

Súd:	Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka:	2Sžfk/42/2020
Identifikačné číslo spisu:	1017202152
Dátum vydania rozhodnutia:	21. júla 2025
Meno a priezvisko:	JUDr. Anita Filová
Funkcia:	predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:1017202152.4

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., v právnej veci žalobcu: BEST MEAT, s. r. o., IČO: 46 645 217, so sídlom Jenisejská 45A, 040 12 Košice, zastúpený advokátskou kanceláriou: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI, s. r. o., so sídlom Apollo Business Center II, blok A, Prievozská 4 Bratislava - mestská časť Ružinov 821 09, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102164344/2017 z 12. októbra 2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/310/2017-59 z 29. apríla 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/310/2017-59 z 29. apríla 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102164344/2017 z 12. októbra 2017 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 101630985/2017 z 25. júla 2017 zrušuje a vec vracia Daňovému úradu Bratislava na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2013. Daňová kontrola sa začala 18. októbra 2013, v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu, v dôsledku čoho správca dane vrátenie nadmerného odpočtu pozdržal podľa § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Daňová kontrola sa skončila 30. júna 2017 a následne správca dane 10. júla 2017 vrátil žalobcovi sumu zadržávaného nadmerného odpočtu.

2. Rozhodnutím č. 101630985/2017 z 25. júla 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) správca dane priznal žalobcovi náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu za obdobie 26.04.2014 do 10.07.2017 vo výške 3 203,40 eur vypočítanú podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH v znení ku dňu vydania rozhodnutia, pričom vychádzal z úrokovej sadzby vo výške 1,5 % ako minimálnej sadzby podľa uvedeného ustanovenia, keďže dvojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahol túto hodnotu.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 102164344/2017 z 12. októbra 2017 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný odmietol argument žalobcu, že vzhľadom na zásadu ekvivalencie mala byť úroková sadzba vo výške 10 % podľa § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) ako pri podobných nárokoch podľa vnútroštátneho práva. Žalovaný tiež odmietol argument, že vzhľadom na zásadu efektivity má byť úroková sadzba vyššia, aby dostatočne kompenzovala finančnú stratu z dôvodu nezákonne zadržiavaného nadmerného odpočtu. Poukázal na to, že nadmerný odpočet bol vrátený včas v lehote 10 dní od ukončenia daňovej kontroly podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH, teda nebola naplnená hypotéza § 79 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého úrok vo výške 10 % patrí pri oneskorenom vrátení daňového preplatku (v tomto prípade nadmerného odpočtu). Správca dane postupoval podľa platnej a účinnej slovenskej legislatívy a úrok vo výške 10 % by bol vyšší, než aký by bolo možné dosiahnuť na bankovom trhu.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

4. Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu, v ktorej argumentoval porušením zásady ekvivalencie a efektivity podobne ako v odvolaní podanom proti rozhodnutiu správcu dane, pričom naďalej argumentoval aj tým, že zásada ekvivalencie je porušená aj tým, že v prípade omeškania na strane daňového subjektu je úrok voči štátnej pokladnici ustanovený podľa § 156 ods. 2 Daňového poriadku až vo výške 15 %. Žalobca ďalej dôvodil, že úrok zo zadržiavania nadmerného odpočtu má sankčnú povahu, a teda nevyhnutne nemusí kopírovať výšku bankových úrokových sadzieb. Žalobca spochybnil aj to, že nárok na úročené sumy zadržaného nadmerného odpočtu vzniká až uplynutím lehoty 6 mesiacov.

5. Krajský súd v Bratislave (ďalej len správny súd“) správnu žalobu rozsudkom č. k. 2S/310/2017-59 z 29. apríla 2020 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) ako nedôvodnú zamietol.

6. Uviedol, že zo smernice Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „smernica Rady č. 2006/112/ES“) nevyplýva konkrétna výška úroku ani doba, za ktorú sa má vyplatiť. K argumentu s poukazom na výšku úroku 15 % v prípade omeškania na strane daňového subjektu správny súd uviedol, že kompenzácia za zadržaný nadmerný odpočet nemôže mať sankčnú povahu voči správcovi dane, keďže štát a daňový subjekt nie sú v rovnakom postavení, preto nie je možné hovoriť o reciprocite a vyváženosti vzájomných práv a povinností. Správny súd dospel k záveru, že výška úroku podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH, aj určenie doby, za ktorú sa tento úrok platí, sú v súlade so smernicou Rady č. 2006/112/ES, pričom požadovanie úroku vo výške 10 % podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku by prevyšovalo zhodnotenie dostupné na bankovom trhu.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

7. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť, v ktorej uplatňuje dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“).

8. Poukazuje na stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len ako „NS SR“) z 30. októbra 2019 sp. zn. Snj 36/2019 (ďalej len „stanovisko sp. zn. Snj 36/2019“), pričom tvrdí, že správny súd rozhodol v rozpore s týmto stanoviskom, keď uplatnil úpravu § 79a zákona o DPH, hoci daňová kontrola vo veci sťažovateľa sa začala do 31. decembra 2016.

9. Sťažovateľ odkazuje na judikatúru Súdného dvora EÚ, podľa ktorej ak pri zadržaní nadmerného odpočtu zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality. Ďalej podľa tejto judikatúry vnútroštátne právne poriadky každého členského štátu musia stanoviť podmienky, za

akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania, pričom pri tomto musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity tak, ako sú tieto zásady vykladané Súdnym dvorom EÚ.

10. Sťažovateľ je toho názoru, že vnútroštátna úprava uvedená v § 79a zákona o DPH odporuje právu Európskej únie a zásadám ekvivalencie a efektivity. Správny súd mal na vec aj s ohľadom na tento záver uplatniť režim podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku.

11. Sťažovateľ poukazuje aj na sankčnú povahu úroku za zadržaný nadmerný odpočet. Výšku sadzby preto nie je možné porovnávať s hladinou sadzieb na bankovom trhu. V tejto súvislosti odkazuje na výšku úrokovej sadzby, ktorá je 15 %, a to v prípade omeškania na strane daňového subjektu.

12. Sťažovateľ napokon namieta aj obdobie, za ktoré sa úrok za zadržaný nadmerný odpočet počíta. Podľa neho neexistuje žiadny dôvod, prečo by po dobu 6 mesiacov mohol správca dane zadržiavať bez akejkolvek sankcie finančné prostriedky, na ktoré má daňový subjekt zákonný nárok.

