

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/4/2019
Identifikačné číslo spisu: 1016202814
Dátum vydania rozhodnutia: 17.04.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Viliam Pohančenič
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016202814.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Viliama Pohančeniča (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Eriky Čanádyovej, v právnej veci žalobcu: Ingram Micro Mobility Austria GmbH, Guglgasse 7-9, 1030 Viedeň, Rakúsko, zastúpený: Deloitte Legal s.r.o., Digital Park II, Einsteinova 23, 851 01 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104158337/2016 zo dňa 24.10.2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/325/2016-37 zo dňa 18.10.2018, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

1. Žalobca podal dňa 25.11.2013 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2013, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet vo výške 1.757 224,70 eura. Daňový úrad Bratislava (ďalej aj len „správca dane“) začal u žalobcu dňa 15.01.2014 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu. Daňová kontrola bola ukončená dňa 23.04.2015. Správca dane vrátil žalobcovi nadmerný odpočet 1.757.224,70 eura dňa 30.04.2015.

2. Žalobca doručil správcovi dane dňa 30.09.2015 a 18.02.2016 žiadosti o zaplatenie úroku zo zadržovaných finančných prostriedkov, v ktorých poukázal na to, že správca dane bol v omeškaní s vrátením nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2013 od 21.01.2014 do jeho vrátenia dňa 30.04.2015 a žiadal zaplatiť úrok z omeškania vo výške 10 % p. a. zo sumy nadmerného odpočtu, t. j. 223.383,52 eura. Na tieto žiadosti správca dane žalobcovi odpovedal listami zo dňa 08.10.2015 a

03.03.2016, v ktorých opakovane poukázal na § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon o DPH“), podľa ktorého, ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu začne daňovú kontrolu, vráti nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške zistenej daňovým úradom. Keďže nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2013 bol žalobcovi vrátený v zákonnej lehote, žiadny úrok žalobcovi neprináleží.

3. Správca dane v nadväznosti na sťažnosť žalobcu na jeho nečinnosť dňa 17.08.2016 vydal rozhodnutie č. 103744360/2016 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podaniu žalobcu doručeného dňa 03.08.2016 o vydanie rozhodnutia o úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie október 2013 (vo výroku nesprávne uvedený máj 2013, pozn. súdu) nevyhovel a úrok z omeškania nepriznal. Voči tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, na čo žalovaný rozhodnutím č. 104158337/2016 zo dňa 24.10.2016 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplynulo, že platná vnútroštátna legislatíva, t. j. daňový poriadok a zákon o DPH neupravovali priznanie úroku počas výkonu daňovej kontroly a preto nemožno zdaniteľnej osobe, ktorá je platiteľom dane, priznať úrok z omeškania za dobu vykonávania daňovej kontroly napriek tomu, že z rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj len „SD EÚ“) vyplýva, že platiteľovi prináleží úrok ale s tým, že vnútroštátna legislatíva musí určiť aj primeranú lehotu na vykonanie daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu.

II.

4. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1S/325/2016-37 zo dňa 18.10.2018 tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 104158337/2016 zo dňa 24.10.2016 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 103744360/2016 zo dňa 17.08.2016 zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p. (Správny súdny poriadok) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením.

5. V odôvodnení rozsudku krajský súd citoval článok 1 ods. 1 a článok 7 ods. 2 Ústavy SR, § 79 ods. 2, 3 daňového poriadku, § 79 ods. 1, 6 zákona o DPH a článok 183 smernice Rady 2006/112/ES. Poukázal na skutkovo a právne identické veci ako je preskúmaná vec, ktoré už boli rozhodnuté Krajským súdom v Bratislave, resp. Najvyšším súdom Slovenskej republiky. Je nepochybné, že daňové orgány sú oprávnené v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu začať daňovú kontrolu a peňažné prostriedky vrátiť až po jej skončení (do 10 dní). V danom prípade však žalovaný 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 SD EÚ. Konštatoval, že únieové právo (akákoľvek jeho právna norma) má vždy prednosť (vyššiu právnu silu) pred všetkými vnútroštátnymi normami bez ohľadu na ich územnú alebo časovú pôsobnosť. Krajský súd poukázal na rozsudok SD EÚ C-107/10 ohľadom výkladu článku 183 smernice o DPH, ktorý sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že všeobecná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, 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 SD EÚ platí, že členské štáty musia pri uplatňovaní práva únie dodržať zásadu ochrany legitímnej dôvery. Právo na odpočítanie 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, SD EÚ spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného

odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti. Uvedené podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a prijatý spôsob vrátenia v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko.

