

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/24/2017
Identifikačné číslo spisu: 1016200356
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016200356.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jarmily Urbančovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcov: 1/ AlfaPark s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 44 660 448, 2/ Druhá snečná s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 312 681, 3/ RENERGIE Solárny park Bánovce nad Ondavou s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 311 943, 4/ RENERGIE Solárny park Bory s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 271 283, 5/ RENERGIE Solárny park Budulov s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 312 192, 6/ RENERGIE Solárny park Dulovo s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 267 171, 7/ RENERGIE Solárny park Gemer s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 267 294, 8/ RENERGIE Solárny park Gomboš s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 313 008, 9/ RENERGIE Solárny park Hodejov s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 267 472, 10/ RENERGIE Solárny park Horné Turovce s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 268 860, 11/ RENERGIE Solárny park Jesenské s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 267 588, 12/ RENERGIE Solárny park Kalinovo s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 267 880, 13/ RENERGIE Solárny park Lefantovce s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 269 751, 14/ RENERGIE Solárny park Michalovce s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 312 575, 15/ RENERGIE Solárny park Nižná Pokoradz s. r. o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 268 002, 16/ RENERGIE Solárny park Nižný Skálnik s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 267 871, 17/ RENERGIE Solárny park Paňovce s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 312 907, 18/ RENERGIE Solárny park Rimavská Sobota s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 271 216, 19/ RENERGIE Solárny park Rimavské Jánovce s. r. o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 267 057, 20/ RENERGIE Solárny park Rohov s. r. o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 268 088, 21/ RENERGIE Solárny park Uzovská Panica s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 268 878, 22/ RENERGIE Solárny park Zemplínsky Branč s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 312 923, 23/ SL03 s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 312 061, 24/ ZetaPark Lefantovce s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 45 269 467, 25/ ZetaPark s.r.o., so sídlom Pribinova 25, Bratislava, IČO: 44 783 809, zastúpených BBH advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Suché Mýto 1, Bratislava, IČO: 36 713 066, proti sťažovateľovi (žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1742186/2015 z 08.12.2015, č. 1742238/2015 z 08.12.2015, č. 1742764/2015 z 08.12.2015, č. 1742304/2015 z 08.12.2015, č. 1742932/2015 z 08.12.2015, č. 1742791/2015 z 08.12.2015, č. 1742368/2015 z 08.12.2015, č. 1742952/2015 z 08.12.2015, č. 1742977/2015 z 08.12.2015, č. 1742400/2015 z 08.12.2015, č. 1742817/2015 z 08.12.2015, č. 1743006/2015 z 08.12.2015, č. 1743027/2015 z 08.12.2015, č. 1743042/2015 z 08.12.2015, č. 1743064/2015 z 08.12.2015, č. 1743083/2015 z 08.12.2015, č. 1742679/2015 z 08.12.2015, č. 1742849/2015 z 08.12.2015, č. 1743102/2015 z 08.12.2015, č. 1743119/2015 z 08.12.2015, č. 1742705/2015 z 08.12.2015, č. 1742879/2015 z 08.12.2015, č. 1743139/2015 z 08.12.2015, č. 1743166/2015 z 08.12.2015, č. 1743184/2015 z 08.12.2015, č.

1743210/2015 z 08.12.2015, č. 1742734/2015 z 08.12.2015, č. 1742901/2015 z 08.12.2015, č. 1743232/2015 z 08.12.2015, č. 1743259/2015 z 08.12.2015, č. 1743417/2015 z 08.12.2015, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S 43/2016-247, 2S 64-93/2016-247 zo 7. decembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/43/2016-247, 2S/64-93/2016-247 zo 7. decembra 2016 z a m i e t a .

Žalobcom p r i z n á v a proti sťažovateľovi právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 2S 43/2016-247, 2S 64-93/2016-247 zo 07.12.2016 podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutia žalovaného č. 1742186/2015, 1742238/2015, 1742764/2015, 1742304/2015, 1742932/2015, 1742791/2015, 1742368/2015, 1742952/2015, 1742977/2015, 1742400/2015, 1742817/2015, 1743006/2015, 1743027/2015, 1743042/2015, 1743064/2015, 1743083/2015, 1742679/2015, 1742849/2015, 1743102/2015, 1743119/2015, 1742705/2015, 1742879/2015, 1743139/2015, 1743166/2015, 1743184/2015, 1743210/2015, 1742734/2015, 1742901/2015, 1743232/2015, 1743259/2015, 1743417/2015, všetky z 08.12.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Podľa § 167 ods. 1 SSP priznal správny súd úspešným žalobcom proti žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Z pripojených administratívnych spisov žalovaného správny súd zistil, že každý zo žalobcov podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za mesačné a v prípade žalobcov v 4., 10., 12. a 18. rade štvrťročné zdaňovacie obdobia v rozmedzí od októbra 2010 do júla 2011, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet. Správca dane vykonal u žalobcov daňové kontroly, ktoré boli ukončené prerokovaním daňových protokolov a vrátením uplatnených nadmerných odpočtov na základe vydaných rozhodnutí. V prípade každého zo žalobcov uplynulo viac ako 30 dní od konca lehoty na podanie daňového priznania za mesačné zdaňovacie obdobia, v ktorom nadmerné odpočty vznikli, resp. viac ako 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol (u tých žalobcov, ktorí podali daňové priznanie za kalendárny štvrťrok).

