

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 3Sfk/53/2021  
Identifikačné číslo spisu: 7019200891  
Dátum vydania rozhodnutia: 14. februára 2024  
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková  
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:7019200891.1

## UZNESENIE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: T. N. I., narodený XX. U. XXXX, O. X, C., právne zastúpený advokátom: JUDr. Eugen Kostovčík, so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Daňový úrad Košice, so sídlom Železničná 1, Košice, o preskúmanie zákonnosti opatrenia (oznámenia) žalovaného č. 103463624/2016 zo dňa 8. júla 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8 S 114/2019-37 zo dňa 7. októbra 2021, takto

### rozhodol:

Senát 8S p o s t u p u j e vec vedenú pod sp. zn. 3 Sfk 53/2021 na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

### Odôvodnenie

#### I. Vymedzenie predkladanej otázky

1. Senát 8S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „predkladajúci senát“) rozhodol podľa § 22 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) o postúpení predmetnej veci veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „veľký senát“) po tom, čo pri posudzovaní kasačnej sťažnosti žalovaného dospel k právnenému názoru odlišnému od právneho názoru vyjadreného jednak v pre vec kasačne záväznom rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 41/2018 zo dňa 24. októbra 2019, ako aj v ďalších rozhodnutiach Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 58/2017 zo dňa 24. októbra 2018, sp. zn. 8 Sžfk 50/2017 zo dňa 20. júna 2019 či v rozhodnutiach Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 24/2021 zo dňa 22. marca 2023 a sp. zn. 4 Sfk 23/2021 zo dňa 22. marca 2023.

2. Právnu otázkou, pri ktorej riešení sa chce predkladajúci senát odchýliť od predchádzajúcich rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky je, či sa povinnosť vrátenia daňového preplatku na dani z príjmov podľa § 79 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) v lehote „najskôr po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania..., najneskôr však do 40 dní odo dňa vzniku daňového preplatku“ vzťahuje len na situáciu vzniku daňového

preplatku na predmetnej dani v súvislosti s podaním daňového priznania, alebo aj na vznik daňového preplatku na dani z príjmov z iných dôvodov.

## II. Opis preskúmvanej veci

### Priebeh vyrubovacieho konania

3. Daňový úrad Košice I vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z príjmov za zdaňovacie obdobia rokov 2003, 2004, 2006 a 2007. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 695/321/84267/2008/Moš zo dňa 28. októbra 2008 v spojení s dodatkom č. 1 zo dňa 25. novembra 2008.

4. Následne na podklade záverov vykonanej daňovej kontroly vydal Daňový úrad Košice I dodatočný platobný výmer č. 695/230/93375/08/Ben zo dňa 3. decembra 2008 (ďalej len „prvý dodatočný platobný výmer“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2004 v sume 349.514,- Sk.

5. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/223/5848-36852/2009/999541-r zo dňa 20. marca 2009 zrušilo prvý dodatočný platobný výmer a vec vrátilo na ďalšie konanie.

6. V ďalšom konaní Daňový úrad Košice II vydal ďalší dodatočný platobný výmer č. 696/230/65736/10/Tót zo dňa 28. októbra 2010 (ďalej len „druhý dodatočný platobný výmer“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2004 v sume 11.601,80 €. Tento dodatočný platobný výmer bol potvrdený rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/3343-16756/2011/999541-r zo dňa 24. februára 2011.

7. Ministerstvo financií Slovenskej republiky rozhodnutím č. MF/018111/2011-71 zo dňa 30. júna 2011 zrušilo potvrdzujúce rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky a vec mu vrátilo na ďalšie konanie. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/233/16934-89757/2011/999541-r zo dňa 9. septembra 2011 zrušilo druhý dodatočný platobný výmer a vec vrátilo daňovému úradu na ďalšie konanie.

8. Rozhodnutím Daňového úradu Košice II č. 696/230/56449/11/Tót zo dňa 30. augusta 2011 bola žalobcovi uložená pokuta 1.160,10 € z rozdielu dane zisteného správcom dane za zdaňovacie obdobie roka 2004. Túto pokutu Daňový úrad Košice II zrušil rozhodnutím č. 696/230/85363/11/Tót zo dňa 12. decembra 2011.

9. Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“ alebo „žalovaný“) rozhodnutím č. 298052/2016 zo dňa 15. marca 2016 určil žalobcovi rozdiel dane v sume 0,- € na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2004 (ďalej len „tretie rozhodnutie“).

10. Listom č. 1727696/2016 zo dňa 23. novembra 2016 správca dane oznámil žalobcovi, že tretie rozhodnutie bolo vydané po prekluzívnej lehote, preto je bezpredmetné, nemá žiadny právny účinok a nebude sa na neho prihliadať. Následne správca dane rozhodnutím č. 1727698/2016 zo dňa 23. novembra 2016 zastavil daňové konanie vo veci vyrubenia dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2004 z dôvodu, že k 31. decembru 2013 uplynula prekluzívna lehota na vyrubenie dane.

### Vznik pohľadávky a daňového preplatku

11. Daňový úrad Košice II rozhodnutím č. 696/340/7827/11/Fra zo dňa 11. februára 2011 (ďalej len „rozhodnutie o zriadení záložného práva“) zriadil záložné právo k nehnuteľnostiam žalobcu podľa § 71 ods. 1 a 9 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správne daní“), a to na zabezpečenie istej daňovej pohľadávky, ktorá vznikne v budúcnosti vo výške 57.185,17 € v súvislosti s dodatočnými platobnými výmermi zo dňa 28. až 29. októbra 2010 (vrátane druhého dodatočného platobného výmeru), na základe ktorých bol vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobia rokov 2003 až 2007.

12. Realizáciou záložného práva (iného veriteľa žalobcu) zriadeného rozhodnutím o zriadení záložného práva na pohľadávky správcu dane v súvislosti s dražbou nehnuteľností žalobcu (Notárska zápisnica N 360/2015, Nz 19909/2015, NCRIs 20306/2015 zo dňa 30. apríla 2015) bola dňa 24. júna 2015 žalovanému pripísaná na účet čiastka 57.185,17 € (zápisnica Notárskeho úradu JUDr. Ing. Andrei Kašperovej N 366/2015, U 21/2015 zo dňa 24. júna 2015).

13. Listom zo dňa 4. apríla 2016 požiadal žalobca o vrátenie zadržaných finančných prostriedkov v súvislosti s daňovou kontrolou a nadväzujúcim vyrubovacím konaním na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobia 2003 až 2007.

14. Listom č. 459462/2016 zo dňa 11. apríla 2016 žalovaný oznámil žalobcovi, že finančné prostriedky budú vrátené na účet notárskeho úradu, z ktorého boli žalovanému poukázané.

15. Finančné prostriedky poukázal žalovaný na účet príslušného notárskeho úradu 14. apríla 2016 (podľa vyjadrenia žalobcu mali byť pripísané na príslušný účet dňa 15. apríla 2016), teda pred podpísaním zápisnice o odovzdaní finančných prostriedkov do úschovy notárskemu úradu (zápisnica Notárskeho úradu JUDr. Ing. Andrei Kašperovej N 247/2016, U 18/2016 zo dňa 3. mája 2016).

Konanie o žiadosti žalobcu o rozhodnutie o úroku z omeškania

16. Listom zo dňa 13. júna 2016 požiadal žalobca o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania zo sumy, ktorá mu bola zadržaná v súvislosti s preplatom vzniknutým realizáciou vydaného rozhodnutia o zriadení záložného práva. Tento úrok žalobca posúdil ako sankčný úrok podľa § 165 ods. 1 Daňového poriadku v spojení s § 35b ods. 5 až 7 zákona o správe daní.

17. Listom - opatrením správcu dane č. 103463624/2016 zo dňa 8. júla 2016 (ďalej len „žalované opatrenie“) bolo žalobcovi oznámené, že správca dane žiadosti žalobcu o vydanie úroku z omeškania nevyhovuje.

18. Podľa názoru žalovaného povinnosť vrátiť daňový preplatok na dani z príjmu vzniká v lehote 30 dní odo dňa doručenia žiadosti o jeho vrátenie podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku. V súlade s § 79 ods. 3 Daňového poriadku vzniká správcovi dane povinnosť rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku, ak tento nebol vrátený v lehote podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku. Daňový poriadok pritom neupravuje osobitnú úpravu lehoty na vrátenie finančných prostriedkov, ktoré správca dane zabezpečil rozhodnutím o zriadení záložného práva a neupravuje ani osobitnú úpravu výpočtu úroku zo zabezpečených finančných prostriedkov.

