

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 3Sžf/27/2013                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 7012200192                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 01.08.2014                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Ivan Rumana              |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2014:7012200192.1 |

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: KOVOZBER s.r.o so sídlom Spišská Nová Ves, Radlinského č. 28, IČO: 31 633 404, zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom a daňovým poradcom so sídlom v Košiciach, Gelnická č. 33, proti žalovanému: Daňový úrad Košice so sídlom v Košiciach, Rozvojová č. 2, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 9812301/5053/12/kor zo dňa 27.01.2012, v konaní o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/21/2012-39 zo dňa 19.12.2012, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/21/2012-39 zo dňa 19.12.2012 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zrušil rozhodnutie Daňového úradu Košice, pobočka Spišská Nová Ves č. 9812301/5053/12/Kor zo dňa 27.01.2012 podľa § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p. ako nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne uložil žalovanému povinnosť zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 551,24 € na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Eugena Kostovčíka.

Krajský súd zistil, že žalobca doručil Daňovému úradu v Spišskej Novej Vsi dňa 30.12.2011 žiadosť o priznanie úroku správcom dane z vrátených nadmerných odpočtov DPH za mesiac apríl a júl 2007. V súvislosti s nárokom na úrok z vrátených nadmerných odpočtov daňový subjekt poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3 AD zo dňa 12.5.2011, s uvedením bodov 26. - 29., 32.-33., 51, 53., 55-6., ďalej čl. 183 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/138. Daňové orgány uviedli právnu argumentáciu s odkazom na § 79 ods. 1, 2 zákona o DPH a § 63 ods. 6 zákona o správe daní, nadväzne na ust. § 165 ods. 2 daňového poriadku, avšak nevysporiadali sa v odôvodnení s podstatnou námietkou žalobcu, ktorá sa vzťahovala na smernicu Rady č. 2006/112/ES čl. 183 a to, či je v konkrétnom prípade žalobcu aplikovateľná alebo nie, v súlade s § 86 zákona o DPH, podľa ktorého sa zákon o DPH preberajú právne záväzné akty Európskej únie uvedené v

prílohe 6.

Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a v ďalšom konaní bude nutné sa v rozhodnutí žalovaného vysporiadať s námietkou žalobcu, týkajúcou sa otázky od akého okamihu vzniká v prípade vrátenia nadmerného odpočtu na základe daňového priznania k DPH platiteľovi nárok na úroky od správcu dane, vzhľadom na smernicu Rady 2006/112/ES a jej článok 183, ak vnútroštátne právo uvedené zákonné ustanovenie nepozná. K uvedenej otázke daňový úrad zaujme právne stanovisko.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie. Opätovne namietal, že rozsudok Súdneho dvora EU C-107/10 Enel Maritza Iztok 3 Ad z 12.05.2011 nemožno aplikovať na preskúmané rozhodnutie žalovaného, keďže ide o odlišný prípad. Z rozsudku možno dedukovať, že bulharské vnútroštátne právo nárok na úroky upravovalo a spor sa viedol o okamih vzniku nároku. Naproti tomu právny poriadok Slovenskej republiky explicitne nestanovuje povinnosť platiť úrok správcom dane platiteľovi dane v prípade vrátenia nadmerného odpočtu na základe daňového priznania k DPH. Preto spor nemôže mať za predmet okamih vzniku nároku na úroky z omeškania. Poukázal na platnú a účinnú právnu úpravu § 79 ods. 4 zákona o DPH. Nárok na úrok z omeškania vzniká až po skončení daňovej kontroly, teda ak by správca dane vrátil nadmerný odpočet po lehote stanovenej v § 79 ods. 4 zákona o DPH, t.j. po lehote 10 dní od skončenia kontroly. Vykonanie kontroly oprávnenosti vrátenia nadmerného odpočtu upravoval v čase vykonania kontroly § 15 ods. 14 zákona o správe daní, pričom v ustanovení § 15 ods. 17 zákona o správe daní bola určená lehota na ukončenie kontroly do 6 mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane mohol túto lehotu v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac o 6 mesiacov. Z tohto vyplýva, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH mohla byť predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo možné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto neprekračovalo medze toho, čo je nutné na riadne vykonanie daňovej kontroly. Zdaniteľná osoba nemohla, ani v súčasnosti nemôže počas výkonu kontroly disponovať s finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu na DPH. Zákon o dani z pridanej hodnoty a zákon o správe daní ponechávajú daňovému úradu možnosť začať daňovú kontrolu kedykoľvek v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu, dokonca aj tesne pred uplynutím lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Navrhoval, aby odvolací napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalobca vo vyjadrení zo dňa 28.02.2013 k odvolaniu žalovaného uviedol, že Súdny dvor EU vo veci C-107/10 neposkytoval výklad právnej úpravy nároku na úrok podľa bulharského práva, ale poskytoval výklad čl. 183 smernice č. 2006/112, ktorá platí rovnako v Bulharsku, ako aj v Slovenskej republike. Žalobca v samotnej žiadosti ani neuviedol, v zmysle akých ustanovení má byť nárok priznaný. Žalobca v žiadosti poukazoval na čl. 1 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a na ustanovenie § 86 zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého smernica Rady 77/388/EHS (Šiesta smernica), ktorá s účinnosťou od 01. januára 2007 bola nahradená smernicou Rady 2006/112/ES, je súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky. Súdny dvor EU vo veci C-107/10 poskytol výklad jej článku 183. Výklad práva spoločenstva v rozsudkoch Súdneho dvora EU je záväzným prameňom práva a je súčasťou právneho základu rozhodovania vo veci samej. Z tohto výkladu vyplýva, že aj keď postup správnych orgánov je v súlade s vnútroštátnym predpisom, ak je nakoniec vyrubený nadmerný odpočet rovnaký, ako ho platiteľ priznal, potom platiteľ dane má nárok na úrok zo zadrživanej sumy. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok potvrdil a priznal žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 214 ods. 1 písm. c/ O.s.p. v spojení § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p. zrušil, pretože súd prvého stupňa nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav a podľa § 221 ods. 2 O.s.p. zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Preskúmaním vecí najvyšší súd zistil, že Daňový úrad Spišská Nová Ves ako správca dane začal dňa 04.10.2007 kontrolu zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2007. Správca dane daňovou kontrolou nezistil rozdiel oproti nadmernému odpočtu uvedenému v daňovom priznaní vo výške 270 818 EUR (8 158 688 Sk). Na základe výsledkov kontroly Daňový úrad Spišská Nová Ves vydal rozhodnutie č. 732/230/8874/08/Bôžk z 10.03.2008 a suma nadmerného odpočtu bola vrátená na účet daňového subjektu 13.03.2008.

Platiteľ dane KOVOZBER s.r.o. žiadal o priznanie úroku z vráteného nadmerného odpočtu dane za dobu od 31. dňa od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania do doby reálneho vrátenia nadmerného odpočtu, a to s poukazom na bod 2 výroku rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C-107/10 Enel Maritza Iztok 3 AD a dovoľával sa priamej aplikácie tohto rozsudku.

Správca dane úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie júl 2007 nepriznal s odôvodnením, že v zmysle § 79 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2008

ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2008 začne kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, vráti daňový úrad nadmerný odpočet

v lehote desiatich dní od skončenia kontroly. Daňová kontrola bola ukončená v zmysle § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Z.z. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov prerokovaním protokolu dňa 07.03.2008 a nadmerný odpočet bol vrátený v lehote desať dní od skončenia kontroly dňa 13.03.2008, v súlade s vnútroštátnym právom.

Senát dospel k záveru, že ide o vec zásadného právneho významu.