3. Písomným podaním z 15.08.2015 podali žalobcovia Daňovému úradu Bratislava návrh na prijatie opatrenia proti nečinnosti vo veci rozhodnutia správcu dane o priznaní úroku z dôvodu oneskoreného vrátenia nadmerných odpočtov v zmysle § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“). Tvrdili, že nakoľko v dôsledku vykonania daňovej kontroly neboli nadmerné odpočty vrátené vo všeobecnej lehote podľa § 79 ods. 2 a 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), ale až po ukončení daňovej kontroly v lehote podľa § 79 ods. 6 tohto zákona, má daňový subjekt nárok na úrok z omeškania za obdobie zadržania peňažných prostriedkov podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku. Správca dane mal podľa žalobcov rozhodnúť do 15 dní od vrátenia nadmerného odpočtu o priznaní úroku zo sumy nadmerného odpočtu. Nakoľko správca dane v zákonom stanovenej lehote rozhodnutie o priznaní úroku nevydal, navrhli v zmysle § 66 daňového poriadku urýchlene prijať také opatrenia proti nečinnosti, ktoré zabezpečia vydanie uvedeného rozhodnutia a vrátenie úroku vo výške 10 % za každý deň omeškania. V záujme zabezpečenia jednotnosti postupu a zjednodušenia celého procesu navrhli vydanie

jedného rozhodnutia za všetkých žalobcov.

4. Správca dane predložil návrh s vlastným stanoviskom žalovanému, ktorý listom z 08.12.2015 nazvaným „Návrh na prijatie opatrenia proti nečinnosti - oznámenie“ adresovaným jednotlivo každému žalobcovi oznámil, že nadmerný odpočet DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia bol všetkým žalobcom vrátený do 10 dní od skončenia daňovej kontroly v zmysle § 79 ods. 4 zákona o DPH a nakoľko legislatíva Slovenskej republiky nemá právnu úpravu priznania a výpočtu úroku za dobu vykonávania kontroly, nemôže byť žiadnemu zo žalobcov úrok z tohto titulu priznaný.

5. Pred hmotnoprávnym posúdením veci sa správny súd zaoberal otázkou prípustnosti súdneho preskúmania napadnutých správnych aktov. Správny súd dospel k záveru, že predmetné oznámenia obsahujú konečnú informáciu o tom, že úrok zo súm nadmerných odpočtov DPH, ktoré správca dane zadržal po dobu trvania daňovej kontroly, nebudú žalobcom priznané. Napriek tomu, že tieto oznámenia sú reakciou žalovaného na návrhy žalobcov na prijatie opatrení proti nečinnosti v zmysle § 66 daňového poriadku, možno ich považovať za správne akty orgánu verejnej správy, ktoré sú svojou povahou rozhodnutiami o právach a povinnostiach a právom chránených záujmoch žalobcov v súvislosti s úrokmi z nadmerných odpočtov DPH zadržaných na čas daňovej kontroly, ktoré si žalobcovia uplatnili voči orgánom správy daní tvrdiac, že im toto právo vyplýva z judikatúry Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „Súdny dvor“). Je zrejmé, že žalovaný považoval vydaním týchto oznámení otázku uplatneného práva na úroky za uzavretú, bez možnosti ich napadnutia riadnym opravným prostriedkom. Keďže ide o autoritatívne rozhodnutia o právach žalobcov, nemožno podľa správneho súdu napadnuté oznámenia vylúčiť z preskúmania správnym súdom ani podľa § 7 SSP, účinného od 01.07.2016, ani na základe § 248 OSP, za účinnosti ktorého bola žaloba uplatnená na súde.

6. Správny súd poukázal na to, že z ustanovení zákona o DPH vyplýva, že ak platiteľovi vznikne v zdaňovacom období nadmerný odpočet a platiteľ ho nemôže odpočítať od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, vráti daňový úrad 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. Z tohto pravidla platí výnimka, ktorá sa týka väčšiny žalobcov, podľa ktorej daňový úrad vráti daňový odpočet už do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, ak je zdaňovacím obdobím platiteľa kalendárny mesiac a ak sú splnené ostatné zákonné podmienky. Zákon tiež stanovuje, že ak daňový úrad v rámci uvedených lehôt začne daňovú kontrolu, vráti nadmerný odpočet do 10 dní od jej skončenia.

7. Zákon o DPH platný a účinný v čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcov a následného vrátenia uplatnených nadmerných odpočtov neobsahoval osobitné ustanovenie o povinnosti daňového úradu zaplatiť daňovému subjektu úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH počas vykonávania daňovej kontroly. Inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly bol do zákona 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 v podobe úroku z nadmerného odpočtu vo výške 2-násobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, najmenej vo výške 1,5% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu za každý deň od uplynutia 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5 až do jeho vrátenia. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnej od 01.01.2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016. V prípadoch nadmerných odpočtov DPH zadržaných žalobcom počas vykonávania daňových kontrol uskutočnených v rokoch 2011 a 2012 preto uvedenú právnu úpravu aplikovať nemožno.

