

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/62/2019
Identifikačné číslo spisu: 2018200121
Dátum vydania rozhodnutia: 04.11.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200121.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Jozefa Milučkého 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. 100463128/2018 zo dňa 15. marca 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave, č. k.: 14S/31/2018-119 zo dňa 20. júna 2019, takto

rozhodol:

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

II. Žalovaný j e p o v i 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. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil opatrenia žalovaného č. 100463128/2018, zo dňa 15. marca 2018 a č. 100130731/2018 zo dňa 22. januára 2018 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

2. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že žalovaný opatrením č. 100130731/2018, zo dňa 22. januára 2018, žalobcovi oznámil, že žiadosť o priznanie úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013 považuje za neopodstatnenú, pretože zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), ani zák. č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok (ďalej len „Daňový poriadok“) neupravujú priznanie úroku po dobu vykonávania daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, ak bola daňová kontrola skončená do 31. decembra 2016. Nemá tak zákonnú možnosť na priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu. Nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 bol vrátený v súlade s § 79 ods. 6 zákona o DPH, v zákonom stanovenej lehote desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, vo výške zistenej daňovým úradom v

sume 37.095,38 eura, a to dňa 08. januára 2016. Novelou zákona o DPH č. 298/2016 Z. z. sa s účinnosťou 01. januára 2017 zaviedol § 79a upravujúci náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, neuplatňujúceho sa v zmysle prechodného ustanovenia § 85ke zákona o DPH, vzhľadom na skončenie daňovej kontroly do 31. decembra 2016.

3. Žalobca podal proti opatreniu žalovaného odvolanie, v ktorom poukázal na rozhodovaciu prax správnych súdov vychádzajúcu z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ zo dňa 21. októbra 2015, C-120/2015, Kovožber a napadnuté oznámenie považoval za nezákonné a nesprávne. Výtkol, že správca dane vybavil žiadosť oznámením, i keď mal vo veci rozhodovať rozhodnutím (uznesenie Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 1S/304/2013 zo dňa 16. októbra 2014). Žalovaný oznámením č. 100463128/2018, zo dňa 15. marca 2018, žalobcovi s poukazom na § 63 ods. 1 a § 79 ods. 2 Daňového poriadku opätovne oznámil, že nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 bol vrátený v súlade s § 79 ods. 6 zákona o DPH do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly dňa 31. decembra 2015. Daňovému subjektu nevznikol nárok na priznanie úroku v zmysle § 79 ods. 3 Daňového poriadku, o čom bol oboznámený oznámením zo dňa 22. októbra 2018, pričom oznámenie zo dňa 22. januára 2018 nie je rozhodnutím v zmysle § 63 Daňového poriadku a nie je proti nemu možné podať odvolanie.

4. Krajský súd napadnutý rozsudok odôvodnil podľa čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006, § 3 ods. 1 písm. b), písm. c), písm. d) SSP, § 79 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 5, ods. 6 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2016 a § 79a ods. 1, ods. 2, § 85ke zákona o DPH v znení účinnom od 1. januára 2017 a § 63 ods. 1, § 72 ods. 1 Daňového poriadku. Rozsudok vecne odôvodnil tým, že žalovaný na podklade výsledkov daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2013, vydal opatrenie zo dňa 22. januára 2018, č. 100130731/2018, ktorým nepriznal úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH zo dňa 29. decembra 2017, pretože zákon o DPH ani daňový poriadok neupravovali priznanie úroku po dobu vykonávania daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, ak bola daňová kontrola skončená do 31. decembra 2016. Žalobca podal proti oznámeniu odvolanie na podklade ktorého žalovaný vydal oznámenie č. 100463128/2018, zo dňa 15. marca 2018, v ktorom s poukazom na § 79 ods. 3 Daňového poriadku skonštatoval, že oznámenie nie je rozhodnutím v zmysle § 63 Daňového poriadku a nie je preto napadnuteľné ho odvolaním. Správny súd prioritne posudzoval povahu oznámení č. 1 a č. 2, konkrétne o aký druh individuálneho správneho aktu ide v zmysle § 3 SSP. Vychádzajúc z obsahu napadnutého oznámenia 2 v nadväznosti na § 3 ods. 1 písm. c) SSP uzavrel, že ide o opatrenie orgánu verejnej správy, podliehajúce súdnemu prieskumu. V záujem právnej čistoty a rovnakého postupu daňových orgánov v obdobných veciach považoval za vhodné, aby daňové orgány vydávali rozhodnutia aj v prípade názoru o nedôvodnosti nároku. Zodpovedá tomu extenzívny výklad § 63 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého nepriznanie práva má pre dotknutú osobu často väčší význam, pretože sa dotýka najmä vlastníckeho práva a takýto záver správcu by mal nepochybne podliehať kontrole zákonnosti zo strany odvolacieho orgánu a inštančný postup sa zabezpečí výlučne prostredníctvom opravného prostriedku. Súd vychádzal z toho, že oznámenie 2 je konečným opatrením vydaným v administratívnom konaní o žiadosti žalobcu a oznámenie 1 je svojou podstatou „prvostupňové opatrenie“.

5. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (§79a) bol do zákona o DPH zakomponovaný až s účinnosťou od 01. januára 2017, podľa prechodného ustanovenia k právnej úprave účinnej od 01. januára 2017 sa § 79a neuplatní, ak bola daňová kontrola skončená do 31. decembra 2016. Krajský súd zdôraznil, že vnútroštátne súdy súd povinné právo vykladať v čo najväčšej miere v zmysle smernice Rady 2006/112/ES a konať v súlade s čl. 288 ods. 3 ZFEÚ. Povinnosť konformného výkladu vnútroštátneho práva je vnútorne spätá so systémom Zmluvy o FEÚ, keďže umožňuje vnútroštátnym súdom zaistiť v rámci právomocí úplnú účinnosť práva Únie pri rozhodovaní predložených sporov (najmä rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred, C-138/12, bod 37). Čl. 183

Smernice Rady musí byť priamo aplikovaný aj v slovenskom právnom poriadku a SD EÚ predmetný článok vyložil tak, že bráni vnútroštátnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly [rozhodnutie vo veci C-120/15, Kovožber], dôvodiac odkazom na staršiu judikatúru (Enel Maritsa, body 51, 52, 53, Rafinaria Steaua Rom?na, C-431/12, bod 23, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C- 654/13, bod 32) a skonštatoval, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly. Výkonávacie 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 dane. Konkrétne musia umožniť zdaniteľnej osobe, aby jej za primeraných podmienok bola vrátená celá suma pohľadávky vyplývajúcej z nadmerného odpočtu DPH, k zaplateniu tak má dôjsť v primeranej lehote a v každom prípade zakotvený spôsob zaplatenia nesmie spôsobovať žiadne finančné riziko zdaniteľnej osobe (rozsudky z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, bod 33 a z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko, C-274/10, bod 45, uznesenie zo 17. júla 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, neuvverejnené, bod 31, C-254/16). V prípade vrátenia 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 vyplývali z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (rozsudok z 24. októbra 2013, Rafinaria Steaua Rom?na).

