

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/31/2018
Identifikačné číslo spisu: 5017200105
Dátum vydania rozhodnutia: 07.08.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5017200105.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudcov Mgr. Viliama Pohančeníka a JUDr. Anny Peťovskej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): Euro Data SK, a.s., so sídlom Kvačalova 5, 010 04 Žilina, IČO: 44 271 875, právne zastúpeného advokátom: Advokátska kancelária Mrázovský & partners, s.r.o., so sídlom Mariánske námestie 2, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Daňový úrad Žilina, so sídlom J. Kráľa 2, 010 04 Žilina, o preskúmanie oznámenia žalovaného č. 100060194/2017 zo dňa 12.01.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/46/2017-40 zo dňa 25.07.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/46/2017-40 zo dňa 25.07.2018 tak, že z r u š u j e Oznámenie žalovaného č. 100060194/2017 zo dňa 12.01.2017 a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Sťažovateľovi p r i z n á v a proti žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj konania pred Krajským súdom v Žiline.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zrušil a vrátil na ďalšie konanie oznámenie žalovaného č. 100060194/2017 zo dňa 12.01.2017, ktorým žalovaný na žiadosť sťažovateľa o priznanie úrokov z vráteného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2013 pod č. 6/14622366/2016 podanú dňa 29.12.2016 oznámil, že nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2013 bol vrátený podľa § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty po ukončení daňovej kontroly v stanovenej lehote do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške zistenej daňovým úradom. Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie máj 2013 bola ukončená dňa 20.07.2016 a nadmerný odpočet bol vrátený daňovému subjektu dňa 29.07.2016. Zákon o dani z pridanej hodnoty ani daňový poriadok v znení platnom do 31.12.2016 neupravuje priznanie a zaplatenie úroku po dobu výkonu daňovej kontroly zameranej na kontrolu zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Žiadosť o priznanie úroku z vráteného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2013 považoval správca dane za bezpredmetnú, keďže daňový subjekt nemá nárok na priznanie a vyplatenie úroku zo sumy

nadmerného odpočtu.

2. Krajský súd konštatoval, že v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení platnom do 31.12.2016 ani v Daňovom poriadku nebol zakotvený inštitút úroku po dobu výkonu daňovej kontroly zameranej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. V danom prípade bola u žalobcu ukončená daňová kontrola oprávňujúca nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie máj 2013 ukončená dňa 20.07.2016 a nadmerný odpočet vo výške -336.031,44 Eur bol vrátený dňa 29.07.2016. Na základe uvedených skutočností bol nadmerný odpočet vrátený v lehote podľa § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. Z uvedeného je zrejmé, že žalovaný postupoval v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. a Daňovým poriadkom.

3. Krajský súd ďalej uviedol, že s účinnosťou od 01.01.2017 novela zákona č. 222/2004 Z. z. zaviedla nové ustanovenie § 79a, ktorý upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Úrok z nadmerného odpočtu sa týka len tých daňových kontrol, ktoré sa začnú v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5 zákona č. 222/2004 Z. z. Z citovaného ustanovenia vyplýva, že ak daňový úrad začne daňovú kontrolu v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5 a nadmerný odpočet nebude vrátený do uplynutia šiestich mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1 a 2 alebo ods. 5, platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu. Platiteľovi je teda priznaná peňažná náhrada za zadržiavanie nadmerného odpočtu nad určité obdobie. Podľa prechodného ustanovenia § 85ke zákona č. 222/2004 Z. z. s úpravami účinnými od 01.01.2017 má platiteľ nárok na úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79, aj keď daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 začala pred 01.01.2017 a k 01.01.2017 nebola ukončená. Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5 bola skončená do 31.12.2016 vrátane. Krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. a Daňovým poriadkom, a preto žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

4. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ (pôvodne žalobca) v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Namietal nesprávne právne posúdenie veci. Uviedol, že podľa čl. 183 Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane preyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.

5. Sťažovateľ uviedol, že čo sa týka samotného vrátenia nadmerného odpočtu, v zmysle platnej právnej úpravy je nepochybné, že daňové orgány sú oprávnené vrátiť nadmerný odpočet až po skončení daňovej kontroly do 10 dní v zmysle § 79 ods. 6 Zákona o DPH. V napadnutej veci však išlo o zaplatenie úrokov zo zadržiavaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Podľa názoru sťažovateľa nie je možné stotožniť oprávnenie správcu dane vrátiť nadmerný odpočet v zákonnej lehote po uplynutí daňovej kontroly s platením úrokov z tohto zadržiavania počas daňovej kontroly, keďže ide o rozdielne právne inštitúty. V kontexte úroku zo zadržiavaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly zákon o DPH v čase vydania napadnutého rozhodnutia žalovaného neobsahoval žiadne ustanovenia. Existovali len ustanovenia o úrokoch, ktoré bolo možné priznať najskôr v 11. deň od skončenia daňovej kontroly (§ 79 ods. 3 Daňového poriadku v spojení s § 79 ods. 6 Zákona o DPH), t.j. nie za obdobie daňovej kontroly. Právny poriadok Slovenskej republiky v stave do 31.12.2016 podľa názoru sťažovateľa neprevzal Smernicu v súlade s jej záväznou interpretáciou.