8. Na účely daňového poriadku sa nadmerný odpočet DPH považuje za daňový preplatok. Ustanovenie § 79 ods. 3 tohto zákona 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. Žalobcovia sa v žalobe dovolávajú priznania úroku na základe tohto ustanovenia daňového poriadku, jeho výkladom v duchu judikatúry Súdneho dvora vo

veciach Enel Maritsa a Kovozber, ktoré interpretujú článok 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dani z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006“ alebo „Smernica“). Tieto rozhodnutia sú bezpochyby právne záväzným výkladom smernice a sú prameňom práva na území všetkých členských štátov Európskej únie. Žalobcovia podľa správneho súdu dôvodne poukazovali na to, že v zmysle zásady prednosti práva Európskej únie pred vnútroštátnym právom (vrátane judikatúry Súdneho dvora) sú orgány verejnej moci členských štátov Európskej únie 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 komunitárneho právneho poriadku, pričom právo Európskej únie 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 Európskej únie.

9. V tejto súvislosti správny súd poukázal na to, že Súdny dvor v rozhodnutí vo veci Kovozber, ktoré sa týka slovenského právneho poriadku, vyslovuje jednoznačný záver, že uvedený článok sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. V dôvodoch tohto rozhodnutia Súdny dvor odkazuje na staršiu judikatúru (Enel Maritsa, body 51, 52, 53, ďalej Rafinária Steaua Română, C-431/12, bod 23, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, bod 32), pričom konštatuje, 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).

10. Uvedené rozhodnutie Súdneho dvora je podľa názoru správneho súdu nutné vykladať v súlade s jeho znením tak, že ak si to vyžaduje riadne vykonanie daňovej kontroly, môže byť lehota na vrátenie nadmerného odpočtu predĺžená. Nakoľko však po dobu trvania daňovej kontroly nemôže zdaniteľná osoba disponovať s finančnými prostriedkami, je znevýhodnená v porovnaní s inými daňovými subjektmi, u ktorých daňová kontrola vykonaná nebola. Toto znevýhodnenie je podľa Súdneho dvora nevyhnutné kompenzovať zaplatením úrokov, čím sa zaručí dodržanie zásady daňovej neutrality.

11. Z uvedeného možno podľa správneho súdu vyvodiť záver, že podľa práva Európskej únie (Smernice interpretovanej rozhodnutiami Súdneho dvora) žalobcom patria úroky zo súm predstavujúcich zadržané nadmerné odpočty DPH od uplynutia všeobecných lehôt na vrátenie nadmerných odpočtov podľa § 79 ods. 1, 2 zákona o DPH, a to až do dňa vrátenia zadržaných súm jednotlivým žalobcom. Tento záver sa opiera predovšetkým o zásadu neutrality DPH, v zmysle ktorej kontrola dane vykonaná orgánmi štátu, spojená so zadržaním oprávneného nadmerného odpočtu, nesmie byť kontrolovanému daňovému subjektu na ujmu bez primeranej kompenzácie.

12. V tomto zmysle judikoval, ešte pred rozhodnutím Súdneho dvora vo veci Kovozber aj Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veci vedenej pod sp.zn. 8Sžf/115/2013, keď potvrdil rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 2S 979/12 z 24.04.2013, podľa ktorého „by bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, keby tým daňovým subjektom, u ktorých bola vykonaná daňová kontrola, bol vrátený

nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr bez akejkoľvek kompenzácie. Práve na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadržanej sumy za obdobie odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia.“

13. Na základe uvedeného správny súd dodal, že právna úprava náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly účinná od 01.01.2017 (§ 79a novelizovaného zákona o DPH), ktorá priznáva platiteľovi nárok na úrok z nadmerného odpočtu (najmenej vo výške 1,5% ročne zo sumy vráteného nadmerného odpočtu za každý deň) až od uplynutia 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5, je s uvedenými závermi v nesúlade.

14. Správny súd bol toho názoru, že zásadu daňovej neutrality by mala rešpektovať aj výška kompenzácie za zadržanie nadmerného odpočtu DPH 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 DPH (pri zachovaní neutrality dane) priniesť ani ekonomickú výhodu. Zadržanie finančných prostriedkov po dobu nevyhnutnú na vykonanie daňovej kontroly je aj podľa judikatúry Súdneho dvora oprávnené a legitímne, nakoľko slúži na preverenie skutočností potrebných pre správne určenie dane a na predchádzanie a odhaľovanie daňových podvodov. Výška náhrady za toto zadržanie by podľa názoru správneho súdu mohla zodpovedať priemernej úrokovej sadzbe, ktorú by platiteľ dosiahol pri krátkodobom vklade finančných prostriedkov vo výške zadržaného nadmerného odpočtu v peňažnom ústave.

15. Túto kompenzáciu, ktorá patrí poctivému daňovníkovi po dobu zákonného preverovania údajov uvedených v jeho daňovom priznaní, je nutné podľa správneho súdu odlišiť od úroku z nadmerného odpočtu DPH podľa § 79 daňového poriadku, ktorý patrí platiteľovi pri vrátení odpočtu od uplynutia zákonných lehôt v prípadoch, keď sa daňová kontrola vôbec nezačala alebo bola riadne ukončená bez nálezu. V takých prípadoch zákon jasne určuje lehoty, v ktorých je správca dane povinný nadmerný odpočet vrátiť a nedodržanie týchto lehôt má povahu sankcie pre správca dane za porušenie povinnosti stanovenej zákonom. Kompenzácia vo forme úroku zo zadržaných finančných prostriedkov po dobu trvania daňovej kontroly však nemôže mať podľa správneho súdu povahu sankcie pre kontrolujúci orgán správy dane, pretože počas daňovej kontroly ešte nie je jasné, či bude táto ukončená bez nálezu a nadmerný odpočet bude vrátený, alebo bude platiteľovi vyrubený rozdiel dane.

