

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/6/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4016200815  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.11.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4016200815.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu JUDr. Ivana Pádeja, správcu konkurznej podstaty Slovenské lodenice a.s. „v konkurze“, so sídlom Roľníckej školy 1519, Komárno, IČO: 31 411 541, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou JUDr. Róbert Fatura, advokát, s.r.o., so sídlom Centrum 18/23, 017 01 Považská Bystrica, IČO:46 528 644 proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1278683/2016 zo dňa 12. júla 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/214/2016-109 zo dňa 22. augusta 2018, 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 žalovanému.

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 102826726/2016 zo dňa 24.03.2016 priznal žalobcovi podľa § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) úrok v sume 9.170,50 eura zo sumy nadmerného odpočtu vo výške 227.703,44 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2005.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1278683/2016 zo dňa 12.07.2016 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

#### II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 191 ods.1 písm. c) zákona č. 162/2015 Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

4. Medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca podal dňa 21.07.2005 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2005, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet v sume 6.859.794,- Sk. Taktiež nebolo sporné, že dňa 19.09.2005 (teda v lehote určenej na vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu v zmysle § 79 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) účinnom v čase začatia daňovej kontroly) správca dane začal u žalobcu daňovú kontrolu a táto bola ukončená dňa 17.03.2006, kedy bol so žalobcom prerokovaný protokol zo dňa 28.02.2006 o výsledku zistenia z daňovej kontroly, ako to vyplýva z predloženého administratívneho spisu, pričom uplatnený nadmerný odpočet v sume 6.859.794,- Sk nebol žalobcovi priznaný. S rovnakým výsledkom bola skončená i opakovaná daňová kontrola zdaňovacieho obdobia jún 2005, o čom bol písaný protokol zo dňa 22.02.2010 v znení dodatku č. 1 zo dňa 24.03.2010. Vo vyrubovacom konaní po skončení daňovej kontroly a opakovanej daňovej kontroly správca dane opakovane vydával rozhodnutia, ktorými žalobcovi nepriznal uplatnený nadmerný odpočet a vyrubil mu rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 6.859.794,- Sk, resp. po prepočte na menu euro v sume 227.703,44 eura, pričom tieto rozhodnutia boli opakovane odvolacím orgánom zrušované a v prípade ich potvrdenia rozhodnutím žalovaného, správne súdy na základe žaloby podanej žalobcom zrušili potvrdzujúce rozhodnutia žalovaného a vec mu vrátili na ďalšie konanie a rozhodnutie, pričom žalovaný následne zrušil rozhodnutie správcu dane o nepriznaní nadmerného odpočtu uplatneného v daňovom priznaní žalobcu za predmetné zdaňovacie obdobie. Výsledkom vyrubovacieho konania bolo vydanie rozhodnutia správcu dane zo dňa 27.02.2015, ktorým správca dane v zmysle 68 ods. 6 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 0,- eur a priznal mu nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2005 v sume 227.703,44 eura, teda v rovnakej sume, ako si žalobca uplatnil v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie (6.859.794,- Sk). Nebolo sporné, že suma nadmerného odpočtu bola žalobcovi vrátená dňa 27.08.2015.

5. S poukazom na vyššie uvedené zistenia vyplývajúce z predloženého administratívneho spisu, je podľa názoru krajského súdu zrejmé, že v predmetnej veci sa jedná o neoprávnene zadržované peňažné prostriedky žalobcu, pričom obdobie ich neoprávneného zadržávania sa nepochybne začalo za účinnosti 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.“) a skončilo sa dňa 27.08.2015, kedy bola suma nadmerného odpočtu vrátená žalobcovi, teda za účinnosti Daňového poriadku.

6. V prípade, ak by sa obdobie, kedy boli peňažné prostriedky žalobcu neoprávnene zadržované správcou dane, skončilo do 31.12.2011, teda ešte za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., žalobcovi by vznikol nárok na sankčný úrok v zmysle § 35b ods. 6 tohto zákona. Skutočnosť, že daňové orgány právoplatne neukončili vyrubovacie konanie do 31.12.2011 a za účinnosti tohto zákona s konečnou platnosťou nevyriešili daňovú povinnosť žalobcu za zdaňovacie obdobie jún 2005, nemôže byť podľa názoru správneho súdu vyhodnotená v jeho neprospech v tom zmysle, že Daňový poriadok nemá ustanovenie o priznaní sankčného úroku daňovému subjektu. Zmena právnej úpravy nemôže byť na ujmu žalobcu, ktorý si uplatnil právo na vrátenie nadmerného odpočtu za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., ale k jeho priznaniu a vráteniu neprišlo za účinnosti tohto zákona z dôvodu opakovaného rozhodovania daňových orgánov o jeho nepriznaní.

