

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/60/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1016202780  
Dátum vydania rozhodnutia: 19.06.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016202780.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu: Evonik Industries AG, spoločnosť so sídlom Rellinghauser Strasse 1-11, 451 28 Essem, Nemecko, právne zastúpený: BBH advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Suché Mýto 1, 811 03 Bratislava, konajúca prostredníctvom Mgr. Oľgy Beláňovej, konateľky a advokátky, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Číslo: 104191236/2016 z 27. októbra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/348/2016-71 z 2. júla 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/348/2016-71 z 2. júla 2018 z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „správny súd“) rozsudkom č.k. 6S/348/2016-71 z 2. júla 2018 napadnuté rozhodnutie žalovaného Finančné riaditeľstvo SR č. 104191236/2016 z 27.10.2016, ako aj prvostupňové rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Bratislava č. 103795435/2016 z 25.08.2016 zrušil a vec vrátil Daňovému úradu v Bratislave na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal správny súd voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

2. Žalobca sa žalobou domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného Číslo: 104191236/2016 vydaného dňa 27.10.2016, ako aj rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Bratislava (ďalej tiež aj správca dane) Číslo: 103795435/2016 zo dňa 25.08.2016 a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie ako aj priznania náhrady trov konania.

3. Žalovaný napadnutým rozhodnutím Číslo: 104191236/2016 zo dňa 27.10.2016 prvostupňové správne rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Bratislava Číslo: 103795435/2016 z 25.08.2016, ktorým v súlade s § 63 ods. 3 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe v znení neskorších predpisov (ďalej len Daňový poriadok) nevyhovel návrhu žalobcu na vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie september 2014 a úrok z omeškania mu nepriznal, potvrdil. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že síce nespochybňuje doktrínu eurokonformného výkladu vnútroštátneho práva, ale v danom prípade bolo zrejmé, že samotný žalobca (daňový subjekt) si bol vedomý, že právny poriadok Slovenskej republiky nestanovuje správcovi dane povinnosť platiť úrok platiteľovi dane počas trvania daňovej kontroly a preto požadoval zaplatenie úroku na základe aplikácie rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len ESD) vo veci C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3 AD. Odvolávajúci (žalobca) výpočet úroku realizuje prostredníctvom § 79 ods. 3 Daňového poriadku s odkazom na § 79 ods. 1 zákona o DPH, pričom ale abstrahuje od ustanovenia § 79 ods. 6 zákona o DPH.

4. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že správny súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci (§ 10, § 11 ods. 1 SSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo bez nariadenia pojednávania v súlade s ustanovením § 107 SSP a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu v medziach žaloby neboli vydané v súlade so zákonom.

5. Predmetom súdneho prieskumu bolo posúdenie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu (správcu dane) v rozsahu a dôvodov vyplývajúcich z podanej žaloby - nesprávneho právneho posúdenia veci.

6. Správny súd uviedol, že podstatnou otázkou pre prijatie záveru v prejednávanej veci bolo, či má správca dane v prípade riadne uskutočnenej daňovej kontroly na kontrolu DPH u daňového subjektu a v prípade, ak dôjde týmto titulom k zadržaniu nadmerného odpočtu povinnosť zaplatiť úrok vo výške 10% (§ 79 ods. 3 Daňového poriadku), a to aj vtedy, ak dôjde k vráteniu zadržávaného nadmerného odpočtu v lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly u daňového subjektu (prerokovanie Protokolu z kontroly).

7. Správny súd poznamenal, že skutkovo a právne identická vec už bola predmetom súdneho prieskumu inými súdmi Slovenskej republiky, napr. rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 1S/252/2015 zo dňa 27.10.2016, sp.zn. 2S/979/2012 zo dňa 24.04.2013, sp.zn. 1S/45/2016 zo dňa 12.10.2017, Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 6S/31/2012 zo dňa 07.04.2016, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4 Sžf/57/2016 zo dňa 06.06.2017, uznesenie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3 Sžf/44/2013 zo dňa 01.08.2014). Správny súd pri svojom právnom názore na prejednanú vec plne vychádza z odôvodnení rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4 Sžf/57/2016 zo dňa 06.06.2017, ako aj rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 1S/252/2015 zo dňa 27.10.2016, ktoré v mierne pozmenenej forme v nasledujúcich bodoch rozsudku citoval.

