

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/69/2018
Identifikačné číslo spisu: 4017200398
Dátum vydania rozhodnutia: 22.09.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200398.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu: Feliz s.r.o., IČO: 36 357 243, Majzonovo námestie 2A, Nové Zámky, právne zastúpeného: JUDr. Matej Marhavý, advokát, Šafárikovo námestie č. 4, Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100648851/2017 zo dňa 19.04.2017, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/88/2017-79 zo dňa 25.04.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/88/2017-79 zo dňa 25. apríla 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Nové Zámky, ako prvoinštančný orgán verejnej správy, rozhodnutím č. 100038793/2017 zo dňa 10.01.2017 podľa § 63 ods. 1 a § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) žiadosti žalobcu ako daňového subjektu doručenej dňa 30.04.2014 o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012 nevyhovel a úrok nepriznal.

2. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100648851/2017 zo dňa 19.04.2017 odvolaním napadnuté prvoinštančné rozhodnutie potvrdil.

II. Konanie na krajskom súde

3. Krajský súd napadnutým rozsudkom podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného a orgánu verejnej správy prvej inštancie a vec vrátil prvoinštančnému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie. Právo na náhradu trov konania krajský súd priznal žalobcovi v plnom rozsahu.

4. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajský súd dospel k záveru, že podaná žaloba je dôvodná, a preto obe žalobou napadnuté rozhodnutia (rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane) zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodu, že obe tieto rozhodnutia vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci.

5. V ďalšom konštatoval, že úlohou správneho súdu bolo posúdiť postup a právne závery daňových orgánov pri rozhodovaní o žiadosti žalobcu zo dňa 23.04.2014 o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu uplatneného v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2012 (podanom dňa 16.04.2012) v sume 279.409,84 eur, ktorý bol žalobcovi vrátený dňa 15.04.2013.

6. Krajský súd poznamenal, že medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca podal dňa 16.04.2012 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet vo vyššie uvedenej sume. Taktiež nebolo sporné, že dňa 23.05.2012 (teda v lehote určenej na vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu) správca dane začal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu a táto bola ukončená dňa 05.04.2013, kedy si žalobca prevzal protokol zo dňa 04.04.2013 na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty, ako to vyplýva z predloženého administratívneho spisu. Nadmerný odpočet v žalobcom uplatnenej a správcom dane zistenej sume 279.409,84 eur bol vrátený žalobcovi dňa 15.04.2013 a žalobca v podaní zo dňa 23.04.2014 (doplnenom v podaní zo dňa 29.05.2014) požiadal o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu.

7. Správny súd dospel k záveru, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o DPH“), účinný v čase rozhodnom pre posúdenie predmetnej veci, neobsahoval osobitné ustanovenie o povinnosti daňového úradu zaplatiť daňovému subjektu úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty počas vykonávania daňovej kontroly, resp. počas nadväzujúceho vyrubovacieho konania, ktorých výsledkom je zistenie, že tento odpočet bol uplatnený oprávnene. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (ust. § 79a) bol do vyššie citovaného zákona zakomponovaný až s účinnosťou od 01.01.2017. V zmysle ust. § 85ke (prechodné ustanovenie k úpravám účinným od 1. januára 2017) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom v čase rozhodovania žalovaného sa však ust. § 79a neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31.12.2016. Krajský súd mal teda za nesporné, že na danú vec nemožno aplikovať ust. § 79a vyššie citovaného zákona v znení účinnom od 01.01.2017, ale je potrebné vychádzať z predchádzajúcej právnej úpravy zákona č. 222/2004 Z. z. a zákona č. 563/2009 Z. z. v znení platnom v čase zadržania uplatneného nadmerného odpočtu, resp. jeho vrátenia, teda do konca roku 2016.

