

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/3/2019
Identifikačné číslo spisu: 4017200355
Dátum vydania rozhodnutia: 18.06.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200355.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej PhD., v právnej veci žalobcu: Felíz Trade, s.r.o., so sídlom Majzonovo námestie 2A, Nové Zámky, IČO: 36 432 806, zastúpený: JUDr. Matej Marhavý, advokát, so sídlom Šafárikovo námestie 4, Bratislava, IČO: 42 171 296, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100405102/2017 zo dňa 06.03.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/75/2017-68 zo dňa 21. februára 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/75/2017-68 zo dňa 21. februára 2018 zrušuje a vec vracia krajskému súdu na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 11S/75/2017-68 zo dňa 21.02.2018 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 191 ods. 1 písm. c/ v spojení s § 191 ods. 3 písm. a/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100405102/2017 zo dňa 06.03.2017 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúce rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej ako „správca dane“) č. 104451657/2016 zo dňa 12.12.2016 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie správcu dane“), ktorým správca dane podľa ustanovení § 63 ods. 1 a § 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“) nevyhovel žiadosti žalobcu, doručenej dňa 30.04.2014, o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2011 a žalovanému úrok nepriznal.

2. Z administratívneho spisu a odôvodnenia napadnutého rozsudku krajskému súdu vyplynulo, že

žalobca dňa 25.10.2011 podal daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok roku 2011, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet v sume - 28 772,29 Eur. V podaní zo dňa 02.12.2011 správca dane upovedomil žalobcu o tom, že dňa 22.12.2011 sa u neho začne daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie 3. štvrťroku 2011. Rozhodnutím zo dňa 17.04.2012 (doručeným žalobcovi dňa 24.04.2012) bola predmetná daňová kontrola prerušená z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, t.j. začalo sa konanie v oblasti medzinárodnej výmeny daňových informácií. V podaní zo dňa 15.08.2012 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 14.08.2012 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrolu u žalobcu prerušená.

3. Dňa 24.08.2012 správca dane vyhotovil z predmetnej daňovej kontroly protokol Číslo: 9412401/5/2318307/2012, na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 06.09.2012. Dňa 11.09.2012 vydal správca dane platobný výmer, v ktorom žalobcovi určil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011 v sume 28 772,29 Eur, neodlišujúci sa od nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní k DPH podanom žalobcom za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011. Nadmerný odpočet bol žalobcovi vrátený dňa 14.09.2012.

4. Žalobca elektronickým podaním zo dňa 23.04.2014, doručeným správcovi dane dňa 30.04.2014, požiadal o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu. Uviedol, že nadmerný odpočet si uplatnil v daňovom priznaní zo dňa 25.10.2011, ktorý mu mal byť vrátený v lehote 30 dní od doručenia žiadosti o jeho vrátenie. Riadne uplatnený nadmerný odpočet mu však bol vrátený z dôvodu začatia daňovej kontroly až dňa 14.09.2012 bez priznania úroku.

5. Správca dane reagoval na žiadosť žalobcu oznámením zo dňa 02.05.2014, v ktorom uviedol, že pôvodná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu mala byť dňa 23.12.2011, t.j. do 30-tich dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol v súlade s ust. § 79 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane v podaní zo dňa 02.12.2011 oznámil žalobcovi deň začatia daňovej kontroly dňom 22.12.2011. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu z daňovej kontroly dňa 06.09.2012 a správca dane vrátil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011 v sume 28 772,29 Eur dňa 14.09.2012, teda v lehote 10 dní od skončenia daňovej kontroly. Správca dane bol toho názoru, že nedošlo k naplneniu ust. § 79 ods. 3 daňového poriadku, pretože správca dane vrátil nadmerný odpočet daňovému subjektu v zákonom stanovenej lehote.

6. Žalobca sa v podaní zo dňa 22.05.2014 vyjadril k oznámeniu o zamietnutí žiadosti o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu. Poukázal v ňom na čl. 183 smernice č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 (ďalej aj ako „čl. 183 Smernica o DPH“) o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty podľa ktorého, „ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej dane z pridanej hodnoty, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia“. Mal za to, že od 23.12.2011 do 14.09.2012 mu vznikol nárok na úrok zo sumy daňového preplatku, t.j. uplatneného nadmerného odpočtu v sume 28 772,29 Eur za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011 a v zmysle § 79 ods. 3 daňového poriadku požiadal o jeho priznanie.