Spornou otázkou, ktorá je predmetom odvolacieho súdneho konania v správnom súdnictve pred Najvyšším súdom Slovenskej republiky je, či platiteľovi DPH vzniká nárok na úroky z omeškania z nadmerného odpočtu zadržávaného počas daňovej kontroly, na overenie správnosti uplatneného odpočtu DPH. Platný a účinný právny režim v Slovenskej republike je dostatočne určitý a zrozumiteľný. Riadi sa ustanovením § 79 ods. 2 zákona

č. 222/2004 Z.z. 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 právnou úpravou má aplikačnú prednosť.

Žalobca však uvedený vnútroštátny právny režim považuje za rozporný s článkom 183 smernice Rady 2006/112/ES zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/138/ES, ktorý v znení interpretácie rozsudkom Súdneho dvora EU vo veci C-107/10 Enel Maritza Iztok AD3 bod 2, že „...bráni 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....“.

Krajský súd i najvyšší súd boli preto postavené pred otázku, či právo Európskej únie, v danom prípade rozsudok Súdneho dvora EU C-107/10 Enel Maritza Iztok AD3 predstavuje acte éclairé pre skutkovú situáciu v Slovenskej republike, v dôsledku ktorého nastáva pre súdy situácia aplikovať princíp prednosti práva Európskej únie a povinnosť a zdržať sa ustanovenia § 79 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v prospech práva Európskej únie, pokiaľ uvedené ustanovenie nie je možné interpretovať eurokonformne, t.j. v súlade s čl. 183 Smernice Rady 2006/112. Teda povinnosť aplikovať historický princíp („primauté“) z rozsudku Costa contre E.N.E.L 6/64. Pri aplikácii tohto princípu prednosti práva EU však absentujú v Slovenskej republike subsidiárne procesné legislatívne pravidlá nielen v daňovom konaní, ale aj v súdnom konaní o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správcu dane. Správca dane nemá oprávnenie položiť Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálnu otázku, či ide o acte éclairé. Z toho 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.

K článku 183 smernice Rady 2006/112/CE predchádza obdobná prejudiciálna otázka z Maďarskej

republiky vo veci C-654/13 Delphi Hungary, o ktorej Súdny dvor EU rozhodol uznesením C-654/13 dňa 17.07.2014 (rozhodnutie je zatiaľ dostupné v maďarskom a francúzskom jazyku).  
Prejudiciálne otázky z Maďarskej republiky

1. Má sa smernica Rady 2006/112/ES (1) z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, najmä jej článok 183, ako aj článok 17 Charty základných práv Európskej únie a zásady ekvivalencie a efektivity, vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave a praxi členského štátu, ktoré vylučujú vyplácanie úrokov z omeškania zo súm dane z pridanej hodnoty, o vrátenie ktorých nebolo možné požiadať v dôsledku uplatnenia zákonnej požiadavky, o ktorej Súdny dvor rozsudkom rozhodol, že odporuje právu Spoločenstva, aj keď táto vnútroštátna právna úprava navyše ukladá povinnosť platiť úroky z omeškania v prípade, ak sa daň z pridanej hodnoty, ktorá sa má vrátiť, vráti oneskorene?

2. Odporuje zásadám efektivity a ekvivalencie súdna prax v členskom štáte, ktorá spočíva v tom, že nároky uplatnené v správnom konaní sa zamietajú - čím sa možnosti právneho subjektu, ktorému vznikla škoda, obmedzujú na žalobu o určenie zodpovednosti napriek tomu, že vo vnútroštátnom právnom poriadku je možnosť podať túto žalobu v praxi vylúčená - len preto, lebo neexistuje konkrétna právna norma, ktorá by sa vzťahovala na konanie, hoci [posudzovanie] a uspokojovanie iných podobných nárokov na úroky patrí do pôsobnosti správcu dane?

