

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/41/2017
Identifikačné číslo spisu: 8016200420
Dátum vydania rozhodnutia: 27.02.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8016200420.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (sudca spravodajca) a sudcov JUDr. Sone Langovej a Mgr. Viliama Pohančenička v právnej veci pôvodného žalobcu: LUJAN Plus, s.r.o., so sídlom Mengusovce 117, právne zastúpeného JUDr. Ivom Babjakom, advokátom so sídlom vo Svidníku, Sovietskych hrdinov 200/33, proti sťažovateľovi (pôvodnému žalovanému) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 103061381/2016 zo dňa 3. mája 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/21/2016-44 zo dňa 22.03.2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/21/2016-44 zo dňa 22.03.2017 z a m i e t a.

Pôvodnému žalobcovi priznáva proti sťažovateľovi nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103061381/2016 zo dňa 03.05.2016, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102434929/2016 zo dňa 26.01.2016, ktorým správca dane podľa § 79 ods. 3 a 7 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov priznal žalobcovi ako daňovému subjektu úrok zo sumy nadmerného odpočtu vo výške 43,10 eura, slovom štyridsaťtri eur desať centov, na dani pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011 s odôvodnením, že vzhľadom na to, že podľa § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov mal byť daňovému subjektu vrátený do desiatich dní od ukončenia daňovej kontroly, teda do 19.06.2015, a bol vrátený až dňa 22.06.2015, priznal správca dane daňovému subjektu rozhodnutím č. 102434929/2016 zo dňa 26.01.2016 podľa § 79 ods. 3 a 7 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov úrok vo výške 53,10 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011, teda za 3 dni omeškania s vrátením uznanej časti nadmerného odpočtu (vo výške 52 462,04

eura) pri použití 10% ročnej úrokovej sadzby. Finančné riaditeľstvo dospelo k záveru, že správca dane postupoval v súlade s platným zákonom.

2. Krajský súd uviedol, že v predmetnom konaní je nesporné, že u žalobcu začal správca dane daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2011 dňa 18.10.2011, ktorá bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 09.06.2015. Dodatočným platobným výmerom č. 996177/2015 zo dňa 19.06.2015 správca dane priznal žalobcovi za toto zdaňovacie obdobie nárok na vrátenie nadmerného odpočtu vo výške 52 462,04 €, ktoré vrátil žalobcovi dňa 22.06.2015. Na základe žiadosti žalobcu mu správca dane rozhodnutím č. 102434929/2016 zo dňa 26.01.2016 podľa § 79 ods. 3 a 7 Daňového poriadku priznal úrok vo výške 43,10 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011 za tri dni omeškania s vrátením uznanej časti nadmerného odpočtu.

3. Podľa § 79 ods. 6 zákona o dani z pridanej hodnoty, 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.

4. Krajský súd uznal tvrdenie žalovaného, že vnútroštátne predpisy Slovenskej republiky, a to zákon o dani z pridanej hodnoty a Daňový poriadok neobsahujú osobitné a jednoznačné ustanovenia o priznaní, výpočte a zaplatení úroku za dobu vykonávania daňovej kontroly a konkrétne podmienky vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, ani obdobie, za ktoré má byť úrok priznaný, neurčuje ani Smernica Rady č. 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

5. V danom prípade však existuje uznesenie Súdneho dvora Európskej únie vo vzťahu k Slovenskej republike vo veci C-120/15- Kovozber, s.r.o. , kde Súdny dvor dospel k záveru, že čl. 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.

6. Krajský súd ďalej uviedol, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 4Sžf/65/2014 vyslovil názor, že by bolo v rozpore s princípom právneho štátu, keby tým daňovým subjektom, u ktorých bola uskutočnená daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr, bez akejkoľvek kompenzácie. Práve na tento účel slúži štátom platený úrok zo zadržanej sumy za obdobie už odo dňa uplynutia uvedenej všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu až do jeho vrátenia. Súd je toho názoru, že prístup správcu dane i žalovaného, ktorý právo na takúto kompenzáciu popierajú je neproporcionálny, nie je ničím opodstatnený, ani spravodlivý a znevýhodňuje daňový subjekt len na tom základe, že u neho bola vykonaná daňová kontrola.

7. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ (pôvodne žalovaný) včas kasačnú sťažnosť. Poukazoval na platnú zákonnú právnu úpravu. Lehota na vrátenie nadmerného odpočtu v prípade, ak daňový úrad v lehote na jeho vrátenie podľa odsekov 1, 2 alebo 5 začne daňovú kontrolu (ako v danom prípade), je ustanovená v § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, podľa ktorej v takom prípade daňový úrad vráti nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške zistenej daňovým úradom. To znamená, že ak v tejto lehote daňový úrad nadmerný odpočet

nevráti, vzniká platiteľovi nárok na priznanie a zaplatenie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu. V súlade s touto právnou úpravou (§ 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. a 79 ods. 3 a 7 zákona č. 563/2009 Z. z.) postupoval správca dane pri priznaní úroku napadnutým rozhodnutím, pretože ide o jedinú možnú právnú úpravu, ktorá je aplikovateľná na uvedený prípad, a v súlade s touto vnútroštátnou legislatívou sa úroky po dobu výkonu kontroly oprávnenosti nadmerného odpočtu pred jeho vrátením daňovému subjektu nepriznávajú. Lehota na vrátenie nadmerného odpočtu vo výške zistenej daňovým úradom je do 10 dní od ukončenia daňovej kontroly.

8. Sťažovateľ uviedol, že krajský súd dospel k záveru, že žalovaný sa v rozhodnutí riadne nezaoberal judikatúrou Súdneho dvora, a nestotožnil sa s argumentáciou žalovaného, že absenciu právnej úpravy nemôže nahradiť rozhodnutie správcu dane, ani rozhodnutie odvolacieho orgánu, pretože taký postup by bol v rozpore so zákonom, a teda aj v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Zároveň však z rozsudku súdu nevyplýva, v akej výške žalobcovi prináleží úrok z nadmerného odpočtu. V prípade, ak by správca dane chcel priznať úrok z nadmerného odpočtu, môže mu ho priznať len rozhodnutím. Podľa ustanovenia § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku musí výrok rozhodnutia obsahovať (okrem iného) ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo. Z dôvodu neexistencie právnej úpravy výšky kompenzácie za toto ekonomické znevýhodnenie vo vnútroštátnom poriadku v čase zadržania nadmerných odpočtov nemohol byť úrok z nadmerného odpočtu žalobcovi priznaný. Ani smernica Rady č. 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty nestanovuje konkrétne podmienky vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty a neurčuje ani obdobie, za ktoré má byť priznaný úrok. Podľa uvedenej smernice môžu jednotlivé členské štáty uvedenú problematiku upraviť vo svojom vnútroštátnom práve samostatne.

9. Až dňa 01.01.2017 nadobudol 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. V ustanovení § 79a upravuje náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Podľa § 85ke tohto zákona má platiteľ nárok na úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a, aj keď daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 začala pred 1. januárom 2017 a k 1. januáru 2017 nebola skončená. Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane. To znamená, že pokiaľ bola daňová kontrola ukončená do 31. decembra 2016 (čo je aj daný prípad), nie je možné daňovému subjektu priznať úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. Na základe skutočností uvedených v žalobe napadnutom rozhodnutí a vo vyjadreniach žalovaného č. 1398909/2016 zo dňa 03.08.2016 a č. 1790170/2016 zo dňa 15.12.2016 k žalobe, ako aj na základe vyššie uvedených skutočností tvrdil, že napadnutým rozsudkom bola vec po právnej stránke posúdená nesprávne a žalovaný postupoval v súlade so zákonnými ustanoveniami, keď prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

