

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/46/2017
Identifikačné číslo spisu: 3017200006
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200006.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: DEFENDER s.r.o., so sídlom Podvažie 204, Považská Bystrica, IČO: 46 244 247, zastúpeného JUDr. Róbertom Faturom, advokátom so sídlom Centrum 18/23, Považská Bystrica, proti sťažovateľovi (žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104270490/2016 z 10. novembra 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/1/2017-31 z 26. apríla 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/1/2017-31 z 26. apríla 2017 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 13S/1/2017-31 z 26.04.2017 podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104270490/2016 z 10.11.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Podľa § 167 ods. 1 SSP priznal správny súd úspešnému žalobcovi proti žalovanému právo na náhradu trov konania v rozsahu 100%.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 103576346/2016 z 22.07.2016, ktorým bol žalobcovi 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“) priznaný úrok 49,10 € zo sumy nadmerného odpočtu 15 000,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2014.

3. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že dňa 24.11.2014 podal žalobca daňové priznanie k

DPH za mesiac október 2014, pričom si uplatnil nárok na vrátenie nadmerného odpočtu v sume 17 275,63 €. Dňa 09.01.2015 začal správca dane u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 20148046/2015 z 27.04.2015, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou doručený dňa 06.05.2015. Následne správca dane rozhodnutím č. 20742981/2015 z 27.08.2015 určil žalobcovi rozdiel v sume 15 000,- € znížením nadmerného odpočtu zo sumy 17 275,63 € na sumu 2 275,63 €. Nadmerný odpočet 2 275,63 € bol žalobcovi vrátený dňa 15.05.2015. Žalobca sa proti rozhodnutiu správcu dane odvolal. Žalovaný napadnuté rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Následne vydal správca dane rozhodnutie č. 1023250754/2016 z 30.05.2016, ktorým bol žalobcovi priznaný odpočet 15 000,- €. Toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 20.06.2016.

4. Správca dane vychádzal pri svojom rozhodovaní zo skutočnosti, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu uplynula dňa 30.06.2016, pričom reálne bol nadmerný odpočet vrátený dňa 12.07.2016, čo predstavuje 12 dní omeškania podľa 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). V zmysle uvedeného potom správca dane priznal žalobcovi úrok za týchto 12 dní omeškania podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku v sume 49,10 €. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v ktorom sa domáhal zaplata úroku v súlade so závermi Súdneho dvora z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovozber. Žalobou napadnutým rozhodnutím bolo toto odvolanie zamietnuté s tým, že žalovaný uzavrel, že správca dane postupoval v zmysle daňového poriadku ako aj zákona o DPH.

5. Správny súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora z 18.12.1997 v spojených veciach C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 (Garage Molenheide a i.), ktorý sa zaoberal aj otázkou úročenia štátom zadržávaného nadmerného odpočtu v prípade, kedy belgické vnútroštátne právo úrok priznávalo, iba ak nadmerný odpočet nebol platcovi vyplatený do 31. marca roku nasledujúceho po roku, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Súdny dvor takúto právnu úpravu posúdil ako nezlučiteľnú so zásadou proporcionality.

6. Ďalej v rozsudku z 10.07.2008 vo veci C-25/07 (Alicja Sosnowska) Súdny dvor opakovane pripomenul, že právo na odpočet 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 (rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18; z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43, ako aj z 18. decembra 2007, Cedilac, C-368/06, Zb. s. I-12327, bod 31). Okrem toho v bode 16 uviedol, že pokiaľ v zdaňovacom období výška odpočítateľnej dane prekračuje výšku dlžnej dane a zdaniteľná osoba nemôže daň znížiť odpočítaním v súlade s článkom 18 ods. 2 šiestej smernice o DPH, odsek 4 toho istého ustanovenia stanovuje, že členské štáty môžu byť preniesť nadmerný odpočet do nasledujúceho obdobia, alebo túto sumu vrátiť podľa podmienok, ktoré si určia. V bode 17 Súdny dvor uviedol, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu neutrality daňového systému DPH tým, že zdaniteľná osoba bude podľa nich povinná v celom rozsahu alebo sčasti znášať DPH. 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 spôsob vrátenia nesmie v nijakom prípade pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko.

