

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/41/2020  
Identifikačné číslo spisu: 8018200509  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.04.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:8018200509.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Moniky Válašikovej, v právnej veci žalobcu: ALKIN, s.r.o., Michalská 477/1, Spišské Bystré, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Gelnická 33/1889, Košice, proti žalovanému Daňový úrad Prešov, Hviezdoslavova 7, Prešov, o preskúmanie zákonnosti opatrenia žalovaného č. 101374884/2018 zo dňa 17. júla 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/72/2018-45 zo dňa 08. októbra 2019 v spojení s opravným uznesením č.k. 6S/72/2018-86 zo dňa 22. apríla 2020 takto

### rozhodol:

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

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania, o výške ktorej rozhodne Krajský súd v Prešove po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením.

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil opatrenie Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“ alebo „žalovaný“) - Oznámenie č. 101374884/2018 zo dňa 17. júla 2018 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP.

2. Z administratívneho spisu správcu dane krajský súd zistil, že žalobca si podaním zo dňa 2. júla 2018 uplatnil nárok na vydanie rozhodnutia o priznaní úrokov z omeškania podľa § 165 ods. 1 daňového poriadku v spojení s § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb. Svoju žiadosť odôvodnil tým, že správca dane dodatočným platobným výmerom č. 972301/1/210414/2012 z 22. februára 2012 znížil nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie november 2010 zo sumy 22.441,29 € na sumu 2.698,52 €. Dodatočný platobný výmer bol zrušený rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1714871/2015 z 27. novembra.2015. Následne správca dane rozhodnutím č. 100177068/2018 z 18. januára 2018 opätovne znížil nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie november 2010 zo sumy 22.441,29 € na sumu 2.698,52 € Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č.

101064810/2018 z 30. mája 2018 rozhodnutie správcu dane zrušilo z dôvodu uplynutia prekluzívnej lehoty na vydanie rozhodnutia. Rozdiel vo výške 19.742,77 € bol správcom dane vrátený. Žalobca žiadal o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania, pretože zo strany správcu dane došlo k neoprávnenému zadržiavaniu peňažných prostriedkov daňového subjektu.

3. Žalobou doručenou Krajskému súdu v Prešove sa žalobca domáhal zrušenia opatrenia žalovaného č. 101374884/2018 zo dňa 17. júla 2018, ktorým nebolo vyhovené jeho žiadosti o priznanie úrokov z omeškania podľa § 165 daňového poriadku v spojení s § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb.

4. Krajský súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že v preskúmvanej veci si žalobca uplatnil právo na vrátenie nadmerného odpočtu DPH v daňovom priznaní podanom v decembri 2010 za zdaňovacie obdobie november 2010. Daňová kontrola začala dňa 21. februára 2011 a skončila dňa 12. februára 2012, teda správca dane v čase jej skončenia bol povinný aplikovať ustanovenia § 79 ods. 6 zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v znení účinnom k 12. februáru 2012, v zmysle ktorých bol povinný vrátiť žalobcovi nadmerný odpočet v lehote 10 dní od skončenia daňovej kontroly, vo výške zistenej daňovým úradom. Keďže na základe daňovej kontroly správca dane dospel k záveru, že v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie november 2010 došlo k rozdielu v sume nadmerného odpočtu vo výške 19.742,77 €, znížil nadmerný odpočet zo sumy 22.441,29 € na sumu 2.698,52 €.

5. Krajský súd poukázal na skutočnosť, že novelou zákona o DPH č. 490/2010 Z.z., účinnou k 01. januáru 2011 došlo k zmene ustanovenia § 79 zákona o DPH, podľa ktorého bol správca dane povinný vrátiť v lehote 10 od skončenia daňovej kontroly iba nadmerný odpočet vo výške zistenej daňovým úradom na základe daňovej kontroly. V preskúmvanom daňovom konaní správca dane vyplatil žalobcovi nadmerný odpočet vo výške 2.698,52 € a ku kladnému rozdielu medzi uplatneným a priznaným nadmerným odpočtom v zmysle novelizovaného ustanovenia § 79 ods. 6 zákona o DPH došlo až na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 6. júna 2018 (rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky z 30. mája 2018). Správca dane vyplatil rozdiel nadmerného odpočtu žalobcovi v lehote 10 dní od právoplatnosti tohto rozhodnutia. Na základe uvedeného mal krajský súd s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 1Sžf/14/2015 z 5. apríla 2016 za to, že nedošlo k neoprávnenému zadržiavaniu finančných prostriedkov daňového subjektu, na ktorý sa viaže režim sankčných úrokov z omeškania podľa § 35b zákona č. 511/1992 Zb.

6. Krajský súd poukázal na skutočnosť, že zákon o DPH až do 1. januára 2017 neobsahoval právnu úpravu, ktorá by priznávala daňovému subjektu nárok na úroky z omeškania zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH počas vykonávania daňovej kontroly, resp. počas nadväzujúceho vyrubovacieho konania, ktorých výsledkom je zistenie, že tento odpočet bol uplatnený oprávnene. Predmetný inštitút bol do zákona o DPH zaradený až s účinnosťou od 01. januára 2017, pričom v zmysle §79a tohto zákona má platiteľ nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu za každý deň po uplynutí 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa §79 ods. 1, 2 alebo 5 až do jeho vrátenia. Podľa prechodných ustanovení účinných od 01. januára 2017 sa uvedené ustanovenie neuplatní, ak daňová kontrola začala do 31. decembra 2017 (poznámka kasačného súdu, správne má byť „ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane“). Na základe uvedeného krajský súd konštatoval, že na preskúmvanú vec je nevyhnutné aplikovať ustanovenia zákona o DPH v znení účinnom ku dňu skončenia daňovej kontroly a daňového poriadku, nie zákona č. 511/1992 Zb., keďže v zmysle ustanovenia § 165b daňového poriadku sa daňové konania začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. dokončia podľa daňového poriadku, pričom ustanovenia § 165 ods. 2 v znení pred bodkočiarkou sa od 30. decembra 2012 nepoužije.

