

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/50/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1015201782  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.01.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1015201782.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Eriky Čanadyovej, v právnej veci žalobcu: DALUDAN, s.r.o., Račianska 72, Bratislava, právne zastúpený: SOUKENÍK - ŠTRPKA, s.r.o., advokátska kancelária, Šoltésovej 14, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1284618/2015 zo dňa 12. augusta 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/230/15-54 zo dňa 04. apríla 2018, spolu s opravným uznesením č.k. 2S/230/2015-95 zo dňa 07. augusta 2019 takto

### rozhodol:

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

Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania na účet právneho zástupcu žalobcu. O výške trov kasačného konania rozhodne Krajský súd v Bratislave po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením.

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 191 ods. 1 písm. c) v spojení s § 191 ods. 4 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1284618/2015 zo dňa 12.08.2015 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 542097/2015 zo dňa 11.05.2015 a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým nevyhovел žiadosti žalobcu o zaplatenie sankčného úroku za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky a sankčný úrok za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky žalobcovi nepriznal. Krajský súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že žalovaný i prvostupňový správny orgán posúdili vec po právnej stránke nesprávne, a preto bolo potrebné ich rozhodnutia ako nezákonné zrušiť. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že únieové právo sa na základe bezprostrednej aplikovateľnosti priamo stáva súčasťou právnych poriadkov členských štátov a v prípade rozporu s vnútroštátnou právnou normou má prednosť pred vnútroštátnym predpisom, ktorý je s ním v rozpore a ktorý by nemal byť ďalej aplikovaný (Simmenthal, 106/77, 9.3.1978, Zb. 629, bod 17). Ak eurokonformný výklad vnútroštátneho práva nie je možný, je vnútroštátny súd povinný v medziach svojich právomocí a voľnej úvahy aplikovať únieové právo ako celok a chrániť práva, ktoré priznáva toto právo jednotlivcom a to tak, že vychádzajúc zo zásady prednosti práva únie nesmie aplikovať žiadne skoršie alebo neskoršie ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s právom únie (ČEZ, C-115/08, 27.10.2009, bod 138; Luigi, C-357/06, 18.12.2007, Zb. s. I-12311, body 28 a 29; Engelbrecht, C-262/97, 26.9.2000, Zb. s. I-7321, bod 39 až 40; IN.CO.GE., C-10 a 22/97, 22.10.1998, Zb. s. I-6307, bod 20; Murphy, 157/86, 4.2.1988, Zb. s. 673, bod 11; Simmenthal, 106/77, 9.3.1978, Zb. s. 629, body 21 až 20).

3. Krajský súd konštatoval, že judikatúra Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len Súdny dvor EÚ) má zabezpečovať jednotný výklad práva Európskej Únie (ďalej len EÚ) a rovnaké uplatňovanie v jednotlivých členských štátoch a preto má povahu prameňa európskeho práva. Zo záveru rozsudku ESD C-107/10 vyplýva, že článok 183 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len smernica Rady) týkajúci sa zásady daňovej neutrality, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že všeobecná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, po ktorej uplynutí vzniká nárok na úroky z omeškania zo sumy, ktorá sa má vrátiť, sa v prípade začatia konania o daňovej kontrole predlžuje, pričom toto predĺženie má za následok, že nárok na uvedené úroky vzniká až odo dňa skončenia tejto kontroly. Pokiaľ ide o možnosť upravenú v článku 183 smernice Rady stanoviť, aby bol nadmerný odpočet DPH buď prenesený do nasledujúceho obdobia, alebo vrátený, súdny dvor spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu sponchyňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti. 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 prijatý spôsob vrátenia v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko (rozsudky Komisia/Taliansko a Sosnowska).

4. Na základe uvedeného krajský súd dospel k záveru, že právny názor žalovaného o neoprávnenosti nároku na úrok uplatňovaný žalobcom od uplynutia všeobecnej lehoty, sa nepohybuje v rámci voľnosti priznanej členským štátom EÚ, pokiaľ ide o stanovenie podmienok náhrady nadmerného odpočtu DPH a je v rozpore so zásadami fungovania systému DPH, ako aj so zásadou ochrany legitímnej dôvery, ktorá sa vzťahuje na každú dotknutú osobu v obdobnej situácii.