10. Pôvodný žalobca v zastúpení advokátom vo vyjadrení zo dňa 13.06.2017 ku kasačnej sťažnosti uviedol, že z kasačnej sťažnosti vyplýva, že dôvodom na jej podanie je tá skutočnosť, že krajský súd „v rozsudku vôbec neuvádza, ako by mali daňové orgány určiť primeranú výšku úroku, ktorú by mali žalobcovi priznať.“ Na túto námietku žalovaného krajský súd už dal odpoveď v odôvodnení svojho rozsudku, keď zdôraznil, že „ak sa vnútroštátne právne pravidlo v procese jeho používania v konkrétnom prípade dostalo do rozporu s presne identifikovaným komunitárnym pravidlom, potom sa musí použiť priamo účinné komunitárne pravidlo a vnútroštátna právna norma sa nepoužije.“ V danom prípade za priamo účinné komunitárne pravidlo je potrebné považovať výklad článku 183 smernice Rady 2006/112/ES podaným Súdnym dvorom v rozsudku vo veci C-107/10, no najmä v uznesení vo veci C-120/15, v ktorom Súdny dvor v bode 30 okrem iného skonštatoval, 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. 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). Keďže rozhodnutia Súdneho dvora majú priamy účinok, čo znamená, že pre ich aplikáciu štátnymi orgánmi členských štátov nie je potrebná ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku, bolo priamo povinnosťou správcu dane aplikovať na daný prípad vyššie citované rozhodnutia Súdneho dvora bez ohľadu na znenie vnútroštátnej právnej normy.

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

12. Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že Krajský súd v Prešove napadnutým rozsudkom zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 103061381/2016 zo dňa 03.05.2016 z dôvodu zistenia nesúladu vnútroštátnej právnej úpravy s právom Európskej únie, ktoré je v danom prípade reprezentované uznesením Súdneho dvora vo veci C-120/15 Kovožber, s.r.o. zo dňa 21.10.2015. Z kasačnej sťažnosti Finančného riaditeľstva SR vyplýva, že realizácii práva prednosti Európskej únie v danom prípade bráni vnútroštátna úprava ustanovenia § 85ke zákona č. 297/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinného od 01.01.2017 (prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2017), posledná veta v znení „ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane“. Uvedené ustanovenie svojou dikciou bráni priznať nároky na úrok z omeškania zo zadržávaného nadmerného odpočtu z už ukončených daňových kontrol do 31.12.2016, čo je i prípad žalobcu. Toto ustanovenie je v zjavnom rozpore s uznesením Súdneho dvora EU vo veci C-120/15 Kovožber, podľa ktorého „Článok 183 prvý odsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je vo veci samej, ktorá upravuje výpočet úrokov z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly“.

13. Kasačný súd konštatuje, že dostatočne určité pravidlo pre priznávanie úrokov zo zadržávaného nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly v právnom poriadku Slovenskej republiky existuje, a je vyjadrené ako „náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly podľa ust. § 79a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty“ v znení zákona č. 297/2016 Z. z.

14. Kasačný súd vidí v tomto prípade riziko možného „zacyklenia vecí“, kedy správca dane i Finančné riaditeľstvo poukazujú na právnu úpravu § 85ke zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty a nerešpektujú uznesenie Súdneho dvora EU C-120/15 Kovožber, ktoré má v danom prípade aplikačnú prednosť. V ďalšom konaní si žalovaný vyžiada k uvedenému problému metodické usmernenie Ministerstva financií SR (§ 160 ods. 1, 2 Daňového poriadku) a opätovne o nároku žalobcu rozhodne. Finančné riaditeľstvo musí v ďalšom konaní uviesť podrobnú argumentáciu, prečo neaplikuje na princípe prednosti práva EU uznesenie Súdneho dvora EU vo veci C-120/15 Kovožber, ktoré má prednosť pred vnútroštátnou úpravou ustanovenia § 85ke zákona č. 297/2016 Z. z. Súdneho dvora EU. V dôsledku toho nemožno z jeho aplikácie vylúčiť v § 85ke zákona č. 297/2016 Z. z. daňové kontroly skončené do 31.12.2016. Je potrebné zdôrazniť, že zadržávanie nadmerného odpočtu žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2011 trvalo do 22.06.2015. Ide o neprimeranú dĺžku zadržávania, ktorá zjavne spadá pod aplikáciu uznesenia Súdneho dvora EU C-120/15 Kovožber. Daňový subjekt podal žiadosť o zaplatenie úrokov zo zadržávaného nadmerného odpočtu dňa 08.12.2015, teda v čase keď už bolo vyhlásené uznesenie Súdneho dvora EU vo veci C-120/15 zo dňa 21.10.2015.

15. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 a 2 SSP a § 467 ods. 1 SSP tak, že pôvodnému žalobcovi priznal voči sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, keďže v konaní bol úspešný.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.