19. Keďže v predmetnej veci bol daňový preplatok žalobcovi vrátený dňa 14. apríla 2016, neboli podľa žalovaného splnené zákonné podmienky pre vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania zo sumy daňového preplatku.

Priebeh súdneho konania

20. Proti opatreniu žalovaného podal žalobca správnu žalobu, v ktorej namietal nesprávne právne posúdenie veci. Podľa názoru žalobcu bolo na predmetný prípad potrebné aplikovať § 165 ods. 1 a 7 Daňového poriadku. Žalobca argumentoval, že z ustanovenia § 165 ods. 7 Daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že sankčný úrok podľa § 35b zákona o správe daní sa považuje za úrok z omeškania podľa Daňového poriadku. Sankčný úrok za neoprávnené zadržanie finančných prostriedkom správcom dane podľa § 35b ods. 5 až 7 zákona o správe daní treba preto považovať za súčasť systému úrokov z omeškania podľa § 156 Daňového poriadku. Musia preto zostať zachované aj práva vyplývajúce pre žalobcu v postavení daňového subjektu a povinnosti vyplývajúce pre správcu dane z rozhodnutí vydaných do 31. decembra 2011 a zrušených po 1. januári 2012 a z vrátenia splatnej dane. Žalobca preto zastával názor, že žalovaný bol povinný rozhodnúť o vyrubení úroku z omeškania v prospech žalobcu.

21. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 8 S 60/2016-36 zo dňa 19. októbra 2017 zrušil opatrenie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

22. Na základe kasačnej sťažnosti žalovaného Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 8 Sžfk 41/2018 zo dňa 24. októbra 2019 zrušil predošlý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôraznil, že daňovým preplatom je suma realizovanej platby, ktorá prevyšuje splatnú daň, je teda dôsledkom skutočnosti, že daňový subjekt plnil svoje daňové povinnosti voči štátnemu rozpočtu nad rámec hmotnoprávneho predpisu alebo Daňového poriadku. V predmetnom prípade mal Najvyšší súd Slovenskej republiky za preukázané, že k daňovému preplatu došlo až dňa 24. júna 2015 (pripísaním finančných prostriedkov z vykonanej dražby na účet žalovaného - správcu dane nad rámec daňovej povinnosti), teda až za účinnosti Daňového poriadku v znení účinnom od 30. decembra 2012. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa preto nestotožnil s názorom, že žalobcom tvrdený nárok na sankčné úroky vznikol za účinnosti zákona o správe daní, a preto aj napriek novej právnej úprave zostávajú jeho účinky zachované a zostáva zachované právo žalobcu na rozhodnutie o ňom. Keďže k úhrade došlo až za účinnosti Daňového poriadku, na predmetný prípad žalobcu nebolo možné aplikovať rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 14/2015.

24. V nadväznosti na už uvedené právne posúdenie Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôraznil, že na vec je potrebné aplikovať § 79 ods. 2 a 3 Daňového poriadku. Toto ustanovenie vyložil tak, že správca

dane je povinný vydať rozhodnutie o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku po uplynutí lehoty 30 dní od doručenia žiadosti daňového subjektu o jeho vrátenie. V prípade vzniku daňového preplatku na dani z príjmov sa daňový preplatok však vráti najneskôr 40 dní odo dňa jeho vzniku. Aplikujúc tieto závery na prípad žalobcu konštatoval, že tento uhradil sumu dane dňa 24. júna 2015, a to bez právneho titulu, čím došlo k daňovému preplatku. Povinnosťou žalovaného preto bolo, aby predmetný preplatok na dani z príjmov vrátil v zmysle § 79 ods. 2 prvá veta za bodkočiarkou Daňového poriadku najneskôr do 40 dní od jeho vzniku. Platba správcom dane však bola vrátená až 14., resp. 15 apríla 2016, teda po uplynutí zákonnej lehoty.

25. Správny súd v ďalšom konaní vydal rozsudok č. k. 8 S 114/2019-37 zo dňa 7. októbra 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorý odôvodnil v plnom rozsahu v súlade s kasačne záväzným rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 41/2018 zo dňa 24. októbra 2019 (bod 21 a 22 tohto uznesenia).