8. Je nepochybné, že daňové orgány sú oprávnené v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu začať daňovú kontrolu a peňažné prostriedky vrátiť až po jej skončení (do 10 dní). V danom prípade však žalovaný stotožňuje nárok na vrátenie nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly a nárok na úrok z takto zadržávaných finančných prostriedkov, pričom takýto postup nevyplýva ani zo zákona o DPH, ani z Daňového poriadku a je v rozpore s judikatúrou ESD.

9. Smernica Rady 2006/112/ES je prameňom práva únie, ktorá je pre členský štát záväzná a má v zmysle článku 7 ods. 2 Ústavy SR prednosť aj pred vnútroštátnym právnym poriadkom. Potom všetky vnútroštátne orgány aplikujúce právo (aj daňové orgány) sú povinné posudzujúci právny vzťah vykladať eurokomforne, t.j. v súlade s právom únie. Pokiaľ ustanovenie vnútroštátneho predpisu nemožno vyložiť eurokomforne je orgán aplikujúci právo takéto ustanovenie nepoužiť. Aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorej daňové orgány vydali preskúmané rozhodnutia bola v rozpore so záväznou interpretáciou článku 183 DPH smernice vyplývajúcej z judikatúry ESD.

10. Súd poukázal na opakovane vyslovený právny názor ESD, podľa ktorého za určitých okolností prednosť pred vnútroštátnou normou majú všetky únievé normy bez ohľadu na ich právnu silu (porovnaj napríklad *Costa P Enel*, 6/64 z 15.07.1964, Zb. s 1141) všeobecné zásady únievého práva (napr. *Wachauf* 5/88, 13.07.1989 Zb. s 2609 bod 17) nariadenia (napr. *Polity*, 437/114.12.971 Zb. s 1039 bod 9), smernice (*Becker* 8/81, 19.01.1982 Zb. s 53) a rozhodnutia (*Salumificio di Cornuda*, 130/78, 8.3.1971 Zb. s 867) medzinárodné zmluvy uzatvorené Úniou (*Kupfenberg*, 104/81, 26.10.1982 Zb. s 3641).

11. Potom je treba prijať záver, že únievé právo (akákoľvek jeho právna norma) má vždy prednosť (vyššiu právnu silu) pred všetkými vnútroštátnymi normami bez ohľadu na ich územnú alebo časovú pôsobnosť, t.j. bez ohľadu na to, či boli prijaté vnútroštátnym zákonodarcom alebo jednotkami územnej samosprávy alebo, či sa jedná o normy skoršie alebo neskoršie.

12. Súdny dvor tiež potvrdil, že účinnosť únievého práva nemôže byť rozdielna podľa jednotlivých oblastí vnútroštátneho práva, čo znamená, že zásada prednosti únievého práva sa vzťahuje na všetky vnútroštátne právne odvetvia. Povinnosť rešpektovať prednosť únievého práva musia dodržiavať všetky zložky štátnej moci, vláda, štátna správa, zákonodarca aj súdne orgány (*Hubbard*, C-20/92 01.07.1993, Zb. s. I-3777, bod 19; *Sail* 82/71, 21.03.1972, Zb. s 119 bod 5).

13. Keďže únievé právo sa na základe jeho bezprostrednej aplikovateľnosti priamo stáva súčasťou právnych poriadkov členských štátov, môže sa dostať do rozporu s vnútroštátnou právnou normou. V takomto prípade má únievé právo, podľa prípadovej praxe ESD prednosť pred vnútroštátnym predpisom, ktorý je s ním v rozpore a ktorý by preto nemal byť ďalej aplikovaný.

14. Správny súd ďalej uviedol, že ak eurokonformný výklad vnútroštátneho práva nie je totožný, je vnútroštátny súd povinný v medziach svojich právomoci a voľnej úvahy aplikovať únievé 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 teda nesmie aplikovať ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s právom únie a môže v súlade so zásadami rovnocennosti a účinnosti na ochranu únievých práv použiť a vhodne interpretovať vnútroštátne ustanovenie, ktoré sa pôvodne malo vzťahovať iba na vnútroštátne situácie bez únievého prvku.

