

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/29/2021  
Identifikačné číslo spisu: 2019200298  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2019200298.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: IRIS Company s.r.o., so sídlom Hodská 2336/36, Galanta, IČO: 36 846 023, právne zastúpený: Weis & Partners s.r.o., so sídlom Priemyselná 1/A, Bratislava, IČO: 47 234 776, proti žalovanému (sťažovateľovi): Daňový úrad Trnava, Hlboká 8/1, 917 01 Trnava, o preskúmanie zákonnosti opatrenia žalovaného č. 101859823/2019 zo dňa 02.08.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/158/2019-121 zo dňa 9. decembra 2020, takto

### r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### O d ô v o d n e n i e

#### I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 20S/158/2019-121 zo dňa 9. decembra 2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) rozhodol tak, že podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil opatrenie žalovaného č. 101859823/2019 zo dňa 02.08.2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) - oznámenie o nepriznaní náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

2. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že konajúci orgán verejnej správy pri náležite zistenom skutkovom stave vec nespávne právne posúdil. Zo stanoviska správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší súd“) č. 56 (zverejneného v Zbierke

stanovísk NS a súdov SR č. 6/2019) bez pochybností vyplýva, že aj na prípad žalobcu vo vzťahu k zadržiavaniu nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly ukončenej do 31.12.2016 sa má aplikovať zákonná úprava náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly podľa § 79a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 01.01.2017 (ďalej aj „zákon o DPH“), čo súčasne znamená, že žalobca nemá nárok na výšku náhrady podľa ustanovenia podľa § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“), ktorej priznania sa dožadoval.

3. Pre právne posúdenie veci bola pre správny súd relevantná tá skutočnosť, že žalobcovi bol nadmerný odpočet vrátený po uplynutí šiestich mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1 Daňového poriadku. Za splnenej podmienky, že správca dane začal daňovú kontrolu v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 zákona o DPH, sa na prípad žalobcu vzťahuje ustanovenie § 79a zákona o DPH, a to napriek tomu, že daňová kontrola bola ukončená do 31.12.2016, čo znamená, že žalobca má po uplynutí šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu do dňa jeho vrátenia nárok na náhradu za zadržanie 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%, pričom úrok za uvedené obdobie sa vypočíta zo sumy vráteného nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1 alebo ods. 5 zákona o DPH do dňa jeho vrátenia vrátane.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

4. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačnú sťažnosť a žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

5. Podľa sťažovateľa správny súd vo svojom rozhodnutí v preskúmvanej veci poukázal na prejudiciálnu rozhodovaciu prax Európskeho súdneho dvora v súvislosti s uplatňovaním článku 183 Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica o DPH“), najmä na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej ako „SD EÚ“) vo veci C-107/10 Enel Maritsa Iztok. Predmetné rozhodnutie SD EÚ sa však podľa sťažovateľa zaoberá súladom právnej úpravy dane z pridanej hodnoty a daňovej kontroly v Bulharsku s právom Európskej únie, pričom Súdny dvor v tomto rozhodnutí zdôrazňuje osobitosť bulharskej právnej úpravy dane z pridanej hodnoty. Z dôvodu odlišností medzi slovenskou a bulharskou právnou úpravou sa sťažovateľ odvolával na neprípustnosť aplikácie tohto rozhodnutia z dôvodu, že platná právna úprava v Slovenskej republike neumožňovala správcovi dane priznať a zaplatiť úrok z omeškania za obdobie výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Poukázal tiež na to, že pri správe daní je povinný postupovať nielen v súlade s daňovými zákonmi, ale aj s Ústavou Slovenskej republiky a preto nie je oprávnený priznávať žalobcovi úrok z omeškania aj za obdobie počas výkonu daňovej kontroly.