3. V prípade kladnej odpovede na druhú otázku, sú súdy členského štátu povinné vykladať a uplatňovať právne predpisy platné v členskom štáte, ktoré sa nevzťahujú na prejednávajúcu vec, v súlade s právom Spoločenstva, aby sa umožnila rovnocenná a účinná právna ochrana?

4. Má sa právo Spoločenstva citované v prvej otázke vykladať v tom zmysle, že [nárok na] úroky z daní, ktoré boli vybraté alebo zadržané alebo neboli vrátené v rozpore s právom Spoločenstva, predstavuje subjektívne právo, ktoré vyplýva priamo zo samotného práva Spoločenstva a ktoré možno uplatniť priamo v konaní pred súdmi a orgánmi členského štátu s odvolaním sa na právo Spoločenstva, a to aj vtedy, keď právo členského štátu v tomto konkrétnom prípade nestanovuje platenie úrokov, pričom na odôvodnenie nároku na úroky stačí preukázať, že došlo k porušeniu práva Spoločenstva a že daň bola vybratá alebo zadržaná alebo nebola vrátená?

Súdny dvor EU vo veci C-654/13 Delphi Hungary, rozhodol uznesením

C-654/13 dňa 17.07.2014 (rozhodnutie je zatiaľ dostupné v maďarskom a francúzskom jazyku)  
nasledovne (neoficiálny preklad):

Právo EÚ, a konkrétne čl. 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty treba vykladať tak, že odporuje takej vnútroštátnej právnej úprave a praxi členského štátu, ako je vo veci samej, ktoré vylučujú zaplatenie úrokov z omeškania zo sumy dane z pridanej hodnoty, ktorej vrátenie, v dôsledku vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá bola vyhlásená za nezlučiteľnú s právom EÚ, nebolo možné si nárokovať v primeranej lehote (*délai raisonnable*). Pri neexistencii právnej úpravy EÚ prináleží vnútroštátnemu právnomu poriadku každého členského štátu, aby v súlade so zásadou ekvivalencie a efektivity stanovil podmienky (pravidlá), za ktorých majú byť takéto úroky zaplatené a ktoré 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 EÚ, čo v danom prípade prislúcha overiť predkladajúcemu vnútroštátnemu súdu. Vnútroštátne súdy sú povinné neuplatniť ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré sú v rozpore s právom EÚ.

Záväzným právnym názorom pre ďalšie konanie je, že súd prvého stupňa sa musí s uznesením Súdneho dvora C-654/13 Delphi Hungary vyrovnávať. Keďže má účinky *ex tunc*, rozsudok súdu prvého stupňa, nezávinene súdom, vychádza z neúplného právneho stavu veci.

Ako nezáväznú časť právneho názoru najvyšší súd uvádza nasledovné: je zrejmá situácia, že vnútroštátne súdy sa majú zdržať konfliktnej vnútroštátnej úpravy, ale z uznesenia explicitne 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. Dikcia uznesenia pritom hovorí, že „pri neexistencii právnej úpravy EÚ prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu...“. Rozhodnutia všeobecných súdov však nie sú prameňom práva v Slovenskej republike a nie sú súčasťou vnútroštátneho právneho poriadku.

Najvyšší súd nezistil z uznesenia súdneho dvora, či právo Európskej únie je prameňom práva i pre vznik úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu. Maďarský súd sa na túto skutočnosť pýtal, ale odpoveď nie je v tomto explicitná. Za tejto situácie musí súd prvého stupňa v ďalšom konaní uskutočniť vlastnú interpretáciu uznesenia súdneho dvora a rozhodnúť, alebo položiť prejudiciálnu otázku s naznačeným obsahom. Vzhľadom na závažnosť veci senát rozhodol, má za to, že účastníci k interpretácii uznesenia súdneho dvora musia mať možnosť opravného prostriedku. Vec sa i z tohto dôvodu vracia súdu prvého stupňa. Súd prvého stupňa musí vo veci konať urýchlene.

### **Poučenie:**

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.