7. Podľa názoru krajského súdu na uvedenom nič nemení skutočnosť, že si žalobca u správcu dane uplatnil nárok na úroky z omeškania podľa zákona č. 511/1992 Zb., keďže správca dane je viazaný obsahom návrhu žalobcu (teda žiadosťou o priznanie úroku z omeškania) a nie jeho právnym posúdením. Krajský súd z dôvodu, že daňový poriadok neobsahuje ustanovenia o priznávaní úroku z omeškania a ustanovenia zákona o DPH, účinné od 1. januára 2017 na preskúmvanú vec nemožno použiť, považoval za nevyhnutné na vec aplikovať európske právo a judikatúru Súdneho dvora

(KOVOZBER C- 120/2015), citujúc body 6.25 - 6.27 rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/57/2016 zo 6. júna 2017 a body 23 - 26 rozhodnutia C- 120/2015 Kozozber z 21. októbra 2015.

8. Krajský súd konštatoval, že správne orgány nemôžu vychádzať z doslovného znenia vnútroštátnej právnej úpravy, keďže táto je v rozpore s čl. 183 smernice o DPH, avšak sú povinné na obdobné veci aplikovať únijské právo a to tak, ako bolo vyložené konštantnou judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorej za oneskorene vrátený nadmerný odpočet prináleží daňovému subjektu úrok ako paušalizovaná kompenzácia majetkovej ujmy pre dotknutého platcu za to, že nemôže používať finančné prostriedky v sume zadržovaného odpočtu. V tejto súvislosti poukázal i na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/65/2014, 4Sžf/68/2014 zo dňa 2. júna 2015, týkajúce sa rozhodnutia žalovaného, ktorým bol žalobcovi priznaný úrok v zmysle § 79 ods. 6 zákona o DPH, pričom žalobca sa domáhal zaplataenia úroku aj za zadržovanie odpočtu počas daňovej kontroly. V predmetnej právnej veci dospel najvyšší súd k záveru, že žalovaný sa mal pri rozhodovaní o nároku žalobcu zaoberať a zohľadniť aj judikatúru Súdneho dvora EÚ, a ak tak neučinil vec nesprávne právne posúdil. Krajský súd poukázal i na najnovšiu judikatúru Najvyššieho súdu SR (rozsudky pod sp. zn. 3Sžf/31/2017, 5Sžf 24/2017 a 3Sžf/4/2019), z ktorej vyplýva, že nárok na úrok vzniká i pred 31. decembrom 2016.

9. Krajský súd v závere odôvodnenia uviedol, že súd je povinný zdržať sa aplikácie vnútroštátneho práva, pokiaľ zistí jeho rozpor s právom Európskej únie, preto rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP zrušil, vec mu vrátil na ďalšie konanie a žalovaného zaviazal vec po právnej stránke posúdiť v súlade so závermi Súdneho dvora, vo veci riadne rozhodnúť a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť.

2.

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, o trovách konania rozhodol tak, že žiaden z účastníkov nemá nárok na trovy konania.

11. Žalovaný mal za to, že vec právne posúdil správne, v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, zákonom o DPH a daňovým poriadkom. Správca dane sumu priznaného nadmerného odpočtu (2.698,52 €) žalobcovi vrátil dňa 18. februára 2012, teda v lehote desiatich dní od ukončenia daňovej kontroly podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH. Zvyšnú časť správca dane nevrátil z dôvodu, že znížil žalobcovi nadmerný odpočet zo sumy 22.441, 29 € na sumu 2.698, 52 € na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia - dodatočného platobného výmeru zo dňa 22. februára 2012, ktorý bol zrušený rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 27. novembra 2015 a vec bola vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane opätovne určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 19.742,77 € rozhodnutím č. 100177068/2018 zo dňa 18. januára 2018, ktoré Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky zrušilo rozhodnutím č. 101064810/2018 zo dňa 30.05.2018 z dôvodu, že zaniklo právo na vyrubenie dane. Keďže správca dane vrátil daňovému subjektu rozdiel nadmerného odpočtu v lehote 10 dní od právoplatnosti rozhodnutia, mal za to, že nie je dôvod na platenie akýchkoľvek úrokov z omeškania.

12. Žalovaný ďalej uviedol, že ani zákon o DPH, ani daňový poriadok, neobsahujú osobitné a jednoznačné ustanovenia o priznaní, výpočte, zaplatení úroku a o období, za ktoré má byť úrok priznaný. Mal za to, že keby sa mal zaoberať a zohľadniť judikatúru SD EÚ, prevzatie záverov judikatúry by muselo byť implementované do nášho právneho poriadku a vykonané zákonom, čo sa v danom prípade nestalo.

