

Súd:	Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka:	19SVs/2/2024
Identifikačné číslo spisu:	7019200891
Dátum vydania rozhodnutia:	26. marca 2025
Meno a priezvisko:	JUDr. Marián Trenčan
Funkcia:	predseda senátu
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:7019200891.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vo veľkom senáte zloženom z predsedu senátu Mariána Trenčana a členov senátu Mariána Fečíka, Petra Potáscha, Petry Příbelskej, Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), Anity Filovej a Rastislava Dlugoša, 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. 8S/114/2019-37 zo dňa 7. októbra 2021, na základe postúpenia veci veľkému senátu uznesením Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/53/2021 zo dňa 14. februára 2024, takto

r o z h o d o l :

Rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/114/2019-37 zo dňa 7. októbra 2021 sa zrušuje a vec sa vracia Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I. Administratívne konanie a konanie pred správnym súdom

1. 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.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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“).

8. 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.

9. 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 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.

10. Realizáciou záložného práva (na návrh 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, NCRI 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).

11. 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.

12. 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.

13. 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).

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

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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 zadržiavanie finančných prostriedkov správcu 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.

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

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

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôraznil, že daňovým preplatkom 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 preplatku 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. 1Sžf/14/2015.

22. 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 správcu dane však bola vrátená až 14., resp. 15. apríla 2016, teda po uplynutí zákonnej lehoty.

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

II. Kasačná sťažnosť a vyjadrenia k nej

24. Proti napadnutému rozsudku podal kasačnú sťažnosť žalovaný - sťažovateľ, namietajúc nesprávne právne posúdenie veci, pričom požaduje zrušenie napadnutého rozsudku a vrátenie veci správne mu súdu 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.

25. V prípade žalobcu totiž podľa žalovaného nemožno aplikovať § 79 ods. 2 veta za bodkočiarkou Daňového poriadku, keďže táto právna úprava sa vzťahuje len na 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.

26. V predmetnej veci žalobca požiadal o vrátenie daňového preplatku dňa 4. apríla 2016, pričom daňový preplatok mu bol vrátený dňa 15. apríla 2016. 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 ani nemal povinnosť o takomto nároku rozhodnúť.

27. 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 zadržiavanie 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 zadržiavaním 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 zadržiavanie 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. Postúpenie veci veľkému senátu

28. Uznesením sp. zn. 3Sfk/53/2021 zo dňa 14. februára 2024 senát 8S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „senát 8S“ alebo „predkladajúci senát“) podľa § 22 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) postúpil vec vedenú pod sp. zn. 3Sfk/53/2021 na prejednanie a rozhodnutie o právnej otázke nastolenej v uvedenom uznesení veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „veľký senát“).

29. 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 má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP).

30. 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.

31. V rámci rozhodovacej činnosti kasačného súdu predkladajúci senát identifikoval staršiu judikatúru tohto súdu, ktorá vychádzala z právneho názoru, že v prípade vzniku preplatku na dani z príjmov sa daňový preplatok vráti najneskôr 40 dní odo dňa jeho vzniku, a to bez ohľadu na to, z akého dôvodu preplatok vznikol. Jednak ide o pre vec kasačne záväzný rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/41/2018 zo dňa 24. októbra 2019 ako aj ďalšie rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/58/2017 zo dňa 24. októbra 2018, sp. zn. 8Sžfk/50/2017 zo dňa 20. júna 2019 či rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/24/2021 zo dňa 22. marca 2023 a sp. zn. 4Sfk/23/2021 zo dňa 22. marca 2023.

32. 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. Svoje právne úvahy a závery predkladajúci senát postavil na tom, že ustanovenie § 79 ods. 2 veta za

bodkočiarkou Daňového poriadku sa 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. Keďže však vo veci sťažovateľa daňový preplatok na dani z príjmov nevznikol v dôsledku podania daňového priznania, povinnosť vrátiť daňový preplatok podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku nevznikla správcovi dane 40 dní od zaplatenia preplatku, ale až v lehote 30 dní odo dňa podania žiadosti o jeho vrátenie.

33. Veľký senát v súlade s § 466 ods. 4 SSP požiadal o stanovisko Generálnu prokuratúru Slovenskej republiky, ktorá dňa 4. marca 2025 vo svojom stanovisku uviedla, že sa s podanou kasačnou sťažnosťou žalovaného stotožňuje. Ustanovenie § 79 ods. 2 Daňového poriadku považuje za zrozumiteľné, jednoznačné, jasné a nevidí dôvod, aby jeho výklad vyvolával pochybnosti. Priklonila sa k názoru prekladajúceho senátu, že daňový subjekt musí správcu dane požiadať o vrátenie daňového preplatku, keďže štát zastúpený daňovým úradom nemá možnosť kontrolovať oprávnenosť vrátenia každého daňového plnenia.