15. Prednosť komunitárnej 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.

16. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na vyššie spomínaný rozsudok ESD C-107/10, ohľadom výkladu čl. 183 DPH smernice, 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 platí, že členské štáty musia pri uplatňovaní

úpravy únie dodržať zásadu ochranu legitímnej dôvery. Právo na odpočítanie 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, Súdny dvor 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.

17. 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.

18. Z uvedeného správny súd dospel k záveru, že právny názor žalovaného (aj správcu dane) o neoprávnenosti nároku na sankčný úrok uplatnený žalobcom sa nepohybuje v rámci voľnosti priznanej členským štátom EÚ, 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 vo všeobecnej lehote, čo je lehota, ktorá sama osebe v súlade s článkom 183 DPH smernice stanovuje povinnosť platiť úroky z omeškania z nevrátenej sumy a vzniká až po uplynutí tejto lehoty.

19. 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 vypočítať a vybrať dlžnú daň. Z toho 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.

20. správny súd mal za to, že keďže 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.

21. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie uznesenie z 21.10.2015 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 č. 222/2004 Zb., 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 SD EÚ 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.

22. Na základe právneho posúdenia prejudiciálnych otázok Krajského súdu v Košiciach, 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 Súdny dvor EÚ 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, EU: C:2013:686, bod 23 a uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyárto, C-654/13; EU:C2014/2127 bod 32).

23. Súdny dvor (desiata komora) rozhodol vo veci tak 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.“

24. V rozpore s princípmi právneho štátu, by podľa názoru správneho súdu bolo, keby tým daňovým subjektom, u ktorých bola uskutočnená daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr bez akejkoľvek kompenzácie. Práve na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadrživanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia uvedenej všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia. Súd je toho názoru, že prístup správcu dane i žalovaného, ktorí právo na takúto kompenzáciu popierajú, je neproporcionálny, nie je ničím opodstatnený ani spravodlivý a znevýhodňuje daňový subjekt len na tom základe, že u neho bola vykonaná daňová kontrola. Zároveň súd uvádza, že zrejme od právneho výkladu, ktorý v danej veci prezentuje žalovaný už upustil aj Daňový úrad Bratislava, ktorý svojím rozhodnutím č. 10042604/2018 zo dňa 21.02.2018 vo veci ZetaPark s.r.o., priznal tomuto daňovému subjektu úrok zo zadrživanej nadmerného odpočtu DPH aj počas doby vykonávania daňovej kontroly vo výške 10% zo sumy nadmerného odpočtu.

25. Na základe zistených skutočností v tomto konaní správny súd dospel záveru, že napadnuté preskúmané rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu je potrebné zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, v ktorom bude viazaný vysloveným právnym záverom súdu (§ 191 ods. 6 SSP) a bude jeho povinnosťou vo veci opätovne konať a vydať rozhodnutie, v súlade s v tomto rozhodnutí súdu vysloveným právnym názorom na otázku priznania žalobcovi (daňovému subjektu - platiteľ DPH) úrok z omeškania za obdobie neoprávnene zadrživanej nadmerného odpočtu DPH.

26. O nároku na náhradu trov konania rozhodol súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech v konaní bol žalobcovi tento nárok priznaný v plnom rozsahu, pričom podľa § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozhodnutia samostatným uznesením vydaným súdnym úradníkom.

## II.

27. V kasačnej sťažnosti proti rozsudku správneho súdu uviedol sťažovateľ, že sa so záverom správneho súdu že vec nesprávne právne posúdil nestotožňuje a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov konania.

28. Sťažovateľ zotrval v úvode kasačnej sťažnosti na tvrdeniach zhodných s argumentáciou použitou vo vyjadrení k žalobe a zopakoval, že podľa judikatúry SD EÚ len v prípade, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu PDH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto generované straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania.

29. Sťažovateľ poukázal aj na to, že vzhľadom na § 85ke zákona o DPH účinného od 01.01.2017 sa na

daňovú kontrolu v preskúmvanej veci nevzťahuje právna úprava § 79a zákona o DPH (náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) účinná od 01.01.2017. Keďže v zmysle vyššie uvedených ustanovení sa nárok na úrok z nadmerného odpočtu neuplatní na daňové kontroly ukončené do 31. decembra 2016, žalobca nespadá podľa sťažovateľa pod právnu úpravu o priznaní úroku.

