

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/75/2017
Identifikačné číslo spisu: 1015201783
Dátum vydania rozhodnutia: 27.06.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015201783.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: DALUDAN, s.r.o., so sídlom Račianska 72, 830 03 Bratislava, IČO: 34 130 276, zast. advokátskou kanceláriou SOUKENÍK - ŠTRPKA, s.r.o., so sídlom Šoltésovej 14, 811 08 Bratislava, IČO: 36 862 711, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 27. októbra 2016 č. k. 1S/252/2015-63 v znení opravného uznesenia zo dňa 1. júna 2017 č. k. 1S/252/2015-115 a opravného uznesenia zo dňa 19. júla 2017 č. k. 1S/252/2015-117, 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 úplnú náhradu trov kasačného konania voči sťažovateľovi.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 1286341/2015 z 12.08.2015 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 542058/2015 z 11.05.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 63 ods. 1 a v súlade s § 63 ods. 3 písm. c) Daňového poriadku nevyhovel žiadosti žalobcu doručenej 17.02.2012 o zaplatenie sankčného úroku podľa § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 511/1992 Zb.“), za

neoprávnené zadržované peňažné prostriedky v sume 273.799,87 eura.

2. Žalovaný bol toho názoru, že v danom prípade neprišlo k neoprávnenému zadržaniu peňažných prostriedkov, pretože neboli splnené podmienky uvedené v § 35b ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. a z tohto dôvodu nebol daný zákonný predpoklad na zaplatenie sankčného úroku. Mal za to, že definícia neoprávnené zadržovaných peňažných prostriedkov uvedená v tretej vete § 35b ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. nebola naplnená, keďže právoplatným rozhodnutím nebol priznaný vyšší nárok na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ alebo „DPH“) alebo jeho neodpočítateľnú časť.

3. Žalovaný sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že nakoľko daňová kontrola za zdaňovacie obdobie február 2006 bola u žalobcu vykonávaná po uplynutí 1-ročnej zákonnej lehoty, vznikla po zrušení rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov o vyrubení rozdielu dane rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/52/2010 zo dňa 01.12.2011 správcovi dane povinnosť vrátiť žalobcovi nadmerný odpočet za uvedené zdaňovacie obdobie. Podľa názoru žalovaného kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za február 2006 bola riadne začatá a vykonaná a preto nie je možné tvrdiť, že neexistovala, aj keď súd uviedol, že protokol je nezákonný.

Pokiaľ Najvyšší súd vo vyššie uvedenom rozsudku konštatoval, že zrušením rozhodnutí o vyrubení dane prišlo k obnoveniu pôvodného stavu, potom to nebol stav po podaní daňového priznania, ale stav, v ktorom treba vziať do úvahy výsledky zisťovania správcu dane počas daňovej kontroly vykonanej v zákonnej lehote, najmä v súvislosti so získanými dôkazmi týkajúcimi sa hmotnoprávnej stránky veci.

4. Žalovaný poukázal na to, že neexistuje právna úprava pre priznanie úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu. V prípade žalobcu boli zistené za zdaňovacie obdobie február 2006 závažné porušenia hmotnoprávneho predpisu a žalobca nepreukázal dôkazmi dodanie tovaru - kryštálového cukru do iného členského štátu s oslobodením od dane, keď ako je uvedené v rozsudku, ani sám nespochybnil, že nebola hodnoverne preukázaná preprava tovaru, čím si nesplnil základnú dôkaznú povinnosť. Aj tieto závažné zistenia správcu dane mali zjavne vplyv na účelové podanie námietky zaujatosti voči riaditeľovi Daňového úradu Trnava a zamestnancom správcu dane pred prerokovaním protokolu.

II.

Konanie na správnom súde

5. Žalobou podanou na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) dňa 27.10.2015 sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia.

6. Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie v rámci žalobných dôvodov podľa § 182 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná, nakoľko žalovaný ako aj prvostupňový orgán posúdili vec po právnej strane nesprávne, a preto ich rozhodnutia s poukazom na ustanovenie § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p. zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

7. Krajský súd poukázal na čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, na ustanovenia § 79 ods. 3 Daňového poriadku, § 79 ods. 1 a 6 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“), ako aj na článok 183 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“), pričom konštatoval, že daňové orgány sú nepochybne oprávnené v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu začať daňovú kontrolu a peňažné prostriedky vrátiť až po jej skončení (do 10 dní). Žalovaný však stotožňuje nárok na vrátenie nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly a nárok na úrok z takto zadržovaných finančných prostriedkov, pričom takýto postup nevyplýva ani zo zákona o DPH, ani z Daňového poriadku a je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „Súdny dvor“).

8. Krajský súd poukázal na povinnosť vnútroštátnych orgánov aplikujúcich právo ho vykladať eurokonformne t.j. v súlade s právom únie a konštatoval, že aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy, na

základe ktorej daňové orgány vydali preskúmané rozhodnutie, bola v rozpore so záväznou interpretáciou článku 183 smernice vyplývajúcej z judikatúry Súdneho dvora. Krajský súd zdôraznil prednosť únievého práva a jeho bezprostrednú aplikovateľnosť a poukázal v tejto súvislosti na rozsiahlu judikatúru Súdneho dvora. Krajský súd ďalej konštatoval, že vnútroštátny súd teda nesmie aplikovať ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s právom únie a môže v súlade so zásadami rovnocennosti a účinnosti na ochranu únieových práv použiť a vhodne interpretovať vnútroštátne ustanovenie, ktoré sa pôvodne malo vzťahovať iba na vnútroštátne situácie bez únieového prvku. Akákoľvek únieová právna norma má vždy vyššiu právnu silu ako ktorákoľvek vnútroštátna norma.

9. Krajský súd ďalej argumentoval rozsudkom Súdneho dvora vo veci Enel Maritsa C-107/10 ohľadom výkladu článku 183 smernice, ktorý sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že všeobecná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu dane, po ktorej uplynutí vzniká nárok na úroky z omeškania zo sumy odpočtu, sa v prípade začatia konania o daňovej kontrole predlžuje, pričom toto predĺženie má za následok, že nárok na uvedené úroky vzniká až odo dňa skončenia tejto kontroly. Aj keď postupy na uplatnenie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu upravené článkom 183 smernice v zásade patria do procesnej autonómie členských štátov, nič to nemení na skutočnosti, že táto autonómia je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity. Podľa ustálenej judikatúry platí, že členské štáty musia pri uplatňovaní právnej úpravy únie dodržať zásadu ochranu legitímnej dôvery. Súdny dvor spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti.