8. Ďalej konštatoval, že práve z dôvodu, že vnútroštátna úprava do 31.12.2016 neobsahovala úpravu náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly a viedli sa vnútroštátne spory o priznanie tejto náhrady vo forme úrokov, Krajský súd v Košiciach v konaní vedenom pod sp. zn. 7S/21/2012 podal Súdnemu dvoru EÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania a žiadal odpoveď na dve prejudiciálne otázky. Súdny dvor sa k položeným otázkam vyjadril formou uznesenia vo veci C-120/15 zo dňa 21.10.2015, keď výslovne uviedol, že "článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly."

9. Dodal, že Smernica Rady 2006/112/ES je prameňom práva Európskej únie, pre členský štát je záväzná a má v zmysle článku 7 ods. 2 Ústavy SR prednosť aj pred vnútroštátnym právnym poriadkom. Všetky vnútroštátne orgány aplikujúce právo sú povinné toto vykladať eurokonformne, t. j. v súlade s právom Únie. Pokiaľ ustanovenie vnútroštátneho predpisu nemožno vyložiť eurokonformne, je orgán aplikujúci právo toto ustanovenie nepoužiť. Aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorej daňové orgány vydali preskúmané rozhodnutia bola v rozpore so záväznou interpretáciou článku 183

Smernice vyplývajúcej z judikatúry Súdneho dvora EÚ.

10. V práve Európskej únie platí, že rozsudky Súdneho dvora EÚ sú v zásade záväzné inter partes (medzi stranami). Všeobecná záväznosť rozsudkov platí neformálne, len pokiaľ ide o rozhodnutia v prejudiciálnych konaniach.

11. Vo svojej judikatúre (napr. rozhodnutiach Alicja Sosnowska, Enel Maritsa Iztok, Kovozber a ďalších) v otázke vrátenia nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty Súdny dvor EÚ dôvodil, že vyššie uvedená smernica má vo vzťahu k členským štátom, ktoré nedokonale transponovali jej znenie, priamy účinok. Vnútroštátne sudy majú v takom prípade povinnosť neaplikovať vnútroštátny právny predpis a namiesto neho musia aplikovať príslušné únieové pravidlo. Uvedené potom znamená, že čl. 183 Smernice Rady musí byť priamo aplikovaný aj v slovenskom právnom poriadku. Tento článok pritom Súdny dvor vo svojej konštantnej judikatúre vyložil tak, že za oneskorene vrátený riadne uplatnený nadmerný odpočet prináleží daňovému subjektu úrok, ktorý nie je možné chápať ako sankciu pre správcu dane, ale ako paušalizovanú kompenzáciu majetkovej ujmy pre daňový subjekt za to, že nemôže používať finančné prostriedky v sume zadržovaného odpočtu. Akákoľvek únieová právna norma má vždy vyššiu právnu silu, ako ktorákoľvek vnútroštátna norma. Únieové právo má prednosť pred všetkými vnútroštátnymi normami bez ohľadu na ich územnú alebo časovú pôsobnosť. Povinnosť rešpektovať prednosť únieového práva musia dodržiavať všetky zložky štátnej moci.

12. Krajský súd uviedol, že nemožno spochybníť, že správca dane má právo skontrolovať správnosť uplatneného nadmerného odpočtu a k tomu mu je poskytnutá primeraná lehota. V prípade, ak túto lehotu prekročí, musí daňovému subjektu dorovnať jeho finančné znevýhodnenie, ktoré musel znášať v období, keď bol jeho nadmerný odpočet preverovaný. Uvedené znevýhodnenie by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, ktoré možno považovať za určitú paušalizovanú náhradu škody. Na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadržavanej sumy nadmerného odpočtu už odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na jeho vrátenie až do jeho vrátenia (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 4Sžf/57/2016 zo dňa 06.06.2017). Pokiaľ správca dane po vykonanej daňovej kontrole dospel k záveru, že žalobca si dôvodne uplatnil nárok na vrátenie (zaplatenie) nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2012 (ktorý mu bol vrátený dňa 15.04.2013, t. j. v lehote do 10 dní po ukončení daňovej kontroly), v konaní o žiadosti žalobcu zo dňa 23.04.2014 o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu mal správca dane k tejto problematike pristupovať v súlade s právom únie a eurokonformným výkladom právnych predpisov žalobcovi úrok priznať.

