

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/25/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1017201530  
Dátum vydania rozhodnutia: 06.10.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1017201530.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: LOJECT 1 s.r.o., so sídlom Šoltésovej 2, Bratislava, IČO: 45 476 438, právne zastúpený: IKRÉNYI & REHÁK, s.r.o., advokátska kancelária so sídlom Šoltésovej 2, Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti opatrenia žalovaného č. 1191227/2017 zo dňa 11. júla 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/214/2017-129 zo dňa 24. januára 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/214/2017-129 zo dňa 24. januára 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a krajskému súdu na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 1S/214/2017-129 zo dňa 24. januára 2019 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) napadnuté opatrenie (výzva na prijatie opatrenia proti nečinnosti - oznámenie) žalovaného - Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1191227/2017 zo dňa 11.07.2017 a opatrenia (oznámenia) Daňového úradu Bratislava č. 100552663/2017 zo dňa 30.03.2017 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi priznal náhradu trov konania voči žalovanému.

2. Z obsahu administratívneho spisu krajský súd zistil, že Daňový úrad Bratislava rozhodnutím č. 100045057/2017 zo dňa 10.01.2017 určil žalobcovi kladný rozdiel medzi nadmerným odpočtom priznaným vo vyrubovacom konaní a nadmerným odpočtom vráteným do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly v sume 402 817,80 € za zdaňovacie obdobie máj 2011. Uvedené rozhodnutie bolo splnomocnenému zástupcovi žalobcu doručené dňa 16.01.2017, ktorý sa odvolania voči rozhodnutiu Daňového úradu Bratislava zo dňa 10.01.2017 č. 100045057/2017 vzdal elektronickou formou, dňa 17.01.2017. Správca dane dňa 26.01.2017 vrátil nadmerný odpočet žalobcovi.

3. Žalobca výzvou zo dňa 01.03.2017 požiadal Daňový úrad Bratislava o vydanie rozhodnutia o priznaní

úrokov z preplatku na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011 podľa § 79 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“).

4. Daňový úrad Bratislava oznámením č. 100552663/2017 zo dňa 30.03.2017 oznámil žalobcovi, že Daňový poriadok neupravuje priznanie úroku za dobu vykonávania daňovej kontroly, úrok podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku a ani zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) neupravuje priznanie úroku za obdobie počas vykonávania daňovej kontroly, ktorá bola ukončená do 31.12.2016, a ani zo znenia § 79 ods. 6 zákona o DPH nevyplýva platiteľovi dane nárok na kompenzáciu finančnej straty počas kontroly, ktorá začala v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu. Až za nedodržanie 10-dňovej lehoty od právoplatnosti rozhodnutia prizná správca dane úrok za každý deň omeškania v súlade s Daňovým poriadkom. Z dôvodu, že Daňový úrad Bratislava pri vyplatení nadmerného odpočtu postupoval v súlade s ust. § 79 ods. 6 zákona o DPH. nie je možné priznať úrok žalobcovi za požadované obdobie od 25.08.2011 do 26.01.2017.

5. Na základe podaného odvolania žalobcu Daňový úrad Bratislava oznámil písomným podaním zo dňa 22.05.2017 žalobcovi, že v zmysle Daňového poriadku je odvolanie voči oznámeniu neprípustné, keďže opravný prostriedok je možné podať výlučne proti rozhodnutiu.

6. Podaním zo dňa 05.06.2017 žalobca vyzval žalovaného na prijatie opatrenia proti nečinnosti Daňového úradu Bratislava vo veci odvolania voči oznámeniu č. 100552663/2017 zo dňa 30.03.2017 o nepriznaní úroku z titulu oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu dane za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 402 817,80 € v zmysle § 66 Daňového poriadku alebo o prijatie rozhodnutia vo veci samej.

7. Napadnutým opatrením - výzva na prijatie opatrenia proti nečinnosti - oznámenie č. 1191227/2017 zo dňa 11.07.2017 žalovaný oznámil žalobcovi, že vydané oznámenie nie je vydané v rozpore s § 72 a § 73 Daňového poriadku. Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly v zmysle § 79a zákona o DPH platí od 01.01.2017. Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane, že proti oznámeniu nie je možné podať odvolanie. K požiadavke žalobcu, aby vo veci vydania rozhodnutia rozhodol druhostupňový orgán, žalovaný oznámil, že ako druhostupňový orgán je odvolacím orgánom a nemôže konať namiesto správcu dane z dôvodu, že to povaha veci vylučuje.

