

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/53/2020
Identifikačné číslo spisu: 1015201790
Dátum vydania rozhodnutia: 24. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1015201790.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne DALUDAN, s.r.o., so sídlom Račianska 72, 830 03 Bratislava, IČO: 34 130 276, právne zastúpená AK SOUKENÍK - ŠTRPKA, s.r.o., so sídlom Šoltésovej 14, 811 08 Bratislava, IČO: 36 862 711, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1286203/2015 zo dňa 12. augusta 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/256/2015-59 zo dňa 20. júna 2017, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 542113/2015 zo dňa 11.05.2015 podľa § 63 ods. 1 v súlade s § 63 ods. 3 písm. c) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len

„Daňový poriadok“) nevyhovel žiadosti žalobkyne doručenej dňa 17.02.2012 o zaplatenie sankčného úroku podľa § 35b ods. 6 zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 „), za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky v sume 5 496,15 eur a sankčný úrok za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky žalobkyni nepriznal.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1286203/2015 zo dňa 12.08.2015 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 191 ods. 1 písm. c) Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 1286203/2015 zo dňa 12.08.2015 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 542113/2015 zo dňa 11.05.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. 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.

4. 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. Ak euro konformný 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 z 27.10.2009 bod 138, Luigi, C-357/06, 18.12.2007 Zb. s. I-12311, Engelbrecht C-262/97 z 26.9.2000 Zb. s. I-7321, bod 39, 40, IN.CO.GE., C-10 22/97, 22.10.1998 Zb. s. I-6307, bod 20, Murphy, 157/86 04.02.1988, Zb. s. 673, bod 11; Simmenthal, 106/77 z 09.03.1978 Zb. s. 629, body 21 až 22).

5. Krajský súd poukázal na závery rozsudku ESD C-107/10 z ktorého vyplýva, že článok 183 smernice, 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 o DPH 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 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.

6. Na základe uvedeného dospel krajský súd k záveru, že právny názor žalovaného o neoprávnenosti nároku na úrok uplatňovaný žalobkyňou 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 inštitúcii.

7. Krajský súd uviedol, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely konania 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 zadržavanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia. Krajský súd 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.

8. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie uznesenie zo dňa 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovozber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice, ktorý posudzoval právnu úpravu Slovenskej republiky týkajúcu sa vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, uvedenú v zákone č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon č. 222/2004 Z.z. alebo zákon o DPH“), pričom prijal záver, že takáto vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásad 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 SD EÚ C-120/15 bod 25,26).

9. 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 omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. V súvislosti s úrokmi z omeškania Súdny dvor EÚ 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 omeškania“...(pozri rozsudok Rafinaria Steaua Romana, C-431/R, EU: C:2013:686, bod 23 a uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyárto, C-654/13; EU:C 2014/2127 bod 23).

10. Súdny dvor (desiata komora) rozhodol vo veci tak, 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. Na základe vyššie uvedených skutočností súd konštatoval, že správca dane v prejednávanej veci je povinný priznať daňovému subjektu (platiteľovi DPH), ktorý si uplatní nadmerný odpočet, úrok z omeškania z neoprávnene zadržovaných finančných prostriedkov.

11. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 S.s.p. a úspešnej žalobkyni priznal právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

III.

Konanie na kasačnom súde

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (sťažovateľ) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., a navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

13. Žalovaný konštatoval, že už v stanovisku k podanej žalobe v súvislosti s rozsudkom ESD C-107/10 poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/44/2013 zo dňa 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 Kovozer 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, Kovozer s.r.o. proti Daňovému úradu v Košiciach, vo veci položenej prejudiciálnej otázky. Podľa bodu 24 uznesenia Súdneho dvora, 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 omeškania. Bod 26 uznesenia Súdneho dvora 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

14. Žalovaný považoval za dôležité poukázať na bod 30 a 32 uznesenia Súdneho dvora zo dňa 21.10.2015 vo veci C-120/15, ktoré krajský súd opomenul. Podľa žalovaného zo stanoviska ESD uvedeného v bode 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 sp. zn. 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 sp. zn. 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 legis. 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 nevysporiadal.

