

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/48/2019
Identifikačné číslo spisu: 1017201383
Dátum vydania rozhodnutia: 28.05.2020
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1017201383.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: NACCO SAS boulevard Haussmann 86, 75008 Paríž, Francúzska republika, zastúpený: GMITERKO & PARTNERS, advokátska kancelária s.r.o., Staromestská 3, 811 03 Bratislava - Mestská časť Staré Mesto proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101258435/2017 zo dňa 07.06.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S 162/2017-78 zo dňa 11.12.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/162/2017-78 zo dňa 11.12.2018 z a m i e t a .

Najvyšší súd Slovenskej republiky návrhu na položenie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie n e v y h o v u j e .

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

I. Administratívne konanie

1. Daňový úrad Bratislava vykonal u platiteľa dane NACCO SAS kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2016. Kontrola bola začatá dňa 17.06.2016 a ukončená dňa 10.02.2017. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 100159934/2017 zo dňa 25.01.2017, na základe ktorého Daňový úrad Bratislava neidentifikoval žiaden rozdiel medzi nadmerným odpočtom uvedeným v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2016 a výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu po kontrole. Nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie marec 2016 vo výške 3.383.350,- € bol žalobcovi vrátený po ukončení daňovej kontroly dňa 15.02.2017.

2. Daňový úrad Bratislava rozhodnutím č. 100341 128/2017 zo dňa 22.02.2017 priznal daňovému

subjektu úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov vo výške 7.366,50,- €, keďže nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie marec 2016 nebol daňovému subjektu vrátený do uplynutia šiestich mesiacov od posledného dňa všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, ods. 2, ods. 5 zákona o DPH.

3. Voči prvostupňovému rozhodnutiu orgánu verejnej správy podal daňový subjekt odvolanie s odôvodnením, že má nárok na úrok zo zadržovaných finančných prostriedkov za celé obdobie výkonu daňovej kontroly, tzn. odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu do dňa vrátenia nadmerného odpočtu a nie až po uplynutí šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu. Daňový subjekt požadoval priznať nadmerný úrok z nadmerného odpočtu v súlade s platným právom Európskej únie v celkovej výške 32.674,81,- €, t. j. odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu od 25.06.2016 do dňa vrátenia nadmerného odpočtu 15.02.2017.

4. O odvolaní daňového subjektu rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 101258435/2017 zo dňa 07.06.2017, po preskúmaní odvolania daňového subjektu voči rozhodnutiu správcu dane potvrdilo rozhodnutie správcu dane. Keďže daňový subjekt s týmto rozhodnutím nesúhlasil, podal na správny súd správnu žalobu.

II. Konanie pred správnym súdom

5. Správny súd po preskúmaní spisového materiálu, administratívneho spisu orgánu verejnej správy, ako aj rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia orgánu verejnej správy dospel k záveru, že neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zmenu alebo zrušenie napadnutých rozhodnutí. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré uviedol vo svojom odvolaní. Žalobca podal dňa 25.04.2016 daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet vo výške 3.383.350,- €. Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH posledný deň lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu uplynul dňa 24.06.2016. Správca dane v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu začal dňa 17.06.2015 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na jeho vrátenie. Daňová kontrola bola podľa § 46 ods. 9 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov ukončená dňa 10.02.2017 bez nálezu a nadmerný odpočet bol žalobcovi priznaný v plnej výške 3.383.350,- €. Nadmerný odpočet bol vrátený žalobcovi dňa 15.02.2017.

6. Správny súd poukázal na to, že v danej veci je sporná otázka a to ustanovenie počiatočného dňa, od ktorého sa má žalobcovi priznať náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly podľa § 79a zákona o DPH. Ďalej konštatoval, že s účinnosťou od 01.01.2017 začala platiť novela zákona o DPH č. 297/2016 Z.z., ktorou bol do zákona o.i. doplnený aj § 79a, ktorý upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Podľa § 79a ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov ak daňový úrad začal daňovú kontrolu v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, ods. 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, ods. 2 alebo ods. 5 platiteľ má nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu podľa odseku 2.

7. Podľa uvedeného ustanovenia nárok na úrok z nadmerného odpočtu bude platiteľovi dane priznaný, ak obdobie zadržania nadmerného odpočtu bude viac ako 6 mesiacov od uplynutia posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, ods. 2 alebo ods. 5 zákona o DPH. Súd mal za to, že uvedené ustanovenie neodporuje predpisom Únie a ani rozsudkom SDEÚ, ktoré uviedol žalobca v žalobe. Z rozsudkov SDEÚ vo veci C-120/15 Kovozber s. r. o., C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3 AD, C-431/12 Rafinária Steaua Romana vyplýva, že spoločnosť má nárok na kompenzáciu hospodárskeho znevýhodnenia spojeného s vrátením nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty po uplynutí primeranej doby. Je dôležité zvýrazniť pojem primeraná lehota, tento pojem nie je v daných rozhodnutiach bližšie špecifikovaný. V rozhodnutiach sa uvádza, že až po uplynutí primeranej lehoty,

keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu, vzniká právo daňového subjektu na vyplatenie úrokov z omeškania. SDEÚ v bode 3 uznesenia zo dňa 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kozzber s. r. o. citoval článok 183 smernice o DPH, ktorý stanovuje: „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.“

8. Z citovaného článku 183 Smernice Rady 2006/112/ES vyplýva, že ak vznikne nadmerný odpočet, členské štáty ho môžu preniesť do nasledujúceho obdobia alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré si tieto členské štáty ustanovia vo svojej vnútroštátnej právnej úprave DPH. Uvedenú skutočnosť potvrdzuje aj samotný Súdny dvor, ktorý v bode 23 predmetného uznesenia uznáva, že členské štáty s cieľom zabezpečiť na svojom území správne vyberanie splatnej dane v plnej výške sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň. Z toho vyplýva, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly.

9. V bode 24 predmetného uznesenia Súdny dvor uvádza, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, keď dôjde k vráteniu nadmerného dopočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto generované straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (pozri rozsudok Rafinaria Steaua Romana C-431/12, bod 23; uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó C-654/13, bod 32). Z uvedeného vyplýva, že až po uplynutí primeranej lehoty má spoločnosť nárok na priznanie tzv. kompenzačného úroku. V bode 30 daného uznesenia sa uvádza, že pokiaľ ide o povinnosti vnútroštátneho súdu v súvislosti s aplikáciou svojho vnútroštátneho práva, treba pripomenúť, že v prípade chýbajúcich právnych predpisov Európskej únie v danej oblasti prináleží vnútroštátnemu právnomu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania.

