Súd:	Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka:	4Sfk/90/2023
Identifikačné číslo spisu:	1020200129
Dátum vydania rozhodnutia:	30. júla 2024
Meno a priezvisko:	JUDr. Monika Valašiková
Funkcia:	predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2024:1020200129.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Rastislava Dlugoša PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): eustream, a.s., Votrubova 11/A, 821 09 Bratislava, IČO: 35 910 712, právne zastúpený: Advokátska kancelária MENKE LEGAL s.r.o., so sídlom Gorkého 3, 811 01 Bratislava, IČO: 47 258 799 proti žalovanému: Úrad pre vybrané hospodárske subjekty, Radlinského 37, 817 736 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102749646/2019 zo dňa 28.11.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/23/2020 - 120 zo dňa 23. februára 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/23/2020 - 120 zo dňa 23.02 2022 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102749646/2019 zo dňa 28.11.2019 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa priznáva právo na úplnú náhradu trov konania.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred správnym orgánom
1. Napadnutým rozsudok Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102749646/2019 zo dňa 28.11.2019. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že Daňový poriadok rozlišuje tzv. obligatórne prerušenie daňového konania, kedy správca dane (odvodu) konanie preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke a tzv. fakultatívne prerušenie daňového konania, kedy zákon prerušiť konanie správcovi dane (odvodu) priamo neprikazuje, ale dáva mu možnosť konanie prerušiť v prípade, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

2. Rozhodnutie vydal žalovaný podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, teda ustanovenia upravujúceho tzv. fakultatívne prerušenie konania, čo znamená prerušenie konania, ktoré nie je pre samotné konanie zákonodarcom určené za nevyhnutné a spočíva na úvahe vec prejednávajúceho správneho orgánu. Právna úprava § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku prerušenie konania správnemu orgánu poskytuje ako procesnú možnosť, nie jeho povinnosť. Z toho možno odvodiť, že žalovanému správnemu orgánu zo za´kona nevyply´vala povinnosť predmetné daňové konanie prerušiť, a teda do^vodom prerusˇenia konania nebola ota´zka, ktoru´ by správny orgán nemohol v tomto konani´ samostatne riesˇitˇ ako predbezˇnu´ ota´zku.
3. Krajský súd ďalej uviedol, zˇe ust. § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku ty´m, zˇe v súvislosti s vedomosťou správneho orgánu, že sa vedie konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, teda že sa vedie konanie, ktorého výsledkom bude vyriešenie právne relevantnej otázky (v danom prípade výška odvodu) ponecháva správnemu orgánu istú´ voľnosťˇ pri voľbe tohto procesného postupu.
4. Výber, resp. voľba z právnym predpisom na výber daných jednotlivých procesných opatrení slúžiacich účelu racionálnej organizácie postupu administratívneho (daňového) konania je na správnom orgáne (žalovanom), ktorý je pri vedení konania povinný podriadiť svoje jednotlivé úkony predovšetkým zákonnej požiadavke rýchlej a účinnej ochrany fiškálnych záujmov Slovenskej republiky ale aj práv účastníka konania (regulovanej osoby v zmysle zákona č. 235/2012 Z. z.). Významným hľadiskom je preto aj zásada hospodárnosti konania, z čoho vyplýva, že správny orgán je povinný najskôr urobiť iné vhodné opatrenia dostupnými procesnými prostriedkami a až keď tieto zlyhajú, alebo nemá takéto prostriedky k dispozícii, môže konanie prerušiť.
5. Vo vzťahu k posudzovanému prípadu, pokialˇ žalovaný predmetné daňové konanie prerusˇil, je potrebne´ vycha´dzatˇ z toho, či vykonal volˇbu medzi viacery´mi do u´vahy pricha´dzaju´cimi procesnými postupmi a či jeho cieľom bolo raciona´lne organizovatˇ konanie v zmysle zásady procesnej ekonómie. Pokiaľ to tak bolo, správny súd proti takejto volˇbe nemôže matˇ v za´sade námietky, keďže v neposlednom rade ide o procesny´ postup, ktory´ je zákonom dovoleny´.
6. Správny súd mal za to, že hoci Daňový poriadok vzhľadom na povahu otázky, ktorú bolo podľa žalovaného potrebne´ predbežne vyriešiť, neukladal v danej veci žalovanému povinnosť daňové konanie prerušiť, nemožno podľa názoru správneho súdu považovať za rozporné so zákonom, pokiaľ žalovaný medzi, po prvé, vlastným predbežným posúdením uvedenej otázky alebo, po druhé, prerušením konania a vyčkaním na vyriešenie tejto otázky v konaní o výške odvodu, zvolil druhú z týchto možností. Vo všeobecnosti totiž nemožno z hľadiska zachovania práva účastníka administratívneho konania na spravodlivé prejednanie veci v princípe hľadať rozdiel medzi procesným postupom spocˇi´vaju´cim v prerusˇeni´ konania, pocˇas ktore´ho sa nevykona´vaju´ úkony, neplynu´ lehoty a cˇaka´ sa na odpoveď riešenú v inom konaní a procesny´m postupom spocˇi´vaju´cim v inom vhodnom opatreni´, v prípade ktorého sa konanie bez jeho prerušenia zameriava aj na riešenie takejto pre konanie relevantnej otázky.
7. Na základe vyššie uvedeného zisteného postupu konaní vo veci určenia výšky osobitného odvodu z podnikania v regulovaných odvetviach podľa zákona č. 235/2012 Z. z. a vo veci žiadosti žalobcu o vrátenie preplatku zo zúčtovania odvodov správny súd dospel k názoru, že rozhodnutie o prerušení konania napadnuté žalobou nemožno považovať za nezákonné. Ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku predpokladá situáciu, ktorá vznikla aj v predmetnom konaní a pokiaľ si žalovaný zvolil postup prerušenia konania a vyčkania výsledku konania, v ktorom sa riešila otázka výšky osobitnej odvodovej povinnosti žalobcu, ergo sumy potrebnej na odvodenie výšky prípadného preplatku, ktorý žalobca požadoval vrátiť, potom takýto postup bol legitímny, nebol samoúčelný a bol i správnou aplikáciou príslušného ustanovenia daňového poriadku.
8. Ako vyplýva z ustanovení zákona č. 235/2012 Z. z., regulovaná osoba je povinná doručiť správcovi odvodu do konca odvodového obdobia, za ktoré jej vznikne povinnosť platiť odvod v ktorom okrem iného uvedie výšku odvodu, ktorú je povinná platiť a na základe tohto oznámenia aj má zaplatiť odvod v lehote určeného zákonom. Podaním uvedeného písomného oznámenia považuje za vyrubený a to bez ohľadu na správnosť výpočtu. V prípade zmeny sumy základu odvodu prichádza do úvahy možnosť pre povinnú osobu upraviť sumu odvodu a to, oznámením v zmysle § 8 ods. 3 zákona č. 235/2012 Z. z. Ak však nastane situácia, že povinnou osobou došlo k nesprávnemu výpočtu odvodu, teda nebola vypočítaná podľa zákona č. 235/2012 Z. z., správca odvodu vydá rozhodnutie, v ktorom určí výšku odvodu a regulovaná osoba je povinná platiť odvod na základe rozhodnutia.