13. K rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, na ktoré poukázal krajský súd v odôvodnení rozsudku žalovaný uviedol, že krajský súd síce citoval z rozsudku sp.zn. 4Sžf/57/2016 zo dňa 06. júna 2017, avšak v rozsudku pre danú konkrétnu vec neuviedol, ako by mal správca dane určiť primeranú

výšku úroku, ktorú by mal podľa krajského súdu žalobcovi priznať, podľa ktorého ustanovenia daňového poriadku a za aké časové obdobie. V prípade, že by sa mala aj v danom prípade použiť analógia legis a výška by mala byť určená podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, ročná úroková sadzba 10 % stanovená v danom ustanovení je neporovnateľne vyššia ako sadzby v iných vzťahoch (obchodnoprávných, občianskoprávných, úrokových sadziab NBS atď.), a preto by nebolo možné tvrdiť, že by zodpovedala zásadám ekvivalencie a efektivity. Žalovaný v závere kasačnej sťažnosti konštatoval, že z dôvodu neexistencie právnej úpravy výšky kompenzácie za hospodárske znevýhodnenie vo vnútroštátnom právnom poriadku, nemohol by byť úrok z nadmerného odpočtu žalobcovi priznaný.

3.

14. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného uviedol, že krajský súd rozhodol na základe správneho právneho posúdenia veci a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietol a žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

15. K tvrdeniu žalovaného, že článok 183 Smernice Rady 2006/112/ES nebol implementovaný do právneho poriadku SR uviedol, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vo všetkých prípadoch, kde sa ustanovenia Smernice z hľadiska ich obsahu zdajú byť nepodmienené a dostatočne presné, jednotlivci môžu na ne odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu, či už preto, že tento štát neprebral Smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku v stanovenej lehote, alebo preto, že ju prebral nesprávne. Výklad práva spoločenstva v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie Súdny dvorom EÚ v konaní o prejudiciálnej otázke v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ je záväzným prameňom práva a súčasťou právneho základu rozhodovania vo veci samej. V bode 32 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kovožber, s. r. o. Súdny dvor EÚ uvádza, že vnútroštátny súd je v rámci svojej právomoci poverený uplatňovať ustanovenia práva Únie, má povinnosť zabezpečiť ich plný účinok. Ak Smernica Rady 2006/112/ES je súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky, a ak vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s uvedenou smernicou, je povinnosťou súdu vykladať vnútroštátne právo v súlade s právom Európskej únie. Pri absencii vnútroštátnej právnej úpravy výklad práva všeobecným súdom v súlade s právom Európskej únie nemôže predstavovať precedens, resp. normotvorbu ale je povinnosťou súdu zabezpečiť eurokonformný výklad vnútroštátneho práva.

16. Žalobca súhlasil so záverom krajského súdu, v ktorom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/57/2016 zo 06. júna 2017, že v danom prípade je možné použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku, teda ročnú úrokovú sadzbu 10 %. Žalobca zároveň uznal, že otázka sankcionovania správnych orgánov je oproti zákonu č. 511/1992 Zb. nejasná.

17. Žalobca vo vyjadrení poukázal i na nálezy Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 305/08 z 25. 11. 2008 a sp. zn. I. ÚS 241/07-44 z 18. septembra 2008 a konštatoval, že značná časť rozhodovacej činnosti Ústavného súdu SR sa opiera o koncepciu ochrany nadobudnutých práv a o koncepciu ochrany legitímnych očakávaní. Žalobca mal za to, že pri stanovení výšky úrokovej sadzby je potrebné postupovať podľa ust. § 156 daňového poriadku a pri výpočte úroku použiť štvornásobok základnej úrokovej sadzby ECB, resp. NBS, pričom ak tento štvornásobok základnej úrokovej sadzby nedosiahne 15 %, pri výpočte úroku sa použije ročná úroková sadzba 15 %.

4.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 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](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

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

20. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

21. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

22. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

23. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

24. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie november 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9712402/3251/2012/Alex zo dňa 30. januára 2012, ktorý bol v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 4 daňového poriadku prerokovaný a doručený dňa 17. februára 2012. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane dňa 22. februára 2012 dodatočný platobný výmer č. 972301/1/210414/2012 podľa § 44 ods. 6 písm. b) zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na daňový poriadok v znení do 30. decembra 2012, ktorým znížil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2010 zo sumy 22.441,29 € na sumu 2.698,52 €. Dodatočný platobný výmer bol zrušený rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1714871/2015 z 27. novembra.2015. Následne správca dane rozhodnutím č. 100177068/2018 z 18. januára 2018 znížil nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie november 2010 zo sumy 22.441,29 € na sumu 2.698,52 € Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 101064810/2018 z 30. mája 2018 rozhodnutie správcu dane zrušilo ako nezákonné, pretože právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane za zdaňovacie obdobie november 2010 zaniklo dňom 31. decembra 2017.

25. Žalobca žiadosťou zo dňa 02. júla 2018 požiadal žalovaného dane o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania v zmysle § 165 ods. 7 daňového poriadku v spojení s § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb., titulom neoprávneného zadržovania finančných prostriedkov žalobcu.

26. Žalovaný oznámením č. 101374484/2018 zo dňa 17. júla 2018 žiadosti žalobcu nevyhovel s odôvodnením, že priznanie sankčného úroku podľa § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb. za neoprávnené zadržované prostriedky peňažné prostriedky nie je v zmysle daňového poriadku možné. Právna úprava sankčného úroku bola upravená v § 35b zákona č. 511/1992 Zb. od 01. januára 2004 do 31. decembra 2011. Daňový poriadok sankčný úrok neupravuje a ani prechodné ustanovenia daňového poriadku nepriznávajú právo na ich vyplatenie podľa predpisov platných do 31. decembra 2011.

27. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/72/2018-45 zo dňa 08. októbra 2019 v spojení s opravným uznesením č.k. 6S/72/2018-86 zo dňa 22. apríla 2020, ktorým zrušil opatrenie Daňového úradu Prešov - Oznámenie č. 101374884/2018 zo dňa 17. júla 2018 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, 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, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalovaného sú spôsobilé spochybníť vecnú

správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

28. Podľa článku 1 ods. 1 Ústavy SR, Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

29. Podľa článku 7 ods. 2 Ústavy SR, Slovenská republika môže medzinárodnou zmluvou, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo na základe takej zmluvy preniesť výkon časti svojich práv na Európske spoločenstvá a Európsku úniu. Právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky.

30. Podľa § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. rozdiel medzi zaplatenou daňou alebo zaplateným rozdielom dane na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia správcu dane alebo odvolacieho orgánu a daňou alebo rozdielom dane zníženým novým rozhodnutím sa považuje za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu. Rovnako za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu sa považuje aj rozdiel medzi zaplateným sankčným úrokom vyrubeným rozhodnutím správcu dane a sankčným úrokom zníženým podľa odseku 4 novým rozhodnutím. Ak bol právoplatným rozhodnutím alebo novým právoplatným rozhodnutím priznaný vyšší nárok na nadmerný odpočet (11a) alebo na jeho neodpočítanú časť, považuje sa priznaný vyšší rozdiel nadmerného odpočtu alebo jeho neodpočítanej časti za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu; ak bol právoplatným rozhodnutím alebo novým právoplatným rozhodnutím priznaný vyšší nárok na vrátenie uplatneného vrátenia dane, (1b) považuje sa priznaný vyšší rozdiel dane za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu. Správca dane vráti sumu neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti a vykonateľnosti nového rozhodnutia. Ak správca dane eviduje voči daňovému subjektu daňový nedoplatok, správca dane v lehote na vrátenie sumy neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov použije túto sumu alebo jej časť podľa § 63, o čom vyrozumie daňový subjekt.

31. Podľa § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane za obdobie neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu podľa odseku 5 zaplatí daňovému subjektu sankčný úrok vo výške štvornásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň, keď daňový subjekt zaplatil správcovi dane pôvodnú výšku dane alebo keď vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu v lehote podľa osobitného zákona (11a) alebo spotrebnej dane v lehote podľa osobitného zákona. (1b) Ak štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 15 %, pri výpočte sankčného úroku sa namiesto štvornásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky použije ročná úroková sadzba 15 %. Sankčný úrok sa vypočíta zo sumy neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu a počtu dní, ktoré uplynú odo dňa, keď daňový subjekt zaplatil správcovi dane pôvodnú výšku dane, najskôr však odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o vyrubení tejto dane, alebo keď vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho neodpočítanej časti v lehote podľa osobitného zákona (11a) alebo nárok na vrátenie spotrebnej dane v lehote podľa osobitného zákona, (1b) do dňa, keď správca dane neoprávnene zadržované peňažné prostriedky poukázal daňovému subjektu, pričom tento deň sa do počtu dní nezapočítava. Za tento deň sa považuje deň, keď sa peňažné prostriedky odpíšu z účtu správcu dane.

32. Podľa § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane do 15 dní od poukázania neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov podľa odseku 6 zaplatí daňovému subjektu sankčný úrok. O zaplatení sankčného úroku vydá správca dane daňovému subjektu rozhodnutie. Proti tomuto rozhodnutiu sa možno odvolať. Ak správca dane eviduje voči daňovému subjektu daňový nedoplatok, správca dane v lehote na jeho zaplatenie sumu sankčného úroku alebo jeho časť použije podľa § 63, o čom vyrozumie daňový subjekt.

33. Podľa § 165 ods. 1 daňového poriadku v znení účinnom od 01. januára 2012, právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

34. Podľa § 165 ods. 2 daňového poriadku v cit. znení, daňové konania začaté a právoplatne

neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

35. Podľa § 165 ods. 4 daňového poriadku v cit. znení, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

36. Podľa § 165 ods. 5 daňového poriadku v cit. znení, vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

37. Podľa § 165 ods. 7 daňového poriadku v cit. znení, sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona.

38. Podľa § 165b ods. 1 daňového poriadku, Prechodné ustanovenia účinné od 30. decembra 2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

39. Podľa § 79 ods. 2 daňového poriadku (v znení účinnom v čase vydania opatrenia žalovaného), ak nemožno daňový preplatok použiť podľa odseku 1 alebo uplatniť postup podľa odseku 9 alebo odseku 10, správca dane na žiadosť daňového subjektu preúčtuje daňový preplatok na nesplatný preddavok na daň, inak daňový preplatok vráti v lehote do 30 dní od doručenia žiadosti o jeho vrátenie, ak je väčší ako 5 eur; daňový preplatok na dani z príjmov a na dani z motorových vozidiel za príslušné zdaňovacie obdobie sa vráti najskôr po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania podľa osobitných predpisov, najneskôr však do 40 dní odo dňa vzniku daňového preplatku. Ak správca dane žiadosti o vrátenie preplatku vyhovie v plnom rozsahu, správca dane rozhodnutie nevydáva.

40. Podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, ak správca dane vráti daňový preplatok po lehote ustanovenej v odseku 2, je povinný v lehote do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku, ak jeho výška presiahne sumu 5 eur. Pri výpočte úroku sa použije trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mala byť suma daňového preplatku podľa tohto zákona vrátená; ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 10%, pri výpočte úroku sa namiesto trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky použije ročná úroková sadzba 10%. Úrok sa priznáva za každý deň omeškania. Správca dane tento úrok zaplatí do 15 dní od doručenia rozhodnutia o priznaní úroku. Ak správca dane eviduje voči daňovému subjektu daňový nedoplatok, použije tento úrok alebo jeho časť v lehote na jeho zaplatenie podľa § 55 ods. 6 a 7. Rovnako správca dane zaplatí daňovému subjektu úrok aj v prípadoch oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu a spotrebnej dane, na ktorú bolo uplatnené jej vrátenie, ak sa nadmerný odpočet a spotrebná daň nepoužijú podľa § 55 ods. 6 a 7.

41. Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH (v znení účinnom v čase podania daňového priznania, t.j. do 31. decembra 2010), v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období s výnimkou podľa odseku 2. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Na účely tohto zákona sa nadmerným odpočtom rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za

príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru.

42. Podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH (v cit. znení) daňový úrad vráti nadmerný odpočet do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, ak: a) zdaňovacím obdobím platiteľa je kalendárny mesiac, b) platiteľ bol platiteľom najmenej 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, a c) platiteľ nemal v období 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, daňové nedoplatky a colné nedoplatky voči daňovému úradu a colnému úradu a nedoplatky na povinných odvodoch poisťného podľa osobitných predpisov. 29b)

43. Podľa § 79 ods. 3 zákona o DPH (v cit. znení), platiteľ, ktorý spĺňa podmienky podľa odseku 2, vyznačí túto skutočnosť v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol.

44. Podľa § 79 ods. 4 zákona o DPH (v cit. znení), ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1 alebo 2 začne kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, vráti daňový úrad nadmerný odpočet v lehote desiatich dní od skončenia kontroly. Ak platiteľ neumožní vykonanie kontroly v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1 alebo 2, vráti daňový úrad nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia kontroly.

45. Podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH (v znení účinnom od 01. januára 2012), 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 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 šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, nárok na vrátenie nadmerného odpočtu zaniká posledným dňom šiesteho mesiaca a to vo výške, v akej jeho vznik bol uplatnený v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní.

46. Podľa § 79a ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017 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.

47. Podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017 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 tento dvojnásobok základnej úrokovej sadzby 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.

48. Podľa § 79a ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017 o priznaní úroku z nadmerného odpočtu podľa odsekov 1 a 2 daňový úrad rozhodne do 15 dní od vrátenia nadmerného odpočtu a úrok z nadmerného odpočtu platiteľovi zaplatí do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o priznaní úroku z nadmerného odpočtu.

49. Podľa § 85ke prechodných ustanovení zákona o DPH k úpravám účinným od 1. januára 2017 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.

50. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak a doplnení niektorých zákonov.

51. Podľa článku 183 smernice Rady 2006/112/ES 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.

6.

52. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihladnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchytil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočne právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

53. Žalovaný v kasačnej sťažnosti namietal, že aplikujúc ustanovenia zákona o DPH v znení účinnom ku dňu skončenia daňovej kontroly a daňový poriadok, nadmerný odpočet v sume 2.698,52 €, priznaný dodatočným platobným výmerom č. 9712301/1/210414/2012 zo dňa 22.02.2012 vrátil daňovému subjektu dňa 18.02.2012, teda v lehote desiatich dní od ukončenia daňovej kontroly v súlade s § 79 ods. 6 zákona o DPH. Po zrušení dodatočného platobného výmeru správca dane v ďalšom konaní rozhodnutím č. 100177068/2018 zo dňa 18. januára 2018 opätovne určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 19.742,77 €, ktoré bolo zrušené rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 101064810/2018 zo dňa 30. mája 2018 z dôvodu, že zaniklo právo na vyrubenie dane. Správca dane vrátil daňovému subjektu rozdiel nadmerného odpočtu v lehote 10 dní od právoplatnosti uvedeného rozhodnutia, preto nie je dôvod na platenie akýchkoľvek úrokov z omeškania. V súvislosti s uvedeným žalovaný taktiež namietal, že ani zákon o DPH, ani daňový poriadok ani Smernica Rady o spoločnom systéme DPH neobsahujú osobitné a jednoznačné ustanovenia o priznaní, výpočte a zaplatení úroku v takýchto prípadoch, ani obdobie, za ktoré má byť úrok priznaný, preto z dôvodu neexistencie právnej úpravy výšky kompenzácie za hospodárske znevýhodnenie vo vnútroštátnom právnom poriadku, nemohol byť úrok z nadmerného odpočtu žalobcovi priznaný.

54. V preskúvanom opatrení žalovaného - oznámení č. 101374884/2018 zo dňa 17. júla 2018 žalovaný odôvodnil nepriznanie úroku za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky podľa § 35 ods. 5-7 zákona č. 511/1992 Zb. tým, že daňový poriadok sankčný úrok neupravuje. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na ust. § 165 ods. 7 daňového poriadku, podľa ktorého sa sankčný úrok podľa doterajších predpisov považuje za úrok z omeškania podľa daňového poriadku (ustanovenie § 156), čím zákonodarca preklopil režim sankčných úrokov podľa znenia § 35b ods. 5 až 7 zák. č. 511/1992 Zb. aj do novej právnej úpravy. Aj zo znenia dôvodovej správy jednoznačne vyplynulo, že účelom novej právnej úpravy bolo ponechať doterajší sankčný systém ako celok, teda nielen sankcionovanie daňových subjektov ale aj správcu dane, čo je zrejme aj z citovaného ustanovenia § 165 ods. 7. Právnou otázkou za akých podmienok je možné aplikovať inštitút sankčných úrokov v právnej úprave daňového poriadku sa Najvyšší súd Slovenskej republiky zaoberal v rozsudku sp. zn. 1Sžf/14/2015 zo dňa 5. apríla 2016, v zmysle ktorého: „Zákonodarca pripustil prostredníctvom prechodného ustanovenia § 165 ods. 7 Daňového poriadku, že napriek zrušeniu zák. č. 511/1992 Zb. ku dňu 01. január 2012 prostredníctvom § 167 Daňového poriadku sa sankčný úrok podľa zrušeného zákona (t. j. doterajšieho predpisu) považuje za úrok z omeškania podľa Daňového poriadku. Týmto legislatívnym opatrením zákonodarca