15. Žalovaný uviedol, že v právnom poriadku SR sa má aplikovať princíp prednosti práva Európskej únie, ale zároveň je potrebné poukázať na to, že daňové orgány ako štátne orgány, sú povinné postupovať v zmysle zásady zákonnosti, ktorá vyplýva z § 3 Daňového poriadku. Žalovaný uviedol, že daňové orgány postupovali v danom čase pri nepriznaní úroku z omeškania z nadmerného odpočtu žalobkyni podľa platnej a účinnej legislatívy.

16. Žalovaný poukázal i na prijaté zákona č. 297/2016 Z. z., ktorým sa zmenil a doplnil Daňový poriadok o ustanovenie § 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.

17. Žalovaný ďalej uviedol že v stanovisku k žalobe podrobne uviedol skutočnosti súvisiace s ukončením daňovej kontroly žalobkyne po lehote, ktoré súviseli s úmyselným podaním neodôvodnených námietok žalobkyňou vznesených voči zamestnancom daňového úradu pred prerokovaním protokolu, ktoré boli všeobecné a jediným ich zmyslom a účelom bolo zo strany žalobkyne spochybníť procesnú stránku kontroly, aby kontrola nebola vykonaná v lehote. Podľa názoru žalovaného, žalobkyňa 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 žalobkyňa uvádzala v daňových priznaniach DPH vedome a úmyselne, za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody nepravdivé údaje, na predložených dokladoch deklarovala dodanie tovaru platiteľovi do iného členského štátu s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH a z toho dôvodu si nárokovala vrátenie nadmerných odpočtov. Žalobkyňa deklarovala 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.

18. Žalovaný uviedol, že Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2Sžf/2/2009 zo dňa 22.04.2010 potvrdil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 111/2008-42, ktorým zamietol žalobu týkajúcu sa zdaňovacieho obdobia apríl 2006. Žalovaný uviedol, že žalobkyňa zastupuje ten istý právny zástupca, ktorý má vedomosť o všetkých skutočnostiach súvisiacich s nepravdivým a nepreukázaným deklarováním zdaniteľných obchodov žalobkyňou a zavádza tvrdením, že žalobkyňa spĺňa všetky zákonné hmotnoprávne predpoklady na nadmerné odpočty za kontrolované zdaňovacie obdobie.

19. Žalovaný mal za to, že žalobkyňa sa nemohla dostať do finančných ťažkostí z dôvodu nevrátených nadmerných odpočtov, pretože vedome zavádzala vystavovaním dokladov, že vykonáva zdaniteľné obchody, preto nemala zákonné právo uplatniť si nadmerný odpočet a uvádzať v podanom daňovom priznaní nepravdivé údaje. Aj bez vykonania daňovej kontroly žalobkyňa nespĺnila 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 žalobkyňa nevedela preukázať, robila obštrukcie a podala námietky bez riadneho odôvodnenia pred prerokovaním protokolu. Následkom procesného pochybenia správcu dane, ku ktorému výrazne prispela aj žalobkyňa Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2Sžf/35/2010 zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/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 SR 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 SR uviedol, že zákonná lehota na výkon kontroly neplatí, keď kontrolovaný subjekt neposkytuje súčinnosť, čo platí aj pre žalobkyňu.

20. Žalovaný konštatoval, že všetky dôkazy týkajúce sa nepreukázaných zdaniteľných obchodov boli získané v zákonnej lehote a k ukončeniu daňovej kontroly po zákonnej lehote prispela aj žalobkyňa. Najvyšší súd SR 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 sp. zn. 3Sžf/76/2013 zo dňa 06.11.2013.

21. 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 z 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 dovolávať noriem práva Únie napr. rozsudok zo 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).

