

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/71/2016
Identifikačné číslo spisu: 2015200323
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2015200323.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Eriky Šobichovej a JUDr. Kataríny Benczovej 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, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 28040/2015 zo dňa 10.3.2015, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/42/1015 - 60 zo dňa 19. apríla 2016 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/42/1015 - 60 zo dňa 19. apríla 2016 p o t v r d z u j e .

Účastníkom právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) rozhodnutie - oznámenie žalovaného č. 28040/2015 zo dňa 10.03.2015 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a zároveň mu uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 70 € za zaplatený súdny poplatok a trovy právneho zastúpenia vo výške 606,26 €. Žalovaný označeným rozhodnutím vo forme oznámenia nevyhovel žiadosti žalobcu zo dňa 11.2.2015 o úhradu úrokov z neskoro vyplateného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2013, nakoľko 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 november 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 citovaného zákona, a teda nedošlo k oneskorenému vráteniu nadmerného

odpočtu.

V odôvodnení rozsudku krajský súd konštatoval, že žalobca dňa 20.12.2013 podal daňové priznanie podľa § 78 ods. 1 zákona o DPH za zdaňovacie obdobie november 2013 vo výške 848.890,74 €. Nadmerný odpočet mu mal byť podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH vrátený do 27.1.2014, avšak pred uplynutím príslušnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu začal žalovaný u žalobcu daňovú kontrolu, v dôsledku čoho do 27.1.2014 žalobcovi nadmerný odpočet vrátený nebol; daňová kontrola bola ukončená doručením protokolu dňa 8.12.2014 a nadmerný odpočet tak bol žalobcovi vrátený v celom rozsahu dňa 18.12.2014. V dôsledku výkonu daňovej kontroly tak bol žalobcovi nadmerný odpočet zadržovaný 325 dní, počas ktorých nemohol s uvedenými finančnými prostriedkami disponovať, pričom nepredvídateľnosť dĺžky daňovej kontroly nemohol ani rozumne predpokladať, a teda nevedel, kedy mu budú finančné prostriedky vrátené. 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 zákone o DPH, z ktorej jednoznačne nevyplýva, 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 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej v texte aj „smernica o DPH“), podľa ktorého „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“; a zároveň aj na § 86 zákona o DPH, podľa ktorého „Týmto zákonom sa preberajú právne záväzné akty Európskej únie uvedené v prílohe č. 6.“, ktorá v bode 4. uvádza Smernicu Rady 2008/9/ES z 12.2.2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 20.2.2008). Krajský súd mal za to, že i keď členské štáty si môžu vnútroštátnym právom predmetnú otázku upraviť rôzne, musia byť rešpektované základné zásady uvedené v čl. 183 smernice, ktorá právna úprava má aplikačnú prednosť. Dospel k záveru, že vrátenie nadmerného odpočtu DPH v lehote, ako vykonal žalovaný, je pre daňový subjekt značne nevýhodné, je bez akejkoľvek kompenzácie a nie je v súlade s právom Európskej únie. Uviedol, že pri vydaní tohto rozhodnutia vzal do úvahy podstatnú a pre toto rozhodnutie právne významnú skutočnosť, ktorou je odpoveď SDEÚ na prejudiciálnu otázku predloženú Krajským súdom Košice, ktorá sa týkala výkladu článku 183 prvý odsek smernice Rady 2006/112/ES doplnenej smernicou 2006/138/ES, ktorá odpoveď vyjadrená v uznesení SDEÚ vo veci C-120/15 už musela byť žalovanému známa, a ktorá jasne uvádza, 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 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“. Poukázal na to, že žalovaný napriek uzneseniu SDEÚ zo dňa 21.10.2015 vo veci C-120/15 svoje stanovisko k žalobe nezmenil, keď SDEÚ 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 SDEÚ, 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 SDEÚ vo veci C-120/15 neprimeraná. Krajský súd s poukazom nielen na viacero vydaných predchádzajúcich rozhodnutí SDEÚ, ktoré sa týkali vyplatenia úroku pri zohľadnení počiatočného okamihu, kedy by mal byť nadmerný odpočet vrátený (napr. uznesenie vo veci Delphi Hungary Autoalkatrész Gyártó C-654/13), ale i na konkrétne rozhodnutie SDEÚ vo veci C-120/2015 mal za to, že rozhodnutie žalovaného o neoprávnenosti nároku žalobcu na úrok je bez opodstatnenosti, a najmä vnútroštátny predpis je v rozpore s právom Európskej únie, a preto ho nemal žalovaný uplatňovať. Konštatoval, že po zverejnení rozhodnutia C-120/15 mal žalovaný dostatok priestoru, aby do rozhodnutia súdu v tejto veci svoje rozhodnutie zmenil, prípadne v tomto súdnom konaní adekvátne reagoval, avšak zostal pasívny, svoj právny názor a stanovisko k žiadosti žalobcu nezmenil, (pričom sám vo vyjadrení k žalobe navrhol, aby súd konanie prerušil práve do vydania rozhodnutia vo veci prejudiciálnej otázky položenej Krajským súdom v Košiciach), príslušnú smernicu,