7. Súdny dvor spresnil, že členské štáty majú oprávnený záujem na prijatí primeraných opatrení na ochranu svojich finančných záujmov a boj proti daňovým únikom, obchádzaniu alebo zneužitiu daňových povinností, ide o cieľ uznaný a podporovaný šiestou smernicou o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky Molenheide a i., zo dňa 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 71, ako aj z 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 54).

8. Členské štáty musia v súlade so zásadou proporcionality použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť daný cieľ, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených právnou úpravou Spoločenstva, akou je základná zásada práva na odpočet DPH (pozri rozsudky

Molenheide a i., už citovaný, body 46 a 47; z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, body 52 a 53, ako aj z 21. februára 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Zb. s. I-771, body 19 a 20).

9. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že vnútroštátna právna úprava stanovujúca pravidlá vrátenia nadmerného odpočtu DPH, ktorá je pre určitú kategóriu osôb prísnejšia z dôvodu predpokladaného nebezpečenstva daňových únikov bez toho, aby mali zdaniteľné osoby možnosť preukázať neexistenciu daňových únikov alebo obchádzania daňových povinností, a tým mali nárok na menej prísne podmienky, nepredstavuje primeraný prostriedok boja proti daňovým únikom a obchádzaniu daňových povinností a nadmerne ovplyvňuje ciele a zásady šiestej smernice o DPH (pozri analogicky v oblasti vylúčenia odpočtu dane rozsudok z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Zb. s. I-7013, bod 62, a v oblasti zabezpečenia rozsudok Molenheide a i., už citovaný, bod 51).

10. Taktiež v rozsudku Súdneho dvora z 12.05.2011 vo veci C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3 AD) bola riešená otázka súladu vnútroštátnej bulharskej právnej úpravy, podľa ktorej začatá daňová kontrola na tri, prípadne až na štyri mesiace prerušovala plynutie lehoty pre vrátenie nadmerného odpočtu. Z uvedeného rozsudku vyplynulo, že článok 183 DPH smernice, posudzovaný z hľadiska zásady daňovej neutrality, 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 v článku 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. Členské štáty musia pri uplatňovaní právnej úpravy únie dodržiavať zásadu ochrany legitímnej dôvery (pozri napr. rozsudok SD EÚ - Marks & Spencer, C-62/00).

11. Nadmerný odpočet predstavuje vo svojej podstate negatívnu daňovú povinnosť, ktorá vzniká ako logický následok toho, že v určitých časových intervaloch je u platcu daň na vstupe vyššia než daň na výstupe. Nadmerný odpočet musí byť v súlade so zákonom uplatnený, pričom takýto majetkový nárok proti štátu predstavuje za bežných okolností skutočnosť, ktorá ovplyvňuje hospodárenie platcu a dotýka sa jeho legitímnych záujmov. Uvedený nárok pritom vyplýva zo základných princípov DPH, na ktorých je táto daň postavená.

12. K vráteniu nadmerného odpočtu bežne dochádza vo všeobecnej lehote 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp.zn. 4Sžf/65/2014, 4Sžf/68/2014 konštatoval, že uvedená všeobecná 30 dňová lehota je sama o sebe v súlade s čl. 183 smernice o DPH.

13. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že zákon o DPH, platný a účinný v čase rozhodnom pre posúdenie veci, neobsahoval osobitné ustanovenie o povinnosti daňového úradu zaplatiť daňovému subjektu úrok zo sumy zadržaného nadmerného odpočtu DPH počas vykonávania daňovej kontroly, resp. počas naväzujúceho vyrubovacieho konania, ktorých výsledkom je zistenie, že bol tento odpočet uplatnený oprávnene. 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. Je nesporné, že na danú vec nedopadá vyššie uvedená právna úprava účinná od 01.01.2017, naopak na predmetnú vec je potrebné aplikovať ustanovenia zákona o DPH a daňového poriadku v znení platnom v čase rozhodovania správcu dane.