9. Z vyššie uvedeného podľa názoru krajského súdu vyplýva, že odvod je splatný na základe jeho vyrubenia, čo je skutočnosť založená buď oznámením povinnej osoby alebo rozhodnutím správcu odvodu. Regulovaná osoba je povinná zaplatiť odvod za každé odvodové obdobie do konca toho odvodového obdobia, za ktoré je povinná platiť odvod, ak bol odvod vyrubený na základe písomného oznámenia a pokiaľ je regulovaná osoba povinná platiť odvod na základe rozhodnutia, má tak urobiť počnúc odvodovým obdobím nasledujúcim po kalendárnom mesiaci, v ktorom jej bolo takéto rozhodnutie doručené. Na účely zákona č. 235/2012 Z. z. sa za odvodové obdobie považuje každý kalendárny mesiac účtovného obdobia, v ktorom má regulovaná osoba oprávnenie na výkon činnosti.
V danom kontexte formuloval žalobca v správnej žalobe svoju výhradu, že prerušenie konania žalovaným bolo neopodstatnené, keďže dlžná suma do vykonania zúčtovania odvodov podľa § 9 zákona č. 235/2012 Z. z. vôbec nevstupuje, výpočet výšky odvodu za jednotlivé odvodové obdobia patriace do roku 2013 majú byť porovnané so sumou reálne zaplatených odvodov za uvedené odvodové obdobia počas daného roka, pričom tento výpočet nemá žiaden vplyv na dlžnú sumu, ani na povinnosť sumu vrátiť. Dlžná suma je podľa žalobcu sumou, ktorá bola správcovi odvodu uhradená na základe rozhodnutia o zúčtovaní, ktoré bolo zrušené, teda na základe titulu, ktorý právoplatne zanikol. Bez ohľadu na to, aký bude výsledok zúčtovania odvodov podľa uvedenej úpravy, dlžná suma v zúčtovaní nebude figurovať. Preto, pre účely konania o žiadosti, konanie o zúčtovaní odvodov za odvodové obdobia patriace do roku 2013 podľa § 9 zákona č. 235/2012 Z. z. nie je konaním o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia žalovaným. Podľa názoru súdu však žalobca účelovo oddelil konanie o preplatku na jednej strane a konanie o výške odvodovej povinnosti určenej správcom odvodu resp. súčtu odvodov vypočítaných správcom odvodu na strane druhej.

10. V danom prípade odvodová povinnosť vznikla na základe rozhodnutia správcu odvodu. Vychádzajúc z dikcie v rozsudku citovaných ustanovení zákona č. 235/2012 Z .z. je v takom prípade výsledná suma osobitného odvodu výsledkom rozhodovacej činnosti správneho orgánu a nezávisí od vôle povinnej osoby. V nadväznosti na to potom ani výška možného preplatku alebo nedoplatku nie je určiteľná povinnou osobou, ale možno k nej dospieť až po vydaní rozhodnutia správnym orgánom v súlade s § 8 ods. 4 zákona č. 235/2012 Z. z.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

11. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave podal žalobca, v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 27.04.2022 kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal zrušenia rozsudku Krajského súdu v Bratislave a plnej náhrady trov konania.
12. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že záver správneho súdu, v zmysle ktorého Úrad údajne mohol konanie v rámci svojej voľnej úvahy podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku prerušiť (nakoľko nové, druhé konanie o zúčtovaní odvodov za odvodové obdobia v roku 2013 podľa § 9 Zákona o osobitnom odvode údajne predstavuje konanie o skutočnosti „rozhodujúcej“ pre rozhodnutie o Žiadosti) je zmätočný, neudržateľný a nezákonný, a to z nasledovných dôvodov.
13. Po prvé, správny súd nerozlišuje medzi právnymi kategóriami „preplatku zo zúčtovania odvodov“ a „preplatku na odvode“, resp. si uvedené zamieňa. V dôsledku toho je interpretácia a aplikácia príslušných ustanovení Zákona o osobitnom odvode nezákonná a nesprávna.
14. Zákon o osobitnom odvode medzi „preplatkom zo zúčtovania odvodov“ podľa § 9 ods. 3 zákona o osobitnom odvode a „preplatkom na odvode“ podľa § 10 ods. 4 zákona o osobitnom odvode jasne rozlišuje. Preplatok zo zúčtovania odvodov podľa § 9 ods. 3 zákona o osobitnom odvode predstavuje kladný rozdiel súčtu odvodov zaplatených povinnou osobou za odvodové obdobia patriace do príslušného účtovného obdobia a súčtu odvodov vypočítaných správcom odvodu za tieto odvodové obdobia v rámci zúčtovania odvodov. O výsledku zúčtovania Úrad vydáva rozhodnutia podľa § 9 ods. 5 zákona o osobitnom odvode.
15. Inak povedané, ak by Spoločnosť žiadala o vrátenie preplatku zo zúčtovania odvodov podľa § 9 ods. 3 zákona o osobitnom odvode, tak záver správneho súdu, že Úrad môže vrátiť preplatok až na základe vydania nového rozhodnutia o zúčtovaní odvodov (a teda, že existoval dôvod na prerušenie konania o takejto žiadosti až do vydania rozhodnutia o zúčtovaní), by potenciálne mohol obstáť.