Uvedené podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma, vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a prijatý spôsob vrátenia v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko.

10. Z uvedeného krajský súd dospel k záveru, že právny názor žalovaného o neoprávnenosti nároku na úrok uplatnený žalobcom sa nepohybuje v rámci voľnosti priznanej členským štátom EÚ, pokiaľ ide o stanovenie podmienok náhrady nadmerného odpočtu a je v rozpore s vyššie opísanými zásadami fungovania systému DPH ako aj so zásadou ochrany legitímnej dôvery, ktorá sa vzťahuje na každú dotknutú osobu v obdobnej situácii. K vráteniu nadmerného odpočtu bežne dochádza vo všeobecnej lehote, čo je lehota, ktorá je sama osebe v súlade s článkom 183 smernice a povinnosť platiť úroky z omeškania z nevrátenej sumy vzniká až po uplynutí tejto lehoty. Lehota na vrátenie nadmerného odpočtu 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 však zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov ako istou paušalizovanou náhradou škody, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality.

11. Podľa názoru krajského súdu by bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, keby tým daňovým subjektom, u ktorých bola uskutočnená daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr a bez akékoľvek 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.

Krajský súd bol toho názoru, že prístup správcu dane i žalovaného, ktorí právo na takúto kompenzáciu popierajú, nie je opodstatnený ani spravodlivý a znevýhodňuje daňový subjekt.

12. Krajský súd záverom poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o., proti Daňovému úradu v Košiciach, ktorý posudzoval právnu úpravu Slovenskej republiky týkajúcu sa vrátenia nadmerného odpočtu uvedenú v zákone č. 222/2004 Zb., pričom prijal záver, že takáto vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi so zásadami daňovej neutrality, keďže začatie daňovej kontroly má za následok zadržanie finančných prostriedkov

zodpovedajúcich nadmernému odpočtu dane zdaniteľnej osobe počas podstatného obdobia, ktoré môže byť šesťkrát až dvanásťkrát dlhšie ako je zdaňovacie obdobie jedného mesiaca (uznesenie SD EÚ C-120/15 bod 25, 26). V súvislosti s úrokmi z omeškania krajský súd citoval bod 24 citovaného rozhodnutia.

13. Na základe vyššie uvedených skutočností krajský súd konštatoval, že správca dane v prejednávanej veci je povinný priznať žalobcovi (platiteľovi DPH), ktorý si uplatnil nadmerný odpočet, úrok z omeškania z neoprávnene zadržovaných finančných prostriedkov.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

14. Rozsudok krajského súdu napadol žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnou sťažnosťou z 07.12.2016 (č. l. 80), v ktorej ako dôvod kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

15. Sťažovateľ úvodom zdôraznil, že nestotožňuje nárok na vrátenie nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly s nárokom na úrok z takto zadržovaných finančných prostriedkov, ako tvrdí krajský súd. V danej veci ale žiadosť žalobcu o zaplatenie sankčného úroku za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky je podaná v súvislosti s vykonávanou daňovou kontrolou za február 2006.

16. Sťažovateľ uviedol, že má vedomosť o vydaní uznesenia Súdneho dvora vo veci Kozvber s.r.o. proti Daňovému úradu v Košiciach. Z uvedeného uznesenia krajský súd poukazuje v rozsudku na jeho text v bodoch 24 a 26, pričom sťažovateľ poukazuje na body 30 a 32 odôvodnenia, z ktorých vyplýva, že v prípade chýbajúcich právnych predpisov EÚ v danej oblasti, vrátane podmienok, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania, má tieto podmienky stanoviť vnútroštátny právny poriadok. Ako vyplynulo z uznesenia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/44/2013, v Slovenskej republike neexistuje právna úprava na priznanie úrokov z omeškania zo zadržaného nadmerného odpočtu. Sťažovateľ taktiež poukázal na časť odôvodnenia, v zmysle ktorého zásadnou otázkou zostáva, či prináleží vnútroštátnemu súdu, aby v prípade absencie vnútroštátnej právnej úpravy úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu stanovil primeraný právny režim úrokov vlastnou úvahou na základe analógie iuris. Dikcia uznesenia pritom hovorí, že „pri neexistencii právnej úpravy EÚ prináleží vnútroštátnemu poriadku každého členského štátu.....“. Rozhodnutia všeobecných súdov však nie sú prameňom práva v Slovenskej republike a nie sú súčasťou vnútroštátneho právneho poriadku. Daňové orgány v zmysle zásady zákonnosti zakotvenej v § 3 Daňového poriadku a v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky postupovali podľa platnej a účinnej legislatívy v danom čase a nepriznali žalobcovi úrok z omeškania z nadmerného odpočtu. Podľa sťažovateľa sa krajský súd s neexistenciou legislatívy vo veci priznania úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu v Slovenskej republike žiadnym spôsobom v rozsudku nevysporiadal.

17. Sťažovateľ poukázal aj na novelu zák. č. 222/2004 Z.z. vykonanú zákonom č. 297/2016 Z.z., ktorým bol doplnený § 79a s nadpisom: „Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly“. Podľa tejto právnej úpravy nárok na úrok z nadmerného odpočtu vznikne, ak je obdobie zadržania nadmerného odpočtu viac ako šesť mesiacov od uplynutia posledného dňa lehoty na jeho vrátenie. Podľa prechodných ustanovení sa ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31.12.2016 vrátane. Sťažovateľ poukázal tiež na znenie § 79a ods. 5 zákona č. 297/2016 Z.z., ktoré uvádza, 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 zastihnutý na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne, nemá nárok na úrok z nadmerného odpočtu, o čom daňový úrad vydá rozhodnutie.

18. Sťažovateľ opätovne upozornil na to, že už v žalobe uviedol skutočnosti súvisiace s ukončením

daňovej kontroly po lehote, ktoré súviseli s úmyselným podaním neodôvodnených námietok žalobcu voči zamestnancom daňového úradu tri dni pred prerokovaním protokolu, ktoré boli všeobecné a jediným ich zmyslom a účelom bolo zo strany žalobcu spochybníť procesnú stránku kontroly, aby kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote. Následkom procesného pochybenia správcu dane, ku ktorému výrazne prispel aj žalobca, neboli Najvyšším súdom Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 3Sžf/52/2010 z 01.12.2011 vzaté do úvahy zistené porušenia hmotnoprávneho predpisu, na základe ktorých by žalobca nemal právo na odpočítanie DPH vo výške 10.388.891 Sk. V tejto súvislosti je podľa sťažovateľa možné poukázať aj na konanie žalobcu, pretože ani on si počas kontroly opakovane nesplnil svoje povinnosti, keď nepreukázal v dokladoch deklarované zdaniteľné obchody s kryštálovým cukrom, čím porušil podmienky stanovené v hmotnoprávnom predpise o nároku na odpočítanie dane. Aj právny predpis, ktorý upravuje priznanie úrokov z nadmerného odpočtu do budúcnosti, účinný od 01.01.2017, stanovuje podmienky, ktoré musí platiteľ dane splniť na priznanie úrokov a týka sa iba takého platiteľa, ktorý si plní svoje zákonné povinnosti.