IV. Posúdenie veci veľkým senátom

34. Veľký senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sa po zistení, že postup predkladajúceho senátu bol súladný s ustanovením § 22 ods. 1 písm. a) SSP, oboznámil so spisovým materiálom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/53/2021, a keďže otázka predložená v postupujúcom uznesení bola jediným sťažnostným bodom žalovaného kasačnej sťažnosti, a teda povaha veci pripúšťala rozhodnúť veľkému senátu vo veci samej, preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

35. Na úvod svojich úvah sa veľký senát zaoberal otázkou vplyvu tej skutočnosti, že predkladajúci senát odlišný názor, a teda odklon identifikoval aj od rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/41/2018 zo dňa 24. októbra 2019, ktorý bol pôvodne vydaný v posudzovanej veci, a teda správneho súdu zakladal kasačnú záväznosť, na jeho ďalší postup. Veľký senát v tejto súvislosti v prvom rade poukazuje na to, že ustanovenie § 22 ods. 1 písm. a) SSP žiadnym spôsobom nelimituje senáty Najvyššieho správneho súdu v tom, akých rozhodnutí kasačného súdu sa vzniknutý odlišný názor môže týkať, a preto neidentifikoval výslovné zákonné obmedzenie obrátiť sa na neho s odlišným právnym názorom aj v takom prípade, ak už bol v tej istej veci vyslovený právny názor kasačným súdom. Naopak, bolo by popretím zmyslu a účelu zriadenia veľkého senátu, ak by bez ďalšieho z dôvodu už vysloveného (aj opakovaného) právneho názoru kasačného súdu, hoci aj v tej istej veci, nemohol veľký senát posúdiť prípadné vzniknuté rozpory v právnych názoroch senátov Najvyššieho správneho súdu. Napokon, veľký senát Najvyššieho správneho súdu už vo veci sp. zn. 1SVs/3/2022 posúdil konkurujúce právne názory kasačných senátov, ktoré boli vydané v tej istej veci a dôvodnosť na obmedzenie predloženia odlišného názoru v tejto veci nezistil. Veľký senát vo svojom rozhodnutí sp. zn. 1Vs/1/2021 zo dňa 24. februára 2022 už pritom judikoval, že vývoj právnych názorov na určitú otázku je v demokratickej spoločnosti prirodzený a práve veľký senát bol zriadený ako mechanizmus pre autorizovanie prípadnej zmeny judikatúry.

36. Navyše je potrebné dodať, že osobitosťou v predmetnej veci je aj zmena v rámci reorganizácie justície spočívajúca vo vytvorení Najvyššieho správneho súdu, ktorý prevzal agendu správneho súdnictva zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Aj pri rešpektovaní kompetenčnej kontinuity je snaha o ustálenie judikatúrnych východísk v rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu prostredníctvom jeho veľkého senátu legitímna. Navyše v tejto veci sa predkladajúci senát nesnaží odchýliť len od predchádzajúceho kasačne záväzného rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp. zn. 8Sžfk/41/2018 zo dňa 24. októbra 2019), ale aj od ďalšej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako aj Najvyššieho správneho súdu (bod 31 tohto rozsudku).

37. Veľký senát si rovnako uvedomuje, že v predmetnej veci ide o kasačné konanie iniciované žalovaným (sťažovateľom), pričom právne názory, od ktorých sa chce predkladajúci senát odchýliť, boli formulované v zásade v prospech žalobcu. Na druhej strane z platnej a účinnej právnej úpravy (§ 22 ods. 1 písm. a) SSP), aj pri zohľadnení princípu právnej istoty, nemožno vyvodiť zákaz zmeny právneho názoru kasačného súdu v neprospech žalobcu. Vzhľadom na to, že súd nie je orgánom tvorby práva, ale právo vykladá, zmena rozhodovacej činnosti a jej vývoj vo vzťahu k výkladu právneho predpisu sú možné, pričom možno prijať záver, že „novo“ zadenfinovaný právny názor v

zmenenej rozhodovacej činnosti bol v právnom poriadku obsiahnutý vždy. Uvedený prístup bol одобrený aj početnou rozhodovacou činnosťou ústavného súdu v súvislosti s odchýlením sa dokonca veľkého senátu od svojho prechádzajúceho rozhodnutia. V rozhodnutí sp. zn. IV. ÚS 137/2024 zo dňa 20. marca 2024 (zverejnené v Zbierke nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky pod č. 4/2024) ústavný súd vyslovil, že nové rozhodnutie veľkého senátu je „len“ kryštalizáciou judikatúrnej tvorby právneho názoru v skutkovej situácii určitého typu, ktorá je spojená s prelomením skoršieho právneho názoru na horizontálnej línii názorovej konkurencie. Poukázal tiež na to, že zákonná úprava neustanovuje na prelomenie skoršieho právneho názoru veľkého senátu jeho novým rozhodnutím žiadne osobitné kritériá (ako napríklad podmienku mimoriadnej excesívnosti skoršieho právneho názoru). Veľký senát zároveň dopĺňa, že aj v tejto citovanej veci veľký senát vo svojom neskoršom právnom názore nerozhodol v prospech dotknutých účastníkov konania a ústavný súd, hoci porušenie právnej istoty bolo sťažovateľmi namietané, porušenie tohto princípu v súvislosti s novým a odlišným názorom veľkého senátu nezistil. Vzhľadom na uvedené závery následne veľký senát pristúpil k posúdeniu predložených odlišných názorov.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

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

42. V súvislosti s citovanými ustanoveniami veľký senát tiež upriamuje pozornosť na to, že v záverečnej časti vzorov tlačív daňových priznaní v závislosti od ich 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.“

43. 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“).

44. Podľa § 49 ods. 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 platiteľ 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 správcu dane oznámené číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka, podáva daňové priznanie dedič alebo osoba podľa osobitného predpisu.

45. Vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností veľký senát zastáva názor, že ustanovenie § 79 ods. 2 Daňového poriadku vytvára systém vracania daňových preplatkov (vo všeobecnosti) na základe iniciatívy daňového subjektu, t. j. na základe jeho žiadosti. Táto skutočnosť vyplýva explicitne z prvej ako aj poslednej vety citovaného ustanovenia. Nastavenie tohto systému je racionálne, keďže vyplýva zo skutočnosti, 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).

