

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/56/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1017201837  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.10.2020  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1017201837.1

## 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: LOJECT 1 s.r.o., so sídlom Šoltésovej 2, 811 08 Bratislava, IČO: 45 476 438, zast.: JUDr. Milan Škultéty, advokát, so sídlom Hlaváčikova 43, 841 05 Bratislava, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 18. apríla 2019 č. k. 1S/268/2017-111, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 18. apríla 2019 č. k. 1S/268/2017-111 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě l š i e k o n a n i e .

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Opatrením č. 102019602/2017 z 22.09.2017 (ďalej len „preskúmané opatrenie“) žalovaný s poukazom na § 72 a 73 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 Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) postupoval v zmysle platnej legislatívy, ktorá do 31.12.2016 nemala právnu úpravu priznania náhrady za zadržávaný nadmerný odpočet k dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za dobu vykonávania daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, ktorá začala v lehote na jeho vrátenie. Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly v zmysle § 79a zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) platí od 01.01.2017. Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane, že proti opatreniu správcu dane nie je možné podať odvolanie. Zo spisového materiálu podľa žalovaného vyplýva, že postup správcu dane nemožno považovať za nezákonný a neštandardný, a preto odvolanie žalobcu voči oznámeniu správcu dane č. 100556161/2017 z 30.03.2017 (ďalej len „opatrenie správcu dane“) vyhodnotil ako neprípustné.

Podľa § 79a ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z. z. (účinný 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.

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 táto úroková sadzba 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.

2. V opatrení správcu dane správca dane konštatoval, že Daňový poriadok neupravuje priznanie úroku za dobu vykonávania daňovej kontroly, úrok podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku prizná rozhodnutím len v prípade, ak sú splnené zákonné podmienky. Rovnako ani zák. č. 222/2004 Z.z. neupravuje priznanie úroku za obdobie počas vykonávania daňovej kontroly, ktorá bola ukončená do 31.12.2016. Zo znenia § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. nevyplýva platiteľovi dane nárok na kompenzáciu finančnej straty počas kontroly, ktorá začala v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu. Správca dane je povinný vrátiť nadmerný odpočet vo výške zistenej daňovým úradom do 10 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. V súlade s § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. správca dane nepriznal úrok z preplatku na dani za zdaňovacie obdobie jún 2011 vo výške 126.251,67 eura za požadované obdobie od 26.09.2011 do 27.01.2017, keďže nadmerný odpočet bol vrátený žalobcovi dňa 27.01.2017 a zákonná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu uplynula dňa 28.01.2017.

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 cit. znení 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

3. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia preskúmaného opatrenia aj opatrenia správcu dane a vrátenia vecí správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodu, že vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia

4. Krajský súd po preskúmaní opatrenia v intenciách námietok vznesených žalobcom, bez nariadenia pojednávania v zmysle § 107 ods. 2 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a preskúmané opatrenie a opatrenie správcu dane je potrebné z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia vecí žalovaným aj správcom dane v zmysle § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p. zrušiť.

5. Krajský súd sa prioritne zaoberal otázkou prípustnosti súdneho prieskumu napadnutých správnych aktov a dospel k záveru, že ide o autoritatívne opatrenia o právach a právom chránených záujmoch žalobcu podľa § 3 ods. 1 písm. c) S.s.p., a preto ich nemožno vylúčiť zo súdneho preskúmania správnym súdom za súčasnej neexistencie výnimiek z generálnej klauzuly vyjadrených v § 7 S.s.p. Krajský súd mal za nesporné, že opatrenia obsahujú konečnú informáciu o tom, že úrok zo súm predstavujúcich nadmerné odpočty DPH, ktoré správca dane zadržal, po dobu trvania daňovej kontroly, nebudú žalobcovi priznané, pretože podľa názoru žalovaného slovenský právny poriadok takýto postup orgánov správy daní neumožňuje.

