

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/41/2019
Identifikačné číslo spisu: 1017201095
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1017201095.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: BK, a.s., so sídlom Dopravná 19, 921 01 Piešťany, IČO: 47 003 464, právne zastúpeného Advokátska kancelária JUDr. Vladimír Grác, s.r.o., so sídlom Hubeného 17, 831 53 Bratislava, IČO: 47 237 040, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1798951/2016 z 20. decembra 2016 a o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/44/2017-64 z 21. novembra 2018, takto

rozhodol:

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

Žalobcovi p r i z n á v a právo na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 2S/44/2017-64 z 21. novembra 2018 podľa ust. § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1798951/2016 z 20. decembra 2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 103708369/2016 z 11. augusta 2016 a opatrenia Daňového úradu Bratislava č. 103504588/2016 zo 14. júla 2016, ktorými nevyhoveli žiadosti daňového subjektu o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie máj 2014 v súlade s § 63 ods. 3 písm. c) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) a nepriznal úrok z omeškania daňovému subjektu 3concept a. s. (právny predchodca žalobcu); vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, a súčasne priznal žalobcovi právo na úplnú náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd skonštatoval, že žalobca požiadal o priznanie a zaplatenie úroku zo zadržovaných finančných prostriedkov (tzv. kompenzačný úrok) za zdaňovacie obdobia júl 2013,

máj 2014 a september 2014, ktorou sa podľa § 58 ods. 1 písm. a) daňového poriadku začalo daňové konanie.

3. Uviedol, že podľa Súdneho dvora majú prednosť pred vnútroštátnou normou všetky únieové normy bez ohľadu na ich právnu silu: ustanovenia zmluvy (napr. Costa p. ENEL, 6/64, 15.7.1964, Zb. s. 1141), všeobecné zásady únieového práva (napr. Wachauf, 5/88, 13.7.1989, Zb. s. 2609, bod 17), nariadenia (napr. Politi, 43/71, 14.12.1971, Zb. s. 1039, bod 9), smernice (Becker, 8/81, 19.1.1982, Zb. s. 53), rozhodnutia (Salumificio di Cornuda, 130/78, 8.3.1979, Zb.s. 867), medzinárodné zmluvy uzatvorené Úniou (Kupferberg, 104/81, 26.10.1982, Zb. s. 3641). Únieové právo má prednosť pred všetkými vnútroštátnymi normami bez ohľadu na ich územnú alebo časovú pôsobnosť, t.j. bez ohľadu na to, či boli prijaté vnútroštátnym zákonodarcom alebo jednotkami územnej samosprávy, alebo či sa jedná o normy skoršie alebo neskoršie (napr. Pigs Marketing Board, 83/78, 29.11.1978, Zb. s. 2347, bod 69). Súdny dvor tiež potvrdil, že účinnosť únieového práva nemôže byť rozdielna podľa jednotlivých oblastí vnútroštátneho práva (Hubbard, C-20/92, 1.7.1993, Zb. s. I-3777, bod 19; Sail, 82/71, 21.3.1972, Zb. s. 119, bod 5), čo znamená, že zásada prednosti únieového práva sa vzťahuje na všetky vnútroštátne právne odvetvia. Správny súd ďalej poukázal, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“) platný a účinný v čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu a následného vrátenia uplatnených nadmerných odpočtu neobsahoval osobitné ustanovenie o povinnosti daňového úradu zaplatiť daňovému subjektu úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH počas vykonávania daňovej kontroly. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly bol do zákona č. 222/2004 Z. z. zakomponovaný až s účinnosťou od 1.1.2017. V zmysle § 79a novelizovaného zákona č. 222/2004 Z. z. má platiteľ nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu v podobe úroku z nadmerného odpočtu vo výške 2-násobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, najmenej vo výške 1,5% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu za každý deň od uplynutia 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5, až do jeho vrátenia. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 1.1.2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016. V prípadoch nadmerného odpočtu DPH zadržaného žalobcovi počas vykonávania daňovej kontroly preto uvedenú právnu úpravu § 79a aplikovať nemožno. Je potrebné uviesť, že vo vnútroštátnej právnej úprave bolo v rozhodnom období zakotvené právo daňového subjektu na zaplatenie úroku zo zadržávaných prostriedkov (ust. § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení do 31.12.2015) v prípade, ak daňový preplatok bol vrátený po lehote stanovenej v zákone a v prípade, že prebehla daňová kontrola až po jej skončení.

