

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/61/2019
Identifikačné číslo spisu: 2018200118
Dátum vydania rozhodnutia: 06.10.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200118.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD a sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: VV - AGRO, s.r.o., Krajná 37, Trnava, právne zastúpený: MV Legal s.r.o., Jedenásta 16, Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Trnava, Hlboká 8/1, Trnava, o preskúmanie zákonnosti opatrenia žalovaného č. 100419411/2018 zo dňa 20. februára 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/44/2018-119 zo dňa 26. júna 2019, takto

rozhodol:

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

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania, o výške ktorej rozhodne Krajský súd v Trnave po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením.

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil opatrenia žalovaného č. 102641440/2017 zo dňa 27. decembra 2017 a č. 100419411/2018 zo dňa 20. februára 2018 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP.

2. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že správca dane začal dňa 10. decembra 2013 u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 4.617,37 € podľa § 46 ods. 2 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“). O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 10. júla 2015, v zmysle ktorého bol rozdiel uplatneného odpočtu dane určený na 0,00 €. Žalovaný uplatnený nárok na vrátenie odpočtu dane vo výške 4.617,37 € žalobcovi vyplatil dňa 20. júla 2015.

3. Z obsahu administratívneho spisu mal krajský súd za preukázané, že žalovaný vydal dňa 27. decembra 2017 opatrenie, označené ako Oznámenie č. 102641440/2017 (ďalej len „oznámenie 1“), ktorým nepriznal žalobcovi úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie september 2013, o ktorý žalobca požiadal Žiadosťou o priznanie úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH zo dňa 24. novembra 2017, s odôvodnením, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) ani daňový poriadok neupravujú priznanie úroku po dobu vykonávania daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016, správca dane teda nemá zákonnú možnosť na priznanie takéhoto úroku. Na odvolanie žalobcu vydal žalovaný dňa 20. februára 2018 Oznámenie č. 100419411/2018 (ďalej len „oznámenie 2“), v ktorom poukázal na § 79 ods. 3 daňového poriadku a uviedol, že oznámenie č. 102641440/2017 nie je rozhodnutím v zmysle § 63 daňového poriadku a preto nie je možné podať proti nemu odvolanie.

4. Krajský súd posudzoval povahu oznámenia 1 a oznámenia 2 v zmysle ustanovení Správneho súdneho poriadku, vychádzajúc z obsahu napadnutého oznámenia 2 v nadväznosti na ustanovenie § 3 ods. 1 písm. c) SSP ustálil, že ide o opatrenie orgánu verejnej správy, ktoré podlieha súdnemu prieskumu.

5. Krajský súd ďalej dodal, že žalobca si žiadosťou zo dňa 24. novembra 2017 uplatnil voči správcovi dane právo na priznanie úroku z omeškania z dôvodu oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013, pričom toto právo žalobca odvodil z ustanovení § 79 ods. 3 a 7 daňového poriadku. Hoci ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku určuje správcovi dane povinnosť do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku, resp. ustanovenie § 79a ods. 3 zákona o DPH obdobne správcovi dane prikazuje do 15 dní od vrátenia nadmerného odpočtu rozhodnúť o priznaní úroku z nadmerného odpočtu podľa odsekov 1 a 2 citovaného ustanovenia, nemožno toto vymedzenie povinnosti vydať rozhodnutia vykladať tak, že formou rozhodnutia správca dane rozhoduje len ex offo v prípade pozitívneho rozhodnutia o priznaní úroku za oneskorené vrátenie daňového preplatku alebo úroku z oneskoreného vráteného zadržovaného nadmerného odpočtu. Aj negatívne rozhodnutie, ktorým sa daňovým subjektom uplatnený nárok či už z vecných alebo skutkových dôvodov nepriznáva, príp. sa priznáva v nižšej sume, ako bol uplatnený, je rozhodovanie o priznaní, resp. nepriznaní práv daňových subjektov v zmysle dikcie ustanovenia § 63 ods. 1 daňového poriadku, upravujúceho povinnosť správcu dane vydávať v takýchto prípadoch formalizované rozhodnutie, na ktoré zákon kladie požiadavku riadneho zistenia skutkového stavu veci a riadneho odôvodnenia individuálneho správneho aktu (§ 63 ods. 2, 5 daňového poriadku), vydaného v rámci daňového konania (§ 2 písm. c) daňového poriadku). Uvedený formalizovaný postup správcu dane zároveň poskytuje záruku zachovania dvojstrannosti daňového konania (§ 72 a nasl. daňového poriadku), prípadne zachovania možnosti revidovania nezákonných rozhodnutí v rámci mimoriadnych opravných prostriedkov.