10. Podľa správneho súdu článok 183 Smernice Rady 2006/112/ES bol prevzatý do zákona o DPH prostredníctvom ustanovenia § 79. Tieto ustanovenia však neobsahovali priznanie finančnej kompenzácie za obdobie, keď platiteľovi dane počas výkonu daňovej kontroly boli zadržané finančné prostriedky vo výške nadmerného odpočtu. Z judikatúry SDEÚ teda vyplýva, že nárok na finančnú náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu by mal byť súčasťou podmienok, ktoré členský štát v súvislosti s vrátením nadmerných odpočtov má ustanoviť vo svojej vnútroštátnej právnej úprave. Práve z dôvodu zosúladenia vnútroštátnej právnej úpravy DPH s právnymi predpismi Európskej únie v danej oblasti, Národná rada Slovenskej republiky schválila dňa 12.10.2016 novelu zákona o DPH č. 297/2016 Z.z., ktorou bol do zákona, o. i. doplnený aj § 79a, ktorý upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (ďalej len „úrok z nadmerného odpočtu.“). Podľa tohto ustanovenia nárok na úrok z nadmerného odpočtu bude platiteľovi dane priznaný, ak obdobie zadržania nadmerného odpočtu bude viac ako šesť mesiacov od uplynutia posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného dopočtu podľa § 79 ods. 1, ods. 2 alebo ods. 5 zákona o DPH.

11. Na základe vyššie uvedených skutočností, súd mal za to, že novelou zákona o DPH č. 297/2016 Z.z. Slovenská republika zosúladiť vnútroštátnu právnu úpravu o DPH s právnymi predpismi Európskej únie. Za primeranú lehotu súd považoval vo vnútroštátnom právnom systéme lehotu určenú v § 79a zákona o DPH, t. j. 6 mesiacov odo dňa uplatnenia lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu. V tejto lehote si štát ponecháva určitý primeraný čas, aby uplatnil svoju právomoc priznanú mu aj Európskou legislatívou, kontrolovať správnosť výšky uplatneného nadmerného odpočtu bez toho, aby sa na toto obdobie zadržania finančných prostriedkov vzťahoval nárok na úrok z nadmerného odpočtu. V danom prípade posledný deň vrátenia nadmerného odpočtu bol 24.06.2016. Kontrola na vrátenie nadmerného odpočtu začala daňovým úradom dňa 17.06.2016 a skončila 10.02.2017. Nadmerný odpočet nebol vrátený do uplynutia šiestich mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, ods. 2, ods. 5, t. j. do 24.12.2016 a preto daňový úrad priznal daňovému subjektu úrok vo výške

7.366,50,- €, nakoľko nadmerný odpočet vo výške 3.383.350,- € bol vrátený dňa 15.02.2017. Vzhľadom na uvedené správny súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že orgány verejnej správy dostatočne zistili skutkový stav veci a tento aj po právnej stránke správne posúdili a preto žalobu podľa § 190 zamietol. O trovách konania súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal, nakoľko mu žiadne nevznikli.

I. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

12. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu podal sťažovateľ v pozícii žalobcu kasačnú sťažnosť v zákonom stanovenej lehote. Sťažovateľ považoval rozsudok krajského súdu za nesprávny, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci s poukazom na § 440 ods. 1 pís. g/ SSP.

13. Podľa judikatúry Súdneho dvora pokiaľ je nadmerný odpočet DPH vrátený po skončení daňovej kontroly, ktorej dĺžka presiahla primeranú lehotu, má zdaniteľná osoba podľa práva Únie nárok na zaplatenie úrokov z omeškania. Avšak pojem „primeraná lehota“ v danom prípade nedefinoval ani Súdny dvor vo svojej početnej judikatúre a nie je definovaný ani v právnom poriadku SR. Na druhej strane Súdny dvor prejedlikoval, že výpočet úrokov dlhovaných zo strany štátu, ktorý za okamih, od ktorého plynie lehota (od ktorého sa vykoná výpočet úrokov) nepovažuje deň, keď mal byť nadmerný odpočet DPH obvykle vrátený podľa smernice o DPH, je v zásade v rozpore s požiadavkami článku 183 smernice o DPH (Rozhodnutie SDEÚ č. C-120/15 vo veci Kovožber (bod 28.) ako aj rozhodnutie SDEÚ č. C-254/16 vo veci Glencore (bod 22.), Rozhodnutie SDEÚ č. C-107/10 vo veci Enel (bod 5 1 .), rozhodnutie SDEÚ č. 43 1/12 vo veci SC Rafinaria (bod 24.), rozhodnutie SDEÚ č. C-254/16 vo veci Glencore (bod 23.) a rozhodnutie SDEÚ č. C-120/15 vo veci Kovožber (bod 29)

14. Podľa článku 183 smernice o DPH 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. Predmetný článok smernice o DPH bol do slovenského zákona o DPH implementovaný na základe ustanovení § 79, podľa ktorých je daňový úrad povinný vrátiť nadmerný odpočet najneskôr do 30 dní od podania daňového priznania / uplynutia lehoty na podanie priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol /. To znamená, že ak napr. vznikne nadmerný odpočet za mesiac január, lehota na vrátenie nadmerného odpočtu uplynie najneskôr 24. apríla. Z uvedeného vyplýva, že lehota v ktorej má daňový úrad obvykle vrátiť nadmerný odpočet daňovému subjektu uplynie 24. resp. 25. deň tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, za ktorý nadmerný odpočet vznikol. Sťažovateľ má za to, že slovné spojenie „deň, keď mal byť nadmerný odpočet DPH obvykle vrátený“ sa má vykladať v kontexte štandardnej (všeobecnej) lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, tzn. zákonnej lehoty v akej by bol nadmerný odpočet vrátený, ak by daňová kontrola nebola zahájená.

15. Sťažovateľ nesúhlasí s právnym názorom krajského súdu uvedeným v bode 60 a 61 rozsudku Krajského súdu, nakoľko takáto interpretácia je v rozpore s už citovanou judikatúrou Súdneho dvora.

Krajský súd v rozsudku iba konštatoval, že až po uplynutí primeranej lehoty má spoločnosť nárok na priznanie tzn. kompenzačného úroku, bez toho, aby toto konštatovanie dostatočne odôvodnil. Z rozsudku ďalej nie je zrejmé, v čom sa podľa krajského súdu prejavilo rešpektovanie zásad ekvivalencie a efektivity, ani ako vzhľadom na právo štátu vykonávať daňovú kontrolu bola vo vzťahu k právam daňového subjektu vyhodnotená primeranosť dĺžky daňovej kontroly.

