

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/29/2020
Identifikačné číslo spisu: 1018201579
Dátum vydania rozhodnutia: 24. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1018201579.1

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: ENAGRO, a.s., so sídlom Trnavská cesta, 920 41 Leopoldov, IČO: 43 814 808, právne zastúpená AK Škubla & Partneri, s.r.o., so sídlom Digital Park II, Einsteinova 25, 851 01 Bratislava, IČO: 36 861 154, proti žalovanému: (sťažovateľovi) Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, so sídlom Radlinského 37, 817 73 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101739259/2018 zo dňa 6. septembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/192/2018-138 zo dňa 26. novembra 2019, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/192/2018-138 zo dňa 26. novembra 2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava pre vybrané daňové subjekty vydal dňa 06.09.2018 oznámenie č. 101739259/2018, ktorým nevyhovel žiadosti daňového subjektu ENAGRO, a. s., so sídlom Trnavská cesta, 920 41 Leopoldov o úhradu úrokov z neskoro vyplateného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2013. Uviedol, že nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2013 vrátil v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) a nadmerný odpočet vrátil v lehote 10 dní od skončenia kontroly v súlade s ustanovením § 79 ods. 6 citovaného zákona, t.j. nedošlo k oneskorenému vráteniu nadmerného odpočtu, čím nebola naplnená podmienka na priznanie úroku daňovému subjektu. Žiadosť o úradu úrokov z neskoro vyplateného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2013 zo dňa 16.03.2018 považoval za neopodstatnenú.

2. Na odvolanie žalobkyne, podané správcovi dane dňa 26.09.2018, Finančné riaditeľstvo SR preskúmalo stanovisko správcu dane a rozhodlo, že postup správcu dane je v súlade so zákonom a žiadosti daňového subjektu podané vo forme odvolania zo dňa 24.09.2018 voči oznámeniu zo dňa 06.09.2018 nie je možné vyhovieť. O uvedenej skutočnosti Finančné riaditeľstvo SR informovalo daňový subjekt oznámením č. 102581215/2018 zo dňa 13.12.2018 a zároveň listom zo dňa 07.01.2019 zaslalo správcovi dane oznámenie, v ktorom informovalo správcu dane, že oznámenie č.102581215/2018 zo dňa 13.12.2018 nadobudlo právoplatnosť dňom doručenia daňovému subjektu, t.j. 21.12.2018.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 5S/192/2018-138 zo dňa 26.11.2019 napadnuté rozhodnutie označené ako Oznámenie daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 101739259/2018 zo dňa 06.09.2018 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobkyni priznal voči žalovanému nárok na náhradu trov konania v výške 100%.

4. Ako uviedol krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku, spornou otázkou v danej veci bolo, či platiteľovi DPH vzniká nárok na úroky z omeškania z nadmerného odpočtu zadržovaného počas daňovej kontroly na overenie správnosti uplatneného odpočtu DPH. Žalovaný pri vrátení nadmerného odpočtu postupoval podľa ust. § 79 ods. 6 zákona o DPH, pričom žiadosti žalobcu o úhradu úrokov zo zadržovaného nadmerného odpočtu nevyhovel, riadiac sa pritom vnútroštátnou právnou úpravou.

5. Podľa názoru krajského súdu daň z pridanej hodnoty je predmetom harmonizácie s právom Európskej únie, ktoré v prípade konfliktu s vnútroštátnou úpravou má aplikačnú prednosť a v tejto súvislosti zároveň poukázal na prijaté stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 30.10.2019 sp. zn. Snj. 36/2019 k zjednoteniu rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR ohľadne náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, ktoré bolo publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a súdov SR 6/2019. Zo stanoviska vyplýva, že ustanovenie § 79a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 01.01.2017 (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 dani (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.01.2012 (daňové preplatky a úrok) (ďalej aj „Daňový poriadok“).

6. Uviedol, že 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 01.01.2017 (prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 01.01.2017) v znení: „Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, ods. 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31.12.2016 vrátane“, nie je v súlade s právom Európskej únie a to najmä s uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 Kovozber, ktoré má aplikačnú prednosť s

účinkom ex tunc. Na zabezpečenie súladu s právom Európskej únie sú orgány verejnej správy a súdy povinné zdržať sa aplikácie tohto ustanovenia.

Toto stanovisko zjednotilo názory, ktoré už boli publikované najvyšším súdom v jeho rozhodnutiach ako napríklad v rozhodnutí 3Sžfk/4/2019 zo dňa 17.04.2019, 2Sžfk/20/2017 zo dňa 31.07.2019, 2Sžfk/20/2017, 6Sžfk/59/2018, 5Sžfk/24/2017, ako aj ďalších.