22. Žalovaný apeloval na odvolací súd (v tomto prípade kasačný súd, pozn.), aby vzal pri rozhodovaní o priznaní úroku žalobkyňi do úvahy preukázané účelové zneužitie práva žalobkyňou, ktorá si napriek tomu ešte žiada úrok zo sumy nadmerného odpočtu, ktorý si nemala vôbec uplatniť a uviesť do daňového priznania, pretože sa jedná o nezákonné obohatenie. Priznanie úroku by bolo v prípade žalobkyne popretím spravodlivosti a v rozpore s princípmi právneho štátu, daňovou neutralitou, aj euro konformným 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.

23. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, doručenom krajskému súdu dňa 08.11.2017, žalobkyňa uviedla, že žalovaný stotožňuje dva inštitúty, keď nárok žalobkyne 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.

24. Poukázala 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

žalobkyne 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. I/227/7801-49189/2008-990033-r zo dňa 10.06.2008 a rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 649/231/19284/07/Bur zo dňa 17.03.2008, ktorými žalobkyňa nebol priznaný nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2006 v sume 379 316,24 eur, a teda zo strany správcu dane došlo k neoprávnenému zadržiavaniu žalobcu v období od 07.08.2008 do 29.12.2011.

25. Žalobkyňa nesúhlasila 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 Európskej únie a zároveň mal za to, že odôvodnenie napadnutého rozsudku dostatočne zohľadňuje a reaguje na argumentáciu a návrhy žalobkyne a žalovaného, ktorý okrem iného vo vyjadrení k žalobe navrhoval, aby súd vec rozhodol na základe aplikácie doktríny *acta 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 nemôže byť podľa žalobkyne 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 (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 S.s.p. Žalobkyňa poukázala 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 zo dňa 25.10.2016).

26. V súvislosti s ustanoveniami zákona č. 297/2016 Z.z., ktorým sa zmenil a doplnil Daňový poriadok s účinnosťou od 01.07.2017 žalobkyňa nepovažovala za sporné, že sa na žalobkyňu nevzťahujú, žalobkyňa však na ne vo svojom vyjadrení zo dňa 16.06.2017 poukázala 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 Európskej únie a spoločným systémom dane z pridanej hodnoty, čo bolo potvrdené aj rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora.

27. K tvrdeniam žalovaného, že žalobkyňa údajne účelovo spochybňovala procesnú stránku daňovej kontroly z dôvodu údajných zistení správcu dane o porušení ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty, tým že nepreukázala fakturovaný zdaniteľný obchod s kryštálovým cukrom s oslobodením od dane z pridanej hodnoty a údajne nevykonávala v skutočnosti zdaniteľné obchody tak, ako deklarovala na dokladoch a následne prestala úplne deklarovať vykonávanie ekonomickej činnosti a podávala negatívne daňové priznania, čím sama priznala oprávnenosť a správnosť zistení správcu dane, pred prerokovaním protokolu z daňovej kontroly podala neopodstatnené a účelové námietky, žalobkyňa uviedla, 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 žalobkyne 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 Najvyšším súdom Slovenskej republiky, majú uvedené vyjadrenia žalovaného znaky účelovej argumentácie. V tejto súvislosti žalobkyňa poukázala na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 29.06.2010, sp. zn. III.ÚS 24/2010-57.

28. K uvedenému žalobkyňa doplnila, že správca dane jej v tom čase zadržiaval nadmerný odpočet vo viacerých zdaňovacích obdobiach, čo v súhrne predstavovalo značný objem finančných prostriedkov, s ktorými žalobkyňa nemohla 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 žalobkyne a žalovaný z toho vyvodil, že jeho argumentácia údajným porušením hmotnoprávných predpisov žalobkyňou je správna, žalobkyňa uviedla, 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.

29. Podľa názoru žalobkyne snaha žalovaného vykresliť žalobkyňu resp. jej 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. Žalobkyňa mala za to, že údajné porušenia hmotnoprávných predpisov žalobkyňou, vady daňového konania týkajúce sa uplatnenia nároku žalobkyne na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2006, ako aj úvahy žalovaného týkajúce sa konania žalobkyne 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 práve posúdenie nároku žalobkyne na zaplatenie sankčného úroku za neoprávnené zadržávané peňažné prostriedky.

