

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/34/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200191  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 01. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5021200191.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): TEHOS, s.r.o., so sídlom Námestie slobody 1269/3, 026 01 Dolný Kubín, IČO: 36 389 331, právne zastúpený: Škubla & Partneri s. r. o., so sídlom Digital Park II, Einsteinova 25, 851 01 Bratislava, IČO: 36 861 154, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100495741/2021 zo dňa 27. marca 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/75/2021 - 135 zo dňa 29. novembra 2022, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Návrh sťažovateľa na prerušenie konania sa zamietá.
- III. Návrh sťažovateľa na priznanie postavenia osoby zúčastnenej na konaní Ministerstvu financií Slovenskej republiky sa zamietá.
- IV. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Dňa 05.06.2012 podal žalobca na Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín (ďalej aj „správca dane“) daňové priznanie k dani z emisných kvót za zdaňovacie obdobie roku 2011 a v lehote na podanie daňového priznania zaplatil aj preddavky na uvedenú daň.

2. Žalobca žiadosťou zo dňa 11.04.2019 (ďalej aj „žiadosť“) požiadal správcu dane o vrátenie neoprávnene zaplatenej dane z emisných kvót za rok 2011 vo výške 25 862 eur a priznanie úroku z oneskoreného vrátenia preplatku na dani z emisných kvót za rok 2011 vo výške 10 % ročne. Žiadosť odôvodňoval tým, že preddavky na daň zaplatil napriek tomu, že na ich zaplatenie neexistoval žiadny právny základ. Poukázal na to, že rozhodnutím Súdneho dvora EÚ (ďalej aj „SD EÚ“) vo veci C-302/17 PPC Power, a.s. zo dňa 12.04.2018 bola daň z emisných kvót označená za rozpornú s právom Európskej únie, konkrétne so smernicou č. 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 (ďalej aj „smernica“).

3. Správca dane rozhodnutím č. 101949095/2020 zo dňa 09.12.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 79 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj „Daňový poriadok“) nevyhovel žiadosti žalobcu o vrátenie neoprávnene zaplatenej dane z emisných kvót za rok 2011 a priznanie úroku.

4. Prvostupňové rozhodnutie odôvodnil správca dane tým, že žalobca podal žiadosť oneskorene. Poukazujúc na § 69 ods. 1 a § 79 ods. 2 a 5 Daňového poriadku zdôraznil, že povinnosť podať daňové priznanie na dani z emisných kvót za rok 2011 vznikla v roku 2012 a lehota na vyrubenie dane uplynula po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, t. j. dňa 31.12.2017. S odkazom na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ argumentoval tým, že 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. Vyjadril názor, že lehota na zánik práva na vrátenie daňového preplatku neznemožňuje, ani nadmerne nesťažuje, uplatnenie nárokov z dôvodu porušenia práva EÚ, teda je v súlade so zásadou efektivity. Rovnako je podľa názoru správcu dane v súlade so zásadou ekvivalencie.

5. Ďalej správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil aj skutočnosťou, že na základe Dohody o mimosúdnom vyrovnaní uzatvorenej medzi Slovenskou republikou v zastúpení Ministerstvom financií SR a žalobcom zo dňa 06.03.2020, číslo MF SR:2020/043 bola žalobcovi 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 (ďalej aj „zákon o zodpovednosti za škodu“) predstavujúceho zaplatenú daň z emisných kvót vo výške 25 862 eur.

6. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie. Tvrdil, že nedošlo k údajnému zmeškaniu lehoty na vyrubenie dane, pretože táto lehota nikdy nezačala plynúť. Zdôraznil, že Súdny dvor EÚ s účinkami ex tunc deklaroval rozsudkom vo veci C-302/2017 PPC Power, a.s., že daň z emisných kvót je v rozpore s právom EÚ a tiež judikoval, že v prípade dane, ktorá je v rozpore s právom EÚ, má daňovník nárok na úroky z oneskoreného vrátenia dane, a to nie od podania žiadosti, ale od neoprávneného zaplataenia dane.

7. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100495741/2021 zo dňa 27.03.2021 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) tak, že podľa § 74 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

8. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že správca dane postupoval v intenciách platnej vnútroštátnej legislatívy, pričom prihliadal pri neplatnosti dane z emisných kvót na rozsudok SD EÚ vo veci C-302/17 PPC Power, a.s. 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 aj „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. Žalobca mohol v lehote stanovenej v § 69 ods. 1 Daňového poriadku podať dodatočné daňové priznanie, čím by si uplatnil v zákonnej lehote nulové vyrubenie dane a týmto aj žiadať o vrátenie preplatku podľa § 79 ods. 5 Daňového poriadku. Námietku ohľadne výpočtu úroku vyhodnotil žalovaný ako nedôvodnú, pretože prípadný úrok a jeho výška sú neopodstatnené, keď nedochádza aj k súčasnému vráteniu dane.

II. Konanie pred správny súdom

9. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“).

10. Rozsudkom č. k. 31S/75/2021 - 135 zo dňa 29.11.2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) krajský súd zamietol správnu žalobu ako nedôvodnú, a to podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“). Zároveň rozhodol, že žalovanému náhradu trov konania nepriznáva.

11. Napadnutý rozsudok odôvodnil krajský súd nasledovne:

- poukázal na relevantnú rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ, a to vo veciach C-30/02 Recheio-Cash & Carry SA zo dňa 17.06.2004, C-2/06 Kemper zo dňa 12.02.2008, C-565/11 Irimie zo dňa 18.04.2013, C-500/16 Caterpillar zo dňa 20.12.2017 a C-302/17 PPC Power, a.s. zo dňa 12.04.2018;

- ako spornú otázku v posudzovanej veci označil plynutie, resp. neplynutie lehoty na vrátenie daňového preplatku a s tým súvisiacich úrokov v dôsledku zaplataenia dane z emisných kvót v zmysle § 51b zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 28.06.2012 za situácie, že táto úprava bola následne v dôsledku rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-302/2017 PPC Power, a.s. vypustená z právneho poriadku SR ako rozporná s právom EÚ;

- podotkol, že nárok uplatnený žalobcom žiadosťou zo dňa 11.04.2019 bol zložený zo sumy zaplatenej dane z emisných kvót a úroku podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku, pričom suma zaplatenej dane už bola žalobcovi vrátená na základe dohody uzavretej medzi žalobcom a Slovenskou republikou, zastúpenou Ministerstvom financií SR v zmysle zákona o zodpovednosti za škodu. Dodal, že žalobca sám súhlasil s charakterom danej sumy ako škody a že v danej veci teda daňové orgány vôbec nepristúpili k vráteniu sumy dane, preto ani nemožno uvažovať o vyplatení úroku, ako to žiadal žalobca.