14. V predmetnej právnej veci žalobca namietal, že pri rozhodovaní o určení úroku z omeškania za zadržiavanie nadmerného odpočtu správca dane a žalovaný nepostupovali v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, konkrétne, že neboli rešpektované závery vyslovené v rozhodnutí z 21.10.2015 vo veci C-120/2015 Kovožber.

15. V predmetnom rozhodnutí Súdny dvor výslovne uviedol, že článok 183 prvý odsek smernice o DPH 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 po skončení daňovej kontroly. Správny súd skonštatoval, že v uvedenej právnej veci išlo o spor o vyplatenie úrokov z omeškania za zadržiavanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Platca v danej veci požiadal o vyplatenie takéhoto úroku od 31. dňa po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania k DPH za príslušné obdobie až do dňa vrátenia riadne uplatneného nadmerného odpočtu. Práve z dôvodu, že naša vnútroštátna úprava neobsahovala postup priznania úrokov z omeškania za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu a chýbala definícia okolností, za ktorých sa vrátenie nadmerného odpočtu považuje za oneskorené, sa konajúci krajský súd obrátil na Súdny dvor s predbežnými otázkami. Súdny dvor sa k týmto položeným otázkam vyjadril formou uznesenia, zjednodušeným postupom podľa čl. 99 rokovacieho poriadku. Otázku úrokov súvisiacich s preverovaním uplatneného odpočtu teda považoval za jednoznačne judikovanú. Uvedeným potvrdil, že sa otázkami, ktoré boli predmetom sporu v prejednávanej veci, zaoberal už vo svojej predchádzajúcej judikatúre, pričom v dôvodoch tohto rozhodnutia odkázal na staršiu judikatúru, najmä rozhodnutia Enel Maritsa, body 51, 52, 53, ďalej Rafinăria Steaua Romăna, C-431/12, bod 23, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, bod 32, Alicja Sosnowska. V rozhodnutí Kovožber v podstate iba citoval známe závery.

16. Z uvedeného rozhodnutia ako aj staršej judikatúry Súdneho dvora podľa správneho súdu vyplýva, že súdy ako aj správne orgány nemôžu vychádzať z doslovného znenia vnútroštátnej právnej úpravy platnej a účinnej v rozhodnom období v tejto otázke, nakoľko takémuto uplatneniu bráni čl. 183 smernice o DPH. Naopak boli a sú povinné k uvedenej problematike pristupovať v súlade s úniovým právom. Potom ako správne orgány uzavreli, že si žalobca uplatnil nárok na zaplatenie nadmerného odpočtu oprávnené a rozhodovali o jeho nároku na zaplatenie úroku za neoprávnené zadržiavanie tohto odpočtu, mali k problematike pristupovať v súlade s právom únie a eurokomformným výkladom. Takémuto výkladu problematiky nemôže brániť skutočnosť, že správca dane, resp. žalovaný nevedia, aké ustanovenie zákona majú uviesť do výrokovej časti rozhodnutia ako rozhodné ustanovenie zákona, podľa ktorého postupovali a rozhodovali.

