

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/24/2018  
Identifikačné číslo spisu: 5016200692  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.07.2019  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200692.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca, PhD. a z členov JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: E. F., nar. XX.XX.XXXX, bytom XXX XX P. č. XXX, zastúpený : JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Gelnická č. 33, Košice, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Daňový úrad Žilina, J. Kráľa č. 2, Žilina, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu Žiliny, sp. zn. 30S/24/2016 zo dňa 23. januára 2018, v konaní o preskúmanie zákonnosti opatrenia žalovaného, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie pred orgánom finančnej správy

1. Listom zo dňa 17.06.2016 žalobca požiadal žalovaného o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania s odôvodnením, že Daňový úrad Kysucké Nové Mesto (ďalej len „správca dane“) dodatočným platobným výmerom č. 655/230/5520/09/Dudo zo 12.05.2009 znížil žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2007 zo sumy 87.553,71 Eur na sumu 133,64 Eur. Rozdiel v sume 87.420,06 Eur nebol žalobcovi vrátený. Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím č. I/228/13474-103456/2009/993168-r zo dňa 16.09.2009 potvrdilo dodatočný platobný výmer správcu dane. Následne Krajský súd v Žiline rozsudkom sp. zn. 21S/83/2009 zo dňa 21.05.2010 zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR zo dňa 16.09.2009 a Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 5Sžf/33/2010 zo dňa 14.07.2011 zmenil uvedený rozsudok krajského súdu a zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR zo dňa 16.09.2009, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane zo dňa 12.05.2009 a vrátil mu vec na nové konanie a rozhodnutie. Dodatočným platobným výmerom č. 9516301/1/228577/2012 zo dňa 23.02.2012 správca dane

opätovne znížil žalobcovi nadmerný odpočet uvedený v predmetnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2007 zo sumy 87.553,71 Eur na sumu 133,64 Eur. Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 290804/2016 zo dňa 17.03.2016 dodatočný platobný výmer z 23.02.2012 zrušilo. Dňa 06.05.2016 bol nepriznaný rozdiel v nadmernom odpočte vo výške 87.420,06 Eur žalobcovi vrátený.

2. Žalobca v žiadosti poukázal na prechodné ustanovenia § 165 ods. 1, 7 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) tvrdiac, že ako úrok z omeškania podľa Daňového poriadku sa posudzuje aj sankčný úrok, ktorý bol povinný platiť správca dane podľa § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) z neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu. Dal do pozornosti rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/175/2013 zo dňa 10.09.2014 potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/14/2015 zo dňa 05.04.2016, z ktorého podľa žalobcu plynie, že účelom Daňového poriadku nebolo vylúčiť sankčný úrok zavedený zákonom č. 609/2003 Z.z., ale naopak tento ponechať ako súčasť existujúcich daňových vzťahov daňového subjektu a štátu vo forme úroku z omeškania podľa Daňového poriadku.

3. Na žiadosť žalobcu reagoval žalovaný oznámením zo dňa 15.07.2016, v ktorom citoval ustanovenia § 79 ods. 3 Daňového poriadku, § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a konštatoval, že na základe uvedených skutočností žalobcovi nie je možné žalobcovi priznať a vyplatiť úrok zo sumy nadmerného odpočtu.

## II.

Konanie pred krajským súdom

4. Proti oznámeniu žalovaného podal žalobca na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) všeobecnú správnu žalobu a navrhol, aby krajský súd napadnuté oznámenie žalovaného zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Žalobca v žalobe tvrdil, že oznámenie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pričom poukazoval na § 165 ods. 7 Daňového poriadku, z ktorého podľa jeho názoru jednoznačne vyplýva, že sankčný úrok podľa doterajších predpisov, teda sankčný úrok upravený v § 35b zákona č. 511/1992 Zb., sa považuje za úrok z omeškania podľa Daňového poriadku. To znamená, že ak Daňový poriadok uvádza pojem „sankčný úrok“ podľa doterajších predpisov, potom má na mysli aj sankčný úrok platený správcom dane za neoprávnene zadržovanie peňažných prostriedkov daňového subjektu tak, ako bol definovaný v § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb.