6. 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. Krajský súd poukázal na rozhodnutie SD EÚ (uznesenie 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 DPH uvedenú v zákone o DPH, pričom prijal záver, že takáto vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi so zásadami daňovej neutrality, 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 šesťkrát až dvanásťkrát dlhšie, ako je zdaňovacie obdobie jedného mesiaca (uznesenie SD EÚ C-120/15 bod 25, 26). Zároveň zdôraznil, 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. 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 SD EÚ v bode 24 citovaného rozhodnutia uvádza ...“v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto generované finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania“... (pozri rozsudok Rafinaria Steaua Româna, C-431/R, EU: C:2013:686, bod 23 a uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyárto, C-654/13; EU:C2014/2127 bod 32).

7. Krajský súd vyslovil názor, že 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, bez akejkoľvek kompenzácie. Práve na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadrživanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia uvedenej všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia. Súd je toho názoru, že prístup správcu dane i žalovaného, ktorí právo na takúto kompenzáciu popierajú, je neproporcionálny, nie je ničím opodstatnený ani spravodlivý a znevýhodňuje daňový subjekt len na tom základe, že u neho bola vykonaná daňová kontrola.

III.

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť navrhujúc, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

9. Uviedol, že

nestotožňuje nárok na vrátenie nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly a nárok na úrok z takto zadržovaných finančných prostriedkov, pričom takáto skutočnosť nevyplýva ani z rozhodnutia daňového úradu, ani z rozhodnutia žalovaného. Vo svojich vyjadreniach jednoznačne rozlišuje priznanie úroku za dobu vykonávania daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu a úrok za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky. Nespochybnil doktrínu eurokomformného výkladu vnútroštátneho práva. Poukázal na to, že SD EÚ v citovanej judikatúre poukazuje na tzv. „primeranú lehotu“, až po uplynutí ktorej keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu, vzniká právo daňového subjektu na vyplatenie úrokov z omeškania. Práve z dôvodu, že priznanie úroku zo zadržania nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly nebolo vo vnútroštátnej legislatíve Slovenskej republiky do 31.12.2016 upravené, bol novelou zákona o DPH č. 297/2016 Z. z. účinnou od 01.01.2017 zákon o DPH doplnený o nové ustanovenie - § 79a (Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly), ktoré absentujúci právny stav vo veci priznania úroku z nadmerného odpočtu z dôvodu zadržania nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, v súlade s európskou legislatívou upravilo. Zavedeniu tohto inštitútu v domácom právnom systéme od 01.01.2017 predchádzala rozsiahla diskusia, ktorá vychádzala práve z rozsudkov SD EÚ. Z rozsudkov SD EÚ vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o., C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3 AD, C431/12 Rafinaria Steaua Romana, C-254/16 Glencore Agriculture Hungary Kft jednoznačne vyplýva, že spoločnosť má nárok na priznanie tzv. kompenzačného úroku na kompenzáciu hospodárskeho znevýhodnenia spojeného s vrátením nadmerného odpočtu DPH, avšak až po uplynutí primeranej lehoty (nie všeobecnej lehoty, v ktorej by bol nadmerný odpočet obvykle vrátený a v zmysle ktorej si žalobca úrok z nadmerného odpočtu vypočítal). Nestotožnil sa s názorom žalobcu, že na to, aby mohla byť zaručená zásada daňovej neutrality, daňový úrad musí žalobcovi priznať úroky už od momentu, od kedy mal povinnosť nadmerný odpočet DPH vrátiť vo všeobecnej lehote, bez ohľadu na uskutočnenie daňovej kontroly.

