

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/20/2017
Identifikačné číslo spisu: 2015200088
Dátum vydania rozhodnutia: 31.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2015200088.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Marty Molnárovej v právnej veci žalobcu: ENVIRAL, a.s., so sídlom Trnavská cesta, Leopoldov, IČO: 36 259 233, zastúpeného advokátskou kanceláriou Škubla & Partneri s.r.o., so sídlom Digital Park II, Einsteinova 25, Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, so sídlom Radlinského 37, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 9900430/5/5346799/2014/Zat z 8. decembra 2014, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/11/2015-89 zo 6. decembra 2016, takto

rozhodol:

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

Žalobcovi priznáva nárok na náhradu trov kasačného konania voči žalovanému.

Odôvodnenie

1. Rozsudkom č. k. 20S/11/1015-89 zo 6. decembra 2016 Krajský súd v Trnave podľa § 191 ods. 1 písm. c) a g) Správneho súdneho poriadku zrušil rozhodnutie - oznámenie žalovaného č. 9900430/5/5346799/2014/Zat z 8. decembra 2014 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal plnú náhradu trov konania.

2. Žalovaný označeným rozhodnutím vo forme oznámenia nevyhovel žiadosti žalobcu o úhradu úrokov z neskoro vyplateného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2013. Poukázal na to, že žalobca podal dňa 25. októbra 2013 za zdaňovacie obdobie september 2013 daňové priznanie, v ktorom uviedol nadmerný odpočet vo výške 512 195,91 eura. Žalovaný začal dňa 21. novembra 2013 u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2013. Žalobcovi bol nadmerný odpočet vrátený v lehote do 10 dní od skončenia kontroly. Na základe uvedeného žalovaný dospel k záveru, že nebola splnená podmienka na priznanie úroku podľa § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“), keďže žalovaný začal kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie

september 2013 v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) a nadmerný odpočet vrátil v lehote 10 dní od skončenia kontroly v súlade s ustanovením § 79 ods. 6 zákona o DPH, a teda nedošlo k oneskorenému vráteniu nadmerného odpočtu.

3. V odôvodnení rozsudku krajský súd konštatoval, že žalobcovi bol nadmerný odpočet vrátený po skončení daňovej kontroly, avšak v dôsledku výkonu daňovej kontroly mu bol nadmerný odpočet zadržovaný 340 dní, počas ktorých nemohol s uvedenými finančnými prostriedkami disponovať. Krajský súd vyhodnotil predmetné oznámenie ako rozhodnutie podliehajúce súdnemu prieskumu s prihliadnutím na jeho obsah, a nie iba formu. Konštatoval, že predmetom konania bola právna úprava uvedená v daňovom poriadku a v zákone o DPH, z ktorej jednoznačne nevyplyva, za aké obdobie je možné priznať úrok zo zadržovaného nadmerného daňového odpočtu, ktorý správca dane vráti v prípade začatia daňovej kontroly podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH v lehote 10 dní od skončenia daňovej kontroly. V tejto súvislosti poukázal na čl. 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej v texte aj „smernica o DPH“), ktorá má aplikačnú prednosť, pričom tomuto článku odporuje úprava výpočtu úroku z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly.

4. Krajský súd poukázal na uznesenie Súdneho dvora EÚ z 21. októbra 2015 vo veci C-120/15, v ktorom SD EÚ dal odpoveď na prejudiciálnu otázku predloženú Krajským súdom v Košiciach, pričom vyslovil, že „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“. Na základe uvedeného dospel krajský súd k záveru, že správca dane pri vyplatení nadmerného odpočtu týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia september 2013 nepostupoval v súlade s podmienkami stanovenými v čl. 183 Smernice o DPH a judikátov Súdneho dvora, ktoré sú pre SR záväzné.