Pokiaľ žalobca poukazoval na to, že vyplatenie náhrady škody nevyklučuje vznik nároku na vrátenie preplatku, s uvedeným sa krajský súd nestotožnil, keďže duplicitná právna kvalifikácia nároku síce nie je vylúčená, nemôže však znamenať vyplatenie finančných prostriedkov dvakrát;

- uviedol, že jedným z nástrojov pre zachovanie právnej istoty je zakotvenie plynutia lehôt na uplatnenie práva (premlčanie, preklúzia), pričom uvedené inštitúty obmedzujú tak účastníka právneho vzťahu i štát v uplatňovaní si nárokov po uplynutí relevantného času;

- pripomenul, že podľa ustálenej judikatúry SD 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;

- k argumentácii žalobcu, podľa ktorej 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, dal do pozornosti nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 72/2010 týkajúci sa metodológie výkladu práva, ktorý má viesť k zrozumiteľnému a racionálne zdôvodnenému vysvetleniu textu právneho predpisu;

- dôvodil, že procesná úprava formuluje pravidlá na vrátenie preplatkov v ustanoveniach § 79 Daňového poriadku a 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;

- pripomenul, že ani judikatúra Súdneho dvora EÚ (napr. rozhodnutie vo veci C-2/06 Kemper zo dňa 12.02.2008) 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;

- konštatoval, že 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;

- neosvojil si 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;

- uviedol, že rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave, na ktoré poukázal žalobca v snahe podporiť svoj nárok na vrátenie dane vrátane úroku, nie sú pre konajúci súd záväzné a nemajú charakter rozhodnutí najvyšších súdnych autorít s odkazom na článok 2 ods. 2 CSP v spojení s § 5 ods. 1 SSP.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal zrušenia napadnutého rozsudku a vrátenia veci správneému súdu na ďalšie konanie.

13. Nesprávne právne posúdenie veci vnímal sťažovateľ v tom, že podľa jeho názoru lehota na vrátenie dane nikdy nezačala plynúť. Tento názor odôvodnil nasledovne:

- rozhodnutia SD EÚ o prejudiciálnych otázkach platia ex tunc, spätne do času nadobudnutia účinnosti vykladaného pravidla práva EÚ. Teda pôsobia do minulosti, aj na právne vzťahy založené pred vydaním rozhodnutia SD EÚ (C-2/06 Kemper, C-453/00 Kuehne Heitz);

- uvedené znamená, že v dôsledku rozsudku SD EÚ vo veci C-302/2017 PPC Power, a.s., ktorým bola daň z emisných kvót vyhlásená za rozpornú so smernicou s účinkami ex tunc, bola daň nezákonná (v rozpore so smernicou) od počiatku a žiadna zákonná povinnosť podať daňové priznanie na nezákonnú daň vzniknúť nemohla;

- platí princíp prednosti a priameho účinku práva EÚ, čo znamená možnosť priamej aplikácie smernice, aj keď správca dane a žalovaný odkazovali len na nepriamy účinok práva EÚ;

- ak by aj vnútroštátna právna úprava v čase podania daňového priznania požívala prezumpciu súladu s právom EÚ, nemohla vzniknúť povinnosť podať daňové priznanie, keďže táto prezumpcia je vyvrátená a bola vyvrátená rozhodnutím SD EÚ vo veci C-302/2017 PPC Power, a.s. s účinkami ex tunc;

- ustanovenie § 69 ods. 1 Daňového poriadku explicitne uvádza, že päťročnú lehotu treba počítat „od vzniku povinnosti podať daňové priznanie“. Keďže daň bola nezákonná, nemohla vzniknúť zákonná povinnosť podať daňové priznanie, a preto žalobcovi ani nemohla začať plynúť lehota spôsobujúca zánik práva požadovať vrátenie daňového preplatku. Uvedené závery prijal aj Krajský súd v Trenčíne

(rozsudok sp. zn. 11S/58/2020 zo dňa 21.04.202) či Krajský súd v Bratislave (rozsudok sp. zn. 6S/144/2019 zo dňa 10.02.2022);

- treba odlišovať pojmy „povinnosť podať daňové priznanie“ a „podanie daňového priznania“, ktoré môžu nastať v rôznych okamihoch, opačný výklad by bol svojvoľný, neodôvodnený a rozporný s právom EÚ, pretože nemôže byť v súlade s vnútroštátnym právom niečo, čo je súčasne v rozpore s právom EÚ (smernicou) s tým, aby bola vnútroštátna právna úprava daná prednosť pred právom EÚ;

- žiadny štátny orgán nie je oprávnený zasahovať do práva osôb, ak pre takýto zásah neexistuje podklad v hmotnom práve. V zmysle ustálenej judikatúry Ústavného súdu SR sa výklad právnych predpisov má realizovať v prospech čo najväčšieho zachovania zákonných práv a slobôd. Je to štát, kto nesie zodpovednosť za znenie právnej úpravy, preto pojem „vznik povinnosti podať daňové priznanie“ treba vykladať v prospech daňového subjektu a nie štátu (inak štát nechráni základné práva a slobody, ale sám seba, a z nepráva vytvára právo). Štátu vzniká pozitívny záväzok napraviť následky, ktoré spôsobil zavedením dane v rozpore s právom EÚ;

- odôvodnenie krajského súdu k otázke vzniku povinnosti podať daňové priznanie a od neho sa odvíjajúcej lehoty žiadať vrátenie dane je zmätočné a arbitrárne.