16. V neposlednom rade sťažovateľ zdôraznil, že krajský súd sa pri posúdení zásady ekvivalencie a efektivity nezaoberal otázkou, akým spôsobom môže daňový úrad preveriť oprávnenosť (správnosť) uplatňovaného nároku na nadmerný odpočet. V tejto súvislosti sťažovateľ poukazuje na nasledovné možnosti: v prvom rade má daňový úrad na preverenie oprávnenosti nároku na nadmerný odpočet obdobie 2 mesiacov (od podania DPH priznania po uplynutie lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu) počas ktorého nevznikne nárok na úrok z nadmerného odpočtu; v druhom rade daňový úrad môže v súlade s ustanovením § 79 ods. 7 zákona o DPH vrátiť časť nadmerného odpočtu (napr. časť

nadmerného odpočtu, ktorá nevyžaduje detailnejšie preverenie správnosti nárokovanej čiastky) ešte pred skončením daňovej kontroly pričom z predmetnej čiastky nevznikne daňovému subjektu nárok na úrok z nadmerného odpočtu; v treťom rade môže daňový úrad vrátiť nadmerný odpočet v štandardnej zákonnej lehote (v akej by bol nadmerný odpočet vrátený, ak by daňová kontrola nebola zahájená) a následne (po vrátení nadmerného odpočtu) zahájiť daňovú kontrolu na DPH (v danom prípade tiež nevznikne nárok na úrok z nadmerného odpočtu).

17. Na doplnenie sťažovateľ uviedol, že čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie ukladá súdom možnosť, príp. za určitých okolností povinnosť obrátiť sa na Súdny dvor s otázkou relevantného výkladu príslušného nejasného ustanovenia Zmluvy. Tento výklad je v následnom konaní pre vnútroštátny súd záväzný. Krajský súd predbežnú otázku na Súdny dvor nepredložil a ani v odôvodnení, ani v inej časti rozsudku sa nenachádza žiadna veta, z ktorej by čo i len nepriamo vyplývalo, že dôvod na predloženie prejudiciálnej otázky neexistuje. Sťažovateľ preto apeluje na Najvyšší súd SR, aby v prípade pochybností pri výklade relevantných ustanovení zákona o DPH a ich súlade s právom Európskej únie resp. judikatúrou Súdneho dvora zväzil adresovanie prejudiciálnej otázky na Súdny dvor.

18. Sťažovateľ uviedol, že úrok na ktorý má sťažovateľ nárok, nepredstavuje žiadnu sankciu pre žalovaného, ale má sťažovateľovi ako zdaniteľnej osobe nahradiť (kompenzovať) finančné straty, ktoré utrpel počas zadržovania nadmerného odpočtu kvôli vykonávaniu daňovej kontroly. DPH nemá zaťažovať podnikateľa (neutralita DPH) a keď má byť nadmerný odpočet zadržaný kvôli kontrole, musí zdaniteľná osoba zabezpečiť finančné prostriedky na svoju činnosť inde. Zjednodušene povedané, peniaze majú svoju cenu, t.j. zdaniteľná osoba má počas kontroly náklady na financovanie zadržaného nadmerného odpočtu, na druhej strane si štát, ktorý prostredníctvom správcu dane tieto prostriedky zadržáva nemusí túto sumu „požičiavať“ na finančných trhoch a má z toho finančný prospech. Kontrolovaná zdaniteľná osoba, ktorej by tieto náklady neboli kompenzované by bola znevýhodnená voči ostatným podnikateľom a znášala by v súvislosti s DPH náklady, čo je v priamom rozpore s neutralitou DPH.

19. Sťažovateľ považoval rozsudok krajského súdu za nesprávny aj z dôvodu, že krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v zmysle 440 ods. 1 písm. h) SSP.

Najvyšší súd SR vo svojom rozhodnutí sp. zn. 8Sžf/115/2013 zo dňa 11. 12.2014 uviedol, že by bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, keby tým daňovým subjektom, u ktorých bola vykonaná daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr bez akejkoľvek kompenzácie. Práve na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadržavanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia uvedenej všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia.

20. Podľa Najvyššieho súdu všetky vnútroštátne orgány aplikujúce právo sú povinné toto vykladať eurokonformne, t.j. v súlade s právom únie. Pokiaľ ustanovenie vnútroštátneho predpisu nemožno vyložiť eurokonformne, je orgán aplikujúci právo toto ustanovenie nepoužiť. 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 SDEÚ. Najvyšší súd SR v tom rozhodnutí konštatoval, že kompenzácia za zadržovanie nadmerného odpočtu prináleží daňovému subjektu už odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia, pričom od tejto rozhodovacej praxe sa krajský súd vo svojom rozsudku odklonil.

21. Sťažovateľ znova upozorňuje, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozsudok krajského súdu nezohľadňuje skutočnosť, že priznanie úrokov v súlade s ust. § 79a ods. 1 a ods. 2 Zákona o DPH (t.j. až po uplynutí 6 mesiacov od uplynutia posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu) je v rozpore s citovanými rozhodnutiami SDEÚ, ktorými sú súdy viazané. S uvedenou kolíziou pôsobnosti vnútroštátnej normy s normou komunitárneho práva sa krajský súd nijakým spôsobom nevysporiadal,

hoci v takom prípade sa malo uplatniť právo priority normy komunitárneho práva v zmysle výkladu SDEÚ.

22. Pre vylúčenie pochybností sťažovateľ upozornil, že táto kasačná sťažnosť sa týka výhradne rozsudku krajského súdu a v ňom uvedených právnych názorov súdu, avšak nezahŕňa všetky argumenty sťažovateľa týkajúce sa predmetu sporu. V tomto smere preto sťažovateľ odkazuje tunajší súd na svoje predchádzajúce podania, t.j. najmä na žalobu, ktorá je priložená k tejto kasačnej sťažnosti a tvorí jej neoddeliteľnú súčasť, pričom na právnych argumentoch a bodoch v nej uvedených sťažovateľ trvá v plnom rozsahu. Navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a napadnuté rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava podľa § 191 ods. 2 zákona č. 165/2015 Z.z. zrušil a vec vrátil Daňovému úradu Bratislava na ďalšie konanie a sťažovateľovi priznal náhradu trov konania.