ktorá je nadradená vnútroštátnemu právu ignoroval napriek tomu, že smernica je prameňom práva únie, ktorá je pre členský štát EÚ záväzná a má podľa čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky prednosť aj pred vnútroštátnym právnym poriadkom, preto vnútroštátne orgány sú povinné pri aplikovaní práva právny predpis vykladať eurokonformne, a ak nie je možné vnútroštátny predpis vyložiť eurokonformne, orgán aplikujúci právo takéto ustanovenie nepoužije. Krajský súd uzavrel, že žalovaný postupoval v rozpore s čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a tiež článkom 183 smernice o DPH, z ktorého dôvodu rozhodnutie označené žalovaným ako Oznámenie č. 28040/2015 zo dňa 10.3.2015 podľa § 250j ods. 2 písm. a) O.s.p. zrušil s tým, že povinnosťou žalovaného bude zistený skutkový stav podriaďiť pod právnu normu, ktorá sa na vec vzťahuje a použitie ktorej je už konkretizované i v odpovedi na prejudiciálnu otázku položenú Krajským súdom v Košiciach a vysporiadať sa s vecou tak, aby nekonal v rozpore so smernicou o DPH a princípmi právneho štátu. Výrok o trovách konania krajský súd odôvodnil poukazom na § 250k ods.1 O.s.p. a v konaní neúspešnému žalovanému uložil povinnosť zaplatiť úspešnému žalobcovi náhradu trov konania pozostávajúcich zo zaplateného súdneho poplatku vo výške 70 € a z trov právneho zastúpenia 606,26 €.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave zrušil a vec mu vrátil na nové konanie, majúť za to, že krajský súd nesprávne právne vyhodnotil vec z nasledovných dôvodov:

1. Predmetom prieskumu súdu je oznámenie žalovaného, ktoré nie je rozhodnutím.

2. 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.

3. Krajský súd vyjadril názor, že napadnuté rozhodnutie (oznámenie) žalovaného je bez opodstatnenosti a z dôvodu, že vnútroštátny predpis je v rozpore s právom Európskej únie, nemal ho preto žalovaný uplatňovať. Žalovaný uvádza, že hoci z judikatúry ESD vyplýva, že vrátenie nadmerného odpočtu po uplynutí primeranej lehoty podlieha zaplateniu úrokov z omeškania, žiaden právny predpis, 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 absencujúcej 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.

4. Žalovaný poukazuje 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.

5. Podľa uznesenia ESD vo veci C-120/15 KOVOZBER s.r.o. v danej oblasti prináleží vnútroštátnemu právnemu 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, čo však v danom prípade, t. j. k oneskoreniu, 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 vyčísliť.

6. 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, ktorým 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.