19. Žalovaný poukázal aj na údaje v daňovom informačnom systéme, ktoré charakterizujú žalobcu a má za to, že aj súdne orgány by mali vziať pri rozhodovaní vo veci do úvahy všetky skutočnosti týkajúce sa žalobcu a jeho konania a nepaušalizovať rozsudky Ústavného sudu Slovenskej republiky a Najvyššieho sudu Slovenskej republiky na všetky daňové subjekty v rovnakej miere bez toho, aby predovšetkým najskôr neposúdili, či konanie daňových subjektov nebolo účelové, s cieľom privodiť si neoprávnené priaznivejšie rozhodnutie vo svoj prospech, čo v danom prípade malo za následok ukončenie kontroly po lehote. Pri zistení účelového konania by mal byť stíhaný práve žalobca. Pokiaľ by boli námietky podané žalobcom tri dni pred prerokovaním protokolu opodstatnené, boli by namietani zamestnanci vylúčení. Sťažovateľ zaujal názor, že daňový subjekt je oprávnený podať námietky, toto právo priznané zákonom mu nie je možné uprieť, ale musia byť podané konkrétne námietky, oprávnené a preukazné, nie podané všeobecne a účelovo.

Z uvedenej charakteristiky žalobcu je podľa sťažovateľa zrejmé, že nevykonával v skutočnosti zdaniteľné obchody tak, ako deklaroval na dokladoch a keď bolo šetreniami počas vykonávaných daňových kontrol zistené jeho neoprávnené konanie a nepotvrdili sa ním deklarované zdaniteľné obchody, prestal úplne deklarovať vykonávanie ekonomickej činnosti a podával negatívne daňové priznania. Týmto svojím postojom sám žalobca priznal oprávnenosť a správnosť zistení správcu dane, že ním deklarované zdaniteľné obchody neboli reálne uskutočnené, ako aj to, že podané námietky pred prerokovaním protokolu boli neopodstatnené a účelové.

20. Všetky uvedené skutočnosti týkajúce sa neexistencie legislatívy na priznanie úroku, ale aj účelové správanie žalobcu, by podľa sťažovateľa mal súd vziať do úvahy, pretože bolo preukázané zistené vedomé a účelové zneužitie práva žalobcom. Súdu prislúcha, aby sa zaoberal otázkou, či formalistická aplikácia zákona bez ohľadu na zmysel a účel záujmu chráneného právnou normou nemôže priniesť následky odporujúce účelu zákona a v prípade, že tomu tak je, aby takúto interpretáciu zákona odmietol a zvolil výklad v duchu zákona.

Na základe uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie alebo zastavil konanie.

B)

21. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 09.01.2017 (č. l. 85) žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú a žalobcovi priznal voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania.

22. Žalobca poukázal na skutočnosť, že správca dane dňa 26.01.2012 žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie február 2006 vrátil a Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozsudku sp. zn. 3 Sžf/52/2010 z 01.12.2011, týkajúcom sa predmetnej daňovej kontroly, uviedol, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie február 2006 nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z tejto daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V daňovom konaní týkajúcom sa uplatnenia nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie

február 2006 teda doposiaľ nedošlo k takému úkonu správcu dane, ktorý by bol spôsobilý zmeniť stav vyplývajúci z daňového priznania žalobcu za predmetné zdaňovacie obdobie a je jednoznačné, že finančné prostriedky zodpovedajúce sume nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie február 2006 boli správcom dane po uplynutí lehoty uvedenej v § 79 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. zadržované neoprávnené.

23. Podľa žalobcu je z ustanovení § 35b ods. 6 a 7 zák. č. 511/1992 Zb. zrejme, že nárok na nadmerný odpočet nie je podmienený existenciou rozhodnutia správcu dane, pretože tento nárok vzniká na základe ustanovenia § 79 zák. č. 222/2004 Z.z. ex lege. Žalobca má za to, že predmetné ustanovenia § 35b zák. č. 511/1992 Zb. je potrebné vykladať ústavnne konformným spôsobom tak, ako to urobil aj Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozsudku sp. zn. 3Sžf 21/2009 z 14.05.2009.

24. Žalobca má za to, že odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu dostatočne zohľadňuje a reaguje na argumentáciu a návrhy žalobcu a žalovaného. Skutočnosť, že krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku priamo nepoukazuje na body 30 a 32 uznesenia C-120/15, nemôže byť posúdená ako nesprávne právne posúdenie veci, keďže riešenie situácie absencie právnej úpravy na priznanie úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu v rámci Slovenskej republiky priamo vyplýva z predmetného uznesenia C-120/15, ako aj z ustanovení článku 4 zák. č. 160/2015 Z.z. Civilného sporového poriadku v spojitosti s § 5 ods. 1 S.s.p., pričom krajský súd sa od tohto riešenia neodchýlil.

25. Žalobca ďalej k novele zákona č. 222/2004 Z.z. (zák. č. 297/2016 Z.z.), ktorým sa zaviedol inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (nový § 79a) zopakoval, že podľa jeho názoru je zrejme, že predmetná právna úprava reaguje najmä na existenciu rozhodnutí Súdneho dvora. Podľa žalobcu nie je sporné, že ustanovenia zák. č. 297/2016 Z.z. sa na žalobcu nevzťahujú, žalobca však na ne poukázal najmä z dôvodu, že k potrebe doplnenia právnej úpravy dospel aj samotný zákonodarcia. Skutočnosť, že ustanovenia zák. č. 297/2016 Z.z. možno aplikovať až od 01.01.2017 však zároveň žiadnym spôsobom nevyvracia fakt, že predchádzajúca prax správcu dane bola v rozpore s právom Európskej únie a spoločným systémom dane z pridanej hodnoty.

