

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/49/2019
Identifikačné číslo spisu: 2018200119
Dátum vydania rozhodnutia: 27.10.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200119.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: VV-AGRO, s.r.o., so sídlom Krajná 37, 917 01 Trnava, IČO: 36 250 678, zast.: MV Legal s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Jedenásta 16, 831 01 Bratislava, IČO: 36 857 947 proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Daňový úrad Trnava, so sídlom Hlboká 8/1, 917 65 Trnava, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 10. apríla 2019 č. k. 20S/45/2018-95, 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.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Opatrením č. 100462101/2018 z 15.03.2018 (ďalej len „opatrenie 2“) žalovaný s poukazom na § 63 ods. 1, § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) oznámil žalobcovi, že nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013 bol vrátený v súlade s ustanovením § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z. z.“) do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly vo výške zistenej daňovým úradom v sume 14.036,41 eur dňa 16.10.2015 (daňová kontrola bola ukončená dňa 7.10.2015), a preto daňovému subjektu nevznikol nárok na priznanie úroku v zmysle ustanovenia § 79 ods. 3 Daňového poriadku, o čom bol upovedomený oznámením žalovaného č. 100128935/2018 z 22.01.2018 (ďalej len „opatrenie 1“, opatrenie 1 a opatrenie 2 aj „preskúmané opatrenia“). Súčasne s odkazom na ustanovenie § 72 ods. 1 Daňového poriadku žalobcu informoval o tom, že opatrenie správcu dane nie je rozhodnutím v zmysle ustanovenia § 63 Daňového poriadku, a preto proti nemu nie je možné podať odvolanie.

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

Podľa § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec 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 bola časť nadmerného odpočtu vrátená podľa odseku 7, vráti daňový úrad rozdiel medzi nadmerným odpočtom vo výške zistenej daňovým úradom a nadmerným odpočtom vráteným podľa odseku 7. 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 troch mesiacov odo dňa jej začatia, nárok na vrátenie nadmerného odpočtu zaniká posledným dňom tretieho mesiaca a to vo výške, v akej jeho vznik bol uplatnený v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní.

II.

Konanie na krajskom súde

2. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia preskúmaných opatrení žalovaného a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu ich nezákonnosti a namietal, že vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, vydal ich orgán, ktorý na to nebol oprávnený a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

3. Krajský súd po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu žalovaného, preskúmal v rozsahu uplatnených žalobných bodov opatrenie 2, ako aj priebeh administratívneho konania predchádzajúceho jeho vydaniu, bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že správna žaloba je dôvodná, a preto podľa § 191 ods. 1 písm. c) zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zrušil opatrenie 2 a súčasne z dôvodu právnej istoty zrušil podľa § 191 ods. 4 písm. a) S.s.p. aj opatrenie 1 a vec vrátil žalovanému a ďalšie konanie.

4. Krajský súd prioritne posudzoval povahu preskúmaných opatrení a vychádzajúc z ich obsahu v nadväznosti na § 3 ods. 1 písm. c) S.s.p. konštatoval, že sa jedná o opatrenie orgánu verejnej správy, ktoré podlieha súdnemu prieskumu. Súčasne konštatoval, že sa zo strany žalovaného nejedná o nečinnosť orgánu verejnej správy v zmysle § 3 ods. 1 písm. d) S.s.p. a to z dôvodu vydania opatrenia, ktorým žalovaný oznámil žalobcovi, že nemá nárok na úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu a vydanie rozhodnutia s rovnakým výrokom znamená pre žalobcu rovnaký výsledok. Krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku žalobcu, že opatrenie 2 vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený. Podľa názoru krajského súdu, proti opatreniu 1 nebol prípustný opravný prostriedok a toto bolo samo o sebe spôsobilým predmetom súdneho prieskumu. Nakoľko však aj opatrenie 2 svojím obsahom zasahuje do subjektívnych práv žalobcu, krajský súd berúc na zreteľ skutočnosť, aby