4. Správny súd k námietke, že pri rozhodovaní o nároku na priznanie úroku za zadržávanie nadmerného odpočtu aj počas daňovej kontroly správca dane nepostupoval v súlade s judikatúrou ESD, konkrétne, že neboli rešpektované závery vyslovené v rozhodnutí zo dňa 21.10.2015, C-120/2015 Kozovber, uviedol, že v predmetnom rozhodnutí ESD výslovne uviedol, že čl. 183 prvý odsek Smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej počítať úroky z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty desať dní po skončení daňovej kontroly. Práve z dôvodu, že vnútroštátna úprava SR neobsahovala úpravu priznania úrokov za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu a chýbala definícia okolností, za ktorých sa vrátenie nadmerného odpočtu považuje za oneskorené sa konajúci Krajský súd v Košiciach obrátil na Súdny dvor s predbežnými otázkami. ESD sa k týmto položeným otázkam vyjadril formou uznesenia, zjednodušeným postupom podľa čl. 99 Rokovacieho poriadku, z čoho je zrejmé, že otázku úrokov súvisiacich s preverovaním uplatneného odpočtu považoval za jednoznačne judikovanú. Uvedeným potvrdil, že sa otázkami, ktoré boli predmetom sporu v prejednávanej veci, zaoberal už vo svojej predchádzajúcej judikatúre, pričom v dôvodoch tohto rozhodnutia odkázal na staršiu judikatúru najmä rozhodnutia Enel Maritsa, body 51, 52, 53, ďalej Rafinária Steaua Romana, C-431/12, bod 23, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C 654/13, bod 32, Alicja Sosnowska. V rozhodnutí C-120/2015 Kozovber ESD teda citoval už známe závery z predchádzajúcej rozhodovacej činnosti. Rozsudky Súdneho dvora EÚ týkajúce sa prejudiciálnych otázok sú spolu s výkladom alebo posúdením platnosti práva Únie, ktoré sa v ňom nachádzajú, záväzné pre vnútroštátny súd, ktorý podal prejudiciálnu otázku (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Benedetti, 52/76, 3.2.1977, Zb. s. 163, bod 26), ako aj

pre súdy, ktoré budú rozhodovať v tej istej veci (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Milch, Fett a Eierkontor, 29/68, 24.6.1969, Zb. s. 165, bod 2). Súdny dvor výkladom únievého ustanovenia objasňuje zmysel a pôsobnosť vykladaného ustanovenia už od okamihu, kedy toto ustanovenie nadobudlo účinnosť. Súdnym dvorom interpretované ustanovenie musia vnútroštátne súdy aplikovať aj na právne vzťahy, ktoré vznikli alebo boli založené pred vynesením prejudiciálneho rozsudku. Prejudiciálny rozsudok teda nemá konštitutívny, ale len deklaratórny charakter a pôsobí ex tunc (rozsudky Súdneho dvora Európskej únie vo veciach Kempster, C-2/06, 12.2.2008, Zb. s. I-411, bod 35; Kühne a Heitz, C-453/00, 13.1.2004, Zb. s. I-837, bod 21; Blaizot, 24/86, 2.2.1988, Zb. s. 379, bod 27).

