

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/25/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1017201533  
Dátum vydania rozhodnutia: 20.02.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1017201533.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: LOJECT 6, s.r.o., so sídlom Šoltésovej 2, 811 08 Bratislava, IČO: 45 476 756, právne zastúpeného JUDr. Milanom Škultétym, advokátom so sídlom kancelárie Hlaváčikova 43, 841 05 Bratislava, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti opatrenia žalovaného č. 1190628/2017 z 11. júla 2017 a o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/215/2017-124 z 24. januára 2019, 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 náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 1S/215/2017-124 z 24. januára 2019 podľa ust. § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil napadnuté opatrenie (výzva na prijatie opatrenia proti nečinnosti - oznámenie) žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1190628/2017 z 11. júla 2017 a opatrenie (oznámenie) Daňového úradu Bratislava č. 100559694/2017 z 31. marca 2017; ktorými Daňový úrad Bratislava oznámil žalobcovi, že daňový poriadok neupravuje priznanie úroku za dobu vykonávania daňovej kontroly, úrok 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“) a ani zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) neupravuje priznanie úroku za obdobie počas vykonávania daňovej kontroly, ktorá bola ukončená do 31. decembra 2016, a ani zo znenia § 79 ods. 6 zákona o DPH nevyplýva platiteľovi dane nárok na kompenzáciu finančnej straty počas kontroly, ktorá začala v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu. Až za nedodržanie 10-dňovej lehoty od právoplatnosti rozhodnutia prizná správca dane úrok za každý deň omeškania v súlade s daňovým poriadkom. Z dôvodu, že

Daňový úrad Bratislava pri vyplatení nadmerného odpočtu postupoval v súlade s ust. § 79 ods. 6 zákona o DPH nie je možné priznať úrok žalobcovi za požadované obdobie od 25. augusta 2011 do 26. januára 2017 a následne žalovaný oznámil žalobcovi, že vydané oznámenie nie je vydané v rozpore s § 72 a § 73 daňového poriadku. Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly v zmysle § 79a zákona o DPH v znení neskorších predpisov platí od 1. januára 2017. Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane, že proti oznámeniu nie je možné podať odvolanie. K požiadavke žalobcu, aby vo veci vydania rozhodnutia rozhodol druhostupňový orgán, žalovaný oznámil, že ako druhostupňový orgán je odvolacím orgánom a nemôže konať namiesto správcu dane z dôvodu, že to povaha veci vylučuje.; vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, a súčasne priznal žalobcovi právo na úplnú náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd skonštatoval, že žalobca žiadal priznať úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH, v sume 402.817,80 eura za zdaňovacie obdobie máj 2011, vo výške 10% ročne, za požadované obdobie od 25. augusta 2011 do 26. januára 2017 s poukazom na ust. § 79 ods. 3 zákona o DPH a jeho výkladu v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „SD EÚ“), s ktorým názorom žalovaný nesúhlasil.

3. Správny súd poukázal na právny názor SD EÚ, podľa ktorého za určitých okolností majú pred vnútroštátnou normou prednosť všetky únieové normy bez ohľadu na ich právnu silu (napríklad Costa P Enel, 6/64 z 15. júla 1964, Zb. s 1141), všeobecné zásady únieového práva (napr. Wachauf 5/88, 13. júla 1989 Zb. s 2609 bod 17), nariadenia (napr. Polity, 437114.12 971 Zb. s 1039 bod 9), smernice (Becker 8/81, 19. januára 1982 Zb. s 53), rozhodnutia (Salumificio di Cornuda, 130/78, 8.3971 Zb. s 867) a medzinárodné zmluvy uzatvorené úniou (Kupfenberg, 104/81, 26. októbra 1982 Zb. s 3641). SD EÚ tiež potvrdil, že účinnosť únieového práva nemôže byť rozdielna podľa jednotlivých oblastí vnútroštátneho práva, čo znamená, že zásada prednosti únieového práva sa vzťahuje na všetky vnútroštátne právne odvetvia. Povinnosť rešpektovať prednosť únieového práva musia dodržiavať všetky zložky štátnej moci, vláda, štátna správa, zákonodarca aj súdne orgány (Hubbard, C-20/92 1. január 1993, Zb. s. I-3777, bod 19; Sail 82/71, 21. marec 1972, Zb. s 119 bod 5). Keďže únieové právo sa na základe jeho bezprostrednej aplikovateľnosti priamo stáva súčasťou právnych poriadkov členských štátov, môže sa dostať do rozporu s vnútroštátnou právnou normou. V takomto prípade má únieové právo podľa prípadovej praxe SD EÚ prednosť pred vnútroštátnym predpisom, ktorý je s ním v rozpore, a ktorý by preto nemal byť ďalej aplikovaný. Ak eurokonformný výklad vnútroštátneho práva nie je totožný, je vnútroštátny súd povinný v medziach svojich právomocí a voľnej úvahy aplikovať únieové právo ako celok a chrániť práva, ktoré priznáva toto právo jednotlivcom, a to tak, že vychádzajúc zo zásady prednosti práva únie nesmie aplikovať žiadne skoršie alebo neskoršie ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s právom únie (ČEZ, C-115/08 z 27. október 2009 bod 138, Luigi, C-357/06, 18. december 2007 Zb. s I-12311, Engelbrecht C-262/97 z 26. septembra 2000 Zb. s I-7321 bod 39, 40, IN.CO.GE, C-10 22/97, 22. október 1998 Zb. s I-6307, bod 20, Murphy, 157/86 4. február 1988 Zb. s 673, bod 11; Simmenthal, 106/77 z 9. marca 1978 Zb. s 629 body 21-20). Vnútroštátny súd teda nesmie aplikovať ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s právom únie a môže v súlade so zásadami rovnocennosti a účinnosti na ochranu únieových práv použiť a vhodne interpretovať vnútroštátne ustanovenie, ktoré sa pôvodne malo vzťahovať iba na vnútroštátne situácie bez únieového 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.