5. Žalobca zaujal názor, že sankčný úrok je nepochybne inštitútom hmotnoprávneho charakteru a pre posudzovanie právnych úkonov a ich účinkov je potrebné vychádzať z právnej úpravy platnej v čase vzniku skutočnosti rozhodujúcej pre uplatnenie inštitútu sankčného úroku. Účinky týchto úkonov zostávajú v zmysle § 165 ods. 1 Daňového poriadku zachované aj po dni 01.01.2012, kedy sa o nich má rozhodovať. Zostávajú tak zachované aj práva vyplývajúce pre žalobcu v postavení daňového subjektu a povinnosti vyplývajúce pre správcu dane z rozhodnutí vydaných do 31.12.2011 a zrušených po 01.01.2012 a z vrátenia zaplatenej splatnej dane.

6. Žalobca ďalej poukázal na dôvodovú správu k § 165 Daňového poriadku, v ktorej sa uvádza, že „v navrhovanom ustanovení sa navrhuje ponechať sankčný systém, ktorý bol zavedený zákonom počnúc rokom 2004“. Uviedol, že sankčný úrok za neoprávnene zadržovanie peňažných prostriedkov daňového subjektu podľa § 35b ods. 5 až 7 zákona 511/1992 Zb. bol zavedený zákonom č. 609/2003 Z.z. s účinnosťou od 01.01.2004 a tento je aj po 01.01.2012 súčasťou existujúcich daňových vzťahov daňového subjektu a štátu.

7. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol túto ako nedôvodnú zamietnuť. Uviedol, že v komentári k Daňovému poriadku sa uvádza, že § 165 ods. 7 sa týka len sankčného úroku, ktorý správca dane vyruboval daňovému subjektu, netýka sa sankčného úroku za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky. Uviedol, že nakoľko do nadobudnutia účinnosti Daňového poriadku nebolo začaté daňové konanie vo veci neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov v zmysle zákona č.

511/1992 Zb., nie je možné aplikovať ustanovenia o priznaní sankčného úroku v zmysle § 35b zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 2 Daňového poriadku. Keďže zákon o DPH ani Daňový poriadok neupravujú zaplatenie úroku zo sumy nadmerného odpočtu za dobu výkonu daňovej kontroly zameranej na kontrolu zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, správca dane na žiadosť daňového subjektu rozhodnutie o priznaní úroku z omeškania nevydáva, pričom nemožnosť vyhovieť takejto žiadosti oznamuje daňovému subjektu len oznámením. Poukázal na to, že uvedené zákony neobsahujú osobitné a jednoznačné ustanovenie o tom, za aké obdobie sa má priznať úrok v prípade vrátenia nadmerného odpočtu v lehote ustanovenej v § 79 zákona o DPH a taktiež ani Smernica č. 2006/112/ES nestanovuje konkrétne podmienky vrátenia nadmerného odpočtu a neurčuje ani obdobie, za ktoré má byť uplatnený úrok. Z uvedených dôvodov mal žalovaný za to, že napadnuté oznámenie bolo vydané na základe platných právnych predpisov a neboli ním porušené práva a právom chránené záujmy žalobcu.

8. K vyjadreniu žalovaného k podanej všeobecnej správnej žalobe zaujal žalobca stanovisko, v ktorom uviedol, že ak by sa § 165 ods. 7 Daňového poriadku týkal len sankčného úroku, ktorý správca dane vyruboval daňovému subjektu, potom by nebolo potrebné v tomto ustanovení uvádzať, že sankčný úrok podľa zákona č. 511/1992 Zb. sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona. Žalobca poukázal na to, že žalobcovi bol za zdaňovacie obdobie júl 2007 vrátený nadmerný odpočet DPH v sume 87.420,06 Eur až po 7 rokoch od ukončenia daňovej kontroly. Upozornil na to, že daňové konanie vo veci úroku z omeškania sa začalo v zmysle § 58 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku na základe žiadosti žalobcu zo dňa 17.06.2016 o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania.

9. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 23.01.2018 rozsudok, ktorým napadnuté opatrenie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na náhradu trov súdneho konania v celom rozsahu. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku poukázal na dôvodovú správu k § 165 Daňového poriadku, z ktorej podľa jeho názoru možno rozpoznať úmysel zákonodarca ponechať sankčný systém zavedený zákonom č. 609/2003 Z.z. účinným od 01.01.2004. Žalovaným namietanú skutočnosť, že za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. nebolo začaté daňové konanie vo veci neoprávneného zadržovania peňažných prostriedkov, nie je podľa názoru krajského súdu možné vykladať na ťarchu žalobcu, najmä za situácie, ak zákon č. 511/1992 Zb. nemal osobitné ustanovenia o začatí daňového konania v danej veci. Účelom právnej úpravy Daňového poriadku teda nebolo vylúčiť sankčný úrok zavedený zákonom č. 609/2003 Z.z., ale tento naopak ponechať ako súčasť existujúcich daňových vzťahov daňového subjektu a štátu vo forme úroku z omeškania podľa Daňového poriadku (§ 165 ods. 7 Daňového poriadku). Prostredníctvom tohto prechodného ustanovenia zákonodarca pripustil, že napriek zrušeniu zákona č. 511/1992 Zb. ku dňu 01.01.2012 prostredníctvom § 167 Daňového poriadku sa sankčný úrok podľa zrušeného zákona považuje za úrok z omeškania podľa Daňového poriadku. Tým aj zákonodarca podľa krajského súdu eliminoval hrozbu pravej retroaktivity v tom, aby účinnosť Daňového poriadku nezačala pre režim sankčných úrokov skôr, ako je jeho platnosť. Takýto postup zákonodarca Ústava SR umožňuje iba v prospech (in favorem) subjektívnych práv jednotlivca.

10. Krajský súd ďalej konštatoval, že z § 165 ods. 1 Daňového poriadku je zrejmé, že zostávajú zachované aj práva vzniknuté za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., a teda je povinnosťou správcu dane zaplatiť žalobcovi úrok z omeškania a to odo dňa nasledujúceho po dni vzniku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu v lehote podľa § 79 zákona o DPH. V danej veci považoval krajský súd za relevantné, že rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 290804/2016 zo dňa 17.03.2016 bolo zrušené rozhodnutie správcu dane č. 9516301/1/228577/2012 zo dňa 23.02.2012 a že peňažné prostriedky zadržované na základe zrušeného rozhodnutia správcu dane (a jemu predchádzajúcich rozhodnutí) je tak potrebné považovať za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky žalobcu.

11. Podľa názoru krajského súdu zo spoločného systému DPH podľa krajského súdu 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, je tak nepochybne postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované v právnom štáte zaplatením úrokov, akousi paušalizovanou náhradou škody, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality. Krajský súd zaujal názor, že by bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, ak by tým daňovým subjektom, u ktorých bola uskutočnená daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr bez akejkoľvek finančnej 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.

12. Krajský súd tiež uviedol, že nakoľko žalobcovi boli zadržované peňažné prostriedky odo dňa nasledujúceho po dni márneho uplynutia lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu v zmysle § 79 zákona o DPH, nárok na sankčné úroky mu vznikol priamo za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., bez nutnosti začatia osobitného daňového konania.