5. Správny súd zdôraznil, že správca dane má právo (a zároveň aj zákonnú povinnosť) skontrolovať správnosť uplatneného odpočtu, pretože je všeobecne známe, že nadmerný odpočet je inštitútom dane z pridanej hodnoty, ktorý je často zneužívaný na daňové podvody. Je preto legitímnym záujmom štátu viesť daňové subjekty k tomu, aby si plnili svoje povinnosti riadne, v súlade so zákonom. K dosiahnutiu tohto cieľa musí mať aj adekvátne prostriedky smerujúce k tomu, aby mohol nárok v potrebnej miere preveriť, predísť daňovým podvodom a kontrolovať plnenie daňových povinností. Finančné orgány majú v prípade pochybností o uplatnenom nároku povinnosť tieto pochybnosti odstrániť, a k tomu im musí byť daná primeraná lehota. Pokiaľ však túto lehotu prekročia, musia daňovému subjektu dorovnať jeho finančné znevýhodnenie, ktoré musel znášať po dobu, keď bol jeho nadmerný odpočet preverovaný. Pri strete legitímneho záujmu platcu na včasné vrátenie nadmerného odpočtu a správcu dane tento nárok preveriť je potrebné uzavrieť, že daňový subjekt je povinný znášať „bezodplatne“ takéto preverovanie len po určitéj primeranej dobe. Vzhľadom na skutočnosť, že negatívne majetkové dopady dlhého čakania na nadmerný odpočet v zásade predstavujú pre platcov DPH závažný zásah do garantovaného práva vlastníť majetok ako aj práva na podnikanie je potrebné, aby nad rámec tejto doby obdržal od štátu kompenzáciu predstavujúcu paušalizovanú náhradu za majetkovú ujmu spočívajúcu v nemožnosti disponovať s prostriedkami v hodnote nadmerného odpočtu. Aj uvedené závery plne vyplývajú z vyššie citovanej judikatúry ESD. Súdny dvor EÚ v rozhodnutí vo veci C-120/15 (Kovozber), ktoré sa týka slovenského právneho poriadku, vyslovil jednoznačný záver, že uvedený článok sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. V dôvodoch tohto rozhodnutia Súdny dvor EÚ odkázal na staršiu judikatúru (EnelMaritsa, body 51, 52, 53, ďalej Rafinária Steaua Româna, C-431/12, bod 23, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, bod 32) a konštatoval, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné ju považovať za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly. Súdny dvor však zdôraznil, že nakoľko 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. Podľa Súdneho dvora EÚ z existujúcej judikatúry vyplýva, že pri výpočte úrokov sa musí zobrať do úvahy ako počiatočný okamih deň, keď mal byť nadmerný odpočet DPH v súlade so smernicou obvykle vrátený (bod 29). Súdny dvor sa vyjadril i k otázke neutrality systému DPH, na ktorú musia členské štáty prihliadať pri stanovení podmienok vrátenia nadmerných odpočtov DPH. Tieto podmienky musia 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, pričom prijatý spôsob vrátenia nesmie v nijakom prípade pre zdaniteľnú osobu predstavovať žiadne finančné riziko. Uvedené rozhodnutie súdneho dvora je podľa názoru správneho súdu nutné vykladať v súlade s jeho znením tak, že ak si to vyžaduje riadne vykonanie daňovej kontroly, môže byť lehota na vrátenie nadmerného odpočtu predĺžená. Nakoľko však po dobu trvania daňovej kontroly nemôže zdaniteľná osoba disponovať s finančnými prostriedkami, je znevýhodnená v porovnaní s inými daňovými subjektmi, u ktorých daňová kontrola vykonaná nebola. Toto znevýhodnenie je podľa Súdneho dvora EÚ nevyhnutné kompenzovať zaplatením úrokov, čím sa zaručí dodržanie zásady daňovej neutrality. Z uvedeného možno vyvodiť záver, že podľa práva EÚ (smernice interpretovanej rozhodnutiami súdneho dvora) žalobcovi patria úroky zo sumy predstavujúcej zadržaný nadmerný odpočet DPH od uplynutia všeobecných lehôt na vrátenie odpočtov podľa § 79 ods.

1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., a to až do dňa vrátenia zadržaných súm jednotlivým žalobcom. Tento záver sa opiera predovšetkým o zásadu neutrality DPH, v zmysle ktorej kontrola dane vykonaná orgánmi štátu, spojená so zadržaním oprávneného nadmerného odpočtu, nesmie byť kontrolovanému daňovému subjektu na ujmu bez primeranej kompenzácie. V tomto zmysle judikoval ešte pred rozhodnutím Súdneho dvora EÚ vo veci Kozzber i Najvyšší súd SR vo veci spis. zn. 8SŽf/115/2013, keď potvrdil rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave spis. zn. 2S/979/2012 zo dňa 24.4.2013, podľa ktorého by bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, keby tým daňovým subjektom, u ktorých bola vykonaná daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr bez akejkoľvek kompenzácie. Práve na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadrživanej sumy za obdobie odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia.