13. V tejto súvislosti ešte krajský súd uviedol, že daň z pridanej hodnoty je predmetom harmonizácie s únieovým právom, ktoré v prípade konfliktu s vnútroštátnou právnou úpravou má aplikačnú prednosť. Výklad práva spoločenstva v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ je záväzným prameňom práva a teda musí byť súčasťou právneho základu rozhodnutia vo veci samej.

14. Krajský súd preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby dospel k záveru, že správca dane, ale ani žalovaný pri svojom rozhodnutí o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane nevenovali vyššie uvedeným skutočnostiam dostatočnú pozornosť a predmetnú vec posudzovali výlučne podľa vnútroštátnych predpisov, z ktorých žalovaný vyvodil záver, že v roku 2012 neexistovala právna úprava výšky kompenzácie za ekonomické znevýhodnenie spočívajúce v zadržávaní uplatneného nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly.

15. V tejto súvislosti dal správny súd do pozornosti daňových orgánov, že pokiaľ právny predpis určitú skutkovú situáciu neupravuje, alebo ju upravuje nedostatočne, neznamená, že takúto situáciu nie je možné riešiť. V predmetnej veci je možné podľa názoru súdu použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na ust. § 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, použitia ktorého sa domáhal i žalobca.

16. V ďalšom konaní sú daňové orgány viazané právnym názorom súdu (ust. § 191 ods. 6 S.s.p.) a povinnosťou správcu dane bude opätovne rozhodnúť o žiadosti žalobcu zo dňa 23.04.2014 doplnenej v

podaní zo dňa 29.05.2014, pričom sa bude zaoberať a zohľadní i judikatúru Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa otázok vrátenia nadmerného odpočtu, najmä uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 (Kovozber s. r. o. proti Daňovému úradu Košice), ktoré sa týka priamo slovenského právneho poriadku. Uvedené znamená, že správca dane (taktiež i žalovaný v prípade, ak bude v predmetnej veci rozhodovať) bude v predmetnej veci pri rozhodovaní o nároku žalobcu na priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu aplikovať čl. 183 Smernice Rady 2006/112/ES v zmysle jeho výkladu, ktorý podal Súdny dvor EÚ vo svojej vyššie citovanej judikatúre a po právnej stránke vec posúdi v súlade s touto judikatúrou ako i rozhodnutiami Najvyššieho súdu SR, v ktorých sa Najvyšší súd SR zaoberal otázkou úroku za oneskorené vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly (napr. v konaní pod sp. zn. 8Sžf/115/2013, 4Sžf/65/2014, 4Sžf/ 57/2016). Daňové orgány (správca dane, resp. i žalovaný v prípade, ak bude vo veci rozhodovať) sa taktiež v ďalšom konaní vysporiadajú i s námietkami žalobcu vznesenými v podanej žalobe.

III. Konanie na kasačnom súde

17. Rozsudok napadol sťažovateľ kasačnou sťažnosťou z dôvodov, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu - § 440 ods. 1 písm. g) a h) S. s. p.

18. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym posúdením veci zo strany krajského súdu. Namietal, že krajský súd sa nezaoberal dĺžkou daňovej kontroly v posudzovanom prípade, ktorou v uznesení C-120/15 Súdny dvor podmieňuje nárok na zaplatenie úrokov z omeškania. Tiež podľa neho krajský súd nevykonával overovanie, či vo veci boli dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, a prenáša normotvornú činnosť na správcu dane, ktorý takéto kompetencie v zmysle Ústavy SR a daňového poriadku nemá.