30. Žalobkyňa poukázala na skutočnosť, že práve formalistický prístup žalovaného pri aplikácii právnych noriem spôsobil, že žalobkyňa musela 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 žalobkyne, ktorú žalovaný doposiaľ nevyvrátil.

31. V závere vyjadrenia žalobkyňa navrhla, aby kasačný súd v súlade § 461 v spojitosti s § 457 ods. 1 S.s.p. kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú zamietol a žalobkyni voči žalovanému priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu SR

32. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdництва prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 4Sžfk/53/2020. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

33. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. februára 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

34. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny 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, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení splnenia podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil krajský súd zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom (sťažovateľom), ako aj žalobkyňou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

35. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu krajského súdu zistil, že žalobkyňa sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Bratislave dňa 27.10.2015 domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1286203/2015 zo dňa 12.08.2015. Žaloba v predmetnej veci bola krajskému súdu podaná za účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), ktorý v piatej časti upravoval problematiku súdneho prieskumu rozhodnutí orgánov verejnej správy. Tento zákon bol v časti týkajúcej sa správneho súdnictva s účinnosťou od 01.07.2016 nahradený Správnym súdnym poriadkom. Podľa § 491 ods. 1 S.s.p., ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

36. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S.s.p., 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 právo 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.

37. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne súdy 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.

38. 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. Správca dane prvýkrát požiadal o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly 29.06.2006 a žalovaný lehotu predĺžil do 29.12.2006; druhýkrát správca dane požiadal o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly 25.10.2006 a žalovaný predĺžil lehotu do 30.03.2007. Daňová kontrola bola prerušená od 29.03.2007 do 02.05.2007, t.j. 35 dní, z dôvodu konania o námietke zaujatosti vznesenej žalobkyňou proti riaditeľovi Daňového úradu Trnava (žalobkyňa podala námietku zaujatosti zároveň aj proti pracovníkom tohto daňového úradu, o tejto však v uvedenom štádiu konania nebolo rozhodnuté) - rozhodnutie správcu dane č. I/227/5044-38822/2007/990033-r. Na základe uvedených skutočností mala daňová kontrola u žalobkyne za zdaňovacie obdobie marec 2006 trvať od 01.06.2006 do 06.07.2007. Správca dane prerokoval protokol o daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie marec 2006 č. 649/321/39369/2007 zo dňa 22.05.2007 so žalobkyňou dňa 25.06.2007 (teda v lehote podľa § 30a ods.7 zákona č. 511/1992 Zb.); po jeho prerokovaní vydal Daňový úrad Trnava rozhodnutie č. 649/231/83198/07/Tat dňa 05.09.2007, ktoré bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. I/227/13260-91902/2007/990033-r zo dňa 18.12.2007 (právoplatným dňa 02.01.2008) z toho dôvodu, že nebolo rozhodnuté o námietke zaujatosti voči zamestnancom Daňového úradu Trnava, ktorí vykonávali u žalobkyne daňovú kontrolu a ktorí so žalobkyňou uvedený protokol aj prerokovali. Následne Daňový úrad Trnava rozhodnutím č. 649/321/4053/08/Mg zo dňa 17.01.2008 (právoplatné 25.01.2008) rozhodol o námietke zaujatosti vznesenej žalobkyňou aj voči zamestnancom Daňového úradu Trnava, tak, že jej nevyhoveli a týchto zamestnancov nevyhlásil.

39. Správca dane vydal dňa 17.03.2008 rozhodnutie č. 649/231/19248/08/Bur o nepriznaní nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 379 316,24 eur a určení daňovej povinnosti vo výške 9 531,97 eur, 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 231/2008-44 zo dňa 11.05.2010 žalobu žalobkyne 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 správca dane zrušil a vec vrátil Daňovému riaditeľstvu SR na ďalšie konanie. Rozsudok Najvyššieho súdu SR nadobudol právoplatnosť dňa 12.10.2011 a vykonateľnosť dňa 17.10.2011. Daňový úrad Bratislava (miestne príslušný správca dane) vrátil dňa 30.11.2011 žalobkyni nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie marec 2006 vo výške 379 316,24 eur.

