvót za rok 2012.

12. Podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku 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 podať 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.

13. Podľa § 79 ods. 1 daňového poriadku pri použití daňového preplatku sa primerane postupuje podľa § 55 ods. 6 a 7; správca dane písomne upovedomí daňový subjekt o použití preplatku podľa § 55 ods. 6 a 7.

14. Podľa § 79 ods. 2 daňového poriadku ak nemožno daňový preplatok použiť podľa odseku 1 alebo uplatniť postup podľa odseku 9 alebo odseku 10, správca dane na žiadosť daňového subjektu preúčtuje daňový preplatok na nesplatený preddavok na daň, inak daňový preplatok vráti v lehote do 30 dní od doručenia žiadosti o jeho vrátenie, ak je väčší ako 5 eur; daňový preplatok na dani z príjmov a na dani z motorových vozidiel za príslušné zdaňovacie obdobie sa vráti najskôr po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania podľa osobitných predpisov, najneskôr však do 40 dní odo dňa vzniku daňového preplatku. Ak správca dane žiadosti o vrátenie preplatku vyhovie v plnom rozsahu, správca dane rozhodnutie nevydáva.

15. Podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku ak správca dane vráti daňový preplatok po lehote ustanovenej v odseku 2, je povinný v lehote do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku, ak jeho výška presiahne sumu 5 eur. Pri výpočte úroku sa použije trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mala byť suma daňového preplatku podľa tohto zákona vrátená; ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 10%, pri výpočte úroku sa namiesto trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky použije ročná úroková sadzba 10%. Úrok sa priznáva za každý deň omeškania. Správca dane tento úrok zaplatí do 15 dní od doručenia rozhodnutia o priznaní úroku. Ak správca dane eviduje voči daňovému subjektu daňový nedoplatok, použije tento úrok alebo jeho časť v lehote na jeho zaplatenie podľa § 55 ods. 6 a 7. Rovnako správca dane zaplatí daňovému subjektu úrok aj v prípadoch oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu a spotrebnej dane, na ktorú bolo uplatnené jej vrátenie, ak sa nadmerný odpočet a spotrebná daň nepoužijú podľa § 55 ods. 6 a 7.

16. Podľa § 79 ods. 5 daňového poriadku daňový preplatok nemožno vrátiť, ak žiadosť o jeho vrátenie bola doručená po zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane; to neplatí, ak daňový preplatok vznikol z dôvodu, že daň bola zaplatená na základe rozhodnutia správcu dane, ktoré bolo následne zmenené alebo zrušené z dôvodu jeho nezákonnosti, a žiadosť o jeho vrátenie bola podaná do 60 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozhodnutia. Daňový preplatok, ktorý nemožno vrátiť, je príjmom štátneho rozpočtu alebo rozpočtu obce.

17. V zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ C-30/02 zo dňa 17.06.2004 v súvislosti s nárokom na vrátenie dane vyrubenej v rozpore s právom Spoločenstva určenie 90 dňovej premlčacej lehoty, ktorá začína plynúť od konca lehoty na dobrovoľné zaplatenie tejto dane neodporuje zásade efektivity práva Spoločenstva.

18. Rozsudkom C-2/06 zo dňa 12.02.2008 rozhodol Súdny dvor EÚ, že: 1. V rámci konania pred správnym orgánom, ktorého cieľom je opätovné preskúmanie správneho rozhodnutia, ktoré sa na základe rozsudku súdu v poslednom stupni stalo právoplatným, pričom tento rozsudok je s ohľadom