4. Správny súd ďalej poukázal na rozsudok SDEÚ C-107/10, ohľadom výkladu čl. 183 smernice o DPH, ktorý sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že všeobecná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, po ktorej uplynutí vzniká nárok na úroky z omeškania zo sumy, ktorá sa má vrátiť, sa v prípade začatia konania o daňovej kontrole predlžuje, pričom toto predĺženie má za následok, že nárok na uvedené úroky vzniká až odo dňa skončenia tejto kontroly. Aj keď postupy na uplatnenie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH

upraveného článkom 183 smernice o DPH v zásade patria do procesnej autonómie členských štátov, nič to nemení na skutočnosti, že táto autonómia je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity. Podľa ustálenej judikatúry SD EÚ platí, že členské štáty musia pri uplatňovaní úpravy únie dodržať zásadu ochrany legitímnej dôvery. Právo na odpočítanie je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe. Pokiaľ ide o možnosť upravenú v článku 183 smernice o DPH stanoviť, aby bol odpočet DPH buď prenesený do nasledujúceho obdobia alebo vrátený, SD EÚ spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti. Uzavrel, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly. Keďže však zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov ako istou paušalizovanou náhradou škody, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozhodnutie SD EÚ (uznesenie z 21. októbra 2015 vo veci C-120/15 KOVOZBER s.r.o. proti Daňovému úradu v Košiciach), ktorý posudzoval právnu úpravu Slovenskej republiky týkajúcu sa vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, uvedenú v zákone o DPH, pričom prijal záver, že takáto vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi so zásadami daňovej neutrality, podľa ktorej vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty sa musí uskutočniť v primeranej lehote, keďže v prípade začatia daňovej kontroly má za následok zadržanie finančných prostriedkov zodpovedajúce nadmernému odpočtu dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej osobe počas podstatného obdobia, ktoré môže byť šesťkrát až dvanásťkrát dlhšie, ako je zdaňovacie obdobie jedného mesiaca (uznesenie SD EÚ C-120/15 bod 25, 26). Zároveň zdôraznil, že ak zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, čím je zaručené dodržiavanie zásady daňovej neutrality.

5. Správny súd uzavrel, že s názorom žalovaného v preskúvanom opatrení, že ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku pre tento prípad nie je prijateľné, nesúhlasil, v súvislosti s čím poukázal na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku sp. zn. 4Sžf/57/2016 zo 6. júna 2017, podľa ktorého „Z bodu 30 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-1120/15 KOVOZBER, s.r.o. vyplýva, že v prípade chýbajúcich právnych predpisov Európskej únie v danej oblasti prináleží vnútroštátnemu právnomu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. Ak právny predpis výslovne neupravuje určitú skutkovú podstatu, alebo upravuje ju len neúplne, neznamená to, že takto neriešenú alebo nie úplne riešenú situáciu nie je možné riešiť. V danom prípade je možné použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku. Výška tak stanoveného úroku by podľa najvyššieho súdu zodpovedala zásadám ekvivalencie a efektivity, na ktoré poukazuje Súdny dvor EÚ.“

6. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že priznal plne úspešnému žalobcovi voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania.

7. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správnomu súdu na ďalšie konanie.

8. V odôvodnení kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že SD EÚ vo svojej početnej judikatúre poukazuje na tzv. „PRIMERANÚ LEHOTU“, až po uplynutí ktorej, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu, vzniká právo daňového subjektu na vyplatenie úrokov z omeškania. V súlade s judikatúrou SD EÚ, 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. Práve z dôvodu, že priznanie úroku zo zadržania nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly nebolo vo vnútroštátnej legislatíve Slovenskej republiky do 31. decembra 2016 upravené, bol novelou zákona o DPH č. 297/2016 Z. z., účinnou od 1. januára 2017, zákon o DPH doplnený o nové ustanovenie „§ 79a Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly“, ktoré absentujúci právny stav vo veci priznania úroku z nadmerného odpočtu z dôvodu oneskoreného vrátenia, resp. zadržania počas daňovej kontroly, v súlade s európskou legislatívou upravilo. Ako už sťažovateľ uviedol aj v žalobou napadnutom rozhodnutí, zavedeniu tohto inštitútu (náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu po ustanovenej lehote z dôvodu výkonu daňovej kontroly) v domácom právnom systéme s účinnosťou od 1. januára 2017 predchádzala rozsiahla diskusia, ktorá vychádzala z rozsudkov SD EÚ o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré sa týkalo výkladu článku 183 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH vrátane jej dodatkov v oblasti vrátenia nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Z rozsudkov SD EÚ vo veciach C-120/15 Kovožber s.r.o., C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3 AD, C-431/12 Rafinaria Steaua Romana, C-254/16 Glencore Agriculture Hungary Kft., na ktoré poukazuje aj sám žalobca, jednoznačne vyplýva, že spoločnosť má nárok na priznanie tzv. kompenzačného úroku na kompenzáciu hospodárskeho znevýhodnenia spojeného s vrátením nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, avšak až po uplynutí primeranej lehoty, a nie všeobecnej lehoty, v ktorej by bol nadmerný odpočet obvykle vrátený, ako tvrdí žalobca. SD EÚ vo svojej judikatúre uvádza, že len v prípade, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto generované straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (pozri rozsudok Rafinaria Steaua Romana C-431/12, bod 23; uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó C-654/13, bod 32; uznesenie C-120/15 Kovožber, bod 24; rozsudok C-254/16 Glencore Agriculture Hungary Kft., bod 22 ). Z uvedených záverov SD EÚ teda jednoznačne vyplýva, že až po uplynutí primeranej lehoty, by mala mať spoločnosť nárok na priznanie tzv. kompenzačného úroku. S ohľadom na uvedenú judikatúru SD EÚ sa sťažovateľ nestotožňuje s názorom žalobcu, že na to, aby mohla byť zaručená zásada daňovej neutrality, daňový úrad musí žalobcovi priznať úroky už od momentu, od kedy mal povinnosť nadmerný odpočet DPH vrátiť vo všeobecnej lehote, t. j. bez ohľadu na uskutočnenie daňovej kontroly. Sťažovateľ ďalej uviedol, že v bode 3 uznesenia SD EÚ vo veci C -120/15 Súdny dvor citoval článok 183 smernice o DPH, v ktorom je uvedené, cit.: „Ak za 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“. Z uvedeného vyplýva, že ďalšie podmienky si určujú členské štáty, čo je potvrdené aj samotným Súdny dvorom, ktorý v bode 23 svojho rozhodnutia uznáva, že členské štáty s cieľom zabezpečiť na svojom území správne vyberanie splatnej dane v plnej výške sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň. Z toho vyplýva, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly. Až po uplynutí tejto primeranej lehoty má spoločnosť nárok na priznanie tzv. kompenzačného úroku.