26. Proti napadnutému rozsudku podal kasačnú sťažnosť žalovaný - sťažovateľ, namietajúc nesprávne právne posúdenie veci, pričom požaduje zrušenie napadnutého rozsudku a vrátenie veci na ďalšie konanie. Sťažovateľ sa stotožňuje s názorom správneho súdu v tom, že na prípad žalobcu bolo aplikovateľné ustanovenie § 79 ods. 2 a 3 Daňového poriadku. Zdôrazňuje však, že správny súd tieto ustanovenia vyložil nesprávne.

27. V prípade žalobcu totiž podľa žalovaného nemožno aplikovať § 79 ods. 2 veta za bodkočiarkou Daňového poriadku, keďže táto upravuje len situácie, ak správca dane rozhoduje o vrátení preplatku vzniknutého v dôsledku podania daňového priznania na dani z príjmu, ktorého súčasťou je aj žiadosť o vrátenie vyčísleného daňového preplatku (XV. Oddiel tlačiva daňového priznania). Keďže v prípade žalobcu k vzniku preplatku nedošlo podaním daňového priznania, na jeho prípad tak bolo aplikovateľné ustanovenie § 79 ods. 2 prvá veta pred bodkočiarkou Daňového poriadku. Povinnosť správcu dane vrátiť daňový preplatok tak bola viazaná na moment podania žiadosti o jeho vrátenie, a to 30 dní od doručenia žiadosti. V súlade s § 79 ods. 3 Daňového poriadku tak nárok na úrok z omeškania zo sumy daňového preplatku vznikne len v prípade nedodržania 30-dňovej lehoty na vrátenie daňového preplatku od podania žiadosti o jeho vrátenie.

28. V predmetnej veci žalobca požiadal o vrátenie daňového preplatku dňa 4. apríla 2016, pričom daňový preplatok mu bol vrátený dňa 15. apríla 2015. Bol teda vrátený v súlade s § 79 ods. 2 Daňového poriadku v 30-dňovej lehote. Žalobcovi preto nevznikol nárok na úrok z omeškania podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku a žalovaný preto ani nemal povinnosť o takomto nároku rozhodnúť.

29. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril aj žalobca, ktorý uviedol, že úrok podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku a sankčný úrok podľa § 35b ods. 5 až 7 zákona o správe daní majú odlišný účel. Zatiaľ čo prvé uvedené ustanovenie sankcionuje nedodržanie lehoty na vrátenie daňového preplatku, § 35b ods. 5 až 7 zákona o správe daní sankcionuje nezákonné zadržívanie finančných prostriedkov na základe nezákonného rozhodnutia správcu dane. Samotná skutočnosť vrátenia finančných prostriedkov (či už v lehote alebo po lehote) nemá podľa žalobcu vplyv na existenciu nároku na odškodnenie v súvislosti so škodou (ušlým ziskom) vzniknutou nezákonným zadržívaním finančných prostriedkov správcom dane na základe nezákonných rozhodnutí. Žalobca zopakoval svoju argumentáciu, že je neudržateľný výklad, podľa ktorého by súčasná právna úprava umožňovala neodškodniť daňový subjekt (formou sankčného úroku) za neoprávnené zadržívanie finančných prostriedkov správcom dane (na základe nezákonného rozhodnutia). Preto opätovne zdôraznil svoj názor, že § 165 ods. 1 a 7 Daňového poriadku je potrebné vykladať ústavne-konformne tak, aby sa systém sankčného úroku z omeškania podľa § 35b ods. 5 až 7 zákona o správe daní uplatňoval aj na situácie, ktoré sa svojím časovým aspektom netýkajú intertemporálneho obdobia medzi prechodom zo zákona o správe daní na Daňový poriadok. Zastáva tiež názor, že správny bol v predmetnej veci prvý vydaný rozsudok správneho súdu.

III. Argumentácia predkladajúceho senátu

30. Predkladajúci senát zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), je prípustná (§ 439 SSP), a že má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP).

