

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/22/2017
Identifikačné číslo spisu: 2015200321
Dátum vydania rozhodnutia: 29.05.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2015200321.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Marty Molnárovej, v právnej veci žalobcu: ENVIRAL, a.s., so sídlom Trnavská cesta, Leopoldov, IČO: 36 259 233, zastúpeného Škubla & Partneri s.r.o., so sídlom Digital Park II, Einsteinova 25, Bratislava, IČO: 36 861 154, proti sťažovateľovi (žalovanému): Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, so sídlom Radlinského 37, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 27995/2015 z 10. marca 2015, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/41/2015-58 z 20. septembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/41/2015-58 z 20. septembra 2016 z a m i e t a .

Žalobca má právo proti sťažovateľovi na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 20S/41/2015-58 z 20.09.2016 podľa § 191 ods. 1 písm. c/ a g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 27995/2015 z 10.03.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Podľa § 167 ods. 1 SSP priznal správny súd úspešnému žalobcovi proti žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že žalobca sa v konaní domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia č. 27995/2015 z 10.03.2015, ktorým žalovaný zamietol jeho žiadosť o úhradu úrokov z neskoro vyplateného nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2013. Žalobca žalobu odôvodnil tým, že nadmerný odpočet v sume 76 663,38 Eur mu podľa § 79 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) mal byť vrátený do 27.12.2013. Dňa 20.12.2013 bolo žalobcovi doručené Oznámenie o začatí daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Po skončení daňovej kontroly bol žalobcovi nadmerný odpočet vrátený podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH. Nadmerný odpočet bol žalobcovi zadržovaný celkom 336 dní, počas ktorých žalobca nemohol s finančnou čiastkou

disponovať, ani rozumne predpokladať, kedy mu finančné prostriedky budú vrátené. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. Sžf/27/2013, sp. zn. Sžf/44/2013, ako aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/115/2013, podľa ktorého záver žalovaného o neoprávnenosti nároku na úrok od uplynutia všeobecnej 30-dňovej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu DPH sa nepohybuje v rámci voľnosti priznanej členským štátom. Lehota 30 dní na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH je v súlade s čl. 183 DPH Smernice a povinnosť platiť úroky z omeškania z nevrátenej sumy vzniká po uplynutí tejto doby.

3. Žalovaný v konaní namietal, že žalobou napadnuté oznámenie nie je rozhodnutím a preto nie je daná právomoc súdu v konaní podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku. Žalovaný poukázal tiež na to, že kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane za zdaňovacie obdobie október 2013 u žalobcu začal v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu a nadmerný odpočet vrátil v súlade s § 79 ods. 6 zákona o DPH v lehote 10 dní od skončenia kontroly, z ktorého dôvodu nedošlo k oneskorenému vráteniu a nebola naplnená podmienka na priznanie úroku. Žalovaný dodal, že dobu vykonávania daňovej kontroly nemožno považovať za dobu neoprávneného zadržovania finančných prostriedkov daňového subjektu, nakoľko daňová kontrola bola vykonávaná na základe zákona, pričom zákon upravuje aj dĺžku trvania daňovej kontroly. V súvislosti s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/115/2013 žalovaný uviedol, že v Slovenskej republike neplatí systém precedenčného práva a rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, proti ktorému nie je prípustný opravný prostriedok, je pre správcu dane záväzná iba v konkrétnej veci, ktorá bola predmetom konania. Tento rozsudok považoval žalovaný navyše za nevykonateľný nakoľko neurčuje, podľa akého ustanovenia zákona a za aké obdobie má byť daňovému subjektu úrok vyplatený, pričom daňovo-právne predpisy neobsahujú ustanovenia, podľa ktorých by tak bolo možné postupovať.

4. Správny súd napadnuté oznámenie žalovaného, ktorým bol bez možnosti podať opravný prostriedok zamietnutý uplatnený nárok žalobcu na úhradu úrokov z neskoro vyplateného nadmerného odpočtu DPH, posudzoval ako rozhodnutie správneho orgánu, ktorým boli dotknuté práva žalobcu ako daňového subjektu a ktoré preto podlieha súdnemu prieskumu.

5. V priebehu konania správny súd zistil, že uznesením Súdneho dvora C-120/15 z 21.10.2015 bola zodpovedaná prejudiciálna otázka položená Krajským súdom v Košiciach vo veci Kovozer s.r.o. proti Daňovému úradu Košice, pričom podľa tohto rozhodnutia „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 do uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly.“

6. Preskúvaným rozhodnutím žalovaný zamietol žiadosť žalobcu o úhradu úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu DPH s odvolaním sa na vrátenie nadmerného odpočtu v lehote stanovenej § 79 ods. 6 zákona o DPH pre prípad začatia daňovej kontroly. Napriek nedostatku jednoznačnej právnej úpravy vzniku nároku na úrok v prípade vrátenia nadmerného odpočtu bolo podľa správneho súdu potrebné konštatovať, že tak žalovaný rozhodol v priamom rozpore s článkom 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 (ktorá má prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky), ktorému podľa Súdneho dvora odporuje úprava výpočtu úroku z omeškania pri vrátení nadmerného odpočtu DPH až od uplynutia lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly.

7. Nárok na úhradu úroku vzniká podľa správneho súdu aj v prípade vrátenia nadmerného odpočtu pred uplynutím lehoty 10 dní po skončení daňovej kontroly. K uvedenému správny súd dodal, že nedostatky vo vnútroštátnej právnej úprave týkajúce sa počiatku vzniku nároku na úhradu úroku nahrádza súdna moc svojimi rozhodnutiami, z ktorých práve rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/115/2013 poskytuje návod na ďalší postup žalovaného.