26. Žalobca v celom rozsahu poprel vyjadrenia sťažovateľa týkajúce sa účelového spochybnenia procesnej stránky daňovej kontroly a údajných porušení hmotnoprávneho predpisu žalobcom. Zároveň považoval za potrebné uviesť, že vyššie uvedené vyjadrenia sťažovateľa nemajú vplyv na právne posúdenie a rozhodnutie prejednávanej veci a sťažovateľ ich uvádza len za účelom prekonania absencie iných relevantných dôvodov.

V súvislosti s vyjadreniami sťažovateľa týkajúcimi sa skutočností, že žalobca prestal úplne deklarovať vykonávanie ekonomickej činnosti po zistení údajne neoprávneného konania žalobcu zo strany správcu dane, žalobca uviedol, že správca dane mu v tom čase zadržal nadmerný odpočet vo viacerých zdaňovacích obdobiach, čo v súhrne predstavovalo značný objem finančných prostriedkov, s ktorými žalobca nemohol disponovať a používať vo svojom podnikaní a v dôsledku absencie zdrojov sa žalobca dostal do finančných ťažkostí a nebol schopný naďalej vykonávať obchodnú činnosť v dovtedajšom rozsahu. V žiadnom prípade však z uvedeného nemožno vyvodit' záver, ktorý naznačuje sťažovateľ v kasačnej sťažnosti, podľa ktorého mal žalobca údajne sám priznať oprávnenosť a správnosť zistení správcu, že ním deklarované zdaniteľné obchody neboli reálne uskutočnené.

27. Žalobca má za to, že údajné porušenia hmotnoprávnych predpisov žalobcom, vady daňového konania týkajúceho sa uplatnenia nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie február 2006, ako aj úvahy sťažovateľa týkajúce sa konania žalobcu v priebehu predmetnej daňovej kontroly, nemôžu mať pre rozhodnutie vo veci preskúmania napadnutého rozhodnutia žiadny vplyv, keďže podstatným pre posúdenie predmetu konania je právne posúdenie nároku žalobcu na zaplatenie sankčného úroku za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky.

C)

28. Na vyjadrenie žalobcu reagoval sťažovateľ v podaní z 16.02.2017 (č. I. 93), v ktorom sa opätovne vyjadril ku skutočnostiam súvisiacim s ukončením daňovej kontroly po lehote a úmyselným podaním neodôvodnených námietok žalobcu voči zamestnancom daňového úradu tri dni pred prerokovaním

protokolu. Sťažovateľ opätovne poukázal na nepravdivé vyjadrenia o údajnom nevykonávaní zdaniteľných obchodov žalobcom a splnení všetkých zákonných hmotnoprávných predpokladov na priznanie nadmerných odpočtov za kontrolované zdaňovacie obdobie a v tejto súvislosti uviedol rozhodnutia za iné zdaňovacie obdobia, v ktorých neboli žalobcom preukázané fakturované zdaniteľné obchody a voči ktorým boli jeho žaloby správnym súdom zamietnuté. Nepravdivou skutočnosťou je podľa sťažovateľa aj tvrdenie, že žalobca prestal deklarovať vykonávanie ekonomickej činnosti z dôvodu daňových kontrol nadmerných odpočtov za viaceré zdaňovacie obdobia toku 2006, keď mu boli zadržané finančné prostriedky.

29. Sťažovateľ má za to, že súdne orgány by mali vziať pri rozhodovaní vo veci do úvahy všetky skutočnosti týkajúce sa žalobcu a jeho podvodného konania. Sťažovateľ požiadal, aby bolo pri rozhodovaní o priznaní úroku vzaté do úvahy preukázané vedomé a účelové zneužitie práva žalobcom, ktorý si napriek tomu ešte žiada úrok zo sumy nadmerného odpočtu, ktorý si nemal právo vôbec uplatniť a uviesť do daňového priznania. Sťažovateľ považuje preto priznanie úroku v danom prípade za popretie spravodlivosti.

IV.

Právne názory kasačného súdu

30. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná.

Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. júna 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

31. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania správneho súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

32. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

33. Vo veci je potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým bolo napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím zrušené. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Spornou medzi účastníkmi bola otázka oprávnenosti priznania úroku z omeškania po vrátení sumy nadmerného odpočtu žalobcovi na základe zrušenia rozhodnutia správcu dane o nepriznaní nadmerného odpočtu Najvyšším súdom Slovenskej republiky.

34. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že Daňový úrad Trnava vykonal u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za február 2006, ktorá začala spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní č. 649/321/150/2006 z 09.05.2006. Daňová kontrola za február 2006

mala trvať od 09.05.2006 do 09.05.2007. Daňový úrad Trnava prerokoval prvýkrát protokol o daňovej kontrole za február 2006 s daňovým subjektom dňa 25.06.2007 a vydal rozhodnutie č. 649/231/83218/07/tat, ktorým znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní DPH v sume 11.830.065 Sk na sumu 1.441.175 Sk. Žalovaný zistil, že pôvodne správca dane určil dátum prerokovania protokolu za február 2006 na 26.03.2007. Daňový subjekt pred dátumom prerokovania protokolu podaním zo dňa 23.03.2007 podal námietku zaujatosti voči zamestnancom Daňového úradu Trnava, vrátane riaditeľa a žiadal o ich vylúčenie z kontroly. Od 29.03.2007 do 02.05.2007 bola kontrola prerušená. Po rozhodnutí o námietke zaujatosti stanovil Daňový úrad Trnava nový termín na prerokovanie protokolu dňa 25.06.2007. Žalovaný na základe zistenia, že nebolo rozhodnuté o námietke zaujatosti voči zamestnancom Daňového úradu Trnava, ktorí s daňovým subjektom prerokovali protokol z kontroly, zrušil rozhodnutie správcu dane č. 649/231/83218/07/Tat a vec vrátil na ďalšie konanie s odôvodnením, že treba rozhodnúť o námietke zaujatosti a stanoviť nový termín na prerokovanie protokolu. Po rozhodnutí o námietke, správca dane stanovil nový termín na prerokovanie protokolu na deň 10.03.2008. Po prerokovaní protokolu Daňový úrad Trnava vydal rozhodnutie - dodatočný platobný výmer č. 649/231/19282/08/Bur zo dňa 17.03.2008, ktorým za február 2006 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 10.388.891 Sk a určil povinnosť zaplatiť daň vo výške 1.441.174 Sk. Žalovaný zmenil dodatočný platobný výmer tak, že nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za február 2006 vo výške 11.830.065 Sk znížil o sumu 10.088.891 Sk.

35. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3 Sžf/52/2010 z 01.12.2011 zmenil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/212/2008-48 z 29.09.2010 tak, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/227/7801-49188/2008-990033-r z 10.06.2008 a rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 649/231/19282/08/Bur z 17.03.2008 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Uviedol, že zákonnosť daňovej kontroly po uplynutí lehoty na jej vykonanie možno konvalidovať súhlasom daňového subjektu. V predmetnej veci k súhlasu daňového subjektu s pokračovaním daňovej kontroly po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie neprišlo. Žalobca zmenil dňa 20.06.2007 svoje sídlo z adresy B.S. Timravy 1, Trnava, na Račiansku 72, Bratislava, čím prišlo k zmene miestnej príslušnosti správcu dane na Daňový úrad Bratislava III, preto Daňový úrad Trnava konštatoval nedostatok miestnej príslušnosti na vydanie rozhodnutia č. 649/231/19282/08/Bur zo dňa 17.03.2008 po ukončení kontroly. Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že nebolo rozhodnuté o námietke zaujatosti voči všetkým namietaným osobám, z toho dôvodu prišlo k predĺženiu lehoty na výkon kontroly. Vykonaná daňová kontrola tak bola ukončená po uplynutí zákonnej lehoty a protokol z nej nadobudol charakter nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemožno použiť v daňovom konaní a prvostupňové rozhodnutie vydal Daňový úrad Trnava, ktorý na to v čase rozhodovania nebol miestne príslušný. Tieto skutočnosti spôsobili procesné pochybenia správcu dane, preto sa Najvyšší súd meritom veci nezaoberal.

36. Správca dane po zrušení druhostupňového a prvostupňového rozhodnutia Najvyšším súdom a vrátení veci na ďalšie konanie dňa 26.01.2012 vrátil daňovému subjektu uplatnenú výšku nadmerného odpočtu uvedenú v daňovom priznaní DPH za február 2006. Dňa 17.02.2012 bola prijatá na Daňovom úrade Bratislava žiadosť daňového subjektu o zaplatenie sankčného úroku za neoprávnené zadržávané peňažné prostriedky predstavujúce nevrátenú sumu nadmerného odpočtu dane za február 2006 vo výške 273.799,87 eura, za obdobie od 25.05.2006 do 26.01.2012. Správca dane v oznámení č. 9103303/5/2093400/2012 zo dňa 31.07.2012 uviedol daňovému subjektu, že daňový orgán bol po zrušení rozhodnutí a vrátení veci povinný vykonať ďalšie dokazovanie. Vo veci ešte nebolo ukončené vyrubovacie konanie a vydané rozhodnutie, preto nárok na sankčný úrok nebol daňovému subjektu priznaný. Krajský súd v Bratislave uznesením č. 6S/90/2014-53 zo dňa 19.09.2014 rozhodol o povinnosti Daňového úradu Bratislava konať a rozhodnúť o žiadosti o zaplatenie sankčného úroku za neoprávnené zadržávané peňažné prostriedky predstavujúce nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za február 2006 vo výške 273.799,87 eura, za obdobie od 25.05.2006 do 26.01.2012. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím nevyhovel žiadosti o zaplatenie sankčného úroku za neoprávnené zadržávané peňažné prostriedky v sume 273.799,87 eura. Toto rozhodnutie potvrdil žalovaný napadnutým rozhodnutím.

Podľa § 165 ods. 7 Daňového poriadku sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona.

Podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec ak správca dane vráti daňový preplatok po lehote ustanovenej v odseku 2, je povinný v lehote do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku. Pri výpočte úroku sa použije trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mala byť suma daňového preplatku podľa tohto zákona vrátená; ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 10%, pri výpočte úroku sa namiesto trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky použije ročná úroková sadzba 10%. Úrok sa priznáva za každý deň omeškania. Správca dane tento úrok zaplatí do 15 dní od doručenia rozhodnutia o priznaní úroku. Ak správca dane eviduje voči daňovému subjektu daňový nedoplatok, použije tento úrok alebo jeho časť v lehote na jeho zaplatenie podľa § 55 ods. 6 a 7. Rovnako správca dane zaplatí daňovému subjektu úrok aj v prípadoch oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu a spotrebnej dane, na ktorú bolo uplatnené jej vrátenie, ak sa nadmerný odpočet a spotrebná daň nepoužijú podľa § 55 ods. 6 a 7.

Podľa § 79 ods. 6 Daňového poriadku v cit. znení za deň vrátenia preplatku sa považuje deň, keď bola suma preplatku odpísaná z účtu správcu dane. Banka je povinná oznámiť daňovému subjektu deň, keď došlo k odpísaniu platby z účtu správcu dane.

Podľa § 79 ods. 7 Daňového poriadku v cit. znení na nadmerný odpočet a spotrebnú daň, pri ktorej bolo uplatnené jej vrátenie, sa primerane vzťahujú odseky 1 až 6.

Podľa § 79 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec ak v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období s výnimkou podľa odseku 2. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Na účely tohto zákona sa nadmerným odpočtom rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru.

Podľa § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení 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. Ak po vrátení nadmerného odpočtu vznikne kladný rozdiel medzi nadmerným odpočtom uvedeným v právoplatnom rozhodnutí a vráteným nadmerným odpočtom podľa prvej vety, vráti daňový úrad tento rozdiel do desiatich dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Ak daňový úrad daňovou kontrolou, ktorú začal v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, 2 alebo odseku 5, nezistí nadmerný odpočet a právoplatným rozhodnutím sa prizná nadmerný odpočet, vráti daňový úrad nadmerný odpočet uvedený v právoplatnom rozhodnutí do desiatich dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Ak platiteľ neumožní vykonanie daňovej kontroly do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, nárok na vrátenie nadmerného odpočtu zaniká posledným dňom šiesteho mesiaca.

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

Podľa článku 183 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ak za

dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.

37. Kasačná sťažnosť sťažovateľa je založená na tom, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď mal za to, že správca dane je povinný priznať žalobcovi úrok z omeškania zo zadržovaných finančných prostriedkov. Krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím z dôvodu zistenia ich nesúlady s právom Európskej únie, ktoré je v danom prípade reprezentované najmä uznesením Súdneho dvora vo veci C-120/15 Kovožber, s.r.o. a C-107/10 Enel Maritsa Iztok. Kasačný súd považuje toto právne posúdenie krajským súdom za správne.