31. Pri skúmaní dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti predkladajúci senát zistil, že pre jeho rozhodnutie bude rozhodujúce zodpovedanie kľúčovej právnej otázky nastolenej sťažovateľom, či sa povinnosť vrátenia daňového preplatku na dani z príjmov podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku v lehote „najskôr po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania...“, najneskôr však do 40 dní odo dňa vzniku daňového preplatku“ vzťahuje len na situáciu vzniku daňového preplatku na predmetnej dani v

súvislosti s podaním daňového priznania, alebo aj na vznik daňového preplatku na dani z príjmov z iných dôvodov. V nadväznosti na odpoveď na túto otázku totiž závisí posúdenie nároku žalobcu na úrok z omeškania podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku.

32. Nastolená otázka je dopĺňaná argumentáciou žalobcu o ústavnej potrebe vytvorenia a garantovania mechanizmu na odškodnenie ušlého zisku (úroku z omeškania) v prípade neoprávneného zadržovania finančných prostriedkov daňového subjektu na základe nezákonných rozhodnutí a postupov správcu dane.

33. V rámci rozhodovanej veci predkladajúci senát konštatuje, že pre vec je kasačne záväzný rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 41/2018 zo dňa 24. októbra 2019, v ktorom tento k predmetnej otázke uviedol:

„31. Ustanovenie § 79 ods. 3 Daňového poriadku upravuje činnosť správcu dane po tom, ak vráti daňový preplatok po lehote určenej v odseku 2 citovaného ustanovenia. Zákon určuje správcovi dane povinnosť vrátiť daňový preplatok v lehote 30 dní od doručenia žiadosti daňového subjektu o jeho vrátenie v prípade, ak ho nemožno použiť na úhradu iných daňových nedoplatkov. Vydať rozhodnutie o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku je správca dane povinný len vtedy, ak je daňový preplatok vrátený po uplynutí lehoty 30 dní od doručenia žiadosti daňového subjektu o jeho vrátenie. V prípade vzniku preplatku na Dani z príjmov sa daňový preplatok vráti najneskôr 40 dní odo dňa jeho vzniku.

32. Žalobca uhradil sumu 9.579,06 eur dňa z 24. 6. 2015, a to bez právneho titulu, čím došlo týmto dňom k daňovému preplatku v uvedenej sume. Povinnosťou správcu dane bolo preto predmetný preplatok na Dani z príjmov v zmysle § 79 ods. 2 prvá veta za bodkočiarkou Daňového poriadku vrátiť najneskôr do 40 dní od jeho vzniku. Zo zisteného skutkového stavu vyplýva, že platba bola správcom dane vrátená dňa 15. 4. 2016, teda po uplynutí zákonom určenej lehoty.“

34. Rovnakú argumentáciu k predmetnému problému identifikoval predkladajúci senát aj v ďalších rozhodnutiach Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 58/2017 zo dňa 24. októbra 2018, sp. zn. 8 Sžfk 50/2017 zo dňa 20. júna 2019 či v rozhodnutiach Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 24/2021 zo dňa 22. marca 2023 a sp. zn. 4 Sfk 23/2021 zo dňa 22. marca 2023.

35. Predkladajúci senát sa s vyjadreným právnym názorom nestotožnil a dospel k názoru, že od právnych názorov vyjadrených vo vyššie uvedených rozhodnutiach je potrebné sa odchýliť.

36. 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 nesplátky 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.

37. Podľa § 15 ods. 1 Daňového poriadku daňové priznanie je povinný podať každý, komu táto povinnosť vyplýva z osobitných predpisov, alebo ten, koho na to správca dane vyzve. Vo výzve správca dane poučí daňový subjekt o následkoch nepodania daňového priznania.

38. Podľa § 15 ods. 4 Daňového poriadku daňové priznanie sa podáva na tlačive platnom pre príslušné zdaňovacie obdobie; ak sa daňové priznanie podáva elektronickými prostriedkami, podáva sa v predpísanej forme. Prílohou daňového priznania, ak tak ustanovuje osobitný predpis, sú doklady preukazujúce tvrdenia uvedené v daňovom priznaní.

39. Podľa § 15 ods. 5 Daňového poriadku vzory tlačív daňových priznaní určí ministerstvo a uverejní ich na svojom webovom sídle s vyznačením dátumu uverejnenia.