8. Žalobca sa správnou žalobou doručenou krajskému súdu dňa 18.09.2017 domáhal preskúmania opatrenia žalovaného č. 1191227/2017 zo dňa 11.07.2017 v spojení s opatrením Daňového úradu Bratislava č. 100552663/2017 zo dňa 30.03.2017 z dôvodu ich nezákonnosti. Konštatoval, že podľa § 79 zákona o DPH správca dane vráti nadmerný odpočet platiteľovi dane vo všeobecnej lehote 30 dní, ktorá v prípade žalobcu pripadla na 25.08.2011. V prípade začatia daňovej kontroly, do 10 dní po skončení daňovej kontroly alebo právoplatnosti príslušného rozhodnutia. Na účely Daňového poriadku sa nadmerný odpočet DPH považuje za daňový preplatok. Ustanovenie § 79 ods. 3 zákona o DPH určuje správcovi dane, ktorý vrátil daňový preplatok po uplynutí zákonných lehôt povinnosť rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku vo výške minimálne 10% p.a. Daňové orgány podľa aplikovateľnej judikatúry a požiadaviek únievého práva mali priznať úrok za obdobie odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, t.j. od 25.08.2011 do dňa faktického vrátenia nadmerného odpočtu, t.j. 26.01.2017, spolu za 1980 dní, vypočítaného podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku. Argumentoval, že dôvodom pre skorší začiatok plynutia lehoty je, že ho vyžaduje únievá úprava. Vnútroštátna úprava je totiž v rozpore s právom únie, ktoré je preto potrebné použiť prednostne. Konštatoval, že žalovaný a správca dane s výkladom žalobcu ohľadne ich povinností nesúhlasili a tvrdili, že vnútroštátne právo im to neumožňuje. Podľa žalobcu, žalovaný a správca dane vec nesprávne právne posúdili, čím porušili aj zásadu neutrality DPH. Žalobca bol presvedčený, že daňové orgány sú si zjavne vedomé nesprávnosti svojho právneho názoru a ich postup v predmetnej veci považoval za účelový a v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp.zn. 13S/1/2017. S poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ (vo veci KOVOZBER, s.r.o. proti Daňovému úradu Košice, C-120/15) uviedol, že okrem iného je potrebné vyvodiť jednoznačné závery, že podľa únievého práva (smernice interpretovanej rozhodnutiami SDEÚ), aj keď štát má právo vykonávať daňovú kontrolu v primeranom trvaní, daňovým subjektom patria úroky zo súm predstavujúcich zadržané nadmerné odpočty DPH od

uplynutia všeobecných lehôt na vrátenie odpočtov a to až do dňa vrátenia zadržovaných súm nadmerných odpočtov. Konštatoval, že tento záver sa opiera predovšetkým o zásadu neutrality DPH, v zmysle ktorej kontrola dane vykonaná orgánmi štátu, spojená so zadržaním oprávneného nadmerného odpočtu, nesmie byť kontrolovanému daňovému subjektu na ujmu bez primeranej kompenzácie. Primeraná kompenzácia preto musí pokryť obdobie zadržovania nadmerného odpočtu a zohľadniť celú sumu zadržovaného nadmerného odpočtu. Žalobca zastával názor, že v predmetnom prípade postačuje, aby daňové orgány eurokonformne interpretovali relevantné ustanovenia zákona o DPH a Daňového poriadku a teda spôsobom, podľa ktorého budú považovať nadmerný odpočet za daňový preplatok podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku, a to odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na jeho vrátenie, keďže od tohto dňa nadmerný odpočet nezákonne zadržovali a tak zasiahli do vlastníckeho práva žalobcu. Pre úplnosť žalobca dodal, že právna úprava § 79a zákona o DPH, účinná od 01.01.2017 upravuje kompenzáciu (úrok) zo zadržaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, ktorá sa považuje za primeranú po dobu 6 mesiacov (úroková sadzba cca 1,5% ročne). S ohľadom na prechodné ustanovenie k novele zákona o DPH vykonanej zákonom č. 297/2016 Z. z. konštatoval, že túto právnu úpravu nie je možné použiť v prípadoch, kedy daňová kontrola bola skončená pred 01.01.2017 (čo je situácia žalobcu). Ďalej uviedol, že aj v Českej republike vznikla obdobná situácia, pričom súdy sa s novelou vysporiadali tak, že v prípadoch, kedy uplynula primeraná lehota daňovej kontroly pred zmenou zákona, daňové orgány majú postupovať podľa rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR č.k. 7Aps/3/2013-34 zo dňa 25.08.2014. Žalobca považoval za potrebné uviesť, že hoci sa oznámenia správcu dane a žalovaného považujú za rozhodnutia, nemožno opomenúť absenciu zákonných náležitostí rozhodnutia podľa § 63 Daňového poriadku, t.j. výrok, odôvodnenie, poučenie o opravnom prostriedku, označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal, číslo a dátum rozhodnutia, identifikačné údaje osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, vlastnoručný podpis zamestnanca žalovaného alebo správcu dane a odtlačok úradnej pečiatky. Vzhľadom na vyššie uvedené žalobca navrhol, aby krajský súd napadnuté opatrenie žalovaného vrátane opatrenia Daňového úradu Bratislava zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.