46. V tomto kontexte je podľa veľkého 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 najskôr 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 38 tohto rozsudku).

47. 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 platiteľa 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).

48. 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).

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

50. 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.

51. 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.“

52. 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.

53. 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.“

54. Veľký senát preto s ohľadom na už uvedené konštatuje, 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.

55. Veľký senát preto prijal záver (na rozdiel od záverov uvedených v rozhodnutiach uvedených v bode 31 tohto rozsudku), 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). Ustanovenie § 79 ods. 2 veta za bodkočiarkou Daňového poriadku sa 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.

56. Hoci iné senáty kasačného súdu v obdobných veciach ako je súdená vec dospeli k iným záverom ako je výklad prezentovaný v tomto rozsudku, dôležitou skutočnosťou je to, že veľký senát uskutočnil práve vyššie uvedený komplexný výklad súvisiacej právnej úpravy (vzhľadom na systematicku Daňového poriadku a správy daní, pri uplatnení legitímnych výkladových metód - historického, gramatického, systematického a teleologického výkladu), a to v rozsahu, ktorý presahuje jazykovú interpretáciu ustanovenia § 79 ods. 2 Daňového poriadku, keď bez ďalšieho nevidel dôvod tieto skoršie výklady akceptovať ani cez prizmu právnej istoty (k tomu pozri aj body 35 - 37 tohto rozsudku). Vzhľadom na to neprichádza do úvahy ani výkladové pravidlo *in dubio mitius* (v pochybnostiach miernejšie), ktoré nachádza svoje uplatnenie spravidla až potom, čo iné výkladové metódy nevedú k uspokojivému výsledku. Skôr ako súd pristúpi k rozhodnutiu veci prihliadajúc na zásadu *in dubio mitius*, musí plnohodnotne vyčerpať všetky štandardné výkladové metódy výkladu právnej úpravy a len v prípade, ak tieto nevedú k možnosti ustálenia jej obsahu, je dôvodné v rámci rozhodovania vo veci uplatniť výklad preferujúci vyššiu mieru ochrany základných práv a slobôd, t. j. neurčitost' právnej úpravy vykladať v neprospech normotvorcu/verejnej moci. Predmetná zásada však nemôže byť základom a ani dôvodom pre rezignáciu zo strany súdu na uskutočnenie takéhoto komplexného výkladu a ani pri prípadnej neurčitosti právnej úpravy, nie je možné konštatovať, že táto existuje, a preto je bez ďalšieho nevyhnutné uplatniť zásadu *in dubio mitius* (porov. v tomto smere napr. uznesenie sp. zn. 4Sfk/18/2022, rozsudok Súdneho dvora z 23. apríla 2020, C-401/18, Herst, ods. 60; podobne Melzer, F. cit. dielo, s. 205 až 209). Ako však vyplýva z vyššie uvedenej argumentácie, veľký senát pre svoj záver využil štandardné výkladové metódy, pričom tento jeho postup vo svojej podstate vylúčil možnosť oprieť sa v rámci rozhodovania tohto sporu o zásadu *in dubio mitius*, keď je zrejmé, že pri štandardných metódach výkladu bolo možné súvisiacu právnu úpravu interpretovať tak ako to vyplýva z tohto rozsudku. Skutočnosť, že tento výklad je iný ako bol doterajší výklad, sama osebe nevyvoláva stav prípadnej neurčitosti právnej úpravy, ktorý by mal byť kompenzovaný potrebou aplikácie zásady *in dubio mitius*.

57. Keďže 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, ale až v lehote 30 dní odo dňa podania žiadosti o jeho vrátenie, teda v lehote 30 dní odo dňa 4. apríla 2016. Vzhľadom na uvedený záver preto vyhodnotil veľký senát kasačnú sťažnosť ako dôvodnú.

58. Len na doplnenie veľký senát uvádza, že hoci otázka vzniku nároku žalobcu na sankčný úrok podľa § 35b ods. 5 až 7 zákona o správe daní nebola predmetom kasačnej sťažnosti, v súvislosti s touto právnou otázkou veľký senát v plnom rozsahu odkazuje na už ustálené právne závery Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvedené v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/41/2018 zo dňa 24. októbra 2019 ako aj napr. na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/52/2020 zo dňa 28. marca 2024.

59. Na záver veľký senát konštatuje, že si je vedomý dôsledku, že v súlade s prijatým právnym záverom žalobca nebude mať nárok na odškodnenie straty hodnoty zadržovaných finančných prostriedkov formou úroku z omeškania za dobu, po ktorú sťažovateľ viedol daňové konanie (približne 3 roky) so zadržanými finančnými prostriedkami žalobcu (približne 1 rok) aj po uplynutí prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane. Namiesto snahy o prelomenie jasného textu ustanovení § 79 ods. 2 a 3 Daňového poriadku, právny poriadok umožňuje uplatniť nároky na náhradu škody vyplývajúce z nesprávneho úradného postupu sťažovateľa na základe zákona č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu pri výkone verejnej moci a o zmene niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

V. Záver

60. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel veľký senát k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Veľký senát preto postupom podľa § 466 ods. 5 písm. a) v spojení s § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec vrátil Správnemu súdu v Košiciach (právnomu nástupcovi Krajského súdu v Košiciach podľa zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov) na ďalšie konanie.

