

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/77/2019
Identifikačné číslo spisu: 5017200106
Dátum vydania rozhodnutia: 24.11.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5017200106.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: Euro Data SK, a.s., so sídlom Kvačalova 5, 010 04 Žilina, IČO: 44 271 875, zast. Advokátska kancelária Mrázovský & partners, s.r.o., so sídlom Mariánske nám. 2, 010 01 Žilina, IČO: 36 855 278, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Daňový úrad Žilina, so sídlom J. Kráľa 2, 010 04 Žilina, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 7. novembra 2017 sp.zn. 30S/28/2017 v spojení s opravným uznesením zo dňa 19. septembra 2019 sp.zn. 30S/28/2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov kasačného konania voči sťažovateľovi.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Opatrením č. 100060239/2017 z 12.01.2017 (ďalej len „preskúmané opatrenie“) žalovaný s poukazom na § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) a § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č.

222/2004 Z. z.") oznámil žalobcovi, že jeho žiadosť o priznanie úroku z vrátenia nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie jún 2013 podanú 29.12.2016 považuje za bezpredmetnú, nakoľko nemá nárok na priznanie a vyplatenie úroku zo sumy nadmerného odpočtu. Nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie jún 2013 bol žalobcovi vrátený podľa § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. po ukončení daňovej kontroly v stanovenej lehote do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške zistenej daňovým úradom. Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie jún 2013 bola ukončená dňa 15.07.2016 a nadmerný odpočet bol vrátený žalobcovi dňa 25.07.2016. Zák. č. 222/2004 Z.z. ani Daňový poriadok v znení platnom do 31.12.2016 neupravuje priznanie a zaplatenie úroku po dobu výkonu daňovej kontroly zameranej na kontrolu zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu.

Podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávanú vec 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.

Podľa § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení relevantnom pre prejednávanú vec ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, 2 alebo odseku 5 začne daňovú kontrolu, vráti nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške zistenej daňovým úradom; ak bola časť nadmerného odpočtu vrátená podľa odseku 7, vráti daňový úrad rozdiel medzi nadmerným odpočtom vo výške zistenej daňovým úradom a nadmerným odpočtom vráteným podľa odseku 7. Ak po vrátení nadmerného odpočtu vznikne kladný rozdiel medzi nadmerným odpočtom uvedeným v právoplatnom rozhodnutí a vráteným nadmerným odpočtom podľa prvej vety, vráti daňový úrad tento rozdiel do desiatich dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Ak daňový úrad daňovou kontrolou, ktorú začal v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, 2 alebo odseku 5, nezistí nadmerný odpočet a právoplatným rozhodnutím sa prizná nadmerný odpočet, vráti daňový úrad nadmerný odpočet uvedený v právoplatnom rozhodnutí do desiatich dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Ak platiteľ neumožní vykonanie daňovej kontroly do troch mesiacov odo dňa jej začatia, nárok na vrátenie nadmerného odpočtu zaniká posledným dňom tretieho mesiaca a to vo výške, v akej jeho vznik bol uplatnený v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní.

II.

Konanie na krajskom súde

2. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia preskúmaného opatrenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

3. Krajský súd preskúmal opatrenie ako i postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu, pričom zistil, že preskúmané opatrenie je potrebné zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. c) zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

4. Podľa krajského súdu je v zmysle platnej právnej úpravy nepochybné, že daňové orgány sú oprávnené vrátiť nadmerný odpočet až po skončení daňovej kontroly do 10 dní v zmysle § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. V danom prípade však šlo o zaplatenie úrokov zo zadržávaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Nie je možné stotožniť právo správcu dane vrátiť nadmerný odpočet v zákonnej lehote po uplynutí daňovej kontroly s platením úrokov z tohto zadržávania počas daňovej kontroly,

keďže ide o rozdielne právne inštitúty. V danom prípade teda bolo potrebné posúdiť, či čl. 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica DPH“) v otázke platenia úrokov zo zadržiavania nadmerného odpočtu za obdobie daňovej kontroly je transponovaný do znenia zák. č. 222/2004 Z.z. v súlade so záväznou interpretáciou tohto článku Smernice DPH vyplývajúcou z judikatúry Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „Súdny dvor“).