14. Ďalej sa sťažovateľ vyjadril ku krajským súdom citovaným rozsudkom SD EÚ a aplikácii zásady ekvivalencie a efektivity na súdnu vec. Uviedol, že:

- pokiaľ ide o zásadu efektivity, vnútroštátne právo neumožňuje plynutie lehoty na uplatnenie nároku na vrátenie daňového preplatku bez vzniku povinnosti podať daňové priznanie. Táto zásada by bola dodržaná, ak by bol sťažovateľovi priznaný nárok na vrátenie dane a zaplatenie úroku, pretože lehota na vrátenie daňového preplatku podľa vnútroštátneho práva nezačala plynúť. Takýto záver je aj v súlade so zásadou ekvivalencie (C-565/11 Irimie);

- rozhodnutie SD EÚ vo veci C-500/16 Caterpillar Financial Services sp. z o.o nie je aplikovaný správne, pretože v danej veci išlo o DPH, ktorá je harmonizovanou daňou a možno ju považovať za súladnú s právom EÚ. To znamená, že ak aj je časť DPH zaplatená neoprávnene, automaticky to neznamená, že neexistuje notifikačná povinnosť k DPH ako takej (ktorá môže byť vo výške 0 eur). Naopak, daň z emisných kvót je nezákonná ako celok a vôbec pri nej nevzniká notifikačná povinnosť;

- rozhodnutie SD EÚ vo veci C-30/02 Recheio-Cash and Carry SA sa týkalo situácie, keď lehota na vrátenie platby bez právneho dôvodu plynula od dobrovoľného zaplatenia platby, teda bez ohľadu na povinnosť podať daňové priznanie.

15. K súbehu konania o vrátenie dane a zaplatenie úroku s konaním podľa zákona o zodpovednosti za škodu sťažovateľ uviedol:

- daňovoprávny a civilnoprávny nárok môžu byť uplatňované súbežne, konanie o vrátenie daňových preplatkov nevylučuje konanie o zodpovednosti za škodu spôsobenú orgánom verejnej moci a naopak (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Cdo 16/2005 zo dňa 01.11.2006). Žalovaný uvedené ani nevylučuje, iba argumentuje plynutím lehôt v prípade daňovoprávneho nároku, podobne argumentuje aj správny súd a uvádza, že sťažovateľovi bola vyplatená čiastka v režime zákona o zodpovednosti za škodu. Civilnoprávny nárok však nie je spôsobilým predmetom prieskumu v rámci daňového konania;

- v prípade dane, ktorá je v rozpore s právom EÚ, sa spolu s daňou platí aj úrok (C-565/11 Irimie, C-69/14 Dragos Constatnit Tarsia, C-331/13 Nicula, C-591/10 Littlewoods Retail Ltd a i.), no predmetom odškodnenia sťažovateľa zo strany štátu neboli úroky;

- sťažovateľ sa domáhal nároku na náhradu škody vo výške úroku v konaní podľa zákona o zodpovednosti za škodu, no Okresný súd Bratislava I. rozsudkom sp. zn. 15C/20/2020 zo dňa 17.06.2023 mu tento nárok nepriznal. Uviedol, že náprava za pochybenie členského štátu v tomto prípade je poskytnutá prostredníctvom úpravy Daňového poriadku. Odvolal sa na § 17 ods. 1 zákona o zodpovednosti za škodu, podľa ktorého sa podľa tohto zákona uhrádza skutočná škoda a ušlý zisk, avšak úrok z oneskorene vrátenej dane je podľa okresného súdu len kompenzáciou daňovníkovi za nemožnosť disponovať s daňou;

- keďže finančné orgány a krajský súd argumentovali tým, že vrátenie úroku podľa Daňového poriadku neprichádza do úvahy, keď sa zároveň nerozhoduje o vrátení daňového preplatku, sťažovateľ žiadal kasačný súd, aby prijal jednoznačný a odôvodnený záver o tom, v akom režime sa má domáhať zaplatenia úroku, pričom cieľom sťažovateľa nie je obdržať dvojité plnenie.

16. Sťažovateľ ďalej kasačnému súdu navrhol konanie prerušiť a predložiť prejudiciálnu otázku o tom, či je v súlade s právom EÚ (smernicou) taký výklad vnútroštátneho práva, ktorý zakladá povinnosť podať daňové priznanie na daň a od momentu vzniku tejto povinnosti viaže plynutie prekluzívnej lehoty na vrátenie dane, ak je daň v rozpore s právom EÚ (smernicou) v dôsledku rozhodnutia SD EÚ s účinkami ex tunc.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa zotrval na svojich tvrdeniach uvedených v preskúmanom rozhodnutí a s napadnutým rozsudkom sa stotožnil. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

18. V doplňujúcom vyjadrení zo dňa 17.07.2023 dal sťažovateľ do pozornosti, že Ministerstvo financií SR vo vyjadrení k odvolaniu sťažovateľa voči rozsudku Okresného súdu Bratislava I. sp. zn. 15C/20/2020 zo dňa 17.06.2023 uviedlo, že úrok predstavuje daňovoprávny nárok. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd priznal Ministerstvu financií SR (ďalej aj „MF SR“) postavenie osoby zúčastnenej na konaní podľa § 41 ods. 2 písm. d) SSP, keďže záver správneho súdu bude mať dopad aj na MF SR. Nakoľko Krajský súd v Bratislave konanie o odvolaní proti uvedenému rozsudku okresného súdu vedené pod sp. zn. 9Co/109/2022 prerušil až do skončenia konania o kasačnej sťažnosti, sťažovateľ sa domáhal vydania rozhodnutia kasačného súdu v primeranej lehote.

19. V ďalšom doplňujúcom vyjadrení zo dňa 16.04.2024 predložil sťažovateľ rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/26/2021 zo dňa 23.11.2023, ktorým kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť iného sťažovateľa voči rozsudku krajského súdu za obdobnej skutkovej a právnej situácie ako v prejednávanej veci a predložil argumenty, ktorými správnosť záverov Najvyššieho správneho súdu SR vo veci sp. zn. 3Sfk/26/2021 spochybňoval. Tvrdil, že súd rozhodol bez obligatórneho predloženia prejudiciálnej otázky SD EÚ a bez eurokomornej aplikácie zásady efektivity a ekvivalencie, že nesprávne určoval plynutie lehoty od faktického podania daňového priznania a v rozpore s čl. 13 Ústavy SR uzavrel, že procesná povinnosť podať daňové priznanie existuje izolovane bez pokladu v hmotnom práve. Označil za rozpornú s princípom právnej istoty, zákonnosti a dôvery v právny poriadok konštatáciu, že daňový subjekt sa mal domáhať svojho nároku na základe rozporu dane s právom EÚ, keď táto skutočnosť ešte nebola v danom čase zo strany SD EÚ potvrdená. Dal do pozornosti rozhodnutie SD EÚ vo veci C-278/20 zo dňa 28.06.2022, bod 144 a tvrdil, že v danom prípade ku vzniku nároku došlo bez správneho rozhodnutia, ktoré by bolo možné napadnúť, pričom požadovať od daňového subjektu, aby sám inicioval vydanie takéhoto rozhodnutia, je v rozpore s princípom efektivity. Okrem toho riadna aplikácia zásady ekvivalencie vyžaduje povinnosť zohľadniť aj lehotu podľa zákona o zodpovednosti za škodu, pričom v prípade § 19 ods. 1 tohto zákona začína plynúť lehota od okamihu, kedy sa dotknutá osoba o porušení práva EÚ dozvedela (tu z rozsudku SD EÚ).