16. Sťažovateľ zdôraznil, že v prerušenom konaní nežiadal o vrátenie preplatku zo zúčtovania odvodov podľa § 9 ods. 3 Zákona o osobitnom odvode (na ktorý odkazuje Správny súd a Úrad), ale o vrátenie preplatku na odvode v zmysle § 10 ods. 4 prvej vety zákona o osobitnom odvode, teda o vrátenie sumy platby prevyšujúcej v danom čase splatný odvod. V tomto prípade išlo konkrétne o sumu zaplatenú na základe právoplatne zrušeného právneho titulu (pôvodného Rozhodnutia o zúčtovaní).
17. Pre určenie sumy prevyšujúcej v danom čase splatný odvod je nové rozhodnutie o zúčtovaní odvodov podľa § 9 ods. 5 zákona o osobitnom odvode právne irelevantné. Inými slovami, ak by správny súd ustanovenia § 9 ods. 3 a § 10 ods. 4 zákona o osobitnom odvode správne interpretoval a aplikoval, nemohol by dospieť k záveru, že nové konanie o zúčtovaní odvodov Spoločnosti za rok 2013 predstavuje konanie o „skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia“ v prerušenom konaní o Žiadosti v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Naopak, tieto konania spolu vôbec nesúvisia.
18. Konanie o zúčtovaní odvodov sťažovateľa za rok 2013 tak bolo pre posúdenie Žiadosti (a povinnosti vrátenia Dlžnej sumy) právne irelevantné, a teda nemohlo predstavovať konanie „o skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia“ o Žiadosti. Správny súd tým, že (nerozlišovaním medzi právnymi kategóriami „preplatku zo zúčtovania odvodov“ a „preplatku na odvode“) dospel k opačnému záveru, vec nesprávne právne posúdil (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Súčasne, správny súd sa nesprávne a nedôvodne odklonil od vyššie uvedenej rozhodovacej praxe (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP).
19. Sťažovateľ tvrdí, že povinnosť platiť odvod nevzniká na základe rozhodnutia Úradu podľa § 8 ods. 4 zákona o osobitnom odvode (ako tvrdí správny súd), ale na podklade oznámenia podľa § 8 ods. 1 zákona o osobitnom odvode. Nie je zrejmé, z čoho správny súd svoj záver odvodzuje. Zdá sa však, že Správny súd v tejto súvislosti zamieňa tiež rozhodnutie podľa § 8 ods. 4 zákona o osobitnom odvode s rozhodnutím o zúčtovaní odvodov podľa § 9 ods. 5 zákona o osobitnom odvode. Uvedené taktiež nasvedčuje tomu, že správny súd príslušne ustanovenia zákona o osobitnom odvode nesprávne interpretuje.
20. Sťažovateľ považuje tvrdenia správneho súd, v zmysle ktorých konštatovanie daňového preplatku je možné iba na základe rozhodnutia o výške preplatku samostatne preskúmateľného súdom za názor, ktorý nemá žiaden zákonný podklad ani oporu.
21. Daňový poriadok podľa sťažovateľa nepredpokladá pri konaní o vrátení preplatku vydávanie samostatného meritórneho rozhodnutia o existencii preplatku, ktoré by malo byť samostatne preskúmateľné súdom. Nie je zrejmé, ako správny súd k uvedeným záverom dospel, zákon (Daňový poriadok ani Zákon o osobitnom odvode), a rovnako ani administratívna a súdna prax o vydávaní rozhodnutí o výške daňových preplatkov nikde nehovorí. Výška daňového preplatku v konaní o žiadosti o vrátenie daňového preplatku nie je ani otázka právna, ale otázka faktická. Správca dane v takom konaní iba zisťuje faktickú výšku, o koľko zaplatená daň prevyšuje daň splatnú. Závery správneho súdu preto odporujú samotnému nastaveniu režimu daňových preplatkov v § 79 Daňového poriadku (na ktorého primerané použitie pri preplatku na odvode odkazuje § 10 ods. 4 zákona o osobitnom odvode).
22. V danom prípade Úrad držal a disponoval peňažnými prostriedkami (zodpovedajúcimi platbe Dlžnej sumy) bez akéhokoľvek existujúceho, právoplatného a vykonateľného právneho titulu po celý čas od právoplatného zrušenia Rozhodnutia o zúčtovaní až do dňa, kedy bola nová suma údajného nedoplatku zo zúčtovania odvodov určená Druhým rozhodnutím o zúčtovaní splatná.
23. V zmysle § 79 ods. 2 Daňového poriadku, Úrad neoprávnene zadržiaval peňažné prostriedky Spoločnosti zodpovedajúce dlžnej sume a disponoval nimi minimálne od 4. decembra 2019 (kedy uplynula lehota 30 dní od doručenia Žiadosti) do dňa, kedy bola nová suma údajného nedoplatku zo zúčtovania odvodov určená Druhým rozhodnutím o zúčtovaní splatná.
24. Vo svetle uvedeného, správny súd tým, že aproboval takýto postup Úradu, konal v priamom rozpore s elementárnymi pravidlami o nakladaní s daňovými preplatkami v § 79 Daňového poriadku.
25. Neexistoval právny titul ani legitímny dôvod na to, aby Úrad v spomínanej lehote zadržiaval peňažné prostriedky zodpovedajúce platbe dlžnej sumy. Ak by snáď mal mať Úrad obavy, že Spoločnosť by v lehote splatnosti v budúcnosti neuhradila pripadnú novú odvodovú povinnosť uloženú budúcim rozhodnutím o zúčtovaní odvodov, Úrad mohol zabezpečenie splnenia tejto povinnosti dosiahnuť inštitútmi na to určenými v Daňovom poriadku. Postup, ktorý Úrad zvolil, nemal oporu v zákone a aj vo svetle týchto dôvodov je napádaný rozsudok zmätočný a nesprávny. Správny

súd vec nesprávne právne posúdil (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP), v dôsledku čoho zaťažil napádaný rozsudok nezákonnosťou.
26. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III. Konanie na kasačnom súde

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), keď vo veci v zmysle ust. § 445 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
28. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/23/2020 - 120 zo dňa 23.02.2022, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102749646/2019 zo dňa 28.11.2019, ktorým Úrad pre vybrané hospodárske subjekty podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov prerušil daňové konanie vo veci žiadosti zo dňa 04.11.2019 o vrátenie preplatku zo zúčtovania odvodov podľa § 9 ods. 5 zákona č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov za odvodové obdobia patriace do účtovného obdobia od 01.01.2013 do 31.12.2013 v sume 74 785 087,66 eur daňovému subjektu eustream, a. s.
29. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca odvodu vydal dňa 30.10.2014 rozhodnutie č. 9900399/5/4785973/2014/Ral, ktorým vykonal zúčtovanie osobitného odvodu žalobcu z podnikania v regulovaných odvetviach podľa zákona o osobitnom odvode za odvodové obdobia od 01.01.2013 do 31.12.2013, ktorým žalobcovi vyrubil nedoplatok na odvode vo výške 74 785 087,66 eur. Sťažovateľ dlžnú sumu riadne uhradil dňa 18.11.2014. Proti rozhodnutiu správcu odvodu podal žalobca námietku, o ktorej rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 11000301/1/5364582014/4985 zo dňa 05.12.2014, ktorým rozhodnutie správcu odvodu potvrdil. Proti vyššie uvedenému rozhodnutiu podal sťažovateľ správnu žalobcu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 2S/235/14 - 31, ktorým napadnuté rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 11000301/1/5364582014/4985 zo dňa 05.12.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu pre vybrané subjekty č. 990399/54785973/2014/Ral zo dňa 30.10.2014 zrušil podľa ust. § 250j ods. 2 písm. a), DOSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne uložil žalovanému povinnosť žalobcovi (sťažovateľovi) náhradu trov konania. Voči tomuto rozsudku bolo podané odvolanie, o ktorom rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok č. k. 5Sžf/1/2019 zo dňa 31. júla 2019 tak, že Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/235/14 - 431, 2S 43/15 - 431 zo dňa 14.10.2015 potvrdil. Súčasne žalovanému uložil povinnosť nahradiť náhradu trov odvolacieho konania.