40. Predkladajúci senát dáva do pozornosti, že v záverečnej časti vzorov tlačív daňových priznaní v závislosti od druhu sa nachádza osobitná časť označená ako „Žiadosť o vrátenie daňového preplatku“, „Žiadosť o vrátenie daňového preplatku alebo vyplatenie daňového bonusu“ alebo „Žiadosť o vyplatenie daňového bonusu, o vrátenie daňového preplatku alebo vyplatenie zamestnaneckej prémie.“

41. Povinnosť podať daňové priznanie pri dani z príjmu v prípade fyzických osôb upravuje § 32 a v prípade právnických osôb § 41 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

42. Podľa § 49 od. 2 zákona o dani z príjmov daňové priznanie sa podáva do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia a hlásenie sa podáva do konca apríla po uplynutí zdaňovacieho obdobia, ak tento zákon neustanovuje inak; prehľad sa podáva do konca kalendárneho mesiaca, za predchádzajúci kalendárny mesiac. V lehote na podanie daňového priznania alebo hlásenia je povinný platiť dane, daňovník, dedič alebo osoba podľa osobitného predpisu daň aj zaplatiť. Daňovník, ktorému do lehoty na podanie daňového priznania podľa tohto odseku alebo do lehoty podľa odseku 3 správca dane neoznámil číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka, je povinný daň zaplatiť v lehote do ôsmich dní od doručenia tohto oznámenia, ak mu toto oznámenie bolo doručené po lehote na podanie daňového priznania. Rovnaký postup sa použije, ak za osobu, ktorá nemá do termínu na podanie daňového priznania správcom dane oznámené číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka, podáva daňové priznanie dedič alebo osoba podľa osobitného predpisu.

43. Vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností predkladajúci senát zastáva názor, že ustanovenie § 79 ods. 2 Daňového poriadku vytvára systém vracania daňových preplatkov (vo všeobecnosti) na základe iniciatívy daňového subjektu - na základe jeho žiadosti. Táto skutočnosť vyplýva explicitne z prvej ako aj poslednej vety citovaného ustanovenia. Nastavenie tohto systému je racionálne, keďže vyplýva zo skutočností, že nie je v možnostiach štátu skontrolovať oprávnenosť každého jednotlivého daňového plnenia bezodkladne po jeho realizovaní, ako aj z prezumpcie, že je záujmom každého daňového subjektu sledovať správnosť úhrady svojej daňovej povinnosti. Teda je jeho záujmom neplatiť vyššiu daňovú povinnosť, ako je zo zákona povinný. V širšom zmysle ide teda o uplatnenie právnej zásady *vigilantibus iura scripta sunt* (práva patria bdelym). Rovnako nie je povinnosťou štátu overovať u daňových subjektov, či nimi zaplatené plnenie bolo dobrovoľné (napr. ako forma preplatku) alebo išlo z ich strany o pochybenie. V daňových konaniach preto platí prezumpcia správnosti daňového plnenia.

44. V tomto kontexte je podľa predkladajúceho senátu potrebné chápať aj § 79 ods. 2 Daňového poriadku (veta za bodkočiarkou), podľa ktorého sa daňový preplatok na dani z príjmu za príslušné zdaňovacie obdobie vráti najneskôr po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania, najneskôr však do 40 dní odo dňa vzniku daňového preplatku. Daň z príjmu je totiž viazaná na povinnosť podať daňové priznanie (§ 32 a nasl. zákona o dani z príjmov v prípade fyzických osôb, § 41 a nasl. zákona o dani z príjmov v prípade právnických osôb). Daňové priznanie na dani z príjmu sa podáva na osobitnom tlačive určenom Ministerstvom financií Slovenskej republiky (§ 15 ods. 1, 4 a 5 Daňového poriadku), ktorého súčasťou je aj žiadosť o vrátenie prípadného daňového preplatku (bod 40 tohto uznesenia).

45. Naviazaniu § 79 ods. 2 veta za bodkočiarkou Daňového poriadku na žiadosť o vrátenie daňového preplatku obsiahnutého v daňovom priznaní z dani príjmov svedčí aj úprava lehôt vrátenia preplatku - najskôr po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania, najneskôr však do 40 dní odo dňa vzniku daňového preplatku. Táto úprava logicky nadväzuje na § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého sa daňové priznanie podáva do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia a v lehote na podanie daňového priznania vzniká aj povinnosť platiť a dane daň zaplatiť. Ide o úpravu lehôt, ktorá v nadväznosti na podané daňové priznania na dani z príjmu umožňuje skontrolovať daňovým orgánom žiadosti daňových subjektov o vrátenie daňových preplatkov, zistiť, či tieto daňové preplatky nemožno použiť na daňové nedoplatky a následne ich vyplatiť (§ 79 ods. 1 a 2 Daňového poriadku).