6. Sťažovateľ poukazoval na to, že rozsudky SD EÚ záväzne interpretovali výklad čl. 183 Smernice, a to najmä rozsudok C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3). Podľa bodov 51 a 55 tohto rozsudku pokiaľ ide o takú právnu úpravu, ktorá podmieňuje povinnosť bulharského daňového orgánu zaplatiť úroky ukončením konania o daňovej kontrole, treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora je výpočet úrokov dlžných zo strany štátu, ktorý ako okamih, od ktorého plynie lehota, neprevzal deň, keď by mal byť nadmerný odpočet DPH obvykle nahradený podľa Smernice o DPH, v zásade v rozpore s požiadavkami čl. 183 tejto Smernice. Uplatnenie právnej úpravy vo veci samej vedie nielen k tomu, že zdaniteľná osoba

nemôže počas značného obdobia, a to približne 8 mesiacov, disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH, ale tiež zbavuje zdaniteľnú osobu nároku na úroky, ktorý jej obvykle vzniká na základe tejto právnej úpravy. Z uvedeného vyplýva, že Súdny dvor považoval už obdobie približne 8 mesiacov, počas ktorých nemôže zdaniteľná osoba disponovať finančnými prostriedkami, za značné a v zmysle slovenského práva táto lehota môže byť ešte dlhšia, keďže daňová kontrola môže trvať až 1 rok. Rovnako podľa uznesenia SD EÚ C-120/15 (Kovozber) neuznanie nároku na úrok z vyplateného nadmerného odpočtu, hoci vychádza z platnej vnútroštátnej úpravy je v rozpore s právom EÚ a v rozpore s judikatúrou SDEU.

7. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 21.11.2018 ku kasačnej sťažnosti zhrnul doterajší skutkový stav a aj právnu argumentáciu. Zdôraznil, že vo vnútroštátnom právnom poriadku v čase zadržania nadmerného odpočtu DPH na účely výkonu daňovej kontroly neexistovala právna úprava týkajúca sa výška a lehoty na priznanie kompenzácie za toto ekonomické znevýhodnenie. Ani správny súd nemá v prípade absencie práva túto kompetenciu, pretože nemá normotvornú právomoc. Je to úloha zákonodarcu, ktorý jediný môže prijať zodpovedajúcu legislatívu. Správca dane teda mohol postupovať len v súlade s platnou právnou úpravou, v čase vydania napadnutého oznámenia táto nemala zákonnú oporu, neupravovala výšku a ani obdobie, za ktoré by sa takáto náhrada mala priznať. Priznanie náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly je zakotvené v ustanovení § 79a zákona o DPH s účinnosťou od 1.1.2017. Navrhoval, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť zamietol.

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a rozhodol podľa § 462 ods. 2 SSP.

9. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že sťažovateľ žiadosťou zo dňa 28.12.2016 žiadal priznať úroky z vráteného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2013. V žiadosti uviedol, že Správca dane - Daňový úrad Žilina, pobočka Martin doručil Daňovému subjektu dňa 09.08.2013 Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č. 9514401/5/3680877/2013/Glo. Príslušný správca dane vydal dňa 15.07.2016 Protokol o výsledku daňovej kontroly č. 103515881/2016, ktorý bol Daňovému subjektu doručený dňa 20.07.2016. Vyššie uvedená daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2013 bola u Daňového subjektu ukončená po 1077 dňoch s výsledkom potvrdeného nadmerného odpočtu vo výške 336.031,44,- Eur.

10. Sťažovateľ v žiadosti zo dňa 28.12.2016 uviedol, že podľa Uznesenia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej v texte len „ESD“) zo dňa 21.10.2015 vo veci C-120/15: „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 kontrol“. Ako daňový subjekt chápe, že Slovenská republika je prostredníctvom správcu dane s cieľom zabezpečiť na svojom území správne vyberanie splatnej DPH v plnej výške povinná overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať eventuálnu dlžnú daň. Z uvedeného potom 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 za neprimeranú. U daňového subjektu trvala daňová kontrola 1077 dní s výsledkom vrátenia sumy vo výške 336.031,44,- Eur, ktorú Daňový subjekt počas absurdne neprimerane dlhej kontroly nemal k dispozícii, čo mu v konečnom dôsledku spôsobilo značné hospodárske znevýhodnenie a bolo pre neho priam likvidačné.

11. Kasačný súd zistil, že vo veci žiadosti daňových subjektov o zaplatenie úrokov zo zadržávaného nadmerného odpočtu počas daňových kontrol v období do 31.12.2016 existuje prejudikatúra najvyššieho

súdu vychádzajúca z uznesenia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-120/15 Kovožber zo dňa 21.10.2015, ktoré na základe prednosti práva EU má prednosť pred explicitnou zákonnou úpravou. Súdny v Slovenskej republike musia tento princíp rešpektovať na základe čl. 7 ods. 2 druhá veta Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého „právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky“. Rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie sú všeobecne záväznými právnymi aktami a majú povahu prameňa práva s vyššou právnou silou ako je zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty a zákon č. 463/2009 Z. z. Daňový poriadok. Princíp prednosti práva Európskej únie vyplýva aj zo samotnej judikatúry Súdneho dvora EU.