6. V danom prípade správnosť postupu a právne posúdenie uplatneného nároku žalobcu vo veci podanej žiadosti posudzoval orgán, ktorý vydal napádané oznámenie (opatrenie). Z uvedeného dôvodu správny súd vyhodnotil postup žalovaného správcu dane ako nezákonný, ktorým došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred správcom dane, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného opatrenia vo veci samej.

7. K oprávnenosti žalobcom uplatneného nároku na priznanie úroku podľa § 79 ods. 3 a 7 daňového poriadku krajský súd uviedol, že túto právnu otázku riešil vo veciach vedených pod sp. zn. 14S/30/2018, sp. zn. 20S/46/2018, sp. zn. 20S/45/2018, ktoré sa týkali tých istých účastníkov súdneho prieskumu zákonnosti opatrení žalovaného, vo veci nároku na priznanie úroku z oneskoreného vrátenia zadržovaného nadmerného odpočtu za iné zdaňovacie obdobia. Krajský súd v zmysle s § 140 SSP poukázal na odôvodnenie rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/30/2018 zo dňa 20. marca 2019, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožnil a z odôvodnenia ktorého citoval.

8. Vo vzťahu k právnemu posúdeniu veci krajský súd uviedol, že do 31. decembra 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 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. januára 2017. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 01. januára 2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016.

9. Pokiaľ však ide o povinnosti vnútroštátneho súdu, krajský súd pripomenul, že vnútroštátne súdy, ktoré uplatňujú vnútroštátne právo, sú povinné vykladať toto právo v čo najväčšej miere v zmysle znenia a účelu smernice Rady 2006/112/ES, aby sa dosiahol ňou sledovaný výsledok, a teda konať v súlade s článkom 288 tretím odsekom Zmluvy o FEÚ. Táto povinnosť konformného výkladu vnútroštátneho práva je totiž vnútorne spätá so systémom Zmluvy o FEÚ, keďže umožňuje vnútroštátnym súdom zaistiť v rámci ich právomocí úplnú účinnosť práva Únie pri rozhodovaní sporov, ktoré im boli predložené (najmä rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, bod 37 a citovaná judikatúra). Podľa takisto ustálenej judikatúry má vnútroštátny súd, ktorý je v rámci svojej právomoci poverený uplatniť právne predpisy Únie, povinnosť zabezpečiť ich plný účinok, pričom v prípade potreby z vlastnej iniciatívy neuplatní akékoľvek odporujúce ustanovenie vnútroštátneho práva bez toho, aby musel požadovať alebo čakať na predchádzajúce zrušenie tohto ustanovenia zákonodarnou cestou alebo akýmkoľvek iným ústavným postupom (rozsudok z 5. júla 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, bod 34 a citovaná judikatúra).

10. Krajský súd uviedol, že v zmysle uvedeného čl. 183 Smernice Rady musí byť priamo aplikovaný aj v slovenskom právnom poriadku. Tento článok Súdny dvor EÚ 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 (Kovozber)]. V dôvodoch rozhodnutia C-120/15 Súdny dvor EÚ odkázal na staršiu judikatúru (EnelMaritsa, body 51, 52, 53, ďalej Rafinária Steaua Română, C-431/12, bod 23, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, bod 32) a konštatoval, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné ju považovať za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly. Súdny dvor však zdôraznil, že vykonávacie predpisy týkajúce sa vrátenia nadmerného odpočtu DPH zavedené členským štátom nesmú mať dosah na zásadu daňovej neutrality tak, že by zdaniteľná osoba musela znášať v celom alebo čiastočnom rozsahu bremeno tejto dane. Konkrétne, tieto vykonávacie predpisy musia umožniť zdaniteľnej osobe, aby jej bola vrátená za primeraných podmienok celá suma pohľadávky vyplývajúcej z tohto nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že k tomuto zaplateniu má dôjsť v primeranej lehote a že v každom prípade zakotvený spôsob zaplatenia nesmie spôsobovať žiadne finančné riziko zdaniteľnej osobe. Keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto vzniknuté finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (rozsudok z 24. októbra 2013, Rafinária Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, bod 23).

11. Krajský súd konštatoval, že 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. Uvedené znevýhodnenie by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, ktoré možno považovať za určitú paušalizovanú náhradu škody. Podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 4Sžf/57/2016 zo dňa 06. júna 2017 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.