30. Následne žiadosťou zo dňa 04.11.2019 požiadal sťažovateľ žalovaného o vrátenie predmetnej sumy preplatku a to na základe právoplatného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. V konaní o vrátení preplatku zo zúčtovania odvodov za odvodové obdobia patriace do účtovného obdobia od 01.01.2013 do 31.12.2013 rozhodol Úrad pre vybrané hospodárske subjekty rozhodnutím zo dňa 28.11.2019 č. 102749646/2019 tak, že konanie o vrátenie preplatku prerušil (toto rozhodnutie je predmetom kasačného konania).

IV. Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

31. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môžu za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§2 ods. 1, 2 SSP).

32. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).
33. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.
34. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teraz skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.
35. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, preskúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie jemu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.
36. Najvyšší správny súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu konštatoval, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
37. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 235/2012 Z. z. regulovaná osoba je povinná doručiť správcovi odvodu do konca odvodového obdobia, za ktoré jej vznikne povinnosť platiť odvod podľa § 4 ods. 1, písomné oznámenie, v ktorom uvedie:
a) oblasť podľa odseku 1 písm. a), v ktorej získala oprávnenie na výkon činnosti,
b) dátum, od ktorého je oprávnená vykonávať činnosť podľa odseku 1 písm. a),
c) odhad predpokladaného výsledku hospodárenia podľa § 4 ods. 3 a predpokladaného koeficientu na účel výpočtu základu odvodu podľa § 5 ods. 5,
d) výšku odvodu, ktorú je povinná platiť.
38. Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 235/2012 Z. z. regulovaná osoba je povinná na základe písomného oznámenia podľa § 3 ods. 2, § 13 ods. 2, ods. 5, podľa odseku 3 alebo na základe rozhodnutia podľa odseku 4 zaplatiť odvod za každé odvodové obdobie do konca toho odvodového obdobia, za ktoré je povinná platiť odvod.
39. Podľa § 8 ods. 2 zákona č. 235/2012 Z. z. odvod sa považuje za vyrubený podaním písomného oznámenia podľa § 3 ods. 2, § 13 ods. 2, ods. 5, podľa odseku 3 alebo doručením rozhodnutia podľa odseku 4 regulovanej osobe alebo jej právnemu nástupcovi.
40. Podľa § 8 ods. 3 zákona č. 235/2012 Z. z. ak dôjde k zmene sumy základu odvodu, je regulovaná osoba do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom mala povinnosť podať daňové priznanie, alebo ak táto zmena nemá vplyv na povinnosť podať daňové priznanie, do konca kalendárneho mesiaca po mesiaci, v ktorom sa dozvedela, že došlo k zmene sumy základu odvodu, povinná doručiť správcovi odvodu písomné oznámenie, v ktorom uvedie
a) výsledok hospodárenia upravený podľa § 5 vykázaný za účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce účtovnému obdobiu, v ktorom došlo k zmene sumy základu odvodu, alebo ak dôjde k dodatočnej zmene výsledku hospodárenia, nový výsledok hospodárenia podľa § 5 ods. 1 alebo podľa § 13 ods. 1,
b) koeficient na účel výpočtu základu odvodu podľa § 5 ods. 5,
c) výšku odvodu, ktorú je povinná platiť.
41. Podľa § 8 ods. 4 zákona č. 235/2012 Z. z. ak výška odvodu uvedená v písomnom oznámení podľa § 3 ods. 2, § 13 ods. 2, ods. 5 alebo podľa odseku 3 nie je vypočítaná podľa tohto zákona, správca odvodu vydá rozhodnutie, v ktorom určí výšku odvodu. Regulovaná osoba je povinná platiť odvod na základe rozhodnutia podľa prvej vety, počnúc odvodovým obdobím nasledujúcim po kalendárnom mesiaci, v ktorom jej bolo rozhodnutie doručené.

42. Podľa § 9 ods. 1 zákona č. 235/2012 Z. z. odvody zaplatené podľa § 8 alebo odvody, ktoré mali byť zaplatené za odvodové obdobia patriace do príslušného účtovného obdobia, za ktoré regulovaná osoba má povinnosť zostaviť účtovnú závierku a predložiť ju spolu s daňovým priznaním, podliehajú zúčtovaniu, ktoré vykonáva správca odvodu. Regulovaná osoba je povinná v lehote na predloženie účtovnej závierky podľa prvej vety predložiť správcovi odvodu písomné oznámenie na zúčtovanie odvodov, v ktorom uvedie
a) výsledok hospodárenia,
b) koeficient na účel výpočtu základu odvodu podľa § 5 ods. 5,
c) základ odvodu podľa § 5 ods. 1,
d) sumu zaplatených odvodov za odvodové obdobia patriace do príslušného účtovného obdobia.
43. Podľa § 9 ods. 2 zákona č. 235/2012 Z. z. správca odvodu vypočíta zo základu odvodu podľa § 5 odvody za všetky odvodové obdobia patriace do príslušného účtovného obdobia podľa odseku 1 a porovná ich s odvodmi podľa odseku 1, pričom prihliada na ustanovenie § 4 ods. 8.
44. Podľa § 9 ods. 3 zákona č. 235/2012 Z. z. kladný rozdiel súčtu odvodov zaplatených podľa odseku 1 a súčtu odvodov vypočítaných správcom odvodu podľa odseku 2 je preplatkom zo zúčtovania odvodov.
45. Podľa § 9 ods. 4 zákona č. 235/2012 Z. z. záporný rozdiel súčtu odvodov zaplatených podľa odseku 1 a súčtu odvodov vypočítaných správcom odvodu podľa odseku 2 je nedoplatkom zo zúčtovania odvodov.
46. Podľa § 9 ods. 5 zákona č. 235/2012 Z. z. o výsledku zúčtovania odvodov správca odvodu vydá do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom mu bola predložená účtovná závierka a oznámenie podľa odseku 1, rozhodnutie o zúčtovaní odvodov, v ktorom uvedie výšku preplatku zo zúčtovania odvodov alebo výšku nedoplatku zo zúčtovania odvodov.
47. Podľa § 9 ods. 6 zákona č. 235/2012 Z. z. ak po vydaní rozhodnutia o zúčtovaní odvodov podľa odseku 5 dôjde k zmene sumy základu odvodu podľa § 8 ods. 3 za účtovné obdobie, za ktoré sa vykonalo zúčtovanie odvodov podľa odseku 5, správca odvodu vykoná nové zúčtovanie odvodov za odvodové obdobia patriace do toho istého účtovného obdobia. Vydaním nového rozhodnutia o zúčtovaní odvodov sa pôvodné rozhodnutie o zúčtovaní odvodov ruší.
48. Podľa § 9 ods. 7 zákona č. 235/2012 Z. z. regulovaná osoba je povinná zaplatiť nedoplatok zo zúčtovania odvodov do 15 dní odo dňa doručenia rozhodnutia o zúčtovaní odvodov.
49. Podľa § 10 ods. 4 zákona č. 235/2012 Z. z. suma platby, ktorá prevyšuje splatný odvod, je preplatkom na odvode. Na preplatok na odvode a na preplatok zo zúčtovania odvodov podľa § 9 ods. 3 sa primerane použijú ustanovenia osobitného predpisu ako pri daňovom preplatku.
50. Podľa § 2 písm. d) Daňového poriadku na účely tohto zákona sa rozumie daňovým preplatkom suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň.
51. Podľa § 55 ods. 6 Daňového poriadku správca dane platbu daňového subjektu neoznačenú podľa odseku 4 použije v tomto poradí:
a) na úhradu daňovej pohľadávky na dani, na ktorú bola platba určená, s najstarším dátumom splatnosti v čase prijatia platby,
b) na úhradu daňového nedoplatku na dani, na ktorú bola platba určená, s najstarším dátumom splatnosti v čase prijatia platby,
c) na úhradu splatného preddavku na daň, na ktorú bola platba určená, s najstarším dátumom splatnosti v čase prijatia platby,
d) na úhradu exekučných nákladov a hotových výdavkov, daňovej pohľadávky na inej dani, daňového nedoplatku na inej dani, splatného preddavku na daň na inej dani, nedoplatku na cle, pohľadávky na iných platbách a nedoplatku na iných platbách s najstarším dátumom splatnosti v čase prijatia platby.
52. Podľa § 55 ods. 7 Daňového poriadku ak v čase prijatia platby dane existuje viacero daňových pohľadávok, daňových nedoplatkov, splatných preddavkov na daň, exekučných nákladov, hotových výdavkov, pohľadávok na iných platbách a nedoplatkov na iných platbách s rovnakým dátumom splatnosti, prijatá platba sa použije na ich úhradu podľa odseku 6 v poradí podľa ich výšky vzostupne. Ak nemožno použiť platbu podľa odseku 6, možno túto platbu použiť na kompenzáciu daňového nedoplatku, splatného preddavku na daň, nedoplatku na cle a nedoplatku na iných platbách u iného správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad.

53. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňové konanie

a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,
b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.
54. Podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku pri použití daňového preplatku sa primerane postupuje podľa § 55 ods. 6 a 7; správca dane písomne upovedomí daňový subjekt o použití preplatku podľa § 55 ods. 6 a 7, ak suma použitého preplatku je vyššia ako 5 eur.
55. 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 nesplatný 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.
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. Najvyšší správny súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu konštatoval, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti sú dôvodné. Spornou otázkou medzi účastníkmi konania bola otázka vzniku povinnosti vrátenia dlžnej sumy ako preplatku na odvode podľa § 79 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z .z. v lehote do 30 dní od doručenia žiadosti o vrátenie preplatku a s tým súvisiacu otázku možnosti fakultatívneho prerušenia daňového konania vo veci žiadosti o vrátenie preplatku podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z.
58. V tomto smere dospel Krajský súd v Bratislave v rozsudku sp. zn. 2S/23/2020 - 120 zo dňa 23.02.2022 (bod 76) k záveru, že rozhodnutie žalovaného o prerušení konania napadnuté žalobou nemožno považovať za nezákonné. Podľa názoru krajského súdu ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku predpokladá situáciu, ktorá vznikla aj v predmetnom konaní a pokiaľ si žalovaný zvolil postup prerušenia konania a vyčkania výsledku konania, v ktorom sa riešila otázka výšky osobitnej odvodovej povinnosti žalobcu, ergo sumy potrebnej na odvodenie výšky prípadného preplatku, ktorý žalobca požadoval vrátiť, potom takýto postup bol legitímny a bol správnou aplikáciou príslušného ustanovenia daňového poriadku.
59. S týmto právnym názorom sa senát najvyššieho správneho súdu nestotožnil.
60. V kasačnom konaní je rozsah kasačnej sťažnosti určovaný obsahom kasačných dôvodov, ktorým je kasačný súd pri svojom rozhodovaní viazaný (§ 445 SSP). Kasačný súd sa preto sústredil na kasačné dôvody, tak ako boli uvedené žalobcom a z ktorých vyplýva, že (a) žalobca mal za to, že kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok vychádza v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP z nesprávneho právneho posúdenia veci spočívajúceho v nesprávnej aplikácii a interpretácii ustanovení Zákona o osobitnom odvode a Daňového poriadku, (b) žalobca ďalej považoval za naplnený aj dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP spočívajúci v nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku správneho súdu a (c) podľa žalobcu sa správny súd v zmysle § 440 ods. 1 písm. h) SSP nedôvodne odklonil od rozhodovacej praxe kasačného (najvyššieho) súdu. Kasačný súd sa stotožnil s námietkou sťažovateľa ohľadom nesprávneho právneho posúdenia veci.
61. Právnym posúdením veci na účel citovaného ustanovenia je činnosť krajského súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery a aplikuje konkrétnu právnu normu na skutkový stav