7. Správca dane v podaní zo dňa 30.05.2014 zotrval na svojom pôvodnom stanovisku a uviedol, že nemá právny dôvod vydať rozhodnutie o priznaní úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu, pretože rozhodnutie ukladá povinnosť alebo priznáva práva podľa ust. § 63 daňového poriadku a v tejto veci bolo rozhodnuté vydaním rozhodnutia - platobného výmeru Daňovým úradom Nitra zo dňa 11.09.2012 č. 9412401/5/2448472/2012.

8. Žalobca následne podaním zo dňa 06.06.2014 zaslal podnet žalovanému na vydanie opatrenia proti nečinnosti podľa ust. § 66 daňového poriadku. Uviedol, že od 23.12.2011 do 14.09.2012 mu vznikol

nárok na úrok zo sumy daňového preplatku v zmysle § 79 ods. 3 daňového poriadku. Žiadal, aby žalovaný ako druhostupňový orgán prijal opatrenie proti zrejmej nečinnosti prvostupňového orgánu a v prípade, ak nápravu nebude možno dosiahnuť inak, aby v zmysle § 79 ods. 3 daňového poriadku vydal rozhodnutie o priznaní úroku žalobcovi. Žalobca zároveň poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-107/10, ktorý tvoril prílohu uvedeného podania žalobcu.

9. Prokurátor Krajskej prokuratúry Nitra podal dňa 17.09.2015 pod č.k. KD 159/15/4400-5 upozornenie prokurátora žalovanému, v ktorom navrhol prejednať upozornenie na porade riaditeľa Daňového úradu Nitra a prijať opatrenia na odstránenie dôsledkov nesprávneho postupu - nečinnosti v konaní v tom smere, aby správca dane o žiadosti žalobcu zo dňa 23.04.2014, doručenej Daňovému úradu Nitra, pobočka Nové Zámky dňa 30.04.2014 o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrt'rok 2011 konal a bezodkladne o nej rozhodol rozhodnutím.

10. Vo vyjadrení č. 1590213/2005 zo dňa 22.10.2015 žalovaný k upozorneniu prokurátora Krajskej prokuratúry Nitra uviedol, že konanie o priznaní úroku je samostatným konaním, ktoré začína z podnetu orgánu príslušného konať vo veci. V uvedenom prípade konanie o priznanie úroku z podnetu správcu dane nemohlo začať z dôvodu absencie zákonného dôvodu na jeho začatie, a preto správca dane nebol oprávnený vydať rozhodnutie o zamietnutí nároku na zaplatenie úroku za neoprávnene zadržované prostriedky. V danom prípade neboli daňovému subjektu neoprávnene zadržované peňažné prostriedky, a preto mu nemohol vzniknúť nárok na úrok za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku. Z dôvodu tohto ustanovenia nevyplýva oprávnenie správcu dane na vydanie rozhodnutia o nepriznaní úroku. Rovnako to nevyplýva ani z § 63 ods. 1 daňového poriadku, ktoré má povahu všeobecného ustanovenia. V závere žalovaný uviedol, že na základe zisteného skutkového a právneho stavu dospel k záveru, že správca dane postupoval v predmetnej veci v súlade so zákonom o DPH a daňovým poriadkom.

11. Uznesením č.k. 11S/256/2015-71 zo dňa 24.08.2016 (v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy vedenom pod sp.zn. 11S/256/2015 začatom na základe žaloby žalobcu: Krajský prokurátor v Nitre, Krajská prokuratúra Nitra, proti žalovanému: Daňový úrad Nitra, za účasti spoločnosti: Feliz Trade, s.r.o.) Krajský súd v Nitre uložil správcovi dane, t.j. Daňovému úradu Nitra povinnosť konať a v určenej lehote rozhodnúť o žiadosti žalobcu zo dňa 23.04.2014 o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu.