5. Krajský súd uviedol, že k vráteniu nadmerného odpočtu bežne dochádza vo všeobecnej lehote (30 dní), čo je lehota, ktorá je sama osebe v súlade s článkom 183 smernice Rady a povinnosť platiť úroky z omeškania z nevrátenej sumy vzniká až po uplynutí tejto lehoty. Lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly. Keďže zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov ako istou paušalizovanou náhradou škody, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality. Podľa názoru krajského súdu by bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, keby tým daňovým subjektom, u ktorých bola uskutočnená daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr bez akejkoľvek kompenzácie. Práve na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadrživanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia uvedenej všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia. Krajský súd tak dospel k záveru, že prístup správcu dane i žalovaného, ktorí právo na takúto kompenzáciu popierajú, je neproporcionálny, nie je ničím opodstatnený ani spravodlivý a znevýhodňuje daňový subjekt len na tom základe, že u neho bola vykonaná daňová kontrola.

2.

6. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

7. Žalovaný konštatoval, že už v stanovisku k podanej žalobe v súvislosti s rozsudkom ESD C-107/10 poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu SR č. 3Sžf/44/2013 z 01.08.2014, v ktorom najvyšší súd riešil prípad vo veci priznania úrokov za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty po vykonaní daňovej kontroly spoločnosti Kovožber s.r.o. V tejto súvislosti uviedol, že má vedomosť o vydaní uznesenia Súdneho dvora EÚ zo dňa 21.10.2015 vo veci C-120/15, Kovožber s.r.o. proti Daňovému úradu v Košiciach, vo veci položenej prejudiciálnej otázky. Podľa bodu 24 uznesenia Súdneho dvora EÚ, v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto generované finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania. Bod 26 uznesenia Súdneho dvora EÚ v súvislosti s vrátením nadmerného odpočtu po kontrole v Slovenskej republike uvádza, že taká vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady daňovej neutrality, 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 dvanásťkrát dlhšie, ako je zdaňovacie obdobie jedného mesiaca.

8. Žalovaný považoval za dôležité poukázať na bod 30 a 32 uznesenia vo veci C-120/15, Kovožber, ktoré krajský súd opomenul. Podľa žalovaného zo stanoviska Súdneho dvora EÚ uvedeného v bodoch 30 a 32 vyplýva, že v prípade chýbajúcich právnych predpisov EÚ v danej oblasti, podmienky za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania má stanoviť vnútroštátny právny poriadok. Ako vyplynulo z uznesenia Najvyššieho súdu SR č. 3Sžf/44/2013, v Slovenskej republike neexistovala v danom čase právna úprava na priznanie úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu. Ako nezáväznú časť právneho názoru najvyšší súd v uznesení 3Sžf/44/2013 uviedol, 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. Podľa názoru žalovaného, sa krajský súd s neexistenciou legislatívy vo veci priznania úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu v Slovenskej republike žiadnym spôsobom v rozsudku nevyšporiadal.

9. Žalovaný uviedol, že v právnom poriadku SR sa má aplikovať princíp prednosti práva Európskej únie, ale zároveň je potrebné poukázať, že daňové orgány ako štátne orgány, sú povinné postupovať zmysle zásady zákonnosti, ktorá vyplýva z § 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej „daňový poriadok“). Žalovaný uviedol, že daňové orgány postupovali v danom čase pri nepriznaní úroku z omeškania z nadmerného odpočtu žalobcovi podľa platnej a účinnej legislatívy.

10. Žalovaný poukázal i na prijatie zákona č. 297/2016 Z. z., ktorým sa zmenil a doplnil zákon o DPH, ktorým o ust. § 79a s nadpisom: náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, v zmysle ktorého sa nárok na úrok neuplatní na daňové kontroly ukončené do 31.12.2016.

11. Žalovaný ďalej uviedol, že v stanovisku k žalobe podrobne uviedol skutočnosti súvisiace s ukončením daňovej kontroly žalobcovi po lehote, ktoré súviseli s úmyselným podaním neodôvodnených námietok žalobcu voči zamestnancom daňového úradu pred prerokovaním protokolu, ktoré boli všeobecné a jediným ich zmyslom a účelom bolo zo strany žalobcu spochybniť procesnú stránku kontroly, aby kontrola nebola vykonaná v lehote. Podľa názoru žalovaného, žalobca v žiadnom prípade nespadá medzi daňové subjekty finančne postihnuté z dôvodu nevrátenia nadmerného odpočtu za dobu vykonania daňovej kontroly za marec 2006 a nemá nárok na kompenzáciu. Vykonanými daňovými kontrolami nadmerných odpočtov za viaceré zdaňovacie obdobia roka 2006 bolo zistené, že žalobca