23. Ku kasačnej sťažnosti podal písomné vyjadrenie žalovaný. Nestotožnil sa s dôvodmi podanej kasačnej sťažnosti, mal za to, že správny súd pri svojom rozhodovaní vychádzal z riadne zisteného skutkového stavu veci a z jeho správneho právneho posúdenia. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa - vrátenia časti nadmerného odpočtu ešte pred skončením daňovej kontroly poukázal žalovaný na to, že v danom prípade nebolo možné tento postup použiť, nakoľko daňovou kontrolou bol preverovaný nákup len jednej komodity (vagónov) od jedného dodávateľa a teda správca dane nemal akú inú časť nadmerného odpočtu, ktorá by nevyžadovala detailnejšie preverenie vrátiť. Pokiaľ sa jedná o námietku sťažovateľa, že krajský súd nepredložil predbežnú otázku ohľadom pochybností pri výklade ustanovení zákona o DPH, krajský súd nemal žiadne pochybnosti pri výklade ustanovení zákona o DPH, preto nemal dôvod adresovať túto prejudiciálnu otázku k súdnemu dvoru, naviac sťažovateľ danú skutočnosť v podanej žalobe napokon ani nepožadoval. Vo vzťahu k poukazom sťažovateľa na rozsudky najvyššieho súdu uviedol, že boli vydané ďalšie rozsudky Najvyššieho súdu SR, v ktorých sa právny názor vyvíjal a poukázal práve na rozsudok 2 Sžf/37/2016 zo dňa 27.09.2018, v ktorom najvyšší súd uviedol, že je nepochybné, že všetky orgány členských štátov majú povinnosť zabezpečiť dodržiavanie práva únie. Práve v tejto súvislosti došlo novelou zákona o DPH č. 297/2016 Z.z. k zosúladeniu vnútroštátnej právnej úpravy DPH s právnymi predpismi Európskej únie a do zákona DPH bol doplnený § 79a, ktorý upravuje náhradu za zadržiavanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, tzv. úrok z nadmerného odpočtu.

III. Konanie na kasačnom súde

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 SSP v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas § 443 ods. 2 písm. a) SSP, s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednohlasne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

25. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. mája 2020 (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

26. Podľa § 79a ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom k 31.12.2017, 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 zadržiavanie nadmerného odpočtu (ďalej len "úrok z nadmerného odpočtu") podľa odseku 2.

27. Podľa § 79a ods. 2 citovaného zákona 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.

28. Podľa § 79a ods. 3 citovaného zákona 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.

29. Podľa § 79 ods. 1 citovaného zákona 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.

30. Podľa § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu právoplatnosti napadnutého rozhodnutia (t. j. ku dňu 03.11.2017) 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.

31. Podľa § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

32. Podľa § 79 ods. 7 citovaného zákona na nadmerný odpočet, daň z pridanej hodnoty uplatnenú podľa osobitného predpisu 44aa) a spotrebnú daň, pri ktorej bolo uplatnené jej vrátenie, sa primerane vzťahujú odseky 1 až 6. 44aa) § 78 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z.

33. Úlohou kasačného súdu je posúdiť kasačnú námietku žalobcu nesprávneho právneho posúdenia veci zo strany správneho súdu, keď žalobca tvrdí, že lehota v ktorej má daňový úrad obvykle vrátiť nadmerný odpočet daňovému subjektu uplynie 24. resp. 25. deň tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, za ktorý nadmerný odpočet vznikol. Sťažovateľ má za to, že slovné spojenie „deň, keď mal byť nadmerný odpočet DPH obvykle vrátený“ sa má vykladať v kontexte štandardnej (všeobecnej) lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, tzn. zákonnej lehoty v akej by bol nadmerný odpočet vrátený, ak by daňová kontrola nebola zahájená. Správny súd v zhode so žalovaným a správcom dane túto námietku vyhodnocoval v kontexte so zákonným znením ust. §79a novelizovaného zákona o DPH s tým, že podľa uvedeného ustanovenia nárok na úrok z nadmerného odpočtu bude platiteľovi dane priznaný, ak obdobie zadržania nadmerného odpočtu bude viac ako 6 mesiacov od uplynutia posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, ods. 2 alebo ods. 5 zákona o DPH. Správny súd mal za to, že uvedené ustanovenie neodporuje predpisom Únie a ani rozsudkom SDEÚ, ktoré uviedol žalobca v žalobe.

34. Kasačný súd z obsahu súdneho resp. administratívneho spisu zistil, že Daňový úrad Bratislava vykonal u platiteľa dane NACCO SAS kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2016. Kontrola bola začatá dňa 17.06.2016 a ukončená dňa 10.02.2017. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 100159934/2017 zo dňa 25.01.2017, na základe ktorého daňový úrad Bratislava neidentifikoval žiaden rozdiel medzi nadmerným odpočtom uvedeným v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2016 a výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu po kontrole. Nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie marec 2016 vo výške 3.383.350,- € bol žalobcovi vrátený po ukončení daňovej kontroly dňa 15.02.2017.

35. Daňový úrad Bratislava rozhodnutím č. 100341 128/2017 zo dňa 22.02.2017 priznal daňovému subjektu úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov vo výške 7.366,50,- €, keďže nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie marec 2016 nebol daňovému subjektu vrátený do uplynutia šiestich mesiacov od posledného dňa všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, ods. 2, ods. 5 zákona o DPH.

36. Voči prvostupňovému rozhodnutiu orgánu verejnej správy podal daňový subjekt odvolanie s odôvodnením, že má nárok na úrok zo zadržovaných finančných prostriedkov za celé obdobie výkonu daňovej kontroly, tzn. odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu do dňa vrátenia nadmerného odpočtu a nie až po uplynutí šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu. Daňový subjekt požadoval priznať úrok z nadmerného odpočtu v súlade s platným právom Európskej únie v celkovej výške 32.674,81,- €, t. j. odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu od 25.06.2016 do dňa vrátenia nadmerného odpočtu 15.02.2017.

37. O odvolaní daňového subjektu rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 101258435/2017 zo dňa 07.06.2017, po preskúmaní odvolania daňového subjektu voči rozhodnutiu správcu dane potvrdilo rozhodnutie správcu dane. Keďže daňový subjekt s týmto rozhodnutím nesúhlasil, podal na správny súd všeobecnú správnu žalobu.

38. Podľa článku 183 ods. 1 Smernice Rady 2006/112 ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len smernice), 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. Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť rozdiel, ak výška nadmerného odpočtu predstavuje zanedbateľnú sumu. Obdobnú úpravu poznala i predchádzajúca šiesta smernica Rady zo dňa 17.5.1977 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: Jednotný základ dane (77/388 EHS); viď jej článok 18 ods. 4. Zavedeniu náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu po ustanovenej lehote v domácom právnom systéme s účinnosťou od 1. 1. 2017 predchádzala niekoľkoročná diskusia, ktorá vychádzala z rozsudkov Súdneho dvora EÚ o návrhu na začatie predjudiciálneho konania, ktoré sa týkalo výkladu článku 18 ods. 4 šiestej smernice Rady o zosúladiení právnych predpisov členských štátov na dani z obratu - spoločný systém DPH zmenenej a doplnenej

článkom 183 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH vrátane jej dodatkov v oblasti vrátenia nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Právo na odpočet je podľa Súdneho dvora EÚ neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Súdny dvor EÚ spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky však nemôžu spochybňovať zásadu neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať daňovú záťaž v celom rozsahu alebo časti. To znamená podľa Súdneho dvora EÚ, že vrátenie nadmerného odpočtu sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a prijatý spôsob vrátenia nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko.