12. Správca dane ako účastník konania vedeného na Krajskom súde v Nitre pod sp.zn. 11S/256/2015 vydal dňa 12.12.2016 rozhodnutie č. 104451657/2016, ktorým žiadosti žalobcu doručenej dňa 30.04.2014 o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrt'rok 2011 nevyhovelo a úrok mu nepriznal. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

13. O podanom odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 06.03.2017 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil ako vecne správne. Žalovaný po oboznámení sa s obsahom podaného odvolania a s obsahom rozhodnutia správcu dane dospel k záveru, že odvolaním napadnuté rozhodnutie je potrebné potvrdiť, pretože správca dane postupoval v intenciách základnej zásady daňového konania (zásady zákonnosti), podľa ktorej pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a pritom sa dbá na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

14. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí dôvodil, že zákon č. 222/2004 Z.z. o DPH platný a účinný v čase vykonávania daňovej kontroly a následného vrátenia uplatneného nadmerného odpočtu neobsahoval osobitné ustanovenia o povinnosti daňového úradu zaplatiť daňovému subjektu úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu počas vykonávania daňovej kontroly. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly bol do tohto zákona zakomponovaný až s účinnosťou od 01.01.2017. Podľa prechodného ustanovenia k tejto právnej úprave účinnej od 01.01.2017 (§ 85ke) sa ustanovenie § 79a neuplatní, ak daňová kontrola začatá v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa

ust. § 79 ods. 1, 2 alebo 5 bola ukončená do 31.12.2016. Preto v prípade nadmerného odpočtu zadržaného žalobcovi počas vykonávania daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2011, ukončenej dňa 06.09.2012, nemožno túto právnu úpravu aplikovať.

15. Žalovaný tiež uviedol, že daňové preplatky a úrok upravuje daňový poriadok v ust. § 79 a žalobca sa domáhal priznania úroku na základe § 79 ods. 3 daňového poriadku, ktorý má však povahu sankcie pre správca dane za porušenie povinnosti stanovenej zákonom. Kompenzácia vo forme úroku zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu počas vykonávania daňovej kontroly nemôže mať podľa žalovaného povahu sankcie pre správca dane. Zadržanie finančných prostriedkov po dobu nevyhnutnú na vykonanie daňovej kontroly je aj podľa judikatúry SD EÚ oprávnené a legitímne, nakoľko slúži na preverenie skutočností potrebných pre správne určenie dane a na predchádzanie a odhaľovanie daňových podvodov. Túto kompenzáciu, ktorá bola do zákona o DPH zakomponovaná až s účinnosťou od 01.01.2017, je podľa neho nutné odlíšiť od úroku z nadmerného odpočtu podľa § 79 daňového poriadku, ktorý patrí platiteľovi z dôvodu uplynutia zákonných lehôt, v ktorých je správca dane povinný nadmerný odpočet vrátiť.

16. Podľa názoru prezentovaného žalovaným, v čase zadržania nadmerného odpočtu na DPH neexistovala vo vnútroštátnom právnom poriadku právna úprava výšky kompenzácie za toto ekonomické znevýhodnenie, preto kľúč k riešeniu situácie má len zákonodarca, ktorý môže ako jediný prijať zodpovedajúcu legislatívu, ktorá bude v naznačenom smere riešiť aj prípady daňových kontrol ukončených pred dňom 31.12.2016.

II.

17. Žalobca žalobou zo dňa 11.05.2017 žiadal, aby súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania. O predmetnej žalobe rozhodol Krajský súd v Nitre dňa 21.02.2018 rozsudkom č.k. 11S/75/2017-68 tak, že z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci napadnuté rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane (§ 191 ods. 1 písm. c/, ods. 3 písm. a/ SSP) zrušil, vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a zároveň žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech, priznal právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu (§ 167 ods. 1 SSP).

18. V odôvodnení rozsudku krajský súd citoval článok 1 ods. 2 a článok 7 ods. 2 Ústavy SR, § 79 ods. 1, 2, 3 daňového poriadku, § 79 ods. 1 až 6, § 79a ods. 1 a 2, § 85ke zákona o DPH a článok 183 smernice Rady 2006/112/ES. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ a na skutkovo a právne identické veci ako je preskúmaná vec, ktoré už boli rozhodnuté Najvyšším súdom Slovenskej republiky a týkajúcu sa otázok vrátenia nadmerného odpočtu. Správny súd dospel k záveru, zákon o DPH v znení 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 o DPH účinného v čase rozhodovania žalovaného sa však ust. § 79a nemalo uplatniť, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31.12.2016. Konštatoval, že na danú vec nemožno aplikovať § 79a vyššie citovaného zákona v znení účinnom od 01.01.2017, ale je potrebné vychádzať z predchádzajúcej právnej úpravy zákona o DPH a daňového poriadku v znení platnom v čase zadržania uplatneného nadmerného odpočtu, jeho vrátenia, resp. v čase rozhodovania správcu dane, teda do konca roku 2016.