5. Krajský súd konštatoval, že žalovaný napriek uzneseniu SD EÚ z 21. októbra 2015 vo veci C-120/15 svoje stanovisko k žalobe nezmenil, aj keď SD EÚ v odpovedi na položenú otázku jednoznačne uviedol, že neuznanie nároku na úrok z vyplateného nadmerného odpočtu, hoci vychádza z platnej vnútroštátnej právnej úpravy, je v rozpore s právom Európskej únie a v rozpore s vydanou judikatúrou SD EÚ, a pri takomto postupe nie sú zohľadňované finančné straty, ku ktorým dochádza u daňového subjektu pri vrátení nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí v zákone uvedenej lehoty, ktorá je podľa záveru vysloveného v rozhodnutí SD EÚ vo veci C-120/15 neprimeraná.

6. Krajský súd dospel k záveru, že v zmysle uvedeného výkladu nárok na úhradu úroku vzniká aj v prípade vrátenia nadmerného odpočtu pred uplynutím lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly, preto žalovaný žiadosť žalobcu nesprávne právne posúdil.

7. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil.

8. Podľa žalovaného predmetom prieskumu súdu je oznámenie žalovaného, ktoré nie je rozhodnutím.

9. Rozsudok krajského súdu je nedostatočne odôvodnený a neurčitý, pre žalovaného nevykonateľný, pretože súd nevyslovil právny názor, ktorým by určil procesný postup pre vyplatenie úroku, ktorý žiada žalobca čo do výšky, obdobia, za ktoré má byť priznaný ako aj zákonných ustanovení, na základe ktorých má byť priznaný. Preto žalovaný nevie, ako má postupovať inak ako postupoval pri vydaní napadnutého oznámenia a tak vykonať rozsudok krajského súdu.

10. Krajský súd síce v odôvodnení rozhodnutia odkázal na § 79 ods. 3 daňového poriadku, ktorý sa však vzťahuje na oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH, čo v tomto prípade nenastalo. Nemožno priznať ani úrok za zadržanie nadmerného odpočtu zavedený novelou zákona o DPH účinnou

od 1. januára 2017, keďže predmetná daňová kontrola bola skončená do 31. decembra 2016.

11. V kasačnej sťažnosti žalovaný pokázal na to, že krajský súd vyjadril názor, že oznámenie žalovaného je bez opodstatnenosti a z dôvodu, že vnútroštátny predpis je v rozpore s právom Európskej únie, nemal ho preto žalovaný uplatňovať. Žalovaný k tomu uviedol, že hoci z judikatúry ESD vyplýva, že vrátenie nadmerného odpočtu po uplynutí primeranej lehoty podlieha zaplateniu úrokov z omeškania, žiaden právny predpis vzťahujúci sa na predmetnú daňovú kontrolu, ani na úrovni európskej legislatívy, ani na úrovni národnej (slovenskej) legislatívy, nestanovuje lehotu, ktorú možno považovať za primeranú na zadržanie nadmerného odpočtu, a rovnako nestanovuje ani výšku úrokov, na ktoré vzniká nárok po uplynutí takejto primeranej lehoty. Z dôvodu absentujúcej právnej úpravy vo veci primeranosti lehoty na zadržanie nadmerného odpočtu a s tým súvisiacej výšky úroku a zároveň s prihliadnutím na povinnosť žalovaného chrániť záujmy štátu a postupovať v zmysle zásady zákonnosti, nemohol žalovaný pri vydaní napadnutého oznámenia postupovať inak, ako postupoval. Nadmerný odpočet bol vrátený v zmysle § 79 ods. 6 zákona o DPH v lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly, čím nedošlo k oneskorenému vráteniu nadmerného odpočtu. Rovnako dĺžka výkonu daňovej kontroly nebola v rozpore s lehotou stanovenou v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku, tak že z hľadiska platnej právnej úpravy, ktorú bol žalovaný povinný dodržiavať, nenastala žiadna zo skutočností zakladajúcich nárok na vyplatenie úrokov.