61. V ďalšom konaní bude správny súd postupovať tak, ako mu naznačil veľký senát najmä v bodoch 53 až 55 tohto rozsudku. Vyjadrenými právnymi názormi veľkého senátu sú správny súd (§ 469 SSP) ako aj ďalšie senáty Najvyššieho správneho súdu (§ 466 ods. 3 SSP) viazané.

62. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

63. Toto rozhodnutie prijal veľký senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 6:1. Podľa § 465 SSP sudca Marián Fečík k nemu pripája svoje odlišné stanovisko.

Odlišné stanovisko sudcu JUDr. Mariána Fečíka

k rozsudku veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

sp. zn. 19SVs/2/2024 z 26. marca 2025

1. Na podklade § 465 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) pripájam k rozsudku veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „veľký senát“) sp. zn. 19SVs/2/2024 z 26. marca 2025 (ďalej len „disentované rozhodnutie“) odlišné stanovisko, a to k jeho výroku aj odôvodneniu.

2. V súdnej veci bola právomoc veľkého senátu založená s odkazom na § 22 ods. 1 písm. a) SSP, keď postupujúci senát 8S v uznesení o postúpení veci sp. zn. 3Sfk/53/2021 z 14. februára 2024 (ďalej len „postupujúce uznesenie“) vyjadril potrebu iného výkladu § 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“), než aký bol zaujatý v predchádzajúcich piatich rozhodnutiach kasačného súdu. To znamená, že postupujúci senát navrhol veľkému senátu založiť novú judikatórnu líniu odlišnú od tej predchádzajúcej reprezentovanej rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/58/2017 z 24. októbra 2018, sp. zn. 8Sžfk/50/2017 z 20. júna 2019, sp. zn. 8Sžfk/41/2018 z 24. októbra 2019 a rozhodnutiami Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/24/2021 z 22. marca 2023 a sp. zn. 4Sfk/23/2021 zo dňa 22. marca 2023 (ďalej aj „päť rozhodnutí kasačného súdu“).

3. Zatiaľ čo päť rozhodnutí kasačného súdu prezentovalo výklad § 79 ods. 2 daňového poriadku vo vzťahu k priznaniu úroku zo sumy daňového preplatku na dani z príjmov vo všeobecnosti priaznivejší pre daňový subjekt vrátane žalobcu (viď bod 31), postupujúci senát a následne i veľký senát sa stotožnili s výkladom novým, ktorý je vo všeobecnosti pre daňový subjekt a konkrétne i pre žalobcu menej priaznivý (viď body 54 a 55).

4. Veľký senát pritom rozhodol vo veci samej a to tak, že kasačnou sťažnosťou žalovaného napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie zaväzujúc ho svojim právnym názorom.

5. Podľa môjho názoru však disentanované rozhodnutie bolo vydané (A) v rozpore s účelom správneho súdnictva, (B) koncepčne bolo vystavané na ústavne nekonformnom výklade príslušných právnych noriem a (C) bez prihliadnutia k právnej istote a predvídateľnosti práva.

A. K účelu správneho súdnictva

6. Základným účelom správneho súdnictva je ochrana práv alebo právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, § 2 ods. 1 SSP). Tento účel je pretavený aj do princípu správneho súdneho konania upraveného v § 5 ods. 2 SSP, podľa ktorého „konanie pred správnym súdom je jednou zo záruk ochrany základných ľudských práv a slobôd a ochrany práv a oprávnených záujmov účastníkov administratívneho konania.“ Toto relatívne široké vymedzenie nie je samoúčelné, ale má slúžiť ako určitá výkladová inštrukcia pri žalobách fyzických a právnických osôb, a to logicky nielen pre správne súdy ale i kasačný súd.

7. Kasačným súdom však nie sú len trojčlenné kasačné senáty ale i veľký senát. Hoci aktivovanie právomoci veľkého senátu v zmysle § 22 ods. 1 písm. a) SSP je spojené s „unifikáciou“ judikatúry, aj pre veľký senát musí ako základná axióma rozhodovania pri žalobách fyzických a právnických osôb platiť ochrana subjektívnych práv účastníkov administratívnych vzťahov. Táto axióma musí „prežiarit“ eventuálne nutkanie veľkého senátu akademicky judikovať vec na podklade komparácie konkurenčných právnych názorov ignorujúc zohľadnenie práva žalobcu na ochranu jeho subjektívnych práv. Domnievam sa, že v disentanovanom rozhodnutí veľký senát túto axiómu náležite nevyhodnotil. V opačnom prípade by totiž mal aplikovať ústavne konformný výklad § 79 ods. 2 Daňového poriadku založený na uplatnení zásady in dubio pro libertate, resp. in dubio mitius.

B. Ústavnoprávny výklad a pravidlo in dubio mitius

8. Každá spoločnosť, ktorá dospela do fázy vzniku štátu, musí riešiť otázky vzťahu štátu a jednotlivca. Materiálny právny štát tento vzťah upravuje tak v rovine inštitucionálnej, kde nezastupiteľné miesto patrí správne súdnictvu, ako i v rovine normatívnej a procesnej. Zatiaľ čo v súkromnom práve je štát v podstate na úrovni jednotlivca (§ 21 Občianskeho zákonníka), inak je tomu v práve verejnom. Štát je tu voči jednotlivcovi vo vrchnostenskom postavení, tvorí pravidlá, na základe nich vydáva príkazy, vynucuje si ich plnenie a navyše sa to deje vo veľkej miere v záujme štátu, čo je typické pri výbere daní. Pravidlá hry určené štátom v podobe zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych noriem by preto mali byť jasné a jednoznačné v prípade spornosti by sa nemali vykladať na úkor ich adresátov.