6. Sťažovateľ svoje tvrdenia oprel aj o viaceré rozsudky SD EÚ zaoberajúce sa výkladom čl. 183 Smernice 2006/112/ES napr. rozsudok C-107/10, C-431/12, C-654/13, C-120/15, z ktorých vyplýva, že ak zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality. Prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. Uviedol, že do 31. decembra 2016 však absentovala v zákone o DPH právna úprava úroku z nadmerného odpočtu, ktorá by správcom dane umožňovala priznať platiteľom dane náhradu za zadržiavanie nadmerný odpočet počas daňovej kontroly. Zákonodarca úpravu náhrady za vrátenie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly zaviedol až v § 79a zákona o DPH s účinnosťou od 01.01.2017

7. Podľa názoru sťažovateľa, krajský súd poukázal na zjednocujúce stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 56 (zverejnené v Zbierke stanovísk NS a súdov SR č. 6/2019), ktoré zjednotilo nejednotnosť rozhodovacej praxe súdov (vo veciach obdobných ako je súdená vec), avšak toto stanovisko podľa sťažovateľa nie je súčasťou platného Právneho poriadku Slovenskej republiky. Priznanie úroku zo zadržania nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly do 31.12.2016 nebolo vo vnútroštátnej legislatíve upravené. Správca dane mohol postupovať len v súlade s platnou právnou úpravou, ktorá v čase vydania napadnutého oznámenia nemala zákonnú oporu, neupravovala výšku a ani obdobie, za ktoré by sa takáto náhrada mala priznať. Priznanie náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly zakotvilo až ustanovenie § 79a zákona o DPH s účinnosťou od 01.01.2017.

8. Ďalej uviedol, že nadmerný odpočet bol správcom dane vrátený v zmysle § 79 ods. 6 zákona o DPH v lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly, čím nenastala skutočnosť zakladajúca nárok na vyplatenie úrokov podľa § 79 Daňového poriadku.

9. Súčasne dal do pozornosti, že na Krajskom súde v Trnave boli predmetom prieskumu obdobné veci, vedené pod sp. zn. 14S/108/2019 a sp. zn. 20S/157/2019. Sťažovateľ podal návrh na spojenie týchto vecí, tento však krajský súd uznesením sp. zn. 14S/108/2019-94 zo dňa 7. januára 2020 zamietol odôvodňujúc to tým, že je potrebné každé jedno rozhodnutie prejednať zvlášť. Sťažovateľ namietal, že krajský súd následne vydal v predmetných veciach postupne jednotlivé rozhodnutia s totožným obsahom a rovnakou argumentáciou, ktorými zrušil opatrenia žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, čím podľa sťažovateľa vytvoril „predpoklad porušenia zásady svedomitého a zodpovedného prístupu súdu k prejednávanej veci.“

10. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej predošlej argumentácii a kasačnú sťažnosť považoval za nedôvodnú a navrhol, aby ju kasačný súd zamietol.

11. Súhlasil s názorom žalovaného, že inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly bol do slovenského právneho poriadku (§ 79a zákona o DPH) implementovaný až s účinnosťou od 01.01.2017, avšak podľa žalobcu takýto nárok mali daňové subjekty predtým, a to na základe európskeho práva a právne záväzných rozsudkov SD EÚ. Správne súdy s poukazom na rozhodnutie SD EÚ vo veci Kovožber s.r.o. (C-120/05) priznávali určitú náhradu za zadržávaný nadmerný odpočet aj v prípade daňových kontrol ukončených do 31.12.2016, i keď určenie presného momentu odkedy sa táto náhrada priznávala, ako aj výška takejto náhrady nebola konzistentná. Práve nejednotnosť v rozhodovaní riešenej otázky odstránilo uvedené zjednocujúce stanovisko Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Doplnil, že na jeho prípad sa vzťahuje nárok na náhradu vo výške 10% zo zadržávanej sumy nadmerného odpočtu a nie iba 1,5% ako uviedol krajský súd v bode 54. odôvodnenia napadnutého rozsudku. Tvrdenie žalovaného o tom, že priznaný nadmerný odpočet bol vrátený v zákonnej lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly považoval žalobca v súvislosti s oprávnenosťou daňového subjektu na náhradu za takto zadržávaný nadmerný odpočet za irelevantné. Dôvodom vzniku nároku na náhradu za zadržávaný nadmerný odpočet tak nie je nezákonnosť jeho zadržávania, ale už len samotná skutočnosť, že bol vôbec zadržaný a neskôr bol priznaný a vyplatený.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

12. Prejednávaná vec bola dňa 25.08.2021 predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“), ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S pod sp. zn. 4Sfk/1/2021. Následne, bol spis vrátený Krajskému súdu v Trnave bez rozhodnutia na odstránenie väd v zápisnici o verejnom vyhlásení rozhodnutia. Vec bola dňa 26.10.2021 opätovne predložená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod novou spisovou značkou 4Sfk/29/2021.

13. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

14. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/158/2019-121 zo dňa 9. decembra 2020, ktorým tento zrušil napadnuté opatrenie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

15. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane začal u daňového subjektu dňa 10.09.2012 daňovú kontrolu zameranú na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012, ktorá bola ukončená dorúčením protokolu dňa 30.05.2014. Kontrolou bol zistený nadmerný odpočet v sume nižšej ako bol uplatnený žalobcom v daňovom priznaní za predmetné zdaňovacie obdobie, pričom nadmerný odpočet za kontrolované zdaňovacie obdobie v sume 136.890,39 eura so splatnosťou dňa 02.08.2018 správca dane podľa § 79 ods. 6 vety prvej zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2016 poukázal na účet žalobcu v lehote do desiatich dní od právoplatnosti rozhodnutia č. 348179/2018 zo dňa 19.06.2018.

16. Správca dane napadnutým oznámením č. 101859823/2019 zo dňa 02.08.2019 žalobcovi oznámil, že sa u neho neuplatní ustanovenie § 79a zákona o DPH, nakoľko podľa § 85ke (prechodné ustanovenie k úpravám účinným od 01.01.2017) zákona o DPH „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 ukončená. Ustanovenie § 79a cit. zákona sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods.1, 2 alebo ods. 5 cit. zákona bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane“. Sťažovateľ mu uvedeným listom tiež oznámil, že jeho podanie považuje za neopodstatnené, a to z dôvodu, že zákon o DPH, ako ani Daňový poriadok neupravujú priznanie úroku po dobu vykonávania daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, ak daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016, a teda správca dane nemá zákonnú možnosť na priznanie takéhoto úroku. Následne uviedol, že nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 bol vrátený v súlade s ustanovením § 79 ods. 6 zákona o DPH. Ďalej poukázal na novelu zákona o DPH (zákon č. 298/2016 Z. z.), ktorou sa s účinnosťou od 01.01.2017 zaviedlo ustanovenie § 79a zákona o DPH upravujúce náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, ktoré sa však v zmysle prechodného ustanovenia § 85ke zákona o DPH neuplatní, nakoľko daňová kontrola bola v prípade žalobcu ukončená do 31. decembra 2016.

#### IV.

##### Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

17. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

18. Podľa § 6 ods. 1 SSP, 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.

19. Podľa článku 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 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. Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť rozdiel, ak výška nadmerného odpočtu predstavuje zanedbateľnú sumu.

20. Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2013, ak v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období s výnimkou podľa odseku 2. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Na účely tohto zákona sa nadmerným odpočtom rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru.

21. Podľa § 79 ods. 6 vety prvej zákona o DPH v znení účinnom do 30.06.2015, ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, 2 alebo odseku 5 začne daňovú kontrolu, vráti nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške zistenej daňovým úradom.

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

23. 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.

24. 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.

25. 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.

26. Podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku, ak správca dane vráti daňový preplatok po lehote ustanovenej v odseku 2, je povinný v lehote do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku, ak jeho výška presiahne sumu 5eur. Pri výpočte úroku sa použije trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mala byť suma daňového preplatku podľa tohto zákona vrátená; ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 10%, pri výpočte úroku sa

namiesto trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky použije ročná úroková sadzba 10%. Úrok sa priznáva za každý deň omeškania. Správca dane tento úrok zaplatí do 15 dní od doručenia rozhodnutia o priznaní úroku. Ak správca dane eviduje voči daňovému subjektu daňový nedoplatok, použije tento úrok alebo jeho časť v lehote na jeho zaplatenie podľa § 55 ods. 6 a 7. Rovnako správca dane zaplatí daňovému subjektu úrok aj v prípadoch oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu a spotrebnej dane, na ktorú bolo uplatnené jej vrátenie, ak sa nadmerný odpočet a spotrebná daň nepoužijú podľa § 55 ods. 6 a 7.

