

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/36/2018
Identifikačné číslo spisu: 4017200400
Dátum vydania rozhodnutia: 27.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200400.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: Felíz s.r.o., so sídlom Majzonovo námestie 2A, Nové Zámky, IČO: 36 357 243, právne zastúpený: JUDr. Matej Marhavý, advokát so sídlom Šafárikovo námestie 4, Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100648380/2017 zo dňa 19.04.2017, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/9/2017-61 zo dňa 29. marca 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/9/2017-61 zo dňa 29. marca 2018 v spojení s opravným uznesením č. k. 26S/9/2017-77 zo dňa 11. júna 2018 z r u š u j e a vec krajskému súdu v r a c i a na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 26S/9/2017-61 zo dňa 29. marca 2018 v spojení s opravným uznesením č. k. 26S/9/2017-77 zo dňa 11. júna 2018 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správy - Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100648380/2017 zo dňa 19.04.2017 ako i rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa - Daňového úradu Nitra č. 100035518/2017 zo dňa 09.01.2017 a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi priznal ich náhradu v plnom rozsahu.
2. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 100035518/2017 zo dňa 09.01.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) nevyhovel žiadosti žalobcu o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2012 a úrok nepriznal.
3. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100648380/2017 zo dňa 19.04.2017 tak, že potvrdil prvostupňové rozhodnutie.
4. Žalovaný zhrnul skutkový stav tak, že žalobca podal dňa 12.03.2012 daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie február 2012, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet v sume 273 891, 17 eur a

vyznačil splnenie podmienok na vrátenie v zmysle § 79 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Lehota na podanie daňového priznania uplynula dňa 26.03.2012. V zmysle § 79 ods. 2 zákona o DPH by lehota na vrátenie tohto nadmerného odpočtu bola uplynula dňa 25.04.2012, keby nebola v tejto lehote začatá daňová kontrola. Správca dane dňa 24.04.2012 však začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2012. Daňová kontrola bola ukončená dňa 19.03.2013 bez nálezu a nadmerný odpočet bol žalobcovi vrátený dňa 29.03.2013 v sume 273 891,17 eur.

5. Dňa 30.04.2014 bola správcovi dane doručená žiadosť žalobcu o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie február 2012 v zmysle § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“). Správca dane na žiadosť najskôr odpovedal listom zo dňa 02.05.2014, v ktorom uviedol, že žalobcovi úrok neprináleží, po upozornení prokurátora vydal prvostupňové rozhodnutie.

6. Žalovaný mal za to, že správca dane postupoval v zmysle ustanovenia § 79 ods. 6 zákona o DPH a nadmerný odpočet vrátil v zákonnej lehote. Vzhľadom na absenciu právnej úpravy priznania a výpočtu úroku za dobu vykonávania daňovej kontroly ukončenej do 31.12.2016 v slovenskej legislatíve podľa žalovaného nemohol byť úrok priznaný. Ustanovenie § 79 ods. 3 Daňového poriadku podľa žalovaného nemohlo byť aplikované, pretože správca dane vrátil nadmerný odpočet v lehote stanovenej hmotnoprávnym zákonom. Podľa žalovaného nemožno stotožniť nadmerný odpočet s daňovým preplatkom a vrátenie nadmerného odpočtu do 10 dní od skončenia daňovej kontroly v zmysle § 79 ods. 6 zákona o DPH nie je oneskorené. Podľa žalovaného správca dane rešpektoval hmotnoprávny aj procesnoprávny vnútroštátny predpis.

7. Žalovaný pripustil, že sa má aplikovať princíp prednosti práva Európskej únie, ale zároveň štátne orgány sú povinné postupovať v zmysle zásady zákonnosti podľa § 3 Daňového poriadku.

8. Napokon žalovaný poukázal na nový právny stav od 01.01.2017 (§ 79a a § 85ke zákona o DPH), ktorý upravil nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu, tento však podľa jeho názoru nie je aplikovateľný na daňové kontroly ukončené do 31.12.2016.