9. Jedným z prostriedkov na zmiernenie nerovnovážneho postavenia medzi štátom a jednotlivcom je ústavne konformný výklad právnych noriem (čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky). Imanentnou súčasťou takéhoto výkladu je princíp in dubio pro libertate, teda vo všeobecnosti v pochybnostiach v prospech slobody, čo znamená, že ak je k dispozícii viacero výkladov verejnoprávnej normy, treba zvoliť ten, ktorý vôbec, resp. čo najmenej zasahuje do toho-ktorého základného práva či slobody. Obdobou uvedeného princípu na poli správneho, predovšetkým daňového práva je pravidlo in dubio mitius (v pochybnostiach v prospech alebo miernejšie).

10. V slovenskom právnom priestore sa sformulovanie pravidla in dubio mitius najčastejšie spája s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008, v zmysle ktorého „ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje

(na rozdiel od občanov, ktorý môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Inak povedané, v prípade pochybností sú povinné (orgány verejnej moci) postupovať miernejšie - in dubio mitius.“ V citovanom náleze slovenský ústavný súd pritom výslovne odkázal na obdobný záver Ústavného súdu Českej republiky vyjadrený v náleze sp. zn. IV. ÚS 666/02 z 15. decembra 2003, avšak poukázať možno aj na iný nález tohto súdu sp. zn. I. ÚS 643/06 z 13. septembra 2007.

11. Pravidlo in dubio mitius pritom nepredstavuje priamo nejaký druh alebo metódu výkladu právnej normy, a teda nie je priamo prostriedkom na zistenie jej významu. Naopak rozhoduje o postupe, ak je výklad právnej normy sporný. Jedná sa preto o pravidlo o pravidlách výkladu, teda metapravidlo.

12. Pre aplikáciu pravidla in dubio mitius sa vo všeobecnosti vyžaduje naplnenie dvoch pozitívnych podmienok a to, že: (i) musí ísť o normu verejného práva, (ii) o ktorej výklade sú relevantné pochybnosti, a negatívnej podmienky spočívajúcej v tom, že sa nejedná o prelomenie euro konformného výkladu, zamedzenie dvojitého zdanenia v zmysle medzinárodnej zmluvy, resp. o zneužitie práva.

13. Verejnoprávny charakter normy znamená, že spor o výklad je spojený so sporom medzi štátom a jednotlivcom. Aplikácia pravidla in dubio mitius preto neprichádza do úvahy v súkromnom práve, a ani vo verejnom práve, ak by sa týkala „sporov“ medzi účastníkmi administratívnych vzťahov, ktoré sú typické napr. v stavebných alebo katastrálnych veciach. Preto typickými odvetviami verejného práva, s ktorým sa pravidlo in dubio mitius spája, sú tie, kde je na jednej strane vzťahu štát (orgán verejnej správy) a na druhej strane jednotlivec (účastník administratívneho konania). Medzi takéto právne odvetvia nesporne patrí aj daňové právo. Daňová povinnosť je pritom jednostranná, pretože platenie daní nie je priamo spojené s nejakou protihodnotou a zasahuje do základného práva vlastníť majetok. Štát je tu vo všeobecnosti v trojjedinom postavení, ako zákonodarca prijíma daňové právne normy, prostredníctvom daňových orgánov zabezpečuje výber daní a súčasne je aj príjemcom daní. Daňové právne normy by preto mali byť formulované jasne a jednoznačne, aby ich štát nemohol zneužívať vo svoj prospech a naopak, aby v prípade ich nejasnosti počítal s tým, že výklad sporného ustanovenia bude správnym alebo ústavným súdom vykonaný v prospech daňového subjektu. Že tomu tak (často) nie je, svedčí okrem známeho citátu aj znenie § 79 ods. 2 Daňového poriadku zhodou okolností týkajúce sa v súdnej veci práve dane z príjmov.

14. Otázka pochybností o výklade právneho (daňového) predpisu vyvoláva v právnej teórii či odbornej spisbe a judikatúre najviac polemik. Zjednodušene povedané jej zodpovedanie spočíva v určení, (i) kto by ju mal skonštatovať a (ii) ako by sa s ňou mal vysporiadať. Pod slovom „kto“ má mať pochybnosť, sa rozumie buď súd alebo adresát právnej normy. Vysporiadanie sa s pravidlom in dubio mitius je zasa spojené so spôsobom, ako sa naň prihliada v rámci interpretácie právnej normy.

15. Paradoxne sa domnievam, že oba tieto aj v praxi sporné momenty sú v súdnej veci jednoznačné a odvíjajú sa od existencie piatich rozhodnutí kasačného súdu.

16. Pochybnosť o výklade § 79 ods. 2 Daňového poriadku existuje totiž na najvyššom poschodí sústavy správneho súdnictva, a to medzi piatimi rozhodnutiami kasačného súdu a postupujúcim senátom, ktorého názor si následne osvojil aj veľký senát. Nakoniec, ak by tu tento spor o výklad nebol, nekonal by vo veci ani veľký senát.