6. Podľa rozsudku najvyššieho súdu, sp. zn. 3Sžfk/41/2017, z 27. februára 2019 pri absencii právnej úpravy prichádza do úvahy analogické použitie § 79a zákona o DPH aj na daňové kontroly skončené do 31. decembra 2016, nakoľko rozhodnutie SD EÚ vo veci Kovožber, C-120/2015, má prednosť pred vnútroštátnou úpravou § 85ke zákona o DPH v znení zák. č. 297/2016 Z. z., a teda z aplikácie § 85ke nemožno vylúčiť daňové kontroly skončené do 31. decembra 2016. Podmienky, za ktorých sa majú platiť úroky z omeškania musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity, avšak nesmú byť nevýhodnejšie ako podmienky pri podobných nárokoch založených vnútroštátnom práve ani stanovené spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právom Únie alebo tento výkon nadmerne sťažili (uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, bod 35 a citovaná judikatúra). Z tohto dôvodu podľa súdu nemožno na daný prípad použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na § 79 ods. 3 daňového poriadku, pretože takto upravený úrok je sankciou za oneskorené vrátenie daňového preplatku, a teda za porušenie povinnosti stanovenej zákonom, naproti čomu zadržanie finančných prostriedkov po dobu nevyhnutnú na vykonanie daňovej kontroly je podľa judikatúry SD EÚ legitímne, pretože slúži na preverenie skutočností potrebných pre správne určenie dane a na predchádzanie a odhaľovanie daňových podvodov. Kompenzácia vo forme úroku zo zadržaných prostriedkov po dobu trvania daňovej kontroly nemôže mať povahu sankcie pre kontrolujúci orgán správy dane, ale musí rešpektovať zásadu daňovej neutrality. Daňový subjekt nesmie byť výkonom daňovej kontroly ekonomicky znevýhodnený, taktiež však výkon daňovej kontroly spojeným so zadržaním uplatneného nadmerného odpočtu DPH, pri zachovaní neutrality nemôže priniesť ekonomickú výhodu. Priznanie úrokov vo výške 10% ročne zo zadržanej sumy od uplynutia zákonnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu do jeho vrátenia daňovému subjektu, sa krajskému súdu javilo ako neprimeraná výhoda pre kontrolovaný subjekt, v porovnaní so subjektmi nekontrolovanými. Zúročenie zadržaných finančných prostriedkov sadzbou 10 % ročne by totiž znamenalo také ekonomické zhodnotenie, ktoré by v danom čase na bankovom trhu nebolo možné dosiahnuť. Z tohto pohľadá sa právna úprava výšky úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, účinná od 1. januára 2017 (úroková sadzba najmenej 1,5% ročne), súd javila ako zodpovedajúca realite na bankovom trhu a najmä odzrkadľujúca zásadu neutrality DPH. Krajský súd tak dospel k záveru, že žalovaný vychádzal pri rozhodovaní o návrhu žalobcu z nesprávneho právneho posúdenia veci a napadnuté opatrenia zo dňa 15. marca 2018 a zo dňa 22. januára 2018 sú nezákonnými aktmi. Opatrenia žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP ako vychádzajúce z nesprávneho právneho posúdenia veci zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Úspešnému žalobcovi podľa § 167 ods. 1 SSP priznal náhradu dôvodne vynaložených trov konania v celom rozsahu s tým, že o výške náhrady trov konania súd rozhodne po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením vydaným vyšším súdnym úradníkom (§ 175 ods. 2 SSP).

2.

7. Proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný (dále jen „kasační stěžovatel“) důvodiac tím, že rozhodnutie je založené na nesprávnom právnom posúdení veci. Žalovaný zrekapituloval doterajší priebeh administratívneho a súdneho konania a zdôraznil, že nadmerný odpočet bol vrátený v lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly v súlade s § 79 ods. 6 zákona o DPH, a teda nedošlo k oneskorenému vráteniu a k naplneniu podmienky na priznanie úroku. Nedošlo k porušeniu zásady daňovej neutrality a proporcionality, pretože boli aplikované príslušné ustanovenia predpisov vychádzajúcich z primárnych a sekundárnych aktov Európskej únie. Základom rozsudku krajského súdu boli aj rozhodnutia SD EÚ, a to vec C-107/10, C-654/13, C-120/15 a iné rozhodnutia uplatňujúce čl. 183 Smernice o DPH. Konkrétne rozhodnutie SD EÚ, vec C-107/10 Enel Maritsa Iztok 2 AD proti Direktor NAP z 12. mája 2011 sa zaoberá súladom bulharskej právnej úpravy DPH s právom Európskej únie, pričom v rozhodnutí Súdny dvor zdôrazňuje osobitosť bulharskej právnej úpravy DPH, a práve z dôvodu tejto odlišnosti žalovaný predmetné rozhodnutie považuje za neaplikovateľné na prejednávajúcu vec. Podľa čl. 183 smernice, ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel preniesť do nasledujúceho obdobia alebo ho vrátiť v súlade s určenými podmienkami. Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť rozdiel, ak výška nadmerného odpočtu predstavuje zanedbateľnú sumu. Predmetný článok bol prevzatý do § 79 zákona o DPH, v ktorom sú upravené podmienky a lehoty vrátenia deklarovaného nadmerného odpočtu, kompatibilného so smernicou a záväznými právnymi aktmi EÚ podľa prílohy č. 6 zákona o DPH. Článok však neupravuje právo na finančnú náhradu v prípade zadržania nadmerného odpočtu, platiteľ dane sa tak nemôže v súvislosti s priznaním úroku domáhať priameho účinku smernice o DPH, pretože ustanovenie neupravuje konkrétne podmienky ani obdobie, za ktoré má byť úrok uplatnený. Z viacerých rozsudkov SD EÚ zaoberajúcich sa výkladom čl. 183 smernice 2006/112/ES, príkladmi rozsudok C-107/10, rozsudok C-431/12, C-654/13 a C-120/15, vyplynul v súvislosti s aplikáciou vnútroštátneho práva názor, že zdaniteľná osoba, ktorá nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, zaručujúcim dodržanie zásady daňovej neutrality. Prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. Na druhej strane považoval za potrebné zdôrazniť, že podľa prechodného ustanovenia § 85ke ak daňová kontrola nadmerného odpočtu začala v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 ods. 5 zákona o DPH, a to pred 1. januárom 2017 a k 1. januáru 2017 nebola skončená, platiteľ dane má po splnení zákonom stanovených podmienok nárok na úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a zákon o DPH. Nárok na priznanie náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu však nemožno uplatniť, ak daňová kontrola začatá v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, ods. 2 ods. 2 zákona o DPH bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane.