9. Žalobou zo dňa 16.06.2017 sa žalobca domáhal zrušenia preskúmaného rozhodnutia aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie. Okrem porušenia procesných ustanovení argumentoval všeobecnou subsidiaritou Daňového poriadku, teda aj vo vzťahu k zákonu o DPH, pričom podľa neho žalovaný nezdôvodnil opomenutie jej aplikácie, konkrétne § 79 ods. 3 Daňového poriadku. Mal za to, že nárok na úrok trval aj počas trvania primeranej lehoty počas daňovej kontroly.

10. Úlohou správneho súdu v predmetnej veci bolo posúdiť postup a právne závery daňových orgánov pri rozhodovaní o žiadosti žalobcu o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu uplatneného v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie február 2012 v sume 273 891,17 eur, ktorý bol žalobcovi vrátený dňa 29.03.2013.

11. Správny súd dospel k záveru, že zákon o DPH účinný v čase rozhodnom pre posúdenie predmetnej veci neobsahoval osobitné ustanovenie o povinnosti daňového úradu zaplatiť daňovému subjektu úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty počas vykonávania daňovej kontroly, resp. počas nadväzujúceho vyrubovacieho konania, ktorých výsledkom je zistenie, že tento odpočet bol uplatnený oprávnene. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (§ 79a) bol do tohto zákona zakomponovaný až s účinnosťou od 01.01.2017. V zmysle § 85ke (prechodné ustanovenie k úpravám účinným od 1. januára 2017) zákona o DPH účinnom v čase rozhodovania žalovaného sa však ust. § 79a neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31.12.2016. Je teda nesporné, že na danú vec nemožno aplikovať ust. § 79a tohto zákona v znení účinnom od 01.01.2017, ale je potrebné vychádzať z predchádzajúcej právnej úpravy zákona o DPH a Daňového poriadku v znení platnom v čase zadržania uplatneného nadmerného odpočtu, jeho vrátenia, resp. v čase rozhodovania správcu dane, teda do konca roku 2016.

12. Práve z dôvodu, že naša vnútroštátna úprava do 31.12.2016 neobsahovala úpravu náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly a viedli sa vnútroštátne spory o priznanie tejto náhrady vo forme úrokov, Krajský súd v Košiciach v konaní vedenom pod sp. zn. 7S/21/2012 podal Súdnemu dvoru EÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania a žiadal odpoveď na dve prejudiciálne otázky. Súdny dvor sa k položeným otázkam vyjadril formou uznesenia vo veci C-120/15 zo dňa

21.10.2015, keď výslovne uviedol, že "článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly."

13. Z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 zo dňa 21.10.2015 ako aj staršej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že súdy ako aj správne orgány nemôžu vychádzať z doslovného znenia vnútroštátnej právnej úpravy platnej a účinnej v rozhodnom období v tejto otázke, nakoľko takémuto uplatneniu bráni čl. 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

14. Táto Smernica Rady 2006/112/ES je prameňom práva Európskej únie, pre členský štát je záväzná a má v zmysle článku 7 ods. 2 Ústavy SR prednosť aj pred vnútroštátnym právnym poriadkom. 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 článku 183 Smernice vyplývajúcej z judikatúry Súdneho dvora EÚ.

15. V práve Európskej únie platí, že rozsudky Súdneho dvora EÚ sú v zásade záväzné inter partes (medzi stranami). Všeobecná záväznosť rozsudkov platí neformálne, len pokiaľ ide o rozhodnutia v prejudiciálnych konaniach.

16. Vo svojej judikatúre (napr. rozhodnutiach Alicja Sosnowska, Enel Maritsa Iztok, Kozober a ďalších) v otázke vrátenia nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty Súdny dvor EÚ dôvodil, že vyššie uvedená smernica má vo vzťahu k členským štátom, ktoré nedokonale transponovali jej znenie, priamy účinok. Vnútroštátne súdy majú v takom prípade povinnosť neaplikovať vnútroštátny právny predpis a namiesto neho musia aplikovať príslušné únieové pravidlo. Uvedené potom znamená, že čl. 183 Smernice Rady musí byť priamo aplikovaný aj v slovenskom právnom poriadku. Tento článok pritom Súdny dvor vo svojej konštantnej judikatúre vyložil tak, že za oneskorene vrátený riadne uplatnený nadmerný odpočet prináleží daňovému subjektu úrok, ktorý nie je možné chápať ako sankciu pre správcu dane, ale ako paušalizovanú kompenzáciu majetkovej ujmy pre daňový subjekt za to, že nemôže používať finančné prostriedky v sume zadržávaného odpočtu. Akákoľvek únieová právna norma má vždy vyššiu právnu silu, ako ktorákoľvek vnútroštátna norma. Únieové právo má prednosť pred všetkými vnútroštátnymi normami bez ohľadu na ich územnú alebo časovú pôsobnosť. Povinnosť rešpektovať prednosť únieového práva musia dodržiavať všetky zložky štátnej moci.