19. Sťažovateľ uviedol, že priznanie úroku vo výške 10 % ročne sa sťažovateľovi javí ako neprimeraná výhoda pre žalobcu, pričom poukázal na bod 49 odôvodnenia rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/43/2016 zo dňa 07.12.2016, v ktorom súd uviedol, že zúročenie finančných prostriedkov sadzbou 10 % ročne (ktorá by pri aplikácii právnych názorov z napadnutého rozsudku mala byť aplikovaná) prevyšuje priemerné úrokové miery z vkladov aj úverov na slovenskom bankovom trhu, teda trvanie daňovej kontroly by tak mohlo znamenať pre niektoré daňové subjekty bezdôvodný ekonomický prospech.

20. Podľa sťažovateľa nemožno výšku úroku určiť v nadväznosti na ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku, ktoré má povahu sankcie pre správcu dane za porušenie povinnosti stanovenej zákonom, pričom opäť odkázal na rovnaký rozsudok Krajského súdu v Bratislave, tentoraz na bod 48 odôvodnenia, z ktorého vyplýva idea, že kompenzácia vo forme úroku zo zadržaných finančných prostriedkov po dobu trvania daňovej kontroly nemôže mať povahu sankcie pre kontrolujúci orgán správy dane, pretože počas daňovej kontroly nie je jasné, či bude táto ukončená bez nálezu a nadmerný odpočet bude vrátený, alebo bude platiteľovi vyrubený rozdiel. Vo vzťahu k uplatneniu zásady prednosti práva EÚ ešte citoval bod 51 onoho rozsudku, podľa ktorého ani správny súd nie je oprávnený určiť primeranú výšku úroku.

21. Sťažovateľ poukázal na to, že aplikácia uznesenia C-120/15 je problematická, lebo slovenská právna úprava neurčuje podmienky, za akých sa má vyplácať úrok za neoprávnene zadržované finančné prostriedky v podobe nadmerného odpočtu za obdobie počas trvania daňovej kontroly ukončenej do 31.12.2016. Ak by správca dane vydával v nadväznosti na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie rozhodnutie o priznaní úroku, musel by v zmysle § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku vo výroku uviesť ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa postupovalo, ale takéto ustanovenie v právnom poriadku Slovenskej republiky absentuje. Nie je teda jasné, od ktorého dátumu by sa mal úrok počítať s ohľadom na primeranú dĺžku daňovej kontroly, aká úroková sadzba by sa mala použiť, prípadne iné skutočnosti, ktoré majú vplyv na výpočet úroku.

22. Napokon sťažovateľ pre prípad neúspechu kasačnej sťažnosti žiadal, aby kasačný súd v odôvodnení

rozsudku vyslovil právny názor a uviedol ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého mal správca dane rozhodovať, algoritmus výpočtu úroku zo zadržaných finančných prostriedkov po dobu trvania daňovej kontroly, podľa ktorého mal správca dane postupovať, s dôrazom na výšku úroku, deň platnosti základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, ako aj na určenie začiatku lehoty neoprávneného zadržania finančných prostriedkov v posudzovanom prípade. Zdôraznil povinnosť dbať na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

23. Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalovaný navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

24. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril v podaní zo dňa 05.09.2018, v ktorom uviedol, že predĺženie lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly je nutné pokladať za neprimerané, za ktoré prináleží daňovému subjektu úrok, pričom z judikatúry Súdneho dvora podľa neho nevyplýva, že primeranosť je potrebné skúmať podľa okolností prípadu. Naopak, akékoľvek predĺženie lehoty je potrebné pokladať za hospodárske znevýhodnenie, na základe ktorého vzniká nárok na úrok; okamih plynutia lehoty je teda objektívne daný. Žalobca odkázal na rozhodnutia Súdneho dvora Alicja Sosnowska, Enel Maritsa Iztok, Kovozber.

25. Ďalej uviedol, že vo veci Kovozber Súdny dvor uzavrel, že čl. 183 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. Preto musel krajský súd posudzovať, či je vnútroštátna úprava v súlade s úniijným právom.

