

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžf/57/2016
Identifikačné číslo spisu: 7012200191
Dátum vydania rozhodnutia: 06.06.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7012200191.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte v zložení z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudkýň JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: KOVOZBER, s.r.o., Radlinského 28, Spišská Nová Ves, IČO: 31 633 404, zastúpeného: JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, Advokátska kancelária so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Daňový úrad Košice, Rozvojová 2, Košice, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 9812301/5052/2012/Kor zo dňa 27. januára 2012, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/31/2012-146 zo dňa 7. apríla 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/31/2012-146 zo dňa 7. apríla 2016 p o t v r d z u j e .

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania vo výške 181,90 € na účet advokáta žalobcu JUDr. Eugena Kostovčíka, do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 9812301/5052/2012/Kor zo dňa 27.01.2012 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v sume 1.006,97 € a iné trovy v sume 66,- €, ktoré je žalovaný povinný zaplatiť právnomu zástupcovi žalobcu JUDr. Eugenovi Kostovčíkovi do 15 od právoplatnosti rozsudku. Žalovaný podľa § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) nepriznal žalobcovi úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2007.

1.2 Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na uznesenie Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej aj

„SDEÚ“) č. C-120/15 z 21.10.2015, ktorý odpovedal na položené prejudiciálne otázky Krajským súdom v Košiciach v konaní 7S/21/2012 v obdobnej veci a uviedol:

1.3 „Svojimi dvomi otázkami, ktoré treba preskúmať vo vzájomnej súvislosti, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES o DPH (ďalej aj „Smernica o DPH“) 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 chce vnútroštátny súd vedieť, aké sú povinnosti, pokiaľ ide o uplatnenie existujúcich vnútroštátnych pravidiel.

1.4 Na úvod treba pripomenúť, že hoci článok 183 Smernice o DPH nestanovuje povinnosť zaplatiť úroky z nadmerného odpočtu DPH, ktorý sa má vrátiť, ani deň, od ktorého na tieto úroky vzniká nárok, táto okolnosť sama osebe neumožňuje prijať záver, že uvedené ustanovenie sa musí 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, C-107/10, EU: C-2011:298, body 27 a 28, ako aj Rafinăria Steaua Romana, C-431/12, EU: C-2013:686, bod 19).

1.5 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 o DPH, vykladaného vzhľadom na kontext a všeobecné zásady upravujúce oblasť DPH (pozri rozsudok Rafinăria Steaua Romana, C- 431/12, EU: C-2013:686, bod 21).

1.6 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).

1.7 Pokiaľ ide o takú vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá podmieňuje povinnosť daňového orgánu zaplatiť úroky ukončením konania o daňovej kontrole, Súdny dvor EÚ 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.

1.8 V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ 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).

1.9 V súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, 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 Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, EU:C:2014:2127, bod 32).

1.10 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 o 6 mesiacov s možnosťou jej predĺženia o 6 mesiacov alebo dokonca 12 mesiacov pre zahraničné zdaniteľné osoby. Nadmerný odpočet sa podľa § 79 ods. 2 zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2008 (ďalej len „zákon o DPH“) vráti v lehote 10 dní od skočenia tejto kontroly.

1.11 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 zodpovedajúcich nadmernému odpočtu zdaniteľnej osobe počas podstatného obdobia, ktoré môže byť šesť- až dvanásťnásobne dlhšie, ako je zdaňovacie obdobie jedného mesiaca.

1.12 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).

1.13 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.

1.14 Ako však vyplýva z judikatúry citovanej v bode 22 tohto uznesenia, pri výpočte úrokov z omeškania sa musí zobrať do úvahy ako počiatkový okamih deň, keď by mal byť nadmerný odpočet DPH v súlade so Smernicou o DPH obvykle vrátený.

1.15 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 právnenému 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 poriadkom Únie alebo tento výkon nadmerne sťažili (uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/J3, EU:C:2014:2127, bod 35 a citovaná judikatúra).