7. Rozhodnutím všeobecného súdu bol 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.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť stotožňujúc sa s jeho názorom vyjadrenom v rozsudku, pričom zároveň žiadal odvolací súd, aby v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní usmernil žalovaného ako má rozsudok vykonať. Žalobca si zároveň uplatnil aj trovy odvolacieho konania. 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 O.s.p., 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). Žalobca sa nestotožnil ani z druhým dôvodom odvolania považujúc napadnutý rozsudok za dostatočne odôvodnený, určitý a v každom prípade aj za vykonateľný. 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 judikatúry 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 právnu úpravou ako je tá v spore vo veci samej, najmä na zabezpečenie úhrady dlžnej sumy, aby sa úrok vyrátal 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". Takýto záver napokon potvrdil aj SD EÚ vo svojom rozhodnutí C-120/15 Kovožber s. r. o. proti Daňovému úradu Košice zo dňa 21.10.2015. Tvrdenie žalobcu, že rozsudok je vykonateľný, pretože súd neurčil procesný postup výpočtu výšky úroku a obdobia, za ktoré má byť žalobcovi tento nárok priznaný, je podľa názoru žalobcu len prejavom neochoty žalovaného pripustiť, že procesné pravidlá možno jednoznačne určiť aj bez ich výslovnej konkretizácie v odôvodnení rozsudku. Vzhľadom k postojom žalovaného a jeho ignorácii judikatúry SD EÚ by preto žalobca považoval za vhodné, keby odvolací súd zaujal jednoznačné stanovisko k uplatneniu procesných pravidiel pre určenie výšky úroku a obdobia, za ktoré má byť žalobcovi priznaný, čím by definitívne odstránil právne pochybnosti (zrejme len) žalovaného, ako má pri predmetných výpočtoch postupovať. K tvrdeniu žalovaného „žiaden právny predpis, ani na úrovni európskej legislatívy, ani na úrovni národnej (slovenskej) legislatívy, 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 zodpovedaním na prejudiciálnu otázku položenú Krajským súdom v Košiciach, a to vo svojom rozhodnutí C-120/15 Kovožber s. r. o. proti Daňovému úradu Košice zo dňa 21.10.2015, na konanie pred ktorým odkázal Najvyšší súd Slovenskej republiky, prízvukujúc najmä body 19 až 32 tohto rozsudku, v ktorých SD EÚ 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." Podľa názoru žalobcu preto prvostupňový súd správne vyzdvihol význam tohto rozhodnutia SD EÚ vo veci Kovožber s. r. o. proti Daňovému úradu Košice a takisto správne vyložil jeho dopad na prejednávajúcu vec, keď vyriešením prejudiciálnej otázky považoval za vyriešenú aj otázku, ktorá bola predmetom žaloby. Žalobca nesúhlasil s úvahou žalovaného, že vnútroštátne súdy - v prípade chýbajúcej legislatívy, nemajú právomoc „právo tvoriť", t. j. nedisponujú možnosťou normotvorby a spochybňuje taký postup súdu, kedy by súd absenciu právnej úpravy nahradil vlastnou úvahou na základe analógie iuris. Žalovaný podľa názoru žalobcu opomenul jeden zo základných princípov, zakotvený priamo v čl. 4 Civilného sporového poriadku, v zmysle ktorého: „(1) 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. (2) 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 vedy a ustálenú rozhodovaciu prax najvyšších súdnych autorít." Žalobca vyjadril obavu, že žalovaný svojím postupom, spočívajúcim v odmietaní rešpektovania judikatúry SD EÚ či „odmietaní rešpektovania názoru prvostupňového súdu" vysloveného v napadnutom rozsudku sleduje „naťahovanie času" až do momentu prijatia novely zákona (podľa zistenia žalobcu je v štádiu legislatívneho návrhu), ktorá už počíta s určením procesného postupu pre výpočet výšky úroku a obdobia, žalobca za ktoré je možné takýto úrok priznať, avšak protiprávnym spôsobom poškodzujúcim adresátov právnej normy. Ak by však aj novela bola prijatá a žalovaný by mal ambíciu inšpirovať sa procesným postupom v nej uvedenom, takýto postup by nebol považovaný za správny a ani zákonný, pretože žalovaný je povinný postupovať v súlade s aktuálnym stavom - aktuálnou právnou úpravou a judikatúrou SD EÚ. Žalobca požiadal odvolací súd, aby v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní doplnil odôvodnenie prvostupňového súdu ohľadne procesného postupu, ktorým žalovaný dospeje ku konkrétnemu výpočtu výšky žalobcom uplatňovaného úroku a určeniu konkrétnej doby, za ktorú žalobcovi tento úrok patrí, t. j. aby usmernil žalovaného, ktorý podľa vlastných slov nevie, ako má rozsudok prvostupňového súdu vykonať, čím by odvolací súd zamedzil ďalším prieťahom v tejto veci a ukončil by tak stav právnej neistoty, v ktorej sa žalobca nie z vlastnej viny nachádza.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 vety prvej O.s.p. s tým, že termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne

päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31.1.2018 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