26. Na sťažnostný bod o neprimeranosti úroku vo výške 10 % žalobca uviedol, že súhlasí s názorom krajského súdu o nutnosti aplikácie § 79 ods. 3 druhej vety daňového poriadku, ale na rozdiel od krajského súdu si myslí, že ho treba aplikovať nie kvôli analógii legis, ale z dôvodu všeobecnej subsidiarity daňového poriadku voči zákonu o DPH, pretože v období od vzniku nároku na vrátenie daňového preplatku (26.09.2012) až do jeho skutočného vrátenia (15.05.2014) bola stále účinná úprava § 79 ods. 3 daňového poriadku, a ustanovenie § 79a zákona o DPH bolo zavedené až s účinnosťou od 01.01.2017. S jednoznačne uvedenou výškou úroku podľa neho nemožno polemizovať.

27. Žalobca považoval rozsudok Krajského súdu v Bratislave 2S/43/2016, na ktorý poukazoval sťažovateľ, za rozhodnutie so správnym výrokom, ale jeho odôvodnenie považoval za kontroverzné. Nesúhlasil s názorom o sankčnom charaktere úrokov z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu DPH, podľa neho z textu zákona ani z nijakého výkladu sankčný charakter nevyplýva. Výklad o neaplikovateľnosti § 79 daňového poriadku považoval za neprípustný, pretože neurčitá právna norma nemá byť vykladaná v neprospech jednotlivca, ale na ťarchu štátnej moci; o to viac, keď výklad o aplikácii tohto ustanovenia je výkladom eurokonformným. Podľa žalobcu bol tento výklad aj nelogický a nezákonný, keďže je v priamom konflikte s dikciou zákona. Zavádzal by aj relatívnu záväznosť právnych noriem verejného práva pre štátne orgány, keď by súdy mali možnosť „oslobodiť“ štátne orgány spod aplikácie právnych noriem z dôvodu všeobecnej spravodlivosti alebo neprimeranej sily či dôsledkov právnej normy.

28. Žalobca nesúhlasil s názorom sťažovateľa o problematike aplikácie rozhodnutia Súdneho dvora, pretože § 79 ods. 3 daňového poriadku podľa neho jasne stanovuje výšku úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu, jeho výpočet, aj okamih omeškania zakladajúci nárok na úrok. Preto má žalovaný v rozhodnutí poukázať na toto ustanovenie.

29. S poukazom na uvedené žalobca navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako zjavne neodôvodnenú zamietol.

IV. Právny názor NS SR

30. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 1 S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal v medziach dôvodov kasačnej sťažnosti napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto podľa § 462 S.s.p. zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Rozhodol tak bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 22. septembra 2020.

31. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100648851/2017 zo dňa 19.04.2017 a prvoinštančné správne rozhodnutie č. 100038793 zo dňa 10.01.2017, ktorým správca dane podľa § 63 ods. 1 a 79 ods. 3 daňového poriadku nepriznal žalobcovi úrok z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012, a vec vrátil na ďalšie konanie orgánu verejnej správy prvej inštancie, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného a orgánu verejnej správy prvej inštancie, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Podľa § 79a ods. 1 zákona o DPH, ak daňový úrad začal daňovú kontrolu v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 a nadmerný odpočet nebol vrátený do uplynutia šiestich mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5, platiteľ má nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu (ďalej len "úrok z nadmerného odpočtu") podľa odseku 2.

Podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH, platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu vo výške dvojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej prvý deň kalendárneho roka, za ktorý sa úrok počíta, a ak táto úroková sadzba nedosiahne 1,5 %, pri výpočte úroku z nadmerného odpočtu sa použije ročná úroková sadzba vo výške 1,5 %. Úrok sa vypočíta zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, a to za každý deň od uplynutia šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 do dňa jeho vrátenia vrátane.