9. Krajský súd sa v prvom rade zaoberal otázkou prípustnosti súdneho preskúmania napadnutých správnych aktov. Mal za to, že oznámenia správcu dane a žalovaného obsahujú konečnú informáciu o tom, že úroky zo súm predstavujúcich nadmerné odpočty DPH, ktoré správca dane zadržal, po dobu trvania daňovej kontroly, nebudú žalobcovi priznané, pretože podľa názoru žalovaného slovenský právny poriadok takýto postup orgánov správy daní neumožňuje. Možno ich považovať za správne akty orgánu verejnej správy, ktoré sú opatreniami priamo sa dotýkajúcimi práv, povinností a právom chránených záujmov žalobcu v súvislosti s úrokmi z nadmerného odpočtu DPH zadržaného na čas vykonávania daňovej kontroly, ktoré si žalobca uplatnil voči orgánom správy daní. Keďže ide o autoritatívne opatrenia o právach a právom chránených záujmoch žalobcu podľa § 3 ods. 1 písm. c/ S.s.p., nemožno ich vylúčiť zo súdneho preskúmania správnym súdom za súčasnej neexistencie výnimiek z generálnej klauzuly v zmysle § 7 S.s.p.

10. Krajský súd ďalej poukázal na to, že žalobca v preskúmvanej veci žiadal priznať úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH vo výške 10% ročne s poukazom na § 79 ods. 3 zákona o DPH a jeho výkladu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ, s ktorým názorom žalovaný nesúhlasil. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že smernica Rady 2006/112/ES je prameňom práva únie, ktorá je pre členský štát záväzná a má v zmysle článku 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky prednosť aj pred vnútroštátnym právnym poriadkom. Potom všetky vnútroštátne orgány aplikujúce právo (aj daňové orgány) sú povinné posudzujúci právny vzťah vykladať eurokonformne, t.j. v súlade s právom únie. Pokiaľ ustanovenie vnútroštátneho predpisu nemožno vyložiť eurokonformne, je orgán aplikujúci právo, povinný takéto ustanovenie nepoužiť. Keďže únievé právo sa na základe jeho bezprostrednej aplikovateľnosti priamo stáva súčasťou právnych poriadkov členských štátov, môže sa dostať do rozporu s vnútroštátnou právnou normou. V takomto prípade má únievé právo podľa prípadovej praxe SDEÚ prednosť pred vnútroštátnym predpisom, ktorý je s ním v rozpore a ktorý by preto nemal byť ďalej aplikovaný. Krajský súd poukázal na rozsudok SDEÚ C-107/10, ohľadom výkladu čl. 183 smernice o DPH, ktorý 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 omeškání 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 článkom 183 smernice o DPH 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 SDEÚ platí, že členské štáty musia pri uplatňovaní úpravy únie dodržať zásadu ochranu legitímnej dôvery. Právo na odpočítanie je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe. Pokiaľ ide o možnosť upravenú v článku 183 smernice o DPH stanoviť, aby bol odpočet DPH buď prenesený do nasledujúceho obdobia alebo vrátený, SDEÚ spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti.

11. Podľa krajského súdu musia uvedené podmienky 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. 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. Keďže však zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov ako istou paušalizovanou náhradou škody, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality.

12. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozhodnutie SDEÚ (uznesenie z 21.10.2015 vo veci C-120/15 KOVOZBER s.r.o. proti Daňovému úradu v Košiciach), ktorý posudzoval právnu úpravu Slovenskej republiky týkajúcu sa vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, uvedenú v zákone o DPH, pričom prijal záver, že takáto vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi so zásadami daňovej neutrality, podľa ktorej vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty sa musí uskutočniť v primeranej lehote, keďže v prípade začatia daňovej kontroly má za následok zadržanie finančných prostriedkov zodpovedajúce nadmernému odpočtu dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej osobe počas podstatného obdobia, ktoré môže byť šesťkrát až dvanásťkrát dlhšie, ako je zdaňovacie obdobie jedného mesiaca (uznesenie SDEÚ C-120/15 bod 25, 26). Zároveň zdôraznil, že ak 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 dodržiavanie zásady daňovej neutrality. Na základe právneho posúdenia prejudiciálnych otázok Krajského súdu v Košiciach, prijal Súdny dvor Európskej únie záver, že článok 183 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškání pri vrátení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. V súvislosti s úrokmi z omeškání SDEÚ v bode 24 citovaného rozhodnutia uvádza ...“v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, 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 omeškání“... (rozsudok Rafinaria Steaua Româna, C-431/R, EU: C:2013:686, bod 23 a uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyárto, C-654/13; EU:C2014/2127 bod 32).

13. Krajský súd zastával názor, že by bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, keby tým daňovým subjektom, u ktorých bola uskutočnená daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr, bez akejkoľvek kompenzácie. Práve na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadrživanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia uvedenej všeobecnej lehoty na vrátenie

nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia. Správny súd bol toho názoru, že prístup správcu dane i žalovaného, ktorí právo na takúto kompenzáciu popierajú, je neproporcionálny, nie je ničím opodstatnený ani spravodlivý a znevýhodňuje daňový subjekt len na tom základe, že u neho bola vykonaná daňová kontrola.

14. Krajský súd s názorom žalovaného v preskúvanom opatrení, že ustanovenie § 79 ods. 3 Daňového poriadku pre tento prípad nie je prijateľné, nesúhlasil a v súvislosti s tým poukázal na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prezentovaný v rozsudku sp.zn. 4Sžf/57/2016 zo dňa 06.06.2017: „Z bodu 30 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-1120/15 KOVOZBER, s.r.o. vyplýva, 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. Ak právny predpis výslovne neupravuje určitú skutkovú podstatu, alebo upravuje ju len neúplne, neznamená to, že takto neriešenú alebo nie úplne riešenú situáciu nie je možné riešiť. V danom prípade je možné použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku. Výška tak stanoveného úroku by podľa najvyššieho súdu zodpovedala zásadám ekvivalencie a efektivity, na ktoré poukazuje Súdny dvor EÚ.“

15. Krajský súd vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti dospel k záveru, že žalovaný ako aj prvostupňový orgán posúdili vec po právnej stránke nesprávne, a preto ich opatrenia s poukazom na ustanovenie § 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p. zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

16. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný - sťažovateľ z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. Sťažovateľ poukázal na to, že nespochybňuje doktrínu eurokonformného výkladu vnútroštátneho práva, ale v danom prípade je zrejme, že sám daňový subjekt si je vedomý, že právny poriadok Slovenskej republiky nestanovuje správcovi dane povinnosť platiť úrok platiteľovi dane počas trvania daňovej kontroly a preto požadoval zaplatenie úroku na základe aplikácie rozsudku SD EÚ vo veci C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3 AD. Sťažovateľ sa s názorom žalobcu nestotožnil, nakoľko Súdny dvor EÚ vo svojej početnej judikatúre poukazuje na tzv. „primeranú lehotu“, až po uplynutí ktorej, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu, vzniká právo daňového subjektu na vyplatenie úrokov z omeškania. V súlade s touto judikatúrou, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto generované finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania. Práve z dôvodu, že priznanie úroku zo zadržania nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly nebolo vo vnútroštátnej legislatíve Slovenskej republiky do 31.12.2016 upravené, bol novelou zákona o DPH č. 297/2016 Z.z., účinnou od 01.01.2017 zákon o DPH doplnený o nové ustanovenie § 79a Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, ktoré absentujúci právny stav vo veci priznania úroku z nadmerného odpočtu z dôvodu oneskoreného vrátenia, resp. zadržania počas daňovej kontroly, v súlade s európskou legislatívou upravilo. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukazoval aj žalobca jednoznačne vyplýva, že daňový subjekt má nárok na priznanie tzv. kompenzačného úroku na kompenzáciu hospodárskeho znevýhodnenia spojeného s vrátením nadmerného odpočtu DPH, avšak až po uplynutí primeranej lehoty, t.j. nie všeobecnej lehoty, v ktorej by bol nadmerný odpočet obvykle vrátený, ako tvrdil žalobca. Súdny dvor EÚ v tejto súvislosti zdôrazňuje, že predpokladom riadneho fungovania spoločného systému DPH je správne vyberanie dane. Každý členský štát musí prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške a v tejto súvislosti sú členské štáty povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítat' a vybrať dlžnú daň. Z tohto 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 (v tejto spojitosti dal sťažovateľ do pozornosti rozsudky SD EÚ C-107/10 bod 52 a 53, C-120/15 bod 23 a iné). V tejto súvislosti opätovne poukázal na ust. § 79a, ktoré bolo doplnené zákonom č. 297/2016 Z.z. a v zmysle ktorého nárok na úrok z nadmerného odpočtu platiteľovi vznikne ak je obdobie zadržania nadmerného odpočtu viac ako 6 mesiacov od uplynutia posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu,