17. Správny súd zdôraznil, že s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora v otázke vrátenia nadmerného odpočtu na DPH, ktorej súčasťou je aj rozhodnutie vydané vo veci Kovožber, na ktoré správne poukazoval žalobca, sa súdy nedopustia neprípustného eurokonformného výkladu a ani neprípustnej normotvorby, pokiaľ vychádzajú z ustálenej judikatúry Súdneho dvora. Naopak sú to daňové úrady, ktoré túto judikatúru nerešpektujú. Keďže slovenská právna úprava bola v čase pred 01.01.2017 (teda v čase rozhodnom pre rozhodnutie o veci) v posudzovanej otázke nedokonale, musia súdy vychádzať z práva Európskej únie. Vo svojej judikatúre (napr. rozhodnutiach Alicja Sosnowska, Enel Maritsa Iztok, Kovožber a ďalších) Súdny dvor dôvodil, že smernica má vo vzťahu k členským štátom, ktoré nedokonale transponovali jej znenie priamy účinok. Vnútroštátne súdy majú v takom prípade povinnosť neaplikovať vnútroštátny právny predpis a namiesto neho musia aplikovať príslušné únieové pravidlo. Čl. 183 smernice teda musí byť priamo aplikovaný aj v slovenskom právnom prostredí. Tento článok pritom Súdny dvor vo svojej konštantnej judikatúre vyložil tak, že za oneskorené vrátený riadne uplatnený nadmerný odpočet prináleží daňovému subjektu úrok, pričom tento nie je možné chápať ako sankciu pre správca dane, ale ako paušalizovanú kompenzáciu majetkovej ujmy pre dotknutého platcu za to, že nemôže používať finančné prostriedky v sume zadržiavaného odpočtu.

18. Na druhej strane však správny súd uviedol, že je nepochybné, že správca dane má právo skontrolovať správnosť uplatneného odpočtu. Je všeobecne známe, že nadmerný odpočet je inštitútom DPH, ktorý je často zneužívaný na daňové podvody. Je legitímnym záujmom štátu viesť daňové subjekty k tomu, aby si plnili svoje povinnosti riadne, v súlade so zákonom. K dosiahnutiu tohto cieľu

musí mať aj adekvátne prostriedky smerujúce k tomu, aby mohol nárok v potrebnej miere preveriť, predísť daňovým podvodom a kontrolovať plnenie daňových povinností. Finančné orgány majú v prípade pochybností o uplatnenom nároku povinnosť tieto pochybnosti odstrániť, a k tomu im musí byť daná primeraná lehota. Pokiaľ však túto lehotu prekročia, musia daňovému subjektu dorovnať jeho finančné znevýhodnenie, ktoré musel znášať po dobu, keď bol jeho nadmerný odpočet preverovaný. Pri strete legitímneho záujmu platcu na včasné vrátenie nadmerného odpočtu a správcu dane tento nárok preveriť je potrebné uzavrieť, že platca je povinný znášať „bezodplatne“ takéto preverovanie len po určitú primeranú dobu. Vzhľadom na skutočnosť, že negatívne majetkové dopady dlhého čakania na nadmerný odpočet v zásade predstavujú pre platcov DPH závažný zásah do garantovaného práva vlastníť majetok, ako aj práva na podnikanie, je potrebné, aby nad rámec tejto doby obdržal od štátu kompenzáciu predstavujúcu paušalizovanú náhradu za majetkovú ujmu spočívajúcu v nemožnosti disponovať s prostriedkami v hodnote nadmerného odpočtu.

19. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že rozhodná vnútroštátna úprava nereflektovala, že medzi uplatnením nároku a momentom vzniku vymožitelného nároku na vyplatenie nadmerného odpočtu môžu s ohľadom na povahu veci, rýchlosť postupu správcu dane, resp. iné skutočnosti uplynúť v jednotlivých prípadoch diametrálne rozličné doby. A to od necelých dvoch mesiacov, po dobu niekoľkých mesiacov alebo dokonca rokov. Žalobca bez pochybností obdržal riadne a oprávnené uplatnený nadmerný odpočet so značným časovým odstupom od podania svojho daňového priznania. Takéto omeškanie môže znamenať zásadný zásah do toku peňazí v jeho hospodárení a vyvolať aj dodatočné náklady, ktoré by nevznikli v prípade, že by bol tento nárok vyplatený krátko po podaní daňového priznania. Súdny dvor v rozhodnutí Sosnowska okrem iného zhrnul aj svoj pohľad na problematiku vrátenia nadmerného odpočtu a na to, aký veľký rozhodovací priestor patrí v tejto otázke členským štátom. Uviedol, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu neutrality daňového systému DPH tým, že zdaniteľná osoba bude podľa nich povinná v celom rozsahu alebo sčasti znášať DPH. 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 spôsob vrátenia nesmie v nijakom prípade pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko.