7. Z § 165 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona (t. j. do 01.01.2012) zostávajú zachované. Z uvedeného ustanovenia možno vyvodiť záver, že zachované zostávajú aj práva vyplývajúce pre žalobcu a povinnosti vyplývajúce pre správcu dane v prípade, že dôjde k neoprávnenému zadržávaniu peňažných prostriedkov na dani z pridanej hodnoty, pričom v predmetnej veci je nepochybné, že právo žalobcu na zaplatenie sankčného úroku vzniklo za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., teda do 01.01.2012. Účelom Daňového poriadku

nebolo vylúčiť sankčný úrok zavedený zákonom č. 609/2003 Z.z., ktorým bol novelizovaný zákon č. 511/1992 Zb. s účinnosťou od 01.01.2004. Uvedené možno podľa názoru krajského súdu vyvodiť z § 165 ods. 7 Daňového poriadku, v ktorom sa uvádza, že sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona, čo znamená, že sankčný úrok je aj po 01.01.2012 súčasťou existujúcich daňových vzťahov daňového subjektu a štátu.

8. Z § 165 ods. 7 Daňového poriadku teda vyplýva, že režim sankčných úrokov nebol striktné ukončený k dátumu 01.01.2012, ale v opodstatnených dôvodoch sa zachoval, nakoľko úlohou sankčných úrokov, ako to aj ich názov napovedá, bolo sankcionovať, poprípade reparať škodu spôsobenú správcom dane alebo daňovým subjektom za porušenie povinností im vyplývajúcich z daňovo-právneho vzťahu. Uvedené ustanovenie je potrebné vykladať v kontexte s § 165 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, t. j. Daňového poriadku (teda do 01.01.2012), ostávajú zachované. Bude sa to týkať aj tých prípadov, v ktorých podľa zákona č. 511/1992 Zb. by daňový subjekt mal nárok na sankčný úrok za neoprávnené zadržávané peňažné prostriedky za splnenia zákonných podmienok uvedených v tomto zákone. V predmetnej veci, podľa názoru krajského súdu, nemožno mať pochybnosti o tom, že k neoprávnenému zadržávaniu peňažných prostriedkov žalobcu došlo za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. účinnom do 31.12.2011, a teda za účinnosti tohto zákona došlo i k vzniku nároku žalobcu na zaplatenie sankčného úroku, a preto i napriek novej právnej úprave zostávajú jeho účinky zachované a tým zostáva zachované i právo žalobcu na rozhodnutie o ňom. Sankčný úrok podľa zákona č. 511/1992 Zb., resp. úrok z omeškania podľa Daňového poriadku je určitou sankciou za to, že žalobca nemohol po určitý čas (až do 27.08.2015) disponovať s peňažnými prostriedkami v sume nadmerného odpočtu, na vrátenie ktorého si uplatnil právo podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2005. S poukazom na uvedené, podľa názoru krajského súdu, nie je potom dôvodná námietka žalovaného, že v predmetnej veci nebolo možné postupovať podľa zákona č. 511/1992 Zb., ale podľa príslušných ustanovení Daňového poriadku, ktorý sankčný úrok priamo neupravuje. Na uvedenom nemôže nič meniť ani to, že žalobca nepožiadaval o priznanie sankčného úroku, nakoľko zo žiadneho ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. účinnom do 31.12.2011 nevyplývala povinnosť daňového subjektu požiadať o priznanie sankčného úroku. Naopak, § 35b ods. 7 tohto zákona bol formulovaný tak, že správca dane v určenej lehote zaplatí sankčný úrok a vydá o tom rozhodnutie. Taktiež ani žiadne ustanovenie Daňového poriadku účinnom od 01.01.2012 neukladá povinnosť daňového subjektu požiadať o priznanie úroku z omeškania. Krajský súd bol toho názoru, že podanie takejto žiadosti v prípade, pokiaľ správca dane nemal s konečnou platnosťou vyriešenú otázku dôvodnosti uplatnenia nadmerného odpočtu, by bolo nedôvodné bezpredmetné.