7. Podľa názoru krajského súdu Úniové právo sa na základe jeho bezprostrednej aplikovateľnosti priamo stáva súčasťou právnych poriadkov členských štátov, avšak môže sa dostať do rozporu s vnútroštátnou právnou úpravou. V takom prípade má úniové právo podľa prípadovej praxe Súdneho dvora EÚ prednosť pred vnútroštátnym predpisom, ktorý je s ním v rozpore, a ktorý by nemal byť ďalej aplikovaný.

8. Ďalej uviedol, že daňové orgány sú oprávnené v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu začať daňovú kontrolu a peňažné prostriedky vrátiť až po jej skončení (do 10 dní). Nemožno však stotožňovať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly a nárok na úrok z takto zadržovaných finančných prostriedkov. Smernica Rady 2006/112/ES je prameňom práva Únie, ktorá je pre členský štát záväzná a má v zmysle článku 7 ods. 2 Ústavy SR prednosť aj pred vnútroštátnym právnym poriadkom. Všetky vnútroštátne orgány aplikujúce právo sú povinné toto vykladať euro konformne, t.j. v súlade s právom Únie. Pokiaľ ustanovenie vnútroštátneho predpisu nemožno vyložiť euro konformne je orgán aplikujúci právo povinný toto ustanovenie nepoužiť. Aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorých daňové orgány vydali preskúmané rozhodnutie, bola v rozpore so záväznou interpretáciou článku 183 DPH Smernice vyplývajúcej z judikatúry SD EÚ.

9. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku dôvodil tiež tým, že z uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o. zo dňa 21.10.2015 vyplýva, že vnútroštátna právna úprava ustanovenia § 79 ods. 6 zákona o DPH nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady daňovej neutrality, nakoľko „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 do uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly.“

10. Na základe uvedeného dospel konajúci súd k záveru, že právny názor žalovaného o neoprávnenosti nároku na úrok uplatnený žalobkyňou 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 veci. K vráteniu nadmerného odpočtu bežne dochádza vo všeobecnej lehote, čo je lehota, ktorá sama osebe v súlade s článkom 183 Smernice o DPH a povinnosť platiť úrok z omeškania z nevrátenej sumy vzniká až po uplynutí tejto lehoty.

11. Poukázal na to, že predpokladom riadneho fungovania spoločného systému DPH je správne vyberanie dane a preto každý členský štát musí prijať všetky legislatívne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške. V tejto súvislosti sú členské štáty povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné uzávierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň. 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 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. Podľa názoru 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 a 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.

13. Súdny dvor Európskej Únie uznesením C-120/15 z 21.10.2015 vo veci Kovožber s.r.o., v ktorom posudzoval právnu úpravu Slovenskej republiky týkajúcu sa vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, uvedenú v zákone o DPH, 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. V súvislosti s úrokmi z omeškania Súdny dvor EÚ v bode 24 citovaného rozhodnutia uvádza... v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, kedy 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.

14. Na základe vyššie uvedených skutočností súd skonštatoval, že žalovaný je v prejednávanej veci povinný priznať daňovému subjektu, ktorý si uplatnil nadmerný odpočet úrok z omeškania zo zadrživajúcich finančných prostriedkov.

15. K námietke žalovaného, že ustanovenie § 79 ods. 3 Daňového poriadku nie je na tento prípad aplikovateľné z dôvodu, že nenastalo nedodržanie zákonnej lehoty pre vrátenie nadmerného odpočtu, súd uvádza, že z bodu 30 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kovožber 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 neúplne 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 súdu zodpovedala zásadám ekvivalencie a efektivity, na ktoré poukazuje Súdny dvor EÚ.

16. Krajský súd v Bratislave po preskúmaní veci dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného označené ako Oznámenie daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 101739259/2018 zo dňa 06.09.2018 bolo potrebné zrušiť v zmysle § 191 ods. 1 písm. c/ Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), nakoľko nesprávne danú vec právne posúdil.

17. V ďalšom konaní správny orgán vo veci rozhodne v súlade s právnym názorom krajského súdu uvedeným v odôvodnení tohto rozhodnutia, ktorým je správny orgán podľa § 191 ods. 6 S.s.p. v ďalšom konaní viazaný.

18. O náhrade trov konania rozhodol súd v zmysle § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že priznal žalobkyni voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania vzhľadom na skutočnosť, že žalobkyňa mala vo veci plný úspech.

III.

Konanie na kasačnom súde

19. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (sťažovateľ) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť a navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný podal kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci.