13. Sťažovateľ požaduje zrušenie napadnutého rozsudku správneho súdu a vrátenie veci, alternatívne zmenu tohto rozsudku a zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane s vrátením veci správcovi dane.

14. Žalovaný sa vyjadril, 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). Dostatočne určité pravidlo pre priznávanie úrokov zo zadržiavaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly v právnom poriadku Slovenskej republiky existuje a je vyjadrené ako „náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly“ podľa § 79a zákona o DPH. Kompenzáciu, ktorá patrí daňovníkovi po dobu zákonného preverovania údajov uvedených v jeho daňovom priznaní, je nevyhnutné odlišiť od úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu a spotrebnej dane podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku.

15. K dobe, počas ktorej sa zadržaný nadmerný odpočet úročí, žalovaný uviedol, že v kontexte § 79a ods. 2 zákona o DPH má štát šesť mesiacov na to, aby uplatnil svoju právomoc kontrolovať oprávnenosť nadmerného odpočtu bez toho, aby sa na toto obdobie zadržania finančných prostriedkov vzťahoval inštitút nároku na úrok z nadmerného odpočtu. Počítaním úroku z nadmerného odpočtu po uplynutí všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu by bol obmedzený výkon práva štátu na zabezpečenie riadneho výberu daní prostredníctvom daňovej kontroly.

16. Dňa 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal NS SR v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená NS SR 18. septembra 2020 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp. zn. 2 Sžfk 42/2020. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a pridelená ako sudkyňa spravodajkyňa sudkyňi JUDr. Anite Filovej.

17. Najvyšší správny súd uznesením sp. zn. 2 Sžfk 42/2020 z 29. novembra 2022, právoplatným 16. januára 2023, prerušil konanie o tejto kasačnej sťažnosti až do vydania rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci SOLE-MiZo, C-426/22, a to pre súvis s touto vecou Súdneho dvora EÚ pokiaľ ide o otázku výšky úroku, ktorá je v tomto konaní spornou.

18. Následne na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení jeho opatrenia č. 5 bola posudzovaná vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej koná a rozhoduje v zložení: predsedníčka senátu JUDr. Anita Filová (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyňa Mgr. Kristína Babiaková a sudca JUDr. Rastislav Dlugoš, PhD.

19. Súdny dvor EÚ vo veci C-426/22 vydal dňa 20. júna 2023 uznesenie podľa článku 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora EÚ, ktorým rozhodol v prejudiciálnom konaní. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky následne uznesením sp. zn. 2 Sžfk 42/2020 z 25. októbra 2023, právoplatným 6. novembra 2023, rozhodol o pokračovaní v konaní.

20. Uznesením Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/42/2020 z 28. marca 2024 senát 8S postúpil podľa § 22 ods. 1 písm. a) SSP vec veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, keďže pri rozhodovaní dospel k právnomu názoru odlišnému od právneho názoru vyjadreného v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydaného pod sp. zn. 3 Sžfk 4/2019 zo 17. apríla 2019.

21. Následne uznesením sp. zn. 19SVs 4/2024 z 13. februára 2025 veľký senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vec postupom podľa § 466 ods. 5 písm. b) bod 2 SSP vrátil senátu 8S Najvyššieho správneho súdu, nakoľko vyhodnotil, že neboli splnené zákonné podmienky na predloženie veci veľkému senátu.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

23. Kľúčovými právnymi otázkami, k vyriešeniu ktorých bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, boli, či (i) právna úprava náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly obsiahnutá v § 79a zákona o DPH, čo do výšky úroku, ako aj doby, za ktorú sa má náhrada poskytovať, zodpovedá čl. 183 smernice Rady č. 2006/112/ES, konkrétne, či táto právna úprava zodpovedá zásadám daňovej neutrality, ekvivalencie a efektivity, (ii) v prípade záveru o rozpore právnej úpravy s článkom čl. 183 smernice Rady č. 2006/112/ES, či kasačnému súdu prináleží neaplikovať ustanovenie § 79a zákona o DPH, a ak áno, ako nastaviť pravidlá tejto náhrady tak, aby zodpovedali zásadám daňovej neutrality, efektivity a ekvivalencie v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ k tejto problematike. Spornou nie je otázka, či nárok na zúčtenie za nadmerný odpočet zadržaný počas vykonávania daňovej kontroly vôbec vznikol.

24. Pre úplnosť pred samotným meritórnym posúdením veci kasačný senát uvádza, že po vrátení veci veľkým senátom identifikoval vec kasačného súdu sp. zn. 8Sžfk/48/2019 zo dňa 28. mája 2020, v ktorom bol posudzovaný súlad § 79a zákona o DPH s čl. 183 smernice Rady č. 2006/112/ES s tým záverom, že § 79a zákona o DPH vyhovuje zásadám daňovej neutrality, ekvivalencie a efektivity.

25. Kasačný súd však aj napriek existencii tohto rozhodnutia už opätovne vec nepredkladal veľkému senátu. Dôvodom pre opätovné neaktivovanie veľkého senátu bola skutočnosť, že rozhodnutie sp. zn. 8Sžfk/48/2019 z 28. mája 2020, ktoré bolo publikované aj v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č. 28/2021, je prekonané nižšie citovanou judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ktorá má pri posudzovaní súladu vnútroštátnej právnej úpravy s čl. 183 smernice Rady č. 2006/112/ES prednosť.

IV. A

Legislatívny rámec

26. Podľa čl. 183 smernice 2006/112/ES: 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.

27. Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2021: 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. Ak platiteľovi vznikne nadmerný odpočet v poslednom zdaňovacom období, v ktorom prestal byť platiteľom, nadmerný odpočet daňový úrad vráti do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za toto zdaňovacie obdobie. 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.

28. Podľa § 79 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2021: Ak platiteľ uplatňuje nadmerný odpočet alebo zvyšuje nadmerný odpočet dodatočným daňovým priznaním podaným po podaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom tento

nadmerný odpočet vznikol, daňový úrad vráti nadmerný odpočet alebo sumu, o ktorú sa zvýšil nadmerný odpočet, do 30 dní od podania dodatočného daňového priznania. Ak po vrátení nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 2 platiteľ zvýši nadmerný odpočet dodatočným daňovým priznaním, daňový úrad vráti sumu, o ktorú sa zvýšil nadmerný odpočet, do 30 dní od podania dodatočného daňového priznania. Ak v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu je zaslaná výzva na odstránenie nedostatkov v podanom dodatočnom daňovom priznaní alebo na odstránenie nedostatkov v podanom dodatočnom kontrolnom výkaze, lehota na vrátenie nadmerného odpočtu neplynie odo dňa doručenia výzvy až do dňa odstránenia nedostatkov alebo do dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia vydaného podľa osobitného predpisu, 29ba) pričom nadmerný odpočet sa vráti vo výške určenej v tomto rozhodnutí.

29. Podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH: 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.

30. 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 nadmerného odpočtu“) podľa odseku 2.

31. 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 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.

IV.B

Judikátúra Súdneho dvora

32. Kasačný súd pri analyzovaní veci vzhľadom na jej rozmer v práve Európskej únie daný transpozíciou smernice Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 11. 12. 2006, s. 1), vychádzal pri hodnotení vnútroštátnej právnej úpravy z toho, že Súdny dvor EÚ uznal, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly (rozsudok vo veci Molenheide a i. z 18. decembra 1997, spojené veci C-289/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, bod 41). Súdny dvor EÚ však súčasne zdôraznil, že keďže 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 (uznesenie vo veci Kovozber z 21. októbra 2015, C-120/15, bod 23, a tam citovaná judikátúra; tiež rozsudky vo veci technoRent International a i. z 12. mája 2021, C-844/19, body 39 a 40, a vo veci HUMDA z 13. októbra 2022, C-397/21, bod 37).

33. Súdny dvor EÚ ďalej uviedol, že hoci v prípade neexistencie právnej úpravy Únie prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za ktorých majú byť takéto úroky zaplatené, najmä úrokovú sadzbu a spôsob výpočtu týchto úrokov, tieto podmienky musia dodržiavať zásady ekvivalencie a efektivity, ako aj zásadu daňovej neutrality (rozsudok vo veci Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági z 23. apríla 2020, spojené veci C-13/18 a C-126/18, body 30 a 37 a tam citovaná judikátúra; uznesenie vo veci ZSE Elektrárne z 5. októbra 2023, C-151/23, bod 29). Pod zásadou ekvivalencie sa rozumie, že uvedené vnútroštátne ustanovenia nesmú byť menej priaznivé než pravidlá, ktoré upravujú podobné situácie podliehajúce vnútroštátnemu právu a pod zásadou efektivity sa zase rozumie to, že takéto vnútroštátne ustanovenia nesmú prakticky znemožniť alebo nadmerne sťažiť výkon práv, ktoré priznáva právo Únie [rozsudok vo veci Varhoven administrativen sad (Zrušenie napadnutého ustanovenia) z 24. novembra 2022, C-289/21, bod 33 a tam citovaná judikátúra]. Prináleží však vnútroštátnym súdom, ktoré majú ako jediné priame poznatky o vnútroštátnom práve, aby overili, či podmienky zabezpečujúce vo vnútroštátnom práve ochranu práv, ktoré osobám podliehajúcim súdnej právomoci vyplývajú z práva Únie, sú v súlade so zásadami ekvivalencie a efektivity a aby preskúmali predmet a podstatné náležitosti údajne podobných prostriedkov vnútroštátnej povahy. Z tohto dôvodu musia tieto vnútroštátne súdy overiť podobnosť

dotknutých prostriedkov z pohľadu ich predmetu, príčiny a podstatných prvkov (rozsudok vo veci Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági, už citovaný, bod 40).

34. Súdny dvor EÚ zdôraznil, že na účely stanovenia spôsobu úročenia je potrebné prihliadať na zásadu neutrality systému DPH tak, aby nebola narušená tým, že daňovník by znášal celé bremeno tejto dane alebo jeho časť. Súdny dvor EÚ uviedol, že opatrenia prijaté členskými štátmi musia najmä umožniť zdaniteľnej osobe získať za primeraných podmienok späť celú sumu pohľadávky vyplývajúcu z nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že vrátenie musí byť vykonané v primeranej lehote a že prijatý spôsob vrátenia nesmie v žiadnom prípade vystaviť zdaniteľnú osobu žiadnemu finančnému riziku (uznesenie vo veci Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó zo 17. júla 2014, C-654/13, bod 31).

35. Súdny dvor EÚ v rozsudku v spojených veciach Sole-Mizo Zrt. (C-13/18), Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) z 23. apríla 2020 v bode 51 uviedol, že právo Únie a osobitne zásada efektivity a daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia praxi členského štátu spočívajúcej vo výpočte úrokov z nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH, zadržaného týmto členským štátom nad rámec primeranej lehoty v rozpore s právom Únie, uplatnením sadzby, ktorá zodpovedá základnej sadzbe vnútroštátnej centrálnej banky, ak na jednej strane táto sadzba je nižšia než sadzba, ktorú by zdaniteľná osoba, ktorá nie je úverovou inštitúciou, musela zaplatiť za požičanie sumy rovnajúcej sa uvedenej sume, a na druhej strane úroky z dotknutého nadmerného odpočtu DPH sa počítajú za dané zdaňovacie obdobie, pričom sa neuplatní úrok, ktorého cieľom je kompenzovať zdaniteľnej osobe zníženie peňažnej hodnoty spôsobené uplynutím času od tohto zdaňovacieho obdobia až do skutočného zaplatenia týchto úrokov. Okrem toho, takáto prax nie je spôsobilá kompenzovať hospodársku záťaž neoprávnene zadržaných súm dane, čo je v rozpore so zásadou daňovej neutrality (uznesenie vo veci SOLE-MiZo z 20. júna 2023, C-426/22, bod 48).

36. Je potrebné zdôrazniť, že Súdny dvor EÚ sa k existencii práva na úročenie za zadržaný nadmerný odpočet vyjadril i v situáciách, keď išlo o regulárne daňové kontroly (rozsudok vo veci technoRent International a i., už citovaný, bod 39; rovnako rozsudok vo veci Kovozber, už citovaný alebo vo veci HUMDA z 13. októbra 2022, C-397/21, bod 37), teda aj keď nebol nadmerný odpočet zadržaný v rozpore s právom Únie (ako to bolo v spojených veciach Sole-Mizo Zrt. (C-13/18), Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) z 23. apríla 2020 a vo veci SOLE-MiZo z 20. júna 2023), ale keď nebol nadmerný odpočet DPH vrátený v primeranej lehote.