### III.

Kasačná sťažnosť žalovaného / stanovisko žalobcu

13. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) a navrhol rozsudok krajského súdu zmeniť a žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Poukázal na to, že definícia neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov vo vzťahu k nadmernému odpočtu DPH podľa § 35b zákona č. 511/1992 Zb. bola zavedená zákonom č. 679/2004 Z.z. účinným od 01.01.2005, pričom z tejto definície vyplýva, že sankčný úrok podľa predmetného ustanovenia nepostihoval zadržávanie finančných prostriedkov počas výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Upozornil na to, že konečné rozhodnutie v danej veci, teda rozhodnutie správcu dane č. 9516301/1/228577/2012 zo dňa 23.02.2012, ktoré bolo zrušené rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 290804/2016 zo dňa 17.03.2016, nikdy nenadobudlo právoplatnosť ani vykonateľnosť. Sťažovateľ taktiež poukázal na dôvodovú správu k zákonu č. 679/2004 Z.z., z ktorej podľa jeho názoru vyplýva, že zákonodarca pri konštituovaní ustanovenia § 35b zákona č. 511/1992 Zb. nemal v úmysle, aby sankčný úrok za neoprávnene zadržávané peňažné prostriedky podľa § 35b ods. 5 až 7 zákona č. 511/1992 Zb. zahŕňal aj vyplatenie úroku zo zadržávaných finančných prostriedkov počas výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu.

14. Sťažovateľ poukázal na to, že sankčný úrok za neoprávnene zadržávané peňažné prostriedky upravený v § 35b ods. 5 až 7 zákona 511/1992 Zb. je sankciou (trestom) pre správcu dane a aj preto ho nemožno považovať za úrok z omeškania podľa § 156 Daňového poriadku, ktorý správca dane vyrubuje daňovému subjektu, ak nezaplatí alebo neodvedie peňažné záväzky. Sankčný systém upravený týmto ustanovením nerieši sankciu v prípade zadržávania peňažných prostriedkov daňového subjektu správcom dane a neobsahuje ani definíciu pojmu neoprávnene zadržávané peňažné prostriedky. Takáto úprava bola zakotvená do hmotnoprávneho predpisu, ktorým je zákon o DPH, jeho novelou vykonanou zákonom č. 279/2016 Z.z. účinnou od 01.01.2017, ktorá nadväzuje na judikatúru Súdneho dvora v súvislosti s výkladom čl. 183 Smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH (ďalej len „Smernica o DPH“). Podľa prechodného ustanovenia § 85ke zákona o DPH k úpravám účinným od 01.01.2017 sa ustanovenie § 79a neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 a 5 tohto zákona bola skončená do 31.12.2016.

15. Sťažovateľ osobitne upozornil na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kozzber, v ktorom Súdny dvor priznal, že čl. 183 Smernice o DPH nestanovuje povinnosť zaplatiť úrok zo zadržaného nadmerného odpočtu, preto ani právna úprava zákona o DPH (účinná do 31.12.2016) a ani právna úprava Daňového poriadku explicitne nerieši úrok z nadmerného odpočtu v prípade, ak platiteľ dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške deklarovaného nadmerného odpočtu DPH. Touto skutočnosťou sa krajský súd podľa sťažovateľa nezaoberal, nevyjadril sa ani k podmienkam, za akých sa majú úroky zaplatiť. Podľa sťažovateľa úrok zo zadržaného nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly nemal v čase vydania predmetných rozhodnutí oporu v zákone

o DPH.

16. Daňové orgány pri správe daní sú podľa sťažovateľa povinné postupovať v súlade s Ústavou SR, ktorá v čl. 2 ods. 2 zakotvuje, že štátne orgány môžu konať iba na základe Ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý stanoví zákon a preto nie sú oprávnené priznať úrok z vráteného nadmerného odpočtu, ak takáto úprava nemala v čase vydania predmetných rozhodnutí zákonnú oporu, neupravovala výšku ani obdobie, za ktoré by sa takáto náhrada mala priznať. Sťažovateľ preto navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie alebo ho zmeniť a žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