1.16 Vnútroštátny súd v odpovedi na žiadosť Súdneho dvora EÚ 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.

1.17 Keďže Súdny dvor EÚ 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/J3, EU:C:2014:2127, body 37 a 38 a citovanú judikatúru).

1.18 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.

1.19 Krajský súd uviedol, že úlohou správcu dane bude postupovať podľa bodu 30 uznesenia Súdneho dvora zo dňa 21.10.2015 č. C-120/2015.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie a navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zrušil a vec mu vrátil na nové konanie a vyslovil, že žiaden z účastníkov konania nemá nárok na trovy konania. Poukázal, že základom pre rozhodnutie krajského súdu v preskúmvanej veci bola odpoveď na prejudiciálnu otázku vo veci C-120/15 zo dňa 21.10.2015. „Článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 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.

2.2 Žalovaný ďalej uviedol, že článok 183 Smernice Rady 77/388/EHS (Šiesta smernica), ktorá bola s účinnosťou od 01.01.2007 nahradená Smernicou Rady 2006/112/ES (ďalej len „Smernica o DPH“) sa uvádza, že 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. Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť rozdiel, ak výška nadmerného odpočtu predstavuje zanedbateľnú sumu. Vzhľadom na citované znenie článku 183 Smernice o DPH, sú príslušné ustanovenia slovenskej vnútroštátnej právnej úpravy plne kompatibilné so smernicou a ďalšími prebranými právnymi záväznými aktmi Európskej únie podľa prílohy č. 6. zákona o DPH. Nárok platiteľa dane na úroky v prípade vrátenia nadmerného odpočtu, ani lehotu v rámci ktorej majú byť uplatnené, neupravuje a je to plne v súlade so Smernicou o DPH.

2.3 Ďalej uviedol, že nie len Šiesta Smernica, ale aj samotný ESD uznáva, 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 aj 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 daňovej kontroly (C-120/2015, bod 23).

2.4 Uviedol, že v preskúmvanej veci daňovú kontrolu oprávnenosti vrátenia nadmerného odpočtu upravovalo v čase vykonania kontroly ustanovenie § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb., pričom v ustanovení § 15 ods. 7 bola určená lehota na ukončenie kontroly, t.j. do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane mohol túto lehotu v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac o šesť mesiacov. Z toho 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. Zákon o DPH a daňový poriadok ponechávajú správcovi dane možnosť začať daňovú kontrolu kedykoľvek v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu, dokonca aj tesne pred uplynutím lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Uvedený postup a určenie primeraných lehôt na začatie a výkon kontroly je v súlade s judikatúrou ESD.

2.5 Nárok na úrok z omeškania vzniká až po skončení daňovej kontroly, ak by správca dane vrátil nadmerný odpočet po lehote stanovenej v § 79 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom v čase ukončenia daňovej kontroly, t.j. po lehote 10 dní od skončenia kontroly.

2.6 Vnútroštátna právna úprava použitá v preskúmanom rozhodnutí, t.j. daňový poriadok v nadväznosti na prechodné ustanovenia daňového poriadku, obsahuje v nadväznosti na porušenia povinnosti správcu dane len § 35b ods. 6 - sankčný úrok za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky a § 63 ods. 6 - úrok z oneskoreného vrátenia nadmerného vrátenia odpočtu. Iné ustanovenie vnútroštátna právna úprava v čase rozhodovania žalovaného nepoznala.

2.7 Ďalej poukázal na platnú právnu úpravu týkajúcu sa vyčísľovania úrokov. Podľa ustanovenia § 79 ods. 3 daňového poriadku, správca dane je povinný rozhodnúť o priznaní úroku, ak správca dane nevráti daňový preplatok v lehote ustanovenej v zákone. Aplikácia tohto ustanovenia pre tento prípad nie je prijateľná, nakoľko dôvody vyčíslenia úrokov sa viažu na nedodržanie zákonnej lehoty pre vrátenie preplatku. Ani žalobcom ani všeobecným súdom nebol preukázaný nezákonný postup správcu dane, resp. nebolo preukázané na konkrétne porušenie zákona, či už zákona o DPH alebo daňového poriadku. Uvádzať ako dôvod vyčíslenie úroku porušenia zásady daňovej neutrality bez zákonného odôvodnenia je neopodstatnené.