39. S účinnosťou od 01. januára 2017 možno zaradiť medzi oprávnenia platiteľa dane z pridanej hodnoty (ďalej len „platiteľ dane“, „platiteľ“) aj nárok na finančnú náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Zákonodarca pre túto náhradu, resp. kompenzáciu za zadržaný nadmerný odpočet ustanovuje legislatívnu skratku „úrok z nadmerného odpočtu.“ Právna úprava uvedeného inštitútu bola do zákona o dani z pridanej hodnoty zakotvená zákonom č. 297/2016 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, a ktorým sa mení zákon č. 331/2001 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 297/2016 Z.z.“). Úrok z nadmerného odpočtu sa vzťahuje na prípady, keď daňový úrad začal daňovú kontrolu v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 a ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH).

40. Zákon o DPH v § 79 ods. 1 stanovuje, kedy daňový úrad vráti platiteľovi nadmerný odpočet a čo sa na účely zákona o DPH rozumie pod pojmom nadmerný odpočet.

41. Podmienkou na priznanie nároku na úrok z nadmerného odpočtu je uplynutie šiestich mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu. Podľa dôvodovej správy k návrhu zákona č. 297/2016 Z.z. sa ustanovením obdobia v rozsahu šiestich mesiacov ponecháva štátu určitý čas na to, aby uplatnil svoju právomoc kontrolovať oprávnenosť nadmerného odpočtu bez toho, aby sa na toto obdobie zadržania vzťahoval nárok na úrok z nadmerného odpočtu.

42. V súvislosti s uvedeným sa samozrejme vynára otázka (aj s poukazom na námietky žalobcu), či stanovenie obdobia šiestich mesiacov bolo primerané a či zákonodarca nemal určiť kratšie obdobie, za ktoré by daňový úrad nebol povinný zaplatiť platiteľovi dane úrok z nadmerného odpočtu, resp. či pri výpočte úrokov nemal zobrať do úvahy ako počiatkový okamih deň, v kontexte štandardnej (všeobecnej) lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, tzn. zákonnej lehoty v akej by bol nadmerný odpočet vrátený, ak by daňová kontrola nebola zahájená. Podľa názoru kasačného súdu je potrebné v posudzovanej veci vychádzať zo znenia novelizovaného ustanovenia § 79a zákona o DPH, a to s prihliadnutím aj na skutočnosť, že pri správe daní sú daňové orgány povinné postupovať v súlade s daňovými zákonmi, ale aj s Ústavou Slovenskej republiky, ktorá v čl. 2 ods. 2 zakotvuje, že „štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon“, a preto nie sú oprávnené priznávať úrok z omeškania v inej výške a za iné obdobie, ako je stanovené zákonom o DPH. Lehoty (dni omeškania) na vrátenie nadmerného odpočtu sa počítajú od uplynutia šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo odseku 5 do dňa jeho vrátenia.

43. Podľa § 85ke zákona o DPH - prechodné ustanovenie k úpravám účinným od 01. 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. Kasačný súd k predmetnému ustanoveniu poukazuje aj na stanovisko č. 56 publikované v Zbierke stanovísk NS SR a súdov SR č. 6/2009 pod sp. zn. Snj. 36/2019 zo dňa 30.10.2019 podľa 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 v súlade s právom Európskej únie, a to najmä s uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 Kovozber, 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.

44. Podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH 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, 2 alebo odseku 5 zákona o dani z pridanej hodnoty do dňa jeho vrátenia vrátane. Z uvedeného vyplýva, že úrok z nadmerného odpočtu sa počíta odo dňa nasledujúceho po uplynutí šiestich mesiacov, a teda, ak šesťmesačná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu uplynie napríklad 10. augusta, tak úrok sa bude počítať odo dňa nasledujúceho, t. j. od 11. augusta. V prípade žalobcu posledný deň lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, čo nebolo sporné bol 24.06.2016, nadmerný odpočet mal byť vrátený do 24.12.2016 (t. j. 6 mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu). Počiatočný deň nároku na úrok v prípade žalobcu bol teda 25.12.2016.

45. K veci zo strany kasačného súdu je potrebné tiež uviesť, 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. Z uvedeného dôvodu dochádzalo k zložitej situácii ako uvedené spory rozhodnúť, a preto Krajský súd v Košiciach podal na Súdny dvor Európskej únie návrh na začatie prejudiciálneho konania ohľadom výkladu čl. 183 prvého odseku Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Za zásadné považuje kasačný súd vyjadrenie Súdneho dvora, podľa ktorého v prípade chýbajúcich právnych predpisov Európskej únie prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. Tieto podmienky však musia rešpektovať zásadu ekvivalencie a efektivity a nesmú byť nevýhodnejšie ako podmienky pri podobných nárokoch založených na ustanoveniach vnútroštátneho práva ako ani ustanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právnym poriadkom únie, alebo tento výkon nadmerne sťažili. Súdny dvor súčasne zdôraznil, že nie je príslušný na to, aby v konkrétnom prípade vykladal vnútroštátne právo, ani aby uplatnil pravidlo únie a má za to, že vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či vo veci, v ktorej koná, boli dodržané zásady ekvivalencie a efektivity a prípadne zabezpečiť, aby sa dodržali. Na prejudiciálnu otázku Súdny dvor EÚ odpovedal tak, že článok 183 prvý odsek smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej úprave, ako je vo veci samej, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly.

46. Keďže v slovenskej právnej úprave nebola v čase vydania uvedeného uznesenia súdneho dvora zakotvená úprava úroku z nadmerného odpočtu resp. nároku na náhradu za zadržávanie nadmerného odpočtu, s poukazom na výkon daňovej kontroly v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu (§ 79 ods. 1,2 alebo 5 zákona č. 222/2004 Z.z.), kasačný súd považuje prijatie právnej úpravy úroku z omeškania za zásadné a nevyhnutné, pretože v prípade absencie tejto právnej úpravy by bolo predmetné uznesenie súdneho dvora v praxi nevykonateľné a Slovenská republika by tak porušila svoj záväzok dodržiavať rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie. Novelizovanú právnu úpravu preto možno považovať za prínos pre platiteľov dane z dôvodu poskytnutia finančnej kompenzácie a určenia jednoznačných podmienok, za ktorých má platiteľ dane zákonný nárok na úrok z nadmerného odpočtu. Dôvodom

prijatia tejto právnej úpravy bola aj absencia vnútroštátnej právnej úpravy náhrady za zadržávaný nadmerný odpočet a povinnosť dodržiavať rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie v tejto oblasti.