17. Žalobca v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol túto zamietnuť, zotrval na žalobných bodoch a poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu (napr. sp. zn. 3Sžf/27/2013 zo dňa 01.08.2014, 8Sžf/115/2013 zo dňa 11.12.2014, 4Sžf/65/2014 zo dňa 02.06.2015 a ďalšie), v ktorých súd riešil otázku, či platiteľovi DPH vzniká nárok na úroky z omeškania z nadmerného odpočtu zadržávaného počas daňovej kontroly na overenie správnosti uplatneného odpočtu dane, pričom s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-107/10 Enel Maritsa Iztok AD 3 k zneniu čl. 183 Smernice o DPH dospel k záveru, že k vráteniu odpočtu bežne dochádza vo všeobecnej lehote 30 dní, čo je lehota, ktorá je sama o sebe v súlade s čl. 183 Smernice a povinnosť platiť úroky z omeškania z nevrátenej sumy vzniká už po uplynutí tejto lehoty. Žalobca tiež poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kovožber s. r. o., podľa ktorého 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, možno použiť výkladovú metódu logického výkladu založeného na argumente per analogiam, pričom v danom prípade je podľa jeho názoru možné použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na ustanovenie § 79 ods. 3 Daňového poriadku, čo by zodpovedalo zásadám ekvivalencie aj efektivity, na ktoré poukazuje Súdny dvor EÚ.

18. Žalobca upozornil na to, že výklad práva spoločenstva v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ v konaní o prejudiciálnej otázke v zmysle čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie je záväzným prameňom práva a ak existuje medzera vo vnútroštátnej právnej úprave, potom je potrebné použiť taký výklad, ktorý by bol v súlade s právom Európskej únie. Keďže Smernica o DPH je súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky a Súdny dvor EÚ podal eurokonformný výklad čl. 183, prvý odsek Smernice, potom postup krajského súdu nie je možné považovať za postup v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR.

#### IV.

##### Právne závery kasačného súdu

19. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná.

Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. júla 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

20. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť správnosť právnych záverov krajského súdu, najmä v tom zmysle, či peňažné prostriedky žalobcu vo forme uplatneného nadmerného odpočtu DPH, ktoré boli zadržané počas daňovej kontroly a niekoľko rokov trvajúceho vyrubovacieho konania, je potrebné považovať za neoprávnené zadržávané peňažné prostriedky a či je povinnosťou správcu dane zaplatiť žalobcovi úrok z omeškania odo dňa

nasledujúceho po dni vzniku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu v lehote podľa § 79 zákona o DPH (§ 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.).

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 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, 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 vyzo rozumie daňový subjekt.

Podľa ods. 6 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 alebo spotrebnej dane v lehote podľa osobitného zákona. 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 alebo nárok na vrátenie spotrebnej dane v lehote podľa osobitného zákona, 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.

Podľa ods. 7 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 vyzo rozumie daňový subjekt.

21. Kasačný súd považuje za potrebné najprv zaujať stanovisko k otázke nároku žalobcu na zaplatenie sankčných úrokov. Sťažovateľ správne poukazuje na to, že právny pojem „neoprávnene zadržované peňažné prostriedky“ v súvislosti s nadmerným odpočtom DPH zaviedla novela zákona č. 511/1992 Zb. vykonaná zákonom č. 679/2004 Z.z. s účinnosťou od 01.01.2005. Z tejto právnej úpravy plynie, že pre naplnenie definície uvedeného pojmu musia existovať dve v časovom slede po sebe vydané právoplatné rozhodnutia daňového orgánu o vyrubení dane alebo rozdielu dane za to isté obdobie, z ktorých neskoršie rozhodnutie nahrádza to predchádzajúce. V kontexte DPH ak bol novým rozhodnutím priznaný vyšší nárok na nadmerný odpočet alebo na jeho neodpočítanú časť, považuje sa priznaný vyšší rozdiel nadmerného odpočtu alebo jeho neodpočítanej časti za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky, ku ktorým patrí daňovému subjektu v zmysle § 35b ods. 6 a 7 zákona č. 511/1992 Zb. sankčný úrok. Sankčný úrok sa vypočíta zo sumy neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov a počtu dní, ktoré uplynú odo dňa, keď daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, do dňa, keď správca dane neoprávnene zadržované peňažné prostriedky poukázal daňovému subjektu.