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

20. Prejednávaná vec bola dňa 16.03.2023 predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“ alebo „NSS SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/34/2023.

21. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

22. Po preskúmaní napadnutého rozsudku a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

23. Podľa § 51b ods. 2 zákona o dani z príjmov: „Predmetom dane z emisných kvót sú zapísané emisné kvóty v rokoch 2011 a 2012.“

24. Podľa § 42 ods. 12 zákona o dani z príjmov účinného do 31.12.2017 (t. j. do uplynutia lehoty na vrátenie dane): „Správca dane vráti do 30 dní odo dňa podania žiadosti daňovníka zaplatené preddavky na daň, ak daňovníkovi nevznikla povinnosť platiť preddavky na daň podľa tohto zákona, alebo rozdiel zaplatených preddavkov na daň, ak daňovník zaplatil preddavky na daň v sume vyššej, akú bol povinný zaplatiť podľa tohto zákona. Na postup správcu dane sa pri vrátení takto zaplatených preddavkov alebo rozdielu zaplatených preddavkov na daň použijú ustanovenia osobitného predpisu. 126)“ Poznámka pod čiarou pod č. 126 odkazuje na § 79 Daňového poriadku.

25. Podľa § 69 ods. 1 prvá veta Daňového poriadku: „Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov1 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.<sup>1</sup>“

26. 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.“

27. 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. [...]“

28. 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 [...]“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

A. K veci samej

29. Predmetom správneho súdneho prieskumu v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného potvrdzujúce rozhodnutie správcu dane, ktorým správca dane nevyhovel žiadosti sťažovateľa zo dňa 11.04.2019, ktorou sťažovateľ požiadal správcu dane o vrátenie preplatku na dani z emisných kvót za rok 2011 ako aj úroku z oneskoreného vrátenia preplatku na tejto dani z dôvodu rozporu dane z emisných kvót s právom EÚ deklarovaného rozsudkom SD EÚ vo veci C-302/2017 PPC Power, a.s. zo dňa 12.04.2018. Nosným dôvodom pre nevyhovenie žiadosti sťažovateľa, s ktorým sa stotožnil aj krajský súd, bolo, že žiadosť bola sťažovateľom uplatnená oneskorene, keďže lehota na podanie žiadosti o vrátenie dane a úroku uplynula podľa § 79 ods. 5 v spojitosti s § 69 ods. 1 Daňového poriadku dňa 31.12.2017, ako aj že časť nároku pozostávajúceho zo zaplatenej dane štát sťažovateľovi vrátil ako nárok na náhradu škody na základe mimosúdnej dohody. Spornou teda ostala otázka existencie nároku na úrok z dane z emisných kvót a najmä jeho preklúzie, ktorej právne posúdenie považuje sťažovateľ za nesprávne. V podstatnom sťažovateľ tvrdí, že lehota na podanie žiadosti o vrátenie dane a úroku ešte nezačala plynúť, keďže nenastal okamih rozhodujúci pre začatie jej plynutia, teda vznik povinnosti podať daňové priznanie, pretože v uvedenom prípade nemohla vzniknúť povinnosť podať daňové priznanie na daň od počiatku nezákonnú (ex tunc účinky rozsudku SD EÚ vo veci C-302/2017 PPC Power). Výklad Daňového poriadku zo strany finančných orgánov a krajského súdu považoval za odporujúci zásade efektivity a ekvivalencie európskeho práva.

30. Najvyšší správny súd SR sa vyššie uvedenými právnymi otázkami už zaoberal, a to v konaní vedenom pod sp. zn. 3Sfk/26/2021, v ktorom dňa 23.11.2023 vyhlásil rozsudok, ktorým kasačnú sťažnosť postavenú na totožnej právnej argumentácii ako v prejednávanej veci zamietol ako nedôvodnú. Uvedený rozsudok prešiel aj testom ústavnosti, kedy Ústavný súd SR uznesením sp. zn. I. ÚS 409/2024-24 zo dňa 24.07.2024 ústavnú sťažnosť podanú proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/26/2021 zo dňa 23.11.2023 odmietol ako zjavne neopodstatnenú. Ústavný súd SR dospel k záveru, že Najvyšší správny súd SR sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (Daňového poriadku a Správneho súdneho poriadku), ktorými by poprel ich účel a význam, a že napadnutý rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR nemožno označiť za arbitráry v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti.

31. Nakoľko Najvyšší správny súd SR a Ústavný súd SR v nastolených právnych otázkach poskytli vyčerpávajúce odpovede a formulovali právne závery, s ktorými sa kasačný súd stotožňuje, kasačný súd pri odôvodnení tohto rozsudku vychádzal aj z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/26/2021 zo dňa 23.11.2023 a uznesenia Ústavného súdu SR I. ÚS 409/2024-24 zo dňa 24.07.2024 majúci na zreteli čl. 2 ods. 2 CSP v spojitosti s § 5 ods. 1 SSP.