12. Krajský súd sa stotožnil s právnym názorom vysloveným v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/41/2017 zo dňa 27. februára 2019, v zmysle ktorého pri absencii právnej úpravy prichádza do úvahy analogické použitie ustanovenia § 79a zákona o DPH aj na daňové kontroly skončené do 31. decembra 2016, pretože rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kovozber 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. decembra 2016.

13. Krajský súd k argumentácii žalobcu dodal, že podmienky, za akých sa majú platiť úroky z omeškania, musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity, teda nesmú byť nevýhodnejšie ako podmienky pri podobných nárokoch založených na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ako ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie alebo tento výkon nadmerne sťažili (uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, EU:C:2014:2127, bod 35 a citovaná judikatúra). Podľa názoru krajského súdu nie je možné na daný prípad použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku, pretože 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 EÚ 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 EÚ 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. Krajský súd dospel k záveru, že priznanie úrokov vo výške 10 % ročne zo zadržanej sumy od uplynutia zákonnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia daňovému subjektu, sa 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 krajskému súdu právna úprava výšky úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, účinná od 01. januára 2017 (úroková sadzba najmenej 1,5% ročne), javí ako zodpovedajúca realite na bankovom trhu a najmä odzrkadľujúca zásadu neutrality DPH.

2.

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, o trovách konania rozhodol tak, že žiaden z účastníkov nemá nárok na trovy konania.

15. Žalovaný namietal, že krajský súd tým, že zrušil oznámenia žalovaného zo dňa 27. decembra 2017 a 20. februára 2018 vec nesprávne právne vyhodnotil, pretože daňový úrad dane postupoval v danej veci v zmysle zásady zákonnosti, uvedenej v článku 2 ods. 2 Ústavy SR a v § 3 ods. 1 daňového poriadku. Oznámenia, ktoré sú predmetom tohto súdneho konania žalovaný vydal v zmysle platných právnych noriem, pričom v danom prípade nemohol aplikovať postup v zmysle ust. § 79a zákona o DPH, ktorý nadobudol účinnosť dňa 1. januára 2017.

16. Žalovaný poukázal na závery judikatúry SD EÚ, 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. Dĺžka výkonu daňovej kontroly v danom prípade nebola v rozpore s lehotou určenou ustanovením § 46 ods. 10 daňového poriadku.

17. Žalovaný ďalej uviedol, že podľa Uznesenia SD EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER s.r.o. v danej oblasti 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. decembra 2016 nárok na úrok z omeškania upravovalo ust. § 79 daňového poriadku. Žalovaný zdôraznil, že nadmerný odpočet bol v danom prípade vrátený v zmysle § 79 ods. 6 zákona o DPH 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.

18. Pokiaľ ide o rozhodovaciu právomoc všeobecného súdu, vzhľadom na odporúčanie SD EÚ, podľa názorov Najvyššieho súdu SR prezentovaných v rozhodnutiach sp. zn. 3Sžf/27/2013 a 3Sžf/44/2013 zo dňa 01. augusta 2014 pri aplikácii v rozhodnutiach 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 SR 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 zadržíavaného nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly pred 31. decembrom 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.

19. Žalovaný dal do pozornosti, že žalobca sa postupne obrátil na Krajský súd v Trnave s viacerými žalobnými návrhmi, v ktorých namieta nesprávnosť označenia Oznamení vydaných žalovaným, ktorými žalovaný nepriznal žalobcovi úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za rôzne zdaňovacie obdobia. Žalovaný podal dňa 24. januára 2019 návrh v zmysle ust. § 65 SSP, aby krajský súd spojil na spoločné konanie konania vedené pod sp. zn. 14S/30/2018, 14S/31/2018, 20S/44/2018, 20S/45/2018, 20S/46/2018, 20S/47/2018. Krajský súd sa predmetným návrhom vôbec nezaoberal, čím nepostupoval v súlade s ustanovením § 3 ods. 4 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (Správny poriadok).

3.

20. Žalobca sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že rozhodnutia žalovaného (označované ako „oznamenia“) boli nezákonné a žalobcovi jednoznačne prislúcha úrok zo zadržíavaného nadmerného odpočtu DPH. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú a priznal žalobcovi nárok na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

21. Žalobca uviedol, že aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorej daňové orgány vydali preskúmané rozhodnutia bola v rozpore so záväznou interpretáciou čl. 183 DPH smernice vyplývajúcej z judikatúry SD EÚ. 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.