38. Sťažovateľ namietal, že vo veci žalobcu neexistuje právna úprava na priznanie úrokov z omeškania zo zadržaného nadmerného odpočtu, a preto daňové orgány postupovali podľa platnej a účinnej legislatívy v danom čase pri nepriznaní tohto úroku. Poukázal na ustanovenie § 79a zák. č. 222/2004 Z.z., ktoré upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly a ktoré sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31.12.2016, čo je aj prípad žalobcu. Sťažovateľ považoval v zmysle uznesenia Súdneho dvora vo veci Kovožber za sporné, či prináleží vnútroštátnemu súdu, aby v prípade absencie vnútroštátnej právnej úpravy úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu stanovil primeraný právny režim úrokov vlastnou úvahou na základe analógie iuris. Zároveň zdôraznil, že krajský súd sa s neexistenciou legislatívy vo veci priznania úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu v Slovenskej republike žiadnym spôsobom v rozsudku nevysporiadal (bližšie body 16 a 17).

39. Kasačný súd vo vzťahu k zmene právnej úpravy uvádza, že s poukazom na § 165 ods. 7 Daňového poriadku sa sankčný úrok podľa doterajších predpisov považuje za úrok z omeškania podľa zák. č. 563/2009 Z.z., čím zákonodarca preklopil režim sankčných úrokov podľa znenia § 35b ods. 5 až 7 zák. č. 511/1992 Zb. aj do novej právnej úpravy. Zo znenia dôvodovej správy k predmetnej novele jednoznačne vyplýva, že účelom novej právnej úpravy bolo ponechať doterajší sankčný systém ako celok, teda nielen sankcionovanie daňových subjektov, ale aj správcu dane, čo je zrejme aj s citovaného ustanovenia § 165 ods. 7.

Vzhľadom na to, že k vráteniu nadmerného odpočtu žalobcovi došlo dňa 26.01.2012 a žalobca požiadal o priznanie úrokov podaním zo dňa 17.02.2012 (teda po zrušení zák. č. 511/1992 Z.z.), je nutné pri rozhodovaní o nároku žalobcu na sankčný úrok vychádzať z ustanovení Daňového poriadku.

40. Zákon o DPH platný a účinný v čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu a následného vrátenia uplatneného nadmerného odpočtu neobsahoval osobitné ustanovenie o povinnosti správcu dane 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 o DPH zakomponovaný až s účinnosťou od 01.01.2017. V zmysle § 79a novelizovaného zákona o DPH má platiteľ nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu vo forme 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 01.01.2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016.

41. Na účely Daňového poriadku sa nadmerný odpočet DPH považuje za daňový preplatok. Ustanovenie § 79 ods. 3 Daňového poriadku určuje správcovi dane, ktorý vrátil daňový preplatok po uplynutí zákonných lehôt, povinnosť do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku vo výške minimálne 10% ročne. Krajský súd správne poukázal na toto ustanovenie Daňového poriadku ako aj na jeho výklad v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej Únie vo veciach Enel Maritsa Iztok a Kovožber, ktoré interpretujú článok 183 smernice. Tieto rozhodnutia sú bezpochyby právne záväzným výkladom smernice a sú prameňom práva na území všetkých členských štátov EÚ. Krajský súd dôvodne s odkazom na čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky poukázal aj na to, že v zmysle zásady prednosti práva EÚ pred vnútroštátnym právom (vrátane judikatúry Súdneho dvora) sú orgány verejnej moci členských štátov EÚ povinné vykladať všetky

vnútroštátne ustanovenia eurokonformným spôsobom tak, aby ich aplikácia prispela k realizácii požiadavky na zabezpečenie účinnej súdnej a správnej ochrany práv, ktoré fyzickým a právnickým osobám vyplývajú z právneho poriadku EÚ, pričom právo EÚ má v prípade kolízie jeho právnych noriem s právnymi normami členského štátu prednosť pred vnútroštátnymi právnymi normami. Niet pochyb ani o tom, že rozpor v rozhodnutiach vnútroštátneho orgánu členského štátu s judikatúrou Súdneho dvora zakladá zodpovednosť členského štátu za škodu, ktorá jednotlivcovi vznikla porušením práva EÚ.

42. Súdny dvor v rozhodnutí vo veci Kovožber, ktoré sa týka slovenského právneho poriadku, vyslovil jednoznačný záver, že: „...Článok 183 prvý odsek smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly.“

43. V dôvodoch tohto rozhodnutia Súdny dvor odkázal na staršiu judikatúru (Enel Maritsa Iztok, body 51, 52, 53, ďalej Rafinăria Steaua Română, C-431/12, bod 23, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, bod 32), pričom konštatoval, že „v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto generované finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania“ (bod 24). Z rozhodnutia ďalej 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. 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 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 dbať pri stanovení podmienok vrátenia nadmerných odpočtov DPH. Tieto podmienky musia podľa Súdneho dvora 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 (bod 21).

44. Z uvedeného rozhodnutia Súdneho dvora je teda zrejmé, 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 nevyhnutné kompenzovať zaplatením úrokov, čím sa zaručí dodržanie zásady daňovej neutrality.

Vo svetle vyššie uvedeného dospel krajský súd k správnej závere, že právny názor sťažovateľa o neoprávnenosti nároku na úrok uplatnený žalobcom sa nepohybuje v rámci voľnosti priznanej členským štátom EÚ, pokiaľ ide o stanovenie podmienok náhrady za zadržavanie nadmerného odpočtu DPH a je v rozpore s vyššie opísanými zásadami fungovania systému DPH. Zároveň by bolo by 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. Pokiaľ nedošlo k vráteniu nadmerného odpočtu vo všeobecnej lehote, teda v lehote, ktorá je v súlade s článkom 183 smernice, vzniká po uplynutí tejto lehoty povinnosť platiť úroky z omeškania z nevrátenej sumy.

45. Kasačný súd je v zhode s krajským súdom toho názoru, že v zmysle smernice interpretovanej rozhodnutiami Súdneho dvora patria žalobcovi úroky zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu od uplynutia všeobecných lehôt na vrátenie odpočtov, a to až do dňa vrátenia zadržanej sumy žalobcovi.