46. Rovnaké princípy sa vzťahujú aj na daň z motorových vozidiel, pre ktorú platí podľa § 79 ods. 2 veta za bodkočiarkou Daňového poriadku rovnaká výnimka ako pre daň z príjmu (§ 10 ods. 14 a § 9 ods. 1 a 2 zákona č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

47. Vyššie uvedené úvahy podporuje aj historický výklad § 79 Daňového poriadku a zohľadnenie príslušných dôvodových správ k jeho novelám.

48. Podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku vo vyhlásenom znení ak nemožno daňový preplatok použiť podľa odseku 1, správca dane daňový preplatok vráti v lehote do 30 dní od jeho vzniku; 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.

49. Ustanovenie § 79 ods. 2 Daňového poriadku totiž upravovalo systém, v rámci ktorého malo dôjsť k vracaniu preplatkov na dani automaticky, v lehote 30 dní odo dňa ich vzniku, pričom vznik

preplatkov pri dani z príjmov bol viazaný na vznik daňovej povinnosti - na podanie daňového priznania - uplynutie lehoty na podanie daňového priznania. Zákonodarca k tomu v dôvodovej správe k Daňovému poriadku uviedol, že „navrhované ustanovenie upravuje, že správca dane použije daňový preplatok podľa ustanovenia o použití platieb, resp. ak nemožno takto postupovať, preplatok sa použije na kompenzáciu nedoplatkov u iného správcu dane. Ak nemožno preplatok použiť uvedeným spôsobom, vráti sa daňovému subjektu. V ustanovení je uložená povinnosť správcovi dane zaplatiť daňovému subjektu úrok v prípade, ak preplatok (aj nadmerný odpočet a spotrebnú daň) vráti po ustanovenej lehote.“

50. Podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom od 1. januára 2012 ak nemožno daňový preplatok použiť podľa odseku 1, správca dane na žiadosť daňového subjektu, daňový preplatok vráti v lehote do 30 dní od doručenia žiadosti o jeho vrátenie; 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.

51. Novelou Daňového poriadku, zákonom č. 331/2011 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a ktorým sa menia dopĺňajú niektoré zákony (ďalej len „novela“), však došlo k úprave § 79 ods. 2 Daňového poriadku a zmene celkového vyplácania preplatkov na dani tak, že ich vrátenie bolo viazané na žiadosť daňového subjektu. Tá sa doručuje buď samostatne, alebo je súčasťou tlačiva na daňové priznanie (§ 79 ods. 2 veta za bodkočiarkou Daňového poriadku). V dôvodovej správe k bodu 73 novely sa uvádza, že „ustanovenie sa upravuje tak, že preplatok správca dane vracia na žiadosť daňového subjektu.“

52. Predkladajúci senát s ohľadom na už uvedené zastáva názor, že tak z historického výkladu, ako aj z gramatického a systematického výkladu § 79 ods. 2 Daňového poriadku v kontexte osobitného predpisu - zákona o dani z príjmov, je zrejmé, že povinnosť správcu dane vrátiť preplatok na dani sa vo všeobecnosti viaže na podanie žiadosti o vrátenie preplatku. Ustanovenie § 79 ods. 2 veta za bodkočiarkou Daňového poriadku v tomto smere nie je výnimkou a vzťahuje sa na osobitný prípad preplatkov, ktoré vznikajú na základe podania daňového priznania na dani z príjmov a dani z motorových vozidiel, pričom aj v tomto prípade daňovník podáva žiadosť o vrátenie preplatku ako súčasť daňového priznania.

53. Predkladajúci senát sa preto nestotožňuje s názorom vyjadreným v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 41/2018 zo dňa 24. októbra 2019 a v ďalších už uvedených rozhodnutiach, že preplatok na dani z príjmu sa podľa § 79 ods. 2 veta za bodkočiarkou Daňového poriadku vracia vždy v lehote najneskôr 40 dní odo dňa jeho vzniku (bez ohľadu na moment podania žiadosti o jeho vrátenie). Podľa názoru predkladajúceho senátu sa § 79 ods. 2 veta za bodkočiarkou Daňového poriadku aplikuje len na preplatok na dani z príjmu, ktorý vznikol v zdaňovacom období v nadväznosti na podanie daňového priznania, v ktorom je obsiahnutá žiadosť o vrátenie daňového preplatku.