17. Nemožno spochybníť, že správca dane má právo skontrolovať správnosť uplatneného nadmerného odpočtu a k tomu mu je poskytnutá primeraná lehota. V prípade, ak túto lehotu prekročí, musí daňovému subjektu dorovnať jeho finančné znevýhodnenie, ktoré musel znášať v období, keď bol jeho nadmerný odpočet preverovaný. Uvedené znevýhodnenie by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, ktoré možno považovať za určitú paušalizovanú náhradu škody. Na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadržávanej sumy nadmerného odpočtu už odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na jeho vrátenie až do jeho vrátenia (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 4Sžf/57/2016 zo dňa 6.6.2017). Pokiaľ správca dane po vykonanej daňovej kontrole dospel k záveru, že žalobca si dôvodne uplatnil nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, v konaní o žiadosti žalobcu o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu mal správca dane k tejto problematike pristupovať v súlade s právom únie a eurokonformným výkladom právnych predpisov žalobcovi úrok priznať.

18. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby správny súd dospel k záveru, že žaloba je dôvodná, a preto napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa ust. § 191 ods. 1, písm. c) S.s.p. (z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci) zrušil a zároveň z toho istého dôvodu zrušil i rozhodnutie správcu dane v súlade s ust. § 191 ods. 3, písm. a) S.s.p., keďže žalobca navrhol zrušiť i uvedené rozhodnutie a súd dospel k záveru, že jeho návrh je dôvodný i v tejto časti žaloby.

19. Správny súd dal do pozornosti daňových orgánov, že pokiaľ právny predpis určitú skutkovú situáciu neupravuje, alebo ju upravuje nedostatočne, neznamená, že takúto situáciu nie je možné riešiť. V predmetnej veci je možné podľa názoru súdu použiť analógiu legis a výšku úroku ručiť v nadväznosti na ust. § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, použitia ktorého sa domáhal i žalobca.

20. Záverom krajský súd uviedol, že v ďalšom konaní sú daňové orgány viazané právnym názorom súdu (ust. § 191 ods. 6 S.s.p.) a povinnosťou správcu dane bude opätovne rozhodnúť o žiadosti žalobcu zo dňa 23.4.2014, pričom sa bude zaoberať a zohľadní i judikatúru Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa otázok vrátenia nadmerného odpočtu, najmä uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 (Kovozber s. r. o. proti Daňovému úradu Košice), ktoré sa týka priamo slovenského právneho poriadku. Uvedené znamená, že správca dane (taktiež i žalovaný v prípade, ak bude v predmetnej veci rozhodovať) bude v predmetnej veci pri rozhodovaní o nároku žalobcu na priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu aplikovať čl. 183 Smernice Rady 2006/112/ES v zmysle jeho výkladu, ktorý podal Súdny dvor EÚ vo svojej vyššie citovanej judikatúre a po právnej stránke vec posúdi v súlade s touto judikatúrou ako i rozhodnutiami Najvyššieho súdu SR, v ktorých sa Najvyšší súd SR zaoberal otázkou úroku za oneskorené vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly (napr. v konaní pod sp. zn. 8Sžf/115/2013, 4Sžf/65/2014, 4Sžf/ 57/2016).

21. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný - sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) S.s.p. a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

22. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym posúdením veci zo strany krajského súdu. Namietal, že krajský súd sa nezaoberal dĺžkou daňovej kontroly v posudzovanom prípade, ktorou v uznesení C-120/15 Súdny dvor podmieňuje nárok na zaplatenie úrokov z omeškania. Tiež podľa neho krajský súd nevykonal overovanie, či vo veci boli dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, a prenáša normotvornú činnosť na správcu dane, ktorý takéto kompetencie v zmysle Ústavy SR a Daňového poriadku nemá.