17. Postupujúci senát v postupujúcom uznesení (bod 58) označil znenie § 79 ods. 2 a 3 Daňového poriadku za „pomerné jasné“, následne veľký senát v disentanovanom rozhodnutí (bod 59) už skonštatoval jeho „jasný text“. Automaticky sa však potom núka otázka, keď je znenie § 79 ods. 2 Daňového poriadku tak jasné, že iný jeho výklad neobstojí, ako mohlo byť inak vyložené v piatich rozhodnutiach kasačného súdu troch rozdielných kasačných senátov a súčasne byť dôvodom aktivácie rozhodovania veľkého senátu.

18. Zároveň sa domnievam, že veľký senát uplatnil gramatický a teleologický výklad § 79 ods. 2 Daňového poriadku „len optikou správcu dane“.

19. Gramaticky možno znenie vety za bodkočiarkou v § 79 ods. 2 Daňového poriadku vyložiť aj tak, že sa týka akéhokoľvek preplatku na dani z príjmov, t. j. bez ohľadu na to, či je daňový preplatok spojený s podaním daňového priznania, v ktorom je obsiahnutá žiadosť o vrátenie preplatku. Veď implicitne takto gramaticky bolo toto ustanovenie vyložené aj v piatich rozhodnutiach kasačného súdu. Zákon totiž vo vete za bodkočiarkou v § 79 ods. 2 Daňového poriadku explicitne nerozlišuje medzi prípadmi vzniku preplatku na dani z príjmov.

20. Aj vo vzťahu k teleologickému výkladu pritom možno namietat veľkým senátom prezentovaný účel. Je nesporné, že daňový preplatok nie je peňažným dlhom v zmysle súkromnoprávných predpisov. Napriek tomu tu nemožno nevidieť určitú podobnosť. Daňový preplatok podobne ako nesplatený peňažný dlh predstavuje peňažné prostriedky, ktoré sa majú vrátiť, s tým, že pokiaľ sa nevrátia včas a riadne, mali by sa vrátiť s úrokom (viď aj rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 25 Cdo 2895/99 z 29. marca 2001). Ak sa pritom úrok z omeškania počíta od momentu riadneho a včasného nesplnenia dlhu, javí sa opodstatneným priznávať aj úrok za nevrátenie preplatku na dani z príjmov od momentu márneho uplynutia 40 dňovej lehoty na jeho vrátenie počítanej od jeho vzniku. Inak totiž dochádza k zvýhodňovaniu štátu ako kvázi dlžníka.

21. V tomto kontexte je namieste poukázať, ako aplikoval pravidlo in dubio mitius rozšírený senát Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, ktorý v rozsudku sp. zn. 7 Afs 54/2006 zo 16. októbra 2008 uviedol: „[59] K argumentu, že výklad rozhodných ustanovení zákona o DPH, ke ktorému se přiklonil Nejvyšší správní soud, je v rozporu se základními strukturálními principy daně z přidané hodnoty, je třeba uvést, že toho si je rozšířený senát Nejvyššího správního soudu plně vědom a že věc posoudil v rozporu s tímto principem zcela reflektovaně. Samotný základní strukturální princip fungování určité daně je jistě významnou (a někdy zcela zásadní) výkladovou pomůckou při interpretaci určitého zákonného ustanovení, jež se dotýká daně, ovšem „přebít“ jiné výkladové alternativy může jen za určitých podmínek. Teleologickým výkladem - a ničím jiným ve své podstatě výklad opírající se o základní strukturální princip určité daně není - lze korigovat jiné výkladové alternativy tehdy, lze-li to s přihlédnutím ke všem okolnostem vztahujícím se ke sporné právní otázce považovat za výklad nejvíce šetřící hodnoty, na nichž je založen ústavní řád České republiky.“

22. Z citovaného rozhodnutia českého najvyššieho správneho súdu je úplne zrejmé, že rozšírený senát (obdoba veľkého senátu slovenského najvyššieho správneho súdu) aplikoval pravidlo in dubio mitius aj v prípade, že výklad sporného daňového predpisu vykonaný v prospech daňového subjektu bol v rozpore so základnými štruktúrnymi princípmi dane.

23. V súdnej veci slovenský veľký senát naopak pravidlo in dubio mitius neaplikoval. Podľa môjho názoru však veľký senát svojim prístupom v podstate urobil pravidlo in dubio mitius zbytočným, pretože znenie § 79 ods. 2 Daňového poriadku „komplexným výkladom“ dointerpretoval a následne dokonca skonštatoval jasnosť jeho textu (bod 59 disentanovaného rozhodnutia). Pri takomto prístupe by však súd mohol vždy odignorovať relevantné pochybnosti týkajúce sa interpretácie právnej normy, a to aj po ich premietnutí do aplikačnej či súdnej praxe, právnej teórie, resp. odbornej spisby. Existenciu takýchto pochybností, resp. konkurenciu dvoch možných výkladov pritom nesporne preukazuje päť rozhodnutí kasačného súdu.

24. Opakovane je nutné zdôrazniť, že keďže daňové právo a to vrátane § 79 ods. 2 Daňového poriadku zasahuje do základného práva daňového subjektu vlastniť majetok, je vecou štátu ako zákonodarcu, aby túto právnu normu sformuloval jasne a jednoznačne. Tieto adjektíva je pritom potrebné spájať s pochopením právnej normy jej adresátom. Ak sa to nepodarí, musí to byť štát, ktorý by mal rátať s tým, že výklad právnej normy bude súdom vykonaný v prospech jej adresáta teda daňového subjektu. Znenie § 79 ods. 2 Daňového poriadku ale zjavne jasne a jednoznačne naformulované nie je. Tento záver nepochybne potvrdzuje päť rozhodnutí kasačného súdu. Ak pritom výklad daného zákonného

ustanovenia bol sporný na kasačnom súde, nemohol byť jasný na úrovni daňového subjektu ako právneho laika.