žalobcovi nebol samotným neprehľadným konaním žalovaného znemožnený prístup k správneému súdu, vychádzal z toho, že opatrenie 2 je konečným opatrením vydaným v administratívnom konaní o žiadosti žalobcu zo dňa 29.11.2017 a opatrenie 1 je svojou podstatou „prvostupňové opatrenie“. Iné vyhodnotenie tejto procesnej situácie by bolo na ujmu žalobcu, pretože tento by už nemal k dispozícii účinný prostriedok na ochranu svojich práv a právom chránených záujmov, čo krajský súd v danom prípade nepovažoval za prípustné a to práve z dôvodu nejednotného postupu konajúcich daňových orgánov (krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [ďalej len „Najvyšší súd“] sp. zn. 3Sžf/56/2008).

5. Vo vzťahu k právneému posúdeniu veci krajský súd uviedol, že do 31.12.2016 absentovala právna úprava úroku z nadmerného odpočtu, ktorá by správcom dane umožňovala priznať platiteľom dane náhradu za zadržovaný nadmerný odpočet počas daňovej kontroly. V § 79 zák. č. 222/2004 Z.z. bola zakotvená iba právna úprava úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu, t.j. ak nadmerný odpočet nebol vrátený v zákonom stanovenej lehote. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (§ 79a) bol do vyššie citovaného zákona zakomponovaný až s účinnosťou od 01.01.2017. 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.

6. Krajský súd poukázal na povinnosť vnútroštátneho súdu vykladať vnútroštátne právo v čo najväčšej miere v zmysle znenia a účelu Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica DPH“), aby sa dosiahol ňou sledovaný výsledok. Krajský súd ďalej upozornil na povinnosť vnútroštátneho súdu pri uplatňovaní právnych predpisov Únie zabezpečiť ich plný účinok. Krajský súd oprel tieto závery o rozsudky Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „Súdny dvor“), a to rozsudok z 11. apríla 2013 vo veci C-138/12 Rusedespred, (bod 37), rozsudok z 5. júla 2016 vo veci C-614/14 Ognyanov (bod 34), rozsudok zo dňa 6. júla 2017 vo veci C-254/16 Glencore Agriculture Hungary Kft. Uvedené potom podľa krajského súdu znamená, že čl. 183 smernice DPH musí byť priamo aplikovaný aj v slovenskom právnom poriadku. Tento článok pritom Súdny dvor vo svojej konštantnej judikatúre vyložil tak, že bráni takej vnútroštátnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly (rozhodnutie vo veci C-120/15 Kovožber ako aj staršia judikatúra Súdneho dvora vo veci C-107/10 Enel Maritsa Iztok [body 51, 52, 53], veci C-431/12 Rafinária Steaua Româna, [bod 23], veci C-654/13 Delphi Hungary Autóa Ikatrés Gyártó [bod 32]).

7. Krajský súd konštatoval, že nemožno spochybniť, 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. Uvedené znevýhodnenie by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, ktoré možno považovať za určitú paušalizovanú náhradu škody. Podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu zo dňa 6. júna 2017 sp. zn. 4Sžf/57/2016 na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadržavanej sumy nadmerného odpočtu už odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na jeho vrátenie až do jeho vrátenia. Krajský súd poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu, ktorá nebola v tom čase konzistentná, a to najmä v súvislosti s novelou zák. č. 222/2004 Z.z. reagujúcou na rozhodnutie Súdneho dvora vo veci C-120/15 Kovožber zo dňa 21.10.2015 a do zákona zakotvila ustanovenie § 79a, ktoré upravuje podmienky priznania úroku z nadmerného odpočtu, konkrétne časový okamih ich priznania a výšku úroku.