37. K dobe, počas ktorej by sa zadržaný nadmerný odpočet mal úročiť, Súdny dvor EÚ uviedol, že v prípade neexistencie právnej úpravy Únie patrí do procesnej autonómie členských štátov určenie dátumu, od ktorého sú úroky dlhované, za rešpektovania zásad ekvivalencie a efektivity (uznesenie vo ZSE Elektrárne, už citované, bod 30).

38. K otázke dĺžky tejto primeranej lehoty sa Súdny dvor EÚ vyjadril v rozsudku vo veci Kovozber, už citovanom, kde v bode 26 uviedol: Treba však konštatovať, že taká vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady daňovej neutrality pripomenutej v bode 21 tohto uznesenia, 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.

39. Lehotu 180 dní na vrátenie dane stanovenej pre nových platiteľov DPH označil Súdny dvor EÚ rovnako za neprijateľnú v rozsudku vo veci Alicja Sosnowska C-25/07 z 10. júla 2008 v bode 27 a 33. Naopak v rozsudku vo veci Enel Maritsa Iztok 3 AD C-107/10 z 12. mája 2011 v bode 49 odobril vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá umožňovala prenesenie DPH do troch zdaňovacích období nasledujúcich po zdaňovacom období, v ktorom k predmetnému nadmernému odpočtu došlo.

40. Ďalej Súdny dvor EÚ v rozsudku vo veci Enel Maritsa Iztok 3 AD C-107/10 z 12. mája 2011 v bode 53 uzavrel, 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. Súčasne dodal, že keďže zdaniteľná osoba nemôže dočasne disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu, jej hospodárske znevýhodnenie by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality.

41. Vo veci ZSE Elektrárne s.r.o. C-151/23 Súdny dvor EÚ tiež uviedol, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok uvedených v

čl. 183 smernice č. 2006/112/ES, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti (rozsudok z 12. mája 2021, technoRent International a i., C-844/19, EU:C:2021:378, bod 37, ako aj citovaná judikatúra). 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. Ak by zdaniteľná osoba nemala nárok na úroky z omeškania v prípade, že k vráteniu nadmerného odpočtu DPH nedôjde v primeranej lehote, vznikla by jej tým ujma, čo je v rozpore so zásadou daňovej neutrality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 2021, technoRent International a i., C-844/19, EU:C:2021:378, body 38 a 39, ako aj citovanú judikatúru). V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ už rozhodol, 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 (uznesenie z 21. októbra 2015, Kovozber, C-120/15, EU:C:2015:730, bod 23). Ak teda v takom prípade dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe v primeranej lehote, právo Únie nevyžaduje kompenzáciu dočasnej nemožnosti disponovať s peňažnými sumami zaplatením úrokov z omeškania (pozri v tomto zmysle uznesenie z 21. októbra 2015, Kovozber, C-120/15, EU:C:2015:730, bod 24) [body 23 až 26].

42. Súdny dvor EÚ tiež argumentuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží všetko, čo patrí do jeho právomoci, aby zabezpečil plný účinok citovaného článku 183 tak, že podá výklad vnútroštátneho práva, ktorý je v súlade s právom Únie (uznesenie vo veci ZSE Elektrárne, už citované, bod 29). Súdny dvor EÚ však rovnako uviedol, a to v kontexte smernice č. 2006/112/ES a jej článku 183, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že vnútroštátny súd, ktorý je zodpovedný za uplatňovanie ustanovení práva Únie v rámci svojej právomoci, je povinný zabezpečiť plný účinok týchto ustanovení v prípade potreby tým, že z vlastnej právomoci neuplatní akékoľvek vnútroštátne ustanovenie, ktoré je v rozpore s týmto ustanovením (rozsudok vo veci Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, už citovaný, bod 38).

43. Podľa záverov Súdneho dvora EÚ vo veci ZSE Elektrárne, C-151/23 z 5. októbra 2023, bod 28 prináleží vnútroštátnemu súdu, aby najmä vzhľadom na zásady neutrality, efektivity a ekvivalencie, ako aj na všetky osobitosti veci, o ktorej rozhoduje, určil, či sa v prejednávanej veci má vrátenie nadmerného odpočtu DPH považovať za uskutočnené v primeranej lehote, a pokiaľ zistí, že k tomuto vráteniu v primeranej lehote nedošlo, určiť okamih, od ktorého sa úroky z omeškania pripočítajú k sume nadmerného odpočtu.

IV.C

Rozhodnutie Ústavného súdu SR vo veci ZSE Elektrárne, s.r.o.

44. Ústavný súd SR nálezom vo veci ZSE Elektrárne, s.r.o. sp. zn. II. ÚS 152/2025 z 12. júna 2025 v bode 35 skonštatoval nasledovné : „S prihliadnutím na účel zjednocujúceho stanoviska je preto potrebné nahliadať na jeho účinky a „čítať“ jeho obsah ako odporúčanie alebo návod na úvahy pre jednotlivé vnútroštátne orgány, ktoré sú vo svojej rozhodovacej činnosti povinné zabezpečiť plný účinok smernice so zohľadnením aktuálnej judikatúry Súdneho dvora aj napriek absencii relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy v rozhodnom období. Pri rozhodovaní o veciach úrokov v prípade daňových kontrol ukončených do 31. decembra 2016 je potrebné vychádzať z judikatúry Súdneho dvora a skúmať, či bola daňová kontrola vykonaná v primeranej lehote s ohľadom na konkrétne okolnosti veci. Na základe sporného stanoviska najvyššieho súdu je možné len vziať do úvahy zákonodarcom prejavenu vôľu v neskoršom právnom predpise (výška úroku, spôsob jeho určenia a lehota 6 mesiacov kontroly, počas ktorej sa nadmerný odpočet neúročí, teda obsah § 79a) ako vhodný pomocný ukazovateľ pre úvahy a všeobecný rámec pri zvažovaní konkrétnych okolností veci na základe priamej aplikácie čl. 183 smernice v rámci aktuálnej judikatúry Súdneho dvora....“

IV.D

Aplikácia legislatívneho a judikatúrneho rámca na práve posudzovanú vec

45. Daňová kontrola vykonávaná u sťažovateľa sa začala v roku 2013 a bola ukončená po 31. decembri 2016, konkrétne dňa 30. júna 2017. Je teda naplnená hypotéza ustanovená v § 85ke zákona o DPH a na úročenie sumy zadržaného nadmerného odpočtu sťažovateľa sa má použiť ustanovenie §

79a zákona o DPH. Sťažovateľ však namieta, že výška úroku, ako aj doba, za ktorú mu za zadržaný nadmerný odpočet patrí náhrada podľa § 79a zákona o DPH, je nedostatočná s ohľadom na požiadavky práva Európskej únie. Sťažovateľ sa s poukazom na zásady ekvivalencie a efektivity dožaduje priznania úroku vo výške 10 % podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku. Prvostupňovým rozhodnutím bola sťažovateľovi priznaná náhrada za zadržiavanie nadmerného odpočtu za obdobie 26.04.2014 do 10.07.2017 vo výške 3 203,40 eur vypočítaná podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH, pričom správca dane vychádzal z úrokovej sadzby vo výške 1,5 % ako minimálnej sadzby podľa uvedeného ustanovenia, keďže dvojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahol túto hodnotu.