12. Žalovaný poukázal na závery judikatúry ESD, podľa ktorej straty na ujmu zdaniteľnej osoby vyplývajúce z nemožnosti disponovať s peňažnými prostriedkami majú byť kompenzované zaplatením úrokov z omeškania v tom prípade, že dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty. Z uvedeného vyplýva, že správcovi dane musí prináležať určitá primeraná lehota na výkon kontroly, ktorou preverí oprávnenosť vráteného nadmerného odpočtu. Až v prípade, že nadmerný odpočet bude vrátený po uplynutí primeranej doby, nastane titul na zaplatenie úrokov z omeškania. Vznik nároku na tieto úroky teda môže nastať až po uplynutí takejto primeranej doby a nie už uplynutím lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, ako požaduje žalobca.

13. Podľa uznesenia ESD vo veci C-120/15 KOVOZBER s.r.o. v danej oblasti prináleží vnútroštátnemu právnenému poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. V súlade s doteraz platnou vnútroštátnou legislatívou SR sa úroky po dobu výkonu kontroly oprávnenosti nadmerného odpočtu pred jeho vrátením nepriznávajú. Úrok je správca dane povinný zaplatiť pri oneskorenom vrátení nadmerného odpočtu, k čomu však v danom prípade nedošlo. Vzhľadom k absencii právnej úpravy vo veci stanovenia výšky úrokov vzťahujúcich sa na prípady vrátenia nadmerného odpočtu po uplynutí primeranej doby, nemohol byť žalovaným nárok na vyplatenie úroku priznaný. Nakoľko žalovaný nebol oprávnený uplatniť analógiu právnej úpravy stanovenej pre vyplatenie úrokov ako pri oneskorenom vrátení nadmerného odpočtu, nebolo možné výšku úrokov ani len vyčíslieť.

14. Pokiaľ ide o rozhodovaciu právomoc všeobecného súdu, vzhľadom na odporúčanie ESD, podľa názorov Najvyššieho súdu SR prezentovaných v rozhodnutiach č. k. 3Sžf/27/2013 a č. k. 3Sžf/44/2013 zo dňa 01.08.2014 pri aplikácii princípu prednosti práva EU absentujú v Slovenskej republike subsidiárne procesné legislatívne pravidlá nielen v daňovom konaní, ale aj v súdnom konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správcu dane. Pri absencii legislatívnej úpravy, v rámci záväzného právneho názoru má správny súd určiť daňovým orgánom procesný postup, ktorý majú v ďalšom konaní aplikovať. Najvyšší súd SR však nezistil, či vnútroštátny súd má absentujúcu právnu úpravu nahradiť vlastným rozhodnutím i v prípade, ak nemá právo rozhodnúť súdnym precedensom. V tom prípade ide už o normotvorbu, vytváranie prameňa práva na vnútroštátnej úrovni, teda pozitívnu činnosť súdu v zmysle vytvorenia prameňa práva, a takým oprávnením slovenské súdy nedisponujú. Zásadnou otázkou preto 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. Rozhodnutia všeobecných súdov nie sú prameňom práva v Slovenskej republike a nie sú súčasťou vnútroštátneho právneho poriadku.

15. Rozhodnutím všeobecného súdu bol podľa žalovaného spochybnený účel daňovej kontroly, ktorou sa zisťujú alebo preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktorá sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu a v lehotách určených v zákone, čo v danom prípade nastalo.

16. Žalobca sa v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s názorom krajského súdu vyjadreným v napadnutom rozsudku a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Zároveň žiadal najvyšší súd, aby v odôvodnení rozhodnutia usmernil žalovaného, ako má rozsudok vykonať. Nestotožnil sa s názorom žalovaného, že preskúmané oznámenie žalovaného nemožno považovať za rozhodnutie, trvá na svojej argumentácii, že hoci napadnuté rozhodnutie bolo žalovaným vydané vo forme oznámenia, jedná sa o individuálny správny akt, ktorý je potrebné považovať na účely súdneho prieskumu za rozhodnutie podľa ust. § 244 ods. 3 OSP, keďže sú ním priamo dotknuté práva, právom chránené záujmy a povinnosti žalobcu, a to vrátane základných práv a slobôd (najmä vlastnícke právo podľa čl. 20 a právo podnikat' podľa čl. 35 Ústavy Slovenskej republiky).