8. Krajský súd sa stotožnil s právnym názorom Najvyššieho súdu vyslovenom v rozsudku zo dňa 27. februára 2019 sp. zn. 3Sžfk/41/2017, v zmysle ktorého pri absencii právnej úpravy prichádza do úvahy analogické použitie ustanovenia § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. aj na daňové kontroly skončené do 31.12.2016, nakoľko rozhodnutie Súdneho dvora vo veci C-120/15 Kovožber má prednosť pred vnútroštátnou úpravou ustanovenia § 85ke zákona č. 279/2016 Z. z., teda z aplikácie ustanovenia § 85ke nemožno vylúčiť daňové kontroly skončené do 31.12.2016. Z uvedeného vyplýva, že aj v prípade daňových kontrol skončených do 31.12.2016 je potrebné postupovať podľa zákonných podmienok nastavených v § 79a zák. č. 222/2004 Z.z., a preto má nárok na úrok zo zadržávaného nadmerného

odpočtu za obdobie a výške, ktoré budú určené v súlade s ustanovením § 79a zák. č. 222/2004 Z.z.

9. Krajský súd s odkazom na uznesenie Súdneho dvora veci C-654/13 Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (bod 35) a zásadu ekvivalencie a efektivity dodal, že nie je možné na daný prípad použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na ustanovenie § 79 ods. 3 Daňového poriadku, nakoľko takto upravený úrok je sankciou za oneskorené vrátenie daňového preplatku, teda za porušenie povinnosti stanovenej zákonom naproti tomu je zadržanie finančných prostriedkov po dobu nevyhnutnú na vykonanie daňovej kontroly, aj podľa judikatúry Súdneho dvora oprávnené a legitímne, nakoľko slúži na preverenie skutočností potrebných pre správne určenie dane a na predchádzanie a odhaľovanie daňových podvodov. Kompenzácia vo forme úroku zo zadržaných finančných prostriedkov po dobu trvania daňovej kontroly však nemôže mať povahu sankcie pre kontrolujúci orgán správy dane, ale musí rešpektovať zásadu daňovej neutrality. Tak ako v zmysle judikatúry Súdneho dvora nesmie byť daňový subjekt výkonom daňovej kontroly ekonomicky znevýhodnený, nemôže mu výkon daňovej kontroly spojený so zadržaním uplatneného nadmerného odpočtu DPH (pri zachovaní neutrality dane) priniesť ani ekonomickú výhodu.

10. Krajský súd preto uzavrel, že priznanie úrokov vo výške 10 % ročne zo zadržanej sumy od uplynutia zákonnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia, ktorého sa domáha žalobca sa krajskému súdu javí ako neprimeraná výhoda pre kontrolovaný daňový subjekt v porovnaní s inými daňovými subjektmi, u ktorých kontrola vykonaná nebola. Zúročenie zadržaných finančných prostriedkov sadzbou 10 % by totiž znamenalo ich také ekonomické zhodnotenie, ktoré by v danom čase nebolo možné na bankovom trhu dosiahnuť. Z tohto pohľadu sa právna úprava výšky úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, účinná od 01.01.2017 (úroková sadzba najmenej 1,5% ročne), javí ako zodpovedajúca realite na bankovom trhu a najmä odzrkadľujúca zásadu neutrality DPH.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

11. Rozsudok krajského súdu napadol žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou z 05.06.2019, v ktorej uviedol nasledovné dôvody kasačnej sťažnosti:

- krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.
- krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.).

12. V podanej kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že krajský súd vec nesprávne právne vyhodnotil, keď zrušil preskúmané opatrenia, pretože sťažovateľ postupoval v danej veci v zmysle zásady zákonnosti, uvedenej v článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a v § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Opatrenia, ktoré sú predmetom tohto súdneho konania žalovaný vydal v zmysle platných právnych noriem, pričom v danom prípade nemohol aplikovať postup v zmysle § 79a zák. č. 222/2004 Z.z., ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.01.2017.

13. Sťažovateľ poukázal na závery judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorej straty na ujme zdaniteľnej osoby vyplývajúce z nemožnosti disponovať s peňažnými prostriedkami majú byť kompenzované zaplatením úrokov z omeškania v tom prípade, že dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty. Z uvedeného vyplýva, že správcovi dane musí prináležať určitá lehota na výkon kontroly, ktorou preverí oprávnenosť uplatneného nadmerného odpočtu. Až v prípade, že nadmerný odpočet bude vrátený po uplynutí primeranej doby, nastane titul na zaplatenie úrokov z omeškania. Vznik nároku na tieto úroky teda môže nastať až uplynutím takejto primeranej doby, pričom lehota na vykonanie daňovej kontroly je upravená v § 46 ods. 10 Daňového poriadku je určená najviac na jeden rok od jej začatia. Dĺžka výkonu daňovej kontroly v danom prípade nebola v rozpore s lehotou