zistený orgánom verejnej správy alebo aj ním samým v rámci plnej jurisdikcie (peňažnej alebo sankčnej moderácii) alebo v osobitných konaniach.
Nesprávne právne posúdenie veci predstavuje právnu vadu rozhodnutia. Tento dôvod kasačnej sťažnosti je naplnený v prípade, keď krajský súd na zistený skutkový stav
a) neaplikoval príslušnú právnu normu (t. j. úplne opomenul aplikovať príslušnú právnu normu),
b) aplikoval nesprávnu právnu normu (t. j. namiesto príslušnej právnej normy aplikoval normu inú),
c) obsah správnej právnej normy nesprávne interpretoval alebo
d) správne zvolenú a správne interpretovanú právnu normu nesprávne aplikoval.
62. Právnym posúdením veci je činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery a aplikuje konkrétnu právnu normu na zistený skutkový stav. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav.
63. Právny základ, o ktorý opiera preskúmavané rozhodnutie žalovaný správny orgán a z ktorého vychádza aj správny súd v kasačnou sťažnosťou napadnutom rozsudku predstavuje ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku stanovujúce podmienky fakultatívneho prerušenia daňového konania.
64. V preskúmavanej veci prebiehalo daňové konanie podľa § 79 Daňového poriadku, t. j. konanie vo veci podanej žiadosti o vrátenie daňového preplatku, v rámci ktorého platí najmä, že ak nemožno daňový preplatok použiť podľa §55 ods. 6 a ods. 7 správca dane na žiadosť daňového subjektu preúčtuje daňový preplatok na nesplatný preddavok na daň, inak daňový preplatok vráti v lehote do 30 dní od doručenia žiadosti o jeho vrátenie.
65. Daňový poriadok teda určuje lehotu na konanie o vrátení preplatku 30 dní, pričom správca dane môže toto konanie fakultatívne prerušiť, pokiaľ sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu (napr. medzinárodná výmena informácií).
66. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku je výlučne na úvahe správcu dane či daňové konanie preruší avšak je nevyhnutné aby svoju voľbu medzi viacerými do úvahy prichádzajúcimi procesnými postupmi a ich cieľmi racionálne zdôvodnil. Prerušenie daňového konania musí teda aj pri úvahe správcu dane o jeho fakultatívnom využití vždy prebiehať v súlade so zákonom, t. j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňového konania známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie skutočností nevyhnutne potrebných pre posúdenie existencie daňového preplatku, o ktorého vrátenie žalobca požiadal.
67. Správny súd v Bratislave považoval dôvod na fakultatívne prerušenie daňového konania za naplnený nakoľko okrem konania o žiadosti žalobcu o vrátenie preplatku stále prebiehalo konanie o určenie nedoplatku za odvodové obdobia patriace do účtovného obdobia roku 2013 na základe zúčtovania odvodov podľa § 9 ods. 5 zákona o osobitnom odvode. V bode 81 napadnutého rozsudku pritom správny súd vychádza z premisy, že na konštatovanie preplatku či nedoplatku (§9 ods. 3 a ods. 4 zákona o osobitnom odvode) je potrebné porovnať dva parametre - jeden sa týka sumy zaplatených odvodov povinnou osobou a druhý súčtu odvodov vypočítaných správcom, pričom v danom prípade druhý z parametrov nebol v čase vydania rozhodnutia žalovaného známy.
68. Právna otázka vzniku povinnosti vrátenia dlžnej sumy ako daňového preplatku podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku sa podľa kasačného súdu odvíja od samotnej podstaty a zákonnej definície daňového preplatku, ktorou sú determinované parametre vstupujúce do jeho výpočtu.
69. Daňovým preplatkom sa v zásade rozumie suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň (§2 písm. d) Daňového poriadku). Uvedené je premietnuté v ustanovení § 10 ods. 4 prvá veta zákona o osobitnom odvode, podľa ktorého suma platby, ktorá prevyšuje splatný odvod, je preplatkom na odvode, na ktorý sa primerane použijú ustanovenia § 79 Daňového poriadku. Daňový preplatok môže vzniknúť na základe viacerých skutočností, napríklad z dôvodu, že daňový subjekt zaplatil na dani viac ako mal alebo zaplatil sumu bez právneho dôvodu resp. z právneho dôvodu, ktorý pominul.
70. V danom prípade žalobca uhradil sumu vyrubeného odvodu dňa 18.11.2014 avšak právny titul (rozhodnutie správcu odvodu), na základe ktorého sumu odvodu uhradil zanikol na základe právoplatného rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/1/2019 zo dňa 31.07.2019 v spojení s rozsudkom Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S 235/14-431, 2S 43/15-431 zo dňa 14.10.2015. Uhradená suma tak predstavovala platbu z právneho titulu, ktorý bol z dôvodu jeho nezákonnosti zrušený, pričom kasačný súd poukazuje na ustanovenie § 79 ods. 5 Daňového poriadku, ktoré takúto sumu považuje za daňový preplatok. Uvedené potvrdzuje aj konštantná judikatúra Najvyššieho súdu

SR (napr. Rozsudok NSSR sp. zn. 3Sžf 64/2007), podľa ktorej v prípade, ak právoplatné a vykonateľné rozhodnutie správcu dane zaniklo napr. zrušením rozsudkom súdu vydaným v správnom súdnictve, vzniká právna situácia, v ktorej zaplatená daň už nemá svoj právny základ v platnom rozhodnutí. V danom prípade teda zaniklo rozhodnutie, od ktorého zaplatená daň odvodzovala svoju splatnosť, preto sa zaplatená suma stala daňovým preplatkom.
71. Z uvedeného vyplýva, že suma uhradená žalobcom dňa 18.11.2014 vo výške 74.785.087,66 € sa právoplatným zrušením rozhodnutia správcu odvodu (rozhodnutie č. 9900399/5/4785973/2014/Ral zo dňa 30.10.2014) stala ex lege daňovým preplatkom a ku dňu podania žiadosti o jej vrátenie bolo potrebné uvedenú platbu posúdiť v zmysle ustanovenia § 10 ods. 4 prvá veta zákona o osobitnom odvode.
72. Podľa názoru kasačného súdu suma platby, pri ktorej neexistuje žiadny právny titul pre jej viazanie v štátnom rozpočte nemohla naviac v danom prípade z hľadiska hmotnoprávneho posúdenia zákona o osobitnom odvode spadať pod pojem „odvod“ a vstupovať tak do zúčtovania odvodov (§9 zákona o osobitnom odvode). Daňový poriadok a rovnako zákon o osobitnom odvode pre definícii pojmu daňový preplatok/ preplatok na odvode tento považujú za „sumu platby“ prevyšujúcu splatnú daň, z čoho vyplýva, že ani zákonodarca nepovažuje sumu, ktorej absentuje právny titul na viazanie v štátnom rozpočte za odvod alebo daň.
73. Kasačný súd preto považuje za potrebné korigovať právny názor správneho súdu uvedený v bode 81 napadnutého rozsudku v tom zmysle, že v danom prípade suma platby uskutočnená žalobcom dňa 18.11.2014 nepredstavovala po právoplatnosti rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/1/2019 zo dňa 31.07.2019 parameter vstupujúci do zúčtovania odvodov podľa § 9 zákona o osobitnom odvode. S ohľadom na túto skutočnosť kasačný súd nepovažuje za správny záver správneho súdu v napadnutom rozhodnutí (bod 83), podľa ktorého sa nemožno stotožniť, že odpadol dôvod na úhradu osobitného odvodu, keďže k zúčtovaniu odvodov môže dôjsť až po skončení konania o výške osobitného odvodu.
74. Pozornosti kasačného súdu neuniklo, že sťažovateľ svoju žiadosť zo dňa 04.11.2019 označil ako žiadosť o vrátenie preplatku zo zúčtovania odvodov, avšak z odôvodnenia podanej žiadosti vyplýva, že žalobca svoju žiadosť opiera práve o rozsudok Najvyššieho súdu SR 5Sžf/1/2019 zo dňa 31.07.2019, na základe ktorého podľa žalobcu vznikol preplatok na odvode vo výške vyrubeného nedoplatku, t. j. vo výške 74.785.087,66 Eur. Sťažovateľ teda v podanej žiadosti sám zamieňa pojem „preplatok zo zúčtovania odvodov“ podľa § 9 ods. 3 zákona o osobitnom odvode (použitý v názve žiadosti) a „preplatok na odvode“ podľa § 10 ods. 4 prvá veta zákona o osobitnom odvode (použitý v texte žiadosti).
75. V tomto smere správca odvodu mal postupovať v zmysle § 13 ods. 3 Daňového poriadku a predmetnú žiadosť (podanie) posúdiť z hľadiska obsahu ako žiadosť o vrátenie preplatku na odvode. Z podanej žiadosti žalobcu bolo pritom zrejmé kto ju podáva, v akej veci, čo sa navrhuje, ako aj jej dôvody. Podaná žiadosť žalobcu zo dňa 04.11.2019 bola teda spôsobilá na prerokovania a z jej obsahu bolo zrejmé, že žalobca požadoval vrátenie sumy preplatku vo výške 74.785.087,66 Eur. Právne posúdenie o aký druh preplatku sa jedná bolo v právomoci správcu odvodu.
76. Rozlišovanie medzi „preplatkom zo zúčtovania odvodov“ podľa § 9 ods. 3 zákona o osobitnom odvode a „preplatkom na odvode“ podľa § 10 ods. 4 prvá veta zákona o osobitnom odvode použité žalobcom v dôvodoch kasačnej sťažnosti teda kasačný súd považuje za správne a súladné aj s definíciou daňového preplatku podľa Daňového poriadku.
77. Ustanovenie § 10 ods. 4 zákona o osobitnom odvode totiž výslovne definuje preplatok na odvode v zhode s definíciou daňového preplatku (§2 písm. d) Daňového poriadku) a naviac používa aj pojem preplatku zo zúčtovania odvodov (§ 9 ods. 3 zákona o osobitnom odvode).
78. Následne po vyhodnotení sumy uhradenej žalobcom ako sumy daňového preplatku z dôvodu zániku právneho titulu realizovanej platby je ďalší procesný postup zverený do výlučnej rozhodovacej činnosti správcu dane.
79. Z dikcie ustanovenia § 79 Daňového poriadku vyplýva, že správca dane má tri zákonné procesné možnosti postupu pre použitie daňového preplatku. Správca dane je oprávnený: (i) sumu preplatku použiť podľa § 55 ods. 6 a 7 (najmä kompenzácia existujúcich daňových nedoplatkov) Daňového poriadku, (ii) na žiadosť daňového subjektu správca dane preúčtuje daňový preplatok na nesplatný preddavok na daň, (iii) na žiadosť daňového subjektu správca dane vráti daňový preplatok (ak je väčší ako 5 Eur) v lehote 30 dní od doručenia žiadosti o jeho vrátenie, pričom ak správca žiadosti o vrátenie v plnom rozsahu vyhovie rozhodnutie nevydáva.