17. Žalobca sa nestotožnil ani s názorom žalovaného, že napadnutý rozsudok je neodôvodnený, neurčitý a nevykonateľný. Podľa názoru žalobcu je napriek chýbajúcej explicitnej právnej úprave vrátenia úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu DPH celkom jasné, aký postup by mal žalovaný zvoliť, aby konal zákonne. Námietku žalovaného, že nevie, ako má postupovať pri výpočte výšky úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu DPH a ani pri určení obdobia, za ktoré by mal žalobcovi takýto nárok priznať, žalobca považuje za neopodstatnenú a alibistickú, keďže je podľa neho zrejmé, že na výpočet výšky úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu DPH je potrebné aplikovať ustanovenia o úrokoch z omeškania (§ 79 daňového poriadku), pričom ustanovenie § 79 ods. 6 zákona o DPH v danom prípade nie je možné vykladať doslovne, a čo sa týka procesného postupu v súvislosti s určením obdobia, za ktoré žalobcovi vyššie uvedený úrok prináleží, takisto je odpoveď celkom jednoznačná. Z judikatury SD EÚ totiž možno výslovne vyvodiť, že príslušný úrok by mal byť priznaný za obdobie začínajúce dňom, kedy by bol nadmerný odpočet vyplatený za normálnych okolností (t. j. ak by nezačala daňová kontrola). Konkrétne, SD EÚ v rozhodnutí vo veci C-286/94 Garage Molenheide BVBA v bode 63 uviedol: „V tomto ohľade je potrebné poznamenať, že nie je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa sledovaného právnou úpravou ako je tá v spore vo veci samej, najmä na zabezpečenie úhrady dlžnej sumy, aby sa úrok vyráтал z iného dátumu ako toho, v rámci ktorého by bol zadržaný zostatok DPH za normálnych okolností zaplatený v rámci [Smernice o DPH], a teda, že zásada proporcionality bráni aplikácii takejto úpravy“.

18. Pokiaľ žalovaný tvrdil, že na uvedený prípad nemožno aplikovať § 79 ods. 3 daňového poriadku, žalobca poukázal na judikatúru SD EÚ a na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8SŽf/115/2013, z ktorého vyplýva, že žalobcovi prináleží úrok vo výške vypočítanej analogicky postupom podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, a to za obdobie od uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do dňa jeho pripísania na účet žalobcu.

19. K tvrdeniu žalovaného, že žiaden právny predpis (na európskej ani národnej úrovni) neustanovuje lehotu, ktorú možno považovať za primeranú na zadržanie nadmerného odpočtu, žalovaný zdôraznil, že SD EÚ sa k otázke výpočtu úrokov a lehoty pri vrátení nadmerného odpočtu DPH už vyjadril, a to práve vo svojom rozhodnutí C-120/15 z 21. októbra 2015 zodpovedaním na prejudiciálnu otázku položenú Krajským súdom v Košiciach.

20. Žalobca nesúhlasil s úvahou žalovaného, že vnútroštátne súdy v prípade chýbajúcej legislatívy nemajú právomoc „právo tvoriť“. Žalovaný podľa názoru žalobcu opomenul jeden zo základných princípov, zakotvený priamo v čl. 4 Civilného sporového poriadku, v zmysle ktorého „ak sa právna vec nedá prejednať a rozhodnúť na základe výslovného ustanovenia tohto zákona, právna vec sa posúdi podľa ustanovenia tohto alebo iného zákona, ktoré upravuje právnu vec čo do obsahu a účelu najbližšiu posudzovanej právnej veci. Ak takého ustanovenia niet, súd prejedná a rozhodne právnu vec podľa normy, ktorú by zvolil, ak by bol sám zákonodarcom, a to s prihliadnutím na princípy všeobecnej spravodlivosti a princípy, na ktorých spočíva tento zákon, tak, aby výsledkom bolo rozumné

usporiadanie procesných vzťahov zohľadňujúce stav a poznatky právnej náuky a ustálenú rozhodovaciu prax najvyšších súdnych autorít."