určenou ustanovením § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

14. Sťažovateľ ďalej uviedol, že podľa rozhodnutia Súdneho dvora vo veci C-120/15 Kozzber prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. V súlade s právnou úpravou platnou do 31.12.2016 nárok na úrok z omeškania upravoval § 79 Daňového poriadku. Sťažovateľ zdôraznil, že nadmerný odpočet bol v danom prípade vrátený v zmysle § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. v lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly, čím nenastala skutočnosť zakladajúca nárok na vyplatenie úrokov podľa § 79 Daňového poriadku. Vzhľadom k absencii právnej úpravy vo veci úrokov z nadmerného odpočtu, nemohol byť žalobcovi nárok na vyplatenie úroku priznaný.

15. Pokiaľ ide o rozhodovaciu právomoc všeobecného súdu, vzhľadom na odporúčanie Súdneho dvora, podľa názorov Najvyššieho súdu prezentovaných v rozhodnutiach sp. zn. 3Sžf/27/2013 a 3Sžf/44/2013 pri aplikácii práva EÚ absentujú v Slovenskej republike subsidiárne procesné legislatívne pravidlá nielen v daňovom konaní, ale aj v súdnom konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správcu dane. Pri absencii legislatívnej úpravy, v rámci záväzného právneho názoru má správny súd určiť daňovým orgánom procesný postup, ktorý majú v ďalšom konaní aplikovať. Najvyšší súd však nezistil, či vnútroštátny súd má rozhodnúť súdnym precedensom. Zásadnou otázkou preto zostáva, či prináleží vnútroštátnemu súdu, aby v prípade absencie vnútroštátnej právnej úpravy úrokov zo zadržávaného nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly pred 31.12.2016 stanovil primeraný právny režim úrokov vlastnou úvahou na základe analógie práva. Rozhodnutia všeobecných súdov nie sú prameňom práva v Slovenskej republike a nie sú súčasťou vnútroštátneho právneho poriadku.

16. Sťažovateľ má za to, že rozhodnutím krajského súdu bol spochybnený účel daňovej kontroly, ktorou sa zisťujú alebo preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktorá sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu a v lehotách určených v zákone, čo v predmetnom prípade nastalo.

17. Sťažovateľ ďalej namietal, že sa postupne obrátil na krajský súd s viacerými žalobnými návrhmi, v ktorých namieta nesprávnosť oznámení vydaných sťažovateľom, ktorými žalovaný nepriznal žalobcovi úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane za rôzne zdaňovacie obdobia. Uvedené požiadavky vytvárali podmienky na spojenie vecí, a preto sťažovateľ dňa 24.01.2019 podal návrh na spojenie vecí. Krajský súd sa predmetným návrhom vôbec nezaoberal, nakoľko sa v predmetnej veci žiadnou formou nevyjadril. Sťažovateľ má za to, že ak by sa návrhom zaoberal, malo by to vplyv na hospodárnosť konania a rovnako i na právne posúdenie vecí.

18. Sťažovateľ namietal porušenie práva na spravodlivý proces, ktoré videl v procesnom postupe krajského súdu, ktorý doručoval repliku žalobcu z 21.08.2018 sťažovateľovi až dňa 21.03.2019 bez toho, aby sťažovateľa vyzval na jeho vyjadrenie s učením primeranej lehoty na vyjadrenie. Sťažovateľ poukázal na čl. 5 ods. 1 a 9 S.s.p., čl. 6 ods. 1 a čl. 9, § 3 ods. 1 zák. č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov a rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 249/2012. Podľa sťažovateľa z uvedeného vyplýva, že súd je povinný umožniť účastníkovi konania vyjadriť sa ku každému podaniu protistrany, nakoľko len strana konania môže posúdiť či a aké stanovisko zaujme k právnemu stanovisku a skutkovým tvrdeniam, ktoré uvádza protistrana. Slovenské súdnictvo prijalo tzv. formálne poňatie kontradiktórnosti, kedy sa majú doručovať všetky vyjadrenia protistrany bez ohľadu na ich obsah a určiť stanovenú lehotu na vyjadrenie účastníka.