27. Zo stanoviska správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 56 (zverejneného v Zbierke stanovísk NS a súdov SR č. 6/2019), ktoré sa týka zjednotenia rozhodovacej činnosti najvyššieho súdu ohľadne náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly vyplýva: Ustanovenie § 79a zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 1. januára 2017 (Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) je v pomere špeciality k ustanoveniu § 79 ods. 3. zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. januára 2012 (Daňové preplatky a úrok).

Vnútroštátna úprava právneho poriadku Slovenskej republiky spočívajúca v ustanovení § 85ke vety druhej zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 1. januára 2017 (Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2017), v znení: „Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane.“, nie je 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. (Stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. októbra 2019, Snj 36/2019).

28. Vychádzajúc z vyššie uvedeného, kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

29. V prejednávanom prípade bolo sťažovateľom v kasačnom konaní primárne namietané právne posúdenie veci krajským súdom. Sťažovateľ mal totiž za to, že v rozpore so záverom krajského súdu vysloveným v napadnutom rozsudku nemá zákonnú možnosť priznať daňovému subjektu náhradu za zadržiavanie nadmerného odpočtu (DPH) za dobu vykonávania daňovej kontroly, ak príslušná daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016, čo bol aj prípad žalobcu. Priznaniu náhrady podľa sťažovateľa bránila explicitná právna úprava, ktorou zákonodarca obmedzil nárok daňových subjektov na takúto náhradu iba za daňové kontroly realizované od 01.01.2017, resp. na daňové kontroly, ktoré neboli skončené do 31.12.2016. Namietal, že ak by takúto náhradu žalobcovi priznal, porušil by (okrem iných) čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky („(2) Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.“). Sťažovateľ mal za to, že keďže zákonná právna úprava neumožňovala takúto náhradu žalobcovi priznať (z dôvodu, že jeho daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016), nemohol postupovať inak ako mu poskytnutie takéhoto plnenia za zadržiavanie nadmerného odpočtu nepriznať.

30. Akokoľvek sa sťažovateľ pokúšal zvrátiť údajne nesprávny výklad krajského súdu v posudzovanej veci, kasačný súd má za to, že krajský súd vec z právneho hľadiska vyhodnotil správne a dospel k správny záverom o nezákonnosti opatrenia sťažovateľa, pre ktoré bolo toto opatrenie potrebné zrušiť.

31. Podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

32. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalobcu (za zdaňovacie obdobie máj 2012) rozhodoval kasačný súd rozsudkom sp. zn. 4Sfk/26/2021 zo dňa 15. novembra 2022,

ktorým kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol. Kasačný súd preto v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/26/2021 zo dňa 15. novembra 2022, v ktorom tento k argumentácii sťažovateľa uviedol:

25. Kasačný súd nespochybňuje, že rozhodovacia prax správnych súdov bola na tomto úseku nejednotná, na čo v konečnom dôsledku poukázal aj krajský súd (k tomu porovnaj bod 34. odôvodnenia rozsudku krajského súdu). Toto však neznamená, že neexistovala právna úprava, ktorá by sa na vec mala vzťahovať. Pod pojmom „právna úprava“ je totiž v podmienkach Slovenskej republiky potrebné rozumieť nielen (vnútroštátnu) zákonnú úpravu, ale nepochybne aj právo Európskej únie (vrátane súvisiacich rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie) - k tomu porovnaj aj body 32 a 33 rozsudku krajského súdu - prihliadajúc na všetky vnútorné hierarchické väzby, ktoré medzi jednotlivými prameňmi práva tvoriacimi právny poriadok existujú (napr. prednosť práva EÚ a pod.). Ak sťažovateľ argumentoval formálnym až formalistickým výkladom zákona v prospech zákonnosti jeho opatrenia (a v konečnom dôsledku v neprospech práv a právom chránených záujmov žalobcu), tak s takýmto interpretačným prístupom sťažovateľa sa kasačný súd (v zhode s krajským súdom) nemohol stotožniť. Sťažovateľom uplatnený výklad je totiž reštriktívny a neprihliada na širšie súvislosti právneho poriadku ako celku (vrátane práva Európskej únie a súvisiacej rozhodovacej praxe Súdneho dvora Európskej únie), čo tento výklad sťažovateľa robí vo svojej podstate následne nesprávnym.