6. Právna úprava náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly účinná od 1.1.2017 (§ 79a novelizovaného zákona č. 222/2004 Z.z.), ktorá priznáva platiteľovi nárok na úrok z nadmerného odpočtu (najmenej vo výške 1,5% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu za každý deň) až od uplynutia 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5, je s uvedenými závermi v nesúlade. Správny súd bol toho názoru, že zásadu daňovej neutrality by mala rešpektovať i výška kompenzácie za zadržanie nadmerného odpočtu DPH po dobu trvania daňovej kontroly. Tak ako v zmysle citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ nesmie byť daňový subjekt výkonom daňovej kontroly ekonomicky znevýhodnený, nemôže mu výkon daňovej kontroly spojený so zadržaním uplatneného nadmerného odpočtu DPH (pri zachovaní neutrality dane) priniesť ani ekonomickú výhodu. Zadržanie finančných prostriedkov po dobu nevyhnutnú na vykonanie daňovej kontroly je aj podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ oprávnené a legitímne, nakoľko slúži na preverenie skutočností potrebných pre správne určenie dane a na predchádzanie a odhaľovanie daňových podvodov. Výška náhrady za toto zadržanie by podľa názoru správneho súdu mohla zodpovedať priemernej úrokovej sadzbe, ktorú by platiteľ dosiahol pri krátkodobom vklade finančných prostriedkov vo výške zadržaného nadmerného odpočtu v peňažnom ústave. Túto kompenzáciu, ktorá patrí poctivému daňovníkovi po dobu zákonného preverovania údajov uvedených v jeho daňovom priznaní, je nutné odlišiť od úroku z nadmerného odpočtu DPH podľa § 79 DP, ktorý patrí platiteľovi pri vrátení odpočtu od uplynutia zákonných lehôt v prípadoch, keď sa daňová kontrola vôbec nezačala alebo bola riadne ukončená bez nálezu. V takých prípadoch zákon jasne určuje lehoty, v ktorých je správca dane povinný nadmerný odpočet vrátiť a nedodržanie týchto lehôt má povahu sankcie pre správca dane za porušenie povinnosti stanovenej zákonom. Kompenzácia vo forme úroku zo zadržaných finančných prostriedkov po dobu trvania daňovej kontroly však nemôže mať povahu sankcie pre kontrolujúci orgán správy dane, pretože počas daňovej kontroly ešte nie je jasné, či bude táto ukončená bez nálezu a nadmerný odpočet bude vrátený, alebo bude platiteľovi vyrubený rozdiel dane. Z uvedeného preto podľa názoru správneho súdu vyplýva záver, že ak správne orgánu bola doručená žiadosť o uplatnenie nároku na zaplatenie úroku z nadmerného odpočtu DPH, bolo povinnosťou žalovaného k tejto problematike pristupovať v súlade s právom Európskej únie, právnymi názormi a stanoviskami v jednotlivých rozhodnutiach Súdneho dvora Európskej únie ako aj v súlade s eurokonformným výkladom našich právnych predpisov upravujúcich oblasť DPH, aplikujúc pritom zásadu daňovej neutrality a z týchto hľadísk posudzovať oprávnenosť nároku žalobcu. Takémuto záveru vzhľadom na nutnosť aplikovania únieovej normy, ktorá má vyššiu právnu silu, nemôže brániť ani tá skutočnosť, že vnútroštátny právny poriadok nemal konkrétne zákonné ustanovenia, ktoré by v čase rozhodnom pre posúdenie danej veci upravovali úrok zo zadrživaneého nadmerného odpočtu DPH. Pri uplatnení zásady prednosti práva EÚ pred vnútroštátnym právom, ktorú sú povinné rešpektovať nielen súdy, ale aj orgány verejnej správy všetkých členských štátov EÚ, je teda vo svetle zmienenej judikatúry Súdneho dvora EÚ k výkladu článku 183 smernice (najmä rozhodnutia vo veci C-120/15 Kozzber), nutné interpretovať § 79 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. a § 79 ods. 3 DP tak, že žalobcovi patrí úrok zo sumy nadmerného odpočtu už od uplynutia zákonom č. 222/2004 Z. z. stanovených všeobecných lehôt na vrátenie nadmerných odpočtov až do ich vrátenia žalobcovi. Vo vnútroštátnom právnom poriadku však v čase zadržania nadmerných odpočtov DPH žalobcom neexistovala právna úprava výšky kompenzácie za toto ekonomické znevýhodnenie. Ani správny súd nie je v prípade absencie práva oprávnený určiť primeranú výšku úroku, ktorý by mali daňové orgány žalobcom priznať, pretože nemá normotvornú právomoc v oblasti verejného hmotného práva.