Podľa § 85ke zákona o DPH, platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a, aj keď daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 začala pred 1. januárom 2017 a k 1. januáru 2017 nebola skončená. 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.

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 tri eurá. 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 čl. 183 Smernice rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia. Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť rozdiel, ak výška nadmerného odpočtu predstavuje zanedbateľnú sumu.

32. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že predmetom konania je procesný postup krajského súdu, ktorý po tom ako zistil, že žalovaný potvrdil preskúmaným rozhodnutím prvoinštančné rozhodnutie o nepriznaní úrokov z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie marec 2012, rozhodnutie žalovaného a orgánu verejnej správy prvej inštancie zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie správcovi dane.

33. Súčasne kasačný súd dospel k zisteniu, že o predmete konania v obdobnej veci už rozhodol kasačný súd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/70/2018 zo dňa 17.12.2019 v právnej veci žalobcu proti žalovanému, v ktorom bol rozsudok krajského súdu o zrušení rozhodnutí daňových orgánov oboch inštancií vo veci súdneho prieskumu rozhodnutia žalovaného zrušený a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie s nasledovným odôvodnením:

„29. Predmetom posudzovania kasačného súdu boli sťažnostné body, ktoré boli zamerané proti právnomu posúdeniu krajského súdu, pričom argumentácia sťažovateľa bola podporená poukazom na rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave (hoci sťažovateľ uviedol, že kasačnú sťažnosť podáva aj z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p., teda kvôli odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu).

30. Sťažovateľ má pravdu v tom, že sa krajský súd osobitne nezaoberal otázkou, či dĺžka daňovej kontroly prekročila primeranú lehotu (osobitne určenú na účely úrokov z omeškania), po ktorej uplynutí patria daňovému subjektu úroky z omeškania. Zároveň je však zrejmé, že pri krajských súdom dovodenej neaplikovateľnosti ustanovení § 79a zákona o DPH kvôli ustanoveniu § 85ke zákona o DPH vychádzal pri právnom názore o analogickej aplikácii § 79 ods. 3 Daňového poriadku z toho, že analogicky treba vychádzať zo všeobecnej lehoty ustanovenej v § 79 ods. 2 Daňového poriadku, pričom uviedol, že takáto lehota je sama osebe súladná s čl. 183 smernice o DPH. Preto je táto námietka nedôvodná, rovnako ako námietka o neoverení, či boli dodržané zásady ekvivalencie a efektivity. Je zrejmé, že krajský súd považoval postup žalovaného za porušenie tejto zásady a práve preto trval na analogickej aplikácii § 79 ods. 3 Daňového poriadku, aby boli naplnené požiadavky čl. 183 smernice, v zmysle výkladových pravidiel vyplývajúcich z judikatúry Súdneho dvora.

31. Rovnako je nedôvodné viniť krajský súd z toho, že prenáša na správcu dane normotvornú činnosť. Krajský súd naopak len konštatoval, že správca dane má postupovať podľa zásady prednosti európskeho práva a pri absencii osobitnej úpravy aplikovať analogicky spomenuté ustanovenie o daňových preplatkoch.

32. Takisto ani sťažovateľovo konštatovanie o neprimeranosti výsledného úroku 10 % ročne pri aplikácii § 79 ods. 3 Daňového poriadku nie je samo osebe dôvodom nezákonnosti napadnutého rozsudku, pretože ide o úrokovú mieru určenú zákonodarcom, hoci nie špecificky zamýšľanú na čas zadržania nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, na ktorej vykonanie má štát právo.

33. Avšak pochybnosti o správnosti aplikácie tohto ustanovenia, ktoré ustanovuje úroky sankčného charakteru, hoci smernica o DPH v zmysle judikatúry požaduje úroky kompenzačné (resp. reštitučné, na dosiahnutie neutrality dane, teda aby daňový subjekt nebol ekonomicky zaťažovaný fungovaním systému DPH), už kasačný súd so sťažovateľom zdieľa. Je totiž rozdiel, či štátny orgán bez opory v právnom poriadku napriek uplynutiu zákonom ustanovenej lehoty nevyplatí daňový preplatok, alebo či štátny orgán zadrží uplatnený nadmerný odpočet z dôvodu, že sa zatiaľ neskončila daňová kontrola.