19. Sťažovateľ záverom navrhol, aby Najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň navrhol nepriznať nárok na náhradu trov konania účastníkom.

B)

20. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 18.07.2018 žalobca navrhol, aby kasačný súd podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú a súčasne priznal žalobcovi voči sťažovateľovi právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu, keďže napadnuté rozhodnutie krajského súdu považuje za správne. Žalobca sa

stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že opatrenia boli nezákonné a žalobcovi jednoznačne prislúcha úrok zo zadržovaného nadmerného odpočtu DPH.

21. Žalobca uviedol, že aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorej daňové orgány vydali preskúmané rozhodnutia bola v rozpore so záväznou interpretáciou čl. 183 smernice DPH vyplývajúcej z judikatúry Súdneho dvora, a teda článok 183 prvý odsek smernice DPH 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.

22. Žalobca ďalej konštatoval, že žalovaný nerozlišuje nárok na úrok za prekročenie 10-dňovej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu počítanej od skončenia daňovej kontroly od odlišného a samostatného nároku, a to úroku zo zadržovaného nadmerného odpočtu za celé obdobie odo dňa, kedy by bol žalobcovi vrátený v prípade, ak by nebola začatá daňová kontrola. Práve tento druhý nárok si žalobca uplatňuje žalobou, keď žiada finančnú náhradu za dočasnú nemožnosť užívania svojich finančných prostriedkov v zmysle európskej judikatúry. Žalovaný bol na tento rozdiel upozornený opakovane, avšak rozdiel zjavne ignoruje a opakovane sa vyjadruje k nároku, ktorý ani nie je predmetom tohto konania. Žalovaný naďalej bezdôvodne 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 zák. č. 222/2004 Z.z. ani z Daňového poriadku a navyše je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora citovanou i všeobecnými súdmi.

23. Na rozdiel od právneho názoru krajského súdu má žalobca za to, že je oprávnený nie len na úrok 1,5% ročne v zmysle právne záväzného názoru krajského súdu uvedeného v rozsudku, ale v zmysle práva EÚ má nárok na zaplatenie úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty daný už odo dňa, kedy mal byť nadmerný odpočet vrátený, ak by nebola vykonávaná daňová kontrola, a to vo výške 10% ročne zo sumy nadmerného odpočtu. Žalobca na podporu tohto tvrdenia priložil k žiadosti príklady súvisiacej judikatúry (napr. rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 6. júna 2017 sp. zn. 4Sžf/57/2016, zo dňa 25. októbra 2016 sp. zn. 8Sžf/114/2014 a iné). Judikatúra v tejto oblasti je podľa názoru žalobcu ustálená a jednoznačná a potvrdzuje argumentáciu žalobcu vo veci jeho nároku na úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za dobu vykonávania daňovej kontroly v zmysle jeho žiadosti. Úrok 1,5% nezodpovedá ani približne trhovým podmienkam, obstarat' si náhradné zdroje financovania za uvedený úrok bol pre žalobcu nemožné. Strata, ktorú žalobca utrpel tým, že nemohol svoje finančné prostriedky používať je podstatne vyššia, čo vyplýva aj s obvyklej výšky marže a zisku žalobcu. Úrok vo výške ročne jednoznačne adekvátnejšie plní funkciu náhrady, s čím sa stotožňuje aj Súdny dvor.

IV.