46. Úlohou kasačného súdu bolo v prvom rade posúdiť, či náhrada za zadržiavanie nadmerného odpočtu, tak ako je upravená v § 79a zákona o DPH, čo do výšky úroku, ako aj doby, za ktorú sa má náhrada poskytovať, zodpovedá článku 183 smernice Rady č. 2006/112/ES, konkrétne, či táto právna úprava zodpovedá zásadám daňovej neutrality, ekvivalencie a efektivity v zmysle vyššie citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ.

47. Pred samotným posudzovaním súladu § 79a ods. 2 zákona o DPH s právom Únie je ale ešte potrebné sa argumentačne vysporiadať s účinkami smernice č. 2006/112/ES na slovenský právny poriadok. V tomto smere Súdny dvor EÚ uviedol, a to i v tom kontexte, že v prípade smernice Rady č. 2006/112/ES ide o smernicu, ktorá automaticky nemá priamy účinok, že je možné napriek tomu vnútroštátnu úpravu odporujúcu článku 183 tejto smernice neuplatniť (už rozsudok vo veci Ratti z 5. apríla 1978, C-148/78, bod 23; rozsudok vo veci TDC z 21. decembra 2016, C-327/15 bod 84).

Súlad ustanovenia § 79a ods. 2 zákona o DPH s právom Únie, vo vzťahu k dobe, za ktorú patrí daňovému subjektu náhrada za zadržiavaný nadmerný odpočet (ďalej aj ako „úrok z nadmerného odpočtu“) počas daňovej kontroly

48. Kasačný súd najskôr vyhodnocoval, či doba, za ktorú sa má náhrada poskytovať podľa ustanovenia § 79a ods. 2 zákona o DPH, zodpovedá právu Únie, konkrétne požiadavkám nastaveným už vyššie citovanou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, že jeho závery nedopadajú na situácie, kedy dochádza k preneseniu alebo k vráteniu nadmerného odpočtu v súlade s Daňovým poriadkom (citované ustanovenia § 79 ods. 1, 2 a 5 Daňového poriadku) bez začatia daňovej kontroly. Kasačný súd tak posudzoval len primeranosť lehoty zadržiavania nadmerného odpočtu z dôvodu uskutočnenej daňovej kontroly.

49. Súdny dvor EÚ vo svojej početnej judikatúre nastavil mantinely, v rámci ktorých sa vyhodnocuje, či lehota, počas ktorej bol zdaniteľnej osobe zadržiavaný nadmerný odpočet aj z dôvodu vykonania daňovej kontroly, je lehotou primeranou alebo nie. Z vyššie citovanej judikatúry vyplýva, že tieto sú nastavené približne od prípustnej hranice lehoty troch mesiacov až do lehoty šiestich mesiacov (resp. 180 dní) začínajúcej/plynúcej odo dňa podania daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet DPH vznikol, pričom lehotu šiestich mesiacov Súdny dvor EÚ už považuje za neprimeranú (bližšie body 38 až 41).

50. Vychádzajúc z už citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ kasačnému súdu prináleží vyhodnotiť, či zákonné podmienky, tak ako sú nastavené v § 79a ods. 2 zákona o DPH, zodpovedajú požadovaným zásadám daňovej neutrality, efektivity a ekvivalencie, a to napriek tomu, že určenie tejto lehoty patrí do procesnej autonómie členských štátov.

51. Podľa citovaných ustanovení zákona o DPH vrátenie nadmerného odpočtu prichádza do úvahy, ak nebola začatá daňová kontrola, (i) do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol; (ii) do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1 Daňového poriadku) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo (iii) do 30 dní od podania dodatočného daňového priznania. Uvedené znamená, že ak vznikne platiteľovi DPH nadmerný odpočet v konkrétnom zdaňovacom období, tento mu správca dane vráti najneskôr do 60 dní, respektíve do 61 dní (pri 31 dní trvajúcim mesiaci) od podania daňového priznania, v ktorom si nadmerný odpočet uplatnil. Ak však bola začatá daňová kontrola, môže to znamenať, že šesťmesačná lehota, v rámci ktorej správca dane nie je povinný platiť náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu, môže byť predĺžená o ďalších približne 60 dní, keďže správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu kedykoľvek v priebehu lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, teda aj v posledný deň tejto lehoty.

52. Ustanovenie § 79a ods. 2 zákona o DPH vo vzťahu k vráteniu nadmerného odpočtu ako začiatok úročenia pri jeho zadržaní v súvislosti s výkonom daňovej kontroly stanovuje uplynutie šiestich mesiacov odo dňa, kedy malo dôjsť k vráteniu nadmerného odpočtu. Uvedená právna úprava tak podľa názoru kasačného súdu nezodpovedá kritériám nastaveným Súdny dvorom EÚ, ktorý už samotnú lehotu šiestich mesiacov od podania daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet DPH vznikol, nepovažuje za primeranú (bod 26 rozhodnutia Kozzber a tiež bod 27 a 33 rozhodnutia Alicja Sosnowska). Na strane druhej ale Súdny dvor EÚ hovorí, 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 (vec Enel Maritsa Iztok 3 AD bod 53, vec ZSE Elektrárne s.r.o. bod 25).