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 Správneho súdneho poriadku).

22. Predmetom súdneho prieskumu v prejednávanej veci je posúdenie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného, ktorý oznámením č. 9900430/5/5346799/2014/Zat z 8. decembra 2014 nevyhovel žiadosti žalobcu o úhradu úrokov z neskoro vyplateného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2013.

23. Žalobca žiadosťou zo dňa 26. novembra 2014 žiadal priznať úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013, ktorý bol žalobcovi vrátený až po skončení daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2013, pričom táto kontrola trvala od 21. novembra 2013 do 23. októbra 2014 a daňový úrad nezistil neoprávnenosť odpočítania dane a žalobcovi vrátil nadmerný odpočet vo výške uplatnenej v daňovom priznaní (v lehote do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly). Žalovaný nevyhovel žiadosti žalobcu o úhradu úrokov z neskoro vyplateného nadmerného odpočtu, nakoľko dospel k záveru, že nebola splnená podmienka na priznanie úroku podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, keďže daňová kontrola bola u žalobcu začatá v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu a nadmerný odpočet bol vrátený v lehote 10 dní od skončenia kontroly.

24. Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH 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.

25. Podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH daňový úrad vráti nadmerný odpočet do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, ak

- a) zdaňovacím obdobím platiteľa je kalendárny mesiac,
- b) platiteľ bol platiteľom najmenej 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, a
- c) platiteľ nemal v období 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, daňové nedoplatky a colné nedoplatky voči daňovému úradu a colnému úradu a nedoplatky na povinných odvodoch poisťného podľa osobitných predpisov.

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

27. Podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku ak správca dane vráti daňový preplatok po lehote ustanovenej v odseku 2, je povinný v lehote do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku, ak jeho výška presiahne sumu 5 eur. 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.

28. Spornou otázkou je, či platiteľovi DPH vzniká nárok na úroky z omeškania z nadmerného odpočtu zadržávaného počas daňovej kontroly na overenie správnosti uplatneného odpočtu DPH. Žalovaný pri vrátení nadmerného odpočtu postupoval podľa ustanovenia § 79 ods. 6 zákona o DPH, pričom žiadosti žalobcu o úhradu úrokov zo zadržávaného nadmerného odpočtu nevyhovel, riadiac sa pritom vnútroštátnou právnou úpravou. Daň z pridanej hodnoty je však predmetom harmonizácie s právom Európskej únie, ktoré v prípade konfliktu s vnútroštátnou úpravou má aplikačnú prednosť.

29. Najvyšší súd poukazuje na opakovane vyslovený právny názor Súdneho dvora EÚ, podľa ktorého za určitých okolností prednosť pred vnútroštátnou normou majú všetky únieové normy bez ohľadu na ich právnu silu (porovnaj napríklad *Costa P Enel*, 6/64 z 15.07.1964, Zb. s 1141) všeobecné zásady únieového práva (napr. *Wachauf* 5/88, 13.07.1989 Zb. s 2609 bod 17) nariadenia (napr. *Polity*, 437114.12 971 Zb. s 1039 bod 9), smernice (*Becker* 8/81, 19.01.1982 Zb. s 53) a rozhodnutia (*Salumificio di Cornuda*, 130/78, 8.3971 Zb. s 867) medzinárodné zmluvy uzatvorené Úniou (*Kupfenberg*, 104/81, 26.10.1982 Zb. s 3641).

30. Keďže únieové právo sa na základe jeho bezprostrednej aplikovateľnosti priamo stáva súčasťou právnych poriadkov členských štátov, môže sa dostať do rozporu s vnútroštátnou právnou normou. V takom prípade má únieové právo, podľa prípadovej praxe Súdneho dvora EÚ prednosť pred vnútroštátnym predpisom, ktorý je s ním v rozpore a ktorý by nemal byť ďalej aplikovaný.