6. Krajský súd poukázal na záväznosť Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica DPH“) a povinnosť všetkých vnútroštátnych orgánov aplikujúcich právo (aj daňové orgány) vykladať posudzovaný právny vzťah eurokonformne, t.j. v súlade s právom únie. Pokiaľ ustanovenie vnútroštátneho predpisu nemožno vyložiť eurokonformne, je orgán aplikujúci právo povinný takéto ustanovenie nepoužiť. Krajský súd ďalej odkázal na opakovane vyslovený právny názor Súdnym dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), podľa ktorého za určitých okolností prednosť pred vnútroštátnou normou majú všetky únie normy bez ohľadu na ich právnu silu (porovnaj napríklad *Costa P Enel*, 6/64 z 15.07.1964, Zb. s 1141), všeobecné zásady únie práva (napr. *Wachauf* 5/88, 13.07.1989 Zb. s 2609 bod 17), nariadenia (napr. *Polity*, 437114.12 971 Zb. s 1039 bod 9), smernice (*Becker* 8/81, 19.01.1982 Zb. s 53), rozhodnutia (*Salumificio di Cornuda*, 130/78, 8.3.1971 Zb. s 867) a medzinárodné zmluvy uzatvorené úniou (*Kupfenberg*, 104/81, 26.10.1982 Zb. s 3641). Krajský súd uviedol, že podľa judikatúry Súdného dvora má únie právo prednosť pred vnútroštátnym predpisom, ktorý je s ním v rozpore a ktorý by preto nemal byť ďalej aplikovateľný. Vnútroštátny súd teda nesmie aplikovať ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s únie právom a môže v súlade so zásadami rovnocennosti a účinnosti na ochranu únie práv použiť a vhodne interpretovať vnútroštátne ustanovenie, ktoré sa pôvodne malo vzťahovať iba na vnútroštátne situácie bez únie prvkov.

7. 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 *Kovozber* ako aj staršia judikatúra Súdného dvora vo veci C-107/10 *Enel Maritsa Iztok* [body 51, 52, 53], veci C-431/12 *Rafinária Steaua Română*, [bod 23], veci C-654/13 *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* [bod 32]). Krajský súd v odôvodnení prebral ďalšie závery z uznesenia Súdného dvora vo veci C-120/15 *Kovozber*.

8. Krajský súd zastáva názor, že by bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, keby tým daňovým subjektom, u ktorých bola uskutočnená daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr, bez akejkoľvek kompenzácie. Práve na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadrživanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia uvedenej všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia. Krajský súd je toho názoru, že prístup správcu dane i žalovaného, ktorí právo na takúto kompenzáciu popierajú, je neproporcionálny, nie je ničím

opodstatnený ani spravodlivý a znevýhodňuje daňový subjekt len na tom základe, že u neho bola vykonaná daňová kontrola. 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.

9. Krajský súd záverom uzavrel, že nesúhlasí s názorom žalovaného v preskúvanom opatrení, že § 79 ods. 3 Daňového poriadku pre tento prípad nie je prijateľné a poukázal na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prezentovaný v rozsudku zo dňa 06.06.2017 sp. zn. 4 Sžf/57/2016, ktorý vyložil bod 30 uznesenia Súdneho dvora o veci C-120/15 Kovožber a tiež zásadu ekvivalencie a efektivity, na ktoré poukazuje Súdny dvor.

### III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

10. Rozsudok krajského súdu napadol žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou z 05.06.2019, v ktorej uviedol ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

11. V podanej kasačnej sťažnosti sa sťažovateľ nestotožnil so záverom krajského súdu, že správca dane a žalovaný vec nesprávne právne posúdili, čo malo byť dôvodom nezákonnosti opatrení a má za to, že postupovali v súlade so zákonom. Sťažovateľ argumentoval, že sankčný úrok podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku žalobcovi neprináleží, pretože nadmerný odpočet nebol vrátený oneskorene, ale v zákonnej lehote do 10 dní od ukončenia daňovej kontroly. Sťažovateľ poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) z 01.08.2014 sp. zn. 3Sžf/44/2013, z ktorého parafrázoval časti o chýbajúcej vnútroštátnej právnej úprave na priznanie úrokov za dobu vykonávania daňovej kontroly.

12. Sťažovateľ zdôraznil, že Súdny dvor vo svojej judikatúre poukazuje na tzv. „primeranú lehotu“, až po uplynutí ktorej, ak sa vráti nadmerný odpočet, vzniká právo daňového subjektu na vyplatenie úrokov z omeškania. V súlade s touto judikatúrou, 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 31.12.2016 upravené, bol novelou č. 297/2016 Z. z. účinnou od 01.01.2017, doplnený zák. č. 222/2004 Z. z. 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. Podľa sťažovateľa z rozsudkov Súdneho dvora vo veciach Kovožber C-120/15, Enel Maritsa Iztok C-107/10, Rafinaria Steaua Romana C-431/12, Glencore Agriculture Hungary Kft. C-254/16, 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, avšak až po uplynutí primeranej lehoty, a nie všeobecnej lehoty, v ktorej by bol nadmerný odpočet obvykle vrátený, ako tvrdí žalobca.