uvádzal v daňových priznaniach DPH vedome a úmyselne, za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody nepravdivé údaje, na predložených dokladoch deklaroval dodanie tovaru platiteľovi do iného členského štátu s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH a z toho dôvodu si nárokoval vrátenie nadmerných odpočtov. Žalobca deklaroval obchodovanie s komoditami, ktoré vykazovali v spoločnosti vysoké daňové úniky, napr. v danom prípade to bol cukor, aj v apríli 2006, v júni 2006 káva.

12. Žalovaný uviedol, že Najvyšší súd SR rozsudkom č. 2 Sžf 2/2009 zo dňa 22.04.2010 potvrdil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. 1S 111/2008-42, ktorý zamietol žalobu týkajúcu sa zdaňovacieho obdobia apríl 2006. Najvyšší súd SR rozsudkom č. 3Sžf/23/2016 zo dňa 13.12.2017 potvrdil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. 6S 281/2013-42 zo dňa 05.02.2016, ktorý zamietol žalobu žalobcu za jún 2006, pričom sa týkajú rovnakých subjektov ako za predmetné zdaňovacie obdobie marec 2006. Žalovaný uviedol, že žalobcu zastupuje ten istý právny zástupca, ktorý má vedomosť o všetkých skutočnostiach súvisiacich s nepravdivým a nepreukázaným deklarováním zdaniteľných obchodov žalobcom a zavádza tvrdením, že žalobca spĺňa všetky zákonné hmotnoprávne predpoklady na nadmerné odpočty za kontrolované zdaňovacie obdobie.

13. Žalovaný mal za to, že žalobca sa nemohol dostať do finančných ťažkostí z dôvodu nevrátených nadmerných odpočtov, pretože vedome zavádzal vystavovaním dokladov, že vykonáva zdaniteľné obchody, preto nemal zákonné právo uplatniť si nadmerný odpočet a uvádzať v podanom daňovom priznaní nepravdivé údaje. Aj bez vykonania daňovej kontroly žalobca nesplnil zákonné hmotnoprávne podmienky na vrátenie nadmerného odpočtu, pretože ako platiteľ dane musí každý subjekt vedieť vecne preukázať zdaniteľné obchody uvedené v daňovom priznaní DPH už pri jeho podaní. Uvedené žalobca nevedel preukázať, robil obštrukcie a podal námietky bez riadneho odôvodnenia pred prerokovaním protokolu. Následkom procesného pochybenia správcu dane, ku ktorému výrazne prispel aj žalobca, Najvyšší súd SR rozsudkom č. 2Sžf/35/2010 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1/227/7801-49189/2008-990033-r aj rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 649/231/19248/08/Bur a vec vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný podotkol, že najvyšší súd v rozsudku v súvislosti s prekročenou lehotou poukázal na nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010, v ktorom Ústavný súd uviedol, že zákonná lehota na výkon kontroly neplatí, keď kontrolovaný subjekt neposkytuje súčinnosť, čo platí aj na žalobcu.

14. Žalovaný konštatoval, že všetky dôkazy týkajúce sa nepreukázaných zdaniteľných obchodov boli získané v zákonnej lehote a k ukončeniu daňovej kontroly po zákonnej lehote prispel žalobca. Najvyšší súd zrušil rozhodnutia daňových orgánov a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, preto všetky dôkazy získané v zákonnej lehote je správca dane oprávnený použiť. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR v obdobnej veci č. 3Sžf/76/2013 zo dňa 06.11.2013.

15. Žalovaný zároveň poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, v ktorom uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti daňovým podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (rozsudok Halifax zo 07.12.2010, C-285/09, bod 36, aj rozsudok z 27.10.2011 Tanoarch C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie napr. rozsudok z 03.03.2005 Fini H., C-32/03, Zb. s. 1-1599, bod 32; Halifax, aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (napr. rozsudok Fini H. bod 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ale aj rozsudok z 29.03.2012 Véleclair, C-414/10, bod 32).