Predmetom súdneho prieskumu v danom prípade bolo posúdenie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného, ktorý oznámením č. 28040/2015 zo dňa 10.3.2015 nevyhovel žiadosti žalobcu zo dňa 11.2.2015 o úhradu úrokov z neskoro vyplateného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2013.

Podľa čl. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky je Slovenská republika zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Princíp legality (zákonnosti) zakotvený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky znamená, že viazanosť štátu právom sa musí uplatňovať jednak v oblasti viazanosti štátu ústavou, ústavnými zákonmi a zákonmi ako aj v oblastiach ich vykonávania orgánmi štátnej správy, ktoré musia zásadne postupovať len na základe zákonov a v ich medziach.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti poukazuje Najvyšší súd Slovenskej republiky na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je i právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje potom i zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom ustanovenia § 250ja ods. 7 O.s.p., podľa ktorého: „Ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie“.

Na základe citovaného ustanovenia odkazuje Najvyšší súd Slovenskej republiky na svoj rozsudok sp. zn. 4Sžf/57/2016 zo dňa 6.6.2017, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza :

4.1 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že žalobca žiadosťou zo dňa 30.12.2011 žiadal priznať úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2007. Za uvedené zdaňovacie obdobie bol daňovému subjektu priznaný nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní a rozhodnutie bolo vydané po ukončení daňovej kontroly 03.03.2008 pod č. 732/230/8012/08/Bôžk. Žalovaný zaujal stanovisko, že vrátenie nadmerného odpočtu v zmysle § 79 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. o DPH v znení účinnom do 31.12.2008 sa nepovažuje za prípad, keď nebola dodržaná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu, preto správca dane nie je povinný v zmysle § 63 ods. 6 daňového poriadku v nadväznosti na ustanovenia § 165 ods. 2 daňového poriadku zaplatiť daňovému subjektu úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie apríl 2007.

4.2 Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca včas žalobu a žiadal, aby krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobný dôvod spočíval v argumentácii, že Smernica o DPH riešila otázku okamihu, kedy vzniká daňovému subjektu v prípade vrátenia nadmerného odpočtu na základe daňového priznania k DPH platiteľovi dane nárok na úroky od správcu dane - rozsudok Súdneho dvora EÚ - C-107/10 Enel Maritsa Iztok (návrh na začatie konania o prejudiciálnej otázke podľa čl. 183 citovanej smernice).

4.3 Krajský súd v Košiciach v tejto veci už raz rozhodol a to v konaní pod sp. zn. 6S/31/2012-36, zrušil rozhodnutie žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Proti tomuto rozsudku podal odvolanie právny zástupca žalobcu čo do trov konania ako aj žalovaný. Najvyšší súd SR uznesením zo dňa 01.08.2014 č. k. 3Sžf/44/2013 zrušil rozsudok Krajského súdu v Košiciach a vrátil mu vec na ďalšie konanie. V odôvodnení uznesenia uviedol, že ide o obdobnú vec, ktorú riešil pod sp. zn. 3Sžf/27/2013 a preto odkázal aj na odôvodnenie uznesenia v uvedenej veci. Dodal, že ide o vec zásadného právneho významu. Spornou otázkou, ktorá je predmetom odvolacieho