8. Kasační stěžovatel dále poukázal na konanie o prejudiciální otázce vedenej pred Súdny dvorom EÚ, veci vedenej pod sp. zn. C-120/2015, deklarujúcim, že čl. 183 smernice nestanovuje povinnosť zaplatiť úroky z nadmerného odpočtu, ktorý sa má vrátiť ani deň od ktorého nárok na vrátenie vzniká. K zásade neutrality sa Súdny dvor vyjadril v zmysle, že podmienky vrátenia nadmerného odpočtu musia umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpočtu, čo znamená, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom, pričom prijatý spôsob vrátenia nesmie v žiadnom prípade pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko. Z toho vyplýva záver, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak predĺženie neprekračuje medze nevyhnutného na vykonanie daňovej kontroly. Z bodu 19 rozsudku SD EÚ C-120/2015 vyplýva, že hoci čl. 183 smernice o DPH nestanovuje povinnosť zaplatiť úrok z vráteného nadmerného odpočtu DPH ani deň, od ktorého nárok na tieto úroky vzniká. Táto okolnosť sama o sebe neumožňuje prijať záver, že ustanovenie sa musí vykladať v zmysle, že na podmienky stanovené členskými štátmi na vrátenie nadmerného odpočtu DPH sa nevzťahuje nijaká kontrola podľa práva Únie. Krajský súd taktiež konštatoval, že úrok zo zadržaného nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly nemal v čase vydania rozhodnutí oporu v zákone, pretože zákon o DPH v znení platnom do 31. decembra 2016 ani ustanovenia Daňového

poriadku zaplataenie úroku po dobu výkonu daňovej kontroly zameranej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu neupravovali. Žalovaný v kasačnej sťažnosti ďalej zdôraznil závery rozsudku najvyššieho súdu, sp.zn. 3Sžf/44/2013, vydaného vo veci KOVOZBER s. r.o. proti Daňovému úradu, v ktorom krajský súd okrem iného skonštatoval, že zásadnou otázkou zostáva či prináleží vnútroštátnemu súdu, aby v prípade absencie vnútroštátnej právnej úpravy úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu stanovil primeraný právny režim úrokov vlastnou úvahou na základe analógie iuris. Najvyšší súd v predmetnom konaní nezistil z uznesenia SD EÚ vo veci C-654/13 Delphi Hungary či právo Európskej únie je prameňom práva i pre vznik úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu. Súdny dvor v tejto súvislosti zdôraznil, že „keďže 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 dodržanie zásady daňovej neutrality“. Súdny dvor v bode 30 však uvádza, že pokiaľ ide o povinnosti vnútroštátneho súdu v súvislosti s aplikáciou vnútroštátneho práva treba pripomenúť, že v prípade chýbajúcich právnych predpisov Európskej únie v danej oblasti, prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania, rešpektujúc zásady ekvivalencie, efektivity a proporcionality. Súdny dvor EÚ napokon v rozhodnutí zdôraznil, že nie je príslušný na to, aby v konkrétnom prípade vykladal vnútroštátne právo ani aby uplatnil právo únie.