16. Žalovaný apeloval na odvolací súd (v tomto prípade kasačný súd, pozn.), aby vzal pri rozhodovaní o priznaní úroku žalobcovi do úvahy preukázané vedomé a účelové zneužitie práva žalobcom, ktorý si napriek tomu ešte žiada úrok zo sumy nadmerného odpočtu, ktorý si nemal právo vôbec uplatniť a uviesť do daňového priznania, pretože sa jedná o nezákonné obohatenie.

Priznanie úroku by bolo v prípade žalobcu popretím spravodlivosti a v rozpore s princípmi právneho štátu, daňovou neutralitou, aj eurokonformným výkladom práva, na ktoré sa krajský súd odvoláva. Žalovaný podotkol, že Najvyšší súd SR vo svojich početných judikátoch uviedol, že nad každým

vytváraním súdneho rozhodnutia sa nesie dvojaký imperatív: rozhodnutie musí byť nielen zákonné, ale predovšetkým spravodlivé.

3.

17. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, žalobca uviedol, že žalovaný stotožňuje dva inštitúty, keď nárok žalobcu na úrok z neoprávnené zadržovaných finančných prostriedkov neustále podmieňuje obsahom a výsledkom daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2006.

18. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/35/2010 zo dňa 21.09.2011, v ktorom najvyšší súd konštatoval, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2006 nebola vykonaná v súlade so zákonom a Protokol z tejto daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1/227/7801-49189/2008-990033-r zo dňa 10.06.2008 a rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 649/231/19248/07/Bur zo dňa 17.03.2008, ktorými žalobcovi nebol priznaný nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2006 v sume 379.316,24 €, a teda zo strany správcu dane došlo k neoprávnenému zadržaniu peňažných prostriedkov žalobcu v období od 25.06.2006 do 29.11.2011.

19. Žalobca nesúhlasil s názorom žalovaného, že krajský súd sa v rozsudku žiadnym spôsobom nevysporiadal s neexistenciou legislatívy vo veci priznania úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu v Slovenskej republike, pretože krajský súd podrobne odôvodnil povinnosť aplikácie princípu prednosti práva Európskej únie, vrátane rozhodnutí Súdneho dvora EÚ a zároveň mal za to, že odôvodnenie napadnutého rozsudku dostatočne zohľadňuje a reaguje na argumentáciu a návrhy žalobcu a žalovaného, ktorý okrem iného vo vyjadrení k žalobe navrhoval, aby súd vec rozhodol na základe aplikácie doktríny acte éclairé alebo podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Skutočnosť, že krajský súd v odôvodnení rozsudku priamo nepoukázal na body 30 a 32 Uznesenia C-120/15 Kozvob, nemôže byť podľa žalobcu posúdená ako nesprávne právne posúdenie veci, keďže riešenie situácie absencie právnej úpravy na priznanie úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu v rámci Slovenskej republiky priamo vyplýva z uznesenia C-120/15 Kozvob (prejudiciálne otázky položené Krajským súdom v Košiciach v konaní pod sp. zn. 7S/21/2012 v návrhu na začatie prejudiciálneho konania) a z ustanovení čl. 4 CSP v spojení s § 5 ods. 1 SSP. Žalobca poukázal i na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudky sp.zn. 8Sžf/115/2013 zo dňa 11.12.2014, sp. zn. 4Sžf/65/2014 a 4Sžf/68/2014 zo dňa 02.06.2015, sp. zn. 8Sžf/114/2014 zo dňa 25.10.2016).

20. V súvislosti s ustanoveniami zákona č. 297/2016 Z.z., ktorým sa zmenil a doplnil daňový poriadok s účinnosťou od 01.01.2017 žalobca nepovažoval za sporné, že sa na žalobcu nevzťahujú, žalobca však na ne vo svojom vyjadrení zo dňa 23.03.2018 poukázal najmä z dôvodu, že k potrebe doplnenia právnej úpravy dospel aj samotný zákonodarca. Skutočnosť, že ustanovenia zákona možno aplikovať až od 01.01.2017 však žiadnym spôsobom nevyvracia fakt, že predchádzajúca prax správcu dane bola v rozpore s právom EÚ a spoločným systémom dane z pridanej hodnoty, čo bolo potvrdené aj rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EÚ.