16. Priznanie úrokov vo výške 10% ročne zo zadržanej sumy od uplynutia zákonných lehôt na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia daňovému subjektu, ktorého sa domáhajú žalobcovia, sa správne súdu javila ako neprimeraná výhoda pre kontrolovaný daňový subjekt v porovnaní s inými daňovými subjektmi, u ktorých kontrola vykonaná nebola. Zúročenie zadržaných finančných prostriedkov sadzbou 10 % v priebehu rokov 2011 a 2012 by totiž podľa správneho súdu 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 niektoré kontrolované daňové subjekty bezdôvodný ekonomický prospech, čo by nakoniec mohlo viesť aj k oslabeniu ich motivácie účinne spolupracovať počas kontroly so správcom dane.

17. 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 podľa správneho súdu ako zodpovedajúca realite na bankovom trhu a najmä odzrkadľujúca zásadu neutrality DPH. S ohľadom na vyššie citované prechodné ustanovenie k novele zákona o DPH vykonanej zákonom č. 297/2016 Z.z. však túto právnu úpravu nie je možné použiť v prípadoch, kedy daňová kontrola bola skončená pred dňom 01.01.2017.

18. Pri uplatnení zásady prednosti práva Európskej únie pred vnútroštátnym právom, ktorú sú povinné rešpektovať nielen súdy, ale aj orgány verejnej správy všetkých členských štátov Európskej únie, je teda

vo svetle zmienenej judikatúry Súdneho dvora k výkladu článku 183 Smernice (najmä rozhodnutia vo veci Kovozber), nutné podľa správneho súdu interpretovať § 79 ods. 1 a 2 zákona o DPH a § 79 ods. 3 daňového poriadku tak, že žalobcom patrí úrok zo súm nadmerných odpočtov už od uplynutia zákonom o DPH stanovených všeobecných lehôt na vrátenie nadmerných odpočtov až do ich vrátenia jednotlivým žalobcom. Vo vnútroštátnom právnom poriadku však v čase zadržania nadmerných odpočtov DPH žalobcom (roky 2011, 2012) neexistovala právna úprava výšky kompenzácie za toto ekonomické znevýhodnenie. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že nie je v prípade absencie práva oprávnený určiť primeranú výšku úroku, ktorý by mali daňové orgány žalobcom priznať, pretože nemá normotvornú právomoc v oblasti verejného hmotného práva. Kľúč k riešeniu situácie má len zákonodarca, ktorý ako jediný môže prijať zodpovedajúcu legislatívu, ktorá bude v naznačenom smere riešiť aj prípady daňových kontrol skončených pred dňom 31.12.2016. Pokiaľ sa riešenie nenájde a z dôvodu absencie právnej úpravy úroky zo zadržaných nadmerných odpočtov DPH priznané nebudú, nemožno podľa správneho súdu vylúčiť, že štát bude čeliť žalobám dotknutých daňových subjektov o náhradu škody z titulu porušenia práva Európskej únie.

19. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil a žalobu žalobcov zamietol.

20. V kasačnej sťažnosti žalovaný uviedol, že podmienky vrátenia nadmerného odpočtu upravuje § 79 zákona o DPH. Žalovaný poukázal na § 79 ods. 4 zákona o DPH platného v roku 2011 a 2012, podľa ktorého ak daňový úrad začne v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu daňovú kontrolu, vráti nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške zistenej daňovým úradom. U žalobcov boli vykonané daňové kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti. Nadmerné odpočty DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia boli žalobcom vrátené v lehote 10 dní od skončenia daňových kontrol, teda v zákonom stanovenej lehote. Iba v prípade, ak by správca dane nedodrжал lehoty podľa § 79 ods. 1, 2 a 4 zákona o DPH, bol by povinný podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku zaplatiť daňovému subjektu úrok z dôvodu oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu DPH. Vzhľadom k tomu, že legislatíva Slovenskej republiky nemá právnu úpravu priznania a výpočtu úroku z nadmerného odpočtu za dobu vykonávania daňovej kontroly, daňovému subjektu úrok z tohto titulu nemôže byť podľa žalovaného priznaný.

21. Žalovaný poukázal aj na to, že vzhľadom na § 85ke zákona o DPH účinného od 01.01.2017 sa na daňovú kontrolu v preskúmvanej veci nevzťahuje právna úprava § 79a zákona o DPH (náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) účinná od 01.01.2017.