23. Sťažovateľ uviedol, že priznanie úroku vo výške 10 % ročne sa sťažovateľovi javí ako neprimeraná výhoda pre žalobcu, pričom poukázal na bod 49 odôvodnenia rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/43/2016 zo dňa 07.12.2016, v ktorom súd uviedol, že zúročenie finančných prostriedkov sadzbou 10 % ročne (ktorá by pri aplikácii právnych názorov z napadnutého rozsudku mala byť aplikovaná) prevyšuje priemerné úrokové miery z vkladov aj úverov na slovenskom bankovom trhu, teda trvanie daňovej kontroly by tak mohlo znamenať pre niektoré daňové subjekty bezdôvodný ekonomický prospech.

24. Podľa sťažovateľa nemožno výšku úroku určiť v nadväznosti na ustanovenie § 79 ods. 3 Daňového poriadku, ktoré má povahu sankcie pre správcu dane za porušenie povinnosti stanovenej zákonom, pričom opäť odkázal na rovnaký rozsudok Krajského súdu v Bratislave, tentoraz na bod 48 odôvodnenia, z ktorého vyplýva idea, že kompenzácia vo forme úroku zo zadržaných finančných prostriedkov po dobu trvania daňovej kontroly nemôže mať povahu sankcie pre kontrolujúci orgán správy dane, pretože počas daňovej kontroly nie je jasné, či bude táto ukončená bez nálezu a nadmerný odpočet bude vrátený, alebo bude platiteľovi vyrubený rozdiel. Vo vzťahu k uplatneniu zásady prednosti práva EÚ ešte citoval bod 51 onoho rozsudku, podľa ktorého ani správny súd nie je oprávnený určiť primeranú výšku úroku.

25. Sťažovateľ poukázal na to, že aplikácia uznesenia C-120/15 je problematická, lebo slovenská právna úprava neurčuje podmienky, za akých sa má vyplácať úrok za neoprávnené zadržované finančné prostriedky v podobe nadmerného odpočtu za obdobie počas trvania daňovej kontroly ukončenej do 31.12.2016. Ak by správca dane vydával v nadväznosti na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie rozhodnutie o priznaní úroku, musel by v zmysle § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku vo výroku uviesť ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa postupovalo, ale takéto ustanovenie v právnom poriadku Slovenskej republiky absentuje. Nie je teda jasné, od ktorého dátumu by sa mal úrok počítať s ohľadom na primeranú dĺžku daňovej kontroly, aká úroková sadzba by sa mala použiť, prípadne iné skutočnosti, ktoré majú vplyv na výpočet úroku.

26. Napokon sťažovateľ pre prípad neúspechu kasačnej sťažnosti žiadal, aby kasačný súd v odôvodnení rozsudku vyslovil právny názor a uviedol ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého mal správca dane rozhodovať, algoritmus výpočtu úroku zo zadržaných finančných prostriedkov po dobu trvania daňovej kontroly, podľa ktorého mal správca dane postupovať, s dôrazom na výšku úroku, deň platnosti základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, ako aj na určenie začiatku lehoty neoprávneného zadržávania finančných prostriedkov v posudzovanom prípade. Zdôraznil povinnosť dbať na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

27. Žalobca sa prostredníctvom právneho zástupcu vyjadril ku kasačnej sťažnosti a navrhol jej zamietnutie. Uviedol, že predĺženie lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly je

nutné pokladať za neprimerané, za ktoré prináleží daňovému subjektu úrok, pričom z judikatúry Súdneho dvora podľa neho nevyplýva, že primeranosť je potrebné skúmať podľa okolností prípadu. Naopak, akékoľvek predĺženie lehoty je potrebné pokladať za hospodárske znevýhodnenie, na základe ktorého vzniká nárok na úrok; okamih plynutia lehoty je teda objektívne daný. Žalobca odkázal na rozhodnutia Súdneho dvora Alicja Sosnowska, Enel Maritsa Iztok, Kovozer.

28. Ďalej uviedol, že vo veci Kovozer Súdny dvor uzavrel, že čl. 183 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. Preto musel krajský súd posudzovať, či je vnútroštátna úprava v súlade s únijským právom.