2.8 Vrátenie nadmerného odpočtu v zmysle § 79 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2008 sa nepovažuje za prípad, keď nebola dodržaná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu a preto správa dane nebol povinný v zmysle § 63 ods. 6 daňového poriadku v nadväznosti na § 165 ods. 2 daňového poriadku zaplatiť daňovému subjektu úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie apríl 2007.

2.9 Pokiaľ ide o rozhodovaciu právomoc všeobecného súdu, vzhľadom na odporúčanie ESD, žalovaný upriamuje pozornosť na názor Najvyššieho súdu SR prezentovaný v uznesení sp. zn. 3SŽf/44/2013 zo dňa 01.08.2014 (žalobca KOVOZBER s.r.o. proti Daňový úrad Košice) v súvislosti s prejudiciálnym konaním vo veci uznesenia Súdneho dvora C-654/13 Delphi Hungary. Najvyšší súd SR na strane 5 uznesenia uviedol: „Ako nezáväznú časť právneho názoru najvyšší súd uvádza nasledovné: Je zrejma 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 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 ostáva, či prináleží vnútroštátnemu súdu, aby v prípade absencie vnútroštátnej úpravy úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu stanovil právny režim úrokov vlastnou úpravou na základe analógie iuris. Dikcia uznesenia pritom hovorí, že pri neexistencii právnej úpravy EÚ, prináleží právnenému poriadku každého členského štátu...“ Rozhodnutia všeobecných súdov však nie sú prameňom práva v Slovenskej republike a nie sú súčasťou vnútroštátneho právneho poriadku.

2.10 Je názoru, že Krajský súd v Košiciach svojím rozhodnutím vo veci vytvoril súdny precedens, ide už o normotvorbu, vytváranie prameňa práva, na čo slovenské súdy nemajú oprávnenie.

2.11 Krajský súd v Košiciach na záver svojho odôvodnenia uvádza, že na základe citovaných bodov uznesenia ESD C-120/15 zo dňa 21.10.2015 bude úlohou správcu dane postupovať podľa bodu 30 uznesenia. Žalovaný má za to, že uvedeným bodom nie je určené, ako má postupovať správca dane, práve naopak, z predmetnej citácie vyplýva, že v prípade chýbajúcich právnych predpisov Európskej únie v danej oblasti prináleží právnenému poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania.

2.12 Žalovaný ďalej poukazuje aj na bod 32 predmetného uznesenia a je názoru, že podľa uvedeného bodu vnútroštátny súd si má overiť, či vo veci, v ktorej koná, boli dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, a prípade zabezpečiť aby sa dodržali. Krajský súd v Košiciach odporúčané overovanie nevykonal a prenáša normotvornú činnosť vnútroštátneho právneho poriadku na správcu dane, ktorý takéto kompetencie nemal.

3.

3.1 K odvolaniu žalovaného sa vyjadril žalobca a uviedol, že tvrdenie žalovaného, že ustanovenia slovenskej vnútroštátnej právnej úpravy sú plne kompatibilné so Smernicou o DPH je v extrémnom rozpore s právnymi závermi Súdneho dvora EÚ uvedenými v uznesení vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. zo dňa 21.10.2015. Z uvedeného uznesenia Súdneho dvora EÚ jednoznačne vyplýva, že vnútroštátna právna úprava ustanovenia § 79 ods. 2 zákona o DPH nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady daňovej neutrality a článok 183 prvý odsek Smernice o DPH bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, počítat úroky z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. Z uvedeného je zrejmé, že východisková situácia z ktorej v odvolaní vychádzal žalovaný, teda že ustanovenia slovenskej vnútroštátnej právnej úpravy sú plne kompatibilné so Smernicou o DPH nie je správna.