22. Ďalej žalovaný namietal, že správny súd dospel k názoru, že žalobcom patrí úrok zo súm nadmerných odpočtov, avšak z rozsudku správneho súdu nevyplýva, v akej výške žalobcom úrok prináleží. V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že takýto úrok možno priznať len rozhodnutím a v zmysle § 63 ods. 3 písm. d/ daňového poriadku musí výrok obsahovať ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo. Na tomto mieste opätovne žalovaný namietal, že z dôvodu neexistencie právnej úpravy výšky kompenzácie za toto ekonomické znevýhodnenie vo vnútroštátnom poriadku v čase zadržania nadmerných odpočtov nemohol byť úrok z nadmerných odpočtov žalobcom priznaný.

23. Žalobcovia vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti nesúhlasili s tvrdením žalovaného, že vzhľadom k tomu, že slovenský právny poriadok nemá právnu úpravu priznania a výpočtu úroku z nadmerného odpočtu za dobu vykonávania daňovej kontroly, daňovému subjektu úrok z tohto titulu nemožno priznať. V tejto súvislosti uviedli, že z rozhodnutí Súdneho dvora, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednoznačne vyplýva, že na to, aby mohla byť zaručená zásada daňovej neutrality, daňový úrad musí daňovému subjektu priznať úroky už od momentu, od kedy mal povinnosť nadmerný odpočet DPH vrátiť vo všeobecnej lehote podľa § 79 ods. 1, 2 a 5 zákona o DPH, t.j. bez ohľadu na uskutočnenie daňovej kontroly, s čím sa podľa žalobcov správne stotožnil aj správny súd. Podľa žalobcov sa vrátenie nadmerného odpočtu až po skončení daňovej kontroly považuje za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu v zmysle § 79 ods. 3 daňového poriadku. Preto je podľa žalobcov

potrebné výšku úrokov z omeškania vypočítať v režime § 79 ods. 3 daňového poriadku.

24. Uvedená interpretácia ustanovení zákona o DPH a daňového poriadku neodporuje podľa žalobcov ich doslovnému zneniu a zároveň je v súlade so Smernicou a judikatúrou Súdneho dvora a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Preto neexistuje podľa žalobcov akýkoľvek dôvod, aby slovenské daňové úrady, žalovaný a príslušné súdy interpretovali predmetné ustanovenia inak.

25. S ohľadom na vyššie uvedené je podľa žalobcov neprijateľný postup, podľa ktorého by slovenské právne predpisy mali byť označené za v rozpore so Smernicou, avšak zároveň by malo byť konštatované, že predmetnú otázku neupravujú žiadne iné vnútroštátne predpisy, a preto nie je možné vo veci zo strany daňových orgánov alebo súdov rozhodnúť. Je totiž prvoradou úlohou orgánov verejnej správy a príslušných súdov zabrániť vzniku takéhoto právneho vákua a preklenúť priepasť medzi doterajšou nesprávnou aplikačnou praxou daňových úradov a právom Európskej únie eurokonformnou interpretáciou vnútroštátnych právnych predpisov.

26. Žalovaný podľa žalobcov v preskúmvanej veci správne aplikoval ustanovenia právneho poriadku (§ 79 ods. 3 daňového poriadku v spojení s § 79 ods. 1 a 6 zákona o DPH), ale pri ich aplikácii postupoval nesprávne, keďže ich neinterpretoval eurokonformne, t.j. v súlade s článkom 183 Smernice v zmysle jeho záväzného výkladu podaného Súdny dvorom.

27. Predmetnú vec podľa žalobcov čiastočne nesprávne posúdil aj správny súd, keď v rozsudku konštatoval, že v čase zadržania nadmerných odpočtov DPH žalobcom neexistovala právna úprava výšky kompenzácie za toto ekonomické znevýhodnenie. Tu žalobcovia opäť poukázali na to, že pri stanovení výšky kompenzácie bolo v rozhodnom čase potrebné vychádzať z § 79 ods. 3 daňového poriadku, ktorý výšku takejto kompenzácie stanovuje celkom jednoznačne.

28. Za účelom ochrany práv a oprávnených záujmov žalobcov je podľa nich potrebné, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol a vyslovil pre žalovaného záväzný právny názor, podľa ktorého majú žalobcovia nárok na úroky podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku za obdobie od uplynutia lehôt na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 a 5 zákona o DPH až do ich faktického vrátenia jednotlivým žalobcom.

29. V závere žalobcovia poukázali na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/115/2013 z 11.12.2014 a sp.zn. 8Sžf/114/2014 z 25.10.2016.

30. V podaní z 06.06.2018 žalobcovia poukázali na rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 10042604/2018 z 21.02.2018, ktorým spoločnosti ZetaPark s.r.o. priznal úrok zo zadržaného nadmerného odpočtu DPH aj počas doby vykonávania daňovej kontroly a to vo výške 10% ročne zo sumy nadmerného odpočtu. V tejto súvislosti žalobcovia uviedli, že daňový úrad teda rozhodol presne tak, ako sa žalobcovia v konaní domáhajú. Po vydaní tohto rozhodnutia považujú žalobcovia skutočnosti, ktoré doteraz tvorili predmet sporu, za nesporné.

31. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

32. Predmetom kasačného konania bol rozsudok, ktorým správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP zrušil rozhodnutia žalovaného č. 1742186/2015, 1742238/2015, 1742764/2015, 1742304/2015, 1742932/2015, 1742791/2015, 1742368/2015, 1742952/2015, 1742977/2015, 1742400/2015, 1742817/2015, 1743006/2015, 1743027/2015, 1743042/2015, 1743064/2015, 1743083/2015,

1742679/2015, 1742849/2015, 1743102/2015, 1743119/2015, 1742705/2015, 1742879/2015, 1743139/2015, 1743166/2015, 1743184/2015, 1743210/2015, 1742734/2015, 1742901/2015, 1743232/2015, 1743259/2015, 1743417/2015, všetky z 08.12.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

33. Z pripojených administratívnych spisov kasačný súd zistil, že každý zo žalobcov podal daňové priznanie k DPH za mesačné resp. štvrtročné zdaňovacie obdobia v rozmedzí od októbra 2010 do júla 2011, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet DPH. Správca dane vykonal u žalobcov za uvedené zdaňovacie obdobia daňové kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti. Žalobcom boli po skončení daňových kontrol uplatnené nadmerné odpočty vrátené. Písomným podaním z 15.08.2015 podali žalobcovia Daňovému úradu Bratislava návrh na prijatie opatrenia proti nečinnosti vo veci rozhodnutia správcu dane o priznaní úroku z dôvodu oneskoreného vrátenia nadmerných odpočtov v zmysle § 79 ods. 3 daňového poriadku. Žalovaný listom z 08.12.2015, adresovaným jednotlivo, každému žalobcovi oznámil, že nadmerný odpočet DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia bol žalobcom vrátený do 10 dní od skončenia daňovej kontroly v zmysle § 79 ods. 4 zákona o DPH a nakoľko legislatíva Slovenskej republiky nemá právnu úpravu priznania a výpočtu úroku z nadmerného odpočtu za dobu vykonávania daňovej kontroly, nemôže byť žiadnemu zo žalobcov úrok z tohto titulu priznaný.

34. Podľa článku 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 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.

35. Hoci článok 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 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 AD, 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).

36. 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 článku 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006, vykladaného vzhľadom na kontext a všeobecné zásady upravujúce oblasť DPH (pozri rozsudok Rafinária Steaua Romana C- 431/12, EU: C-2013:686, bod 21).

37. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na závery Súdneho dvora uvedené v uznesení z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovozber s. r. o. proti Daňovému úradu Košice, v ktorom Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky položené Krajským súdom v Košiciach v konaní sp.zn. 7S/21/2012 v obdobnej veci. Krajský súd v Košiciach sa v podstate pýtal, či článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 sa má vykladať v zmysle, že bráni takej vnútroštátnej úprave, ako je úprava vo veci samej, ktorá stanovuje výpočet úrokov z omeškania z vráteného nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní od skončenia daňovej kontroly. V prípade kladnej odpovede chcel Krajský súd v Košiciach vedieť, aké sú povinnosti, pokiaľ ide o uplatnenie existujúcich vnútroštátnych pravidiel. Súdny dvor v bodoch 21 až 33 uznesenia konštatoval:

„21 Členské štáty musia pri stanovení podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH dbať na to, aby tieto podmienky nespochybňovali zásadu neutrality daňového systému DPH tým, že zdaniteľná osoba bude podľa nich povinná v celom rozsahu alebo sčasti znášať DPH. Konkrétne, uvedené podmienky musia umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom, pričom prijatý spôsob vrátenia nesmie v nijakom prípade pre zdaniteľnú osobu predstavovať žiadne finančné riziko (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Taliansko, C-78/00, EU:C:2001:579, body 33 a 34; Sosnowska, C-25/07,

EU:C:2008:395, bod 17; Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 33, Komisia/Maďarsko, C-274/10, EU:C:2011:530, bod 45).

22 Pokiaľ ide o takú vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá podmieňuje povinnosť daňového orgánu zaplatiť úroky ukončením konania o daňovej kontrole, Súdny dvor už rozhodol rozsudkom Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 51), že výpočet úrokov dlžných zo strany daňového orgánu, ktorý ako okamih, od ktorého plynie lehota, nezobral deň, keď by mal byť nadmerný odpočet DPH obvykle vrátený v súlade so smernicou o DPH, je v zásade v rozpore s požiadavkami článku 183 tejto smernice.

23 V tejto súvislosti Súdny dvor uznal, že členské štáty s cieľom zabezpečiť na svojom území správne vyberanie splatnej DPH v plnej výške sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň. Z toho vyplýva, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly. Súdny dvor však zdôraznil, že keďže 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 (pozri v tomto zmysle rozsudok Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, body 52 a 53).

24 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 Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, bod 23, a uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, EU:C:2014:2127, bod 32).

25 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy vo veci samej sa nadmerný odpočet DPH musí v zásade vrátiť zdaniteľnej osobe v lehote 30 dní od podania daňového priznania DPH. V prípade začatia daňovej kontroly sa môže táto lehota predĺžiť na 6 mesiacov s možnosťou jej predĺženia o 6 mesiacov alebo dokonca 12 mesiacov pre zahraničné zdaniteľné osoby. Nadmerný rozpočet sa podľa § 79 ods. 2 zákona č. 222/2004 o DPH vráti v lehote 10 od skončenia tejto kontroly.