10. Podľa § 79a zákona o DPH nárok na úrok z nadmerného odpočtu platiteľovi vznikne, ak je obdobie

zadržania nadmerného odpočtu viac ako šesť mesiacov od uplynutia posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, ktorá je stanovená v § 79 ods. 1, 2 a 5 zákona o DPH. Výpočet úrokov z nadmerného odpočtu sa stanovuje percentom zo sumy nadmerného odpočtu vrátenej platiteľovi dane za každý deň zadržania až do jeho vrátenia. Počiatočným dňom nároku na úrok z nadmerného odpočtu je deň nasledujúci po uplynutí šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu. Úrok sa vypočíta vo výške dvojnásobku základnej sadzby ECB platnej v prvý deň daného kalendárneho roka, za ktorý sa úrok z nadmerného odpočtu počíta resp. vo výške 1,5 %, ak v danom kalendárnom roku sadzba ECB nedosiahne 1,5 %. Prechodné ustanovenie § 85ke zákona č. 297/2016 Z. z. stanovuje, že platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a, aj keď daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 začala pred 1. januárom 2017 a k 1. januáru 2017 nebola skončená. Ustanovenie 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane. Z vyššie uvedených ustanovení zákona vyplýva, že nárok na úrok z nadmerného odpočtu sa neuplatní na daňové kontroly ukončené do 31.12.2016. Daňová kontrola vykonaná u žalobcu bola ukončená dňa 23.04.2015, t. j. bola ukončená do 31.12.2016 a žalobca teda nespadá pod právnu úpravu o priznaní úroku. Ide pritom o jedinú právnu úpravu, ktorá upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly v slovenskej legislatíve.

11. Sťažovateľ sa stotožnil s právnym názorom vyjadreným v rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/43/2016 zo dňa 07.12.2016, podľa ktorého zásadu neutrality by mala rešpektovať i výška kompenzácie za zadržanie nadmerného odpočtu DPH po dobu trvania daňovej kontroly. Tak ako v zmysle citovanej judikatúry SD EÚ nesmie byť daňový subjekt výkonom daňovej kontroly ekonomicky znevýhodnený, nemôže mu výkon daňovej kontroly spojený so zadržaním nadmerného odpočtu DPH (pri zachovaní neutrality dane) priniesť ekonomickú výhodu.

12. Z tohto pohľadu sa právna úprava výšky úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (úroková sadzba 1,5 % ročne), účinná od 01.01.2017, javí ako zodpovedajúca realite na bankovom trhu a najmä odzrkadľujúca zásadu neutrality dane. S ohľadom na prechodné ustanovenie zákona č. 297/2016 Z. z. o DPH však nie je možné túto právnu úpravu použiť v prípadoch, kedy daňová kontrola bola skončená pred dňom 01.01.2017. V Slovenskej republike neexistovala do 01.01.2017 právna úprava na priznanie úrokov za dobu vykonávania daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, a preto Daňový úrad Bratislava pri nepriznaní nároku postupoval v súlade so zákonom. V prípade priznania úroku z omeškania by bol správca dane povinný vydať rozhodnutie, ktoré však musí mať predpísané náležitosti. Jednou z nich je výrok rozhodnutia s uvedením právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo. Vzhľadom k tomu, že takýto právny predpis v platnej legislatíve absentoval, správca dane by takýto úrok nemohol vypočítať aj z dôvodu neexistencie lehoty, od kedy má byť úrok počítaný a aká úroková sadzba má byť pri výpočte použitá.

13. Žalovaný dal do pozornosti uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/37/2016 zo dňa 27.09.2018 vo veci úroku z nadmerného odpočtu žalobcu Kovozber s.r.o. K určaniu začiatku omeškania Najvyšší súd SR uviedol, že v bode 29 uznesenia Súdneho dvora C -120/15 sa sice hovorí, že „...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, z tejto dôtkie však zrejme nemožno vyvodzovať, že by Súdny dvor týmto jednoznačne určil za rozhodujúci moment pre vznik nároku na úrok z omeškania prvý deň po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu na základe podania daňového priznania. Takýto postup by zrejme nekorešpondoval s obsahom bodu 30 uznesenia Súdneho dvora, ktorý ukladá súdu zohľadňovať zásady ekvivalencie a efektivity a navyše tento začiatok ani nemôže byť stanovený takým spôsobom, aby prakticky znemožnil výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie alebo tento výkon nadmerne sťažil. Je nepochybné, že pod pojem výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie je treba rozumieť aj výkon práva štátu na zabezpečenie riadneho výberu daní, prostriedkom k čomu je aj vykonávanie daňovej kontroly s primeranými dôsledkami na práva daňovníka nakladať s finančnými prostriedkami nadmerného odpočtu, na vrátenie ktorého si uplatnil nárok.