53. Kasačný súd preto sumarizuje, že z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ vyplýva jednak, že (i) lehota pre vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly, (ii) predĺženie na účely preverenia oprávnenia na vrátenie odpočtu DPH, s ktorým je spojený nárok na úroky z omeškania zo sumy, ktorá sa má vrátiť, však musí byť primerané (lehotu 180 dní, respektíve šesť mesiacov od podania daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet DPH vznikol, už za primeranú nepovažuje) a (iii) v prípade, že k vráteniu nadmerného odpočtu dôjde po uplynutí primeranej lehoty, zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby sa zdaniteľnej osobe nahradili finančné straty zapríčinené tým, že nemohla počas obdobia, za ktoré nebola požadovaná suma nadmerného odpočtu DPH vrátená, s touto sumou disponovať, a to práve prostredníctvom úroku z omeškania (vec Nidera BV C-387/16, bod 37, vec Enel Maritsa Iztok 3 AD C-107/10 z 12. mája 2011 bod 53).

54. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd zastáva názor, že právna úprava zákona o DPH, konkrétne ustanovenie § 79a ods. 2, ktoré vznik nároku na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu (úrok z nadmerného odpočtu) spája s uplynutím šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí obvyklej (60/61 dní) lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, je v tejto časti v rozpore s právom Únie, keďže takáto lehota sa v zmysle už citovanej judikatúry považuje za neprimeranú.

55. Podľa ustálenej judikatúry je vnútroštátny súd zodpovedný za uplatňovanie ustanovení práva Únie. V rámci svojej právomoci je preto povinný zabezpečiť ich plný účinok tak, že neuplatní žiadne ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré nie je s nimi v súlade (pozri v tomto smere rozsudku Simmenthal z 9. marca 1978, C-106/77, odseky 21 a 24, ako aj Akerberg Fransson z 26. februára 2013, C-617/10, odsek 45). Vnútroštátne súdy sú povinné v prípade potreby ponechať neuplatnené akékoľvek ustanovenie vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré je v rozpore s právom Únie (vec Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó Kft. zo 17. júla 2014, C-654/13, body 39 a 40).

56. Z dôvodu rozpornosti časti ustanovenia § 79a ods. 2 zákona o DPH upravujúceho lehotu, ktorá sa uplatní pri výpočte náhrady za zadržiavaný nadmerný odpočet, s právom Únie, kasačný súd v danej veci túto časť predmetného ustanovenia neaplikoval. Následne posudzoval, či v právnom poriadku existuje ustanovenie, ktoré by bolo analogicky uplatniteľné pre danú situáciu (vec C-844/19 z 12. mája 2021 technoRent bod 54 a 55).

57. Zákon o DPH upravuje lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu v § 79 ods. 1, 2 a 5 v režime, ktorý je uvedený v bodoch 27 až 28 tohto rozsudku. Ide o lehoty, v ktorých sa nadmerný odpočet zdaniteľnej osobe vráti bez vykonania kontrolného mechanizmu, teda bez vykonania daňovej kontroly. Tieto lehoty sú však neaplikovateľné na daný prípad, keďže Súdny dvor EÚ umožnil „bezúročné“ predĺženie lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za účelom vykonania daňovej kontroly za podmienky, že takéto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie daňovej kontroly (vec Enel Maritsa C-107/10 body 52 a 53, vec Kozzber C-151/23 bod 26). Práve z uvedeného dôvodu lehoty upravené v § 79 ods. 1, 2 a 5 zákona o DPH nie je možné pre daný prípad analogicky použiť, keďže by aplikáciou daného ustanovenia došlo prakticky k popretiu rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EÚ prípustného predĺženia lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu z dôvodu realizácie kontrolného mechanizmu.

58. Ustanovenie § 79 ods. 6 zákona o DPH upravuje ďalšiu lehotu na vrátenie nadmerného odpočtu, ktorá sa viaže na vykonanie daňovej kontroly. Podľa tohto ustanovenia sa nadmerný odpočet zdaniteľnej osobe vráti v lehote 10 dní od skončenia daňovej kontroly. Daňová kontrola má zákonom stanovený strop jedného roka. Práve z dôvodu zákonom stanoveného jednoročného trvania daňovej kontroly analogická aplikácia daného ustanovenia pre daný prípad rovnako neprichádza do úvahy.

Naviac Súdny dvor EÚ práve v už spomínanej veci Kovožber vyslovil, že článok 183 prvý odsek smernice Rady č. 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 DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly.

59. Kasačný súd tak v právnych predpisoch upravujúcich režim DPH, konkrétne v zákone o DPH, Daňovom poriadku a ani v iných predpisoch upravujúcich iné druhy daní, nenašiel ustanovenie, ktoré by bolo analogicky (zásada ekvivalencie) použiteľné pri určení okamihu, od ktorého sa má náhrada za zadržiavanie nadmerného odpočtu v dôsledku daňovej kontroly počítať. Ustanovenie, ktoré by určovalo začiatok tejto lehoty, neobsahuje ani právna úprava Únie, ktorá skutočnosť vyplýva z už vyššie citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad bod 30 uznesenia Súdneho dvora vo veci C-151/23 z 5. októbra 2023, ZSE Elektrárne s.r.o.). Súdny dvor EÚ však opakovane hovorí, že vnútroštátnemu súdu prináleží v prípade, ak k vráteniu nadmerného odpočtu DPH nedošlo v primeranej lehote, určiť okamih, od ktorého sa úroky z omeškania pripočítajú k sume nadmerného odpočtu (vec ZSE Elektrárne s.r.o. C- 151/23 z 5. októbra 2023, bod 28).

60. Kasačnému súdu tak v práve posudzovanej veci prináležalo určiť okamih, od ktorého sťažovateľovi vzniká nárok na náhradu za zadržiavaný nadmerný odpočet DPH, a to podľa zásad, ktoré vyplývajú z práva Únie. Konkrétne z už vyššie citovanej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ, ktorá ako už bolo uvedené, stanovila mantinely pre lehotu, počas ktorej za zadržiavanie nadmerného odpočtu z dôvodu uskutočnenej daňovej kontroly nevzniká nárok na náhradu (bližšie bod 49 tohto rozsudku).