3.2 Žalobca na argumentáciu žalovaného, ktorý poukazoval na bod 23 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o., 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, toto predloženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie daňovej kontroly, žalobca uviedol, že ak Súdny dvor EÚ podáva všeobecný výklad komunitárneho práva, ktorému sa súdny dvor snaží dávať všeobecnejšiu platnosť, potom nemožno k tomuto výkladu pristupovať tak, že interpret reprodukuje len relevantné odseky bez jeho súvislostí. Žalovaný účelovo poukazuje len na časť bodu 23 uvedeného uznesenia. Súdny dvor EÚ však ďalej zdôrazňuje, že keď 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.

3.3 Na ďalšiu námietku žalovaného, že ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku na preskúmaný prípad nie je prijateľný, žalobca uvádza, že je pravdou, že právny poriadok Slovenskej republiky explicitne nerieši úrok v prípade, že zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH. Z bodu 30 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. vyplýva, že v prípade chýbajúcich právnych predpisov Európskej únie v danej oblasti prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. Ak právny predpis výslovne neupravuje určitú skutkovú podstatu, alebo upravuje ju len neúplne, neznamená to, že takto neriešenú alebo neúplne riešenú situáciu nie je možné riešiť. Jednou z výkladových metód je výklad logický, založený na argumente per analogiam, t.j. výklad podľa podrobností, rozlišovaný na argument per analogiam legis a argument per analogiam iuris. Argument per analogiam legis (analógia zákona) spočíva v tom, že na skutkovú podstatu konkrétnym zákonom neriešenú sa použije analogické ustanovenia toho zákona upravujúcu podrobnú skutkovú podstatu. Alebo sa použije argument per analogiam iuris (analógia práva), teda analogické ustanovenie zákona povahou čo najbližšieho v rámci celého právneho poriadku na predmetnú skutkovú podstatu. V danom prípade je podľa žalobcu možné použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku. Výška tak stanoveného úroku by tak podľa žalobcu zodpovedala zásadám ekvivalencie a efektivity, na ktoré poukazuje Súdny dvor EÚ.

3.4 Žalobca ďalej poukazuje, že v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ sa nejedná o odporúčania, pretože výklad práva spoločenstva podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie Súdny dvorom EÚ v konaní o prejudiciálnej otázke v rozsudkoch súdneho dvora EÚ je záväzným prameňom práva a súčasťou právneho základu rozhodovania vo veci samej. V bode 32 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. Súdny dvor uvádza, že vnútroštátny súd je v rámci svojej právomoci poverený uplatňovať ustanovenia práva Únie, má povinnosť zabezpečiť ich platný účinok. Ak smernica Rady 2006/112/ES je súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky, ak vnútroštátna právna práva nie je v súlade s uvedenou smernicou, je povinnosť súdu vykladať vnútroštátne právo v súlade s právom Európskej únie. Ak existuje medzera vo vnútroštátnej právnej úprave, v takomto prípade je potrebné použiť taký výklad, ktorý by základné právo nie len že neporušoval, ale naopak garantoval a bol v súlade s právom Európskej únie.

3.5 Žalobca ďalej poukázal, že podľa ustanovenia § 86 zákona o DPH týmto zákonom sa preberajú právne akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie uvedené v prílohe č. 6. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky je aj Smernica Rady 2006/112/ES. Keďže Smernica o DPH je súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky a Súdny dvor EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. podal eurokonformný výklad čl. 183 prvý odsek Smernice o DPH, potom postup krajského súdu v zmysle uvedeného nie je možné považovať za postup v rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy SR, podľa ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobe, ktorý ustanoví zákon.

3.6 Žalobca žiadal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu potvrdil a žalobcovi priznal trovy odvolacieho konania.

4.

4.1 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že žalobca žiadosťou zo dňa 30.12.2011 žiadal priznať úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2007. Za uvedené zdaňovacie obdobie bol daňovému subjektu priznaný nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní a rozhodnutie bolo vydané po ukončení daňovej kontroly 03.03.2008 pod č. 732/230/8012/08/Bôžk. Žalovaný zaujal stanovisko, že vrátenie nadmerného odpočtu v zmysle § 79 ods. 2 zákona č. 497/2001 Z.z. o DPH v znení účinnom do 31.12.2008 sa nepovažuje za prípad, keď nebola dodržaná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu, preto správca dane nie je povinný v zmysle § 63 ods. 6 daňového poriadku v nadväznosti na ustanovenia § 165 ods. 2 daňového poriadku zaplatiť daňovému subjektu úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie apríl 2007.