14. Napadnutý rozsudok nestanovil podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania a neobsahuje ani určenie momentu, odkedy vzniká nárok na úrok z omeškania ani spôsob jeho výpočtu.

15. Počítaním úroku z nadmerného odpočtu po uplynutí všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu na základe podania daňového priznania, bez stanovenej primeranej lehoty na výkon daňovej kontroly, by bola popretá zásada ekvivalencie a efektivity a bol by obmedzený výkon práva štátu na zabezpečenie riadneho výberu daní prostredníctvom daňovej kontroly.

IV.

16. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd potvrdil rozsudok krajského súdu (správne malo byť, aby zamietol kasačnú sťažnosť, poznámka súdu).

17. Odôvodnenie nepriznania úroku absentujúcou vnútroštátnou právnou úpravou je v priamom rozpore s právom Európskej únie. Žalobca nemôže niesť bremeno zadržovaných finančných prostriedkov bez akejkoľvek kompenzácie z dôvodu, že Slovenská republika nemala potrebnú právnú úpravu a existujúca bola v rozpore s legislatívou Európskej únie. Navyše, sám sťažovateľ si je vedomý, že slovenská právna úprava účinná do 31.12.2016 nebola v súlade s právom Európskej únie, v dôsledku čoho bola s účinnosťou od 01.01.2017 upravená.

18. Poukázal na judikatúru slovenských súdov odzrkadľujúcu závery SD EÚ, pričom výklad komunitárneho práva prostredníctvom SD EÚ je záväzný.

V.

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd (§ 11 písm. g) S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu bez nariadenia pojednávania v súlade s § 455 S.s.p. a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného (sťažovateľa) nie je dôvodná.

20. Krajský súd precízne odôvodnil prednosť práva Únie pred vnútroštátnym právom, ako aj povinnosť eurokomfortného výkladu. Správne tiež poukázal na relevantnú judikatúru SD EÚ a slovenských súdov. Námitka žalovaného, že nestotožňuje nárok na vrátenie nadmerného odpočtu po skončení daňovej kontroly a nárok na úrok z takto zadržovaných finančných prostriedkov tak, ako to uviedol krajský súd, je síce dôvodná, avšak táto nemá vplyv na posúdenie veci. Kasačný súd už v obdobnej veci rozhodol (sp. zn. 3Sžfk/41/2017).

21. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že krajský súd napadnutým rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného z dôvodu zistenia nesúlady vnútroštátnej právnej úpravy s právom Európskej únie, ktoré je v danom prípade reprezentované najmä uznesením Súdneho dvora vo veci C-120/15 Kovožber, s.r.o. Z kasačnej sťažnosti žalovaného vyplýva, že realizácii práva prednosti Európskej únie v danom prípade bráni vnútroštátna úprava ustanovenia § 85ke zákona č. 297/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH účinného od 01.01.2017 (prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2017), posledná veta v znení „ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane“. Uvedené ustanovenie svojou dikciou bráni priznať nárok na úrok z omeškania zo zadržovaného nadmerného odpočtu z už ukončených daňových kontrol do 31.12.2016, čo je i prípad žalobcu. Toto ustanovenie je však v zjavnom rozpore s uznesením Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15, podľa ktorého „článok 183 prvý odsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly“.

22. Kasačný súd konštatuje, že dostatočne určité pravidlo pre priznávanie úrokov zo zadržovaného

nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly v právnom poriadku Slovenskej republiky existuje, a je vyjadrené ako „náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly podľa § 79a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty“ v znení zákona č. 297/2016 Z. z.