Tento záver sa opiera predovšetkým o zásadu neutrality DPH, v zmysle ktorej kontrola dane vykonaná orgánmi štátu, spojená so zadržaním nadmerného odpočtu, nesmie byť kontrolovanému daňovému subjektu na ujmu bez primeranej kompenzácie. To platí aj v prípade, že k vráteniu odpočtu dôjde po súdnom zrušení rozhodnutí daňových orgánov o neuznaní odpočítania dane a vyrubení daňovej povinnosti pre nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly spôsobenú prekročením zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

46. Kasačný súd však považuje za potrebné doplniť, že zásadu daňovej neutrality by mala rešpektovať i výška kompenzácie za zadržanie nadmerného odpočtu po dobu trvania daňovej kontroly. Tak ako v zmysle citovanej judikatúry Súdneho dvora nesmie byť daňový subjekt výkonom daňovej kontroly ekonomicky znevýhodnený, nemôže mu výkon daňovej kontroly spojený so zadržaním uplatneného nadmerného odpočtu (pri zachovaní neutrality dane) priniesť ani ekonomickú výhodu. Zadržanie finančných prostriedkov po dobu nevyhnutnú na vykonanie daňovej kontroly je aj podľa judikatúry Súdneho dvora oprávnené a legitímne, nakoľko slúži na preverenie skutočností potrebných pre správne určenie dane a na predchádzanie a odhaľovanie daňových podvodov. Kompenzácia vo forme úroku zo zadržaných finančných prostriedkov po dobu trvania daňovej kontroly preto nemôže mať povahu sankcie pre kontrolujúci orgán správy dane, keďže zadržanie nie je porušením práva a počas daňovej kontroly ani nie je jasné, či bude táto ukončená bez nálezu a nadmerný odpočet bude vrátený, alebo bude platiteľovi vyrubeny rozdiel dane.

47. Priznanie úrokov vo výške minimálne 10% ročne zo zadržanej sumy od uplynutia zákonných lehôt na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia daňovému subjektu podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku sa súdu javí ako neprimeraná výhoda pre kontrolovaný daňový subjekt v porovnaní s inými daňovými subjektmi, u ktorých kontrola vykonaná nebola. Zúročenie zadržaných finančných prostriedkov sadzbou 10% a viac v priebehu rokov 2006 až 2012 by totiž znamenalo ich také ekonomické zhodnotenie, ktoré by v danom čase nebolo možné na bankovom trhu dosiahnuť. Ročná úroková sadzba 10% totiž prevyšuje priemerné úrokové miery nielen z vkladov fyzických a právnických osôb (viacnásobne), ale aj z úverov (vrátane krátkodobých) v relevantnom čase na slovenskom bankovom trhu (zdroj: www.nbs.sk). Trvanie daňovej kontroly by tak mohlo znamenať pre daňový subjekt bezdôvodný ekonomický prospech, čo by nakoniec mohlo viesť aj k oslabeniu jeho motivácie účinne spolupracovať počas kontroly so správcom dane.

Z tohto pohľadu sa právna úprava výšky úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, účinná od 01.01.2017 (úroková sadzba 1,5% ročne), javí ako zodpovedajúca realite na bankovom trhu a najmä odzrkadľujúca zásadu neutrality DPH.

48. 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 k výkladu článku 183 smernice (najmä rozhodnutia vo veci Kozzber), nutné interpretovať § 79 zák. č. 222/2004 Z.z. a § 79 Daňového poriadku tak, že nakoľko bol žalobcovi nadmerný odpočet vrátený opatrením správcu dane, patrí žalobcovi úrok zo sumy nadmerného odpočtu od uplynutia všeobecných lehôt na jeho vrátenie až do jeho vrátenia. Keďže daňová kontrola bola u žalobcu ukončená pred dňom 31.12.2016, neexistuje vo vnútroštátnom právnom poriadku, ako to správne uviedol sťažovateľ, osobitná právna úprava kompenzácie za toto ekonomické znevýhodnenie. Ani správny súd nie je v prípade absencie legislatívy oprávnený záväzným pokynom určiť primeranú výšku úroku, ktorý by mali daňové orgány žalobcovi priznať, pretože nemá normotvornú právomoc v oblasti verejného hmotného práva. Je však toho názoru, že daňová správa nemôže naďalej k v veci zachovávať doterajší pasívny postoj a problém náhrady za zadržiavanie nadmerných odpočtov dane za dobu do 31.12.2016 vyrieši analogickou aplikáciou ustanovení § 79a zákona o DPH, prípadne aplikáciou právnej úpravy všeobecných úrokov z omeškania (§ 517 ods. 2 zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení nesk. predp., § 3 nariadenia vlády SR č. 87/1995 Z.z.).

49. Čo sa týka námietok sťažovateľa súvisiacich s priebehom a ukončením daňovej kontroly po uplynutí 1-ročnej zákonnej lehoty (viď bod 18) a námietok súvisiacich s účelovým konaním žalobcu pred skončením daňovej kontroly (podľa sťažovateľa v snahe spochybníť procesnú stránku daňovej

kontroly), kasačný súd uvádza, že tieto nie sú spôsobilé spochybníť správnosť rozhodnutia krajského súdu. V kasačnom konaní, ktorého predmetom je rozsudok krajského súdu o všeobecnej správnej žalobe voči napadnutému rozhodnutiu o nevyhovení žiadosti o vyplatenie úroku za zadržované peňažné prostriedky nie je kasačný súd oprávnený preskúmať závery právoplatného rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/52/2010 z 01.12.2011, na základe ktorého došlo k zrušeniu rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/227/7801-49188/2008-990033-r z 10.06.2008 a rozhodnutia Daňového úradu Trnava č. 649/231/19282/08/Bur z 17.03.2008 a vec bola vrátená na ďalšie konanie. Konajúci senát však najmä vo svetle nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. 6. 2010 podotýka, že otázku súčinnosti žalobcu so správcom dane smerom k ukončeniu daňovej kontroly v nadväznosti na podanie ničím nepodloženej námietky zaujatosti voči zamestnancom správcu dane bezprostredne pred včas určeným termínom prerokovania protokolu z daňovej kontroly, vníma odlišne.

50. Aj keď sťažovateľ namieta, že Najvyšším súdom neboli vzaté do úvahy zistené porušenia hmotnoprávneho predpisu na základe ktorých by žalobca nemal právo na odpočítanie DPH vo výške 10.388.891 Sk, musí senát zopakovať, že ide o právoplatné rozhodnutie, na ktoré nadväzovalo vrátenie uplatnenej výšky nadmerného odpočtu uvedenej v daňovom priznaní DPH za február 2006 žalobcovi.