4.2 Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca včas žalobu a žiadal, aby krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobný dôvod spočíval v argumentácii, že Smernica o DPH riešila otázku okamihu, kedy vzniká daňovému subjektu v prípade vrátenia nadmerného odpočtu na základe daňového priznania k DPH platiteľovi dane nárok na úroky od správcu dane - rozsudok Súdneho dvora EÚ - C-107/10 Enel Maritsa Iztok (návrh na začatie konania o prejudiciálnej otázke podľa čl. 183 citovanej smernice).

4.3 Krajský súd v Košiciach v tejto veci už raz rozhodol a to v konaní pod sp. zn. 6S/31/2012-36, zrušil rozhodnutie žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Proti tomuto rozsudku podal odvolanie právny zástupca žalobcu čo do trov konania ako aj žalovaný. Najvyšší súd SR uznesením zo dňa 01.08.2014 č. k. 3Sžf/44/2013 zrušil rozsudok Krajského súdu v Košiciach a vrátil mu vec na ďalšie konanie. V odôvodnení uznesenia uviedol, že ide o obdobnú vec, ktorú riešil pod sp. zn. 3Sžf/27/2013 a preto odkázal aj na odôvodnenie uznesenia v uvedenej veci. Dodal, že ide o vec zásadného právneho významu. Spornou otázkou, ktorá je predmetom odvolacieho súdneho konania v správnom súdnictve pred Najvyšším súdom SR je, či platiteľovi DPH vzniká nárok na úroky z omeškania z nadmerného odpočtu zadržovaného počas daňovej kontroly na overenie správnosti uplatneného odpočtu DPH. Právny režim v Slovenskej republike sa riadi ustanovením § 79 ods. 2 zákona o DPH 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 úpravou má aplikačnú prednosť. Krajský súd i najvyšší súd boli postavený pred otázkou, či právo Európskej únie v danom prípade rozsudok Súdneho dvora EÚ C-207/10 Enel Maritsa Iztok 3 AD zo dňa 12.05.2011, predstavuje acte éclairé pre skutkovú situáciu v Slovenskej republike, v dôsledku ktorého nastáva pre súdy situácia aplikovať princíp prednosti práva Európskej únie a povinnosť zdržať sa ustanovenia § 79 ods. 2 zákona o DPH v prospech práva Európskej únie, pokiaľ uvedené ustanovenia nie je možné interpretovať eurokonformne, t.j. v súlade s čl. 183 Smernice o DPH, teda povinnosť aplikovať historický princíp z rozsudku Costa contre E.N.E.L. 6/64. Pri aplikácii tohto princípu prednosti práva EÚ však absentujú v Slovenskej republike subsidiárne procesné legislatívne pravidlá nie

len v daňovom konaní, ale ja v súdnom konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správcu dane. Správca dane nemá oprávnenie položiť Súdnemu dvoru EÚ prejudiciálnu otázku, či ide o acte éclairé. Z tohto 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.

4.4 Krajský súd mal priložený spis Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/21/2012 a zistil, že krajský súd podal návrh na začatie prejudiciálneho konania - článok 99 rokovacieho poriadku Súdneho dvora EÚ - daň z pridanej hodnoty DPH - Smernica 2006/112/ES - článok 183 - vrátenie nadmerného odpočtu DPH - vnútroštátna právna úprava stanovujúca výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH len od uplynutia lehoty 10 dní po skončení konania o daňovej kontrole. Súdny dvor EÚ v uznesení č. C-120/15 zo dňa 21.10.2015 odpovedal na položené prejudiciálne otázky Krajským súdom v Košiciach.