9. Kasačný sťažovateľ ďalej pripomenul, že priznanie úroku zo zadržania nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly do 31. decembra 2016 nebolo vo vnútroštátnej legislatíve SR zakotvené. Priznanie náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly je zakotvené v § 79a zákona o DPH až s účinnosťou od 1. januára 2017. Správca dane tak mohol postupovať len v súlade s platnou právnou úpravou, v čase vydania oznámenia však neupravovala výšku ani obdobie, za ktoré by sa náhrada mala priznať, priznanie náhrady počas daňovej kontroly je zakotvené v § 79a zákona o DPH s účinnosťou od 1. januára 2017. Z platnej právnej úpravy vyplýva, že ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79a ods. 1, ods. 2 alebo ods. 5 začne daňovú kontrolu, vráti nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly vo výške zistenej daňovým úradom. Správca dane tak konal v súlade so zákonom, ak nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie apríl 2013 (zrejme správne december 2013) vrátil v lehote 10 dní od skončenia daňovej kontroly. Aplikácia tohto ustanovenia bola pre tento prípad neprijateľná, pretože dôvody vyčíslenia úroku sa viažu na nedodržanie zákonnej lehoty pre vrátenie preplatku alebo nadmerného odpočtu.

10. Krajský súd tiež pochybil, pretože sa nevyjadril k návrhu na spojenie na spoločné konanie žalobných návrhov, v ktorých namieta nesprávnosť označenia Oznámení vydaných žalovaným o nepriznaní úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za rôzne zdaňovacie obdobia, vedené pod sp. zn. 14S/30/2018, sp.zn. 14S/31/2018, 20S/44/2018, 20S/45/2018, 20S/46/2018 a 20S/47/2018. Žalovaný tak zaujal názoru že správny súd nepostupoval v súlade s § 3 ods. 4 zákona č. 71/1967 Zb. Správneho poriadku, ak by sa totiž súd danou vecou zaoberal, malo by to vplyv na hospodárnosť či rýchlosť konania a tiež na právne posúdenie veci.

11. Kasačný sťažovateľ záverom kasačnej sťažnosti zhrnul, že krajský súd nesprávne právne vyhodnotil vec, keď zrušil oznámenie č. 100463128/2018, zo dňa 15. marca 2018 a oznámenie č. 100130731/2018, zo dňa 22. januára 2018. Preskúmané oznámenia boli vydané v súlade so zákonom, pretože správca dane nemohol aplikovať vtedy neúčinný § 79a zákona o DPH. Poukázal na závery judikatúry SD EÚ, podľa ktorej dĺžka výkonu daňovej kontroly nebola v rozpore s lehotou určenou v § 46 ods. 10 Daňového poriadku a nenastala tak skutočnosť zakladajúca nárok na vyplatenie úrokov podľa § 79 Daňového poriadku, žalovaný totiž nebol oprávnený pristúpiť k využitiu analógie právnej úpravy. Najvyšší súd však nezistil či vnútroštátny súd má rozhodnúť súdnym precedensom. V tomto prípade ide už o normotvorbu, vytváranie prameňov práva na vnútroštátnej úrovni, teda pozitívnu činnosť súdu v zmysle tvorenia prameňov práva, ktorým slovenské súdy nedisponujú. Rozhodnutím všeobecného súdu bol spochybnený účel daňovej kontroly, ktorou sa zisťujú alebo preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, vykonávanej v rozsahu nevyhnutne potrebnom na dosiahnutie účelu a v lehotách určených v zákone, čo v predmetnom prípade predstavuje neuznanie uplatneného nadmerného odpočtu DPH daňového subjektu za obdobie december 2013, vo výške 116.323,47 eura. Vzhľadom na uplatnenú argumentáciu kasačný sťažovateľ najvyššiemu súdu navrhol, aby napadnutý rozsudok krajského súdu

zrušil a vec vrátil na nové konanie a žiadnemu z účastníkov konania nepriznal nárok na trovy konania.