5. Krajský súd uviedol, že v otázke priznania úroku zo zadržiavania nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly zák. č. 222/2004 Z.z. v čase vydania napadnutých rozhodnutí nemal žiadne ustanovenia. Existovali len ustanovenia o úrokoch, ktoré bolo možné priznať najskôr v 11. deň od skončenia daňovej kontroly (§ 79 ods. 3 Daňového poriadku v spojení s § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z.), t.j. nie za obdobie daňovej kontroly. Právny poriadok Slovenskej republiky teda v danej otázke Smernicu DPH v súlade s jej záväznou interpretáciou do 31.12.2016 neprevzal. Krajský súd preto skúmal, či nárok na úrok za zadržiavanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly nevznikol žalobcovi na základe iných prameňov práva.

6. Krajský súd poukázal na tzv. nepriamy účinok smernice a nutnosť eurokonformného výkladu vnútroštátneho práva. Ak však znenie vnútroštátneho právneho predpisu je výslovne v rozpore s cieľmi a účinkami smernice, potom nastupuje priamy účinok smerníc, ktorý prichádza do úvahy len subsidiárne ako ultima ratio vtedy, ak eurokonformný výklad problematického vnútroštátneho ustanovenia nie je možný (napr. sp.zn. C-462/99). Uvedená podmienka však v danom prípade aplikácie čl. 183 Smernice DPH splnená nebola, pretože tento článok odkazuje priamo na podmienky, ktoré určujú členské štáty pri vrátení DPH. Preto nie je možné podľa krajského súdu priamo aplikovať tento článok Smernice DPH.

7. Krajský súd však poukázal na záväznú interpretáciu rozsudkov Súdneho dvora, ktoré interpretovali výklad čl. 183 Smernice DPH, a to najmä na rozsudok sp.zn. C-107/10 (body 51 a 55). Z uvedeného rozsudku je podľa krajského súdu nepochybné, že dotknutá bulharská úprava v porovnaní s úpravou slovenskou, vzhľadom na jej aplikáciu daňovými orgánmi, nevykazuje také rozdiely, že tento rozsudok by bolo potrebné odmietnuť ako na danú vec sa nevzťahujúci. Krajský súd zdôraznil, že Súdny dvor považoval už obdobie približne 8 mesiacov, počas ktorých nemôže zdaniteľná osoba disponovať finančnými prostriedkami, za značné a v zmysle slovenského práva táto lehota môže byť ešte dlhšia, keďže daňová kontrola môže trvať až 1 rok. Rovnako podľa uznesenia Súdneho dvora C-120/15 neuznanie nároku na úrok z vyplateného nadmerného odpočtu, hoci vychádza z platnej vnútroštátnej právnej úpravy, je v rozpore s úniovým právom a v rozpore s vydanou judikatúrou Súdneho dvora.

8. Podľa krajského súdu rozhodnutia Súdneho dvora dostatočným spôsobom podali výklad čl. 183 Smernice DPH v otázke platenia úrokov zo zadržiavaného nadmerného odpočtu. Samotné rozhodnutia adresované fyzickým a právnickým osobám sú pre ne priamo záväzné a môžu byť priamo aplikované bez obmedzenia rovnako ako nariadenia, t. j. vo všetkých horizontálnych aj vertikálnych sporoch, preto je v danom prípade potrebné ako prameň práva aplikovať práve tieto rozhodnutia a vychádzať z nich aj v danej právnej veci. Vyššie uvedené rozhodnutia Súdneho dvora vo vzťahu k časovému úseku nevyplatenia úrokov zo zadržiavaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly zaujali konkrétne právne stanovisko. V tomto ohľade je právne irelevantné, že v čase rozhodovania daňových orgánov v danej veci o nároku žalobcu na úroky zo zadržiavaného nadmerného odpočtu neexistovala právna úprava umožňujúca priznanie týchto úrokov za obdobie výkonu daňovej kontroly. Ako prameň práva je potrebné na túto špecifickú právnu otázku aplikovať tieto rozhodnutia Súdneho dvora. Krajský súd pritom poukázal na rozsudok Súdneho dvora C-224/01, podľa ktorého k porušeniu práva EÚ môže dôjsť, okrem rozhodnutia orgánu verejnej moci, aj rozhodnutím súdnej moci, a to prijatím rozhodnutia, ktoré jasne protirečí judikatúre Súdneho dvora. Krajský súd sa preto stotožnil so žalobnou námietkou uplatnenou na rovnakom právnom základe, ako ho zaujal krajský súd.