21. K tvrdeniam žalovaného, že žalobca údajne účelovo spochybňoval procesnú stránku daňovej kontroly z dôvodu údajných zistení správcu dane o porušení ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty, tým že nepreukázal fakturovaný zdaniteľný obchod s kryštálovým cukrom s oslobodením od dane z pridanej hodnoty a údajne nevykonával v skutočnosti zdaniteľné obchody tak, ako deklaroval na dokladoch a následne prestal úplne deklarovať vykonávanie ekonomickej činnosti a podával negatívne daňové priznania, čím sám priznal oprávnenosť a správnosť zistení správcu dane, pred prerokovaním protokolu z daňovej kontroly podal neopodstatnené a účelové námietky, žalobca uviedol, že aj v prípade, ak by všetky zákonne zistené skutočnosti a dôkazy mali byť vzaté do úvahy v rámci ďalšieho postupu správcu dane, nič nemení na skutočnosti, že protokol z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2006 je dôkazom nezákonným.

Vzhľadom na skutočnosť, že konanie správcu dane pri vykonávaní daňovej kontroly v rozpore so zákonom bolo konštatované aj Najvyšším súdom Slovenskej republiky, majú uvedené vyjadrenia žalovaného znaky účelovej argumentácie. V tejto súvislosti žalobca poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 29.06.2010, sp.zn. III. ÚS 24/2010-57

22. K uvedenému žalobca doplnil, že správca dane mu v tom čase zadržal nadmerný odpočet vo viacerých zdaňovacích obdobiach, čo v súhrne predstavovalo značný objem finančných prostriedkov, s ktorými žalobca nemohol disponovať a používať vo svojom podnikaní. K vyjadreniu žalovaného ohľadom zdaňovacích období apríl 2006 a jún 2006, v súvislosti s ktorými došlo k zamietnutiu správnych žalôb žalobcu a žalovaný z toho vyvodil, že jeho argumentácia údajným porušením hmotnoprávnych predpisov žalobcom je správna, žalobca uviedol, že žalovaný účelovo neupozornil na zdaňovacie obdobia február 2006, marec 2006 alebo september 2006, v ktorých či už Krajský súd v Bratislave (rozsudok sp.zn. 2S/212/2008 zo dňa 29.09.2010, 4S/209/2010 zo dňa 10.05.2013) alebo Najvyšší súd Slovenskej republiky (rozsudok sp. zn. 3Sžf/52/2010 zo dňa 01.12.2011, rozsudok sp.zn. 2Sžf/35/2010 zo dňa 21.09.2011) zrušil rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia príslušného správcu dane.

23. Podľa názoru žalobcu snaha žalovaného vykresliť žalobcu resp. jeho právneho zástupcu v kasačnej sťažnosti ako subjekt vedome a účelovo zneužívajúci právo v snahe nezákonne sa obohatiť sa nezakladá na pravde a vychádza zo subjektívneho presvedčenia a mocenského postavenia žalovaného a správcu dane, pričom tieto tvrdenia pri objektívnom posúdení súdom nemôžu obstáť. Žalobca mal za to, že údajné porušenia hmotnoprávnych predpisov žalobcom, vady daňového konania týkajúceho sa uplatnenia nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2006, ako aj úvahy žalovaného týkajúce sa konania žalobcu v priebehu predmetnej daňovej kontroly, nemôžu mať pre rozhodnutie vo veci preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 1284618/2015 zo dňa 12.08.2015 žiadny vplyv, keďže podstatným pre posúdenie predmetu konania je právne posúdenie nároku žalobcu na zaplatenie sankčného úroku za neoprávnené zadržávané peňažné prostriedky.

24. Žalobca poukázal na skutočnosť, že práve formalistický prístup žalovaného pri aplikácii právnych noriem spôsobil, že žalobca musel využiť svoje právo domáhať sa preskúmania zákonnosti rozhodnutí a postupu žalovaného resp. príslušného správcu dane na súde, nakoľko žalovaný pri výklade aplikovateľných právnych noriem nepostupoval ústavne konformným spôsobom, žalovaný považuje za spravodlivý výlučne svoj záver v uvedenej veci, a to bez ohľadu na argumentáciu žalobcu, ktorú žalovaný doposiaľ nevyvrátil.

25. V závere svojho vyjadrenia žalobca navrhol, aby kasačný súd v súlade s § 461 v spojitosti s § 457 ods. 1 SSP kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú zamietol a žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

4.

26. 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](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

27. Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu krajského súdu zistil, že žalobca sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Bratislave dňa 26.10.2015 domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1284618/2015 zo dňa 12.08.2015. Žaloba v predmetnej veci bola krajskému súdu podaná počas platnosti a účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), ktorý v piatej časti upravoval problematiku súdneho preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy. Tento zákon bol v časti týkajúcej správneho súdnictva s účinnosťou od 01.07.2016 nahradený Správnym súdnym poriadkom. Podľa § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí

tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

28. 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.

29. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy 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.

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

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

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

33. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva že Daňový úrad Trnava vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty DALUDAN, s.r.o. daňovú kontrolu z dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2006. Daňová kontrola bola zahájená dňa 01.06.2006 o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 649/321/46094/2006/Oro. Na základe žiadostí správcu dane Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, pracovisko Trnava predĺžilo lehotu na vykonanie daňovej kontroly do 29.12.2016 a opätovne do 30.03.2017. Dňa 17.01.2007 bol žalobca oboznámený so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 649/321/4333/2007 zo dňa 17.01.2007. O výsledku daňovej kontroly bol spísaný Protokol č. 649/321/14644/2007 zo dňa 12.02.2007. Daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly (21.02.2007) spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie (26.03.2007). Správca dane rozhodnutím č. 469/321/26340/07 zo dňa 29.03.2007 prerušil daňovú kontrolu z dôvodu podanej námietky zaujatosti zamestnancov správcu dane. Rozhodnutím č. I/227/6044-38822/2007/990033-r zo dňa 04.04.2007 Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky nevyklúčilo riaditeľa Daňového úradu Trnava z daňovej kontroly. Dňa 22.05.2007 bol správcom dane vyhotovený Protokol z daňovej kontroly za kontrolované obdobie marec 2006 č. 649/321/39369/2007 zo dňa 22.05.2007, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 25.06.2007. Rozhodnutím č. 649/231/83198/07/Tat. zo dňa 05.09.2007 správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet DPH vo výške 379.316,24 € a určil mu vlastnú daňovú povinnosť vo výške 9.531,97 €. Na základe žalobcom podaného odvolania bolo rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR č. I/227/13260-91902/2007/990033-r zo dňa 18.12.2007 rozhodnutie správcu dane zrušené a vec vrátená správcovi dane na nové konanie. Rozhodnutím zo dňa 17.01.2008 vedúci oddelenia kontroly Daňového úradu Trnava rozhodol o nevyklúčení kontrolórov správcu dane z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty. Dňa 04.02.2008 vydal správca dane z vykonanej kontroly protokol č. 649/321/8376/2008, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 10.03.2008.

34. Správca dane vydal dňa 17.03.2008 rozhodnutie č. 649/231/19248/08/Bur o nepriznaní nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2006 v sume 379.316,24 € a určení daňovej povinnosti vo výške 9.531,97, ktoré odvolací orgán potvrdil rozhodnutím č. I/227/7801-49189/2008-990033-r zo dňa 10.06.2008. Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 3S 213/2008-44 zo dňa 11.05.2010 žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR zamietol. Na základe podaného odvolania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 2Sžf/35/2010 zo dňa 21.09.2011,

zmenil rozhodnutie krajského súdu tak, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR a správcu dane zrušil a vec vrátil Daňovému riaditeľstvu SR na ďalšie konanie. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nadobudol právoplatnosť dňa 12.10.2011 a vykonateľnosť dňa 17.10.2011. Daňový úrad Bratislava (miestne príslušný správca dane) vrátil dňa 30.11.2011 žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie marec 2006 vo výške 379.316,24 €.

35. Dňa 17.02.2012 bola Daňovému úradu Bratislava doručená žiadosť žalobcu na zaplatenie sankčného úroku za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky predstavujúce nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie marec 2006. Dňa 14.05.2012 doručil žalobca Finančnému riaditeľstvu SR (žalovanému) žiadosť o vydanie rozhodnutia o námietke proti nečinnosti Daňového úradu Bratislava. Listom č. 9103303/5/2093515/2012 zo dňa 31.07.2012 správca dane žalobcovi oznámil, že mu neprináleží nárok na priznanie sankčného úroku. Žalovaný na základe žiadosti žalobcu o vydanie rozhodnutia druhostupňovým orgánom, listom č. 1100302/1/1264271/2012/5131-r zo dňa 13.11.2012 žalobcovi oznámil, že mu neprináleží sankčný úrok podľa § 79 daňového poriadku.