25. Súčasne je potrebné dodať, že v súdnej veci zároveň neboli zistené skutočnosti, ktoré by bránili aplikácii pravidla in dubio mitius v podobe existujúceho euro konformného výkladu, zamedzenia dvojitého zdanenia v zmysle medzinárodnej zmluvy alebo zneužitia práva žalobcom.

C. K právnej istote a predvídateľnosti práva

26. K znakom právneho štátu a medzi jeho základné hodnoty patrí neoddeliteľne princíp právnej istoty, ktorého neopomenuteľným komponentom je predvídateľnosť práva. Súčasťou uvedeného princípu je tiež požiadavka, aby súd na určitú právne relevantnú otázku pri opakovaní v rovnakých podmienkach dal rovnakú odpoveď, teda to, že obdobné situácie musia byť rovnakým spôsobom právne posudzované (napr. nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 231/2010 z 25. augusta 2010). Na druhej strane je nutné uviesť, že predvídateľnosť práva nemožno vnímať absolútne. Obdobnú vec je možné rozhodnúť aj inak než v predošlých prípadoch. Súd je však povinný svoje závery riadne, racionálne a ústavne konformne odôvodniť a to takým spôsobom, aby predošlé rozhodnutia neboli ignorované, ale práve naopak, aby sa s nimi súd argumentačne vysporiadal.

27. Obzvlášť citlivá je pritom zmena judikatúry v správnom súdnictve a osobitne v daňových veciach, ak jej výsledkom je prijatie názoru v prospech štátu a v neprospech daňového subjektu. Ako už bolo uvedené nejasná daňová právna norma by nemala byť vykladaná na úkor jej adresáta. Zlyhanie štátu v legislatívnej rovine sa nemá nahrádzať prostredníctvom výkladu takejto normy. V opačnom prípade sa moc stáva právom. Hoci primárne Ústavný súd Slovenskej republiky uvedené spojil s aplikáciou pravidla in dubio mitius, sekundárne možno poukázať aj na iný jeho názor, v zmysle ktorého „právomoc všeobecných súdov vykladať zákony nemožno chápať tak, že by boli oprávnené vykladané ustanovenie zákona fakticky novelizovať“ (nález sp. zn. II. ÚS 796/2016 z 22. júna 2017). Štát, resp. daňové orgány už minimálne od 24. októbra 2018, kedy bolo vydané rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/58/2017, vedeli, že výklad § 79 ods. 2 Daňového poriadku je zo strany správneho súdnictva odlišný od ich výkladu. Po vydaní ďalších rozhodnutí kasačného súdu mal preto štát pristúpiť k legislatívnej zmene. Od roku 2018 do roku 2025 mal pritom zákonodarcu skoro 7 rokov na vykonanie príslušnej novelizácie, najmä keď za toto obdobie bol Daňový poriadok zmenený 31 krát (od zmeny zákonom č. 368/2018 Z. z. až po zákon č. 279/2024 Z. z.).

28. Právnu istotu možno vnímať aj cez vnútornú konzistenciu súdnych rozhodnutí. Zmena právneho názoru vo veci konajúceho kasačného senátu by v zásade mala byť spojená s relevantnou zmenou rozhodných skutkových alebo právnych okolností. Bez uvedeného by k zmene právneho názoru kasačného senátu malo dochádzať len výnimočne a keď už, tak v prospech žalobcu. Odkaz veľkého senátu v tejto súvislosti na rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1SVs/3/2022 z 28. apríla 2023 (viď bod 35 disentanovaného rozhodnutia) ale neobstojí. V danej veci síce tiež došlo k zmene právneho názoru v neprospech žalobcu, avšak týmto bol prokurátor, ktorý sa oproti fyzickej a právnickej osobe ale domáha ochrany zákonnosti a nie svojich subjektívnych práv.

29. Následkom zmeny právneho názoru kasačného súdu je okrem právnej neistoty aj predĺženie správneho súdneho konania. Zábezpekou v tomto smere je notorieta v rozvrhu práce kasačného súdu, v zmysle ktorej, ak kasačný senát zruší rozhodnutie správneho súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, je ten istý kasačný senát príslušný aj na rozhodovanie o kasačnej sťažnosti podanej proti novému rozhodnutiu správneho súdu v tej istej veci. Táto zábezpeka v súdnej veci však bola znegovaná vznikom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, v dôsledku čoho nemohla byť kasačná sťažnosť pridelená na rozhodnutie pôvodnému kasačnému senátu, ktorý predtým vydal rozsudok sp. zn. 8Sžfk/41/2018 z 24. októbra 2019. Paradoxne sa teda vznik samostatnej najvyššej inštancie správneho súdnictva z pohľadu žalobcu negatívne premietol do rozhodovania v súdnej veci. Hoci uvedené nie je bez ďalšieho nezákonné, z pohľadu „citu pre spravodlivosť“ to nemožno opomenúť. Aj

na správne súdne konanie totiž dopadá v zmysle § 5 ods. 1 SSP princíp spravodlivosti normatívne ukotvený v čl. II ods. 1 a 2 Civilného sporového poriadku.