súdneho konania v správnom súdnictve pred Najvyšším súdom SR je, či platiteľovi DPH vzniká nárok na úroky z omeškania z nadmerného odpočtu zadržovaného počas daňovej kontroly na overenie správnosti uplatneného odpočtu DPH. Právny režim v Slovenskej republike sa riadi ustanovením § 79 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2008. Daňové orgány vydaním napadnutého rozhodnutia postupovali v súlade s dikciou vnútroštátneho práva Slovenskej republiky, daň z pridanej hodnoty je však predmetom harmonizácie s právom Európskej únie, ktoré v prípade konfliktu s vnútroštátnou úpravou má aplikačnú prednosť. Krajský súd i najvyšší súd boli postavený pred otázku, či právo Európskej únie v danom prípade rozsudok Súdneho dvora EÚ C-207/10 Enel Maritsa Iztok 3 AD zo dňa 12.05.2011, predstavuje acte éclairé pre skutkovú situáciu v Slovenskej republike, v dôsledku ktorého nastáva pre súdy situácia aplikovať princíp prednosti práva Európskej únie a povinnosť zdržať sa ustanovenia § 79 ods. 2 zákona o DPH v prospech práva Európskej únie, pokiaľ uvedené ustanovenia nie je možné interpretovať eurokonformne, t.j. v súlade s čl. 183 Smernice o DPH, teda povinnosť aplikovať historický princíp z rozsudku Costa contre E.N.E.L. 6/64. Pri aplikácii tohto princípu prednosti práva EÚ však absentujú v Slovenskej republike subsidiárne procesné legislatívne pravidlá nie len v daňovom konaní, ale ja v súdnom konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správcu dane. Správca dane nemá oprávnenie položiť Súdnemu dvoru EÚ prejudiciálnu otázku, či ide o acte éclairé. Z tohto systematicky najvyšší súd vyvodzuje, že správny súd v rámci záväzného právneho názoru musí sa jednoznačne vyjadriť, či ide o acte éclairé a v tom prípade, pri absencii legislatívnej úpravy v rámci záväzného právneho názoru určiť daňovým orgánom procesný postup, ktorý majú v ďalšom konaní aplikovať. Ak nejde o situáciu acte éclairé, je potrebné položiť prejudiciálnu otázku, prípadne zhrnúť argumenty pre najvyšší súd pre polozenie prejudiciálnej otázky.

4.4 Krajský súd mal priložený spis Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/21/2012 a zistil, že krajský súd podal návrh na začatie prejudiciálneho konania - článok 99 rokovacieho poriadku Súdneho dvora EÚ - daň z pridanej hodnoty DPH - Smernica 2006/112/ES - článok 183 - vrátenie nadmerného odpočtu DPH - vnútroštátna právna úprava stanovujúca výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH len od uplynutia lehoty 10 dní po skončení konania o daňovej kontrole. Súdny dvor EÚ v uznesení č. C-120/15 zo dňa 21.10.2015 odpovedal na položené prejudiciálne otázky Krajským súdom v Košiciach.

4.5 V tomto konaní súd preskúmava rozhodnutie, ktoré bolo vydané na základe žiadosti žalobcu o priznanie úroku správcovi dane z vrátených nadmerných odpočtov DPH za apríl 2007 a vo veci krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/21/2012 súd preskúmaval rozhodnutie správcu dane o žiadosti žalobcu o priznanie úroku správcovi dane z vrátených nadmerných odpočtov DPH za júl 2007. Najvyšší súd SR uznesením zo dňa 01.08.2014 č. k. 3Sžf/27/2013 zrušil rozsudok Krajského súdu v Košiciach vo veci 7S/21/2012-39 zo dňa 19.12.2012 z tých istých dôvodov ako vo veci 3Sžf/44/2013.

5.1 Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

5.2 Podľa § 219 ods. 2 O.s.p., ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

5.3 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. 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, 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.

5.4 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.

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

6.1 Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu v Košiciach potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 1 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu a dodáva, že hoci článok 183 Smernice o DPH nestanovuje povinnosť zaplatiť úroky z nadmerného odpočtu DPH, ktorý sa má vrátiť, ani deň, od ktorého na tieto úroky vzniká nárok, táto okolnosť sama o sebe neumožňuje prijať záver, že uvedené ustanovenia sa musia vykladať v tom zmysle, že na podmienky stanovené členskými štátmi na vrátenie nadmerného odpočtu DPH sa nevzťahuje nijaká kontrola podľa práva Únie (rozsudky Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU: C-211:298, body 27 a 28, ako aj Rafinária Steaua Romana, C- 431/12, EU: C-2013:686, bod 19).