20. Na tieto závery Súdny dvor odkázal aj v ďalších rozhodnutiach, v ktorých sa zaoberal problematikou nadmerných odpočtov (napr. bod 33 rozsudku Enel Maritsa Iztok). Z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora je zrejmé, že členské štáty sú vo svojej úvahe o podmienkach vrátenia nadmerného odpočtu z povahy veci obmedzené tým, že toto vrátenie musí byť uskutočnené v primeranej lehote a nesmie v žiadnom prípade pre platcu DPH predstavovať finančné riziko. Uvedené vyplýva už zo samotnej podstaty fungovania spoločného systému DPH, nakoľko ľubovôľa členských štátov v tejto otázke by vážne ohrozila fungovanie mechanizmu DPH. V zmysle vyššie uvedeného je teda na správnych orgánoch rozhodujúcich vo veci priznania nároku platcu na úrok z omeškania za oneskorené vyplatenie dôvodne uplatneného nadmerného odpočtu, aby pri svojej rozhodovacej činnosti vychádzali zo záverov konštantnej judikatúry Súdneho dvora ohľadne tejto otázky a vzhľadom na nedokonalú vnútroštátnu úpravu priamo aplikovali čl. 183 smernice o DPH.

21. Ďalej správny súd uviedol, že žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe rozlišoval medzi úrokom z omeškania a kompenzáciou za zadržanie nadmerného odpočtu, tak ako ich rozlišuje vnútroštátna právna úprava účinná od 01.01.2017. Takéto rozlišovanie však priamo nevyplýva zo záverov vyslovených vo vyššie uvedených rozhodnutiach Súdneho dvora, naopak z rozhodnutia Kozber bez pochybností vyplýva, že čl. 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. O to viac bráni takej právnej úprave, podľa ktorej bol odpočet vrátený ešte so značnejším časovým odstupom.

22. K námietke žalovaného, že nie je vylúčené, že by o nároku žalobcu na zaplatenie úroku za obdobie počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo vydané samostatné rozhodnutie správny súd

uviedol, že z celkového postoja žalovaného k veci je zrejmé, že nemal v úmysle rozhodovať o nároku žalobcu na zaplatenie úroku dvoma samostatnými rozhodnutiami, keď v žalobou napadnutom rozhodnutí poukazoval na to, že na zaplatenie úroku za zadržiavanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly nemá žiadnu zákonnú úpravu, podľa ktorej by mohol postupovať.

23. Správny súd poukázal aj na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4SŽf/65/2014, 4SŽf/68/2014 z 02.06.2015, ktorá vec sa taktiež týkala rozhodnutia žalovaného, ktorým bol žalobcovi priznaný úrok v zmysle § 79 ods. 6 zákona o DPH, pričom žalobca sa v tejto veci v rámci opravného prostriedku ako aj správnej žaloby domáhal zaplatenia úroku aj za zadržiavanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. V predmetnej právnej veci dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že žalovaný sa mal pri rozhodovaní o nároku žalobcu zaoberať a zohľadniť aj judikatúru Súdneho dvora, a ak tak neučinil, vec nesprávne právne posúdil. Z tohto dôvodu bolo rozhodnutie žalovaného zrušené.

24. Z uvedeného je podľa názoru správneho súdu zrejmé, že žalovaného už v minulosti Najvyšší súd Slovenskej republiky zaviazal aplikovať na vec rozhodovania o nároku daňového subjektu o priznaní úroku za zadržiavanie nadmerného odpočtu čl. 183 smernice o DPH v zmysle jeho výkladu podaného Súdny dvorom. Napriek tomu správca dane a žalovaný uvedené nerešpektujú a naďalej rozhodujú striktnie podľa úprav obsiahnutých v zákone o DPH a daňovom poriadku, ktoré však nie sú súladné úniovým právom.