ktorá je upravená v ust. § 79 ods. 1, 2, a 5 zákona o DPH. Taktiež poukázal na prechodné ust. § 85ke zákona č. 297/2016 Z.z. podľa ktorého sa § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016 vrátane. Účinnosť § 79a a § 85ke zákona o DPH je od 01.01.2017. Z uvedeného je zrejmé, že nárok na úrok z nadmerného odpočtu sa neuplatní na daňové kontroly ukončené do 31.12.2016, žalobca tak nespadá pod právnu úpravu o priznaní úroku. Sťažovateľ taktiež uviedol, že v prípade priznania úroku z omeškania by bol správca dane povinný vydať rozhodnutie, keď jednou z náležitostí je podľa § 63 ods. 3 písm. d/ Daňového poriadku aj uvedenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo. Vzhľadom na to, že takýto právny predpis v platnej legislatíve neexistoval, správca dane by takýto úrok nemohol vypočítať aj z dôvodu neexistencie lehoty od kedy má byť úrok počítaný a aká úroková sadzba má byť pri výpočte použitá.

17. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že argumenty, ktorými sťažovateľ spochybňoval rozhodnutie krajského súdu sú v zásade totožné, s námietkami, ktoré namietal v konaní pred krajským súdom a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Závery rozhodnutia krajského súdu zodpovedajú záverom vyplývajúcim z rozhodovacej činnosti krajských súdov i Najvyššieho súdu Slovenskej republiky napr. sp.zn. 1Sžf/96/2015, 8Sžf/114/2014, 3Sžfk/41/2017. Poukázal na to, že pri uplatnení zásady prednosti práva EÚ pred vnútroštátnym právom, ktorú sú povinné rešpektovať nielen sudy, ale aj orgány verejnej správy všetkých členských štátov EÚ, je vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ k výkladu článku 183 smernice (najmä rozhodnutia vo veci C-120/15 Kozobber) nutné interpretovať § 79 ods. 1, 2 zákona o DPH a § 79 ods. 3 Daňového poriadku tak, že žalobcovi patrí úrok zo sumy nadmerného odpočtu už od uplynutia zákonom o DPH stanovených všeobecných lehôt na vrátenie nadmerných odpočtov až do ich vrátenia žalobcovi.

18. Najvyšší súd 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. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal 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 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](http://www.nsud.sk).

19. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú 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.

20. Podľa § 438 ods. 1 S.s.p., kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

21. Podľa § 454 S.s.p., na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

22. Kasačný súd vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval za potrebné zaujať právny názor k otázke, či krajský súd vec správne právne posúdil, keď považujúc napadnuté oznámenia daňových orgánov (o tom, že úrok zo súm predstavujúcich nadmerné odpočty DPH, ktoré správca dane zadržal po dobu trvania daňovej kontroly, nebudú žalobcovi priznané) za opatrenia v zmysle § 3 ods. 1 písm. c/ S.s.p., podliehajúce súdnemu prieskumu dospel k záveru, že uplatnením eurokonformného výkladu pri aplikácii vnútroštátnych právnych noriem ako i zohľadnením judikatúry Súdneho dvora EÚ bolo potrebné pri posudzovaní nároku žalobcu na priznanie úroku za zadržovanie nadmerného odpočtu správcom dane počas daňovej kontroly vychádzať z ust. § 79 ods. 3 Daňového poriadku, ktoré upravuje vrátenie daňového preplatku, resp. úrok z toho plynúci. Krajský súd aj s poukazom na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku sp.zn. 4Sžf/57/2016 zo dňa 06.06.2017