4.5 V tomto konaní súd preskúmava rozhodnutie, ktoré bolo vydané na základe žiadosti žalobcu o priznanie úroku správcom dane z vrátených nadmerných odpočtov DPH za apríl 2007 a vo veci krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/21/2012 súd preskúmaval rozhodnutie správcu dane o žiadosti žalobcu o priznanie úroku správcom dane z vrátených nadmerných odpočtov DPH za júl 2007. Najvyšší súd SR uznesením zo dňa 01.08.2014 č. k. 3SŽf/27/2013 zrušil rozsudok Krajského súdu v Košiciach vo veci 7S/21/2012-39 zo dňa 19.12.2012 z tých istých dôvodov ako vo veci 3SŽf/44/2013.

5.

5.1 Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

5.2 Podľa § 219 ods. 2 O.s.p., ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

5.3 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. 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, 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.

5.4 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.

5.5 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.

6.

6.1 Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu v Košiciach potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 1 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmto sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu a dodáva, že hoci článok 183 Smernice o DPH 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, 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).

6.2 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 čl. 183 Smernice o DPH, vykladaného vzhľadom na kontext a všeobecné zásady upravujúce oblasť DPH (pozri rozsudok Rafinária Steaua Romana C- 431/12, EU: C-2013:686, bod 21).

6.3 Najvyšší súd sa nestotožňuje s tvrdením žalovaného, že ustanovenie slovenskej vnútroštátnej právnej úpravy je plne kompatibilné so Smernicou Rady 2006/112/ES a so závermi Súdneho dvora EÚ uvedenými v uznesení vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. zo dňa 21.10.2015. Z uznesenia Súdneho dvora EÚ najvyššiemu súdu vyplýva, že vnútroštátna právna úprava ustanovenia § 79 ods. 2 zákona o DPH nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady daňovej neutrality a článok 183 prvý odsek Smernice o DPH bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, počítat úroky z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty po skončení daňovej kontroly.

6.4 Žalovaný v odvolaní uviedol, že Smernica zaväzuje členské štáty čo do výsledku, ale zároveň im ponecháva voľnosť formy a metódy k jeho dosiahnutiu, priestor pre vlastnú právnu úpravu. Aj s ohľadom na dodržanie zásady daňovej neutrality boli do zákona o DPH zapracované primerané lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, ktoré majú zároveň za cieľ preveriť a zabezpečiť správne vyberanie DPH. Uvedené podmienky platia pre všetky daňové subjekty registrované na dni z DPH rovnako, pričom nie je možné takéto preverovanie považovať ako znevýhodňujúce riziko. Najvyšší súd je názoru, že Smernica o DPH 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

po skončení daňovej kontroly. Pokiaľ sa zistí, že opatrenie nadmerne narušuje niektorú zo zásad práva spoločenstva alebo cieľ smernice o DPH, považuje sa takéto opatrenie za opatrenie, ktoré je v rozpore s právom spoločenstva.

6.5 Najvyšší súd konštatuje, že daňové orgány sú nepochybne oprávnené v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu začať daňovú kontrolu a peňažné prostriedky vrátiť až po jej skončení (do 10 dní). Žalovaný však 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 SDEÚ.

6.6 Vyššie citovaná Smernica Rady 2006/112/ES je prameňom práva Únie, ktorá je pre členský štát záväzná a má v zmysle článku 7 ods. 2 Ústavy SR prednosť aj pred vnútroštátnym právnym poriadkom. Všetky vnútroštátne orgány aplikujúce právo sú povinné toto vykladať eurokomforne, t.j. v súlade s právom Únie. Pokiaľ ustanovenie vnútroštátneho predpisu nemožno vyložiť eurokomformne, je orgán aplikujúci právo toto ustanovenie nepoužiť. Aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy na základe, ktorej daňové orgány vydali preskúmané rozhodnutie bola v rozpore so záväznou interpretáciou článku 183 DPH Smernice vyplývajúcej z judikatúry SDEÚ.