80. Predmetom súdneho prieskumu bola pritom otázka, či v dobe podania žiadosti žalobcu o vrátenie preplatku zo dňa 04.11.2019 existovala relevantná skutočnosť, ktorá znemožňovala ukončiť konanie o vrátení preplatku niektorým z troch vyššie uvedených spôsobov a ktorá zakladala racionálny dôvod pre prerušenie konania o vrátení preplatku.
81. Z preskúmavaného rozhodnutia žalovaného vyplýva, že konanie vo veci žiadosti o vrátenie preplatku bolo prerušené z dôvodu, že výška preplatku nebola správcovi známa a v tejto súvislosti poukazuje na prebiehajúce konanie o zúčtovaní odvodov za účtovné obdobie od 01.01.2013 do 31.12.2013, v ktorom správca odvodu určí výšku preplatku zo zúčtovania odvodov.
82. Kasačný súd je názoru, že suma daňového preplatku predstavovala sumu, ktorej právny dôvod pominul a nepredstavovala „odvod“, ktorý by vstupoval do zúčtovania odvodov v zmysle § 9 zákona o osobitnom odvode. Uvedené napokon potvrdzuje aj skutočnosť, že správca odvodu vydal nové rozhodnutie č. 101101563/2020 o zúčtovaní odvodov, ktorým podľa § 9 ods. 5 zákona č. 235/2012 Z. z. opäť určil nedoplatok zo zúčtovania odvodov vo výške 74.785.087, 66 Eur.
83. Podľa názoru kasačného súdu možno konanie o zúčtovaní odvodov podľa § 9 zákona o osobitnom odvode a konanie o daňovom preplatku podľa § 79 Daňového poriadku považovať za daňové konania sui generis, v rámci ktorých sa rozhoduje o odlišných právach a povinnostiach daňových subjektov. Spájanie konania o daňovom preplatku s konaním o zúčtovaní odvodov ako skutočnosti rozhodnej pre určenie daňového preplatku považuje kasačný súd za účelové nemajúce oporu v zákone o osobitnom odvode ani v Daňovom poriadku.
84. V rámci konania o daňovom preplatku sú pre správcu dane rozhodné skutočnosti existujúce ku dňu podania žiadosti o jeho vrátenie. Uvedené platí aj pre existenciu iných daňových nedoplatkov (príp. existenciu skutočností podľa § 55 ods. 6 a 7 daňového poriadku), ktorých použitie predpokladá § 79 ods. 1 Daňového poriadku. Ak teda v čase rozhodovania o použití preplatku na odvode neexistuje splatný daňový nedoplatok ani iné právoplatné a finančne nevysporiadané rozhodnutie o zúčtovaní odvodov a ich existenciu v budúcnosti správca odvodu len predpokladá, nemožno konštatovať, že výška preplatku nie je známa.
85. V prejednávanej veci mal preto správca odvodu ku dňu podania žiadosti o vrátenie preplatku dostatočné množstvo podkladov rozhodných pre správne určenie výšky daňového preplatku. Účelnosť prerušenia konania pritom musí spočívať v získaní podkladov nevyhnutných na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňového konania známe.
86. Opačný prístup by predstavoval porušenie zásady právnej istoty a legitímnych očakávaní na strane daňového subjektu. Kasačný súd v tomto smere dopĺňa, že vzťah medzi správcom dane a daňovým subjektom je vzťahom verejnoprávnym a teda daňový subjekt nemôže žalobou na súde požadovať vydanie bezdôvodného obohatenia podľa ustanovení občianskeho zákonníka z dôvodu, že právny dôvod plnenia odpadol. Jedinou možnosťou daňového subjektu ako sa účinne domáhať vrátenia zadržiavaných peňažných prostriedkov bez právneho titulu je podanie žiadosti o ich vrátenie príslušnému správcovi dane.
87. V danom prípade, keďže zanikol právny titul, na základe ktorého žalobca sumu vyrubeného odvodu uhradil a žalobcom uhradené peňažné prostriedky boli správcom dane zadržiavané neoprávnene (neexistovali iné daňové nedoplatky/pohľadávky daňového subjektu), mohol sťažovateľ plne legitímne očakávať, že jeho žiadosti o vrátenie preplatku bude vyhovené.
88. Senát kasačného súdu konštatoval, že žalovaný porušil § 3 ods. 1 Daňového poriadku, keď nedbal na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu a nerešpektoval princíp právnej istoty a nezákonne zasiahol do legitímnych očakávaní žalobcu. Konštantná judikatúra Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok NS SR 8Sžf/90/2014) uvádza, že z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.
89. Kasačný súd sa nestotožnil s právnym názorom správneho súdu, že žalovaný ako správca odvodu správne aplikoval § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, keď zvolil postup prerušenia konania a vyčkania výsledku iného konania o osobitnej odvodovej povinnosti žalobcu.
90. Kasačný súd uzatvára, že správny súd teda vec nesprávne právne posúdil tým, že nesprávne interpretoval a aplikoval ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, keď dospel k záveru, že v danom prípade boli naplnené dôvody na fakultatívne prerušenia konania

91. Sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti ako ďalší kasačný dôvod uviedol nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku pre nedostatok odôvodnenia, ktorá podľa žalobcu predstavuje kasačný dôvod v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP.
92. Nepreskúmateľnosť videl v tom, že správny súd použil výklad právnej normy, ktorý by prakticky poprel účel a funkčnosť inštitútu, resp. mechanizmu vracania preplatkov podľa § 79 ods. 2 Daňového poriadku, keďže správca dane by sa mohol kedykoľvek vyhnúť povinnosti vrátiť daňovému subjektu preplatok s tým, že počká na to, že v budúcnosti bude viesť voči daňovému subjektu iné konania, z ktorých vznikne daňová povinnosť.
93. O zjavnej nepreskúmateľnosti alebo arbitrárnosti súdneho rozhodnutia možno pritom hovoriť aj v súvislosti s právnym posúdením veci a to vtedy, ak súd zistí interpretáciu a aplikáciu právnej normy zo strany súdu, ktorá zásadne popiera účel a význam aplikovanej právnej normy, alebo ak dôvody, na ktorých je založené súdne rozhodnutie, absentujú, sú zjavne protirečivé alebo popierajú pravidlá formálnej a právnej logiky, prípadne ak sú tieto dôvody zjavne jednostranné a v extrémnom rozpore s princípmi spravodlivosti.
94. Význam a účel inštitútu prerušenia daňového konania pritom spočíva v získaní skutočností a informácií rozhodných pre vydanie rozhodnutia správcu dane teda skutočností, bez ktorých ďalší procesný postup správcu dane nie je možný.
95. Správny súd v napadnutom rozsudku (body 74 a 76) poukázal na prebiehajúce konanie o určení nedoplatku za odvodové obdobia patriace do účtovného roku 2013 ako aj na potrebu vyčkať na výsledok tohto konania..
96. Správny súd sa však nevysporiadal s argumentami sťažovateľa ohľadom jeho námietky týkajúcej sa možného zneužívania takéhoto postupu správcom odvodu a to aj v kontexte účelu inštitútu prerušenia konania. Správny súd v napadnutom rozsudku považoval konanie o daňovom nedoplatku za závislé od rozhodnutia správcu odvodu v inom konaní o zúčtovaní odvodov pričom následne v bode 86 odôvodnenia svojho rozsudku konštatoval, že otázka splatnosti a výšky osobitného odvodu a zúčtovania nie je vecou rozhodnutia o prerušení konania. V tomto smere preto pôsobí odôvodnenie napadnutého rozsudku zmätočne.
97. V kontexte vyššie uvedeného ako aj s ohľadom na právne posúdenie veci kasačným súdom možno uvedený rozpor v odôvodnení rozsudku správneho súdu vyhodnotiť ako dôvod zakladajúci nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, čím je založený kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP.
98. Podľa sťažovateľa sa správny súd nesprávne a nedôvodne odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu, konkrétne od záverov vyslovených v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4 Sž 90/02 (uverejnený v 12/2004 ZSR). V predmetnom rozsudku Najvyšší súd SR poukazujúc na ustanovenie § 63 ods. 1 zákona č. 511/1999 Z. z. uviedol, že „daňovým preplatkom je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň a bolo namieste, že správca dane vrátil žalobcovi sumu, ktorá prevyšovala daň vyrubenú ním podaným daňovým priznaním, pričom platobný výmer pôvodne vydaný správcom dane už neexistoval“. Podľa názoru Najvyššieho súdu SR zásadne platí, že ak súd alebo iný orgán zruší rozhodnutie, toto rozhodnutie stratí platnosť a nastáva stav, ako keby nebolo vydané.
99. Pre úplnosť možno poukázať aj na následne vydané rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo dňa 03.12.2009, ktoré uvádza: „V prípade, ak právoplatné a vykonateľné rozhodnutie správcu dane zaniklo, napr. zrušením rozsudkom súdu vydaným v správnom súdnictve, vzniká právna situácia, v ktorej zaplatená daň už nemá svoj právny základ v platnom platobnom výmere resp. dodatočnom platobnom výmere (v zmysle § 30 ods. 1, prvá veta zák. č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím). Zaniklo rozhodnutie od ktorého zaplatená daň odvodzovala svoju splatnosť Preto sa zaplatená daň, u ktorej zanikol platobný výmer (titul) stala daňovým preplatkom.“
100. V rozpore s uvedeným správny súd v napadnutom rozsudku (bod 83) uviedol, že nemožno súhlasiť s tvrdením, že odpadol dôvod na úhradu osobitného odvodu. Správny súd pritom poukázal na skutočnosť, že k zúčtovaniu odvodov môže dôjsť až po skončení konania - právoplatnosťou rozhodnutia o výške osobitného odvodu. V tomto smere správny súd v napadnutom rozsudku nedostatočne zohľadnil vyššie uvedené rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4 Sž 90/02 (uverejnený v 12/2004 ZSR) keď opomenul, že v posudzovanom prípade zaniklo rozhodnutie žalovaného, od ktorého už zaplatený odvod odvodzoval svoju splatnosť. Je síce pravdou, že prebiehalo iné konanie o zúčtovaní odvodov za účtovné obdobie kalendárneho roka 2013, v ktorom bol

posudzovaný dôvod na úhradu osobitného odvodu, avšak ako už bolo uvedené toto konanie o zúčtovaní odvodov bolo odlišné od konania o vrátení preplatku. V rámci konania o vrátení preplatku na odvode bolo relevantnou právnou skutočnosťou, že dôvod (titul) uskutočnenej úhrady osobitného odvodu odpadol.
101. Skutočnosť, že správny súd v napadnutom rozsudku bez vysvetlenia nerešpektuje označený judikát Najvyššieho súdu SR oslabuje presvedčivosť napadnutého rozsudku a zároveň narúša predvídateľnosť súdneho rozhodovania a zakladá kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP.
102. Podľa ust. § 462 ods. 2 SSP, ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom a správny súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie správneho súdu zmeniť tak, že zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec vráti na ďalšie konanie.
103. Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť bola podaná dôvodne, preto postupoval podľa vyššie citovaného ustanovenia § 462 ods. 2 SSP a rozsudok Krajského súdu v Bratislave zmenil tak, že rozhodnutie orgánu verejnej správy zrušil.
104. Podľa § 469 SSP je žalovaný právnym názorom kasačného súdu viazaný.
105. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a § 175 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal voči neúspešnému žalovanému nárok na náhradu trov konania na krajskom súde aj na kasačnom súde v celom rozsahu.
106. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.