30. Záverom sťažovateľ namietal, že správnym súdom priznaný úrok možno priznať len rozhodnutím a v zmysle § 63 ods. 3 písm. d/ daňového poriadku musí výrok obsahovať ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo. Avšak z dôvodu neexistencie právnej úpravy výšky kompenzácie za toto ekonomické znevýhodnenie vo vnútroštátnom poriadku v čase zadržania nadmerných odpočtov nemohol byť úrok z nadmerných odpočtov žalobcom priznaný.

### III.

31. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol aby kasačný súd v zmysle ustanovenia § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol a žalobcovi priznal náhradu trov kasačného konania.

32. Žalobca uviedol, že sťažovateľom uvedené zákonné ustanovenia je možné bezpochyby interpretovať takým spôsobom, podľa ktorého sa vrátenie nadmerného odpočtu až po skončení daňovej kontroly považuje za „oneskorené“ vrátenie nadmerného odpočtu v zmysle § 79 ods. 3 daňového poriadku. Protiprávnosť postupu sťažovateľa podľa žalobcu spočíva v nesprávnej interpretácii vnútroštátneho právneho predpisu, ktorý žalovaný nevyložil eurokonformne.

33. K sťažnostnému bodu týkajúcemu sa novej právnej úpravy obsiahnutej v § 79a zákona o DPH v znení účinnom od 1. júla 2017, má žalobca za to, že táto vo veci nemá akúkoľvek relevanciu práve vzhľadom na skutočnosť, že predmetná právna úprava bola zákonodarcom prijatá a nadobudla účinnosť až v čase po vykonaní daňovej kontroly.

34. Žalobca opätovne zopakoval, že nepožaduje nič nad rámec eurokonformného výkladu príslušných právnych predpisov, ktoré boli v rozhodnom čase účinné a mali byť sťažovateľom správne aplikované.

35. Záverom opätovne žalobca poukázal na judikatúru týkajúcu kasačného súdu vo veci úrokov z nadmerných odpočtov DPH.

### IV.

36. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku 19. jún 2019 bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

37. Predmetom kasačného konania bol rozsudok správneho súdu č.k. 6S/348/2016-71 z 2. júla 2018, ktorým správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP zrušil rozhodnutia Finančné riaditeľstvo SR č. 104191236/2016 z 27.10.2016, ako aj prvostupňové rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Bratislava č. 103795435/2016 z 25.08.2016 zrušil a vec vrátil Daňovému úradu v Bratislave na ďalšie konanie.

38. Podľa § 2 ods. 1 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.

39. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmvajú 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.

40. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

41. 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.

42. Podľa § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z., 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. 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, 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.

43. Podľa § 79 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., ak 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.

44. Podľa § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z., 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.

45. 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.

46. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského

súdu.

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

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

49. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

50. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia.

51. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému meritórnemu výroku rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

52. Kasačný súd poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je i právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje potom i zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

53. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom ustanovenia § 464 ods. 1 SSP podľa ktorého: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

54. Na základe citovaného ustanovenia odkazuje Najvyšší súd Slovenskej republiky na svoj nedávny rozsudok v obsahovo obdobnej veci sp.zn. 5Sžfk/24/2017 z 28. marca 2019, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

Z citovaného uznesenia Súdneho dvora (C-120/15 Kovožber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice ) kasačnému súdu vyplýva, že vnútroštátna právna úprava § 79 ods. 6 zákona o DPH (do 31.12.2011 ustanovenie § 79 ods. 4 zákona o DPH) nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady daňovej neutrality a článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, podľa ktorej nárok na úroky z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH vzniká až od uplynutia lehoty 10 dní od skončenia daňovej kontroly.

V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 veľmi často obsahuje dispozitívne ustanovenia, ktoré členskému štátu umožňujú zaviesť určité opatrenia, ktoré mu dávajú značný rozhodovací priestor. To však neznamená, že členské štáty majú absolútnu voľnosť k zavedeniu dispozitívneho opatrenia, ako je napríklad ustanovenia právnej úpravy počítat úroky z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní od skončenia daňovej kontroly. Pokiaľ sa zistí, že opatrenie nadmerne narušuje niektorú zo zásad práva spoločenstva alebo cieľ Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006, považuje sa takéto opatrenie za rozporné s právom

spoločenstva.