26 Treba však konštatovať, že taká vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady daňovej neutrality pripomenutej v bode 21 tohto uznesenia, podľa ktorej vrátenie nadmerného odpočtu DPH sa musí uskutočniť v primeranej lehote, keďže v prípade začatia daňovej kontroly má za následok zadržanie finančných prostriedkov zodpovedajúce nadmernému odpočtu DPH zdaniteľnej osobe počas podstatného obdobia, ktoré môže byť šesť- až dvanásťkrát dlhšie, ako je zdaňovacie obdobie jedného mesiaca.

27 Právna úprava, ktorá ponecháva daňovým orgánom možnosť začať daňovú kontrolu kedykoľvek, dokonca aj tesne pred uplynutím lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, čím umožňuje značné predĺženie lehoty na toto vrátenie, nielenže vystavuje zdaniteľnú osobu finančným nevýhodám, ale navyše zdaniteľná osoba nemôže predvídať dátum, od ktorého môže disponovať finančnými prostriedkami vo výške sumy nadmerného odpočtu DPH, čo pre ňu predstavuje ďalšiu záťaž (pozri v tomto zmysle rozsudok Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, body 56 a 57).

28 Z uvedeného vyplýva, že zdaniteľné osoby, ako je žalobkyňa vo vnútroštátnom konaní, ktorej bol vrátený nadmerný odpočet DPH po skončení daňovej kontroly, ktorej dĺžka presiahla primeranú lehotu, majú podľa práva Únie nárok na zaplatenie úrokov z omeškania.

29 Ako však vyplýva z judikatúry citovanej v bode 22 tohto uznesenia, pri výpočte úrokov sa musí zobrať do úvahy ako počiatočný okamih deň, keď by mal byť nadmerný odpočet DPH v súlade so

smernicou o DPH obvykle vrátený.

30 Pokiaľ ide o povinnosti vnútroštátneho súdu v súvislosti s aplikáciou svojho vnútroštátneho práva, treba pripomenúť, 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. Tieto podmienky však musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity, teda nesmú byť nevýhodnejšie ako podmienky pri podobných nárokoch založených na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ako ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie alebo tento výkon nadmerne sťažili (uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, EU:C:2014:2127, bod 35 a citovaná judikatúra).

31 Vnútroštátny súd v odpovedi na žiadosť Súdneho dvora o informácie uviedol, že hoci slovenské právo upravuje úroky z omeškania v prípade vrátenia preplatkov na dani alebo neoprávnené zadržaných finančných prostriedkov, nestanovuje bližšie podmienky, za akých sa tieto úroky vyplácajú.

32 Keďže Súdny dvor v každom prípade nie je príslušný na to, aby v konkrétnom prípade vykladal vnútroštátne právo ani aby uplatnil pravidlo Únie (pozri najmä rozsudok Ioannis Katsivardas - Nikolaos Tsitsikas, C-160/09, EU:C:2010:293, bod 24), prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý má ako jediný priame poznatky o procesných podmienkach žalôb o náhradu uplatňovaných voči štátu, overiť, či vo veci, v ktorej koná, boli dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, a prípadne zabezpečiť, aby sa dodržali. Vzhľadom na to, že vnútroštátny súd je v rámci svojej právomoci poverený uplatňovať ustanovenia práva Únie, má povinnosť zabezpečiť ich plný účinok (pozri v tomto zmysle uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, EU:C:2014:2127, body 37 a 38 a citovanú judikatúru).

33 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 183 prvý odsek smernice o DPH 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.“

38. Z citovaného uznesenia Súdneho dvora kasačnému súdu vyplýva, že vnútroštátna právna úprava § 79 ods. 6 zákona o DPH (do 31.12.2011 ustanovenie § 79 ods. 4 zákona o DPH) nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady daňovej neutrality a článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, podľa ktorej nárok na úroky z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH vzniká až od uplynutia lehoty 10 dní od skončenia daňovej kontroly.

39. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 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 od skončenia daňovej kontroly. Pokiaľ sa zistí, že opatrenie nadmerne narušuje niektorú zo zásad práva spoločenstva alebo cieľ Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006, považuje sa takéto opatrenie za rozporné s právom spoločenstva.

40. Daňové orgány sú nepochybne oprávnené v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu začať daňovú kontrolu a nadmerný odpočet vrátiť až po jej skončení (do 10 dní). Žalovaný však nesprávne 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.

41. Vyššie citovaná Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 je prameňom práva Únie, ktorá je pre členský štát záväzná a má v zmysle článku 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky prednosť aj pred vnútroštátnym právnym poriadkom. Všetky vnútroštátne orgány aplikujúce právo sú povinné toto vykladať eurokonformne, t. j. v súlade s právom Únie. Pokiaľ ustanovenie vnútroštátneho predpisu

nemožno vyložiť eurokonformne, je orgán aplikujúci právo povinný toto ustanovenie nepoužiť. Aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorej žalovaný vydal preskúmané rozhodnutie, bola v rozpore so záväznou interpretáciou článku 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006, ktorá vyplýva z judikatúry Súdneho dvora.

42. Kasačný súd poukazuje na opakovane vyslovený právny názor Súdneho dvora, 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, 8.3.1979 Zb. s 867) medzinárodné zmluvy uzatvorené Úniou (*Kupfenberg*, 104/81, 26.10.1982 Zb. s 3641).