13. Ďalej poukázal sťažovateľ na čl. 183 smernice DPH, z ktorého podľa neho vyplýva povinnosť správne zisťovať a overovať výšku dane, pričom s poukazom na rozsudky C-107/10 body 52 a 53, C-120/15 bod 23 mal za to, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH v zásade môže byť predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo možné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto kontroly. Podľa judikatúry Súdneho dvora 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 (rozsudok *Rafinaria Steaua Romana* C-431/12, bod 23; uznesenie *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* C-654/13, bod 32; uznesenie C-120/15 *Kovozber*, bod 24; rozsudok C-254/16 *Glencore Agriculture Hungary Kft.*, bod 22). Z uvedených záverov Súdneho dvora teda podľa sťažovateľa jednoznačne vyplýva, že až po uplynutí primeranej lehoty by mala mať spoločnosť nárok na priznanie tzv. kompenzačného úroku. S ohľadom na uvedenú judikatúru sa sťažovateľ nestotožňuje s názorom, že na to, aby mohla byť zaručená zásada daňovej neutrality, daňový úrad musí žalobcovi priznať úroky už od momentu, odkedy mal povinnosť nadmerný odpočet DPH vrátiť vo všeobecnej lehote, t.j. bez ohľadu na uskutočnenie daňovej kontroly.

14. Sťažovateľ ďalej poukázal na znenie § 79a zák. č. 297/2016 Z.z. (novela zák. č. 222/204 Z.z.), v zmysle ktorého 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 zák. č. 222/2004 Z.z. 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 šiestich 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 01.01.2017 a k 01.01.2017 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 31.12.2016 vrátane. Tieto ustanovenia nadobudli účinnosť 01.01.2017. Z vyššie uvedených ustanovení zákona č. 297/2016 Z. z. podľa sťažovateľa jednoznačne vyplýva, že nárok na úrok z nadmerného odpočtu sa neuplatní na daňové kontroly ukončené do 31.12.2016, žalobca teda nespadá pod právnu úpravu o priznaní úroku.

15. Sťažovateľ ďalej uviedol, že sa plne stotožňuje s právnym názorom vyjadreným v rozsudku Krajského súdu v Bratislave z 07.12.2016 sp. zn. 2S/43/2016, podľa ktorého by zásadu neutrality mala rešpektovať i výška kompenzácie, pričom ročná úroková sadzba vo výške 10 % ročne sa javí ako nepríjemná výhoda pre kontrolovaný daňový subjekt a prevyšuje priemerné úrokové miery nielen z vkladov fyzických a právnických osôb, ale aj z úverov v relevantnom čase na bankovom trhu. Výšku úrokovej sadzby 1,5 % ročne, účinnú od 01.01.2017, vnímal sťažovateľ ako zodpovedajúcu realite na bankovom trhu a odzrkadľujúcu zásadu neutrality. S ohľadom na prechodné ustanovenie zákona však nie je podľa sťažovateľa možné túto právnu úpravu použiť v prípadoch, keď bola daňová kontrola skončená pred 01.01.2017. Sťažovateľ v súvislosti s rozhodnutím Súdneho dvora vo veci *Kovozber* poukázal aj na uznesenie Najvyššieho súdu z 27.09.2018 sp. zn. 2Sžf/37/2016.

16. Sťažovateľ uzavrel, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, pretože do 01.01.2017 neexistovala právna úprava na priznanie úrokov za dobu vykonávania daňovej kontroly. V prípade priznania úroku z omeškania by bol správca dane povinný vydať rozhodnutie, avšak v daňovom konaní musí mať rozhodnutie ako predpísanú náležitosť výrok rozhodnutia s uvedením právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo. Kvôli absencii takejto právnej úpravy by správca dane nemohol úrok vypočítať aj z dôvodu neexistencie lehoty, odkedy má byť úrok počítaný, a úrokovej sadzby, ktorá má byť použitá pri výpočte.

17. Na základe uvedeného sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania.

18. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

#### IV.

Právne názory kasačného súdu

19. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 kasačná sťažnosť je dôvodná a na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je v zmysle 462 ods. 1 S.s.p. potrebné zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. 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.).

20. 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 vytkaných 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.

21. 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. Kasačný súd vyhodnotil tento dôvod kasačnej sťažnosti ako naplnený.

22. 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 únievého 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 - špecificky sa žalobca domáhal analogickej aplikácie úrokovej sadzby podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku.