Daňové orgány sú nepochybne oprávnené v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu začať daňovú kontrolu a nadmerný odpočet vrátiť až po jej skončení (do 10 dní). Žalovaný však nesprávne 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 Súdneho dvora.

Vyššie citovaná Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 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. 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 povinný toto ustanovenie nepoužiť. Aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorej žalovaný vydal preskúmané rozhodnutie, bola v rozpore so záväznou interpretáciou článku 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006, ktorá vyplýva z judikatúry Súdneho dvora.

Kasačný súd poukazuje na opakovane vyslovený právny názor Súdneho dvora, podľa ktorého za určitých okolností prednosť pred vnútroštátnou normou majú všetky únieové normy bez ohľadu na ich právnu silu (porovnaj napríklad *Costa P Enel*, 6/64 z 15.07.1964, Zb. s 1141) všeobecné zásady únieového práva (napr. *Wachauf* 5/88, 13.07.1989 Zb. s 2609 bod 17) nariadenia (napr. *Polity*, 437114.12 971 Zb. s 1039 bod 9), smernice (*Becker* 8/81, 19.01.1982 Zb. s 53) a rozhodnutia (*Salumificio di Cornuda*, 130/78, 8.3971 Zb. s 867) medzinárodné zmluvy uzatvorené Úniou (*Kupfenberg*, 104/81, 26.10.1982 Zb. s 3641).

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, t.j. bez ohľadu na to, či boli prijaté vnútroštátnym zákonodarcom alebo jednotkami územnej samosprávy alebo, či sa jedná o normy skoršie alebo neskoršie.

Súdny dvor tiež potvrdil, že účinnosť únieového práva nemôže byť rozdielna podľa jednotlivých oblastí vnútroštátneho práva, čo znamená, že zásada prednosti únieového práva sa vzťahuje na všetky vnútroštátne právne odvetvia. Povinnosť rešpektovať prednosť únieového práva musia dodržiavať všetky zložky štátnej moci, vláda, štátna správa, zákonodarcovia aj súdne orgány (*Hubbard*, C-20/92 01.07.1993, Zb. s. I-3777, bod 19; *Sail* 82/71, 21.03.1972, Zb. s 119 bod 5).

Keďže únieové právo sa na základe jeho bezprostrednej aplikovateľnosti priamo stáva súčasťou právnych poriadkov členských štátov, môže sa dostať do rozporu s vnútroštátnou právnou normou. V takom prípade má únieové právo, podľa prípadovej praxe Súdneho dvora prednosť pred vnútroštátnym predpisom, ktorý je s ním v rozpore a ktorý by nemal byť ďalej aplikovaný.

Ak eurokonformný výklad vnútroštátneho práva nie je totožný, je vnútroštátny súd povinný v medziach svojich právomoci a voľnej úvahy aplikovať únieové 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 teda nesmie aplikovať ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s právom Únie a môže v súlade so zásadami rovnocennosti a účinnosti na ochranu únieových práv použiť a vhodne interpretovať vnútroštátne ustanovenie, ktoré sa pôvodne malo vzťahovať iba na vnútroštátne situácie bez únieového prvkú.

Prednosť komunitárnej 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.

V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-107/10, ohľadom výkladu článku 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006, 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 Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 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 platí, že členské štáty musia pri uplatňovaní úpravy Únie dodržať zásadu ochrany legitímnej dôvery. Právo na odpočítanie DPH 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 Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 stanoviť, aby bol odpočet DPH buď prenesený do nasledujúceho obdobia alebo vrátený, Súdny dvor 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.

Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že právny názor žalovaného o neoprávnenosti nároku na úrok uplatnený žalobcami sa nepohybuje v rámci voľnosti priznanej členským štátom Európskej únie, pokiaľ ide o stanovenie podmienok náhrady nadmerného odpočtu DPH a je v rozpore so 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 vo všeobecnej lehote (§ 79 ods. 1, ods. 2 alebo ods. 5 zákona o DPH), čo je lehota, ktorá sama osebe je v súlade s článkom 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 a povinnosť platiť úroky z omeškania z nevrátenej sumy nadmerného odpočtu vzniká po uplynutí tejto lehoty.

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 vypočítať a vybrať dlžnú daň. Z toho 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 neprimeranú 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.