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 zadržíavaného 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 zadržíavaných finančných prostriedkov, pričom takýto postup nevyplýva ani zo zákona o DPH ani z daňového poriadku a navyše je v rozpore s judikatúrou SD EÚ citovanou i všeobecnými súdmi.

23. Odlišne od právneho názoru Krajského súdu v Trnave mal žalobca za to, že je oprávnený nie len na úrok 1,5% ročne v zmysle právne záväzného názoru 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 uviedol, že na podporu tohto tvrdenia priložil k žiadosti príklady súvisiacej judikatúry (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 6. júna 2017 sp.zn. 4Sžf/57/2016, zo dňa 25. októbra 2016 sp.zn. 8Sžf/114/2014 a i.). 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 ESD.

4.

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

25. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

26. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

27. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

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

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

30. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie september 2013, uplatneného v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie september 2013 podanom dňa 25. októbra 2013 vo výške 4.617,37 €. Daňová kontrola začala dňa 10. decembra 2013 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 9214401/5/5385049/2013 zo dňa 03. decembra 2013. Daňová kontrola bola prerušená v zmysle § 61 ods. 1 daňového poriadku od 31. októbra 2014 do 22. júna 2015, t.j. na obdobie 235 dní. Daňová kontrola bola ukončená dňa 10. júla 2015, dorúčením protokolu z daňovej kontroly č. 20484061/2015 žalobcovi. Na základe výsledkov daňovej kontroly nebol zistený rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Nadmerný odpočet v sume 4.617,378 € bol vrátený žalobcovi dňa 20. júla 2015.

31. Dňa 28. novembra 2017 doručil žalobca žalovanému žiadosť o priznanie úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie september 2013. Správca dane oznámením č. 102641440/2017 zo dňa 27. decembra 2017 žalobcovi oznámil, že jeho podanie považuje za neopodstatnené, pretože zákon o DPH ani daňový poriadok neupravujú priznanie úroku po dobu vykonávania daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016, a teda nemá zákonnú možnosť na priznanie takéhoto úroku. Žalovaný uviedol, že nadmerný odpočet bol vrátený v súlade s ust. § 79 ods. 6 zákona o DPH do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly vo výške vyrubenej podaním daňového priznania, teda bol vrátený v zákonom stanovenej lehote. Poukázal i na novelu zákona o DPH (zákon č. 298/2016 Z.z.), ktorou sa s účinnosťou od 01. januára 2017 zaviedlo ustanovenie § 79a upravujúce náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, ktoré sa však v zmysle prechodného ustanovenia § 85ke zákona o DPH neuplatní, pretože daňová kontrola bola v prípade žalobcu ukončená do 31. decembra 2016.

32. Po odvolaní žalobcu proti Oznámeniu č. 102641440/2017 zo dňa 27. decembra 2017 vydal žalovaný Oznámenie č. 1004199411/2018 zo dňa 20. februára 2018, v ktorom okrem iného uviedol, že skoršie oznámenie o nepriznaní úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie september 2013 nie je rozhodnutím v zmysle ustanovenia 63 daňového poriadku a preto nie je možné proti nemu podať odvolanie podľa § 72 ods. 1 daňového poriadku.

33. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/44/2018-119 zo dňa 26. júna 2019, ktorým súd zrušil opatrenia žalovaného (Oznámenie č. 102641440/2017 zo dňa 27. decembra 2017 a č. 1004199411/2018 zo dňa 20. februára 2018) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, 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, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalovaného sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

34. Podľa článku 1 ods. 1 Ústavy SR, Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

35. Podľa článku 7 ods. 2 Ústavy SR, Slovenská republika môže medzinárodnou zmluvou, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo na základe takej zmluvy preniesť výkon časti svojich práv na Európske spoločenstvá a Európsku úniu. Právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky.

36. Podľa § 79 ods. 2 daňového poriadku (v znení účinnom v čase vydania opatrení žalovaného), ak nemožno daňový preplatok použiť podľa odseku 1 alebo uplatniť postup podľa odseku 9 alebo odseku 10, správca dane na žiadosť daňového subjektu preúčtuje daňový preplatok na nesplatený preddavok na daň, inak daňový preplatok vráti v lehote do 30 dní od doručenia žiadosti o jeho vrátenie, ak je väčší ako 5 eur; daňový preplatok na dani z príjmov a na dani z motorových vozidiel za príslušné zdaňovacie obdobie sa vráti najskôr po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania podľa osobitných predpisov, najneskôr však do 40 dní odo dňa vzniku daňového preplatku. Ak správca dane žiadosti o vrátenie preplatku vyhovie v plnom rozsahu, správca dane rozhodnutie nevydáva.

37. Podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, ak správca dane vráti daňový preplatok po lehote ustanovenej v odseku 2, je povinný v lehote do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku, 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.

38. Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH (v znení účinnom v čase vydania opatrení žalovaného), ak v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období s výnimkou podľa odseku 2. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Ak platiteľovi vznikne nadmerný odpočet v poslednom zdaňovacom období, v ktorom prestal byť platiteľom, nadmerný odpočet daňový úrad vráti do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za toto zdaňovacie obdobie. Na účely tohto zákona sa nadmerným odpočtom rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru.

39. Podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH daňový úrad vráti nadmerný odpočet do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, ak

- a) zdaňovacím obdobím platiteľa je kalendárny mesiac,
- b) platiteľ bol platiteľom najmenej 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, a
- c) platiteľ nemal v období 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, daňové nedoplatky a colné nedoplatky voči daňovému úradu a colnému úradu a nedoplatky na povinných odvodoch poisťného podľa osobitných predpisov.

40. Podľa § 79 ods. 3 zákona o DPH platiteľ, ktorý spĺňa podmienky podľa odseku 2, vyznačí túto skutočnosť v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol.

41. Podľa § 79 ods. 5 zákona o DPH, ak platiteľ uplatňuje nadmerný odpočet alebo zvyšuje nadmerný odpočet dodatočným daňovým priznaním podaným po podaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom tento nadmerný odpočet vznikol, daňový úrad vráti nadmerný odpočet alebo sumu, o ktorú sa zvýšil nadmerný odpočet, do 30 dní od podania dodatočného daňového priznania. Ak po vrátení nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 2 platiteľ zvýši nadmerný odpočet dodatočným daňovým priznaním, daňový úrad vráti sumu, o ktorú sa zvýšil nadmerný odpočet, do 30 dní od podania dodatočného daňového priznania. Ak v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu je zaslaná výzva na odstránenie nedostatkov v podanom dodatočnom daňovom priznaní alebo na odstránenie nedostatkov v podanom dodatočnom kontrolnom výkaze, lehota na vrátenie nadmerného odpočtu neplynie odo dňa doručenia výzvy až do dňa odstránenia nedostatkov.

42. Podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, 2 alebo odseku 5 začne daňovú kontrolu, vráti nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške zistenej daňovým úradom. Ak po vrátení nadmerného odpočtu vznikne kladný rozdiel medzi nadmerným odpočtom uvedeným v právoplatnom rozhodnutí a vráteným nadmerným odpočtom podľa prvej vety, vráti daňový úrad tento rozdiel do desiatich dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Ak daňový úrad daňovou kontrolou, ktorú začal v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, 2 alebo odseku 5, nezistí nadmerný odpočet a právoplatným rozhodnutím sa prizná nadmerný odpočet, vráti daňový úrad nadmerný odpočet uvedený v právoplatnom rozhodnutí do desiatich dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Ak platiteľ neumožní vykonanie daňovej kontroly do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, nárok na vrátenie

nadmerného odpočtu zaniká posledným dňom šiesteho mesiaca a to vo výške, v akej jeho vznik bol uplatnený v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní.

43. Podľa § 79a ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017, 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.

44. Podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017 platiteľ má 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.

45. Podľa § 79a ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017 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.

46. Podľa § 85ke prechodných ustanovení zákona o DPH k úpravám účinným od 1. januára 2017 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.

47. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak a doplnení niektorých zákonov.

48. Podľa článku 183 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.

6.

49. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru,

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

50. Kasačný súd v prvom rade upozorňuje na nutnosť tzv. eurokonformného výkladu vnútroštátneho práva, v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ktorá interpretuje článok 183 Smernice o DPH. Rozhodnutia Súdneho dvora EÚ sú bezpochyby právne záväzným výkladom Smernice o DPH a sú prameňom práva na území všetkých členských štátov EÚ. V zmysle čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a zásady prednosti práva EÚ pred vnútroštátnym právom (vrátane judikatúry Súdneho dvora) sú orgány verejnej moci povinné vykladať všetky vnútroštátne ustanovenia eurokonformným spôsobom tak, aby ich aplikácia prispela k realizácii požiadavky na zabezpečenie účinnej súdnej a správnej ochrany práv, ktoré fyzickým a právnickým osobám vyplývajú z právneho poriadku EÚ, pričom právo EÚ má v

případe kolízie jeho právnych noriem s právnyimi normami členského štátu prednosť pred vnútroštátnymi právnyimi normami. Kasačný súd po oboznámení sa s odôvodnením napadnutého rozsudku konštatuje, že krajský súd dostatočným spôsobom odôvodnil prednosť práva EÚ pred vnútroštátnym právom, ako aj povinnosť eurokomformného výkladu a správne tiež poukázal na relevantnú judikatúru SD EÚ a slovenských súdov.