43. Akákoľvek únie práva norma má vždy vyššiu právnu silu, ako ktorákoľvek vnútroštátna norma.

44. Únie 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.

45. Súdny dvor tiež potvrdil, že účinnosť únie práva nemôže byť rozdielna podľa jednotlivých oblastí vnútroštátneho práva, čo znamená, že zásada prednosti únie práva sa vzťahuje na všetky vnútroštátne právne odvetvia. Povinnosť rešpektovať prednosť únie 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).

46. Keďže únie 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 únie právo, podľa prípadovej praxe Súdneho dvora prednosť pred vnútroštátnym predpisom, ktorý je s ním v rozpore a ktorý by nemal byť ďalej aplikovaný.

47. Ak eurokonformný výklad vnútroštátneho práva nie je totožný, je vnútroštátny súd povinný v medziach svojich právomoci a voľnej úvahy aplikovať únie 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).

48. 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 únie práv použiť a vhodne interpretovať vnútroštátne ustanovenie, ktoré sa pôvodne malo vzťahovať iba na vnútroštátne situácie bez únie práva.

49. 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.

50. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora v o veci C-107/10, ohľadom výkladu článku 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006, 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 Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 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 ochrany 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 Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 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.

51. 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.

52. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že právny názor žalovaného o neoprávnenosti nároku na úrok uplatnený žalobcami sa nepohybuje v rámci voľnosti priznanej členským štátom Európskej únii, 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 (§ 79 ods. 1, ods. 2 alebo ods. 5 zákona o DPH), čo je lehota, ktorá sama osebe je v súlade s článkom 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 a povinnosť platiť úroky z omeškania z nevrátenej sumy nadmerného odpočtu vzniká po uplynutí tejto lehoty.

53. 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. 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.

54. Podľa názoru kasačného súdu by bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, keby daňovým subjektom, u ktorých bola vykonaná 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 všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia daňovému subjektu.

55. Kasačný súd je toho názoru, že prístup žalovaného, ktorý právo na takúto kompenzáciu popiera nie je opodstatnený ani spravodlivý a znevýhodňuje daňový subjekt.

56. Súdny dvor prijal v uznesení z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovozber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice záver, že článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri

vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní od skončenia daňovej kontroly. V súvislosti s úrokmi z omeškania Súdny dvor v bode 24 citovaného rozhodnutia uviedol, 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 (pozri rozsudok Rafinária Steaua Romana, C-431/12, EU:C:2013:686, bod 23 a uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrésy Gyárto, C-654/13, EU:C:2014:2127, bod 32).“

57. Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd konštatuje, že žalovaný je v prejednávanej veci povinný priznať žalobcom ako daňovým subjektom (platiteľom DPH), ktorí si uplatnili nadmerný odpočet, úrok z omeškania zo zadržovaných finančných prostriedkov za obdobie odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH až do jeho vrátenia.

58. Kasačný súd sa nestotožnil s odôvodnením rozsudku správneho súdu v časti týkajúcej sa výšky úroku z omeškania. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že z bodu 30 uznesenia Súdneho dvora z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice 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 ju upravuje len neúplne, neznamená to, že takúto situáciu nie je možné riešiť. V danom prípade je možné použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na § 79 ods. 3 daňového poriadku (do 31.12.2011 ustanovenie § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.). Výška takto stanoveného úroku by podľa kasačného súdu zodpovedala zásadám ekvivalencie a efektivity, na ktoré poukazuje Súdny dvor.

59. Kasačný súd dáva do pozornosti, že v rozsudkoch Súdneho dvora sa nejedná o odporúčania, pretože výklad práva spoločenstva podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej Únie Súdny dvorom v konaní o prejudiciálnej otázke je záväzným prameňom práva a súčasťou právneho základu rozhodovania vo veci samej. Súdny dvor v bode 32 uznesenia z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice 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 z 28.11.2006 je súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky a ak vnútroštátna 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 nielenže neporušoval, ale garantoval a bol v súlade s právom Európskej únie. Súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky je Smernica 2006/112/ES z 28.11.2006. 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.

60. Najvyšší súd Slovenskej republiky v súvislosti s vyššie uvedeným právnym názorom poukazuje na svoje skoršie rozsudky v obdobných veciach napr. sp.zn. 4Sžf/57/2016 zo 06.06.2017 a sp.zn. 8Sžf/71/2016 z 31.01.2019. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje potom aj zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

61. Nad rámec uvedeného považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že dňa 01.01.2017 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 ustanovení § 79a zákona o DPH upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, avšak vychádzajúc z prechodného ustanovenia § 85ke (veta druhá) zákona o DPH 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.

62. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd námietky žalovaného uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako neopodstatnené, z ktorého dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

63. Úlohou žalovaného bude v ďalšom konaní postupovať s poukazom na závery obsiahnuté v tomto rozsudku. Žalovaný je právnym názorom kasačného súdu viazaný (§ 469 SSP).

64. Podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP kasačný súd rozhodol o náhrade trov kasačného konania tak, že úspešným žalobcom priznal proti neúspešnému sťažovateľovi (žalovanému) právo na úplnú náhradu trov kasačného konania. O výške náhrady trov konania na kasačnom súde rozhodne podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 2 SSP správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

65. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

Poučenie:

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