54. Keďže však vo veci sťažovateľa daňový preplatok na dani z príjmov nevznikol v dôsledku podania daňového priznania, povinnosť vrátiť daňový preplatok (ktorý vznikol dňa 24. júna 2015) podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku nevznikla správcovi dane 40 dní od 24. júna 2015 (ako argumentuje Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 8 Sžfk 41/2018 zo dňa 24. októbra 2019), ale až v lehote 30 dní odo dňa podania žiadosti o jeho vrátenie, teda v lehote 30 dní odo dňa 4. apríla 2016.

55. Pre úplnosť považuje predkladajúci senát za potrebné do pozornosti celý kontext spornej právnej úpravy a preskúmaného prípadu. Spor ohľadom výkladu § 79 ods. 2 Daňového poriadku je pre predmetnú vec rozhodujúci, keďže ide o vec, v ktorej si žalobca uplatňuje nárok na úrok z omeškania podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku.

56. 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.

57. V tomto smere predkladajúci senát preto dodáva, že súčasná právna úprava úroku z omeškania pri vrátení daňového preplatku podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku negarantuje daňovému subjektu právo na úrok zo sumy daňového preplatku za celkovú dobu jeho zadržovania správcom dane. Upravuje len právo daňového subjektu na úrok z omeškania za dobu prekročenia lehôt na vrátenie daňového preplatku podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku. Ide teda o úrok za dobu omeškania s vrátením daňového preplatku, nie za dobu (neoprávneného) zadržovania daňového preplatku. Žalobca preto, v prípade uplatnenia výkladu preferovaného predkladajúcim senátom, v predmetnom prípade nebude mať nárok na odškodnenie straty hodnoty peňažných prostriedkov formou úroku z omeškania za dobu, po ktorú ich sťažovateľ zadržoval neoprávnené a viedol daňové konanie (približne 3 roky) so zadržanými finančnými prostriedkami žalobcu (približne 1 rok) aj po uplynutí prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane (body 7 až 10, 12 a 13 tohto uznesenia).

58. Predkladajúci senát zastáva názor, že v predmetnej veci môže byť s ohľadom na už uvedené dôsledky právnej úpravy otázna ústavná udržateľnosť § 79 ods. 3 Daňového poriadku (v časti naviazania úroku z omeškania na premeškanie lehôt podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku) z pohľadu čl. 20 ods. 1, 4 a 5, čl. 59 ods. 1 a 2 Ústavy alebo čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Tento problém je však možné riešiť či už podaním návrhu na začatie konania o súlade právnych predpisov (§ 100 ods. 1 SSP) alebo požiadaním Európskeho súdu pre ľudské práva o vydanie poradného stanoviska (§ 456 ods. 1 SSP). Nie však prelamaním pomerne jasného textu zákona - § 79 ods. 2 a 3 Daňového poriadku. Uvedený kontext, ktorý síce nie je predmetom tu posudzovanej veci, považoval predkladajúci senát za dôležité dať do pozornosti veľkému senátu.

#### IV. Záver

59. S ohľadom na vyššie uvedené predkladajúci senát rozhodol o predložení veci veľkému senátu na rozhodnutie, ktorý z prezentovaných právnych názorov, či ten vychádzajúci z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 8 Sžfk 41/2018 zo dňa 24. októbra 2019 (a ďalších rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 58/2017 zo dňa 24. októbra 2018, sp. zn. 8 Sžfk 50/2017 zo dňa 20. júna 2019 či rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 24/2021 zo dňa 22. marca 2023 a sp. zn. 4 Sfk 23/2021 zo dňa 22. marca 2023, body 33 a 34 tohto uznesenia), alebo konkurujúci právny názor prezentovaný predkladajúcim senátom (body 52 až 54 tohto uznesenia), bude aplikovaný v ďalšej rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

60. Rozhodnutie bolo prijaté senátom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

#### **Poučenie :**

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.