61. Vychádzajúc práve z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ kasačný súd zastáva názor, že zadržiavanie nadmerného odpočtu DPH bez náhrady v zmysle § 79a zákona o DPH na účely výkonu daňovej kontroly je v súlade s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EÚ, ak lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, po ktorej uplynutí vzniká nárok na náhradu v zmysle § 79a zákona o DPH, nie je v prípade začatia daňovej kontroly dlhšia ako štyri mesiace od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom mohol byť nadmerný odpočet odpočítaný v zmysle § 79 ods. 1 zákona o DPH. Konkrétne tak ide o lehotu päť mesiacov od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Kasačný súd súčasne navyše pripomína, že z už citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ, ako aj z ostatného rozhodnutia Ústavného súdu SR vo veci ZSE Elektrárne, s.r.o. vyplýva, že posudzovanie primeranosti lehoty zadržiavania nadmerného odpočtu bude vždy závisieť od okolností konkrétneho prípadu (postup a zistenia daňových orgánov v konkrétnom momente, súčinnosť účastníka konania a pod.) s potenciálom úpravy doby zadržiavania nadmerného odpočtu DPH bez náhrady v zmysle § 79a zákona o DPH počas prebiehajúcej daňovej kontroly.

62. V ďalšom konaní preto bude úlohou správcu dane posúdiť na základe obsahu administratívneho spisu z daňovej kontroly týkajúcej sa oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2013 (kasačný súd tento administratívny spis nemal k dispozícii) aj samotný priebeh daňovej kontroly so zameraním na úkony v určenom období (bod 61 tohto rozsudku). Pôjde o úkony vykonané v rámci daňovej kontroly, ktoré spadajú do obdobia piatich mesiacov od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Dôraz bude klásť správca dane na to, či nebol určité obdobie pasívny a umelo tak nepredlžoval dĺžku daňovej kontroly zohľadniac pritom samozrejme aj prípadnú pasivitu/nesúčinnosť samotného sťažovateľa. V prípadoch očividnej pasivity správcu dane by totiž prichádzalo do úvahy aj stanovenie inej, kratšej lehoty ako päť mesiacov od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, počas ktorej by bolo namieste priznanie náhrady zo zadržiavaného nadmerného odpočtu. Kasačný súd týmto nijako nespochybňuje Súdny dvorom EÚ priznanú legitimitu predĺženia lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu z dôvodu uskutočnenia daňovej kontroly, nárok na náhradu za zadržiavaný odpočet však musí vzniknúť tak, aby boli zachované zásady daňovej neutrality, ekvivalencie a efektivity. Na strane druhej však výkon daňovej kontroly musí byť efektívny, keďže daňový subjekt nemôže po určité obdobie disponovať s finančnými prostriedkami, ktoré si v podobe DPH uplatnil.

Súlad ustanovenia § 79a ods. 2 zákona o DPH s právom Únie, vo vzťahu k výške úroku z nadmerného odpočtu zadržiavaného počas daňovej kontroly

63. Už z citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ (bližšie body 34 až 36 tohto rozsudku) vyplýva, že výška úroku z nadmerného odpočtu ustanovená v § 79a ods. 2 zákona o DPH ako dvojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky (ďalej len „ECB“) platnej prvý deň kalendárneho roka, za ktorý sa úrok počíta a ak tento dvojnásobok základnej úrokovej sadzby nedosiahne 1,5 %, je nastavená rigidne a nevyhnutne nemusí zohľadňovať kritériá efektivity, ktoré Súdny dvor EÚ vymedzil, t. j. nemusí vždy zohľadňovať to, čo by zdaniteľná osoba, ktorá nie je úverovou inštitúciou, musela zaplatiť za požičanie sumy rovnajúcej sa sume zadržaného nadmerného odpočtu.

64. Podľa názoru kasačného súdu súčasná právna úprava úročenia zadržaného nadmerného odpočtu podľa § 79a zákona o DPH môže byť v rozpore so zásadami práva Únie a konkrétne smernice Rady č. 2006/112/ES, a to pokiaľ ide aj o zákonom stanovenú výšku úrokov. Je potrebné zdôrazniť, že Súdny dvor EÚ sa konštantne vyjadruje, že stanovenie sumy úrokov za zadržaný nadmerný odpočet nesmie viesť k tomu, aby bola zdaniteľná osoba zbavená primeranej náhrady za stratu spôsobenú vrátením DPH, ktoré nebolo vykonané v primeranej lehote. Ustanovenie § 79a zákona o DPH tomuto princípu nemusí vždy vyhovovať. Meradlom pre určenie, či to tak v konkrétnom prípade bude alebo nebude, je výška základnej úrokovej sadzby ECB v relevantnom období. Uvedené teda znamená, že ustanovenie § 79a ods. 2 zákona o DPH nie je v rozpore s právom Únie automaticky, na rozdiel od zákonom stanovenej doby na vznik nároku na náhradu za zadržiavanie nadmerného odpočtu v prípade začatej daňovej kontroly.

65. S poukazom na uvedené kasačný súd na účely vyhodnocovania súladu ustanovenia § 79a ods. 2 zákona o DPH v časti výšky úroku z nadmerného odpočtu s právom Únie v práve posudzovanej veci porovnával sadzbu základnej úrokovej sadzby ECB v relevantnom období, t. j. od 26.04.2014 do 10.07.2017 so sadzbou úroku na krátkodobých úveroch poskytovaných nefinančným podnikom. Kasačný súd teda posudzoval, či zákonom stanovená výška úroku v relevantnom období zodpovedala zásade efektivity, na ktorú Súdny dvor EÚ kladie v rámci svojej rozhodovacej činnosti dôraz. Zásada efektivity vyžaduje, aby zdaniteľnej osobe bola pri zadržaní nadmerného odpočtu nad primeranú lehotu poskytnutá taká sadzba, ktorú by zdaniteľná osoba, ktorá nie je úverovou inštitúciou, musela zaplatiť za požičanie sumy rovnajúcej sa sume zadržiavaného nadmerného odpočtu.

66. Z prvostupňového rozhodnutia správca dane mal kasačný súd preukázané, že základná úroková sadzba ECB predstavovala (i) ku dňu 01.01.2014 0,025 % ; (ii) ku dňu 01.01.2015 0,05 %, (iii) ku dňu 01.01.2016 0,05 % a (iv) ku dňu 01.01.2017 0,00 %. Z dôvodu, že dvojnásobok základnej úrokovej ECB nedosiahol 1,5 %, správca dane pri výpočte úroku z nadmerného odpočtu použil zákonom stanovenú ročnú úrokovú sadzbu vo výške 1,5 %.