mal za to, 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. Výslovil taktiež názor, že 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, pričom prístup správcu dane i žalovaného, ktorí právo na takúto kompenzáciu popierajú, je neproporcionálny a znevýhodňuje daňový subjekt len na tom základe, že u neho bola vykonaná daňová kontrola.

23. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že správny výber daní je nepochybne jedným zo základných predpokladov fungovania spoločného systému DPH. V tejto súvislosti je preto na každom členskom štáte, aby prijal takú legislatívnu úpravu, ktorá zabezpečí, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške. Na tento účel členské štáty overujú daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítavajú a vyberajú dlžnú daň. 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 (napr. rozsudky SD EÚ C-107/10 bod 52 a 53, C-120/15 bod 23).

24. Pokiaľ sa týka právneho poriadku Slovenskej republiky je potrebné zmieniť ust. § 79a zákona o DPH, ktoré bolo doplnené zákonom č. 297/2016 Z.z. a v zmysle ktorého nárok na úrok z nadmerného odpočtu platiteľovi vznikne ak je obdobie zadržania nadmerného odpočtu viac ako 6 mesiacov od uplynutia posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, ktorá je upravená v ust. § 79 ods. 1, 2, a 5 zákona o DPH. V súvislosti s aplikáciou tohto ustanovenia je potrebné poukázať aj na ust. § 85 ke tohto zákona, podľa ktorého sa § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016 vrátane. Z uvedenej právny úpravy je zrejmé, že nárok na úrok z nadmerného odpočtu sa nepriznáva vo vzťahu k daňovým kontrolám ukončeným do 31.12.2016. Žalobca tak nespadal pod právnu úpravu o priznaní úroku (z čoho evidentne vychádzal aj krajský súd.).

25. Kasačný súd musel prisvedčiť sťažovateľovi, že krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nevenoval osobitnú pozornosť otázke nastolenej sťažovateľom, t.j., že daňový subjekt má nárok na priznanie úroku na kompenzáciu hospodárskeho znevýhodnenia spojeného s vrátením nadmerného odpočtu DPH, avšak až po uplynutí primeranej lehoty, t.j. nie všeobecnej lehoty, v ktorej by bol nadmerný odpočet obvykle vrátený. Krajský súd sa tak 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. Podľa kasačného súdu je však zrejmé, že správny súd neaplikoval § 79a zákona o DPH evidentne kvôli ustanoveniu § 85ke zákona o DPH, ktoré ustanovenie vylučuje priznanie úroku za zadržavania nadmerného odpočtu pri daňových kontrolách do 31.12.2016. Vychádzal preto pri právnom názore o aplikácii § 79 ods. 3 Daňového poriadku z toho, že analogicky treba vychádzať zo všeobecnej lehoty ustanovenej v § 79 ods. 2 Daňového poriadku, pričom túto lehotu samu o sebe považoval za súladnú s čl. 183 smernice o DPH. Krajský súd tak považoval postup žalovaného za porušenie zásady ekvivalencie a efektivity 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.

26. Rovnako 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.

27. 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. Zákon o DPH účinný v čase rozhodovania správcu dane i žalovaného už obsahoval ustanovenie § 79a, nad ktorého aplikáciou zrejme i 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. Uvedené ustanovenie však nebolo v zmysle intertemporálneho ustanovenia § 85ke zákona o DPH aplikované na súdnu vec s tým, že išlo o daňovú kontrolu ukončenú do 31.12.2016.

28. Podľa zjednocujúceho stanoviska správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 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 Kovožber, ktoré má aplikačnú prednosť s účinkom ex tunc. Na zabezpečenie súladu s právom Európskej únie sú orgány verejnej správy a súdy povinné zdržať sa aplikácie tohto ustanovenia.

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

30. 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 stotožňoval nadmerný odpočet s daňovým preplatkom.

31. Podľa § 469 S.s.p., ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu

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

33. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

#### **Poučenie:**

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