6.2 Z judikatúry súdneho dvora vyplýva, že niektoré osobitné pravidlá, ktoré musia členské štáty dodržať pri úprave postupov na uplatnenie nároku na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH, vyplývajú z čl. 183 Smernice o DPH, vykladaného vzhľadom na kontext a všeobecné zásady upravujúce oblasť DPH (pozri rozsudok Rafinária Steaua Romana C- 431/12, EU: C-2013:686, bod 21).

6.3 Najvyšší súd sa nestotožňuje s tvrdením žalovaného, že ustanovenie slovenskej vnútroštátnej právnej úpravy je plne kompatibilné so Smernicou Rady 2006/112/ES a so závermi Súdneho dvora EÚ uvedenými v uznesení vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. zo dňa 21.10.2015. Z uznesenia Súdneho dvora EÚ najvyššiemu súdu vyplýva, že vnútroštátna právna úprava ustanovenia § 79 ods. 2 zákona o DPH nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady daňovej neutrality a článok 183 prvý odsek Smernice o DPH bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, počítat úroky z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty po skončení daňovej kontroly.

6.4 Žalovaný v odvolaní uviedol, že Smernica zaväzuje členské štáty čo do výsledku, ale zároveň im

ponecháva voľnosť formy a metódy k jeho dosiahnutiu, priestor pre vlastnú právnu úpravu. 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 dni z DPH rovnako, pričom nie je možné takéto preverovanie považovať ako znevýhodňujúce riziko. Najvyšší súd je názoru, že 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.

6.5 Najvyšší súd konštatuje, 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 SDEÚ.

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

6.7 Najvyšší súd poukazuje na opakovane vyslovený právny názor Súdneho dvora EÚ, podľa ktorého za určitých okolností prednosť pred vnútroštátnou normou majú všetky únie normy bez ohľadu na ich právnu silu (porovnaj napríklad *Costa P Enel*, 6/64 z 15.07.1964, Zb. s 1141) všeobecné zásady únie 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, 8.3.1971 Zb. s 867) medzinárodné zmluvy uzatvorené Úniou (*Kupfenberg*, 104/81, 26.10.1982 Zb. s 3641).

6.8 Akákoľvek únieová právna norma má vždy vyššiu právnu silu, ako ktorákoľvek vnútroštátna norma.

6.9 Únieové právo má prednosť pred všetkými vnútroštátnymi normami bez ohľadu na ich územnú alebo časovú pôsobnosť, t.j. bez ohľadu na to, či boli prijaté vnútroštátnym zákonodarcom alebo jednotkami územnej samosprávy alebo, či sa jedná o normy skoršie alebo neskoršie.

6.10 Súdny dvor EÚ tiež potvrdil, že účinnosť únieového práva nemôže byť rozdielna podľa jednotlivých oblastí vnútroštátneho práva, čo znamená, že zásada prednosti únieového práva sa vzťahuje na všetky vnútroštátne právne odvetvia. Povinnosť rešpektovať prednosť únieového práva musia dodržiavať všetky zložky štátnej moci, vláda, štátna správa, zákonodarcovia aj súdne orgány (*Hubbard*, C-20/92 01.07.1993, Zb. s. I-3777, bod 19; *Sail* 82/71, 21.03.1972, Zb. s 119 bod 5).

6.11 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.

6.12 Ak eurokomfortný výklad vnútroštátneho práva nie je totožný, je vnútroštátny súd povinný v medziach svojich právomoci a voľnej úvahy aplikovať únieové právo ako celok a chrániť práva, ktoré

priznáva toto právo jednotlivcom a to tak, že vychádzajúc zo zásady prednosti práva Únie, nesmie aplikovať žiadne skoršie alebo neskoršie ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s právom Únie (ČEZ, C-115/08 z 27.10.2009 bod 138, Luigi, C-357/06, 18.12.2007 Zb. s I-12311, Engelbrecht C-262/97 z 26.09.2000 Zb. s I -7321 bod 39, 40, IN.CO.GE, C-10 22/97, 22.10.1998 Zb. s I-6307, bod 20, Murphy, 157/86 04.02.1988 Zb. s 673, bod 11; Simmenthal, 106/77 z 09.03.1978 Zb. s 629 body 21-20). 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.