7. Správny súd uzavrel, že žalovaný vychádzal pri rozhodovaní o návrhu žalobcu z nesprávneho právneho posúdenia veci a z tohto dôvodu sú jeho rozhodnutia a opatrenie nezákonné. Žalobca tiež dôvodne namietal, že ak prvostupňový orgán postupoval tak, že vo veci Žiadosti zo dňa 18.5.2016 nevydal rozhodnutie, ale túto vybavil výlučne "listom", ktorý ani nemal všetky formálne a obsahové náležitosti vyžadované vo vzťahu k rozhodnutiu, ktorým sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu, konal v rozpore s daňovým poriadkom (§ 63 DP).

8. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že priznal plne úspešnému žalobcovi voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania.

9. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správnejmu súdu na ďalšie konanie.

8. V odôvodnení kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že SD EÚ v citovanej judikatúre poukazuje na tzv. „PRIMERANÚ LEHOTU“, až po uplynutí ktorej, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu, vzniká právo daňového subjektu na vyplatenie úrokov z omeškania. V súlade s judikatúrou SD EÚ, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto generované finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania. Práve z dôvodu, že priznanie úroku zo zadržania nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly nebolo vo vnútroštátnej legislatíve Slovenskej republiky do 31. decembra 2016 upravené, bol novelou zákona o DPH č. 297/2016 Z. z., účinnou od 1. januára 2017, zákon o DPH doplnený o nové ustanovenie „§ 79a Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly“, ktoré absentujúci právny stav vo veci priznania úroku z nadmerného odpočtu z dôvodu oneskoreného vrátenia, resp. zadržania počas daňovej kontroly, v súlade s európskou legislatívou upravilo. Ako už sťažovateľ uviedol aj v žalobou napadnutom rozhodnutí, zavedeniu tohto inštitútu (náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu po ustanovenej lehote z dôvodu výkonu daňovej kontroly) v domácom právnom systéme s účinnosťou od 1. januára 2017 predchádzala rozsiahla diskusia, ktorá vychádzala z rozsudkov SD EÚ o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré sa týkalo výkladu článku 183 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH vrátane jej dodatkov v oblasti vrátenia nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Z rozsudkov SD EÚ vo veciach C-120/15 Kovožber s.r.o., C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3 AD, C-431/12 Rafinaria Steaua Romana, C-254/16 Glencore Agriculture Hungary Kft., na ktoré poukazuje aj sám žalobca, jednoznačne vyplýva, že spoločnosť má nárok na priznanie tzv. kompenzačného úroku na kompenzáciu hospodárskeho znevýhodnenia spojeného s vrátením nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, avšak až po uplynutí primeranej lehoty, a nie všeobecnej lehoty, v ktorej by bol nadmerný odpočet obvykle vrátený, ako tvrdí žalobca. SD EÚ vo svojej judikatúre uvádza, že len v prípade, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto generované straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (pozri rozsudok Rafinaria Steaua Romana C-431/12, bod 23; uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó C-654/13, bod 32; uznesenie C-120/15 Kovožber, bod 24; rozsudok C-254/16 Glencore Agriculture Hungary Kft., bod 22). Z uvedených záverov SD EÚ teda jednoznačne vyplýva, že až po uplynutí primeranej lehoty, by mala mať spoločnosť nárok na priznanie tzv. kompenzačného úroku. S ohľadom na uvedenú judikatúru SD EÚ sa sťažovateľ nestotožňuje s názorom žalobcu, že na to, aby mohla byť zaručená zásada daňovej neutrality, daňový úrad musí žalobcovi priznať úroky už od momentu, od kedy mal povinnosť nadmerný odpočet DPH vrátiť vo všeobecnej lehote, t. j. bez ohľadu na uskutočnenie daňovej kontroly. Sťažovateľ ďalej uviedol, že v bode 3 uznesenia SD EÚ vo veci C - 120/15 Súdny dvor citoval článok 183 smernice o DPH, v ktorom je uvedené, cit.: „Ak za 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“. Z uvedeného vyplýva,

že ďalšie podmienky si určujú členské štáty, čo je potvrdené aj samotným Súdny dvorom, ktorý v bode 23 svojho rozhodnutia uznáva, že členské štáty s cieľom zabezpečiť na svojom území správne vyberanie splatnej dane v plnej výške sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky 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. Až po uplynutí tejto primeranej lehoty má spoločnosť nárok na priznanie tzv. kompenzačného úroku.