6.7 Najvyšší súd poukazuje na opakovane vyslovený právny názor Súdneho dvora EÚ, podľa ktorého za určitých okolností prednosť pred vnútroštátnou normou majú všetky únieové normy bez ohľadu na ich právnu silu (porovnaj napríklad *Costa P Enel*, 6/64 z 15.07.1964, Zb. s 1141) všeobecné zásady únieového práva (napr. *Wachauf* 5/88, 13.07.1989 Zb. s 2609 bod 17) nariadenia (napr. *Polity*, 437114.12 971 Zb. s 1039 bod 9), smernice (*Becker* 8/81, 19.01.1982 Zb. s 53) a rozhodnutia (*Salumificio di Cornuda*, 130/78, 8.3971 Zb. s 867) medzinárodné zmluvy uzatvorené Úniou (*Kupfenberg*, 104/81, 26.10.1982 Zb. s 3641).

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

6.9 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.

6.10 Súdny dvor EÚ 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, zákonodarcovia aj súdne orgány (*Hubbard*, C-20/92 01.07.1993, Zb. s. I-3777, bod 19; *Sail* 82/71, 21.03.1972, Zb. s 119 bod 5).

6.11 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 EÚ prednosť pred vnútroštátnym predpisom, ktorý je s ním v rozpore a ktorý by nemal byť ďalej aplikovaný.

6.12 Ak eurokomfortný výklad vnútroštátneho práva nie je totožný, je vnútroštátny súd povinný v medziach svojich právomocí 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). 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.

6.13 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.

6.14 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na rozsudok SDEÚ C-107/10, ohľadom výkladu článku 183 DPH Smernice, 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 o DPH v zásade patria do procesnej autonómie členských štátov, nič to nemení na skutočnosti, že táto autonómia je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity. Podľa ustálenej judikatúry platí, že členské štáty musia pri uplatňovaní úpravy Únie dodržať zásadu ochranu 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 o DPH 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.

6.15 Uvedené podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma, vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH čo znamená, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a prijatý spôsob vrátenia v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko.

6.16 Z uvedeného dospel najvyšší súd k záveru, že právny názor žalovaného o neoprávnenosti nároku na úrok uplatnený žalobcom sa nepohybuje v rámci voľnosti priznanej členským štátom EÚ, pokiaľ ide o stanovenie podmienok náhrady nadmerného odpočtu DPH a je v rozpore so zásadami fungovania systému DPH ako aj so zásadou ochranu legitímnej dôvery, ktorá sa vzťahuje na každú dotknutú osobu v obdobnej situácii. K vráteniu nadmerného odpočtu bežne dochádza vo všeobecnej lehote, čo je lehota, ktorá sama osebe v súlade s článkom 183 Smernice o DPH a povinnosť platiť úroky z omeškania z nevrátenej sumy vzniká až po uplynutí tejto lehoty.

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

6.18 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.

6.19 Podľa názoru najvyššieho súdu by bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, keby tým daňovým subjektom, u ktorých bola uskutočnená daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu

výkonu daňovej kontroly neskôr a bez akejkoľvek kompenzácie. Práve na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadržanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia uvedenej všeobecnej lehoty, na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia.

6.20 Najvyšší súd je názoru, že prístup správcu dane i žalovaného, ktorí právo na takúto kompenzáciu popierajú, nie je opodstatnený ani spravodlivý a znevýhodňujúci daňový subjekt.

6.21 Uznesenie Súdneho dvora Európskej únie z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovoerber s.r.o., proti Daňovému úradu v Košiciach, ktorý posudzoval právnu úpravu Slovenskej republiky týkajúcu sa vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, uvedenú v zákone o DPH prijal záver, že takáto vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi so zásadami daňovej neutrality, podľa ktorej vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty sa musí uskutočniť v primeranej lehote, keďže v prípade začatia daňovej kontroly má za následok zadržanie finančných prostriedkov zodpovedajúce nadmernému odpočtu dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej osobe, počas podstatného obdobia, ktoré môže byť šesťkrát až dvanásťkrát dlhšie ako je zdaňovacie obdobie jedného mesiaca (uznesenie SDEÚ C-120/15 bod 25, 26).