9. V podanej žalobe žalobca v súvislosti s rozhodovaním správcu dane o priznaní úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu a určení počtu dní, za ktoré bol tento úrok priznaný poukazyval na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice. Bol toho názoru, že správca dane nesprávne určil termín posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, keď ako posledný možný deň lehoty určil deň 02.04.2015. Práve z dôvodu, že naša vnútroštátna právna úprava do 31.12.2016 neobsahovala úpravu náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly a viedli sa vnútroštátne spory o priznanie tejto náhrady vo forme úrokov, Krajský súd v Košiciach v konaní vedenom pod sp. zn. 7S/21/2012 podal Súdnemu dvoru EÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania a žiadal odpoveď na dve prejudiciálne otázky. Súdny dvor sa k položeným otázkam vyjadril formou uznesenia vo veci C-120/15 zo dňa 21.10.2015, keď výslovne uviedol, že „článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly.“ Z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 zo dňa 21.10.2015 ako aj staršej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že súdy ako aj správne orgány nemôžu vychádzať z doslovného znenia vnútroštátnej právnej úpravy platnej a účinnej v rozhodnom období v tejto otázke, nakoľko takémuto uplatneniu bráni čl. 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Táto Smernica Rady 2006/112/ES je prameňom práva Európskej únie, pre členský štát je záväzná a má v zmysle článku 7 ods. 2 Ústavy SR prednosť aj pred vnútroštátnym právnym poriadkom. Všetky vnútroštátne orgány

aplikujúce právo sú povinné toto vykladať eurokonformne, t. j. v súlade s právom Únie. Pokiaľ ustanovenie vnútroštátneho predpisu nemožno vyložiť eurokonformne, je orgán aplikujúci právo toto ustanovenie nepoužiť.

10. Vo svojej judikatúre v otázke vrátenia nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty Súdny dvor EÚ dôvodil, že uvedená smernica má vo vzťahu k členským štátom, ktoré nedokonale transponovali jej znenie, priamy účinok. Vnútroštátne súdy majú v takom prípade povinnosť neaplikovať vnútroštátny právny predpis a namiesto neho musia aplikovať príslušné únieové pravidlo. Uvedené potom znamená, že čl. 183 smernice musí byť priamo aplikovaný aj v slovenskom právnom poriadku. Tento článok pritom Súdny dvor vo svojej konštantnej judikatúre vyložil tak, že za oneskorene vrátený riadne uplatnený nadmerný odpočet prináleží daňovému subjektu úrok. Akákoľvek únieová právna norma má vždy vyššiu právnu silu, ako ktorákoľvek vnútroštátna norma. Únieové právo má prednosť pred všetkými vnútroštátnymi normami bez ohľadu na ich územnú alebo časovú pôsobnosť. Povinnosť rešpektovať prednosť únieového práva musia dodržiavať všetky zložky štátnej moci.

11. Podľa názoru krajského súdu nemožno spochybníť, že správca dane má právo skontrolovať správnosť uplatneného nadmerného odpočtu a k tomu mu je poskytnutá primeraná lehota. V prípade, ak túto lehotu prekročí, musí daňovému subjektu dorovnať jeho finančné znevýhodnenie, ktoré musel znášať v období, keď bol jeho nadmerný odpočet preverovaný, čo v predmetnej veci trvalo od začatia daňovej kontroly u žalobcu v septembri 2005 až do vydania rozhodnutia zo dňa 27.02.2015, ktorým bol určený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 0,- eur za zdaňovacie obdobie jún 2005 a žalobcovi bol priznaný nadmerný odpočet v sume ním uplatnenej v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie. Uvedené znevýhodnenie by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, ktoré možno považovať za určitú paušalizovanú náhradu škody. Na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadržanej sumy nadmerného odpočtu už odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na jeho vrátenie až do jeho vrátenia. Pokiaľ správca dane po ukončení vyrubovacieho konania dospel k záveru, že žalobca si dôvodne uplatnil nárok na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie jún 2005, mal správca dane k tejto problematike pristupovať v súlade s právom únie a eurokonformným výkladom právnych predpisov. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že daň z pridanej hodnoty je predmetom harmonizácie s únieovým právom, ktoré v prípade konfliktu s vnútroštátnou právnou úpravou má aplikačnú prednosť. Výklad práva spoločenstva v rozsudkoch Súdneho dvora Európskej Únie je záväzným prameňom práva a teda musí byť súčasťou právneho základu rozhodnutia vo veci samej.