29. Na sťažnostný bod o neprimeranosti úroku vo výške 10 % žalobca uviedol, že súhlasí s názorom krajského súdu o nutnosti aplikácie § 79 ods. 3 druhej vety Daňového poriadku, ale na rozdiel od krajského súdu si myslí, že ho treba aplikovať nie kvôli analógii legis, ale z dôvodu všeobecnej subsidiarity Daňového poriadku voči zákonu o DPH, pretože v období od vzniku nároku na vrátenie daňového preplatku (25.04.2012) až do jeho skutočného vrátenia (29.03.2013) bola stále účinná úprava § 79 ods. 3 Daňového poriadku, a ustanovenie § 79a zákona o DPH bolo zavedené až s účinnosťou od 01.01.2017. S jednoznačne uvedenou výškou úroku podľa neho nemožno polemizovať.

30. Žalobca považoval rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/43/2016, na ktorý poukazoval sťažovateľ, za rozhodnutie so správnym výrokom, ale jeho odôvodnenie považoval za kontroverzné. Nesúhlasil s názorom o sankčnom charaktere úrokov z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu DPH, podľa neho z textu zákona ani z nijakého výkladu sankčný charakter nevyplýva. Výklad o neaplikovateľnosti § 79 Daňového poriadku považoval za neprípustný, pretože neurčitá právna norma nemá byť vykladaná v neprospech jednotlivca, ale na ťarchu štátnej moci; o to viac, keď výklad o aplikácii tohto ustanovenia je výkladom eurokonformným. Podľa žalobcu bol tento výklad aj nelogický a nezákonný, keďže je v priamom konflikte s dikciou zákona. Zavádzal by aj relatívnu závažnosť právnych noriem verejného práva pre štátne orgány, keď by súdy mali možnosť „oslobodiť“ štátne orgány spod aplikácie právnych noriem z dôvodu všeobecnej spravodlivosti alebo neprimeranej sily či dôsledkov právnej normy.

31. Žalobca nesúhlasil s názorom sťažovateľa o problematike aplikácie rozhodnutia Súdneho dvora, pretože § 79 ods. 3 Daňového poriadku podľa neho jasne stanovuje výšku úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu, jeho výpočet, aj okamih omeškania zakladajúci nárok na úrok. Preto má žalovaný v rozhodnutí poukázať na toto ustanovenie.

32. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 1 S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal v medziach dôvodov kasačnej sťažnosti napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto podľa § 462 S.s.p. zrušil napadnutý rozsudok v spojení s opravným uznesením a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Rozhodol tak bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 27. februára 2020.

33. Predmetom posudzovania kasačného súdu boli sťažnostné body, ktoré boli zamerané proti právnomu posúdeniu krajského súdu, pričom argumentácia sťažovateľa bola podporená poukazom na rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave (hoci sťažovateľ uviedol, že kasačnú sťažnosť podáva aj z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p., teda kvôli odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu).

34. Sťažovateľ má pravdu v tom, že sa krajský súd osobitne nezaoberal otázkou, či dĺžka daňovej kontroly prekročila primeranú lehotu (osobitne určenú na účely úrokov z omeškania), po ktorej uplynutí patria daňovému subjektu úroky z omeškania. Zároveň je však zrejmé, že pri krajských súdom dovodenej neaplikovateľnosti ustanovení § 79a zákona o DPH kvôli ustanoveniu § 85ke zákona o DPH vychádzal pri právnom názore o analogickej aplikácii § 79 ods. 3 Daňového poriadku z toho, že analogicky treba vychádzať zo všeobecnej lehoty ustanovenej v § 79 ods. 2 Daňového poriadku, pričom uviedol, že takáto lehota je sama osebe súladná s čl. 183 smernice o DPH. Preto je táto námietka nedôvodná, rovnako ako námietka o neoverení, či boli dodržané zásady ekvivalencie a efektivity. Je zrejmé, že

krajský súd považoval postup žalovaného za porušenie tejto zásady a práve preto trval na analogickej aplikácii § 79 ods. 3 Daňového poriadku, aby boli naplnené požiadavky čl. 183 smernice, v zmysle výkladových pravidiel vyplývajúcich z judikatúry Súdneho dvora.