9. Sťažovateľ ďalej poukázal na zákon č. 297/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH, ktorým bol doplnený § 79a, ktorý upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Podľa tohto ustanovenia nárok na úrok z nadmerného odpočtu platiteľovi vznikne, ak je obdobie zadržania nadmerného odpočtu viac ako šesť mesiacov od uplynutia posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, ktorá je stanovená v § 79 ods. 1, 2 a 5 zákona o DPH. Výpočet úrokov z nadmerného odpočtu sa stanovuje percentom zo sumy nadmerného odpočtu vrátenej platiteľovi dane za každý deň zadržania až do jeho vrátenia. Počiatočným dňom nároku na úrok z nadmerného odpočtu je deň nasledujúci po uplynutí mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu a úrok sa vypočíta vo výške dvojnásobku základnej sadzby ECB platnej v prvý deň daného kalendárneho roka, za ktorý sa úrok z nadmerného odpočtu počíta, resp. vo výške 1,5 %, ak v danom kalendári roku sadzba ECB nedosiahne 1,5 %. Prechodné ustanovenie § 85ke zákona č. 297/2016 Z.

z. stanovuje, že platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a, aj keď daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 začala pred 1. januárom 2017 a k 1. januáru 2017 nebola skončená. Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane. Účinnosť § 79a a § 85ke zákona o DPH je od 1. januára 2017. Z vyššie uvedených ustanovení zákona č. 297/2016 Z. z. jednoznačne vyplýva, že nárok na úrok z nadmerného odpočtu sa neuplatní na daňové kontroly ukončené do 31. decembra 2016, žalobca teda nespadá pod právnu úpravu o priznaní úroku.

10. Záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/37/2016 z 27. septembra 2018, s ktorým sa v celom rozsahu stotožnil. Uzavrel, že platná legislatíva Slovenskej republiky nemá právnu úpravu priznania a výpočtu úroku za dobu vykonávania kontroly, preto správca dane v daňovom konaní postupoval v súlade s platnými ustanoveniami daňového poriadku a zákona o DPH a v súlade s platnou legislatívou nepriznal žalobcovi úrok z omeškania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011.

11. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že napadnutý rozsudok považuje za vydaný v súlade s právnym poriadkom, vrátane aplikovateľného výkladu práva únie. Argumenty, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje rozhodnutie správneho súdu sú v zásade totožné s námietkami, ktoré namietal už v prvostupňovom konaní, a s ktorými sa správny súd náležite vysporiadal. Sťažovateľ uviedol, že sťažnosť neobsahuje žiadne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Uviedol, že závery napadnutého rozsudku správneho súdu zodpovedajú konštantne judikovaným záverom krajských súdov a aj Najvyššieho súdu SR, ktoré vychádzajú z judikatúry SD EÚ, a ktoré sa týkajú právne a skutkovo porovnateľných vecí, a to napríklad rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/96/2015 a sp. zn. 8Sžf/114/2014, či rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 5S/21/2016.

12. V pokračovaní vyjadrenia žalobca v zásade zopakoval svoju žalobnú argumentáciu, osobitne poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 3Sžfk/41/2017, a uzavrel, že správca dane mal a mohol postupovať v konaniach tak, aby naplnil zmysel a ciele únievého práva, poskytnutím úroku zo zadržovaného nadmerného odpočtu, čo však neurobil, a len dodatočne sa so žalovaným pokúšajú dosiahnuť, aby nemuseli postupovať podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, ale aby túto situáciu riešili neskôr prijatým postupom podľa § 79a a eurokonformného výkladu § 85ke zákona o DPH.

13. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., preskúmal vec a 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 [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený 20. februára 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

14. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté oznámenia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či právne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutých oznámení žalovaného správneho orgánu.

15. Kasačný súd úvodom konštatuje, že sťažovateľ - Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky listom zn. 293981/2019 z 27. mája 2019 požiadalo Najvyšší súd Slovenskej republiky, správne kolégium, o prijatie zjednocujúceho stanoviska k aplikácii ustanovenia § 85ke - prechodné ustanovenia k zákonu o DPH s odôvodnením, že ustanovenie § 85ke k úpravám účinným od 1. januára 2017 upravuje priznanie nároku na úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a, aj keď daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 začala pred 1. januárom 2017 a k 1. januáru

2017 nebola skončená; ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane, na základe čoho bolo prijaté Stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. októbra 2019, Snj 36/2019, podľa ktorého, cit.: „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 Kozovber, ktoré má aplikačnú prednosť s účinkom ex tunc. Na zabezpečenie súladu s právom Európskej únie sú orgány verejnej správy a súdy povinné zdržať sa aplikácie tohto ustanovenia.“

16. Vychádzajúc z vyššie citovaného stanoviska je zrejmé, že aj na predmetnú posudzovanú právnu vec - uplatnený nárok na úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie máj 2011 sa použije ust. § 79a zákona o DPH, pričom použitie ust. § 79 ods. 3 daňového poriadku je vylúčené.