12. Podľa názoru správneho súdu a s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ žalovaný pochybil, keď potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 24.03.2016, ktorým bol žalobcovi priznaný úrok v sume 9.170,50 eura zo sumy nadmerného odpočtu 227.703,44 eura za obdobie od 02.04.2015 do 27.08.2015, pretože sa jedná o nadmerný odpočet, ktorý bol žalobcom uplatnený podaním daňového priznania dňa 21.07.2005 za zdaňovacie obdobie jún 2005 a žalobcovi bol vrátený až dňa 27.08.2015, pričom počas celého tohto obdobia žalobca nemohol disponovať uvedenou sumou. Priznanie úroku za obdobie od 02.04.2015 do 27.08.2015 potom nemôže byť dostatočnou kompenzáciou pre žalobcu za neoprávnené zadržanie peňažných prostriedkov správcom dane, ktoré sa začalo v roku 2005. Krajský súd je toho názoru, že správcom dane určený počet dní, za ktoré bol žalobcovi priznaný úrok z uplatneného nadmerného odpočtu nie je správny, a to s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ a jeho výklad čl. 183 (prvý odsek) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

13. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) S.s.p., v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý

rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

15. Sťažovateľ trval na svojom právnom posúdení uvedenom v napadnutom rozhodnutí. Lehota na vrátenie nadmerného odpočtu je upravená v § 79 Daňového poriadku, na základe ktorého bol vrátený nadmerný odpočet za omeškanie v trvaní 147 dní. Podľa názoru sťažovateľa sa konanie o priznaní sankčného úroku nezačalo za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., a preto bolo potrebné postupovať podľa Daňového poriadku. Sťažovateľ je názoru, že zo znenia § 165 ods. 2 Daňového poriadku vyplýva, že sa vzťahuje len na sankcie, ktoré správca dane ukladá daňovému subjektu, správca dane nebol povinný v odôvodnení rozhodnutia sa zaoberať argumentáciou daňového subjektu o tom, že úrok je potrebné stanoviť v zmysle zákona č. 511/1992 Zb.

16. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd rozhodol vecne a právne správne. Svoje rozhodnutie podrobne zdôvodnil, pričom poukázal aj na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky i Súdneho dvora Európskej Únie. Z uvedených dôvodov navrhol kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

#### IV.

##### Právny názor kasačného súdu

17. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. novembra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

18. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu o priznaní úroku žalobcovi v sume 9.170,50 eura zo sumy nadmerného odpočtu vo výške 227.703,44 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2005, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení splnenia podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených správnymi orgánmi ako aj žalobcom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

19. Podľa § 165 ods. 1 Daňového poriadku právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

20. Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku 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.

21. Podľa § 165 ods. 4 Daňového poriadku daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

22. Podľa § 165 ods. 5 Daňového poriadku vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

23. Podľa § 165 ods. 7 Daňového poriadku sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona.

24. Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku 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.

25. Podľa § 165b ods. 2 Daňového poriadku § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužijú.

26. 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 vyrubným 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 11ad) 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 novým 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.

27. 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 11ad) 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 11ad) 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.

28. 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.

29. Podľa čl. 183 Smernice rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia. Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť rozdiel, ak výška nadmerného odpočtu predstavuje zanedbateľnú sumu.

30. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihladením na ustanovenie § 461 S.s.p. 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.

31. Po preskúmaní súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, kasačný súd konštatuje, že v predmetnej veci ide o neoprávnené zadržované peňažné prostriedky žalobcu za obdobie, ktoré nepochybne začalo za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. a skončilo dňa 27.08.2015, kedy bola suma nadmerného odpočtu vrátená žalobcovi, teda už za účinnosti Daňového poriadku. Od začatia daňovej kontroly u žalobcu od septembra 2005 až do vydania rozhodnutia zo dňa 27.02.2015, ktorým bol určený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 0 eur za zdaňovacie obdobie jún 2005 a žalobcovi bol priznaný nadmerný odpočet v sume ním uplatnenej v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie, by sa malo podľa názoru kasačného súdu žalobcovi dorovnať jeho finančné znevýhodnenie, ktoré musel žalobca v tomto období znášať. Uvedené znevýhodnenie by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, ktoré možno považovať za určitú paušalizovanú náhradu škody (obdobne rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/57/2016 zo dňa 06.06.2017)