32. Medzi účastníkmi nebolo sporné, že v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ majú členské štáty povinnosť vrátiť dane zaplatené v rozpore s právom EÚ ako poplatky vybrané bez právneho dôvodu, na druhej strane však členské štáty môžu v záujme právnej istoty stanoviť primerané prekluzívne či premlčacie lehoty, a to za podmienky dodržania zásady efektivity a ekvivalencie: „[...] podľa ustálenej judikatúry sú členské štáty podľa zásady lojálnej spolupráce zakotvanej v článku 4 ods. 3 ZEÚ povinné odstrániť nezákonné následky porušenia práva Únie a stanoviť procesné pravidlá pre prostriedky nápravy určené na zabezpečenie ochrany práv, ktoré osobám podliehajúcim súdnej právomoci vyplývajú z tohto práva, ktoré nie sú menej výhodné než tie, ktoré sa týkajú podobných prostriedkov nápravy vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie) a ktoré nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právom Únie (zásada efektivity) [...] Konkrétnejšie, v prípade neexistencie právnej úpravy Únie v oblasti vrátenia neoprávnene vybraných vnútroštátnych daní prislúcha každému členskému štátu, aby upravil procesné pravidlá žalôb určených na ochranu práv vyplývajúcich z práva Únie, ale pod podmienkou, že uvedené pravidlá sú v súlade tak so zásadou ekvivalencie, ako aj zásadou efektivity [...], najmä pokiaľ ide o stanovenie prekluzívnych alebo premlčacích lehôt uplatňujúcich sa na takéto žaloby (rozsudok vo veci C-677/19 SC Valoris, bod 21).

33. Súdny dvor EÚ tiež konštatoval, že členský štát je povinný vrátiť sumy dane vybrané v rozpore s právom EÚ spolu s úrokmi (napr. rozsudok vo veci C-565/11 Mariana Irimie a tam citované rozsudky).

34. V konaní teda nebolo sporné, že sťažovateľovi, ktorý zaplatil daň z emisných kvót za rok 2011, vzniklo z titulu jej rozporu s právom Európskej únie právo na vrátenie zaplatených súm dane, ako aj úroku. Sporné nebolo ani to, že časť nároku v rozsahu nezákonnej dane bola sťažovateľovi zo strany štátu vrátená ako občianskoprávny nárok. Zo záverov žalovaného, ako aj správneho súdu vyplýva, že nespochybňovali vznik sťažovateľovho práva na vrátenie dane a úroku, avšak ho nepovažovali za včas uplatnené z dôvodu uplynutia lehoty stanovenej v § 69 ods. 1 Daňového poriadku. Sťažovateľ naopak tvrdil, že s ohľadom na znenie § 69 ods. 1 prvá veta Daňového poriadku a ex tunc účinky rozsudku SD EÚ vo veci C-302/2017 PPC Power, a.s. mu nikdy nevznikla povinnosť podať daňové priznanie, a teda lehota podľa tohto ustanovenia nikdy nezačala plynúť, a že aplikácia prekluzívnej lehoty v zmysle § 69 ods. 1 prvá veta Daňového poriadku zo strany daňových orgánov vedúca k odmietnutiu žiadosti o vrátenie dane a úroku nespĺňala zásady efektivity a ekvivalencie.

35. Pokiaľ ide o zásadu efektivity, je pravdou, že vzhľadom na rozpor dane z emisných kvót s právom EÚ sťažovateľ nebol povinný od počiatku daň uhradiť. Keďže tak však urobil, je potrebné posúdiť, či mu vnútroštátna právna úprava, zakotvená v § 79 Daňového poriadku v spojení s § 69 ods. 1 Daňového poriadku, poskytovala dostatočnú možnosť domáhať sa uplatnenia svojho práva na vrátenie zaplatenej sumy dane, resp. aj úrokov, teda či bola v súlade so zásadou efektivity.

36. Súdny dvor EÚ zásadu efektivity vo väzbe na premlčacie a prekluzívne lehoty posudzoval napr. v rozsudku v spojených veciach C-89/10 a C-96/10 Q-Beef a Bosschaert: „... právo Únie bráni vnútroštátnemu orgánu vzniesť námietku uplynutia primeranej premlčacej doby len v tom prípade, ak konanie vnútroštátnych orgánov spolu s existenciou premlčacej doby vedú k tomu, že dotknutá osoba je úplne pozbavená možnosti uplatniť si svoje práva pred vnútroštátnymi súdmi.“ alebo v rozsudku vo veci C-30/02 Recheio - Cash & Carry SA: „[...] členské štáty môžu určiť dlhšie alebo kratšie lehoty pre vrátenie súm zaplatených bez právneho dôvodu, pod podmienkou, že nespôsobujú faktickú nemožnosť alebo výrazné sťaženie výkonu práv priznaných právom Spoločenstva.“

37. Súdny dvor EÚ sa vo svojej rozhodovacej činnosti už zaoberal aj dopadom prejudiciálnych nálezov, ktorými sa deklaruje rozpor vnútroštátneho práva s právom EÚ, na plynutie premlčacích a prekluzívnych lehôt na uplatnenie si nárokov odvodzovaných od práva EÚ. Kasačný súd poukazuje napríklad na vyššie citovaný rozsudok SD EÚ v spojených veciach C-89/10 a C-96/10Q-Beef a Bosschaert, v ktorom SD EÚ vyslovil, že: „V sporoch vo veci samej podľa vnútroštátneho súdu začala premlčacia doba plynúť 1. januára 1998 a uplynula 31. decembra 2002, kým už citovaný rozsudok Calster a i. bol vyhlásený až 21. októbra 2003, teda po uplynutí osobitnej päťročnej premlčacej doby. Stanovenie začiatku plynutia uvedenej lehoty na 1. januára 1998 však nemohlo dotknuté osoby úplne zbaviť možnosti uplatňovať si pred vnútroštátnymi súdmi práva, ktoré im priznáva právo Únie, ako to preukázali žaloby podané na belgické súdy vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Calster a i. [...] za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, skutočnosť, že Súdny dvor v rozsudku vydanom v prejudiciálnom konaní rozhodol o nezlučiteľnosti retroaktívneho účinku dotknutej vnútroštátnej právnej úpravy s právom Únie, nemá vplyv na začiatok plynutia premlčacej doby stanovenej vnútroštátnym právnym poriadkom pre pohľadávky voči štátu.“