Právne názory kasačného súdu

24. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší 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 súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. októbra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

25. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu

(tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

26. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

27. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým boli preskúmané opatrenia zrušené a vec vrátená žalovanému na ďalšie konanie. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil ako dôvod kasačnej sťažnosti nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., ktoré podľa sťažovateľa spočíva v neexistencii právnej úpravy týkajúcej sa výšky a lehoty na priznanie kompenzácie z nadmerného odpočtu a nemožnosti aplikácie § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. na prípad žalobcu, u ktorého bola daňová kontrola ukončená do 31.12.2016. Sťažovateľ namietal taktiež porušenie práva na spravodlivý proces v procesnom postupe krajského súdu v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., ktorý sa nezaoberal návrhom na spojenie vecí a repliku žalobcu doručil sťažovateľovi oneskorene a bez výzvy na vyjadrenie a určenia primeranej lehoty. Kasačný súd tieto dôvody kasačnej sťažnosti nepovažuje za naplnené.

28. Kasačný súd nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočne právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd sa preto stotožňuje s právnymi závermi krajského súdu v celom rozsahu a obmedzí sa iba na doplnenie svojich právnych názorov.

29. V administratívnom konaní aj v konaní pred krajským súdom boli medzi žalobcom a sťažovateľom sporné v podstate tri otázky: 1/ či je možné eurokonformným výkladom alebo priamou aplikáciou úniového práva dovodiť pri chýbajúcej výslovnej vnútroštátnej právnej úprave do 31.12.2016 povinnosť správcu dane poskytnúť kompenzáciu v podobe úroku z omeškania za zadržaný nadmerný odpočet DPH, ak správca dane začal daňovú kontrolu do uplynutia všeobecnej lehoty na jeho vrátenie podľa § 79 ods. 1, 2 a 5 zák. č. 222/2004 Z.z.; 2/ či nárok na takýto úrok vzniká už uplynutím vyššie uvedenej všeobecnej lehoty alebo od neskoršieho okamihu (uplynutím tzv. primeranej lehoty na vykonanie daňovej kontroly); 3/ aká výška úrokovej sadzby by sa v takom prípade mala aplikovať.

30. Kasačný súd má za to, že krajský súd uspokojivo zodpovedal všetky tri vyššie položené sporné otázky v bodoch 43 až 49 odôvodnenia napadnutého rozsudku. Krajský súd správne zdôraznil nutnosť tzv. eurokonformného výkladu vnútroštátneho práva, v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, ktorá interpretuje článok 183 Smernice DPH a ktorá je bezpochyby právne záväzným výkladom smernice. Podľa kasačného súdu krajský súd s poukazom na zásadu daňovej neutrality, zásadu ekvivalencie a efektivity (aj s odkazom na judikatúru Najvyššieho súdu) správne zaviazal daňové orgány, aby priznali náhradu v podobe úroku už od uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, pričom majú postupovať podľa § 79a zák. č. 222/2004 Z.z., a to aj v prípade žalobcu, u ktorého sa daňová kontrola skončila pred 31.12.2016.

31. Krajský súd v bode 43. rozsudku správne konštatoval, že „Vzťahu k právnemu posúdeniu vecí správny súd uvádza, že do 31. decembra 2016 absentovala právna úprava úroku z nadmerného odpočtu, ktorá by správcom dane umožňovala priznať platiteľom dane náhradu za zadržávaný nadmerný odpočet počas daňovej kontroly. V § 79 zákona o DPH bola zakotvená iba právna úprava úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu, t. j., ak nadmerný odpočet nebol vrátený v zákonom stanovenej lehote. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (ust. § 79a) bol do vyššie citovaného zákona zakomponovaný až s účinnosťou od 01.01.2017. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 1.1.2017 sa však

§ 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016."

32. Z uvedeného vyplýva, že zák. č. 222/2004 Z.z. platný a účinný v čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu a následného vrátenia uplatneného nadmerného odpočtu neobsahoval osobitné ustanovenie o povinnosti správcu dane zaplatiť daňovému subjektu úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH počas vykonávania daňovej kontroly. V čase rozhodovania správcu dane (v danom prípade posudzovania žiadosti žalobcu o priznanie úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu) už zák. č. 222/2004 Z.z. obsahoval ustanovenie § 79a, ktorého aplikáciu sťažovateľ odmietol a v zmysle ktorého má platiteľ nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu vo forme úroku z nadmerného odpočtu vo výške 2-násobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, najmenej vo výške 1,5% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, za každý deň od uplynutia 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5, až do jeho vrátenia. 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.