35. Rovnako je nedôvodné viniť krajský súd z toho, že prenáša na správcu dane normotvornú činnosť. Krajský súd naopak len konštatoval, že správca dane má postupovať podľa zásady prednosti európskeho práva a pri absencii osobitnej úpravy aplikovať analogicky spomenuté ustanovenie o daňových preplatkoch.

36. Takisto ani sťažovateľovo konštatovanie o neprimeranosti výsledného úroku 10 % ročne pri aplikácii § 79 ods. 3 Daňového poriadku nie je samo osebe dôvodom nezákonnosti napadnutého rozsudku, pretože ide o úrokovú mieru určenú zákonodarcom, hoci nie špecificky zamýšľanú na čas zadržania nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, na ktorej vykonanie má štát právo.

37. Avšak pochybnosti o správnosti aplikácie tohto ustanovenia, ktoré ustanovuje úroky sankčného charakteru, hoci smernica o DPH v zmysle judikatúry požaduje úroky kompenzačné (resp. reštitučné, na dosiahnutie neutrality dane, teda aby daňový subjekt nebol ekonomicky zaťažovaný fungovaním systému DPH), už kasačný súd so sťažovateľom zdieľa. Je totiž rozdiel, či štátny orgán bez opory v právnom poriadku napriek uplynutiu zákonom ustanovenej lehoty nevyplatí daňový preplatok, alebo či štátny orgán zadrží uplatnený nadmerný odpočet z dôvodu, že sa zatiaľ neskončila daňová kontrola.

38. Zákon o DPH účinný v čase rozhodovania správcu dane i žalovaného už obsahoval ustanovenie § 79a, nad ktorého aplikáciou uvažoval krajský súd, v zmysle ktorého v prípade začatia daňovej kontroly patrí daňovému subjektu úrok z nadmerného odpočtu po uplynutí 6 mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5. Ide tu o právnu úpravu nároku, ktorý si žalobca uplatňoval. Krajský súd považoval za zrejmé, že toto ustanovenie nie je v zmysle intertemporálneho ustanovenia § 85ke zákona o DPH aplikovateľné na súdnu vec s tým, že išlo o daňovú kontrolu ukončenú do 31.12.2016.

39. Podľa zjednocujúceho stanoviska správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. októbra 2019, sp. zn. Snj 36/2019 k zjednoteniu rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu ohľadne náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, publikovaného v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a súdov SR 6/2019 pod č. 56, 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 Kozzber, 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.

40. Kasačný súd v súlade s týmto zjednocujúcim stanoviskom konštatuje, že krajský súd síce postupoval správnu právno-aplikačnou metódou, keď sa snažil dospieť k euro-konformnému výkladu príslušných predpisov, ale dospel k nesprávnemu právnomu záveru, keď považoval ustanovenie § 85ke zákona o DPH za súladné s európskym právom a následne trval na analogickej aplikácii ustanovenia § 79 ods. 3 Daňového poriadku.

41. S týmto právnym posúdením sa kasačný súd na základe vyššie uvedených úvah nemohol stotožniť, preto v záujme zjednotenia rozhodovacej praxe pristúpil k zrušeniu napadnutého rozsudku v spojení s opravným uznesením a vrátil vec krajskému súdu na ďalšie konanie. Ten bude povinný vecou sa opäť zaoberať a rešpektovať najnovší vývoj súvisiacej judikatúry i citované zjednocujúce stanovisko.

42. Kasačný súd poznamenáva, že argumentácia žalobcu o všeobecnej subsidiarite § 79 ods. 3 Daňového poriadku a jeho použiteľnosti na súdnu vec nezohľadňuje právo štátu na vykonanie daňovej kontroly v primeranej lehote, navyše žalobca nesprávne stotožňuje nadmerný odpočet s daňovým preplatkom. Takisto kasačný súd nevidí dôvod bližšie sa venovať analýze rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/43/2016, a to ani vo vzťahu k námietkam žalobcu, ale ani vo vzťahu k sťažovateľom namietanému odklonu.

43. Kasačný súd poznamenáva, že dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. sa týka

judikatúry kasačného súdu, nie aj nižších súdov, preto v tejto časti považuje kasačnú sťažnosť za nedôvodnú.

44. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

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