23. Kasačný súd však vidí v tomto prípade riziko možného „zacyklenia vecí“, kedy správca dane i žalovaný poukazujú na právnu úpravu § 85ke zákona o DPH a nerešpektujú uznesenie Súdneho dvora EÚ C-120/15 Kovožber, ktoré má v danom prípade aplikačnú prednosť. V ďalšom konaní si žalovaný vyžiada k uvedenému problému metodické usmernenie Ministerstva financií SR (§ 160 ods. 1, 2 daňového poriadku) a následne sa opätovne o nároku žalobcu rozhodne. Žalovaný (resp. aj správca dane) musí v ďalšom konaní uviesť podrobnú argumentáciu, prečo neaplikuje na princípe prednosti práva EÚ uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kovožber, ktoré má prednosť pred vnútroštátnou úpravou ustanovenia § 85ke zákona č. 297/2016 Z. z. V dôsledku toho nemožno z jeho aplikácie vylúčiť v § 85ke zákona č. 297/2016 Z. z. daňové kontroly skončené do 31.12.2016. Je potrebné zdôrazniť, že zadržiavanie nadmerného odpočtu žalobcu za zdaňovacie obdobie október 2013 trvalo do 30.04.2015. Ide o neprimeranú dĺžku zadržiavania, ktorá zjavne spadá pod aplikáciu uznesenia Súdneho dvora EÚ C-120/15. Žalobca podal druhú žiadosť o zaplatenie úrokov zo zadržiavaného nadmerného odpočtu ako aj sťažnosť na nečinnosť správcu dane v čase, keď už bolo vyhlásené uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15.

24. Problém pre správcu dane a žalovaného teda spôsobuje nedokonalá legislatíva vzťahujúca sa na prípady, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31.12.2016 vrátane. Úloha (resp. povinnosť) je teraz na zákonodarcovi, pretože tieto prípady nemožno ignorovať s poukazom na judikatúru SD EÚ. Čo sa týka spôsobu výpočtu úrokovej sadzby, kasačný súd sa nestotožňuje s názorom žalobcu o použití trojnásobku základnej úrokovej sadzby ECB platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mal byť daňový preplatok vrátený, resp. ak základná úroková sadzba nedosahuje 10 %, použije sa ročná úroková sadzba 10 %.

25. Novela zákona o DPH účinná od 01.01.2017 v § 79a upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly a 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. Kompenzáciu, ktorá patrí daňovníkovi po dobu zákonného preverovania údajov uvedených v jeho daňovom priznaní, je nutné odlišiť od úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu a spotrebnej dane podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku, v zmysle ktorého si žalobca úrok vypočítal.

26. Krajský súd nemohol sám určiť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania a nahrádzať tak legislatívu. Je však zrejmé, že nárok na úroky z omeškania nevzniká automaticky od prvého dňa po uplynutí všeobecnej lehoty (na základe podaného daňového priznania), v ktorej by bol nadmerný odpočet obvykle vrátený. Daňová kontrola môže trvať najviac 12 mesiacov bez ohľadu na to, či ide o kontrolu malého alebo veľkého podniku, či ide o podnik, ktorý vykonáva výlučne tuzemské dodania tovarov a služieb alebo vykonáva dodávky tovarov a služieb prevažne do iných štátov. Ak je kontrola začatá v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu, tak vrátenie nadmerného odpočtu je odložené až do skončenia kontroly a výška nadmerného odpočtu na vrátenie závisí od výsledku kontroly. Keďže platiteľ dane počas výkonu kontroly nemôže dočasne disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu, od 01.01.2017 platí, aby za obdobie zadržania nadmerného odpočtu bola platiteľovi dane priznaná peňažná náhrada (úrok z nadmerného odpočtu). Nárok na úrok z nadmerného odpočtu sa platiteľovi prizná, ak obdobie zadržania nadmerného odpočtu je viac ako šesť mesiacov odo dňa uplynutia lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu. Štát má teda šesť mesiacov na to, aby uplatnil svoju právomoc kontrolovať oprávnenosť nadmerného odpočtu bez toho, aby sa na toto obdobie zadržania finančných prostriedkov vzťahoval inštitút nároku na úrok z nadmerného odpočtu. Počítaním úroku z nadmerného odpočtu po uplynutí všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu na základe podania daňového priznania, bez stanovenej primeranej lehoty na výkon daňovej kontroly, by bola popretá zásada ekvivalencie a efektivity a bol by obmedzený výkon práva štátu na zabezpečenie riadneho výberu daní prostredníctvom daňovej kontroly.

27. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

28. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1, 2 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, keďže v konaní bol úspešný.

29. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.