36. Krajský súd v Bratislave uznesením sp. zn. 6S 90/2014-53 zo dňa 19.09.2014 (právoplatným dňa 06.01.2015) na základe žaloby žalobcu proti nečinnosti žalovaného, uložil Daňovému úradu Bratislava povinnosť konať a rozhodnúť v lehote 60 dní o žiadosti žalobcu o zaplatenie sankčného úroku za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky predstavujúce nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2006 v období od 25.06.2006 do 29.11.2011.

37. Rozhodnutím č. 542097/2015 zo dňa 11.05.2015 Daňový úrad Bratislava nevyhovel žiadosti žalobcu o zaplatenie sankčného úroku za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky a sankčný úrok za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky žalobcovi nepriznal. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1284618/2015 zo dňa 12.08.2015 rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného podal v zákonom stanovenej lehote žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného.

38. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/230/15-54 zo dňa 04.04.2018, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného a orgánu verejnej správy prvého stupňa a vrátil mu vec na ďalšie konanie a 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 spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

39. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave 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 odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie vecí krajským súdom za správne.

40. Podľa čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

41. Podľa čl. 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.

42. Podľa článku 183 Smernice Rady č. 2006/112/ES o DPH v znení Smernice Rady 2006/138/ES, ak za dané zdaňovacie obdobia výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej dane z pridanej hodnoty, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s

podmienkami, ktoré určia.

43. Podľa § 79a ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017, ak daňový úrad začal daňovú kontrolu v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 a nadmerný odpočet nebol vrátený do uplynutia šiestich mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5, platiteľ má nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu (ďalej len "úrok z nadmerného odpočtu") podľa odseku 2.

44. Podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017 platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu vo výške dvojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej prvý deň kalendárneho roka, za ktorý sa úrok počíta, a ak tento dvojnásobok základnej úrokovej sadzby nedosiahne 1,5%, pri výpočte úroku z nadmerného odpočtu sa použije ročná úroková sadzba vo výške 1,5%. Úrok sa vypočíta zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, a to za každý deň od uplynutia šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 do dňa jeho vrátenia vrátane.

45. Podľa § 79a ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017 o priznaní úroku z nadmerného odpočtu podľa odsekov 1 a 2 daňový úrad rozhodne do 15 dní od vrátenia nadmerného odpočtu a úrok z nadmerného odpočtu platiteľovi zaplatí do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o priznaní úroku z nadmerného odpočtu.

46. Podľa § 85ke prechodných ustanovení zákona o DPH k úpravám účinným od 1. januára 2017 platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a, aj keď daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 začala pred 1. januárom 2017 a k 1. januáru 2017 nebola skončená. Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane.

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

48. Členské štáty môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť rozdiel, ak výška nadmerného odpočtu predstavuje zanedbateľnú sumu. Výklad článku 183 Smernice Rady bol realizovaný rozsudkom Európskeho súdneho dvora C107/10 zo dňa 12.05.2011, podľa ktorého článok 183 Smernice Rady sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že všeobecná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, po ktorej uplynutí vzniká nárok na úroky z omeškania, zo sumy ktorá sa má vrátiť, sa v prípade začatia konania o daňovej kontrole predlžuje, pričom toto predĺženie má za následok, že nárok na uvedené úroky vzniká až odo dňa skončenia tejto kontroly. Aj keď postupy na uplatnenie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH upraveného v článku 183 Smernice Rady v zásade patria do procesnej autonómie členských štátov, nič to nemení na skutočnosti, že táto autonómia je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity. Podľa ustálenej judikatúry platí, že členské štáty musia pri uplatňovaní právnej úpravy únie dodržiavať zásadu ochrany legitímnej dôvery. Pokiaľ ide o možnosť upravenú v článku 183 Smernice Rady stanoviť, aby bol nadmerný odpočet DPH buď prenesený do nasledujúceho obdobia alebo vrátený, súdny dvor spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovení podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôže spochybňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti. 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 prijatý spôsob vrátenia v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko.