30. Pre úplnosť treba dodať aj to, že aplikácii pravidla in dubio mitius na výklad § 79 ods. 2 Daňového poriadku v súlade so závermi piatich rozhodnutí kasačného súdu nebránila ani tá skutočnosť, že žalobca sa domáhal v rámci tohto pravidla pre neho ešte výhodnejšieho výkladu spojeného s použitím predchádzajúcej právnej úpravy. V súdnej veci bol totiž sťažovateľom žalovaný, pričom posúdenie aplikovateľnosti výhodnejšej právnej úpravy patrí kasačnému súdu.

Záver

31. Hoci rešpektujem disentanované rozhodnutie veľkého senátu (nakoniec bol som jediným sudcom, ktorý sa s ním nestotožnil), dovoľujem si s jeho závermi nesúhlasiť, pretože sú podľa môjho názoru právne nesprávne a voči žalobcovi výsostne nespravodlivé.

32. Žalobcovi bola správcom dane zadržovaná relatívne veľká peňažná suma vo výške 57.185,17 eur a to od 24. júna 2015 do 15. apríla 2016. K uvedenému zadržaniu došlo bez vyrubenia dane z príjmov za príslušné obdobie (vyrubovacie konanie bolo následne zastavené) a fakticky len na podklade rozhodnutia o zriadení záložného práva. Vo vzťahu k dopadu na základné právo vlastníť majetok je ale rozdiel medzi tým, ak správca dane zriadi na nehnuteľnosti daňového subjektu záložné právo a neoprávneným zadržávaním peňažnej sumy vo výške 57.185,17 eur v dĺžke 296 dní. Opätovne možno poukázať na už citovaný rozsudok rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, podľa ktorého „[57] Je vecí zákonodárce, aby byl při legislativních změnách uvážlivý a aby do platného práva zasahoval způsobem, který bude zmenšovat, a nikoli posilovat obtíže spojené s výkladem a užitím zákona. Nelze chtít po adresátech právních norem, aby - jakkoli by takový požadavek byl v konkrétním případě z morálního hlediska třeba i oprávněný - dobrovolně státu poskytovali něco, k čemu nejsou povinni.“

33. Domnievam sa, že veľký senát v súdnej veci rezignoval na ochranu subjektívnych práv žalobcu. Zlyhanie zákonodarcu prijať jasné a jednoznačné znenie právnej normy, resp. jeho následnú pasivitu iniciovať po prijatí piatich rozhodnutí kasačného súdu príslušnú novelizáciu, kompenzoval veľký senát disentanovaným rozhodnutím. Výklad sporného ustanovenia § 79 ods. 2 Daňového poriadku pritom spojil s procesne absolútne nevhodnou situáciou spojenou jednak s okolnosťami vzniku daňového preplatku u žalobcu ako aj predchádzajúcim rozhodovaním kasačného súdu. Vzhľadom na uvedené skutočnosti by som preto za oveľa vhodnejšie považoval judikovanie relevantnej právnej otázky „mimo živej veci“ prostredníctvom stanoviska Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky podľa § 24d ods. 1 písm. b) zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

34. Zásah do subjektívnych práv žalobcu si paradoxne uvedomil v závere disentanovaného rozhodnutia (bod 59) aj veľký senát (viď aj bod 58 postupujúceho uznesenia), avšak žalobcu v tomto smere odkázal na uplatnenie si nároku na náhradu škody vyplývajúceho z nesprávneho úradného postupu žalovaného - sťažovateľa na základe zákona č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu pri výkone verejnej moci a o zmene niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 514/2003 Z. z.“). Podľa môjho názoru však takýto názor nemôže materiálne obstáť. Predovšetkým si neviem predstaviť, v čom vidí veľký senát nesprávny úradný postup žalovaného, keď súčasne v podstate skonštatoval, že žalovaný postupoval lege artis. Sanácia ujmy žalobcu odkazom na náhradu škody podľa zákona č. 514/2003 Z. z. sa mi preto javí ako úplne iluzórna. Ak veľký senát dospel k záveru, že správca dane „viedol daňové konanie (približne 3 roky) so zadržanými finančnými prostriedkami žalobcu (približne 1 rok) aj po uplynutí prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane“, mal žalobcovi poskytnúť ochranu už pri správnom súdnom prieskume. Nejednalo by sa o žiadne prelamovanie „jasného textu“ § 79 ods. 2 Daňového poriadku, ako uviedol veľký senát (bod 59 disentanovaného rozhodnutia), ale o aplikáciu jeho ústavne konformného výkladu prostredníctvom pravidla in dubio mitius.

35. Záverom považujem za dôležité upozorniť ešte na jeden (nezamýšľaný) dôsledok dissentovaného rozhodnutia. Pokiaľ totiž veľký senát nezistil dôvod na uplatnenie pravidla in dubio mitius ani v daňovej veci, v ktorej rozhodnú právnu otázku vyložilo v prospech daňového subjektu päť skorších rozhodnutí kasačného súdu a napriek tomu dotknuté zákonné ustanovenie vyhodnotil ako jasné a vyložil ho v neprospech daňového subjektu, potom si už neviem predstaviť prípad, v rámci ktorého by sa pravidlo in dubio mitius mohlo aplikovať. V zmysle prvej vety § 466 ods. 3 SSP je pritom právny názor vyjadrený v rozhodnutí veľkého senátu pre senáty najvyššieho správneho súdu záväzný. Obávam sa preto, že dissentovaným rozhodnutím veľký senát nezabuchol dvere pred aplikáciou pravidla in dubio mitius len u žalobcu, ale všeobecne.

JUDr. Marián Fečík

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.