6.22 Súdny dvor Európskej únie prijal záver, že článok 183 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. V súvislosti s úrokmi z omeškania Súdny dvor EÚ v bode 24 citovaného rozhodnutia uvádza,v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, keď dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe, po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje aby takto generované finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania"... (rozsudok Rafinaria Steaua Româna, C-431/R, EU: C:2013:686, bod 23 a uznesenie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyárto, C-654/13; EU:C2014/2127 bod 32).

6.23 Súdny dvor (desiata komora) rozhodol vo veci tak že. Článok 183 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 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.

6.24 Na základe vyššie uvedených skutočností najvyšší súd skonštatoval, že správca dane v prejednávanej veci je povinný priznať daňovému subjektu (platiteľovi DPH), ktorý si uplatnil nadmerný odpočet, úrok z omeškania z neoprávnene zadržovaných finančných prostriedkov.

6.25 Žalovaný ďalej v odvolaní poukazuje na bod 23 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. a uvádza, 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. Najvyšší súd je názoru, že žalovaný účelovo poukazuje len na časť bodu 23 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. Súdny dvor však ďalej zdôrazňuje, že ak zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, čím je zaručené dodržiavanie zásady daňovej neutrality.

6.26 Ďalšia žalobná námietka žalovaného, že ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku pre tento prípad nie je prijateľné, nakoľko dôvody vyčíslenia úrokov sa viažu na nedodržanie zákonnej lehoty pre vrátenie preplatku, najvyšší súd k tomuto udáva, že z bodu 30 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-1120/15 KOVOZBER, s.r.o. vyplýva, že v prípade chýbajúcich právnych predpisov Európskej únie v danej oblasti prináleží vnútroštátnemu právnenému poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. Ak právny predpis výslovne neupravuje určitú skutkovú

podstatu, alebo upravuje ju len neúplne, neznamená to, že takto neriešenú alebo nie úplne riešenú situáciu nie je možné riešiť. V danom prípade je možné použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku. Výška tak stanoveného úroku by podľa najvyššieho súdu zodpovedala zásadám ekvivalencie a efektivity, na ktoré poukazuje Súdny dvor EÚ.

6.27 Najvyšší súd poukazuje, že v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ sa nejedná o odporúčania, pretože výklad práva spoločenstva podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej Únie Súdny dvorom EÚ v konaní o prejudiciálnej otázke je záväzným prameňom práva a súčasťou právneho základu rozhodovania vo veci samej. V bode 32 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. Súdny dvor EÚ 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 je súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky, a ak vnútroštátne 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 nielen že neporušoval, ale garantoval a bol v súlade s právom Európskej únie. Súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky je Smernica 2006/112/ES. 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. Keďže Smernica 2006/112/ES je súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky a Súdny dvor EÚ vo veci C-120/15 KOVOZBER, s.r.o. podal eurokonformný výklad článku 183 prvý odsek Smernice 2006/112/ES, potom postup krajského súdu je v súlade so zákonom a nie je možné ho považovať v rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy SR.

7.

7.1 Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení odvolacích námietok žalovaného, Najvyšší súd Slovenskej republiky s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku a rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/31/2012 -146 zo dňa 7. apríla 2016 potvrdil ako vecne a právne správne. Úlohou žalovaného bude v ďalšom konaní postupovať s poukazom na závery obsiahnuté v tomto rozsudku ako aj rozsudku krajského súdu. Žalovaný je viazaný právnym názorom odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.).

7.2 O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov odvolacieho konania vo výške 181,90 € podľa Vyhlášky číslo 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách za poskytovanie právnych služieb za jeden úkon právnej služby - vyjadrenie k odvolaniu 143,- € + 20% DPH (30,32 €) + 8,58 €.

7.3 Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť nový procesný predpis - Správny súdny poriadok. Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Vzhľadom k tomu, že predmetné odvolacie konanie začalo pred dňom nadobudnutia účinnosti SSP, t.j. pred 01.07.2016, dokončilo sa podľa ustanovení O.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.