33. V tejto súvislosti krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu po prijatí novely zák. č. 222/2004 Z.z., ktorá reagovala na rozhodnutie Súdneho dvora vo veci C-120/15 Kovožber zo dňa 21.10.2015 a do zákona zakotvila ustanovenie § 79a, ktoré upravuje podmienky priznania úroku z nadmerného odpočtu, konkrétne časový okamih ich priznania a výšku úroku. Krajský súd sa v odôvodnení rozsudku stotožnil s právnym názorom Najvyššieho súdu vysloveným v rozsudku z 27. februára 2019 sp. zn. 3Sžfk/41/2017, v zmysle ktorého pri absencii právnej úpravy prichádza do úvahy analogické použitie ustanovenia § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. aj na daňové kontroly skončené do 31.12.2016, nakoľko rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kovožber má prednosť pred vnútroštátnou úpravou ustanovenia § 85ke zákona č. 279/2016 Z. z., teda z aplikácie ustanovenia § 85ke nemožno vylúčiť daňové kontroly skončené do 31.12.2016.

34. Kasačný súd si uvedomuje, že právne názory Najvyššieho súdu neboli v otázke priznania kompenzácie zo zadržaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly v minulosti jednotné, hoci v prevažnej miere sa v rozhodnutiach v rôznych variáciách objavoval názor, že aj bez osobitného vnútroštátneho ustanovenia má daňová správa povinnosť takýto úrok poskytnúť.

35. Kasačný súd však dáva do pozornosti zjednocujúce stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. októbra 2019, sp. zn. Snj 36/2019 k unifikácii rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu ohľadne náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, publikovaného v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a súdov SR 6/2019 pod č. 56, v zmysle ktorého:

„Ustanovenie § 79a zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 1. januára 2017 (Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) je v pomere špeciality k ustanoveniu § 79 ods. 3. zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. januára 2012 (Daňové preplatky a úrok).

Vnútroštátna úprava právneho poriadku Slovenskej republiky spočívajúca v ustanovení § 85ke vety druhej zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 1. januára 2017 (Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2017), v znení: „Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane.“, nie je súlade s právom Európskej únie, a to najmä s uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 Kovožber, ktoré má aplikačnú prednosť s účinkom ex tunc. Na zabezpečenie súladu s právom Európskej únie sú orgány verejnej správy a súdy povinné zdržať sa aplikácie tohto ustanovenia."

36. Kasačný súd súčasne poukazuje i na rozsudky Najvyššieho súdu zo dňa 27. júna 2019 sp. zn. 1Sžfk/75/2017, rozsudok zo dňa 30. júla 2019 sp. zn. 1Sžfk/24/2018 a rozsudok zo dňa 17. apríla 2019 sp. zn. 3Sžfk/4/2019, rozsudok z 6. októbra 2020 sp. zn. 4Sžfk/61/2020, v ktorých bola prijatá aplikácia ust. § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. a na ktorých závery kasačný súd odkazuje.

37. Kasačný súd nevyhodnotil ako naplnený ani kasačný dôvod neprávneho procesného postupu

krajského súdu, ktorým znemožnil sťažovateľovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Sťažovateľ namietal, že podal dňa 24.01.2019 návrh na spojenie vecí, keďže v konaní boli vytvorené podmienky na spojenie vecí, avšak krajský súd sa ním vôbec nezaoberal. Sťažovateľ má za to, že ak by sa návrhom zaoberal, malo by to vplyv na hospodárnosť konania a rovnako i na právne posúdenie vecí, neuviedol však v akom smere. Kasačný súd v prvom rade uvádza, že na postup správneho súdu v zmysle § 65 ods. 1 S.s.p. nie je právny nárok a posúdenie odôvodnenosti spojenia vecí z dôvodu hospodárnosti je na správnom súde, ktorý vo veci koná a rozhoduje. Aj keď kasačný súd nachádza v konaní správneho súdu pochybenie v tom, že v napadnutom rozsudku nereagoval na sťažovateľov návrh na spojenie vecí, podľa názoru kasačného súdu to nemohlo mať vplyv na právne posúdenie vecí krajským súdom, ako tvrdí sťažovateľ. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukazuje na to, že ak by sa návrhom na spojenie vecí krajský súd zaoberal, malo by to vplyv na hospodárnosť konania, kasačný súd dodáva, že zásada hospodárnosti a rýchlosti konania by sa nepochybne nedosiahla formálnym zopakovaním konania pred krajským súdom len z dôvodu, že sa krajský súd nezaoberal návrhom na spojenie vecí a vo veci samej rozhodol.