40. Dňa 17.02.2012 bola Daňovému úradu Bratislava doručená žiadosť žalobkyne na zaplatenie sankčného úroku za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky predstavujúce nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie marec 2006. Dňa 14.05.2012 doručila žalobkyňa 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 žalobkyni oznámil, že jej neprináleží nárok na priznanie sankčného úroku. Žalovaný na základe žiadosti žalobkyne o vydanie rozhodnutia druhostupňovým orgánom listom č. 1100302/1/1264271/2012/5131-r zo dňa 13.11.2012 žalobkyni oznámil, že jej neprináleží sankčný úrok podľa § 79 daňového poriadku.

41. Krajský súd v Bratislave uznesením č.k. 6S/90/2014-53 zo dňa 19.09.2014 (právoplatným dňa 06.01.2015) na základe žaloby žalobkyne proti nečinnosti žalovaného, uložil Daňovému úradu Bratislava povinnosť konať a rozhodnúť v lehote 60 dní o žiadosti žalobkyne o zaplatenie sankčného úroku za neoprávnené zadržované prostriedky predstavujúce nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2006 v období od 26.06.2006 do 29.11.2011.

42. Rozhodnutím č. 542113/2015 zo dňa 11.05.2015 Daňový úrad Bratislava nevyhovel žiadosti žalobkyne o zaplatenie sankčného úroku za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky, sankčný úrok za neoprávnené zadržované finančné prostriedky žalobkyni nepriznal. Na odvolanie žalobkyne žalovaný rozhodnutím č. 12846203/2015 zo dňa 12.08.2015 rozhodnutie správca dane potvrdil. Žalobkyňa proti rozhodnutiu žalovaného podala v zákonom stanovenej lehote žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného.

43. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobkyne je rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/256/2015-59 zo dňa 20.06.2017, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného a orgánu verejnej správy prvého stupňa a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

44. 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 § 461 S.s.p. 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. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

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

46. Podľa čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, Slovenská republika môže medzinárodnou zmluvou, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo na základe takej zmluvy preniesť výkon svojich práv na Európske spoločenstvo a Európsku úniu. Právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky.

47. 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.

48. 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 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 ods. 2.

49. 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.

50. 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.

51. 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.

52. Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť rozdiel, ak výška nadmerného odpočtu predstavuje zanedbateľnú sumu. Výklad článku 183 Smernice o DPH bol realizovaný rozsudkom Európskeho súdneho dvora C107/10 zo dňa 12.05.2011, podľa ktorého článok 183 Smernice 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 kontroly. Aj keď postupy na uplatnenie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH upravené v článku 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 platí, že členské štáty musia pri uplatňovaní právnej úpravy únie dodržiavať zásadu ochrany legitímnej dôvery. Pokiaľ ide o možnosť upravenú v článku 183 Smernice o DPH stanoviť, aby bol nadmerný odpočtu 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 nemôžu 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.

53. Otázkou prednosti aplikovať právo Európskej únie a povinnosť zdržať sa § 79 ods. 2 zákona o DPH v prospech práva Európskej únie, pokiaľ uvedené ustanovenie nie je možné interpretovať eurokonformne, sa zaoberal Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom skoršom rozsudku sp. zn. 4Sžf/65/2014 zo dňa 02.06.2015, v ktorom vyslovil názor, že by bolo v rozpore s princípom 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.

54. Kasačný súd taktiež uvádza, že aplikáciou a výkladom článku 183 Smernice 2006/112/ES 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 - Kovožber s.r.o. a dospel k záveru, že článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 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. Kasačný súd konštatuje, že ako zo staršej judikatúry Súdneho dvora EÚ tak i rozhodnutia C-120/2015 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 úniovým právom, tak aby bolo vyložené konštantnou judikatúrou Súdneho dvora.