51. K námietkam žalovaného, že sa majú zohľadniť údaje žalobcu v daňovom informačnom systéme a jeho charakteristika ako daňového subjektu (body 19 a 20), z ktorých je podľa sťažovateľa zrejmé, že nevykonával v skutočnosti zdanieľné obchody tak, ako to deklaroval na dokladoch (na základe čoho si uplatnil odpočet DPH), kasačný súd opätovne uvádza, že skutočnosti týkajúce sa oprávnenosti nároku žalobcu na odpočet DPH z posudzovaných obchodných transakcií v predmetnom zdaňovacom období boli predmetom dokazovania v daňovom konaní, pričom postup daňových orgánov a vydané rozhodnutia boli preskúmané v následnom konaní pred správnymi súdmi. Najvyšší súd Slovenskej republiky však v rozsudku sp. zn. 3 Sžf/52/2010 z 01.12.2011, ktorým zmenil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/212/2008-48 z 29.09.2010 tak, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/227/7801-49188/2008-990033-r z 10.06.2008 a rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 649/231/19282/08/Bur z 17.03.2008 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie, žiadne závery naznačené sťažovateľom neurobil, keďže konštatoval nezákonnosť postupu daňových orgánov, ktorý predchádzal vydaným rozhodnutiam.

52. Krajský súd a ani kasačný súd nie sú v konaní o nároku na úroky z nadmerného odpočtu dane oprávnené riešiť, či boli u žalobcu v skutočnosti splnené hmotnoprávne podmienky na priznanie nadmerného odpočtu DPH, ani vyhodnotiť zákonnosť či nezákonnosť spôsobu ukončenia daňovej kontroly. V prejednávanej veci je predmetom konania len nárok žalobcu na úrok za čas, počas ktorého mu bol nadmerný odpočet po primeranej lehote zadržovaný.

V tejto súvislosti je nutné taktiež ako nedôvodnú vyhodnotiť námietku sťažovateľa o vedomom a účelovom zneužití práva žalobcom podaním bezdôvodnej námietky zaujatosti pred prerokovaním protokolu z daňovej kontroly a formalistickej aplikácii zákona bez ohľadu na jeho zmysel a účel, pretože aj tieto otázky už boli súdom právoplatne posúdené. Kasačný súd dodáva, že konanie žalobcu počas daňovej kontroly (prípadné opakované neplnenie povinností) by bolo relevantné len pri prípadnej aplikácii § 79a ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z., no sám sťažovateľ použitie tejto normy s ohľadom na spomenuté prechodné ustanovenia odmieta.

53. Kasačný súd záverom poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu z 27.02.2019 sp. zn. 3Sžfk/41/2017, ktorý sa rovnako zaoberal priznaním úroku za zadržovaný nadmerný odpočet:

„Z kasačnej sťažnosti Finančného riaditeľstva SR vyplýva, že realizácii práva prednosti Európskej únie v danom prípade bráni vnútroštátna úprava ustanovenia § 85ke zákona č. 297/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinného od 01.01.2017 (prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2017), posledná veta 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“. Uvedené ustanovenie svojou dikciou bráni priznať nároky na úrok z omeškania zo zadržovaného nadmerného odpočtu z už ukončených daňových kontrol do 31.12.2016, čo je i prípad žalobcu. Toto ustanovenie je v zjavnom rozpore s uznesením Súdneho dvora EU vo veci C-120/15 Kozovber, podľa ktorého „Článok 183 prvý

odsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly".

Kasačný súd konštatuje, že dostatočne určité pravidlo pre priznávanie úrokov zo zadržávaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly v právnom poriadku Slovenskej republiky existuje, a je vyjadrené ako „náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly podľa ust. § 79a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty" v znení zákona č. 297/2016 Z. z.

Kasačný súd vidí v tomto prípade riziko možného „zacyklenia veci", kedy správca dane i Finančné riaditeľstvo poukazujú na právnu úpravu § 85ke zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty a nerešpektujú uznesenie Súdneho dvora EU C-120/15 Kovožber, ktoré má v danom prípade aplikačnú prednosť. V ďalšom konaní si žalovaný vyžiada k uvedenému problému metodické usmernenie Ministerstva financií SR (§ 160 ods. 1, 2 Daňového poriadku) a opätovne o nároku žalobcu rozhodne. Finančné riaditeľstvo musí v ďalšom konaní uviesť podrobnú argumentáciu, prečo neaplikuje na princípe prednosti práva EU uznesenie Súdneho dvora EU vo veci C-120/15 Kovožber, ktoré má prednosť pred vnútroštátnou úpravou ustanovenia § 85ke zákona č. 297/2016 Z. z. Súdneho dvora EU. V dôsledku toho nemožno z jeho aplikácie vylúčiť v § 85ke zákona č. 297/2016 Z. z. daňové kontroly skončené do 31.12.2016. Je potrebné zdôrazniť, že zadržávanie nadmerného odpočtu žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2011 trvalo do 22.06.2015. Ide o neprimeranú dĺžku zadržávania, ktorá zjavne spadá pod aplikáciu uznesenia Súdneho dvora EU C-120/15 Kovožber. Daňový subjekt podal žiadosť o zaplatenie úrokov zo zadržávaného nadmerného odpočtu dňa 08.12.2015, teda v čase keď už bolo vyhlásené uznesenie Súdneho dvora EU vo veci C-120/15 zo dňa 21.10.2015."

54. Kasačný súd vzhľadom na uvedené dospel k záveru, že v prípade žalobcu musia daňové orgány opätovne posúdiť žiadosť o zaplatenie úroku zo zadržávaného nadmerného odpočtu. U žalobcu došlo nepochybne k neprimeranej dĺžke zadržávania finančných prostriedkov, čo spadá pod aplikáciu uznesenia Súdneho dvora vo veci Kovožber a nepriznanie úroku by bolo v rozpore so zásadami neutrality DPH. Na druhej strane však musia daňové orgány zohľadniť zásadu neutrality DPH aj vo vzťahu k výške kompenzácie za zadržanie nadmerného odpočtu, aby nebol zadržaním finančných prostriedkov žalobca zvýhodnený, obzvlášť za situácie, keď vráteniu nadmerného odpočtu došlo po zrušení rozhodnutí o nepriznaní nadmerného odpočtu žalobcovi Najvyšším súdom bez ďalšieho rozhodnutia v daňovom konaní.

55. Podľa názoru kasačného súdu posúdil krajský súd vec po právnej stránke správne, keď zrušil napadnuté a prvostupňové rozhodnutie. Rozhodnutie krajského súdu spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.).

Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými krajským súdom o tom, že napadnuté a prvostupňové rozhodnutie nerešpektovali aplikačnú prednosť práva EÚ (smernica a jej interpretácia judikatúrou Súdneho dvora EÚ vo veciach Enel Maritsa Iztok a Kovožber).

Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, a preto Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

56. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalobcovi, ktorý mal v kasačnom konaní úspech (zamietnutie kasačnej sťažnosti) priznal úplnú náhradu účelne vynaložených trov kasačného konania voči sťažovateľovi (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S.s.p.).

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).