na judikatúru Súdneho dvora, ktorá po ňom nasledovala, založený na nesprávnom výklade práva Spoločenstva, toto právo nevyžaduje, aby sa žalobca vo veci samej v rámci opravného prostriedku podľa vnútroštátneho práva, ktorý proti tomuto rozhodnutiu podal, dovoľával práva Spoločenstva. 2. Právo Spoločenstva nevyžaduje žiadne časové obmedzenie na podanie návrhu na opätovné preskúmanie správneho rozhodnutia, ktoré sa stalo právoplatným. Členské štáty však môžu stanoviť primerané lehoty na podanie opravného prostriedku, a to v súlade so zásadami Spoločenstva týkajúcimi sa efektivity a ekvivalencie. V odôvodnení tohto rozhodnutia tiež Súdny dvor EÚ uviedol, že výklad pravidla práva Spoločenstva, ktorý podáva Súdny dvor v rámci výkonu svojej právomoci podľa článku 234 ES, objasňuje a v prípade potreby spresňuje význam a pôsobnosť tohto pravidla tak, ako sa má alebo sa malo chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudlo účinnosť (pozri najmä rozsudky z 27. marca 1980, Denkavit italiana, 61/79, Zb. s. 1205, bod 16; z 10. februára 2000, Deutsche Telekom, C-50/96, Zb. s. I-743, bod 43, ako aj Kühne & Heitz, už citovaný, bod 21). Inak povedané, rozsudok v prejudiciálnom konaní nemá konštitutívny, ale len deklaratórny charakter s tým dôsledkom, že jeho účinky sa v zásade vracajú do času nadobudnutia účinnosti pravidla, ktoré je predmetom výkladu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. októbra 1995, Richardson, C-137/94, Zb. s. I-3407, bod 33).

19. V zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ C-565/11 zo dňa 18.04.2013 právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že je s ním v rozpore vnútroštátny režim, o aký ide vo veci samej, ktorý obmedzuje úroky vyplácané v rámci vrátenia dane vybratej v rozpore s právom Únie takým spôsobom, že sa majú zaplatiť len úroky plynúce odo dňa nasledujúceho po dátume podania žiadosti o vrátenie tejto dane.

20. V zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ zo dňa C-500/16 zo dňa 20.12.2017 zásady ekvivalencie a efektivity sa majú vo svetle článku 4 ods. 3 ZEÚ vykladať v tom zmysle, že nebránia takým vnútroštátnym právnym predpisom, o aké ide vo veci samej, ktoré umožňujú zamietnuť žiadosť o vrátenie preplatku dane z pridanej hodnoty (DPH), ak zdaniteľná osoba podala túto žiadosť po uplynutí päťročnej premlčacej lehoty, hoci z rozsudku Súdneho dvora, ktorý bol vyhlásený po uplynutí uvedenej lehoty, vyplýva, že DPH, ktorej sa týkala uvedená žiadosť o vrátenie, bola zaplatená bez právneho dôvodu.

21. V zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ C-302/17 zo dňa 12.04.2018 Smernica 2003/87/ES Európskeho parlamentu a Rady z 13. októbra 2003, o vytvorení systému obchodovania s emisnými kvótami skleníkových plynov v spoločenstve, a ktorou sa mení a dopĺňa smernica Rady 96/61/ES, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ako je vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá zďaňuje bezodplatne pridelené emisné kvóty skleníkových plynov, ktoré podniky podliehajúce systému obchodovania s emisnými kvótami skleníkových plynov predali alebo nevyužili, vo výške 80 % ich hodnoty.

22. Spornou otázkou v posudzovanej veci bolo plynutie, resp. neplynutie lehoty na vrátenie daňového preplatku a s tým súvisiacimi úrokmi v dôsledku zaplatenia dane z emisných kvót v zmysle § 51b zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 28.06.2012, ktorá úprava bola následne v dôsledku rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-302/2017 vypustená z nášho právneho poriadku ako rozporná s právom EÚ.

23. Pokiaľ ide o samotný nárok uplatnený žalobcom žiadosťou zo dňa 11.04.2019, tento bol zložený zo sumy zaplatenej dane z emisných kvót a úroku podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku. Treba pripomenúť, že suma zaplatenej dane už bola žalobcovi vrátená na základe dohody uzavretej medzi žalobcom a Slovenskou republikou, zastúpenou Ministerstvom financií SR v zmysle zákona č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci.

24. Podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ princíp právneho štátu zahŕňa vládu zákona, inštitucionálnu rovnováhu, (procesné) základné práva vrátane práva na súdnu ochranu, ako aj princípy rovnosti a proporcionality. Ústavný súd v rámci svojej rozhodovacej činnosti už viackrát vyslovil, že k imanentným znakom právneho štátu patrí neodmysliteľne aj princíp právnej istoty (napr. PL. ÚS 36/95), ktorého súčasťou je tiež požiadavka, aby sa na určitú právne relevantnú otázku pri opakovaní v rovnakých podmienkach dala rovnaká odpoveď (napr. I. ÚS 87/93, PL. ÚS 16/95 a II. ÚS 80/99). Diametrálne odlišná rozhodovacia činnosť všeobecného súdu o tej istej právnej otázke za rovnakej alebo analogickej skutkovej situácie, pokiaľ ju nemožno objektívne a rozumne odôvodniť, je ústavne neudržateľná (m. m. PL. ÚS 21/00, PL. ÚS 6/04, III. ÚS 328/05). Obsahovým komponentom princípu právnej istoty je veľmi zjednodušene povedané rovnaká odpoveď na právnu otázku za rovnakého alebo analogického skutkového stavu. Z uvedeného zároveň vyplýva, že pokiaľ nie je splnená podmienka existencie

rovnakého alebo analogického skutkového stavu, nie je splnený základný predpoklad na to, aby všeobecný súd na účel dodržania princípu právnej istoty a predvídateľnosti súdneho rozhodnutia musel dať na určitú právnu otázku rovnakú odpoveď.

25. V nadväznosti na uvedené závery správny súd pripomína, že jedným z nástrojov pre zachovanie právnej istoty je zakotvenie plynutia lehôt na uplatnenie práva (premlčanie, preklúzia). Uvedené inštitúty figurujú v našom právnom poriadku tak v súkromnom, ako aj verejnom práve a obmedzujú tak účastníka právneho vzťahu i štát v uplatňovaní nárokov po uplynutí relevantného času. Uvedené vyjadruje stav, kedy s odstupom plynutia času nemá zmysel vymáhať (uplatňovať) istý nárok, resp. plynutie času má chrániť dotknutý subjekt pred uplatnením práv, ktoré by v dôsledku uplynutia dlhšej doby mohli byť z hľadiska dôkaznej situácie sporné.

26. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ majú členské štáty pri uplatňovaní práva Únie obmedzenú vnútroštátnu procesnú autonómiu. Zásada ekvivalencie vyžaduje, aby v prípade nárokov založených na práve Únie existovali rovnaké opravné prostriedky a procesné pravidlá, ako sú tie, ktoré sa uplatňujú pri obdobných nárokoch s výlučne vnútroštátnou povahou. Zásada efektivity alebo účinnej súdnej ochrany ukladá súdom členských štátov zabezpečiť, aby vnútroštátne opravné prostriedky a procesné pravidlá prakticky neznemožnili uplatňovanie nárokov založených na práve Únie alebo ich neprimerane nesťažili.

27. Keďže žalobca založil podstatu svojej argumentácie na tvrdení, že v danom prípade bola daň z emisných kvót rozporná s právom EÚ od počiatku a z tohto dôvodu tu nemohla začať plynúť lehota na vyrubenie dane a s tým súvisiaca lehota na vrátenie dane, k uvedenému bolo potrebné poukázať na výkladové pravidlá podrobne rozpracované teóriou práva i judikatúrou súdov. Správny súd dáva v tomto kontexte do pozornosti nález Ústavného súdu SR sp. zn. III.ÚS 72/2010: „V súvislosti s výkladom a aplikáciou príslušných právnych predpisov musí súd prihliadať na spravodlivú rovnováhu pri poskytovaní ochrany uplatňovaným právam a oprávneným záujmom účastníkov konania. Princíp spravodlivosti a požiadavka materiálnej ochrany práv sú totiž podstatnými a neopomenuteľnými atribútmi právnej ochrany (predovšetkým súdnej) v rámci koncepcie materiálneho právneho štátu. Nevyhnutnou súčasťou rozhodovacej činnosti súdov, ktorá zahŕňa aplikáciu abstraktných právnych noriem na konkrétne okolnosti individuálnych prípadov, je zisťovanie obsahu a zmyslu právnej normy uplatňovaním jednotlivých metód právneho výkladu. Ide vždy o metodologický postup, v rámci ktorého nemá žiadna z výkladových metód absolútnu prednosť, pričom jednotlivé uplatnené metódy by sa mali navzájom dopĺňať a viesť k zrozumiteľnému a racionálne zdôvodnenému vysvetleniu textu právneho predpisu.“