25. 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 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

26. V kasačnej sťažnosti žalovaný namietal, že správny súd nevyslovil právny názor týkajúci sa spôsobu určenia začiatku lehoty pre výpočet náhrady za zadržiavanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, ani ďalšieho postupu pri výpočte tejto náhrady. Správny súd v napadnutom rozsudku síce odkázal žalovaného na konkrétne rozhodnutia Súdneho dvora, avšak ani tieto nestanovujú konkrétny postup a spôsob výpočtu náhrady za zadržiavanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly.

27. Podľa žalovaného by v prípade rozhodovania o nároku žalobcu na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly nebolo možné rozhodovať inak ako ďalším (druhým) rozhodnutím, nakoľko vnútroštátna právna úprava rieši náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly v ustanovení § 79a zákona o DPH, ktorý sa však v zmysle prechodného ustanovenia § 85ke na prípad žalobcu nevzťahuje, a teda nie podľa ustanovení daňového poriadku tak, ako v prípade správcom dane priznaného úroku z oneskorene vráteného nadmerného odpočtu.

28. Žalovaný trval na tom, že úrok z oneskorenie vráteného nadmerného odpočtu podľa § 79 daňového poriadku je nutné odlišiť od kompenzácie vo forme náhrady za zadržiavanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že v prípadoch, keď v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu začne daňová kontrola alebo ak po vrátení nadmerného odpočtu vznikne kladný rozdiel medzi nadmerným odpočtom uvedeným v právoplatnom rozhodnutí a vráteným nadmerným odpočtom, zákon o DPH jasne určuje lehoty, v ktorých je správca dane povinný vrátiť nadmerný odpočet a nedodržanie týchto lehôt má povahu sankcie pre správcu dane za porušenie povinností stanovenej zákonom.

29. Kompenzácia vo forme náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly nemôže mať podľa žalovaného povahu sankcie pre správcu dane, pretože 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 (bod 23 prvá veta uznesenia Súdneho dvora z 21.10.2015 vo veci C-120/15), pričom počas daňovej kontroly ešte nie je zrejmé, či bude táto ukončená bez nálezu a nadmerný odpočet bude vrátený alebo bude platiteľovi určený/vyrubený rozdiel dane.

30. Ďalej žalovaný namietal, že žalobcom požadovaný 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. Takéto ustanovenie však v právnom poriadku Slovenskej republiky absentuje, preto nie je žalovanému jasné, od akého dátumu by sa mal úrok počítať a zároveň aká úroková sadzba by sa mala použiť.

31. V závere žalovaný požiadal, aby kasačný vyslovil právny názor a uviedol spôsob, akým má správca dane postupovať pri určovaní začiatku lehoty na priznanie náhrady za zadržiavanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, ako aj postup pri samotnom výpočte tejto náhrady, t. j. určenie výšky úrokovej sadzby potrebnej pre tento výpočet.

32. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti žalovaného nevyjadril.

33. 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).

34. Predmetom kasačného konania bol rozsudok, ktorým správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104270490/2016 z 10.11.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

35. Z pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že žalobca podal daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie október 2014, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet DPH v sume 17 275,63 €.

36. Správca dane vykonal u žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 20148046/2015 z 27.04.2015, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou doručený dňa 06.05.2015.

37. Správca dane rozhodnutím č. 20742981/2015 z 27.08.2015 určil žalobcovi rozdiel na DPH v sume 15.000,- € znížením nadmerného odpočtu na DPH zo sumy 17 275,63 € na sumu 2 275,63 €. Žalobca sa proti rozhodnutiu správcu dane odvolal. Žalovaný napadnuté rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Následne vydal správca dane rozhodnutie č. 103250754/2016 z 30.05.2016, ktorým bol žalobcovi priznaný nadmerný odpočet 17 275,63 €.