9. V zmysle týchto rozhodnutí Súdneho dvora je potom potrebné časový moment vzniku nároku na úroky zo zadržiavaného nadmerného odpočtu nestotožňovať s momentom uplynutia lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu uvedenej v § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z., ale posúdiť ho samostatne. Krajský

súd uložil žalovanému, aby posúdil moment vzniku nároku na úroky zo zadržávaného nadmerného odpočtu skôr, ako nastala povinnosť pre správcu dane vrátiť nadmerný odpočet podľa § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. Pritom už doba 8 mesiacov počítaná od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z., počas ktorej nebol nadmerný odpočet vrátený, v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora sp.zn. C-107/10, je už dobou neprímeranou (na čo reflektovala nová právna úprava § 79a zák. č. 222/2004 Z.z., ktorá túto lehotu stanovila na 6 mesiacov).

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

10. Rozsudok krajského súdu napadol žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou z 03.01.2018, v ktorej uviedol ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

11. V podanej kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že článok 183 Smernice DPH neupravuje finančnú náhradu v prípade zadržania nadmerného odpočtu, čo znamená, že platiteľ dane sa nemôže domáhať v súvislosti s priznaním úroku priameho účinku Smernice DPH. Článok 183 Smernice DPH neustanovuje konkrétne podmienky vrátenia nadmerného odpočtu a neurčuje ani obdobie, za ktoré má byť uplatnený úrok. Zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj Daňový poriadok ponecháva správcovi dane možnosť začať výkon daňovej kontroly v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu a tento postup a určenie primeraných lehôt na začatie daňovej kontroly je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora. Lehota na výkon daňovej kontroly je upravená v § 46 ods. 10 Daňového poriadku je určená najviac na jeden rok od jej začatia. V prípade prerušenia daňovej kontroly sa primerane použije ustanovenie § 61 Daňového poriadku, pričom počas prerušenia daňovej kontroly lehoty neplynú. Dĺžka výkonu daňovej kontroly v danom prípade nebola v rozpore s lehotou určenou ustanovením § 61 ods. 5 Daňového poriadku. Nezákonný postup v prípade žalobcu nebol preukázaný, daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom a teda túto lehotu na výkon daňovej kontroly nie je možné považovať za lehotu neprímeranú. Nadmerný odpočet priznaný správcom dane bol žalobcovi v zákonnej lehote v zmysle § 76 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. vrátený.

12. Sťažovateľ zdôraznil aj s odkazom na judikatúru Súdneho dvora, že prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. Tieto podmienky musia rešpektovať zásady ekvivalencie, efektivity a proporcionality. Sťažovateľ ďalej poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora vo veci sp.zn. C-120/15 Kozovber. V súlade s právnou úpravou platnou do 31.12.2016 vyplatenie úroku zo strany správcu dane daňovému subjektu upravuje daňový poriadok v § 79. Sťažovateľ zdôraznil, že nadmerný odpočet bol v danom prípade vrátený v zmysle § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. v lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly, čím nenastala skutočnosť zakladajúca nárok na vyplatenie úrokov podľa § 79 Daňového poriadku. Právna úprava zák. č. 222/2004 Z.z. v znení platnom do 31.12.2016 a ani ustanovenia Daňového poriadku zaplatenie úroku po dobu výkonu daňovej kontroly zameranej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu neupravovala. Zadržanie finančných prostriedkov po dobu nevyhnutnú na vykonanie daňovej kontroly je aj podľa judikatúry Súdneho dvora oprávnené a legitímne, nakoľko slúži na preverenie skutočností potrebných pre správne určenie dane a na predchádzanie a odhaľovanie daňových podvodov.