19. Správny súd poukázal na fakt, že práve z dôvodu, že naša 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 Súdnu 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.“

20. Krajský súd ďalej uviedol, že z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 zo dňa 21.10.2015 ako aj staršej judikatúry Súdneho dvora (najmä rozhodnutia vo veci Enel Maritsa, body 51, 52, 53, Rafinária Steaua Română, C-431/12, bod 23, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, bod 32, Alicja Sosnowska) vyplýva, že súdy, ako aj správne orgány, nemôžu vychádzať z doslovného znenia vnútroštátnej právnej úpravy platnej a účinnej v rozhodnom období v tejto otázke, nakoľko takémuto uplatneniu bráni čl. 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Táto 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 o DPH vyplývajúcej z judikatúry Súdneho dvora EÚ.

21. 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.

22. 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 súdy majú v takom prípade povinnosť neaplikovať vnútroštátny právny predpis a namiesto neho musia aplikovať príslušné únieové pravidlo. Uvedené potom znamená, že čl. 183 smernice o DPH 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 zadržíavaného 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.

23. Ďalej správny súd konštatoval, že nemožno spochybníť právo správcu dane 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 zadržíavanej 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 3. štvrt'rok 2011 (ktorý mu bol vrátený dňa 14.09.2012, 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 eurokomformným výkladom právnych predpisov a žalobcovi úrok priznať.

24. V tejto súvislosti považoval správny súd za potrebné uviesť, že DPH je predmetom harmonizácie s úniovým 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.

25. Zároveň dal správny súd do pozornosti daňových orgánov, že pokiaľ právny predpis určitú skutkovú situáciu neupravuje, alebo ju upravuje nedostatočne, je možné podľa neho použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na ust. § 79 ods. 3 daňového poriadku. Skonštatoval, že v ďalšom konaní bude povinnosťou správcu dane opätovne rozhodnúť o žiadosti žalobcu zo dňa 23.04.2014, doplnenej v podaní zo dňa 22. 05. 2014 a zohľadniť judikatúru Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa otázok vrátenia nadmerného odpočtu v prostredí slovenského právneho poriadku ako i rozhodnutia Najvyššieho súdu SR týkajúce sa otázky úroku za oneskorené vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly a vysporiadať sa s námietkami žalobcu vznesenými v podanej žalobe.

III.

Kasačná sťažnosť

26. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť z dôvodov ustanovených v § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP, pretože podľa neho sa krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, s návrhom, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

27. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že s právnym posúdením a odôvodnením rozhodnutia krajského súdu nesúhlasí, pretože krajský súd sa v napadnutom rozsudku nezaoberal dĺžkou daňovej kontroly, ktorou v judikatúre SD EÚ citovanej v napadnutom rozhodnutí podmieňuje nárok na zaplatenie úrokov z omeškania. Ďalej uviedol, že výšku úroku nemožno určiť podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, v zmysle ktorého sa pri výpočte úroku použije trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky (ZÚS ECB) platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mala byť suma daňového preplatku vrátená, ak trojnásobok ZÚS ECB nedosiahne 10 %, použije sa ročná úroková sadzba 10 %. Priznanie úroku vo výške 10 % ročne a sťažovateľovi javí ako neprimeraná výhoda pre žalobcu, stotožňujúc sa s právnym názorom vyjadreným v rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 2S/43/2016 zo dňa 07.12.2016, podľa ktorého zúročenie zadržaných finančných prostriedkov sadzbou 10 % ročne by mohlo znamenať pre kontrolované daňové subjekty bezdôvodný ekonomický prospech, čo by nakoniec mohlo viesť aj k oslabeniu ich motivácie účinne spolupracovať počas daňovej kontroly so správcom dane. Kompenzácia vo forme úroku zo zadržaných finančných prostriedkov po dobu trvania daňovej kontroly nemôže mať, podľa sťažovateľa, povahu sankcie pre kontrolujúci orgán správy dane, pretože počas daňovej kontroly ešte nie je jasné, či bude táto ukončená bez nálezu a nadmerný odpočet bude vrátený, alebo bude platiteľovi vyrubený rozdiel.