3.

12. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zaujal názor, že daňový úrad ani súd nepotrebujú vytvárať právo, podľa názoru žalobcu postačí, ak správne interpretujú a aplikujú vnútroštátne a európske právo. Žalobcom citovaná judikatúra zastáva stanovisko, že uplatnený nárok musel vzniknúť bez ohľadu na prípadnú nedokonalosť vtedajšej právnej úpravy. Pokiaľ niektorá otázka nie je dostatočne vyriešená vo vnútroštátnom práve, je potrebné aplikovať priamo relevantné právo EÚ a ustanovenia vnútroštátneho práva vykladať eurokonformne. Právne predpisy vrátane judikatúry SD EÚ sú pre členský štát nielenže záväzné, ale majú v zmysle čl. 7 ods. 2 Ústavy SR prednosť pred vnútroštátnym právom. Článok 183 prvý odsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej úprave, ako je vo veci samej, upravujúcej výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplatnenia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. Žalovaný naďalej nerozlišuje nárok na úrok za prekročenie 10 - dňovej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu počítanej od skončenia daňovej kontroly od nároku na úrok zo zadržávaného nadmerného odpočtu odo dňa, kedy by bol vrátený v prípade, ak by nebola začatá daňová kontrola. Na podporu svojich tvrdení upriamil pozornosť na relevantnú judikatúru (rozsudy najvyššieho súdu, sp. zn. 8Sžf/114/2014, zo dňa 25. októbra 2016 a sp. zn. 4 Sžf/57/2016 zo dňa 06. júna 2017). Skutočnosť, že žalovaný nevydal rozhodnutie, ale vec vybavil formou „oznámenia“ považoval za rozpornú s hmotným právom a tiež procesným úpravou v zmysle Daňového poriadku. Žalobca považoval za nepochopiteľný záver žalovaného o tom, že súdne rozhodnutia nemôžu slúžiť ako podklad pri rozhodovacej činnosti. Práve naopak považoval za nepochybné, že právny názor a výklad práva zo strany súdov (od ESD po vnútroštátne súdy) je pre správcu dane smerodajný. Zdôraznil, že s cieľom dosiahnutia právnej istoty, spravodlivosti a predvídateľnosti súdnych rozhodnutí je nutné v rovnakých veciach postupovať a rozhodovať rovnako.

13. Žalobca ďalej argumentoval tým, že súdy opakovane deklarovali priamu záväznosť pravidiel práva EÚ v Slovenskej republike pre všetky orgány. Výslovil presvedčenie, že je oprávnený nielen na priznanie úroku 1, 5% ročne, 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 DPH vrátený, ak by nebola vykonávaná daňová kontrola, avšak vo výške 10% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu DPH. Argumentáciu o výške náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu podporil súvisiacou judikatúrou, a to rozsudkami najvyššieho súdu, sp. zn. 4Sžf/57/2016 zo dňa 6. júna 2017, a sp. zn. 8Sžf/114/2014, zo dňa 25. októbra 2016). Ustálená judikatúra jednoznačne potvrdzuje argumentáciu žalobcu vo veci priznania nároku na úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH počas doby vykonávania daňovej kontroly. Úrok 1,5% totiž nezodpovedá ani približne trhovým podmienkam a obstarat' si náhradné zdroje financovania za predmetný úrok by bolo pre žalobcu nemožné. Utrpená strata za nemožnosť používať finančné prostriedky je podstatne vyššia, ktorá skutočnosť plynie tiež z obvyklej výšky marže a zisku žalobcu. Zaujal názor, že úrok vo výške 10% ročne jednoznačne adekvátnejšie plní funkciu náhrady, s čím sa podľa názoru žalobcu stotožňuje aj judikatúra ESD. Žalobca navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú a priznal žalobcovi nárok na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

4.

14. 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).

15. 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.

16. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúvajú 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.