22. V žalobcovom prípade k uvedenej zákonom predpokladanej situácii nedošlo, pretože okrem rozhodnutí daňových orgánov o znížení nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2007 zo sumy 87. 553,91 Eur na sumu 133,64 Eur, ktoré boli neskôr v odvolacom daňovom konaní alebo v súdnom správnom konaní zrušené, nebolo vo veci vydané žiadne iné právoplatné rozhodnutie, ktorým by bol žalobcovi priznaný vyšší nárok na nadmerný odpočet DPH. Sumu nadmerného odpočtu vo výške 87.420,07 Eur, ktorá bola žalobcovi zadržaná v súvislosti s daňovou kontrolou a následným vyrubovacím konaním (a vrátená žalobcovi bez vydania rozhodnutia až dňa 06.05.2016), nemožno považovať za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky v zmysle § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., ku ktorým by mal žalobcovi patriť sankčný úrok podľa ods. 6 tohto ustanovenia, pretože nebola splnená vyššie uvedená podmienka existencie dvoch rozhodnutí o výške daňovej povinnosti za totožné zdaňovacie obdobie, z ktorých druhé by priznávalo žalobcovi vyšší nárok na nadmerný odpočet ako rozhodnutie prvé. Systém sankčných úrokov podľa uvedených ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. preto nemožno aplikovať. V tomto ohľade krajský súd vec nesprávne právne posúdil.

23. Pri posudzovaní nároku na kompenzáciu zadržania nadmerného odpočtu DPH je treba si uvedomiť, kedy dochádza k vzniku omeškania s vrátením odpočtu. Právnu úpravu lehôt na vrátenie nadmerného odpočtu DPH stanovuje zákon o DPH, ktorý ukladá správcovi dane vrátiť daňovému subjektu nadmerný odpočet dane, ktorý nemožno odpočítať 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 ( § 79 ods. 1 zákona o DPH). 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). Vrátenie odpočtu po uplynutí uvedených lehôt sa považuje za oneskorené.

Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH 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.

Podľa ods. 6 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.

24. Zákon č. 511/1992 Zb. v ustanovení § 63 ods. 6 ukladal správcovi dane zaplatiť daňovému subjektu úrok vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, najmenej však 10 % ročne zo sumy nadmerného odpočtu DPH v prípadoch jeho oneskoreného vrátenia. Obdobnú právnu úpravu úroku, ktorý je povinný zaplatiť správca dane daňovému subjektu v prípade oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu dane, priniesol s účinnosťou od 1.1.2012 aj Daňový poriadok (§ 79 ods. 3 posledná veta), ktorý zachoval práva vzniknuté za účinnosti predchádzajúceho predpisu (§ 165 ods. 1).

Žalobca i krajský súd síce správne upozorňujú na to, že Daňový poriadok v prechodných ustanoveniach stanovil, že sankčný úrok podľa zákona č. 511/1992 Zb. sa považuje za úrok z omeškania podľa nového zákona, táto skutočnosť je však pre posúdenie uplatneného nároku žalobcu nepodstatná, pretože žalobcovi nárok na sankčný úrok podľa § 35b ods. 5 až 7 zákona 511/1992 Zb. z vyššie uvedených dôvodov nevznikol.

Podľa § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. ak správca dane vráti preplatok po lehote ustanovenej v odseku 4, je povinný zaplatiť daňovému subjektu úrok vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mala byť suma preplatku podľa tohto zákona vrátená, pričom úrok sa vypočíta zo sumy preplatku a počtu dní jeho zadržania. 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 %. 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 odsekov 8 a 10.

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

Podľa § 79 ods. 7 Daňového poriadku v cit. znení na nadmerný odpočet a spotrebnú daň, pri ktorej bolo uplatnené jej vrátenie, sa primerane vzťahujú odseky 1 až 6.