bez bližšieho objasnenia v dôvodovej správe k návrhu zákona vytvoril legislatívnu fikciu, že režim sankčných úrokov nebol striktne ukončený k uvedenému dátumu 01. januára 2012, ale v opodstatnených dôvodoch zachoval, nakoľko úlohou sankčných úrokov, ako to aj ich názov napovedá, bolo sankcionovať (trestať), poprípade reparovať škodu spôsobenú správcom dane alebo daňovým subjektom za porušenie povinností im vyplývajúcich z daňovo-právneho vzťahu. Tým aj zákonodarcia eliminoval hrozbu pravej retroaktivity v tom, aby účinnosť Daňového poriadku nezačala pre režim sankčných úrokov skôr ako je jeho platnosť. Takýto postup zákonodarcu Ústava Slovenskej republiky umožňuje iba v prospech (in favorem) subjektívnych práv jednotlivca (viď výslovne upravená retroaktívita v čl. 50 ods. 6 ústavy pri trestaní páchatel'a). Ďalej pre prejednávajúcu vec je nepochybne významné to, že režim sankčných úrokov sa v zmysle pôvodného ustanovenia § 35b zák. č. 511/1992 Zb. viaže na vymedzenie obdobia neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov správcom dane.“

55. Kasačný súd uvádza, že nadmerný odpočet predstavuje daňovú povinnosť, vzniknutú ako logický následok toho, že v určitých časových intervaloch je u platcu daň na vstupe vyššia než daň na výstupe. Nadmerný odpočet musí byť v súlade so zákonom uplatnený, pričom takýto majetkový nárok proti štátu predstavuje za bežných okolností skutočnosť, ovplyvňujúcu hospodárenie platcu a dotýka sa jeho legitímnych záujmov. Predmetný nárok má základ v základných princípoch DPH, na ktorých je táto daň postavená.

56. Smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je prameňom práva únie, ktorá je pre členský štát záväzná a má v zmysle článku 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky prednosť aj pred vnútroštátnym právnym poriadkom. Potom všetky vnútroštátne orgány aplikujúce právo (aj daňové orgány) sú povinné posudzujúci právny vzťah vykladať eurokonformne, t.j. v súlade s právom únie. Ak eurokonformný výklad vnútroštátneho práva nie je totožný, je vnútroštátny súd povinný v medziach svojich právomocí a voľnej úvahy aplikovať únie právo ako celok a chrániť práva, ktoré priznáva toto právo jednotlivcom, a to tak, že vychádzajúc zo zásady prednosti práva únie nesmie aplikovať žiadne skoršie alebo neskoršie ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s právom únie (ČEZ, C- 115/08 z 27.10.2009 bod 138, Luigi, C-357/06, 18.12.2007 Zb. s I-12311, Engelbrecht C-262/97 z 26.09.2000 Zb. s I-7321 bod 39, 40, IN.CO.GE, C-10 22/97, 22.10.1998 Zb. s I-6307, bod 20, Murphy, 157/86 04.02.1988 Zb. s 673, bod 11; Simmenthal, 106/77 z 09.03.1978 Zb. s 629 body 21-20). Vnútroštátny súd nesmie aplikovať ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s právom únie a môže v súlade so zásadami rovnocennosti a účinnosti na ochranu únie práv použiť a vhodne interpretovať vnútroštátne ustanovenie, ktoré sa pôvodne malo vzťahovať iba na vnútroštátne situácie bez únie príslušnosti.

57. Prednosť úniej normy je nutné vnímať tak, že táto má vyššiu právnu silu ako ktorákoľvek vnútroštátna norma. Povaha komunitárneho práva, najmä jeho nezávislosť od vnútroštátnych právnych poriadkov, nevyžaduje jeho transformáciu alebo preberanie do práva členských štátov. Osobitný charakter komunitárneho práva neumožňuje členským štátom voľný výber teórie, ale priamo predpokladá monizmus s prednosťou komunitárneho práva, ktoré sa stáva súčasťou právneho poriadku uplatniteľného na území každého členského štátu.

58. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok SDEÚ C-107/10, ohľadom výkladu čl. 183 smernice o DPH, ktorý sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že všeobecná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, po ktorej uplynutí vzniká nárok na úroky (z omeškania) zo sumy, ktorá sa má vrátiť, sa v prípade začatia konania o daňovej kontrole predlžuje, pričom toto predĺženie má za následok, že nárok na uvedené úroky vzniká až odo dňa skončenia tejto kontroly. Aj keď postupy na uplatnenie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH upraveného článkom 183 smernice o DPH v zásade patria do procesnej autonómie členských štátov, nič to nemení na skutočnosti, že táto autonómia je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity. Podľa ustálenej judikatúry SDEÚ platí, že členské štáty musia pri uplatňovaní úpravy únie dodržať zásadu ochrany legitímnej dôvery. Právo na odpočítanie je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe. Pokiaľ ide o možnosť upravenú v článku 183 smernice o DPH stanoviť, aby bol odpočet DPH buď prenesený do nasledujúceho obdobia

alebo vrátený, SDEÚ spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti. Uvedené podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a prijatý spôsob vrátenia v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko.