38. Čo sa týka námietky sťažovateľa ohľadom nesprávneho procesného postupu krajského súdu, ktorý doručoval repliku žalobcu z 21.08.2018 sťažovateľovi až dňa 21.03.2019 bez toho, aby sťažovateľa vyzval na jeho vyjadrenie s určením primeranej lehoty na vyjadrenie a s tým spojené porušenie práva na spravodlivý proces, ani túto nevyhodnotil kasačný súd za dôvodnú. Sťažovateľ síce zdôrazňoval základné zásady správneho súdneho konania a povinnosť doručovať všetky vyjadrenia protistrany, a to bez ohľadu na ich obsah ako aj povinnosť určiť stanovenú lehotu na vyjadrenie, sťažovateľ však kasačnému súdu neozrejmil, v čom okrem chýbajúcej výzvy krajského súdu na vyjadrenie k sťažovateľovi doručenému podaniu spočíva zásah do práva na spravodlivý proces. Zo spisového materiálu je zrejmé, že replika žalobcu sťažovateľovi doručená bola (dňa 21.03.2019), čo potvrdil aj sťažovateľ v kasačnej sťažnosti, a preto mu nič nebránilo vyjadrenie k replike podať, čo však neurobil. Sťažovateľ zostal nečinný, na repliku nereagoval ani do doručenia napadnutého rozsudku a na nemožnosť vyjadriť sa vo veci upozornil až v kasačnej sťažnosti. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že sťažovateľ ani v kasačnej sťažnosti neobjasnil, ako chcel reagovať na argumentáciu žalobcu uvedenú v replike, prípadne v čom by jeho vyjadrenie mohlo ovplyvniť rozhodnutie súdu. Sťažovateľ mal vedomosť o všetkých podaniach vo veci, replika žalobcu mu bola doručená, a aj napriek chýbajúcej výzve krajského súdu na vyjadrenie mal možnosť uplatniť svoje procesné právo a vyjadriť sa, preto považuje kasačný súd túto námietku sťažovateľa za irelevantnú.

39. Kasačný súd na základe vyššie uvedeného konštatuje, že postup krajského súdu v prejednávanom prípade nepovažuje za tak závažný nesprávny procesný postup, ktorým by došlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

40. Kasačný súd záverom zdôrazňuje, že porušenie práva na spravodlivý proces, teda naplnenie kasačného dôvodu v zmysle ustanovenia § 440 písm. f) S.s.p., nie je možné konštatovať pri každom nesprávnom procesnom postupe správneho súdu znemožňujúcim uskutočnenie určitého procesného práva účastníka, ale zásah do procesného práva musí dosahovať ústavnoprávnu intenzitu zásahu do práva na spravodlivý proces podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, čo v prejednávanom prípade nenastalo.

41. Podľa názoru kasačného súdu je na základe vyššie uvedených záverov nutné uzavrieť, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď zrušil preskúmané opatrenia a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného opätovne posúdiť žiadosť žalobcu zo dňa 29.12.2017 o priznanie úroku (náhrady) za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2013 v zmysle § 79a zák. č. 222/2004 Z.z., a s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti prejednáwanej veci rozhodnúť o nároku žalobcu formou rozhodnutia podľa § 63 Daňového poriadku. Zároveň kasačný súd konštatuje, že rozhodnutie krajského súdu spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.). Kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené

konanie, s ktorými by sa krajský súd v rámci svojho konania nezaoberal. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Najvyšší súd Slovenskej republiky preto kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú.

Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

42. 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.).

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

43. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 a § 463 S.s.p.).

Poučenie:

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