13. Sťažovateľ poukázal na čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, a preto žalovaný nebol oprávnený priznať úrok z vráteného nadmerného odpočtu, ak takáto úprava nemala v čase vydania opatrenia zákonnú oporu. Vzhľadom na absenciu právnej úpravy nemohol byť žalobcovi nárok na vyplatenie úroku priznaný. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 07.12.2016 č. k. 2S/43/2016-247.

14. Sťažovateľ uviedol, že § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z., na ktorý odkazoval krajský súd neurčuje, ako má sťažovateľ postupovať, naopak z napadnutého rozsudku vyplýva, že v prípade chýbajúcich právnych predpisov EÚ v danej oblasti prináleží právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť

podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. Sťažovateľ má za to, že bola prenesená normotvorná činnosť vnútroštátneho právneho poriadku na sťažovateľa, ktorý takéto kompetencie nemal a nemá. Sťažovateľ mohol postupovať len v súlade s platnou právnou úpravou, v čase vydania napadnutého opatrenia táto nemala zákonnú úpravu, neupravovala výšku ani obdobie, za ktoré by sa táto náhrada mala priznať. Priznanie náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly je zakotvené v § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. s účinnosťou od 01.01.2017.

15. Podľa sťažovateľa postupoval v súlade so zákonom, a preto navrhol, aby Najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alternatívne, aby napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol s tým, že žiadnemu účastníkov sa náhrada trov nepriznáva.

B)

16. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 19.01.2018 sa žalobca stotožnil s právnymi a skutkovými závermi krajského súdu v napadnutom rozsudku a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok potvrdil a priznal žalobcovi náhradu trov konania. Podľa žalobcu napadnutý rozsudok už reflektuje stabilizovanú judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa kompenzácie za zadržanie nadmerného odpočtu.

17. Žalobca nesúhlasil s argumentáciou sťažovateľa v kasačnej sťažnosti a poukázal na znenie § 79 ods. 1, ods. 2 písm. b) a c) zák. č. 222/2004 Z.z., ako aj na znenie § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. účinného od 01.01.2017, ktoré sa však v zmysle prechodného ustanovenia neuplatní, ak bola daňová kontrola skončená, a preto ho v prípadoch nadmerných odpočtov zadržaných žalobcovi počas vykonávania daňových kontrol v rokoch 2011 a 2012 aplikovať nemožno. Žalobca však zdôraznil, že sa v žalobe dovoľával priznať úrok na základe § 79 ods. 3 Daňového poriadku a jeho výkladom v duchu judikatúry Súdneho dvora vo veciach Enel Maritsa a Kovožber, keďže nadmerný odpočet možno považovať za daňový preplatok.

18. Žalobca poukázal na zásadu prednosti práva EÚ pred vnútroštátnym právom (vrátane judikatúry Súdneho dvora), povinnosť vykladať všetky vnútroštátne ustanovenia eurokonformným spôsobom a ďalej uviedol, že rozpor v rozhodnutiach vnútroštátneho orgánu členského štátu s judikatúrou Súdneho dvora zakladá zodpovednosť členského štátu za škodu, ktorá jednotlivcovi vznikla porušením práva EÚ.

19. Žalobca citoval body 21 a 29 uznesenia Súdneho dvora vo veci Kovožber. Uvedené rozhodnutie je podľa názoru žalobcu nutné vykladať v súlade s jeho znením tak, že ak si to vyžaduje riadne vykonanie daňovej kontroly, môže byť lehota na vrátenie nadmerného odpočtu predĺžená. Nakoľko však po dobu trvania daňovej kontroly nemôže zdaniteľná osoba disponovať s finančnými prostriedkami, je znevýhodnená v porovnaní s inými daňovými subjektmi, u ktorých daňová kontrola vykonaná nebola. Toto znevýhodnenie je nevyhnutné kompenzovať zaplatením úrokov, čím sa zaručí dodržanie zásady daňovej neutrality. Z uvedeného možno podľa žalobcu vyvodiť, že žalobcovi patria úroky zo sumy predstavujúcej zadržaný nadmerný odpočet od uplynutia všeobecných lehôt na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z., a to až do vrátenia zadržanej sumy žalobcovi. Podľa názoru žalobcu ani právna úprava účinná od 01.01.2017 (§ 79a zák. č. 222/2004 Z.z. je v nesúlade so závermi judikatúry Súdneho dvora.