9. Sťažovateľ ďalej poukázal na zákon č. 297/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH, ktorým bol doplnený § 79a, ktorý upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Podľa tohto ustanovenia nárok na úrok z nadmerného odpočtu platiteľovi vznikne, ak je obdobie zadržania nadmerného odpočtu viac ako šesť mesiacov od uplynutia posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, ktorá je stanovená v § 79 ods. 1, 2 a 5 zákona o DPH. Výpočet úrokov z nadmerného odpočtu sa stanovuje percentom zo sumy nadmerného odpočtu vrátenej platiteľovi dane za každý deň zadržania až do jeho vrátenia. Počiatočným dňom nároku na úrok z nadmerného odpočtu je deň nasledujúci po uplynutí mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu a úrok sa vypočíta vo výške dvojnásobku základnej sadzby ECB platnej v prvý deň daného kalendárneho roka, za ktorý sa úrok z nadmerného odpočtu počíta, resp. vo výške 1,5 %, ak v danom kalendáriom roku sadzba ECB nedosiahne 1,5 %. Prechodné ustanovenie § 85ke zákona č. 297/2016 Z. z. stanovuje, že 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. Účinnosť § 79a a § 85ke zákona o DPH je od 1. januára 2017. Z vyššie uvedených ustanovení zákona č. 297/2016 Z. z. jednoznačne vyplýva, že nárok na úrok z nadmerného odpočtu sa neuplatní na daňové kontroly ukončené do 31. decembra 2016, žalobca teda nespadá pod právnu úpravu o priznaní úroku.

10. Záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/37/2016 z 27. septembra 2018, s ktorým sa v celom rozsahu stotožnil. Uzavrel, že platná legislatíva Slovenskej republiky nemá právnu úpravu priznania a výpočtu úroku za dobu vykonávania kontroly, preto správca dane v daňovom konaní postupoval v súlade s platnými ustanoveniami daňového poriadku a zákona o DPH a v súlade s platnou legislatívou nepriznal žalobcovi úrok z omeškania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2014.

11. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v zásade zopakoval svoje žalobné dôvody a uzavrel, že aj keď právna úprava ohľadom priznania nároku na tzv. kompenzačný úrok v čase vykonania daňovej kontroly u žalobcu neexistovala, žalobca má nárok na jeho priznanie, pričom neexistencia právnej úpravy nemôže byť prekážkou na to, aby príslušný daňový úrad vo veci nekonal a nevydal rozhodnutie, ktorým prizná žalobcovi nárok na tzv. kompenzačný úrok. Daňový úrad je viazaný rozhodnutím súdov o tom, že nárok na tzv. kompenzačný úrok vzniká po uplynutí primeranej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Uviedol, že novo upravenú 6-mesačnú lehotu nie je možné v tomto smere aplikovať, a teda daňový úrad musí ad hoc vzhľadom na konkrétne okolnosti a podmienky vykonania daňovej kontroly v danom zdaňovacom období určiť, kedy uplynula primeraná lehota na jej vykonanie, a toto určenie lehoty náležite odôvodniť. Daňový úrad je viazaný rozhodnutím súdov o tom, že tzv. kompenzačný úrok musí byť určený tak, aby boli zachované zásady daňového konania a zásady vzťahujúce sa na daň z pridanej hodnoty, pričom určenie výšky tzv. kompenzačného úroku je žalovaný, resp. daňový úrad povinný náležite odôvodniť. Žalobca je toho názoru, že novo upravenú výšku úroku (1,5%, resp. dvojnásobok úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky) nie je možné v tomto smere aplikovať, a teda daňový úrad musí ad hoc vzhľadom na konkrétne okolnosti a podmienky vykonania daňovej kontroly v danom zdaňovacom období určiť výšku kompenzácie, ktorú je nevyhnutné žalobcovi poskytnúť, aby bola kompenzovaná ekonomická strata, ktorú utrpel tým, že nemohol disponovať finančnými prostriedkami počas vykonávania daňovej kontroly, ktorá nebola ukončená v primeranej lehote. Navrhol, aby kasačný

súd kasačnú sťažnosť zamietol.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 30. apríla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

13. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté oznámenia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutých oznámení žalovaného správneho orgánu.