38. Podobne, v rozsudku vo veci C-500/16 Caterpillar Financial Services sp. z o.o. SD EÚ uviedol: „V prejednávanej veci Caterpillar mala možnosť odmietnuť zaplatiť nedoplatky na dani, lebo pôvodne sa domnievala, že náklady na poistenie sú oslobodené od DPH a napadnúť každý platobný rozkaz žalobou

na súde, alebo zaplatiť nedoplatky na dani a pred uplynutím uvedenej premlčacej lehoty podať návrh na vnútroštátny súd na vrátenie bezdôvodného obohatenia, pričom nemusela čakať na prípadný výklad ustanovení smernice DPH Súdnym dvorom. Treba však konštatovať, že Caterpillar nevyužila žiadnu z týchto možností.“

39. Aj z rozsudku SD EÚ vo veci C-452/09 Tonina Enza Iaia zo dňa 19.05.2011 vyplýva, že „na to, aby mohli nositelia práv v plnom rozsahu poznať svoje práva, nie je rozhodnutie Súdneho dvora o predmetnom porušení potrebné; stanovenie začiatku plynutia lehoty pred týmto súdnym rozhodnutím nevedie k praktickej nemožnosti ani nadmernému sťaženiu ochrany práv priznaných právom Európskej únie.“

40. Aplikujúc tieto závery na právnu situáciu sťažovateľa kasačný súd konštatuje, že nebolo potrebné čakať na rozhodnutie SD EÚ vo veci C-302/17 PPC Power, keďže tento nemohol mať konštitutívne účinky a neovplyvnil časovú možnosť sťažovateľa uplatniť svoje právo u správcu dane včas. Sťažovateľ mohol v lehote stanovenej v § 69 ods. 1 Daňového poriadku podať dodatočné daňové priznanie, čím by si uplatnil v zákonnej lehote nulové vyrubenie dane a týmto aj žiadať o vrátenie preplatku podľa § 79 ods. 5 Daňového poriadku, čo však neurobil. Právna úprava § 42 ods. 12 zákona o dani z príjmov, účinného do 31.12.2017, v spojení s § 79 ods. 2 a 3 Daňového poriadku tak podľa názoru kasačného súdu predstavovala pre sťažovateľa dostatočnú právnu úpravu, ktorá umožňovala sťažovateľovi plnohodnotne uplatniť právo na vrátenie dane aj spolu s prípadnými úrokmi. Ústavný súd SR v uznesení sp. zn. I. ÚS 409/2024-24 zo dňa 24.07.2024, bode 22 (vydanom v obdobnej právnej a skutkovej veci) takisto vyslovil, že v posudzovanom prípade nebolo možné dospieť k záveru, že sťažovateľka stratila akúkoľvek možnosť uplatniť svoje právo vyplývajúce zo smernice 2003/87/ES.

41. Kasačný súd v tejto súvislosti dodáva, že právne záväzným normatívnym aktom EÚ, ktoré sa zverejňujú v Úradnom vestníku EÚ, svedčí prezumpcia oboznámenia sa s ich obsahom zo strany fyzických a právnických osôb. Sťažovateľ mal a mohol poznať obsah svojich práv vyplývajúcich zo smernice, pričom prípadný rozpor smernice a vnútroštátneho práva mal byť primerane obozretným adresátom známy (viď ďalší bod tohto rozsudku), a preto mohol včas uplatniť prostriedky nápravy, ktoré mu vnútroštátne procesné právo poskytovalo na ochranu jeho práv vyplývajúcich zo smernice. V zmysle zásady prednosti práva Európskej únie (vrátane judikatúry Súdneho dvora EÚ) pred vnútroštátnym právom, ktorá je vyjadrená v článku 7 ods. 2 veta druhá Ústavy SR, sú orgány verejnej moci povinné vykladať všetky vnútroštátne ustanovenia eurokonformným spôsobom tak, aby ich aplikácia prispela k zabezpečeniu účinnej súdnej a správnej ochrany práv, ktoré fyzickým a právnickým osobám vyplývajú z právneho poriadku EÚ. Sťažovateľ mohol primárne uplatniť svoj nárok na vrátenie preplatku a priznanie úroku pred správnymi orgánmi a v prípade, že by tieto orgány tento nárok neuspokojili napríklad z dôvodu, že by rozhodli contra legem národnému právu, sa mohol sťažovateľ domáhať ochrany pred vnútroštátnym súdom, ktorý by konfliktné vnútroštátne ustanovenia ponechal neaplikované a prípadne priamo aplikoval ustanovenia smernice, alebo by sa obrátil na Súdny dvor EÚ so žiadosťou o výklad smernice (tak ako to urobil krajský súd v prípade PPC Power). Sťažovateľ teda mal vo vnútroštátnej právnej úprave Daňového poriadku, zákona o dani z príjmov a Správneho súdneho poriadku (resp. aj zákona o zodpovednosti za škodu) dostupné právne možnosti domáhať sa ochrany svojich práv založených na práve EÚ aj pred vydaním prejudicialneho nálezu SD EÚ vo veci C-302/17 PPC Power.

42. K otázke, či rozpor vnútroštátnej dane z emisných kvót so smernicou bol resp. mal byť primerane obozretným adresátom zrejмый, kasačný súd uvádza, že rozsudok SD EÚ vo veci PPC Power nebol prekvapivý a dôvody, prečo je daň rozporná s právom EÚ, boli verejne dostupné aj diskutované od počiatku zavádzania tejto právnej úpravy do právneho poriadku SR. Jednak, ako vyplýva priamo zo znenia tohto rozsudku, SD EÚ už riešil obdobné situácie v iných členských štátoch (rozsudky vo veciach C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 a C-640/11, ako aj rozsudok vo veci C-43/14 ŠKO-Energo zo dňa 26.02.2015). Mnoho subjektov, vrátane spoločnosti PPC Power, a.s., svoje nároky uplatnili u správcu dane a následne na súde (viď uznesenie sp. zn. I. ÚS 409/2024-24 zo dňa 24.07.2024, bod 9). Napokon, aj z konania pred Ústavným súdom SR vo veci namietanej protiústavnosti zavedenia dane do právneho poriadku SR je zjavná argumentácia navrhovateľov o tom, že ide o rozpor s právom EÚ (uznesenie Ústavného súdu SR PL. ÚS 114/2011-179 zo dňa 13.06.2012) a nesúladosť dane so smernicou argumentoval aj prezident Slovenskej republiky, keď zákon č. 548/2010 Z. z. nepodpísal a vrátil do parlamentu na nové prerokovanie.