32. Kasačný súd musí prisvedčiť právnenému záveru krajského súdu, ktorý v predmetnej veci správne poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, konkrétne na rozhodnutie vo veci C - 120/15, v ktorom je riešený výklad čl. 183 Smernice č. 2006/112/ES ohľadom problematiky lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu DPH daňovému subjektu. V predmetnom rozhodnutí bol prijatý právny názor, podľa ktorého, uvedený článok smernice 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 po skončení daňovej kontroly. V texte predmetného rozhodnutia sa Súdny dvor EÚ zaoberá otázkou primeranosti obdobia, po ktoré nemôže daňový subjekt, ktorý má nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, disponovať s peňažnými sumami, ktoré mu majú byť vrátené. V danom prípade bol vzatý do úvahy aj právny názor vo veci C - 107/10, podľa ktorého, výpočet úrokov dlžných zo strany daňového orgánu, ktorý ako okamih, od ktorého plynie lehota nezobral deň, keď by mal byť nadmerný odpočet DPH obvykle vrátený v súlade so smernicou o DPH, je v zásade v rozpore s požiadavkami článku 183 smernice.

33. Kasačný súd poukazuje na opakovane vyslovený právny názor Súdneho dvora EÚ, podľa ktorého za určitých okolností prednosť pred vnútroštátnou normou majú všetky únie normy bez ohľadu na ich právnu silu (porovnaj napríklad Costa P Enel, 6/64 z 15.07.1964, Zb. s 1141) všeobecné zásady únie 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 únie právna norma má vždy vyššiu právnu silu, ako ktorákoľvek vnútroštátna norma. Únie 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.

34. Súdny dvor EÚ tiež potvrdil, že účinnosť únie práva nemôže byť rozdielna podľa jednotlivých oblastí vnútroštátneho práva, čo znamená, že zásada prednosti únie práva sa vzťahuje na všetky vnútroštátne právne odvetvia. Povinnosť rešpektovať prednosť únie 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). Keďže únie 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 únie právo, podľa prípadovej praxe Súdneho dvora EÚ prednosť pred vnútroštátnym predpisom, ktorý je s ním v rozpore a ktorý by nemal byť ďalej aplikovaný.

35. Ak eurokonformný výklad vnútroštátneho práva nie je totožný, je vnútroštátny súd povinný v medziach svojich právomoci 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 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 únie práv použiť a vhodne interpretovať vnútroštátne ustanovenie, ktoré sa pôvodne malo vzťahovať iba na vnútroštátne situácie bez únieho prvku. 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.

36. Smernica č. 2006/112/ES je prameňom práva únie, ktorá je pre členský štát nielenže záväzná, ale má v zmysle čl. 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 toto ustanovenie nepoužiť. Aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorej daňové orgány vydali preskúmané rozhodnutia bola v rozpore so záväznou interpretáciou čl. 183 Smernice vyplývajúcej z judikatúry Súdneho dvora EÚ.

37. Vzhľadom na uvedené kasačný súd dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, že žalovaný pochybil, keď potvrdil rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu, ktorým bol žalobcovi priznaný úrok v sume 9.170,50 eura zo sumy nadmerného odpočtu 227.703,44 eura za obdobie od 02.04.2015 do 27.08.2015. Pri rozhodovaní mal správca dane postupovať v súlade s právom únie a eurokonformným výkladom. V danej veci totiž ide o nadmerný odpočet, ktorý bol žalobcom uplatnený podaním daňového priznania dňa 21.07.2005 za zdaňovacie obdobie jún 2005 a žalobcovi bol vrátený až dňa 27.08.2015, teda skoro po desiatich rokoch, pričom počas celého tohto obdobia žalobca nemohol uvedenou sumou disponovať. Zadržiavanie peňažných prostriedkov začalo v roku 2005, a preto priznanie úroku za obdobie 02.04.2015 do 27.08.2015, v trvaní 143 dní, nie je správne. Správca dane mal na vec použiť príslušnú judikatúru Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa výkladu čl. 183 Smernice č. 2006/112/ES i príslušnú judikatúru kasačného súdu, ktorá sa týka úroku za oneskorené vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly, ako aj nároku na zaplatenie sankčného úroku za účinnosti Daňového poriadku, ktoré vzniklo za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb, na ktoré správne poukázal krajský súd vo svojom rozsudku.

38. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil Najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

39. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalobcovi,

ako úspešnému účastníkovi konania o kasačnej sťažnosti, nárok na náhradu trov tohto konania priznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.). O výške náhrady trov kasačného konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 v spojení § 467 ods. 1 S.s.p.).

40. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

**Poučenie:**

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