51. Krajský súd v bode 52. rozsudku správne konštatoval, že „Vo vzťahu k právnemu posúdeniu veci správny súd uvádza, že do 31. decembra 2016 absentovala právna úprava úroku z nadmerného odpočtu, ktorá by správcovi dane umožňovala priznať platiteľovi 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 zadržávanie 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.“

52. Z uvedeného vyplýva, že zákon o DPH 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 zákon o DPH obsahoval ustanovenie § 79a, v zmysle ktorého má platiteľ nárok na náhradu za zadržávanie 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. januára 2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016.

53. V tejto súvislosti krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky po prijatí novely zákona o DPH, ktorá reagovala na rozhodnutie SDEÚ 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 Slovenskej republiky vysloveným v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/41/2017 z 27. februára 2019, v zmysle ktorého pri absencii právnej úpravy prichádza do úvahy analogické použitie ustanovenia § 79a zákona o DPH aj na daňové kontroly skončené do 31. decembra 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. decembra 2016.

54. Kasačný súd sa s uvedeným právnym názorom stotožnil a na zdôraznenie jeho správnosti považuje za nevyhnutné poukázať na Stanovisko Správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. októbra 2019, sp. zn. Snj 36/2019 k zjednoteniu rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR ohľadne náhrady za zadržávanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, publikovaného v Zbierke stanovisk Najvyššieho súdu a súdov SR 6/2019 pod č. 56: „Ustanovenie § 79a zákona o DPH v znení účinnom od 1. januára 2017 (Náhrada za zadržávanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) je v pomere špeciality k ustanoveniu § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom od 1. januára 2012 (Daňové preplatky a úrok). Vnútroštátna úprava právneho poriadku Slovenskej republiky spočívajúca v ustanovení § 85ke vety druhej zákona o DPH 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 v 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 súde povinné zdržať sa aplikácie tohto ustanovenia.

55. Kasačný súd súčasne poukazuje i na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/75/2017 zo dňa 27. júna 2019, sp. zn. 1Sžfk/24/2018 zo dňa 30. júla 2019 v ktorých bola prijatá aplikácia ust. § 79a zákona o DPH. K aplikácii tohto ustanovenia sa prikláňa aj rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžfk/4/2019 zo dňa 17. apríla 2019, ktorý v bodoch 24 a 25 odôvodnenia uvádza, že "problém pre správcu dane a žalovaného teda spôsobuje nedokonalá legislatíva vzťahujúca sa na prípady, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31.12.2016 vrátane. Úloha (resp. povinnosť) je teraz na zákonodarcovi, pretože tieto prípady nemožno ignorovať s poukazom na judikatúru SD EÚ. Čo sa týka spôsobu výpočtu úrokovej sadzby, kasačný súd sa nestotožňuje s názorom žalobcu o použití trojnásobku základnej úrokovej sadzby ECB platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mal byť daňový preplatok vrátený, resp. ak základná úroková sadzba nedosahuje 10%, použije sa ročná úroková sadzba 10%. Novela zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty účinná od 01.01.2017 v § 79a upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly a priznáva platiteľovi nárok na úrok z nadmerného odpočtu (najmenej vo výške 1,5% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu za každý deň) až od uplynutia 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5. Kompenzáciu, ktorá patrí daňovníkovi po dobu zákonného preverovania údajov uvedených v jeho daňovom priznaní, je nutné odlišiť od úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu a spotrebnej dane podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, v zmysle ktorého si žalobca úrok vypočítal".

56. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred orgánom verejnej správy nebolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval vecne správne, keď zrušil opatrenia žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. S poukazom na vyššie uvedené právne závery kasačný súd dospel k záveru, že v ďalšom konaní bude úlohou orgánu verejnej správy opätovne posúdiť žiadosť žalobcu zo dňa 24. novembra 2017 o náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie september 2013 v zmysle § 79a zákona o DPH, a s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti prejednávanej veci rozhodnúť o nároku žalobcu formou rozhodnutia podľa § 63 daňového poriadku

7.

57. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

58. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR .

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.