47. Kasačný súd zastáva názor, že zásadu daňovej neutrality by mala rešpektovať i výška kompenzácie za zadržanie nadmerného odpočtu DPH po dobu trvania daňovej kontroly. Tak ako v zmysle judikatúry Súdneho dvora nesmie byť daňový subjekt výkonom daňovej kontroly ekonomicky znevýhodnený, nemôže mu výkon daňovej kontroly spojený so zadržaním uplatneného nadmerného odpočtu DPH (pri zachovaní neutrality dane) priniesť ani ekonomickú výhodu. Zadržanie finančných prostriedkov po dobu nevyhnutnú na vykonanie daňovej kontroly je aj podľa judikatúry Súdneho dvora oprávnené a legitímne, nakoľko slúži na preverenie skutočností potrebných pre správne určenie dane a na predchádzanie a odhaľovanie daňových podvodov. Výška náhrady za toto zadržanie by podľa názoru súdu mohla zodpovedať priemernej úrokovej sadzbe, ktorú by platiteľ dosiahol pri krátkodobom vklade finančných prostriedkov vo výške zadržaného nadmerného odpočtu v peňažnom ústave. Túto kompenzáciu, ktorá patrí poctivému daňovníkovi po dobu zákonného preverovania údajov uvedených v jeho daňovom priznaní, je nutné odlišiť od úroku z nadmerného odpočtu DPH podľa § 79 Daňového poriadku, ktorý patrí platiteľovi pri vrátení odpočtu od uplynutia zákonných lehôt v prípadoch, keď sa daňová kontrola vôbec nezačala. V takých prípadoch zákon jasne určuje lehoty, v ktorých je správca dane povinný nadmerný odpočet vrátiť a nedodržanie týchto lehôt má povahu sankcie pre správcu dane za porušenie povinnosti stanovenej zákonom. Kompenzácia vo forme úroku zo zadržaných finančných prostriedkov po dobu trvania daňovej kontroly však nemôže mať povahu sankcie pre kontrolujúci orgán správy dane, pretože počas daňovej kontroly ešte nie je jasné, či bude táto ukončená bez nálezu a nadmerný odpočet bude vrátený, alebo bude platiteľovi vyrubený rozdiel dane.

48. K uvedenej právnej problematike resp. úprave existuje niekoľko rozhodnutí Súdneho dvora EÚ.

49. Napríklad v rozsudku zo dňa 18.12.1997 v spojených veciach C-286/94, C 340/95, C-401/95, a C-47/96 (Garage Molenheide a i., v konaní o predbežnej otázke) sa Súdny dvor zaoberal okrem iného otázkou úročenia štátom zadržávaného odpočtu po dobu zadržania v prípade, že belgické vnútroštátne právo úrok priznávalo (okrem ďalších obmedzujúcich podmienok, ako napríklad dosiahnutia stanovenej minimálnej výšky vratiteľného nadmerného odpočtu), iba v prípade, že nadmerný odpočet nebol platcovi vyplatený do 31. marca roku nasledujúceho po roku, v ktorom vratiteľný nadmerný odpočet vznikol. Takúto vnútroštátnu právnu úpravu vzhľadom nezlučiteľnou so zásadou proporcionality (viď najmä bod 62 rozsudku).

50. V rozsudku zo dňa 10.07.2008 vo veci C-25/07 (Alicja Sosnowska, konanie o predbežnej otázke) súdny dvor uviedol: bod 14. právo osôb povinných k dani zaručené v článku č. 17 šiestej smernice o DPH, odpočítať od DPH, ktorú sú povinní odvieť, tú DPH, ktorá už zaťažila tovar, alebo služby na vstupe, podľa ustálenej judikatúry predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, zavedeného právnymi predpismi Spoločenstva (v tomto zmysle najmä rozsudky zo dňa 18.12.1997, Molenheide a ďalší, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I - 7281, bod 47, ako i zo dňa 25.10.2001, Komisia v. Taliansko, C-78/00, Recueil, s. I - 8195, bod 28). 15. Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, vyplýva z toho, že nárok na odpočet dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a nemôže byť zásadne obmedzený. Tento nárok sa uplatní najmä okamžite vo vzťahu ku všetkým daniam, ktorými boli zaťažené plnenia uskutočnené na vstupe (viď najmä rozsudky zo dňa 06. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s.I - 1883, bod 18; zo dňa 21. marca 2000, Gabalfriza a ďalší, C-110/98 a C-147/98, Recueil, s. I - 1577, bod 43, ako i zo dňa 18. decembra 2007, Cedilac, C-368/06, Zb. rozh. s. I-12327, bod 31). 16. Okrem toho je treba uviesť, že pokiaľ v zdaňovacom období výška odpočítateľnej dane prekračuje výšku dlžnej dane a zdaniteľná osoba nemôže daň znížiť odpočítaním podľa článku 18 ods. 2 šiestej smernice o DPH, ods. 4 toho istého ustanovenia stanovuje, že členské štáty môžu byť preniesť nadmerný odpočet do nasledujúceho obdobia alebo túto sumu vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia. 17. Pokiaľ ide o túto poslednú uvedenú možnosť, ktorej sa týka spor vo veci samej, Súdny dvor spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu neutrality daňového systému DPH tým, že zdaniteľná osoba bude podľa nich povinná v celom rozsahu alebo sčasti znášať DPH. Uvedené

podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a spôsob vrátenia nesmie v nijakom prípade pre zdaniteľnú osobu predstavovať žiadne finančné riziko (pozri rozsudok Komisia/Taliano, už citovaný, body 32 až 34). 18. Preto otázku, ktorú položil vnútroštátny súd, je opodstatnené skúmať vo svetle základných zásad spoločného systému DPH, ktoré sú uvedené v predchádzajúcich bodoch. 19. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu však vyplýva, že ustanovenia zákona o DPH definujúce pravidlá vrátenia nadmerného odpočtu tejto dane stanovujú, že daňové orgány disponujú na účely vrátenia nadmerného odpočtu lehotou 60 dní odo dňa, keď zdaniteľná osoba podala daňové priznanie k DPH, ale táto lehota je predĺžená na 180 dní, pokiaľ, ako je tomu v prípade žalobkyne vo veci samej, noví platitelia DPH neposkytnú 'zábezpeku' podľa článku 97 ods. 2 toho istého zákona. 20. Je teda potrebné konštatovať, že noví platitelia DPH v porovnaní s ostatnými zdaniteľnými osobami podliehajú prísnejším pravidlám vrátenia nadmerného odpočtu zaplatenej DPH. Musia preto znášať, minimálne vo výške nadmerného odpočtu DPH, ktorý im má byť vrátený, daňové zaťaženie DPH počas mimoriadne dlhého obdobia. 21. Poľská republika vysvetľuje, že toto predĺženie lehoty je odôvodnené skutočnosťou, že ide o nových platiteľov DPH, ktorých daňové orgány nepoznajú, a treba voči nim vykonať dôslednejšiu kontrolu na účely zabránenia daňovým únikom a obchádzaniu daňových povinností. 22. V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, ako Súdny dvor už spresnil, že členské štáty majú oprávnený záujem na prijatí primeraných opatrení na ochranu svojich finančných záujmov a boj proti daňovým únikom a obchádzaniu alebo zneužitiu daňových povinností je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou o DPH (pozri rozsudky Molenheide bod 47. Halifax a i., C-255/02, bod 71, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, bod 54). 23. ... Ako totiž spresňuje vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí, lehota 180 dní na vrátenie dane stanovená pre nových platiteľov DPH je jednak šesťkrát dlhšia než zúčtovacie obdobie pre DPH v trvaní jedného mesiaca a jednak trikrát dlhšia než lehota uplatňovaná na ostatné zdaniteľné osoby, a to bez toho, aby poľské orgány uviedli dôkazy objasňujúce potrebu zaviesť takýto značný rozdiel v zaobchádzaní na účely zabránenia daňovým únikom a obchádzaniu daňových povinností. 24. Napokon takto dlhá lehota sa zdá o to menej nevyhnutná, že v každom prípade daňové orgány môžu na základe článku 87 ods. 2 zákona o DPH predĺžiť 60-dňovú lehotu, v ktorej sa má vrátenie uskutočniť, pokiaľ považujú za potrebné podrobnejšie preskúmať zákonnosť vrátenia a získať potrebné objasnenia. 25. Napokon, pokiaľ ide o možnosť poskytnúť zábezpeku na účely priznania obvyklej lehoty 60 dní na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, ktorú pre nových platiteľov stanovuje článok 97 ods. 7 zákona o DPH, tá nespochybňuje úvahy uvedené v predchádzajúcich bodoch. 26. Ako totiž uvádza Komisia, táto zábezpeka nie je primeraná ani výške nadmerného odpočtu DPH, ktorý má byť vrátený, ani hospodárskej veľkosti zdaniteľnej osoby. 27. Presnejšie, poskytnutie danej zábezpeky môže, v rozpore s požiadavkou, ktorú stanovuje judikatúra uvedená v bode 17 tohto rozsudku, znamenať nezanedbateľné finančné riziko pre podniky, ktoré začali vykonávať svoju činnosť a z tohto dôvodu môžu mať nedostatok finančných prostriedkov. 28. V skutočnosti cieľom požiadavky poskytnúť uvedenú zábezpeku na účely uplatnenia obvyklej lehoty je len nahradiť finančné zaťaženie spojené s viazaním sumy nadmerného odpočtu DPH na obdobie 180 dní zaťažením spojeným s viazaním sumy zábezpeky. Táto skutočnosť je o to menej odôvodnená, že jednak, ako je tomu v spore vo veci samej, posledná uvedená suma môže byť vyššia než dotknutý nadmerný odpočet DPH a jednak obdobie viazania zábezpeky je dlhšie ako lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH stanovená pre nových platiteľov DPH. Na základe článku 97 ods. 6 zákona o DPH totiž zábezpeku možno vrátiť až po uplynutí dvanástich mesiacov za podmienky, že zdaniteľná osoba zaplatila všetky dane, ktoré za toto obdobie dlží štátnemu rozpočtu. Výrok: „Článku 18 ods. 4 šiestej smernice..., a zásade proporcionality odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je tá v spore vo veci samej, ktorá na účely umožnenia kontrol nevyhnutných na zabránenie daňovým únikom a obchádzaniu daňových povinností stanovuje lehotu v rozsahu 60 až 180 dní od podania daňového priznania k dani z pridanej hodnoty zdaniteľnou osobou, ktorú majú vnútroštátne daňové orgány na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty určitej kategórii zdaniteľných osôb, okrem prípadu, keď tieto osoby poskytnú zábezpeku vo výške 250 000 PLN. 2. Ustanovenia, akými sú tie, ktorých sa týka spor vo veci samej, nepredstavujú osobitné odchylné opatrenia sledujúce zabránenie niektorým formám daňových únikov alebo obchádzaniu daňových povinností v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2005/92. ” Článok 183 smernice o DPH neoprávňuje členský štát obmedziť

vyplatenie nadmerného odpočtu DPH na základe stanovenia podmienky, ktorá je sama osebe v rozpore so smernicou.

52. Keď dôjde k vyplateniu nadmerného odpočtu DPH po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finančné straty, ktoré vyplynuli z nemožnosti disponovať týmito peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania, uvedené vyplýva z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3 AD proti Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP s poukazom na tento výrok : „Článok 183 smernice o DPH posudzovaný z hľadiska zásady daňovej neutrality, sa má vykladať v zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že všeobecná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, po ktorej uplynutí vzniká nárok na úroky z omeškania zo sumy, ktorá sa má vrátiť, sa v prípade začatia konania o daňovej kontrole predlžuje, pričom toto predĺženie má za následok, že nárok na uvedené úroky vzniká až odo dňa skončenia tejto kontroly, hoci tento daňový odpočet bol už prenesený v priebehu troch zdaňovacích období nasledujúcich po zdaňovacom období, keď k nemu došlo. Naopak, skutočnosť, že táto obvyklá lehota je stanovená na 45 dní, nie je v rozpore s uvedeným ustanovením. ”