55. Žalovaný, poukazujúc na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/44/2013 v kasačnej sťažnosti uviedol, že v Slovenskej republike neexistovala v danom čase právna úprava na priznanie úrokov z nadmerného odpočtu, pričom s touto skutočnosťou sa krajský súd v rozsudku nevysporiadal. Žalovaný, napriek tvrdeniu, že v právnom poriadku SR sa má aplikovať princíp prednosti práva Európskej únie, poukázal na zásadu zákonnosti (§ 63 Daňového poriadku), v zmysle ktorej daňové orgány pri nepriznaní úroku z omeškania z nadmerného odpočtu žalobkyni 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 z omeškania 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, Kovožber) uviedol, že smernica o DPH má vo vzťahu k členským štátom, ktoré nedokonale transponovali jej znenie priamy účinok. Podľa konštantnej judikatúry Súdneho dvora 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 ujmy pre dotknutého platcu za to, že nemôže používať finančné prostriedky v sume zadrživaného odpočtu.

56. 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 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. Podľa článku 183 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.

57. Najvyšší správny súd SR 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 zadržávanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (ust. § 79a) bol do vyššie citovaného zákona zakomponovaný až s účinnosťou os 01.01.2017. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 01.01.2017 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 žalobkyne a následného vrátenia uplatneného neodmerného odpočtu neobsahoval osobitné ustanovenia o povinnosti správcu dane zaplatiť daňovému subjektu úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH počas vykonávania daňovej kontroly. V čase rozhodovania správcu dane (v danom prípade posudzovania žiadosti žalobkyne o priznanie úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu) už zákon o DPH obsahoval ustanovenie § 79a, v zmysle ktorého má platiteľ nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu vo forme úroku z nadmerného odpočtu vo výške dvojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, najmenej vo výške 1,5% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, za každý deň od uplynutia šiestich mesiacov po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5, až do jeho vrátenia.

58. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 1.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 Kovožber 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. Krajský súd sa v odôvodnení rozsudku stotožnil s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveným v rozsudku 3Sžfk/41/2017 zo dňa 27.januára 2019, v zmysle ktorého pri absencii právnej úpravy prichádza do úvahy analogické použitie ustanovenia § 79a zákona o DPH aj na daňové kontroly skončené do 31.decembra 2016, nakoľko rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kovožber má prednosť pred vnútroštátnou úpravou ustanovenia § 85ke zákona č. 279/2016 Z.z., teda z aplikácie ustanovenia § 85ke nemožno vylúčiť daňové kontroly skončené do 31.decembra 2016. Kasačný súd sa s uvedeným právnym názorom stotožnil a na zdôraznenie jeho správnosti považuje za nevyhnutné poukázať na Stanovisko Správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 30.októbra 2019, Snj. 36/2019 k zjednoteniu rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ohľadne náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, publikované 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 , ktorá má aplikačnú prednosť ex nunc. 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 ustanovenia § 79a zákona o DPH. K aplikácii tohto ustanovenia sa prikláňa aj rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžfk/4/2019 zo dňa 17.apríla 2019, ktorý v bodoch 24 a 25 odôvodnenia uvádza, že „problém pre správcu dane a žalovaného teda spôsobuje nedokonalá legislatíva vzťahujúca sa na prípady, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods.1, 2 alebo ods.5 bola skončená do 31.decembra 2016 vrátane,

59. S poukazom na vyššie uvedené právne závery kasačný súd dospel k záveru, že v ďalšom konaní bude úlohou orgánov verejnej správy opätovne posúdiť žiadosť žalobkyne zo dňa 17.02.2012 o náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie marec 2006 v zmysle § 79a zákona o DPH a s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti prejednávanej veci rozhodnúť o nároku žalobkyne formou rozhodnutia podľa § 63 Daňového poriadku.

60. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v zmysle 461 S.s.p 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.

61. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 168 S.s.p.). Úspešnej žalobkyni voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania (§167 S.s.p.). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods.2 S.s.p.

62. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie :

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