59. V súvislosti s nárokom žalobcu na kompenzáciu zadržania nadmerného odpočtu DPH kasačný súd uvádza, že právnu úpravu lehôt na vrátenie nadmerného odpočtu DPH stanovuje § 79 ods. 1 zákona o DPH, ktorý ukladá správcovi dane vrátiť daňovému subjektu nadmerný odpočet dane, ktorý nemožno odpočítavať od vlastnej daňovej povinnosti, v nasledujúcom zdaňovacom období do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie. Ak však daňový úrad vo všeobecnej lehote na vrátenie nadmerného odpočtu začne kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, vráti nadmerný odpočet v lehote 10 dní od skončenia daňovej kontroly (§ 79 ods. 6 zákona o DPH).

60. Predpokladom riadneho fungovania spoločného systému DPH je správne vyberanie dane, a preto každý členský štát musí prijať všetky legislatívne a právne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške. V tejto súvislosti sú členské štáty povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné uzávierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítavať a vybrať dlžnú daň. Z uvedeného vyplýva, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprímeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly. Keďže však zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov ako istou paušalizovanou náhradou škody, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality.

61. Kasačný súd rovnako ako krajský súd poukazuje v tejto súvislosti na rozhodnutie SD EÚ (uznesenie z 21. októbra 2015 vo veci C-120/15 Kovožber, s.r.o., proti Daňovému úradu v Košiciach), ktorý posudzoval právnu úpravu Slovenskej republiky týkajúcu sa vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, uvedenú v zákone o DPH, pričom prijal záver, že takáto vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi so zásadami daňovej neutrality, podľa ktorej vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty sa musí uskutočniť v primeranej lehote, keďže v prípade začatia daňovej kontroly má za následok zadržanie finančných prostriedkov zodpovedajúce nadmernému odpočtu dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej osobe počas podstatného obdobia, ktoré môže byť šesťkrát až dvanásťkrát dlhšie, ako je zdaňovacie obdobie jedného mesiaca (uznesenie SDEÚ C-120/15 bod 25, 26). Zároveň zdôraznil, že ak zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, čím je zaručené dodržiavanie zásady daňovej neutrality.

62. Na základe právneho posúdenia prejudiciálnych otázok prijal Súdny dvor Európskej únie záver, že článok 183 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. V súvislosti s úrokmi z omeškania SDEÚ v bode 24 citovaného rozhodnutia uvádza ...“v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe, po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto generované finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania“... (pozri rozsudok Rafinaria Steaua Româna, C-431/R, EÚ: C:2013:686, bod 23 a uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyárto, C-654/13; EÚ:C2014/2127 bod 32). Na základe uvedeného by bolo v rozpore s princípmi právneho

štátu, keby tým daňovým subjektom, u ktorých bola uskutočnená daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr, bez akejkoľvek kompenzácie.

63. Kasačný súd nepovažuje za správny názor žalovaného, že pokiaľ správca dane po zrušení rozhodnutia č. 100177068/2018 rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 101064810/2018 zo dňa 30. mája 2018 vrátil žalobcovi nadmerný odpočet dane v sume 19.742,77 € v lehote 10 dní od právoplatnosti uvedeného zrušujúceho rozhodnutia odvolacieho orgánu, postupoval v súlade s ustanovením § 79 ods.6 zákona o DPH v znení účinnom v rozhodujúcom čase a preto nie je dôvod na platenie akýchkoľvek úrokov z omeškania. Podľa názoru kasačného súdu v danom prípade žalovaný stotožňuje nárok na vrátenie nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly a nárok na úrok z takto zadržovaných finančných prostriedkov, pričom takýto postup nevyplýva ani zo zákona o DPH, ani z daňového poriadku a je v rozpore s judikatúrou SDEÚ. Kasačný súd ďalej dodáva, že v prejednávanej veci bol žalobcovi uplatnený nadmerný odpočet dane naďalej zadržovaný i po skončení daňovej kontroly. Rozhodnutia správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní boli odvolacím orgánom zrušené a až po zániku práva vyrubiť daň uplynutím zákonnej lehoty bol žalobcovi rozdiel nadmerného odpočtu v sume 19.742,77 € vrátený. Kasačný súd je toho názoru, že k vráteniu nadmerného odpočtu prišlo oneskorene.

64. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že právny názor žalovaného o neoprávnenosti nároku na úrok uplatnený žalobcom nie je súladný s kompetenciou priznanou členským štátom Európskej únie, pokiaľ ide o stanovenie podmienok náhrady nadmerného odpočtu DPH a je v rozpore s vyššie opísanými zásadami fungovania systému DPH, ako aj so zásadou ochrany legitímnej dôvery, ktorá sa vzťahuje na každú dotknutú osobu v obdobnej situácii. K vráteniu nadmerného odpočtu bežne dochádza v zákonnej lehote, čo je aj lehota, ktorá sama osebe v súlade s článkom 183 smernice o DPH stanovuje povinnosť platiť úroky z nevrátenej sumy a vzniká až po uplynutí tejto lehoty.

65. Vo vzťahu k právnemu posúdeniu veci kasačný súd uvádza, že do 31. decembra 2016 absentovala právna úprava úroku z nadmerného odpočtu, ktorá by správcom dane umožňovala priznať platiteľom dane náhradu za zadržovaný nadmerný odpočet počas daňovej kontroly. V § 79 zákona o DPH 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 (ust. § 79a) bol do vyššie citovaného zákona zakomponovaný až s účinnosťou od 01. januára 2017. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 01. januára 2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016. V zmysle uvedeného krajský súd dospel k záveru, že uvedené ustanovenie sa v danom prípade neuplatní a na preskúmanú vec je nevyhnutné aplikovať ustanovenia zákona o DPH účinného ku dňu skončenia daňovej kontroly a daňového poriadku.

66. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že v čase rozhodovania správcu dane (v danom prípade posudzovania žiadosti žalobcu o priznanie úroku) už zákon o DPH obsahoval ustanovenie § 79a, 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.

67. Kasačný súd poukazuje i na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR po prijatej novele zákona o DPH, ktorá reagovala práve na rozhodnutie SDEÚ vo veci C-120/15 Kovožber zo dňa 21. októbra 2015 a do zákona zakotvila ustanovenie § 79a, ktoré upravuje podmienky priznania úroku z nadmerného odpočtu, konkrétne časový okamih ich priznania a výšku úroku. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/41/2017 z 27. februára 2019 pri absencii právnej úpravy prichádza do úvahy analogické použitie ustanovenia § 79a zákona o DPH aj na daňové kontroly skončené do 31. decembra 2016, pretože rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kovožber má prednosť pred vnútroštátnou úpravou ustanovenia § 85ke zákona č. 279/2016 Z. z., teda z aplikácie ustanovenia § 85ke nemožno

vyľúčiť daňové kontroly skončené do 31. decembra 2016. Z uvedeného vyplýva, že najvyšší súd uzavrel, že aj v prípade daňových kontrol skončených do 31. decembra 2016 je potrebné postupovať podľa zákonných podmienok nastavených v § 79a zákona o DPH.

68. Kasačný súd poukazuje taktiež na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/75/2017 zo dňa 27. júna 2019, sp. zn. 1Sžfk/24/2018 zo dňa 30. júla 2019 v ktorých bola prijatá aplikácia ust. § 79a zákona o DPH. K aplikácii tohto ustanovenia sa prikláňa aj rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžfk/4/2019 zo dňa 17. apríla 2019, ktorý v bodoch 24 a 25 odôvodnenia uvádza, že "problém pre správcu dane a žalovaného teda spôsobuje nedokonalá legislatíva vzťahujúca sa na prípady, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31.12.2016 vrátane. Úloha (resp. povinnosť) je teraz na zákonodarcovi, pretože tieto prípady nemožno ignorovať s poukazom na judikatúru SD EÚ. Čo sa týka spôsobu výpočtu úrokovej sadzby, kasačný súd sa nestotožňuje s názorom žalobcu o použití trojnásobku základnej úrokovej sadzby ECB platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mal byť daňový preplatok vrátený, resp. ak základná úroková sadzba nedosahuje 10%, použije sa ročná úroková sadzba 10%. Novela zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty účinná od 01.01.2017 v § 79a upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly a priznáva platiteľovi nárok na úrok z nadmerného odpočtu (najmenej vo výške 1,5% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu za každý deň) až od uplynutia 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5. Kompenzáciu, ktorá patrí daňovníkovi po dobu zákonného preverovania údajov uvedených v jeho daňovom priznaní, je nutné odlíšiť od úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu a spotrebnej dane podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, v zmysle ktorého si žalobca úrok vypočítal". Všetky uvedené rozsudky vyhlásil Najvyšší súd Slovenskej republiky pred rozhodnutím Krajského súdu v Prešove.

69. Kasačný súd považuje za dôležité upriamiť pozornosť krajského súdu i žalovaného na Stanovisko 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.

70. K názoru žalovaného, že na to, aby sa zaoberal a prevzal závery judikatúry SD EÚ by museli byť implementované do nášho právneho poriadku a vykonané zákonom, kasačný súd upozorňuje na nutnosť tzv. eurokonformného výkladu vnútroštátneho práva, v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ktorá interpretuje článok 183 Smernice o DPH. Rozhodnutia Súdneho dvora EÚ sú bezpochyby právne záväzným výkladom Smernice o DPH a sú prameňom práva na území všetkých členských štátov EÚ. V zmysle čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a zásady prednosti práva EÚ pred vnútroštátnym právom (vrátane judikatúry Súdneho dvora) sú orgány verejnej moci povinné vykladať všetky vnútroštátne ustanovenia eurokonformným spôsobom tak, aby ich aplikácia prispela k realizácii požiadavky na zabezpečenie účinnej súdnej a správnej ochrany práv, ktoré fyzickým a právnickým osobám vyplývajú z právneho poriadku EÚ, pričom právo EÚ má v prípade kolízie jeho právnych noriem s právnymi normami členského štátu prednosť pred vnútroštátnymi právnymi normami.

71. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd

Slovenskej republiky v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred orgánmi finančnej správy nebolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval vecne správne, keď zrušil opatrenie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. S poukazom na vyššie uvedené právne závery kasačný súd dospel k záveru, že v ďalšom konaní bude úlohou žalovaného opätovne posúdiť žiadosť žalobcu zo dňa 02. júla 2018 o zaplatenie úroku zo sumy zadržaného a oneskorene vráteného nadmerného odpočtu, a to so zreteľom na dobu zadržovania finančných prostriedkov žalobcu po dobu trvania daňovej kontroly a po dobu od uplynutia 10 - dňovej lehoty od skončenia daňovej kontroly až do vrátenia nadmerného odpočtu a rozhodnúť o nároku žalobcu formou rozhodnutia podľa § 63 daňového poriadku.

7.

72. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP krajským súdom v samostatnom uznesení.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.