23. Krajský súd vyhovel žalobcovi odpoveďami na prvé dve otázky, a to v bodoch 40 až 54 odôvodnenia napadnutého rozsudku, kde zdôraznil predovšetkým priamu aplikovateľnosť únievého práva. Krajský súd s poukazom na zásadu daňovej neutrality zaviazal daňové orgány, aby priznali náhradu v podobe úroku už od uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, a to aj v prípade žalobcu, u ktorého sa daňová kontrola skončila pred 31.12.2016. Krajský súd vyhovel žalobcovi aj pri odpovedi na tretiu otázku, keď uviedol, že nesúhlasí s tvrdením žalovaného, že § 79 ods. 3 Daňového poriadku nie je pre tento prípad prijateľné.

24. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal vyššie uvedené závery krajského súdu a argumentoval neexistenciou právnej úpravy na priznanie úrokov zo zadržávaného nadmerného odpočtu resp. jeho časti za dobu vykonávania daňovej kontroly, dovoľával sa aplikácie primeranej lehoty na vykonanie daňovej kontroly namiesto všeobecnej lehoty, a tiež poukazoval na to, že nemožno aplikovať § 79 ods. 3 Daňového poriadku. Kasačný súd vyhodnotil za dôvodnú kasačnú sťažnosť v časti nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom vo vzťahu k možnosti aplikácie § 79 ods. 3 Daňového poriadku.

25. Kasačný súd si uvedomuje, že právne názory Najvyššieho súdu neboli v otázke priznania kompenzácie zo zadržaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly v minulosti jednotné (účastníci taktiež poukazovali na rozdielne rozhodnutia Najvyššieho súdu), 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.

26. Zák. č. 222/2004 Z.z. účinný v čase rozhodovania správcu dane i žalovaného už obsahoval ustanovenie § 79a, ktorého aplikáciu krajský súd odmietol (a vlastne aj obaja účastníci), v zmysle ktorého v prípade začatia daňovej kontroly patrí daňovému subjektu úrok v tam ustanovenej výške z nadmerného odpočtu po uplynutí 6 mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5. Ide tu o právnu úpravu nároku, ktorý si žalobca uplatňoval.

27. 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 Kozozber, 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.“

28. Kasačný súd v súlade s týmto zjednocujúcim stanoviskom konštatuje, že krajský súd síce postupoval správnu právno-aplikačnou metódou, keď hľadal eurokonformný výklad príslušných predpisov, ale dospel k nesprávnemu právnemu záveru, keď aplikoval § 79 ods. 3 Daňového poriadku a neaplikoval ustanovenie 79a zák. č. 222/2004 Z.z. na súdnu vec.

29. 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.

30. Kasačný súd dodáva, že pri predchádzajúcom nedostatku explicitnej zákonnej úpravy výšky a okamihu, odkedy je potrebné úrok priznať, a pri rozkolísanosti a istej zdržanlivosti doterajšej judikatúry v tejto otázke, je namieste považovať vyššie uvedené zjednocujúce stanovisko zároveň za akceptáciu lehoty a výšky úrokovej sadzby podľa § 79a zák. č. 222/2004 Z.z. ako primeranej lehoty a primeranej výšky úrokovej sadzby aj v predchádzajúcom období. Kasačný súd teda nevníma právny názor o nutnosti aplikácie tohto ustanovenia aj na predchádzajúce vzťahy ako mechanickú retroaktívnu aplikáciu zákona, ale ide o zásadné stanovisko k v minulosti uspokojivo nevyriešeným právnym otázkam vo vzťahu k hmotnému právu zakladajúcemu právo na požadovaný úrok.

31. S právnym posúdením veci krajským súdom (ktorým zaviazal aj žalovaného) sa kasačný súd na základe vyššie uvedených úvah nemohol stotožniť, preto v snahe dosiahnuť dôsledné zjednotenie rozhodovacej praxe pristúpil k zrušeniu napadnutého rozsudku a vrátil vec krajskému súdu na ďalšie konanie. Kasačný súd nezaoberal ďalšími námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti, nakoľko má za to, že už vyššie uvedené je dostačujúcim dôvodom na zrušenie napadnutého rozsudku, a preto postupoval Najvyšší súd podľa § 462 ods. 1 S.s.p. a rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Ten bude povinný sa vecou v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) opäť zaoberať a rešpektovať najnovší vývoj súvisiacej judikatúry i citované zjednocujúce stanovisko Najvyššieho súdu z 30. októbra 2019 sp. zn. Snj 36/2019.

Podľa § 462 ods. 1 S.s.p. ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

32. O trovách kasačného konania rozhodne s poukazom na § 467 ods. 3 S.s.p. krajský súd.

Podľa § 467 ods. 3 S.s.p. ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

33. 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.).