31. 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). Nemožno však stotožňovať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly a nárok na úrok z takto zadržávaných finančných prostriedkov.

32. Aj s ohľadom na dodržanie zásady daňovej neutrality boli do zákona o DPH zapracované primerané lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, ktoré majú zároveň za cieľ preveriť a zabezpečiť správne vyberanie DPH. Uvedené podmienky platia pre všetky daňové subjekty registrované na dani z DPH rovnako, pričom nie je možné takéto preverovanie považovať ako znevýhodňujúce riziko. Smernica o DPH veľmi často obsahuje dispozitívne ustanovenia, ktoré členskému štátu umožňujú zaviesť určité opatrenia, ktoré mu dávajú značný rozhodovací priestor. To však neznamená, že členské štáty majú absolútnu voľnosť k zavedeniu dispozitívneho opatrenia, ako je napríklad ustanovenia právnej úpravy počítat úroky z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. Pokiaľ sa zistí, že opatrenie nadmerne narušuje niektorú zo zásad práva spoločenstva alebo cieľ smernice o DPH, považuje sa takéto opatrenie za opatrenie, ktoré je v rozpore s právom spoločenstva.

33. Smernica Rady 2006/112/ES je prameňom práva Únie, ktorá je pre členský štát záväzná a má v zmysle čl. 7 ods. 2 Ústavy SR prednosť aj pred vnútroštátnym právnym poriadkom. Všetky vnútroštátne orgány aplikujúce právo sú povinné toto vykladať eurokomforne, t. j. v súlade s právom Únie. Pokiaľ ustanovenie vnútroštátneho predpisu nemožno vyložiť eurokomformne, je orgán aplikujúci právo povinný toto ustanovenie nepoužiť. Aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorej daňové orgány vydali preskúmané rozhodnutie, bola v rozpore so záväznou interpretáciou čl. 183

DPH Smernice vyplývajúcej z judikatúry SD EÚ.

34. Z uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. zo dňa 21. októbra 2015 vyplýva, že vnútroštátna právna úprava ustanovenia § 79 ods. 6 zákona o DPH nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady daňovej neutrality, nakoľko „článok 183 prvý odsek smernice Rady 2006/112/ES 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."

35. Na základe uvedeného dospel najvyšší súd 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 DPH a je v rozpore so zásadami fungovania systému DPH ako aj so zásadou ochrany legitímnej dôvery, ktorá sa vzťahuje na každú dotknutú osobu v obdobnej situácii. K vráteniu nadmerného odpočtu bežne dochádza vo všeobecnej lehote, čo je lehota, ktorá sama osebe v súlade s článkom 183 Smernice o DPH a povinnosť platiť úroky z omeškania z nevrátenej sumy vzniká až po uplynutí tejto lehoty.

36. Predpokladom riadneho fungovania spoločného systému DPH je správne vyberanie dane, a preto každý členský štát musí prijať všetky legislatívne a právne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške. V tejto súvislosti sú členské štáty povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné uzávierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň. Z toho vyplýva, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly.

37. Keďže však zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov ako istou paušalizovanou náhradou škody, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality.

38. Podľa názoru najvyššieho súdu by bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, keby tým daňovým subjektom, u ktorých bola uskutočnená daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr a bez akejkoľvek kompenzácie. Práve na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadrživanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia uvedenej všeobecnej lehoty, na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia.

39. Najvyšší súd je názoru, že prístup žalovaného, ktorý právo na takúto kompenzáciu popiera, nie je opodstatnený ani spravodlivý a znevýhodňujúci daňový subjekt.

40. Súdny dvor Európskej únie v uznesení C-120/15 z 21. októbra 2015 vo veci Kovozer s.r.o., v ktorom posudzoval právnu úpravu Slovenskej republiky týkajúcu sa vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, uvedenú v zákone o DPH, prijal záver, že takáto vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásad daňovej neutrality, podľa ktorej vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty sa musí uskutočniť v primeranej lehote, keďže v prípade začatia daňovej kontroly má za následok zadržanie finančných prostriedkov zodpovedajúce nadmernému odpočtu dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej osobe, počas podstatného obdobia, ktoré môže byť šesťkrát až dvanásťkrát dlhšie ako je zdaňovacie obdobie jedného mesiaca (uznesenie SDEÚ C-120/15 bod 25, 26).