43. Pokiaľ sťažovateľ argumentuje tým, že princíp právnej istoty má chrániť fyzické a právnické osoby a nie štát, ktorý porušil právo EÚ, kasačný súd pripomína, že princíp právnej istoty má podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ chrániť nielen dotknutú osobu, ako aj dotknutý správny orgán. Súdny dvor v tejto súvislosti konštatoval: „Súdny dvor uznal zlučiteľnosť stanovenia primeraných lehôt na podanie žalôb s právom Únie pod hrozbou zániku práva v záujme právnej istoty, ktorá chráni tak dotknutú osobu, ako aj

dotknutý správny orgán, hoci ich uplynutie, ako vyplýva z ich podstaty, spôsobuje úplné alebo čiastočné zamietnutie podanej žaloby. [...]“ (rozsudok vo veci C-500/16 Caterpillar Financial Services sp. z o.o. bod 42, rozsudok vo veci C-677/19 SC Valoris, bod 25 a ďalšie). Uvedenú argumentáciu preto posúdil kasačný súd ako nedôvodnú.

44. Doslovný výklad sťažovateľa, že lehota na podanie žiadosti na vrátenie dane nikdy nezačala plynúť, pretože nikdy nevznikla povinnosť podať daňové priznanie na daň nezákonnú ex tunc, by svojich dôsledkoch znamenal, že daňové subjekty by nikdy neboli pozbavené možnosti uplatniť si vrátenie zaplatenej dane a zaplatenie úroku, teda že by si svoje nároky mohli uplatňovať po časovo neobmedzenú dobu. Uvedený výklad kasačný súd považuje za príliš formalistický a odporujúci účelu právnej úpravy prekluzívnych lehôt v Daňovom poriadku i princípu právnej istoty, ktorý má slúžiť nielen na ochranu fyzických a právnických osôb, ale aj na ochranu štátu pred následkami oneskoreného uplatňovania si nárokov zo strany fyzických a právnických osôb. Rovnako je uvedený výklad potrebné označiť za rozporný so zásadou ekvivalencie, pretože nároky na vrátenie dane a zaplatenie úroku založené na vnútroštátnej úprave je potrebné si uplatniť v lehotách ustanovených Daňovým poriadkom.

45. Odmietnuť je podľa kasačného súdu potrebné aj argumentáciu sťažovateľa o nepoužiteľnosti rozsudkov C-500/16 Caterpillar Financial Services sp. z o.o. a C-30/02 Recheio-Cash & Carry SA. na súdenu vec. Z hľadiska práva na vrátenie čiastok zaplatených bez právneho dôvodu SD EÚ nerozlišuje, či ide finančné príspevky (napr. rozsudky Q-Beef a Bosschaert, C-89/10 a C-96/10), daň (DPH), ktorá síce je ako celok harmonizovaná, ale bola uplatnená na transakcie, ktoré majú byť v zmysle práva EÚ od nej oslobodené (napr. rozsudok C-500/16 Caterpillar Financial Services sp. z o.o) alebo daň, ktorá je ako celok rozporná s právom EÚ (napr. rozsudok C-677/19 SC Valoris, ako aj rozsudok C-302/2017 PPC Power, a.s. a právna situácia sťažovateľa). Vo svojej rozhodovacej činnosti používa pojem „poplatky zaplatené bez právneho dôvodu“ a vyššie uvedené pravidlá konštantne uplatňuje na všetky takto uhradené platby.

46. K súbehu konania o vrátenie dane a zaplatenie úrokov s konaním podľa zákona o zodpovednosti za škodu kasačný súd uvádza, že nespochybňuje všeobecné závery a rozhodnutia o tom, že tieto nároky možno uplatňovať paralelne. Predmetom tohto správneho súdneho konania je postup žalovaného, ktorý kasačný súd považuje za zákonný, a kasačnému súdu neprináleží preskúmať postup štátu pri konaní podľa zákona o zodpovednosti za škodu. Pre kasačný súd bolo rozhodujúce, že nárok na zaplatenie dane a úroku sťažovateľ uplatnil po lehote stanovenej v § 69 ods. 1 Daňového poriadku, a preto jeho žiadosti nebolo možné vyhovieť. Hoci v napadnutých rozhodnutiach a rozsudku krajského súdu je zmienené aj uzavretie dohody o mimosúdnom vyrovnaní, táto skutočnosť preukazuje, že sťažovateľovi bol nárok v časti neoprávnene zaplatenej dane vrátený. Pokiaľ správne orgány a krajský súd argumentujú tým, že úrok nemohol byť sťažovateľovi priznaný z dôvodu, že nedochádza súčasne aj k vráteniu dane, kasačný súd uvádza, že táto argumentácia bola sekundárna a pre výsledok konania spočívajúci v odmietnutí žiadosti o vrátenie dane a úroku nemá rozhodujúci význam. Pre nevyhovenie žiadosti bol podľa kasačného súdu podstatným dôvodom dôvod spočívajúci v oneskorenom uplatnení žiadosti, tento dôvod kasačný súd posúdil ako vecne správny a zákonný a pre tento dôvod rozhodnutia o nevyhovení žiadosti právne obstoja. Len v prípade, že vrátenie dane a úroku by bolo uplatnené sťažovateľom včas, no k vráteniu dane by nedošlo z dôvodu, že táto bola sťažovateľovi vrátená ako občianskoprávny nárok, by musel kasačný súd posudzovať otázku, ako mali daňové orgány (bez súčasného vrátenia dane ako daňovoprávneho nároku) pristúpiť k vráteniu úroku ako daňovoprávneho nároku. Uvedené však nebol prejednávany prípad.

47. K rozsudku Okresného súdu Bratislava I. sp. zn. 15C/20/2020 zo dňa 17.06.2023 vydanému v civilnom spore sťažovateľa, v ktorom súd konštatoval, že náprava za pochybenie členského štátu je v tomto prípade poskytnutá prostredníctvom úpravy Daňového poriadku, kasačný súd konštatuje, že tieto závery nie sú v rozpore so závermi kasačného súdu. Ako však kasačný súd uviedol v predchádzajúcom bode, v správnom súdnom konaní mu neprináleží preskúmať postup štátu pri konaní podľa zákona o zodpovednosti za škodu.