34. Zákon o DPH účinný v čase rozhodovania správcu dane i žalovaného už obsahoval ustanovenie § 79a, nad ktorého aplikáciou uvažoval krajský súd, v zmysle ktorého v prípade začatia daňovej kontroly patrí daňovému subjektu úrok z nadmerného odpočtu po uplynutí 6 mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5. Ide tu o právnu úpravu nároku, ktorý si žalobca uplatňoval. Krajský súd považoval za zrejmé, že toto ustanovenie nie je v zmysle

intertemporálneho ustanovenia § 85ke zákona o DPH aplikovateľné na súdenu vec s tým, že išlo o daňovú kontrolu ukončenú do 31.12.2016.

35. Podľa zjednocujúceho stanoviska správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. októbra 2019, sp. zn. Snj 36/2019 k zjednoteniu 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, ustanovenie § 79a zákona o DPH v znení účinnom od 1. januára 2017 (Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) je v pomere špeciality k ustanoveniu § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom od 1. januára 2012 (Daňové preplatky a úrok). Vnútroštátna úprava právneho poriadku Slovenskej republiky spočívajúca v ustanovení § 85ke vety druhej zákona o DPH 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 v 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.

36. Kasačný súd v súlade s týmto zjednocujúcim stanoviskom konštatuje, že krajský súd síce postupoval správnu právno-aplikačnou metódou, keď sa snažil dospieť k euro-konformnému výkladu príslušných predpisov, ale dospel k nesprávnemu právnomu záveru, keď považoval ustanovenie § 85ke zákona o DPH za súladné s európskym právom a následne trval na analogickej aplikácii ustanovenia § 79 ods. 3 Daňového poriadku.

37. S týmto právnym posúdením sa kasačný súd na základe vyššie uvedených úvah nemohol stotožniť, preto v záujme zjednotenia rozhodovacej praxe pristúpil k zrušeniu napadnutého rozsudku a vrátil vec krajskému súdu na ďalšie konanie. Ten bude povinný vecou sa opäť zaoberať a rešpektovať najnovší vývoj súvisiacej judikatúry i citované zjednocujúce stanovisko.

38. Kasačný súd poznamenáva, že argumentácia žalobcu o všeobecnej subsidiarite § 79 ods. 3 Daňového poriadku a jeho použiteľnosti na súdenu vec nezohľadňuje právo štátu na vykonanie daňovej kontroly v primeranej lehote, navyše žalobca nesprávne stotožňuje nadmerný odpočet s daňovým preplatkom. Takisto kasačný súd nevidí dôvod bližšie sa venovať analýze rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/43/2016, a to ani vo vzťahu k námietkam žalobcu, ale ani vo vzťahu k sťažovateľom namietanému odklonu.

39. Kasačný súd poznamenáva, že dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. sa týka judikatúry kasačného súdu, nie aj nižších súdov, preto v tejto časti považuje kasačnú sťažnosť za nedôvodnú.“

34. Vo svetle uvedeného dospel kasačný súd k záveru odlišnému ako formuloval v napadnutom rozhodnutí krajský súd, preto na základe zisteného skutkového stavu a uvedených právnych skutočností rozhodol kasačný súd tak, že rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude podľa § 469 S.s.p. viazaný právnym názorom kasačného súdu vysloveným v tomto rozhodnutí.

35. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní bude postupovať vo vyššie načrtnutej línii so zameraním na posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia ako aj postupu žalovaného, ako aj orgánu verejnej správy prvej inštancie.

36. O nároku účastníkov konania na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd podľa § 467 ods. 3 S.s.p.

37. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostředek není přípustný.