26. Naviac, krajským súdom identifikovanú nejednoznačnosť právnej úpravy, resp. jej aplikácie v rámci rozhodovacej praxe súdov Slovenskej republiky odstránilo vyššie uvedené zjednocujúce stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, v súlade s ktorým rozhodol aj krajský súd, podľa ktorého § 85ke vety druhej zákona o DPH nie je v súlade s právom Európskej únie, a to najmä s uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 Kovožber.

27. V tomto kontexte kasačný súd dopĺňa, že je zrejmé, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namieta primárne zjednocujúce stanovisko najvyššieho súdu, od ktorého sa následne odvíja právny názor krajského súdu. Má za to, že vo veci došlo zo strany súdu k normotvorbe, pričom „slovenské súdy nedisponujú“ takouto právomocou. Zároveň doplnil, že rozhodnutia „všeobecných súdov nie sú prameňom práva v Slovenskej republike a nie sú súčasťou vnútroštátneho právneho poriadku“. Odhliadnuc od toho, že i v podmienkach Slovenskej republiky je legitímnou právomocou a dokonca povinnosťou súdov tvoriť právo, napr. tam, kde zákonodarcia „mlčí“, keďže v opačnom prípade by mohlo dôjsť k denegatio iustitiae, nebude kasačný súd venovať v tomto rozsudku podstatnejší priestor súvisiacim doktrínalným, resp. právno-aplikačným otázkam, ale odkazuje sťažovateľa napr. na § 8 ods. 3 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, podľa ktorého „Najvyšší súd dbá o jednotný výklad a jednotné používanie zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov vlastnou rozhodovacou činnosťou a tým, že prijíma stanoviská k zjednocovaniu výkladu zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov a zverejňuje právoplatné súdne rozhodnutia zásadného významu v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky.“ (poznámka kasačného súdu - v čase rozhodovania kasačného súdu v tejto veci - k tomu porovnaj § 8a ods. 3 citovaného zákona). Postupu najvyššieho súdu, ktorý v čase roztrieštenosti rozhodovacej praxe správnych súdov, resp. jej vnútornej heterogénnosti v sporných právnych otázkach pristúpil k prijatiu zjednocujúceho stanoviska, nie je možné nič vytknúť. Uvedené platí o to viac, že vlastné zjednocujúce stanovisko reflektuje na prednosť práva Európskej únie, od ktorého najvyšší súd odvodil právny názor relevantný aj v tejto veci.

28. Súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky sú totiž aj pramene práva Európskej únie a z tohto dôvodu nie je možné vnútroštátne právne normy vykladať autonómne bez ohľadu na kontext práva EÚ. Kasačný súd konštatuje, že „si je vedomý článku 2 ods. 2 právneho predpisu č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v účinnom znení, na ktorý odkazoval žalovaný. Tento článok je však nutné interpretovať so zreteľom na medzinárodné záväzky Slovenskej republiky na všetky právne normy majúce pôsobnosť na jej území. V tomto ohľade je veľmi dôležité sledovať nielen to, aké práva a povinnosti sa jednotlivými právnymi normami ukladajú, ale aj to, aké je postavenie týchto právnych

noriam v hierarchii celého právneho poriadku“ (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/67/2019 zo dňa 16.12.2021).