48. K rozsudkom krajského súdu, na ktoré sťažovateľ poukazoval v kasačnej sťažnosti, a ktoré posúdili rozhodné otázky odchylné od napadnutého rozsudku, kasačný súd uvádza, že týmito rozsudkami nie je viazaný. Stotožňuje sa so závermi napadnutého rozsudku, ktorý svoje úvahy oprel o relevantnú judikatúru SD EÚ v obdobných veciach.

49. Pokiaľ ide o dodržanie zásady ekvivalencie v súdnej veci, sťažovateľ jej porušenie videl v podstate v tom, že § 69 ods. 1 Daňového poriadku sa musí rovnocenne vzťahovať na nároky založené na vnútroštátnom i európskom práve a teda že lehota na podanie žiadosti musí plynúť od vzniku povinnosti podať daňové priznanie, ktorý však v uvedenom prípade nenastal. Tento výklad je podľa kasačného súdu potrebné odmietnuť z dôvodov uvedených v bodoch 35 a 45 tohto rozsudku. Ďalej sťažovateľ

tvrdil rozpor so zásadou ekvivalencie aj v doplňujúcom vyjadrení zo dňa 16.04.2024, v ktorom sa dožadoval zohľadnenia lehoty podľa zákona o zodpovednosti za škodu, ktorá plynie od okamihu, kedy sa dotknutá osoba o porušení práva EÚ dozvedela. Kasačný súd podotýka, že doplňujúce vyjadrenie zo dňa 16.04.2024 nepodal sťažovateľ v lehote na podanie kasačnej sťažnosti, ale až v reakcii na vydanie rozsudku NSS SR sp. zn. 3Sfk/26/2021 zo dňa 23.11.2023. Upriamuje pozornosť sťažovateľa na § 445 ods. 2 SSP, podľa ktorého sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Z uvedeného dôvodu kasačný súd na uvedenú argumentáciu sťažovateľa neprihliadal. Pre úplnosť však poukazuje na to, že Ústavný súd SR obdobnú právnu argumentáciu posúdil a konštatoval, že: „neobstojí tvrdenie sťažovateľky, že v daňovom konaní bolo potrebné aplikovať dĺžku lehoty podľa zákona o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci.“ (uznesenie sp. zn. I. ÚS 409/2024-24 zo dňa 24.07.2024, bod 31).

50. Kasačný súd, súc viazaný ustanovením § 445 ods. 2 SSP, neprihliadal ani na ďalšiu argumentáciu sťažovateľa uplatnenú po uplynutí lehoty na podanie kasačnej sťažnosti obsiahnutú v jeho doplňujúcich vyjadreniach.

51. Záverom právneho posúdenia veci samej kasačný súd konštatuje, že postup žalovaného vychádza z prístupu v európskom práve, rešpektuje relevantnú judikatúru SD EÚ, spĺňa požiadavku efektivity aj ekvivalencie a je v súlade s princípom právnej istoty. Správny súd sa nedopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď žalobnú argumentáciu sťažovateľa nepovažoval za dôvodnú.

B. K návrhu na predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EÚ

52. Kasačný súd nepovažoval za potrebné predložiť SD EÚ prejudiciálnu otázku o tom, či je v súlade s právom EÚ (smernicou) taký výklad vnútroštátneho práva, ktorý zakladá povinnosť podať daňové priznanie na daň, ktorá je rozporná s právom EÚ (smernicou).

53. Aj v prípadoch, kedy ide o rozhodovanie súdu v poslednom stupni, SD EÚ definoval výnimky, kedy tento súd nie je povinný prejudiciálne otázky položiť. Výnimky sú zhrnuté v rozsudku vo veci CILFIT (rozsudok vo veci 283/81 CILFIT/Ministero della Sanita zo dňa 6.10.1982) a ide o situácie, kedy:

- otázka nie je pre posúdenie veci relevantná, to znamená v prípadoch, keď odpoveď na túto otázku, nech by bola akákoľvek, nemôže mať nijaký vplyv na vyriešenie sporu;

- položená otázka je identická s otázkou, ktorá už bola predmetom rozhodnutia v obdobnej veci ("act éclairé");

- správne uplatňovanie práva EÚ sa môže javiť také jednoznačné, že nepripúšťa nijaké rozumné pochybnosti o spôsobe riešenia položenej otázky ("act clair").

54. Podstatou sporu nie je výklad pojmu „povinnosť podať daňové priznanie“, ale posúdenie právnej úpravy § 79 ods. 1 a 2 Daňového poriadku v spojení s § 69 ods. 1 Daňového poriadku z hľadiska, či nezbavuje sťažovateľa akejkolvek možnosti uplatniť si svoje práva pred vnútroštátnymi súdmi. Súčasne, pre objasnenie tejto otázky možno vychádzať z rozsiahlej rozhodovacej činnosti SD EÚ, ktorú žalovaný, správny súd aj kasačný súd pri svojom rozhodovaní využili.

55. Cieľom konania o prejudiciálnej otázke je objasnenie práva Únie. Vzhľadom na to, že otázka v navrhovanom znení nebola pre rozhodnutie relevantná a bližšie objasnenie európskeho práva z dôvodu bohatej judikatúry SD EÚ už nebolo potrebné, kasačný súd sťažovateľov návrh na prerušenie konania podľa § 25 SSP v spojení s § 162 ods. 3 CSP zamietol.

C. K návrhu na priznanie postavenia osoby zúčastnenej na konaní MF SR

56. Dôvodom priznania postavenia osoby zúčastnenej na konaní MF SR má byť dopad záveru správneho súdu na tento subjekt. Kasačný súd aj tento návrh sťažovateľa zamietol. Vychádzal z toho, že jednak samotné MF SR o pribratíe do konania záujem neprejavilo, a ani z okolností súdnej veci nevyplýva, že by to bolo potrebné z dôvodu naplnenia požiadavky na spravodlivý proces. Kasačný súd z dôvodu hospodárnosti konania nevydal o nevyhovení návrhu samostatné uznesenie podľa § 41 ods. 3 SSP, ale rozhodol o tom priamo vo výroku tohto rozsudku.

VII. Záver

57. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorý bol náležite a riadne odôvodnený. Z tohto dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

58. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Sťažovateľ (žalobca) v kasačnom konaní úspech nemal, pričom žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípade, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom

stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré v danom prípade nenastali, a preto kasačný súd účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.  
59. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.