Podľa názoru kasačného súdu by bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, keby daňovým subjektom, u ktorých bola vykonaná daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr a bez akejkoľvek kompenzácie. Práve na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadrživanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia daňovému subjektu.

Kasačný súd je toho názoru, že prístup žalovaného, ktorý právo na takúto kompenzáciu popiera nie je opodstatnený ani spravodlivý a znevýhodňuje daňový subjekt.

Súdny dvor prijal v uznesení z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice záver, že článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní od skončenia daňovej kontroly. V súvislosti s úrokmi z omeškania Súdny dvor v bode 24 citovaného rozhodnutia uviedol, že „V súlade s judikatúrou Súdného 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 Rafinária Steaua Romana, C-431/12, EU:C:2013:686, bod 23 a uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrésy Gyárto, C-654/13, EU:C:2014:2127, bod 32).“

Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd konštatuje, že žalovaný je v prejednávanej veci povinný priznať žalobcom ako daňovým subjektom (platiteľom DPH), ktorí si uplatnili nadmerný odpočet, úrok z omeškania zo zadržovaných finančných prostriedkov za obdobie odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH až do jeho vrátenia.

Kasačný súd sa nestotožnil s odôvodnením rozsudku správneho súdu v časti týkajúcej sa výšky úroku z omeškania. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že z bodu 30 uznesenia Súdneho dvora z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice vyplýva, že v prípade chýbajúcich právnych predpisov Európskej únie v danej oblasti prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. Ak právny predpis výslovne neupravuje určitú skutkovú podstatu alebo ju upravuje len neúplne, neznamená to, že takúto situáciu nie je možné riešiť. V danom prípade je možné použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na § 79 ods. 3 daňového poriadku (do 31.12.2011 ustanovenie § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.). Výška takto stanoveného úroku by podľa kasačného súdu zodpovedala zásadám ekvivalencie a efektivity, na ktoré poukazuje Súdny dvor.

Kasačný súd dáva do pozornosti, že v rozsudkoch Súdneho dvora sa nejedná o odporúčania, pretože výklad práva spoločenstva podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej Únie Súdny dvorom v konaní o prejudiciálnej otázke je záväzným prameňom práva a súčasťou právneho základu rozhodovania vo veci samej. Súdny dvor v bode 32 uznesenia z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice uviedol, 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 z 28.11.2006 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. Ak existuje medzera vo vnútroštátnej právnej úprave, v tomto prípade je potrebné použiť taký výklad, ktorý by základné právo nielenže neporušoval, ale garantoval a bol v súlade s právom Európskej únie. Súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky je Smernica 2006/112/ES z 28.11.2006. Smernica ako akt sekundárneho únievého práva je záväzná pre členský štát, ktorý má zvoliť formy a metódy na dosiahnutie cieľa smernice. Povinnosť vykladať vnútroštátne právo v súlade s právom Európskej únie sa nazýva nepriamy účinok.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v súvislosti s vyššie uvedeným právnym názorom poukazuje na svoje skoršie rozsudky v obdobných veciach napr. sp.zn. 4Sžf/57/2016 zo 06.06.2017 a sp.zn. 8Sžf/71/2016 z 31.01.2019. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje potom aj zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

Nad rámec uvedeného považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že dňa 01.01.2017 nadobudol platnosť a účinnosť zákon č. 297/2016 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 331/2011 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v znení neskorších predpisov, ktorý v ustanovení § 79a zákona o DPH upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, avšak vychádzajúc z prechodného ustanovenia § 85ke (veta druhá) zákona o DPH k úpravám účinným od 1. januára 2017 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.

55. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako neopodstatnené, z ktorého dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

57. Úlohou sťažovateľa bude v ďalšom konaní postupovať s poukazom na závery obsiahnuté v tomto rozsudku. Žalovaný je právnym názorom kasačného súdu viazaný (§ 469 SSP).

58. Podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP kasačný súd rozhodol o náhrade trov kasačného konania tak, že úspešnému žalobcovi priznal proti neúspešnému sťažovateľovi právo na úplnú náhradu trov kasačného konania. O výške náhrady trov konania na kasačnom súde rozhodne podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 2 SSP správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

59. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

**Poučenie:**

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