29. Najvyšší správny súd dopĺňa, že obsahom princípu právneho štátu je vytvorenie právnej istoty, že na určitú právne relevantnú otázku sa pri opakovaní v rovnakých podmienkach dáva rovnaká odpoveď (napr. I. ÚS 87/93, PL. ÚS 16/95 a II. ÚS 80/99, III. ÚS 356/06). Rešpektovanie princípu právnej istoty musí byť prítomné v každom rozhodnutí orgánov verejnej moci, a to tak v oblasti normotvornej, ako aj v oblasti aplikácie práva, keďže práve na ňom sa hlavne a predovšetkým zakladá dôvera občanov, ako aj iných fyzických osôb a právnických osôb k orgánom verejnej moci (IV. ÚS 92/09). Diametrálne odlišná rozhodovacia činnosť súdu o tej istej právnej otázke za rovnakej alebo analogickej skutkovej situácie, pokiaľ ju nemožno objektívne a rozumne odôvodniť, je ústavné neudržateľná (IV. ÚS 209/2010, m. m. PL. ÚS 21/00, PL. ÚS 6/04, III. ÚS 328/05). Kasačný súd preto aj v tomto prípade posúdil vec právne rovnako ako Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom stanovisku.

30. Kasačný senát v tomto kontexte poukazuje aj na to, že Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozhodol o kasačných sťažnostiach toho istého sťažovateľa - žalovaného v obdobných veciach iného žalobcu (pri obsahovej podobnosti podstatných námietok v kasačnej sťažnosti), rozsudkami sp. zn. 10Sžfk/67/2019 zo dňa 16.12.2021 (senát 2S) a sp. zn. 2Sžfk/66/2019 zo dňa 14.12.2021 (senát 5S) tak, že kasačné sťažnosti sťažovateľa ako nedôvodné zamietol. Kasačný súd pritom v súdnej veci neidentifikoval žiadne také skutkové alebo právne okolnosti, ktoré by odôvodňovali materiálny odklon od týchto skorších rozsudkov kasačného súdu, resp. právnych záverov v nich vyslovených, ktoré sú v princípe koncipované na tých istých dôvodoch ako tento rozsudok.

31. Sťažovateľ v závere kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd uznesením sp.zn. 14S/108/2019 zo dňa 07.01.2020 zamietol návrh na spojenie vecí sp.zn. 14S/108/2019, sp.zn. 20S/157/2019 a sp.zn. 20S/158/2019 z dôvodu potreby osobitného postupu v každej z uvedených vecí. Sťažovateľ zároveň tvrdil, že nakoľko následne v predmetných veciach rovnako rozhodol, malo dôjsť k vytvoreniu „predpokladu porušenia zásady svedomitého a zodpovedného prístupu súdu k prejednávanej veci.“

32. K uvedenej námietke sťažovateľa kasačný súd dopĺňa, že krajský súd nepostupoval nezákonne, keď neakceptoval návrh sťažovateľa na spojenie vecí, nakoľko v zmysle § 65 ods. 1 SSP má tento procesný úkon upravujúci vedenie konania fakultatívny charakter, a teda je na zvážení správneho súdu, či spojí na spoločné konanie skutkovo súvisiace veci, resp. viaceré veci týkajúce sa tých istých účastníkov konania. Posúdenie odôvodnenosti spojenia vecí z dôvodu hospodárnosti je na uvážení správneho súdu, ktorý vo veci koná a rozhoduje. Keďže zmienené ustanovenie nezakladá procesné právo účastníka konania na vyhovie návrhu na spojenie vecí na spoločné konanie, zamietnutím takéhoto návrhu nemôže byť účastníkovi odňatá možnosť konať pred súdom, teda možnosť uplatňovať svoje procesné práva. Zároveň nevyhovie návrhu v zmysle § 65 ods. 1 SSP neznamená, že by krajský súd nemohol následne v meritórnych rozhodnutiach o veciach, ktoré nespojil, uviesť rovnakú argumentáciu. Práve naopak, obdobné právne posúdenie je premietnutím princípu právnej istoty.“

33. V súlade s citovanými ustanoveniami súvisiacej právnej úpravy a vyššie uvedenými právnymi názormi, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu bol vydaný v súlade so zákonom, nezistil dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť preto ako nedôvodnú zamietol (v zmysle ust. § 461 SSP).

34. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi voči žalovanému - sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

35. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).



**Poučenie :**

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