20. Uviedol, že krajský súd vo svojom rozsudku odvodil nárok žalobkyne na vyplatenie úroku za zadrživanie nadmerného odpočtu DPH počas daňovej kontroly z uznesenia Súdneho dvora EÚ (SD EÚ) zo dňa 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovožber vzťahujúceho sa k čl. 183 Smernice Rady

2006/112/ES o spoločnom systéme DPH. Ohľadom výšky úroku a obdobia, za ktoré sa má priznať, krajský súd odkázal použitím analógie legis na § 79 ods. 3 Daňového poriadku.

21. Žalovaný má za to, že keď z judikatúry SD EÚ vyplýva nárok na vyplatenie úroku za zadržiavanie nadmerného odpočtu DPH počas daňovej kontroly a keď vnútroštátnemu súdu prináleží pri absencii vnútroštátnej úpravy stanoviť podmienky, za ktorých sa má tento úrok priznať, bolo by namieste analogicky poukázať nie na § 79 ods. 3 Daňového poriadku, ktorý sa vzťahuje na oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH, ale na § 79a zákona o DPH; čo do obdobia a výšky tohto úroku. Opačný prístup by spôsobil neodôvodnené zvýhodnenie daňových subjektov, ktorých kontrola nadmerného odpočtu DPH skončila do 31.12.2016 oproti tým subjektom, ktorých kontrola nadmerného odpočtu DPH skončila po tomto dátume. Kompenzácia v podobe úroku za čas, kedy daňový subjekt nemohol disponovať s finančnými prostriedkami podľa judikatúry SD EÚ aj súdov SR, by mala byť primeraná a daňový subjekt by priznaním tejto kompenzácie nemal získať nenáležitú finančnú výhodu. Priznanie úroku vo výške 10% od 24.06.2013 do 11.05.2014, ako požaduje daňový subjekt, by znamenalo také zúročenie, ktoré by na bankovom trhu nebolo možné dosiahnuť.

22. Uviedol tiež, že samotný krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku poukázal na stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. Snj. 36/2019 zo dňa 30.10.2019 k zjednoteniu rozhodovacej činnosti NS SR ohľadom náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (publikované v Zbierke stanovísk NS SR 6/2019).

23. Vzhľadom k tomu, že podľa zjednocujúceho stanoviska Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ustanovenie § 79a zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017 je v pomere špeciality k ustanoveniu § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom od 01.01.2012 a orgány verejnej správy a súdy sú povinné zdržať sa aplikácie ustanovenia § 85ke zákona o DPH, žalovaný má za to, že § 79a zákona o DPH sa má vzťahovať aj na daňové kontroly, ktoré boli skončené do 31.12.2016.

24. Zdôraznil, že kasačný súd by mal preto zrušiť rozsudok krajského súdu a vo svojom rozsudku ohľadom výšky úroku a obdobia, za ktoré sa má priznať, odkázať použitím analógie legis na § 79a zákona o DPH.

25. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť, nakoľko rozsudok krajského súdu je zákonný. Podľa jeho názoru kasačná sťažnosť nie je prípustná vzhľadom na ustanovenie § 439 ods. 3 písm. c) S.s.p., pretože smeruje iba proti dôvodom rozhodnutia, pritom musí smerovať voči výroku rozhodnutia a sťažovateľ je povinný v nej zároveň uviesť, prečo považuje výrok rozhodnutia za neprávny a ako ho navrhuje zmeniť.

26. Uviedol, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti napadol výlučne skutočnosť, že súd v odôvodnení rozsudku nepostupoval v zmysle odporúčania vyjadreného v stanovisku správneho kolégia zo dňa 30.10.2019 k zjednoteniu rozhodovacej činnosti NS SR ohľadom náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, publikovanom v zbierke stanovísk NR SR č. 6/2019 a riadil sa vlastným právnym názorom. Uvedená skutočnosť však nemôže mať vplyv na zákonnosť rozsudku krajského súdu a smerovať k jeho zrušeniu, nakoľko nie je rozhodujúca pre meritum veci.

27. Žalobca taktiež poukázal na skutočnosť, že ani v prípade prípustnosti kasačnej sťažnosti by odklon od názoru stanoviska nezakladal dôvod na zrušenie rozsudku. Súd je pri rozhodovaní v zmysle čl. 144 Ústavy Slovenskej republiky viazaný iba ústavou, ústavnými zákonmi, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 2 a 5 a zákonom. Podľa ustanovenia § 5 ods.4 S.s.p., správny súd postupuje a rozhoduje v súlade s platnými a účinnými právnymi predpismi so zohľadnením ich právnej sily a v súlade so základnými princípmi tohto zákona. Napriek tomu, že ustálená judikatúra Najvyššieho súdu SR by sa mala brať do úvahy pri posudzovaní rozsahu odôvodnenia, súd sa môže od nej odkloniť, a to za predpokladu, že rozhodnutie bude obsahovať dôkladné vysporiadanie sa s konštantnou rozhodovacou praxou.