20. Žalobca záverom zhrnul, že pri uplatnení zásady prednosti práva EÚ a vo svetle zmienenej judikatúry Súdneho dvora k výkladu článku 183 Smernice DPH je nutné interpretovať § 79 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. a § 79 ods. 3 Daňového poriadku tak, že žalobcovi patrí úrok zo sumy nadmerného odpočtu už od uplynutia zák. č. 222/2004 Z.z. stanovenej všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do ich vrátenia.

IV.

Právne názory kasačného súdu

21. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho

vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. novembra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

22. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov. V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

23. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

24. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým bolo preskúmané opatrenie zrušené a vec vrátená žalovanému na ďalšie konanie. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil ako dôvod kasačnej sťažnosti nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., ktoré podľa sťažovateľa spočíva v neexistencii právnej úpravy týkajúcej sa výšky a lehoty na priznanie kompenzácie z nadmerného odpočtu a nemožnosti aplikácie § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. na prípad žalobcu, u ktorého bola daňová kontrola ukončená do 31.12.2016. Kasačný súd tento dôvod kasačnej sťažnosti nepovažuje za naplnený.

25. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že nebol oprávnený priznať úrok z vráteného nadmerného odpočtu, nakoľko takáto úprava nemala v čase vydania opatrenia zákonnú oporu, neupravovala výšku ani obdobie, za ktoré by sa táto náhrada mala priznať a sťažovateľ mohol postupovať len v súlade s platnou právnou úpravou, pričom priznanie náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly bolo zakotvené v § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. s účinnosťou od 01.01.2017. Sťažovateľ zároveň uviedol, že nebola prekročená lehota na výkon daňovej kontroly a nadmerný odpočet bol v danom prípade vrátený v zmysle § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. v lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly, čím nenastala skutočnosť zakladajúca nárok na vyplatenie úrokov podľa § 79 Daňového poriadku. Podľa kasačného súdu uvedené závery sťažovateľa v súlade s viazanosťou obsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti, nie sú dôvodom na zrušenie alebo zmenu napadnutého rozsudku z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci.

26. V administratívnom konaní aj v konaní pred krajským súdom boli medzi žalobcom a sťažovateľom sporné v podstate tri otázky: 1/ či je možné eurokonformným výkladom alebo priamou aplikáciou únieového práva dovodiť pri chýbajúcej výslovnnej vnútroštátnej právnej úprave do 31.12.2016 povinnosť správcu dane poskytnúť kompenzáciu v podobe úroku z omeškania za zadržaný nadmerný odpočet DPH, ak správca dane začal daňovú kontrolu do uplynutia všeobecnej lehoty na jeho vrátenie podľa § 79 ods. 1, 2 a 5 zák. č. 222/2004 Z.z.; 2/ či nárok na takýto úrok vzniká už uplynutím vyššie uvedenej všeobecnej lehoty alebo od neskoršieho okamihu (uplynutím tzv. primeranej lehoty na vykonanie daňovej kontroly); 3/ aká výška úrokovej sadzby by sa v takom prípade mala aplikovať, pričom žalobca sa v podanej žalobe dovoľoval priznať úrok na základe § 79 ods. 3 Daňového poriadku.

27. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom krajského súdu, ktorý zdôraznil nutnosť výkladu

vnútroštátneho práva v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, ktorá interpretuje článok 183 Smernice DPH a ktorá je bezpochyby právne záväzným výkladom smernice. Krajský súd vec správne právne posúdil, keď uviedol, že časový moment vzniku nároku na úroky zo zadržávaného nadmerného odpočtu nemožno stotožňovať s momentom uplynutia lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu uvedenej v § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z., ale posúdiť ho samostatne. Krajský súd považoval už lehotu 8 mesiacov, počítanú od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5 zák. č. 222/2004 Z.z., za neprimeranú a konštatoval, že na uvedené reflektovala aj právna úprava § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. účinná od 01.01.2017.

28. Krajský súd poskytol jednoznačnú odpoveď na otázku, že je možné eurokonformným výkladom dovodiť pri chýbajúcej výslovnej vnútroštátnej právnej úprave do 31.12.2016 povinnosť správcu dane poskytnúť kompenzáciu v podobe úroku z omeškania za zadržaný nadmerný odpočet. Aj keď krajský súd neposkytol obsírnú argumentáciu týkajúcu sa okamihu vzniku nároku a výšky kompenzácie, uviedol jasne, že je nutné posúdiť moment vzniku nároku na úroky zo zadržávaného nadmerného odpočtu skôr, ako nastala povinnosť pre správcu dane vrátiť nadmerný odpočet podľa § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. Aj keď sťažovateľ tvrdil, že žalobcovi bol vrátený nadmerný odpočet v zmysle § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. v lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly, čím nenastala skutočnosť zakladajúca nárok na vyplatenie úrokov podľa § 79 Daňového poriadku, uvedená argumentácia sťažovateľa neobstojí. Nemožno ako nesprávne právne posúdenie vyhodnotiť záver krajského súdu o samostatnom posúdení lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu.

29. Krajský súd správne poukázal na záväznú judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa výkladu článku 183 Smernice DPH, v zmysle ktorej je vznik nároku na úroky zo zadržávaného nadmerného odpočtu nutné posúdiť samostatne. Aj keď krajský súd explicitne neuložil sťažovateľovi povinnosť postupovať podľa § 79a zák. č. 222/2004, na túto právnu úpravu v súvislosti s primeranosťou lehoty poukázal. Kasačný súd považuje právne posúdenie veci krajským súdom za správne a aj z dôvodu nejednotnej judikatúry Najvyššieho súdu v čase vydania napadnutého rozsudku si dovoľí doplniť odôvodnenie krajského súdu nasledovne.

30. Kasačný súd rovnako ako krajský súd ako aj sťažovateľ uvádza, že do 31.12.2016 absentovala právna úprava úroku z nadmerného odpočtu, ktorá by správcom dane umožňovala priznať platiteľom dane náhradu za zadržávaný nadmerný odpočet počas daňovej kontroly. V § 79 zák. č. 222/2004 Z.z. bola zakotvená iba právna úprava úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu, t.j., ak nadmerný odpočet nebol vrátený v zákonom stanovenej lehote. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (§ 79a) bol do vyššie citovaného zákona zakomponovaný až s účinnosťou od 01.01.2017. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 01.01.2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016.

31. Z uvedeného vyplýva, že zák. č. 222/2004 Z.z. platný a účinný v čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu a následného vrátenia uplatneného nadmerného odpočtu neobsahoval osobitné ustanovenie o povinnosti správcu dane zaplatiť daňovému subjektu úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH počas vykonávania daňovej kontroly. V čase rozhodovania správcu dane (v danom prípade posudzovania žiadosti žalobcu o priznanie úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu) už zák. č. 222/2004 Z.z. obsahoval ustanovenie § 79a, ktorého aplikáciu sťažovateľ odmietol a v zmysle ktorého má platiteľ nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu vo forme úroku z nadmerného odpočtu vo výške 2-násobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, najmenej vo výške 1,5% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, za každý deň od uplynutia 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5, až do jeho vrátenia.