14. Kasačný súd úvodom konštatuje, že sťažovateľ - Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky listom zn. 293981/2019 z 27. mája 2019 požiadalo Najvyšší súd Slovenskej republiky, správne kolégium, o prijatie zjednocujúceho stanoviska k aplikácii ustanovenia § 85ke - prechodné ustanovenia k zákonu o DPH s odôvodnením, že ustanovenie § 85ke k úpravám účinným od 1. januára 2017 upravuje priznanie nároku 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, na základe čoho bolo prijaté Stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. októbra 2019, Snj 36/2019, podľa ktorého, cit.: „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 v súlade s právom Európskej únie, a to najmä s uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 Kozzber, 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.“

15. Vychádzajúc z vyššie citovaného stanoviska je zjavné, že aj na predmetnú posudzovanú právnu vec - uplatnený nárok na úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie máj 2014 sa použije ust. § 79a zákona o DPH, pričom použitie ust. § 79 ods. 3 daňového poriadku je vylúčené.

16.1. 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.

16.2. Podľa § 79a ods. 1 zákona o DPH má platiteľ 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.

16.3. Podľa § 79a ods. 3 zákona o DPH 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.

16.4. Podľa § 79a ods. 4 zákona o DPH ak nastanú skutočnosti, na základe ktorých sa vrátený nadmerný odpočet zníži alebo zruší, z úradnej moci sa zníži alebo zruší aj úrok z nadmerného odpočtu; novým rozhodnutím sa pôvodné rozhodnutie o priznaní úroku z nadmerného odpočtu zrušuje. Platiteľ je povinný vrátiť sumu úroku z nadmerného odpočtu alebo jeho časť do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti nového rozhodnutia o znížení alebo zrušení úroku z nadmerného odpočtu. Na vrátenie sumy úroku z nadmerného odpočtu alebo jeho časti sa vzťahujú ustanovenia o daňovom nedoplatku podľa osobitného predpisu.³³⁾

16.5. Podľa § 79a ods. 5 zákona o DPH ak platiteľ počas daňovej kontroly nadmerného odpočtu opakovane neplnil povinnosti pri daňovej kontrole, opakovane nepreberal písomnosti, opakovane sa bez ospravedlnenia nedostavil na predvolanie daňového úradu alebo opakovane nebol zastihnuteľný na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne, nemá nárok na úrok z nadmerného odpočtu, o čom daňový úrad vydá rozhodnutie.

16.6. Podľa § 79a ods. 6 zákona o DPH ustanovenia osobitného predpisu³³⁾ o použití daňového preplatku sa vzťahujú aj na použitie úroku z nadmerného odpočtu.

16.7. Podľa § 79a ods. 7 zákona o DPH úrok z nadmerného odpočtu daňový úrad neprizná, ak nie je viac ako 5 eur.

17. V konaní je nesporné, že žalobca si za zdaňovacie obdobie máj 2014 uplatnil nadmerný odpočet DPH vo výške 143.823,10 eura. 18. augusta 2014 začala vo veci daňová kontrola, ktorá bola ukončená 28. januára 2016 doručením protokolu č.102425708/2016/9104402/DršL z 26. januára 2016, v rámci ktorého nebol zistený rozdiel priznanej dani oproti vyrubenej dani. Nadmerný odpočet bol žalobcovi vrátený 5. februára 2016.

18. Kasačný súd sa preto stotožňuje s aplikáciou záverov vyplývajúcich z rozhodnutia SD EÚ vo veci C-120/15 Kovožber správnym súdom na prejednávajúcu vec a konštatuje vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie správneho súdu neboli zistené v konaní o kasačnej sťažnosti. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol

19. S ohľadom na vyššie citované stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu SR (Snj 36/2019) bude úlohou žalovaného v ďalšom konaní zohľadniť uvedené prijaté závery a aplikovať na uplatnený nárok žalobcu relevantné stanovania § 79a zákona o DPH a vo veci znova konať a rozhodnúť.

20. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p.. Žalovaný (sťažovateľ) nebol v kasačnom konaní úspešný, preto mu kasačný súd právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal, zatiaľ čo právo na plnú náhradu trov kasačného konania priznal plne úspešnému žalobcovi. O výške náhrady trov rozhodne správny súd samostatným uznesením.

21. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.