28. Taktiež uviedol že aj napriek tomu, že rozhodnutia a stanoviská publikované v zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR majú predstavovať ustálenú (v tomto prípade zjednocujúcu) rozhodovaciu prax, naďalej nejde o záväzné právne normy, ktorými sa súde musia bezpodmienečne riadiť. Súde nižšej inštalácie sú tak oprávnené sa od tejto praxe odkloniť, za predpokladu, že svoj právny názor dostatočne odôvodnia. (vid. Aj uznesenie NS SR zo dňa 07.05.2018, sp.zn. 1VCdo 1/2018).

29. Z rozsudku krajského súdu vyplýva, že súd si bol vedomý obsahu stanoviska pri rozhodovaní a zohľadnil ho pri vydaní svojho rozhodnutia, od stanoviska sa odklonil, pričom svoj odklon riadne odôvodnil.

IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu SR

30. 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 súdnictva 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. 6Sžfk/29/2020. 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.

31. 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.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, a preto podľa § 462 S.s.p. zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. 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.).

32. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 101739259/2018 zo dňa 06.09.2018, ktorým žalovaný nepriznal žalobkyni úrok z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, 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 konanie predchádzajúce tomu rozhodnutiu, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Podľa § 79a ods.1 zákona o DPH, 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 omeškania“) podľa odseku 2.

Podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH, 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 táto úroková sadzba 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.

Podľa § 85ke 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 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 § 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 úroky zo sumy daňového preplatku, ak jeho výška presiahne sumu tri eurá. Pri výpočte úroku sa použije trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej 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 § 5 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.

Podľa čl. 183 Smernice rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 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.

33. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že predmetom konania je procesný postup krajského údu, ktorý po tom ako zistil, že žalovaný rozhodol o nepriznaní úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty žalobkyni za zdaňovacie obdobie august 2013, rozhodnutie orgánu verejnej správy zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie správcovi dane.

34. Súčasne kasačný súd dospel k zisteniu, že o predmete konania v obdobnej veci už rozhodol kasačný súd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo sp. zn. 1Sžfk/70/2018 dňa 17.12.2019 v právnej veci žalobcu proti žalovanému, v ktorom bol rozsudok krajského súdu o zrušení rozhodnutí daňových orgánov oboch inštancií vo veci súdneho prieskumu rozhodnutia žalovaného zrušený a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie s nasledovným odôvodnením:

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

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

preto trval na analogickej aplikácii § 79 ods. 3 Daňového poriadku, aby boli naplnené požiadavky čl. 183 smernice, v zmysle výkladových pravidiel vyplývajúcich z judikatúry Súdneho dvora.

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

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

33. Avšak pochybnosti o správnom aplikácii 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.

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

35. Podľa zjednocujúceho stanoviska správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. októbra 2019, sp. zn. Snj 36/2019 k zjednoteniu rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu ohľadne náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, publikovaného v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a súdov SR 6/2019 pod č. 56, ustanovenie § 79a zákona o DPH v znení účinnom od 1. januára 2017 (Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) je v pomere špeciality k ustanoveniu § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom od 1. januára 2012 (Daňové preplatky a úrok). Vnútroštátna úprava právneho poriadku Slovenskej republiky spočívajúca v ustanovení § 85ke vety druhej zákona o DPH v znení účinnom od 1. januára 2017 (Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2017) v znení: „Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane“, nie je v súlade s právom Európskej únie, a to najmä s uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 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.

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

37. 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.

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

39. Kasačný súd poznamenáva, že dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. sa týka judikatúry kasačného súdu, nie aj nižších súdov, preto v tejto časti považuje kasačnú sťažnosť za nedôvodnú."

35. Kasačný súd poukazuje na rozhodovacu prax Najvyššieho súdu SR v obdobných veciach a to na rozsudky sp. zn. 10Sžfk 69/2018, 5Sžfk51/2018 a 5Sžfk36/2018.

36. Vo svetle uvedeného dospel kasačný súd k záveru odlišnému ako formuloval v napadnutom rozhodnutí krajský súd, preto na základe zisteného skutkového stavu a uvedených právnych skutočností rozhodol kasačný súd tak, že rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude podľa § 469 S.s.p. viazaný právnym názorom kasačného súdu vysloveným v tomto rozhodnutí.

37. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní bude postupovať vo vyššie načrtnutej línii so zameraním na posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia ako aj postupu žalovaného.

38. O nároku účastníkov konania na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd podľa § 467 ods. 3 S.s.p.

39. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie :

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