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

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

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

20. 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 december 2013, uplatneného v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 podanom dňa 05. marca 2014 vo výške 116.323,47 eura. Daňová kontrola začala 24. marca 2014 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 9900403/5/969671/2014/CiTi a bola ukončená dňa 31. decembra 2015, doručením protokolu z daňovej kontroly č. 21454904/2015 žalobcovi. Nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 priznaný správcom dane vo vyrubovacom konaní bol v sume 71.816,74 eura. Časť nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 vo výške 34.721,36 eura bola odpočítaná od vlastnej daňovej povinnosti na zdaňovacie obdobie január 2014. Neodpočítaná časť nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 bola vrátená v súlade s § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z. z. o DPH do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly v sume 37.095,38 eura dňa 08. januára 2016.

21. Žalobca doručil žalovanému žiadosť o priznanie úroku zo dňa 29. decembra 2017 za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2013. Správca dane oznámením č. 100130731/2018 zo dňa 22. januára 2018 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, resp. časť nadmerného odpočtu neodpočítaná od vlastnej daňovej povinnosti v ďalšom zdaňovacom období bola vrátená v súlade s ust. § 79 ods. 6 zákona o DPH do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, 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 1. 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.

22. Po odvolaní žalobcu proti Oznámeniu č. 100130731/2018 zo dňa 22. januára 2018 vydal žalovaný Oznámenie č. 100463128/2018 zo dňa 15. marca 2018, v ktorom okrem iného uviedol, že skoršie oznámenie o nepriznaní úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 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.

23. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Trnave, č. k.: 14S/31/2018-119 zo dňa 20. júna 2019, ktorým súd zrušil opatrenia žalovaného (Oznámenie č.

100463128/2018, zo dňa 15. marca 2018 a č. 100130731/2018, zo dňa 22. januára 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.

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

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. 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 prípade kolízie jeho právnych noriem s právnymi normami členského štátu prednosť pred vnútroštátnymi právnymi 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 eurokonformného výkladu a správne tiež poukázal na relevantnú judikatúru SD EÚ a slovenských súdov.

41. Krajský súd v bode 41. rozsudku správne konštatoval, že „Vo vzťahu k právnomu posúdeniu veci správny súd uvádza, že do 31. decembra 2016 absentovala právna úprava úroku z nadmerného odpočtu, ktorá by správcom dane umožňovala priznať platiteľom dane náhradu za zadržávaný nadmerný odpočet počas daňovej kontroly. V § 79 zákona o DPH bola zakotvená iba právna úprava úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu, t. j., ak nadmerný odpočet nebol vrátený v zákonom stanovenej lehote. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (ust. § 79a) bol do vyššie citovaného zákona zakomponovaný až s účinnosťou od 01.01.2017. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 1.1.2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016.“

42. 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 zadržanie nadmerného odpočtu vo forme úroku z nadmerného odpočtu vo výške 2-násobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, najmenej vo výške 1,5% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, za každý deň od uplynutia 6

mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5, až do jeho vrátenia. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 01. januára 2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016.

43. 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. októbra 2015 a do zákona zakotvila ustanovenie § 79a, upravujúceho 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.

44. 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 zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, publikovaného v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a súdov SR 6/2019, pod č. 56: „Ustanovenie § 79a zákona o DPH v znení účinnom od 1. januára 2017 (Náhrada za zadržanie 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 súdy povinné zdržať sa aplikácie tohto ustanovenia.

45. 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".

46. Kasačný súd sa taktiež stotožňuje so záverom krajského súdu o tom, že priznanie náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu DPH vo výške 10 % ročne od uplynutia lehoty na vrátenie nadmerného

odpočtu možno posudzovať ako neprimeranú výhodu. Výška úroku z nadmerného odpočtu je totiž nepochybne stanovená kogentným ustanovením § 79a ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. tak, že platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu vo výške dvojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v prvý deň kalendárneho roka, za ktorý sa úrok počíta. Ak úroková sadzba nedosiahne 1,5 % pri výpočte úroku z nadmerného odpočtu sa použije ročná úroková sadzba vo výške 1,5%. Predmetné ustanovenie tiež zakotvuje úpravu v zmysle ktorej sa úrok 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, alebo ods. 5 do dňa jeho vrátenia vrátane.

47. 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 27. 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 december 2015 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.

48. 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.

49. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednomyseľne

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.