25. V prípade, že by sa daňová kontrola za zdaňovacie obdobie júl 2007 skončila u žalobcu v roku 2009 „bez nálezu“ (uplatnené odpočítanie dane by bolo správcom dane vyhodnotené ako oprávnené), bol by správca dane v zmysle § 79 ods. 4 zákona o DPH (vo vtedajšom znení) povinný vrátiť mu nadmerný odpočet do 10 dní od skončenia daňovej kontroly. Keďže však výsledky daňovej kontroly viedli k neuznaniu práva na odpočítanie dane a k vyrubovaciemu konaniu, bol žalobcovi uplatnený nadmerný odpočet dane naďalej zadržovaný i po skončení daňovej kontroly. Všetky rozhodnutia správcu dane i odvolacieho daňového orgánu však boli v priebehu konania zrušené a po zániku práva vyrubiť daň uplynutím zákonnej lehoty bol žalobcovi nadmerný odpočet v uplatnenej výške dňa 06.05.2016 vrátený. Zrušením vydaných rozhodnutí o vyrubení dane a následným vrátením nadmerného odpočtu bez rozhodnutia nastolili daňové orgány stav, kedy medzi uplynutím zákonnej lehoty podľa § 79 ods. 6 (do 1.1.2012 ods. 4) zákona o DPH a vrátením odpočtu v roku 2016 prestal existovať akýkoľvek právny dôvod pre zadržovanie finančných prostriedkov žalobcu. Vrátenie nadmerného odpočtu je preto nutné považovať po celú uvedenú dobu za oneskorené. Za danej situácie podľa názoru kasačného súdu prichádza do úvahy len aplikácia § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. a § 79 ods. 3 posledná veta Daňového poriadku (za dobu od 1.1.2012) a priznanie úroku zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH od uplynutia 10-dňovej lehoty od skončenia daňovej kontroly, až do vrátenia nadmerného odpočtu.

26. Z uvedených dôvodov kasačný súd nemôže súhlasiť s názorom sťažovateľa, že pokiaľ správca dane po zrušení dodatočného platobného výmeru zo dňa 23.02.2012 rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 17.03.2016 (vydaným pre uplynutie prekluzívnej lehoty na zníženie nadmerného odpočtu dňom 16.10.2015) vrátil žalobcovi nadmerný odpočet dane v sume 87.420,07 Eur v lehote 10 dní od právoplatnosti uvedeného zrušujúceho rozhodnutia odvolacieho orgánu, postupoval v súlade s platným ustanovením § 79 ods. 6 zákona o DPH. Toto ustanovenie totiž ukladá správcovi dane povinnosť vrátiť nadmerný odpočet do 10 dní od skončenia daňovej kontroly, nie do 10 dní od právoplatného zrušenia v poradí posledného rozhodnutia o vyrubení dane alebo rozdielu dane.

27. Krajský súd sa v rozsudku vyjadril i k otázke kompenzácie daňového subjektu za zadržanie nadmerného odpočtu DPH i po dobu trvania daňovej kontroly. Jeho závery sťažovateľ spochybňuje predovšetkým absenciou relevantnej právnej úpravy v prípadoch, keď daňová kontrola skončila do 31.12.2016. Podľa názoru kasačného súdu vychádzal krajský súd zo správneho predpokladu, ktorý sa opiera najmä o judikatúru Súdneho dvora EÚ (predovšetkým vo veciach C-107/10 Enel Maritsa Iztok a C-120/15 Kovožber), 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 daňovej kontroly. Keďže však zdaniteľná osoba po dobu trvania daňovej kontroly dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované v právnom štáte zaplatením úrokov, akousi paušalizovanou náhradou škody, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality.

28. Sťažovateľ správne poukazuje na to, že zákon č. 511/1992 Zb. ani Daňový poriadok nikdy neupravovali žiadnu formu kompenzácie kontrolovaného daňového subjektu za zadržanie uplatneného nadmerného odpočtu DPH za dobu výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti uplatneného nároku. Ani zákon o DPH neobsahoval osobitné ustanovenie o povinnosti správcu dane zaplatiť daňovému subjektu úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH počas vykonávania daňovej kontroly. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly bol do zákona o DPH zakomponovaný až s účinnosťou od 01.01.2017. V zmysle § 79a novelizovaného zákona o DPH 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. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 01.01.2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016.