41. V súvislosti s úrokmi z omeškania Súdny dvor EÚ v bode 24 citovaného rozhodnutia uvádza „... 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 (pozri rozsudok Rafinaria Steaua Româna, C-431/R, EU: C:2013:686, bod 23 a uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyárto, C 654/13; EU:C2014/2127 bod 32)".

42. Na základe vyššie uvedených skutočností najvyšší súd skonštatoval, že žalovaný je v prejednávanej veci povinný priznať daňovému subjektu (platiteľovi DPH), ktorý si uplatnil nadmerný odpočet, úrok z omeškania zo zadržovaných finančných prostriedkov.

43. K námietke žalovaného, že ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku nie je na tento prípad aplikovateľné z dôvodu, že nenastalo nedodržanie zákonnej lehoty pre vrátenie nadmerného odpočtu, najvyšší súd uvádza, že z bodu 30 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-1120/15 KOVOZBER, s.r.o. vyplýva, že v prípade chýbajúcich právnych predpisov Európskej únie v danej oblasti prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania.

44. Ak právny predpis výslovne neupravuje určitú skutkovú podstatu, alebo upravuje ju len neúplne, neznamená to, že takto neriešenú alebo nie úplne riešenú situáciu nie je možné riešiť. V danom prípade je možné použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku. Výška tak stanoveného úroku by podľa najvyššieho súdu zodpovedala zásadám ekvivalencie a efektivity, na ktoré poukazuje Súdny dvor EÚ.

45. Najvyšší súd poukazuje, že v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ sa nejedná o odporúčania, pretože výklad práva spoločenstva podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie Súdny dvorom EÚ v konaní o prejudiciálnej otázke je záväzným prameňom práva a súčasťou právneho základu rozhodovania vo veci samej. V bode 32 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. Súdny dvor EÚ uviedol, že vnútroštátny súd je v rámci svojej právomoci poverený uplatňovať ustanovenia práva únie, má povinnosť zabezpečiť ich plný účinok. Ak Smernica Rady 2006/112/ES je súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky, a ak vnútroštátne právna úprava nie je v súlade s uvedenou smernicou, je povinnosťou súdu vykladať vnútroštátne právo v súlade s právom Európskej únie. Ak existuje medzera vo vnútroštátnej právnej úprave, v tomto prípade je potrebné použiť taký výklad, ktorý by základné právo nielen že neporušoval, ale garantoval a bol v súlade s právom Európskej únie. Súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky je Smernica 2006/112/ES. Smernica ako akt sekundárneho únievého práva je záväzná pre členský štát, ktorý má zvoliť formy a metódy na dosiahnutie cieľa smernice. Povinnosť vykladať vnútroštátne právo v súlade s právom Európskej únie sa nazýva nepriamy účinok. Keďže Smernica 2006/112/ES je súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky a Súdny dvor EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. podal eurokonformný výklad článku 183 prvý odsek Smernice 2006/112/ES, potom postup krajského súdu je v súlade so zákonom a nie je možné ho považovať v rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy SR.

46. Nad rámec uvedeného považuje odvolací súd za potrebné uviesť, že dňa 1.1.2017 nadobudol platnosť a účinnosť zákon 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 a ktorým sa mení zákon č. 331/2011 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v znení neskorších predpisov, ktorý v novo zakotvenom ustanovení § 79a upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, avšak vychádzajúc z prechodného ustanovenia § 85ke (veta druhá) k úpravám účinným od 1. januára 2017 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.

47. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaného vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.

48. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalobcovi ich náhradu voči žalovanému (sťažovateľovi) priznal z dôvodu jeho úspechu v kasačnom konaní (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku).

49. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

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