67. Následne kasačný súd zisťoval výšku úrokovej sadzby na krátkodobých úveroch poskytovaných bankami na území Slovenskej republiky nefinančným podnikom v období od 01.01.2014 do 01.01.2017 (pre určenie úrokovej sadzby je rozhodujúca sadzba platná v prvý deň príslušného kalendárneho roka - § 79a ods. 2 zákona o DPH) a na stránke www.nbs.sk zistil nasledovné údaje : (i) k 01.01.2014, pre nefinančné spoločnosti, ostatné úvery, nové obchody, dohodnutá priemerná ročná úroková miera, pri úveroch do 1 R - 1,80 %; (ii) k 01.01.2015, pre nefinančné spoločnosti, ostatné úvery, nové obchody, dohodnutá priemerná ročná úroková miera, pri úveroch do 1 R - 2,22 %; (iii) k 01.01.2016, pre nefinančné spoločnosti, ostatné úvery, nové obchody, dohodnutá priemerná ročná úroková miera, pri úveroch do 1 R - 2,05 %; (iv) k 01.01.2017, pre nefinančné spoločnosti, ostatné úvery, nové obchody, dohodnutá priemerná ročná úroková miera, pri úveroch do 1 R - 2,06 %.

68. Vychádzajúc z vyššie uvedených úrokových sadzieb, ktorých výška preukázateľne prevyšuje sadzbu 1,5 %, ktorá sa v práve posudzovanej veci aplikovala, ktorá skutočnosť má za následok dopad aj na konečnú výšku priznanej náhrady za zadržiavaný nadmerný odpočet, kasačný súd zastáva názor, že v danom prípade ustanovenie § 79a ods. 2 zákona o DPH aj v časti týkajúcej sa výšky úroku je v rozpore s právom Únie a na túto posudzovanú vec tak nemohlo byť aplikované. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že právo Únie nevyžaduje úplnú rovnosť/presnosť výšky úroku. Súdny dvor EÚ v tejto súvislosti uvádza, že ide o paušálne úroky z omeškania (kompenzačné úroky), ktoré môžu byť v konkrétnych prípadoch vyššie alebo nižšie, ako je skutočná strata (rozsudok Nidera, C-387/16 z 28. februára 2018, bod 36). Dôležité však je, aby stanovená sadzba, aj pri menších odchýlkach, pokryla náklady na úver.

69. Kasačný súd v tejto súvislosti ešte dopĺňa, že ak by výška úroku podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH bola vyššia ako tá, ktorá by vyplynula z aplikácie judikatúry Súdneho dvora EÚ na tento prípad, nebol

by to dôvod na neaplikáciu daného ustanovenia, pretože vnútroštátnemu zákonodarcovi nič nebráni prijať právnu úpravu nad rámec toho, čo vyžaduje právo Únie, samozrejme za podmienky, že to nie je právnym aktom Únie vylúčené.

70. V ďalšom konaní tak bude úlohou správcu dane posúdiť výšku úroku pri náhrade za zadržiavanie nadmerný odpočet v intenciách právneho názoru, ktorý kasačný súd uviedol vyššie v bodoch 65 až 69.

71. Na dôvažok vo vzťahu k zásade ekvivalencie kasačný súd uvádza, že použitie ustanovenia § 79 Daňového poriadku, ktorého sa dovoláva sťažovateľ, a teda vzťahnutie výšky úroku v ňom uvedenom na celé obdobie, počas ktorého sa úročí suma zadržaného nadmerného odpočtu, neprichádza do úvahy. Ustanovenie § 79 Daňového poriadku zakotvuje výšku úroku pre omeškanie na strane správcu dane, pričom v prípade zadržiavaného nadmerného odpočtu pri výkone daňovej kontroly, nie je správca dane pri jeho vrátení v omeškaní, do tohto sa dostane až na 11. deň po dni ukončenia daňovej kontroly (§ 79a ods. 6 zákona o DPH). Úrok z omeškania podľa § 79 Daňového poriadku má charakter sankcie za nesplnenie povinností správcu dane, pričom náhrada za zadržiavanie nadmerného odpočtu podľa § 79a ods. 2 tento sankčný charakter nemá. Nesankcionuje totiž správcu dane za porušenie jeho povinností, ale kompenzuje daňovému subjektu, že dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami (ktoré zadržanie je zákonom predpokladané). Preto zásada ekvivalencie by vyžadovala použitie § 79 Daňového poriadku na vec sťažovateľa iba v prípade, ak by bol správca dane práve v takomto omeškaní. Rovnaký argument platí i pre možnú aplikáciu § 156 Daňového poriadku.

72. S poukazom na predchádzajúci bod by kasačný súd pri neaplikácii ustanovenia § 79a ods. 2 zákona o DPH nemohol vyplniť medzeru v práve použitím analógie prostredníctvom § 79 a § 156 Daňového poriadku, ako sa toho domáha sťažovateľ. V už citovanom rozsudku v spojených veciach Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági totiž Súdny dvor EÚ v bodoch 40 až 42 odmietol pomeriavať výšku úroku za zadržaný nadmerný odpočet práve s poukazom na zásadu ekvivalencie, keď sa mu nejavilo, že by nároky podľa vnútroštátneho práva boli ekvivalentné nároku podľa práva Európskej únie, pričom tvrdený výhodnejší nárok podľa vnútroštátneho práva bol založený práve na omeškaní správcu dane, a nie na ochrane daňového subjektu, podobne ako v práve rozhodovanej veci. Podobne výlučne z pohľadu zásady efektivity, a nie zásady ekvivalencie, posudzoval Súdny dvor EÚ výšku úrokov v už citovanom rozsudku vo veci HUMDA (bod 40).

73. Kasačný súd súčasne uvádza, že v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci SOLE-MiZo z 20. júna 2023, C-426/22, konkrétne z bodu 48 tiež vyplýva, že v prípade, ak je úrok vyplácaný s časovým odstupom od vrátenia samotného nadmerného odpočtu (vo veci SOLE-Mizo to bolo 5 až 11 rokov), má byť úrok zo zadržiavaného nadmerného odpočtu valorizovaný.

74. Záverom kasačný súd konštatuje, že efektívnym riešením v danej situácii, ktoré napĺňa požiadavku právnej istoty a predvídateľnosti práva, je zmena právnej úpravy relevantného ustanovenia § 79a zákona o DPH zodpovedajúca aktuálnej judikatúre Súdneho dvora EÚ, ktorá je však iba v rukách zákonodarcu.

V.

Záver

75. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola dôvodná a napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), pričom rovnakou vadou podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného vrátane rozhodnutia správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

76. V ďalšom konaní budú orgány finančnej správy postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie (body 61, 62, 67 až 69 tohto rozsudku). Správca dane a žalovaný sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

77. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

78. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.