12. Kasačný súd konštatuje, že prejudikáciu predstavuje rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžfk/41/2017 zo dňa 27.02.2019, právnej veci sťažovateľa (žalobcu) Lujan plus, s.r.o. so sídlom Mengusovovce 117 proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu SR. Najvyšší súd zamietol kasačnú sťažnosť Finančného riaditeľstva SR proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/21/2016-44 zo dňa 22.03.2017, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 103061381/2016 zo dňa 03.05.2016 z dôvodu zistenia nesúladu vnútroštátnej právnej úpravy s právom Európskej únie, ktoré je v danom prípade reprezentované uznesením Súdneho dvora vo veci C-120/15 Kovožber, s.r.o. zo dňa 21.10.2015. Z kasačnej sťažnosti Finančného riaditeľstva SR 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 č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov 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 nároky na úrok z omeškania zo zadržaného nadmerného odpočtu z už ukončených daňových kontrol do 31.12.2016, čo je i prípad žalobcu. Toto ustanovenie je v zjavnom rozpore s uznesením Súdneho dvora EU vo veci C-120/15 Kovožber, 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“.

13. Kasačný súd poukázal v tomto prípade (Lujan plus, s.r.o.) na riziko možného „zacyklenia vecí“, kedy správca dane i Finančné riaditeľstvo poukazujú na právnu úpravu § 85ke zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty a nerešpektujú rozsudok Súdneho dvora EU C-120/15 Kovožber, ktorý má v danom prípade aplikačnú prednosť. V ďalšom konaní si žalovaný vyžiada k uvedenému problému metodické usmernenie Ministerstva financií SR a opätovne o nároku žalobcu rozhodne. Finančné riaditeľstvo musí v ďalšom konaní uviesť podrobnú argumentáciu, prečo neaplikuje na princípe prednosti práva EU rozsudok Súdneho dvora EU vo veci vo veci C-120/15 Kovožber, ktorý má prednosť pred vnútroštátnou úpravou ustanovenia § 85ke zákona č. 297/2016 Z. z. Rozsudok Súdneho dvora EU má účinok ex tunc. V dôsledku toho nemožno z jeho aplikácie vylúčiť v § 85 ke zákona č. 297/2016 Z. z. daňové kontroly skončené do 31.12.2016.

14. V ďalšom konaní správca dane o nároku sťažovateľa, ktorý pri neexistujúcej zákonnej úprave bol uplatnený priamo na základe uznesenia Súdneho dvora EU C-120/15 Kovožber, musí vydať rozhodnutie podľa § 63 ods. 1 Daňového poriadku a umožniť daňovému subjektu uplatnenie prípadného opravného prostriedku pred Finančným riaditeľstvom ako odvolacím orgánom. Finančné riaditeľstvo má postavenie orgánu štátnej správy s pôsobnosťou pre celé územie Slovenskej republiky aj z dôvodu zabezpečenia jednotnej rozhodovacej činnosti daňových orgánov. Pod odkazom na osobitný predpis v ust. § 63 ods. 1 Daňového poriadku je potrebné rozumieť akýkoľvek prameň práva, ktorý má normatívnu povahu. Uznesenie SDEÚ C-120/15 Kovožber ako prameň práva EÚ normatívnu povahu má. Je potrebné poukázať na to, že pokiaľ správcovia dane v týchto závažných veciach vydávajú iba oznámenie, vec sa do odvolacieho konania pred Finančným riaditeľom SR nedostane. V konaní 3 Sžfk/41/2017 pritom správca dane v obdobnej veci v prvom stupni vydal rozhodnutie.

15. Kasačný súd má za to, že uvedený problém by mal byť prioritne odstránený legislatívne. Správne

súdy nemajú podľa zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok („SSP“) právomoc priznať peňažné plnenie, okrem náhrady trov konania. Nie sú oprávnené konať v plnej jurisdikcii. Pravidlo pre priznávanie úrokov zo zadržávaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly v právnom poriadku Slovenskej republiky už existuje, a je vyjadrené ako „náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly“ podľa ust. § 79a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení zákona č. 297/2016 Z. z. Ako konfliktné s uvedenou judikatúrou Súdneho dvora EU súdy vidia obmedzenie tohto pravidla na daňové kontroly od 01.01.2017. Nároky, ktoré boli už daňovými subjektami uplatnené priamo na základe uznesenia SDEÚ C-120/15 Kozzber, pred týmto obdobím v daňových kontrolách skončených do 31.12.2016 zákon neporiešil. Problémom môže byť spätné určenie daňových období súdmi. Tie podľa názoru súdu by mala určiť legislatíva.

16. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, 2 SSP v spojení § 167 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi priznal voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania, ako aj konania pred krajským súdom v plnom rozsahu, keďže v konaní bol úspešný.

17. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.