49. Kasačný súd poukazuje, že aplikáciou s výkladom článku 183 Smernice Rady vo vzťahu k vnútroštátnej právnej úprave Slovenskej republiky stanovujúcej výpočet úrokov z omeškania pri vrátení

nadmerného odpočtu DPH sa zaoberal Súdny dvor EÚ v uznesení zo dňa 21.10.2015 vo veci C 120/15-Kovozber s.r.o. a dospel k záveru, že článok 183 prvý odsek Smernice Rady sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave ako je vo veci samej, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. Kasačný súd konštatuje, že ako zo staršej judikatúry Súdneho dvora EÚ tak i z rozhodnutia C-120/2015 Kovozber vyplýva, že súdy ako aj správne orgány nemôžu vychádzať z doslovného znenia vnútroštátnej právnej úpravy platnej a účinnej v rozhodnom období v tejto otázke, ale sú povinné k uvedenej problematike pristupovať v súlade s unijným právom, tak ako bolo vyložené konštantnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

50. Žalovaný, poukazujúc na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/44/2013 z 01.08.2014 v kasačnej sťažnosti uviedol, že v Slovenskej republike neexistovala v danom čase právna úprava na priznanie úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu, pričom s touto skutočnosťou sa krajský súd v rozsudku nevyporiadal. Žalovaný, napriek tvrdeniu, že v právnom poriadku SR sa má aplikovať princíp prednosti práva EÚ, poukázal na zásadu zákonnosti (§ 3 daňového poriadku), v zmysle ktorej daňové orgány pri nepriznaní úroku z omeškania z nadmerného odpočtu žalobcovi postupovali podľa platnej a účinnej legislatívy v danom čase. S uvedeným názorom žalovaného sa kasačný súd nestotožnil, nakoľko krajský súd sa v odôvodnení rozsudku podrobne venoval povahe a prameňom práva EÚ a povinnosťou aplikácie princípu prednosti práva EÚ, vrátane rozhodnutí Súdneho dvora EÚ. Nakoľko zákon o DPH, platný a účinný v čase rozhodnom pre posúdenie veci, neobsahoval osobitné ustanovenie o povinnosti správcu dane zaplatiť daňovému subjektu úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH počas vykonávania daňovej kontroly je nevyhnutné v danej otázke vychádzať z práva Európskej únie. Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre (napr. rozhodnutiach Alicja Sosnowska, Enel Maritsa Iztok, Kovozber) uviedol, že smernica Rady má vo vzťahu k členským štátom, ktoré nedokonale transponovali jej znenie priamy účinok. Podľa konštantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ za oneskorene vrátený riadne uplatnený nadmerný odpočet prináleží daňovému subjektu úrok, uvedený úrok nie je možné pritom chápať ako sankciu pre správcu dane, ale ako paušalizovanú kompenzáciu majetkovej ujmy pre dotknutého platcu za to, že nemôže používať finančné prostriedky v sume zadržíavaného odpočtu.

51. 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 § 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. 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. 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. 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. Podľa článku 183 smernice Rady 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.

52. Najvyšší súd konštatuje, 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. 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. 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. 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 Kovozber zo dňa 21.10.2015 a do zákona zakotvila ustanovenie § 79a, ktoré upravuje podmienky priznania úroku z nadmerného odpočtu, konkrétne časový okamih ich priznania a výšku úroku. Kasačný súd sa stotožňuje 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 Kovozber má prednosť pred vnútroštátnou úpravou ustanovenia § 85ke zákona č. 279/2016 Z.z., teda z aplikácie ustanovenia § 85ke nemožno vylúčiť daňové kontroly skončené do 31. decembra 2016. Kasačný súd na zdôraznenie správnosti predmetného právneho názoru 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 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. 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 poukázal, 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 Súdneho dvora EÚ. Čo sa týka spôsobu výpočtu úrokovej sadzby, 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.

53. 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 17. 02.2012 č. DAL -50 o zaplatenie úroku zo zadržovaného nadmerného odpočtu za obdobie marec 2006 v zmysle § 79a zákona o DPH. U žalobcu došlo nepochybne k neprimeranej dĺžke zadržovania finančných prostriedkov, čo spadá pod aplikáciu uznesenia Súdneho dvora vo veci Kovožber a nepriznanie úroku by bolo v rozpore so zásadami neutrality DPH. Na druhej strane však musia daňové orgány zohľadniť zásadu neutrality DPH aj vo vzťahu k výške kompenzácie za zadržanie nadmerného odpočtu, aby nebol zadržaním finančných prostriedkov žalobca zvýhodnený, obzvlášť za situácie, keď vráteniu nadmerného odpočtu došlo po zrušení rozhodnutí o nepriznaní nadmerného odpočtu žalobcovi Najvyšším súdom bez ďalšieho rozhodnutia v daňovom konaní.

5.

54. 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 finančnými orgánmi nebolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

55. 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.

56. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.