29. 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.

Podľa článku 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, 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.

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.

30. Súdny dvor EÚ v rozhodnutí vo veci Kovožber, ktoré sa týka slovenského právneho poriadku, vyslovil jednoznačný záver, 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.“ V dôvodoch tohto rozhodnutia Súdny dvor EÚ odkázal na staršiu judikatúru (Enel Maritsa Iztok, body 51, 52, 53, ďalej Rafinária Steaua Română, C-431/12, bod 23, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, bod 32), pričom konštatoval, že „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" (bod 24). Z rozhodnutia ďalej 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. Súdny dvor EÚ však zdôraznil, že nakoľko 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 dodržanie zásady daňovej neutrality. Podľa Súdneho dvora EÚ z existujúcej judikatúry vyplýva, že pri výpočte úrokov sa musí zobrať do úvahy ako počiatočný okamih deň, keď mal byť nadmerný odpočet DPH v súlade so smernicou obvykle vrátený (bod 29).

31. Kasačný súd je v nadväznosti na uvedené toho názoru, že pri uplatnení zásady prednosti práva EÚ pred vnútroštátnym právom, ktorú sú povinné rešpektovať nielen súdy, ale aj orgány verejnej správy všetkých členských štátov EÚ, je teda vo svetle zmienenej judikatúry Súdneho dvora EÚ k výkladu článku 183 Smernice o DPH nutné aplikovať vnútroštátne právo v prejednávacom prípade tak, že nakoľko bol žalobcovi nadmerný odpočet vrátený opatrením správcu dane, patrí žalobcovi primeraný úrok zo sumy nadmerného odpočtu už od uplynutia všeobecných lehôt na jeho vrátenie až do 10. dňa od skončenia daňovej kontroly. Právny názor sťažovateľa o neoprávnenosti nároku žalobcu na úrok zo zadržanej sumy nadmerného odpočtu DPH po dobu trvania daňovej kontroly sa teda nepohybuje v rámci voľnosti priznanej členským štátom EÚ a je v rozpore s vyššie opísanými zásadami fungovania systému DPH.

32. Keďže daňová kontrola bola u žalobcu ukončená pred dňom 31.12.2016, neexistuje vo vnútroštátnom právnom poriadku, ako to správne uviedol sťažovateľ, osobitná právna úprava kompenzácie za toto ekonomické znevýhodnenie. Ani správny súd nie je v prípade absencie legislatívy oprávnený záväzným pokynom určiť primeranú výšku úroku, ktorý by mali daňové orgány žalobcovi priznať, pretože nemá normotvornú právomoc v oblasti verejného hmotného práva. Je však toho názoru, že daňová správa nemôže naďalej k v veci zachovávať doterajší pasívny postoj a problém náhrady za zadržiavanie nadmerných odpočtov DPH počas daňovej kontroly za dobu do 31.12.2016 vyrieši legislatívne, prípadne analogickou aplikáciou ustanovení § 79a zákona o DPH, alebo aplikáciou právnej úpravy všeobecných úrokov z omeškania (§ 517 ods. 2 zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení nesk. predp., § 3 nariadenia vlády SR č. 87/1995 Z.z.).

33. Z uvedených dôvodov považoval kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného za nedôvodnú a preto ju postupom podľa § 461 S.s.p. zamietol. V ďalšom konaní bude úlohou daňových orgánov v intenciách právneho názoru kasačného súdu (najmä v bodoch 25 a 32) opätovne vyhodnotiť žiadosť žalobcu o zaplatenie úroku zo sumy zadržaného a oneskorene vráteného nadmerného odpočtu, a to so zreteľom na dobu zadržiavania 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.

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

#### **Poučenie:**

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