17.1. Podľa § 79a ods. 1 zákona o DPH ak daňový úrad začal daňovú kontrolu v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 a nadmerný odpočet nebol vrátený do uplynutia šiestich mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5, platiteľ má nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu (ďalej len „úrok z nadmerného odpočtu“) podľa odseku 2.

17.2. Podľa § 79a ods. 1 zákona o DPH má platiteľ nárok na úrok z nadmerného odpočtu vo výške dvojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej prvý deň kalendárneho roka, za ktorý sa úrok počíta, a ak tento dvojnásobok základnej úrokovej sadzby nedosiahne 1,5 %, pri výpočte úroku z nadmerného odpočtu sa použije ročná úroková sadzba vo výške 1,5 %. Úrok sa vypočíta zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, a to za každý deň od uplynutia šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 do dňa jeho vrátenia vrátane.

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

17.4. Podľa § 79a ods. 4 zákona o DPH ak nastanú skutočnosti, na základe ktorých sa vrátený nadmerný odpočet zníži alebo zruší, z úradnej moci sa zníži alebo zruší aj úrok z nadmerného odpočtu; novým rozhodnutím sa pôvodné rozhodnutie o priznaní úroku z nadmerného odpočtu zrušuje. Platiteľ je povinný vrátiť sumu úroku z nadmerného odpočtu alebo jeho časť do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti nového rozhodnutia o znížení alebo zrušení úroku z nadmerného odpočtu. Na vrátenie sumy úroku z nadmerného odpočtu alebo jeho časti sa vzťahujú ustanovenia o daňovom nedoplatku podľa osobitného predpisu.<sup>33)</sup>

17.5. Podľa § 79a ods. 5 zákona o DPH ak platiteľ počas daňovej kontroly nadmerného odpočtu opakovane neplnil povinnosti pri daňovej kontrole, opakovane nepreberal písomnosti, opakovane sa bez ospravedlnenia nedostavil na predvolanie daňového úradu alebo opakovane nebol zastihnuteľný na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne, nemá nárok na úrok z nadmerného odpočtu, o čom daňový úrad vydá rozhodnutie.

17.6. Podľa § 79a ods. 6 zákona o DPH ustanovenia osobitného predpisu<sup>33</sup>) o použití daňového preplatku sa vzťahujú aj na použitie úroku z nadmerného odpočtu.

17.8. Podľa § 79a ods. 7 zákona o DPH úrok z nadmerného odpočtu daňový úrad neprizná, ak nie je viac ako 5 eur.

18. V konaní je nesporné, že žalobca si za zdaňovacie obdobie máj 2011 uplatnil nadmerný odpočet DPH vo výške 402.817,80 eura. Daňový úrad Bratislava rozhodnutím č. 9102402/1/98665/12/Mate zo 14. februára 2012, v spojení s rozhodnutím sťažovateľa č. 1100302/1/350886/2013/857 z 23. júla 2013, nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 403 588,02 € a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 770,22 €. Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1S/251/2013-106 z 2. júla 2014, v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR č. k. 8Sžf/90/2014 z 29. septembra 2016, citované rozhodnutia zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Daňový úrad Bratislava rozhodnutím č. 100032011/2017 z 9. januára 2017 následne určil žalobcovi kladný rozdiel medzi nadmerným odpočtom priznaným vo vyrubovacom konaní a nadmerným odpočtom po daňovej kontrole v sume 402.817,80 eura za zdaňovacie obdobie máj 2011 a 26. januára 2017 vrátil nadmerný odpočet žalobcovi.

19. Kasačný súd sa preto stotožňuje s aplikáciou záverov vyplývajúcich z rozhodnutia SD EÚ vo veci C-120/15 Kozozber správnym súdom na prejednávajúcu vec a konštatuje vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie správneho súdu neboli zistené v konaní o kasačnej sťažnosti. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol

20. S ohľadom na vyššie citované stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu SR (Snj 36/2019) bude úlohou žalovaného v ďalšom konaní zohľadniť uvedené prijaté závery a aplikovať na uplatnený nárok žalobcu relevantné stanovania § 79a zákona o DPH a vo veci znova konať a rozhodnúť.

21. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p.. Žalovaný (sťažovateľ) nebol v kasačnom konaní úspešný, preto mu kasačný súd právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal, zatiaľ čo právo na plnú náhradu trov kasačného konania priznal plne úspešnému žalobcovi. O výške náhrady trov rozhodne správny súd samostatným uznesením.

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

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.