28. Preplatok na dani možno vo všeobecnosti považovať za sumu finančných prostriedkov, ktoré prevyšujú splatnú daň, teda také finančné prostriedky, na ktoré štát (daňový orgán) nemá nárok a musí ich vrátiť zákonom stanoveným postupom. Každú sumu preplatku treba považovať za takú, ktorá patrí daňovému subjektu a jej držanie daňovým orgánom nie je žiaduce. V procese vyrubovania daní však ide o situácie, ktoré sú pomerne bežné, a preto aj procesná úprava formuluje pravidlá na vrátenie preplatkov v ustanoveniach

§ 79 daňového poriadku. Podľa názoru správneho súdu nemožno rozlišovať medzi nezákonnosťou dane z emisných kvót „ako takou“ (čím argumentoval žalobca) a nezákonnosťou majúcou pôvod v iných ustanoveniach procesného predpisu. Výklad ustanovení § 69 ods. 1 v spojení s § 79 ods. 5 daňového poriadku musí rovnocenne smerovať k definovaniu procesného postupu správcu dane pri vzniku akéhokoľvek daňového preplatku. Treba navyše pripomenúť, že ani judikatúra Súdneho dvora EÚ, ktorá napríklad v rozhodnutí C-2/06 zo dňa 12.02.2008 objasnila účinky prejudiciálneho rozhodnutia na právne vzťahy, nepoprela v tomto kontexte zásadu ekvivalencie znamenajúcu nutnosť rovnakého procesného postupu v prípade nárokov majúcich svoj základ vo vnútroštátnej úprave i v prípade nárokov zakladajúcich sa na práve EÚ. Preplatok na dani, bez ohľadu na to, akým spôsobom vznikol a aký je jeho právny základ, sa má vrátiť postupom v zmysle § 79 ods. 5 daňového poriadku s tým, že možnosť jeho vrátenia je obmedzená lehotou, na čo správne poukázali daňové orgány v posudzovanej veci. Neobstoja tvrdenia žalobcu o potrebe aplikácie nejasnej právnej normy v prospech daňového subjektu, pretože právna úprava vrátenia daňového preplatku vykazuje všetky znaky zrozumiteľnosti pre každého jej adresáta.

29. V súvislosti s riešenou právnou otázkou považoval správny súd za potrebné pripomenúť, že relevantné rozhodnutie Súdneho dvora EÚ (C-302/2017) bolo vyhlásené dňa 12.04.2018. Až do tohto dňa nemal správca dane žiaden dôvod iniciovať konanie vo veci vrátenia preplatku na dani a rovnako ani žalobca nepovažoval zaplatenie dane z emisných kvót z nijakého dôvodu za protizákonnú.

30. Vo vzťahu k rozhodnutiam Krajského súdu v Bratislave, na ktoré poukázal žalobca v snahe podporiť svoj nárok na vrátenie dane vrátane úroku, správny súd uvádza, že dané rozhodnutia nie sú pre konajúci súd záväzné - nemajú charakter rozhodnutí najvyšších súdnych autorít (článok 2 ods. 2 CSP v spojení s § 5 ods. 1 SSP).

31. Napokon treba uviesť, že preplatok na dani z emisných kvót bol žalobcovi vrátený na základe dohody s Ministerstvom financií SR, čím žalobca sám súhlasil s charakterom danej sumy ako škody, ktorá mu vznikla v spojitosti so zaplatením finančných prostriedkov v rozpore s právom EÚ. V danej veci teda daňové orgány vôbec nepristúpili k vráteniu sumy dane, preto ani nemožno uvažovať u vyplatení úroku, ako to žiadal žalobca. Pokiaľ tento poukazoval na to, že vyplatenie náhrady škody nevyklučuje vznik nároku na vrátenie preplatku, s uvedeným sa nemožno stotožniť; duplicitná právna kvalifikácia nároku síce nie je vylúčená, nemôže však znamenať vyplatenie finančných prostriedkov dvakrát.

32. O náhrade trov konania bolo rozhodnuté vo vzťahu k žalobcovi podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že mu súd náhradu trov konania ako neúspešnému účastníkovi nepriznal. Rovnako súd nepriznal náhradu trov žalovanému v zmysle ustanovenia § 168 SSP a contrario.

33. Rozhodnutie bolo prijaté pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ak to zákon pripúšťa (439, 440 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu, ktorá sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.