38. Rozhodnutím č. 103576346/2016 z 22.07.2016 priznal správca dane podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku žalobcovi úrok v sume 49,10 eur zo sumy nadmerného odpočtu 15.000,- € na DPH za zdaňovacie obdobie október 2014. V odôvodnení rozhodnutia správca dane uviedol, že za zdaňovacie obdobie október 2014 vznikol žalobcovi nadmerný odpočet 17 275,63 €. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu tohto nadmerného odpočtu. Nadmerný odpočet v sume 2 275,63 € bol žalobcovi vrátený dňa 15.05.2015 a nadmerný odpočet 15 000,- € bol žalobcovi vrátený dňa 12.07.2016. Správca dane vychádzal zo skutočnosti, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu v sume 15.000,- eur uplynula podľa 79 ods. 6 zákona o DPH dňa 30.06.2016, pričom reálne bol nadmerný odpočet vrátený dňa 12.07.2016, teda uvedené predstavuje 12 dní omeškania, za ktoré žalobcovi patrí úrok v sume 49,10 €.

39. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 104270490/2016 z 10.11.2016 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane č. 103576346/2016 z 22.07.2016 potvrdil.

40. Podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku ak správca dane vráti daňový preplatok po lehote ustanovenej

v odseku 2, je povinný v lehote do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku, ak jeho výška presiahne sumu 5,- €. Pri výpočte úroku sa použije trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mala byť suma daňového preplatku podľa tohto zákona vrátená; ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 10%, pri výpočte úroku sa namiesto trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky použije ročná úroková sadzba 10 %. Úrok sa priznáva za každý deň omeškania. Správca dane tento úrok zaplatí do 15 dní od doručenia rozhodnutia o priznaní úroku. Ak správca dane eviduje voči daňovému subjektu daňový nedoplatok, použije tento úrok alebo jeho časť v lehote na jeho zaplatenie podľa § 55 ods. 6 a 7. Rovnako správca dane zaplatí daňovému subjektu úrok aj v prípadoch oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu a spotrebnej dane, na ktorú bolo uplatnené jej vrátenie, ak sa nadmerný odpočet a spotrebná daň nepoužijú podľa § 55 ods. 6 a 7.

41. Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH ak v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období s výnimkou podľa odseku 2. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Na účely tohto zákona sa nadmerným odpočtom rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru.

42. Podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH daňový úrad vráti nadmerný odpočet do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, ak

- a) zdaňovacím obdobím platiteľa je kalendárny mesiac,
- b) platiteľ bol platiteľom najmenej 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, a
- c) platiteľ nemal v období 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, daňové nedoplatky a colné nedoplatky voči daňovému úradu a colnému úradu a nedoplatky na povinných odvodoch poisťného podľa osobitných predpisov.

43. Podľa § 79 ods. 3 zákona o DPH platiteľ, ktorý spĺňa podmienky podľa odseku 2, vyznačí túto skutočnosť v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol.

44. Podľa § 79 ods. 5 zákona o DPH ak platiteľ uplatňuje nadmerný odpočet alebo zvyšuje nadmerný odpočet dodatočným daňovým priznaním podaným po podaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom tento nadmerný odpočet vznikol, daňový úrad vráti nadmerný odpočet alebo sumu, o ktorú sa zvýšil nadmerný odpočet, do 30 dní od podania dodatočného daňového priznania. Ak po vrátení nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 2 platiteľ zvýši nadmerný odpočet dodatočným daňovým priznaním, daňový úrad vráti sumu, o ktorú sa zvýšil nadmerný odpočet, do 30 dní od podania dodatočného daňového priznania. Ak v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu je zaslaná výzva na odstránenie nedostatkov v podanom dodatočnom daňovom priznaní alebo na odstránenie nedostatkov v podanom dodatočnom kontrolnom výkaze, lehota na vrátenie nadmerného odpočtu neplynie odo dňa doručenia výzvy až do dňa odstránenia nedostatkov.

45. Podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, 2 alebo odseku 5 začne daňovú kontrolu, vráti nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške zistenej daňovým úradom. Ak po vrátení nadmerného odpočtu vznikne kladný rozdiel medzi nadmerným odpočtom uvedeným v právoplatnom rozhodnutí a vráteným nadmerným odpočtom podľa prvej vety, vráti daňový úrad tento rozdiel do desiatich dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Ak daňový úrad daňovou kontrolou, ktorú začal v lehote

na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, 2 alebo odseku 5, nezistí nadmerný odpočet a právoplatným rozhodnutím sa prizná nadmerný odpočet, vráti daňový úrad nadmerný odpočet uvedený v právoplatnom rozhodnutí do desiatich dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Ak platiteľ neumožní vykonanie daňovej kontroly do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, nárok na vrátenie nadmerného odpočtu zaniká posledným dňom šiesteho mesiaca a to vo výške, v akej jeho vznik bol uplatnený v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní.

46. Podľa článku 183 prvý odsek 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“) 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.

47. 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).

48. 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).

49. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na závery Súdneho dvora uvedené v uznesení z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovožber 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 Rafinária 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 právnomu 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 neoprávnene 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.“

50. Z citovaného uznesenia Súdneho dvora kasačnému súdu vyplýva, že vnútroštátna právna úprava § 79 ods. 6 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.

51. 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.

52. 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.

53. 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.

54. 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, 437/14.12.971 Zb. s 1039 bod 9), smernice (Becker 8/81, 19.01.1982 Zb. s 53) a rozhodnutia (Salumificio di Cornuda, 130/78, 8.3.1971 Zb. s 867) medzinárodné zmluvy uzatvorené Úniou (Kupfenberg, 104/81, 26.10.1982 Zb. s 3641).

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

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

57. Súdny dvor tiež potvrdil, že účinnosť únieového práva nemôže byť rozdielna podľa jednotlivých oblastí vnútroštátneho práva, čo znamená, že zásada prednosti únieového práva sa vzťahuje na všetky vnútroštátne právne odvetvia. Povinnosť rešpektovať prednosť únieového práva musia dodržiavať všetky zložky štátnej moci, vláda, štátna správa, zákonodarca 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).

58. Keďže únieové právo sa na základe jeho bezprostrednej aplikovateľnosti priamo stáva súčasťou právnych poriadkov členských štátov, môže sa dostať do rozporu s vnútroštátnou právnou normou. V takom prípade má únieové právo, podľa prípadovej praxe Súdneho dvora prednosť pred vnútroštátnym predpisom, ktorý je s ním v rozpore a ktorý by nemal byť ďalej aplikovaný.

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

60. Vnútroštátny súd teda nesmie aplikovať ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s právom Únie a môže v súlade so zásadami rovnocennosti a účinnosti na ochranu únieových práv použiť a vhodne interpretovať vnútroštátne ustanovenie, ktoré sa pôvodne malo vzťahovať iba na vnútroštátne situácie bez únieového prvku.

61. 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.

62. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora vo 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.

63. 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.

64. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že právny názor žalovaného o neoprávnenosti nároku žalobcu na úrok z nadmerného odpočtu zadržívaného počas daňovej kontroly sa nepohybuje v rámci voľnosti priznanej členským štátom Európskej únie, 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.

65. 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.

66. Predpokladom riadneho fungovania spoločného systému DPH je správne vyberanie dane, a preto každý členský štát musí prijať všetky legislatívne a právne opatrenia aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške. V tejto súvislosti sú členské štáty povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné uzávierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň. Z toho vyplýva, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprímeranú ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly. 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.

67. 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 zadrživanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia daňovému subjektu.

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

69. 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).“

70. Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd konštatuje, že žalovaný je v prejednávanej

veci povinný priznať žalobcovi ako daňovému subjektu (platiteľovi DPH), ktorý si uplatnil 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.

71. Z bodu 30 uznesenia Súdneho dvora z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovozber 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. Výška takto stanoveného úroku by podľa kasačného súdu zodpovedala zásadám ekvivalencie a efektivity, na ktoré poukazuje Súdny dvor.

72. 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 Kovozber 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 únieového 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.

73. 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.

74. 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.

75. 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.

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

77. Podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP kasačný súd rozhodol o náhrade trov kasačného konania tak, že úspešnému žalobcovi 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.

78. 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.