6.13 Prednosť komunitárnej normy je nutné vnímať tak, že táto má vyššiu právnu silu ako ktorákoľvek vnútroštátna norma. Povaha komunitárneho práva najmä jeho nezávislosť od vnútroštátnych právnych poriadkov nevyžaduje jeho transformáciu alebo preberanie do práva členských štátov. Osobitný charakter komunitárneho práva neumožňuje členským štátom voľný výber teórie ale priamo predpokladá monizmus s prednosťou komunitárneho práva, ktoré sa stáva súčasťou právneho poriadku uplatniteľného na území každého členského štátu.

6.14 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na rozsudok SDEÚ C-107/10, ohľadom výkladu článku 183 DPH Smernice, ktorý sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že všeobecná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, po ktorej uplynutí vzniká nárok na úroky z omeškania zo sumy, ktorá sa má vrátiť 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 DPH upraveného článkom 183 Smernice o DPH 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 úpravy Únie dodržať zásadu ochranu legitímnej dôvery. Právo na odpočítanie DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe. Pokiaľ ide o možnosť upravenú v článku 183 Smernice o DPH stanoviť, aby bol odpočet DPH buď prenesený do nasledujúceho obdobia alebo vrátený, 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.

6.15 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.

6.16 Z 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.

6.17 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 neprímeranú ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto

daňovej kontroly.

6.18 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.

6.19 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 zadržavanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia uvedenej všeobecnej lehoty, na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia.

6.20 Najvyšší súd je názoru, že prístup správcu dane i žalovaného, ktorí právo na takúto kompenzáciu popierajú, nie je opodstatnený ani spravodlivý a znevýhodňujúci daňový subjekt.

6.21 Uznesenie Súdneho dvora Európskej únie 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 dane z pridanej hodnoty, uvedenú v zákone o DPH prijal záver, že takáto vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi so zásadami 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).

6.22 Súdny dvor Európskej únie prijal záver, že článok 183 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. 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"... (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).

6.23 Súdny dvor (desiata komora) rozhodol vo veci tak 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.

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

6.25 Žalovaný ďalej v odvolaní poukazuje na bod 23 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. a uvádza, 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. Najvyšší súd je názoru, že žalovaný účelovo poukazuje len na časť bodu 23 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. Súdny dvor však ďalej zdôrazňuje, že ak 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 dodržiavanie zásady daňovej neutrality.

6.26 Ďalšia žalobná námietka žalovaného, že ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku pre tento prípad nie je prijateľné, nakoľko dôvody vyčíslenia úrokov sa viažu na nedodržanie zákonnej lehoty pre vrátenie preplatku, najvyšší súd k tomuto udáva, 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. 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.

6.27 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.

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.

Vychádzajúc zo záverov vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/57/2016 podľa § 250ja ods. 7 O.s.p. a na základe zisteného skutkového stavu a rozhodujúcich právnych skutočností v prejednávanej veci a po vyhodnotení odvolacích námietok žalovaného, Najvyšší súd Slovenskej republiky s osvojením si argumentácie krajského súdu podľa § 219 ods. 2 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku a rozhodnutie Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/42/2015 - 60 zo dňa 19.4.2016 potvrdil ako vecne a právne správne. Úlohou žalovaného bude v ďalšom konaní postupovať s poukazom na závery obsiahnuté v tomto rozsudku ako aj rozsudku krajského súdu. Žalovaný je viazaný právnym názorom odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.).

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1

v spojení s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., avšak s poukazom na ustanovenie § 151 ods. 2 O.s.p. úspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca v lehote najneskôr do troch dní od vyhlásenia rozsudku trovy právneho zastúpenia nevyčísľil a iné trovy zo súdneho spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia nevyplývali.

Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť nový procesný predpis - Správny súdny poriadok. Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Vzhľadom k tomu, že predmetné odvolacie konanie začalo pred dňom nadobudnutia účinnosti SSP, t. j. pred 1.7.2016, dokončilo sa podľa ustanovení O.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.