28. Sťažovateľ ďalej namietal, že ak by v posudzovanom prípade správca dane vydával v nadväznosti na rozsudky SDEÚ rozhodnutie o priznaní úroku, musel by v zmysle § 63 ods. 3 písm. d/ daňového poriadku vo výroku uviesť ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, pričom takéto ustanovenie týkajúce sa daňových kontrol ukončených do 31.12.2016, v právnom poriadku Slovenskej republiky absentuje. Preto podľa sťažovateľa nie je jasné, okrem iného, od akého dátumu by sa mal úrok počítať a aká úroková sadzba by sa mala použiť.

IV.

Konanie na kasačnom súde

29. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na jej podanie (ustanovenie § 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP), kasačnú

sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

30. Predmetom posudzovania kasačného súdu boli sťažnostné body, obsahom ktorých boli námietky proti právnomu posúdeniu veci krajským súdom, pričom sťažovateľ argumentoval poukazujúc na rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave (hoci sťažovateľ uviedol, že kasačnú sťažnosť podáva aj z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP, teda kvôli odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu).

31. Kasačný súd sa stotožnil s konštatovaním sťažovateľa v tom, že krajský súd sa osobitne nezaoberal otázkou, či dĺžka daňovej kontroly prekročila primeranú lehotu (osobitne určenú na účely úrokov z omeškania), po uplynutí ktorej patria daňovému subjektu úroky z omeškania. Avšak je zrejmé, že krajský súd neaplikoval § 79a zákona o DPH v nadväznosti na § 85ke zákona o DPH a analogicky aplikoval § 79 ods. 3 daňového poriadku s tým, že je potrebné analogicky vychádzať zo všeobecnej lehoty ustanovenej v § 79 ods. 2 daňového poriadku, pričom takáto lehota je podľa jeho právneho názoru 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.

32. Podľa kasačného súdu rovnako nie je dôvod namietat, že krajský súd prenáša na správcu dane normotvornú činnosť. Naopak krajský súd konštatoval, že správca dane má postupovať podľa zásady prednosti európskeho práva a pri absencii osobitnej úpravy aplikovať analogicky spomenuté ustanovenie o daňových preplatkoch.

33. Taktiež sťažovateľovo konštatovanie o neprimeranosti výsledného úroku 10 % ročne pri aplikácii § 79 ods. 3 daňového poriadku nie je samo osebe dôvodom na konštatovanie 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.

34. Avšak kasačný súd sa zhoduje so sťažovateľom v pochybnostiach 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). 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.

35. Zákon o DPH účinný v čase rozhodovania žalovaného už obsahoval ustanovenie § 79a, na ktoré poukázal krajský súd, podľa 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 prejednávajúcu vec s tým, že išlo o daňovú kontrolu ukončenú do 31.12.2016. Kasačný súd dodáva, že konanie správcu dane a žalovaného tvorí jeden celok.

36. 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 Kovožber, 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.

37. Kasačný súd v súlade s týmto zjednocujúcim stanoviskom konštatuje, že krajský súd síce postupoval správnu právno-aplikačnou metódou, keď sa snažil dospieť k eurokonformnému výkladu príslušných predpisov, ale dospel k nesprávnemu právnemu 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.

38. 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.

39. Kasačný súd poznamenáva, že argumentácia žalobcu o všeobecnej subsidiarite § 79 ods. 3 daňového poriadku a jeho použiteľnosti na predmetnú vec nezohľadňuje právo štátu na vykonanie daňovej kontroly v primeranej lehote, navyše žalobca nesprávne stotožňuje nadmerný odpočet s daňovým preplatkom.

40. Kasačný súd dáva do pozornosti správne mu súdu, že je povinný vyhodnotiť, či dĺžka daňovej kontroly, ktorá začala v lehote na vrátenie DPH a došlo k jej prerušeniu z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, bola primeraná, aj keď s prerušením presiahla dĺžku 6 mesiacov. Vyhodnocovanie zákonnosti daňovej kontroly v tomto smere nie je, podľa kasačného súdu, v rozpore ani s uznesením Súdneho dvora Európskej únie (deviata komora) zo dňa 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovožber body 28 a 32, ani s bodmi 53 a 56 rozhodnutia vo veci C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3 AD).

41. 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.

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

43. Z dôvodov § 440 ods. 1 písm. g/ SSP kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vrátil vec správne mu súdu na ďalšie konanie aplikujúc ust. § 462 ods. 1 SSP. V novom rozhodnutí rozhodne správny súd aj o náhrade trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

44. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.