53. Z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-120/15 Kovozber, Kovozber požiadal o vrátenie nadmerného odpočtu DPH za mesiac júl 2007 vo svojom daňovom priznaní podanom 25. augusta 2007. Daňový úrad začal daňovú kontrolu nadmerného odpočtu 14. októbra 2007 a ukončil ju 7. marca 2008 s tým, že priznal oprávnenosť uplatnenej výšky nadmerného odpočtu. Nadmerný odpočet bol vrátený 13. marca 2008. Kovozber podal žiadosť, aby mu boli zaplatené úroky z omeškania od 31. dňa po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania DPH za príslušné obdobie až do dňa vrátenia nadmerného odpočtu. Daňový orgán žiadosť zamietol. Prejudiciálne otázky boli : Svojimi dvomi otázkami, ktoré treba preskúmať vo vzájomnej súvislosti, sa vnútroštátny súd v podstate pýtal, či článok 183 prvý odsek smernice o DPH sa má vykladať v zmysle, že bráni takej vnútroštátnej úprave, ako je úprava vo veci samej, ktorá stanovuje výpočet úrokov z omeškania z vráteného nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní od skončenia daňovej kontroly. V prípade kladnej odpovede chce vnútroštátny súd vedieť, aké sú povinnosti, pokiaľ ide o uplatnenie existujúcich vnútroštátnych pravidiel. Z odôvodnenia vyplynulo : 21. Členské štáty musia pri stanovení podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH dbať na to, aby tieto podmienky nespochybňovali zásadu neutrality daňového systému DPH tým, že zdaniteľná osoba bude podľa nich povinná v celom rozsahu alebo sčasti znášať DPH. Konkrétne, uvedené podmienky musia umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom, pričom prijatý spôsob vrátenia nesmie v nijakom prípade pre zdaniteľnú osobu predstavovať žiadne finančné riziko (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Taliansko, C-78/00, EU:C:2001:579, body 33 a 34; Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, bod 17; Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 33, Komisia/Maďarsko, C-274/10, EU:C:2011:530, bod 45). 23. V tejto súvislosti Súdny dvor uznal, že členské štáty s cieľom zabezpečiť na svojom území správne vyberanie splatnej DPH v plnej výške sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň. Z toho vyplýva, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly. Súdny dvor však 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. 26. Treba však konštatovať, že taká vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady daňovej neutrality pripomenutej v bode 21 tohto uznesenia, podľa ktorej vrátenie nadmerného odpočtu DPH sa musí uskutočniť v primeranej lehote, keďže v prípade začatia daňovej kontroly má za následok zadržanie finančných prostriedkov zodpovedajúce nadmernému odpočtu DPH zdaniteľnej osobe počas podstatného obdobia, ktoré môže byť šesť až dvanásť krát dlhšie, ako je zdaňovacie obdobie jedného mesiaca. 30. Pokiaľ ide o povinnosti vnútroštátneho súdu v súvislosti s aplikáciou svojho 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. Tieto podmienky však 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.

54. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že z rozsudkov Súdneho dvora EÚ síce jednoznačne nevyplýva, či právo EÚ je prameňom práva i pre vznik resp. stanovenie konkrétnej lehoty od ktorej vzniká nárok na úrok zo zadržovaného nadmerného odpočtu. Z rozsudkov Súdneho dvora EÚ vo veci samej ide skôr o odporúčanie, aby členské štáty vo svojom vnútroštátnom právnom poriadku a so zásadou ekvivalencie a efektivity stanovili podmienky (pravidlá), za ktorých majú byť takéto úroky zaplatené, ktoré nesmú byť nevýhodnejšie ako podmienky pri podobných nárokoch a nesmú byť stanovené ani takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právnym poriadkom EÚ. Pokiaľ vnútroštátne súdy zistia rozpor vnútroštátneho predpisu s právnym poriadkom EÚ, Súdny dvor EÚ v jednom z rozsudkov vo veci priznania úroku za nevrátený NO počas daňovej kontroly vyslovil názor, že vnútroštátne súdy sú povinné neuplatniť ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré sú v rozpore s právom EÚ. „V čom spočíva zosúladenie znenia čl. 183 prvého odseku Smernice Rady 2006/112/ES z 20. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s vnútroštátnou právnou úpravou v danej veci? Podstatou právneho posúdenia v danej veci a zosúladenia práva EÚ a vnútroštátnej legislatívy je, resp. bolo určiť deň, od ktorého sa bude priznávať úrok zo zadržaného, resp. nevyplateného nadmerného odpočtu, pokiaľ sa v lehote na jeho vrátenie začne daňová kontrola „ (JUDr. Klára Klabníková , www. epi.sk, 19. 12. 2016).

55. Právne názory kasačného súdu a napokon aj správneho súdu podporuje napr. aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č.k. 3 Sžfk/4/2019, ktorý v bodoch 25 a 26 uvádza : 25. Novela zákona o DPH 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 odlíšiť od úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu a spotrebnej dane podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, v zmysle ktorého si žalobca úrok vypočítal. 26. Krajský súd nemohol sám určiť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania a nahrádzať tak legislatívu. Je však zrejmé, že nárok na úroky z omeškania nevzniká automaticky od prvého dňa po uplynutí všeobecnej lehoty (na základe podaného daňového priznania), v ktorej by bol nadmerný odpočet obvykle vrátený. Daňová kontrola môže trvať najviac 12 mesiacov bez ohľadu na to, či ide o kontrolu malého alebo veľkého podniku, či ide o podnik, ktorý vykonáva výlučne tuzemské dodania tovarov a služieb alebo vykonáva dodávky tovarov a služieb prevažne do iných štátov. Ak je kontrola začatá v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu, tak vrátenie nadmerného odpočtu je odložené až do skončenia kontroly a výška nadmerného odpočtu na vrátenie závisí od výsledku kontroly. Keďže platiteľ dane počas výkonu kontroly nemôže dočasne disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu, od 01.01.2017 platí, aby za obdobie zadržania nadmerného odpočtu bola platiteľovi dane priznaná peňažná náhrada (úrok z nadmerného odpočtu). Nárok na úrok z nadmerného odpočtu sa platiteľovi prizná, ak obdobie zadržania nadmerného odpočtu je viac ako šesť mesiacov odo dňa uplynutia lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu. Štát má teda šesť mesiacov na to, aby uplatnil svoju právomoc kontrolovať oprávnenosť nadmerného odpočtu bez toho, aby sa na toto obdobie zadržania finančných prostriedkov vzťahoval inštitút nároku na úrok z nadmerného odpočtu. Počítaním úroku z nadmerného odpočtu po uplynutí všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu na základe podania daňového priznania, bez stanovenej primeranej lehoty na výkon daňovej kontroly, by bola popretá zásada ekvivalencie a efektivity a bol by obmedzený výkon práva štátu na zabezpečenie riadneho výberu daní prostredníctvom daňovej kontroly. Uvedené rozhodnutie tým pádom reaguje aj na kasačnú námietku žalobcu a to odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, vzhľadom na to, že uvedené rozhodnutie je novším rozhodnutím kasačného súdu oproti poukazu žalobcu na rozhodnutie Najvyššieho súdu na sp. zn. 8Sžf/115/2013.

56. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa správny súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Správny súd správne právne posúdil predmetnú vec. Námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

57. Kasačný súd je názoru, že v konaní ako pred finančnými orgánmi, tak pred všeobecnými súdmi, sa nepreukázala potreba výkladu komunitárneho práva Súdnym dvorom Európskej únie, vzhľadom na vyslovené právne závery kasačného súdu. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že nie je dôvod na prerušenie konania a polozenie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EÚ.

58. O náhrade trov konania kasačný súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha len ak to možno spravodlivo očakávať.

59. Tento rozsudok bol prijatý v pomere hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu odvolanie nie je prípustné.