32. Ustanovenie § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. účinné od 01.01.2017, ktoré upravuje podmienky priznania úroku z nadmerného odpočtu, konkrétne časový okamih ich priznania ako aj výšku úroku je reakciou na rozhodnutie Súdneho dvora vo veci C-120/15 Kozovber zo dňa 21.10.2015, na ktoré reagoval aj Najvyšší súd vo svojich rozhodnutiach týkajúcich sa priznania kompenzácie zo zadržaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Kasačný súd si uvedomuje, že právne názory Najvyššieho súdu neboli

v tejto otázke v minulosti jednotné, hoci v prevažnej miere sa v rozhodnutiach v rôznych variáciách objavoval názor, že aj bez osobitného vnútroštátneho ustanovenia má daňová správa povinnosť takýto úrok poskytnúť.

33. Kasačný súd dáva do pozornosti zjednocujúce stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. októbra 2019, sp. zn. Snj 36/2019 k unifikácii rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu ohľadne náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, publikovaného v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a súdov SR 6/2019 pod č. 56, v zmysle ktorého: „Ustanovenie § 79a zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 1. januára 2017 (Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) je v pomere špeciality k ustanoveniu § 79 ods. 3. zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. januára 2012 (Daňové preplatky a úrok).

Vnútroštátna úprava právneho poriadku Slovenskej republiky spočívajúca v ustanovení § 85ke vety druhej zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 1. januára 2017 (Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2017), v znení: „Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane.“, nie je súlade s právom Európskej únie, a to najmä s uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 Kozovber, ktoré má aplikačnú prednosť s účinkom ex tunc. Na zabezpečenie súladu s právom Európskej únie sú orgány verejnej správy a súdy povinné zdržať sa aplikácie tohto ustanovenia.”

34. Kasačný súd dodáva, že pri predchádzajúcom nedostatku explicitnej zákonnej úpravy výšky a okamihu, odkedy je potrebné úrok priznať, a pri rozkolísanosti a istej zdržanlivosti doterajšej judikatúry v tejto otázke, je namieste považovať vyššie uvedené zjednocujúce stanovisko zároveň za akceptáciu lehoty a výšky úrokovej sadzby podľa § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. ako primeranej lehoty a primeranej výšky úrokovej sadzby aj v predchádzajúcom období. Kasačný súd teda nevníma právny názor o nutnosti aplikácie tohto ustanovenia aj na predchádzajúce vzťahy ako mechanickú retroaktívnu aplikáciu zákona, ale ide o zásadné stanovisko k v minulosti uspokojivo nevyriešeným právnym otázkam vo vzťahu k hmotnému právu zakladajúcemu právo na požadovaný úrok.

35. Kasačný súd súčasne poukazuje i na rozsudky Najvyššieho súdu zo dňa 27. júna 2019 sp. zn. 1Sžfk/75/2017, rozsudok zo dňa 30. júla 2019 sp.zn. 1Sžfk/24/2018, rozsudok zo dňa 17. apríla 2019 sp.zn. 3Sžfk/4/2019, rozsudok zo dňa 6. októbra 2020 sp.zn. 4Sžfk/61/2020, rozsudok zo dňa 27. októbra 2020 sp.zn. 1Sžfk/49/2019, v ktorých bola prijatá aplikácia § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. aj v prípade, ak bola daňová kontrola skončená do 31.12.2016 a na ktorých závery kasačný súd odkazuje.

36. Podľa názoru kasačného súdu je na základe vyššie uvedených záverov nutné uzavrieť, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď zrušil preskúmané opatrenie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného opätovne posúdiť žiadosť žalobcu zo dňa 29.12.2016 o priznanie úroku (náhrady) za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie jún 2013 v zmysle § 79a zák. č. 222/2004 Z.z., a s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti prejednávanej veci rozhodnúť o nároku žalobcu formou rozhodnutia podľa § 63 Daňového poriadku.

37. Zároveň kasačný súd konštatuje, že rozhodnutie krajského súdu spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.). Kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd v rámci svojho konania nezaoberal. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Najvyšší súd Slovenskej republiky preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. zamietol ako nedôvodnú.

Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

38. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalobcovi, ktorý mal v kasačnom konaní úspech (zamietnutie kasačnej sťažnosti) priznal úplnú náhradu účelne vynaložených trov kasačného konania voči sťažovateľovi (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S.s.p.).

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

39. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 a § 463 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).