8. 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 vrátil vec správne mu súdu na nové konanie.

9. V kasačnej sťažnosti žalovaný po tom, ako zhrnul skutkový stav veci, uviedol, že článok 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 nestanovuje povinnosť zaplatiť úroky z nadmerného odpočtu pri jeho vrátení a rovnako ani deň, od ktorého platiteľovi vzniká na úroky nárok. Úprava konkrétnych podmienok pre vrátenie nadmerného odpočtu je v právomoci členských štátov, pričom musia byť dodržané základné zásady fungovania systému DPH. V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že článok 183 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 bol transponovaný do § 79 zákona o DPH a lehota na vrátenie nadmerného odpočtu pre prípad začatia daňovej kontroly v zmysle § 79 ods. 6 zákona o DPH (do 10 dní od ukončenia daňovej kontroly) v preskúmvanej veci dodržaná bola.

10. Žalovaný dal do pozornosti právnu úpravu zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“), ktorá podľa neho taktiež neumožňovala vyplatenie úroku v zmysle žiadosti žalobcu. Zákon č. 511/1992 Zb. obsahoval ako sankcie za porušenie povinností správcu dane len § 35b ods. 6 (sankčný úrok za neoprávnene zadržávané peňažné prostriedky) a § 63 ods. 6 (úrok z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu). Žalovaný tiež uviedol, že v obdobných prípadoch vychádzal zo stanovísk Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky a zo záverov rokovania na Ministerstve financií Slovenskej republiky, podľa ktorých, ak bola kontrola nadmerného odpočtu začatá v lehote stanovenej v zákone o DPH a nadmerný odpočet bol vrátený do 10 dní od ukončenia kontroly, nejedná sa o oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu a preto daňovému subjektu nevzniká nárok na úrok podľa § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

11. Ďalej žalovaný namietal, že zo znenia § 79 ods. 3 daňového poriadku vyplýva, že správca dane zaplatí úrok len v prípade vrátenia daňového preplatku po lehote stanovenej v odseku 2 a v prípade oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu. Podľa žalovaného, žiadny právny predpis neustanovuje právo daňového subjektu na zaplatenie úrokov za nevyplatenie nadmerného odpočtu v dôsledku vykonávania daňovej kontroly. V tejto súvislosti žalovaný opätovne zdôraznil, že nadmerný odpočet bol v preskúmvanej veci vrátený v lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly v súlade s § 79 ods. 6 zákona o DPH, a teda nedošlo k oneskorenému vráteniu nadmerného odpočtu, čím nebola naplnená podmienka na priznanie úroku žalobcovi podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku. Priznanie úroku podľa § 79 ods. 3 zákona o DPH tak, ako to žiadal žalobca, by bolo podľa žalovaného v rozpore s týmto ustanovením, ako aj s článkom 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. V tejto súvislosti žalovaný dodal, že dobu vykonávania daňovej kontroly nemožno považovať za dobu neoprávnene zadržávaných finančných prostriedkov daňového subjektu aj vzhľadom k tomu, že uvedenú kontrolu vykonáva orgán štátu na základe zákona a lehota na výkon daňovej kontroly je zákonom limitovaná na obdobie jedného roka (§ 46 ods. 10 daňového poriadku).

12. Žalovaný poukázal aj na závery judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorých straty na ujmu zdaniteľnej osoby, vyplývajúce z nemožnosti disponovať s peňažnými prostriedkami, majú byť kompenzované zaplatením úrokov z omeškania v tom prípade, že dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty. Z uvedeného podľa žalovaného vyplýva, že správcovi dane musí prináležať určitá primeraná lehota na výkon daňovej kontroly, ktorou preverí oprávnenosť vráteného nadmerného odpočtu. Nárok na úroky teda nemôže podľa žalovaného vzniknúť už uplynutím lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu ako požaduje žalobca.

13. S poukazom na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-107/10 Enel Maritza Iztok AD3 žalovaný uviedol, že tento nemožno v prejednávanej veci aplikovať vzhľadom na rozdielnosť vnútroštátnych právnych úprav Bulharska a Slovenskej republiky.

14. Žalovaný citoval tiež uznesenie Súdneho dvora vo veci C-654/13 Delphi Hungary a následne uznesenie sp. zn. 3Sžf/44/2013 z 01.08.2014, ktorým Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušil

rozsudok, ktorým krajský súd rozhodnutie žalovaného o nepriznaní úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu DPH zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s tým, že v odôvodnení rozhodnutia Najvyšší súd Slovenskej republiky uviedol, že z uznesenia Súdneho dvora vo veci C-654/13 Delphi Hungary nezistil, či právo Európskej únie je prameňom práva aj pre vznik úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu.

15. K uzneseniu Súdneho dvora z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice žalovaný uviedol, že ani po jeho vydaní nemá k dispozícii takú slovenskú legislatívnu úpravu ani právoplatné rozhodnutie slovenského súdu, ktoré by mu umožnili postupovať spôsobom ako žiada žalobca.

16. K rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/115/2013 z 11.12.2014 žalovaný uviedol, že v Slovenskej republike neplatí systém precedenčného práva a tento rozsudok nie je pre správcu dane záväzný. Navyše považoval žalovaný tento rozsudok za nevykonateľný, pretože neurčuje, podľa akého zákonného ustanovenia a za aké obdobie má daňový úrad vyplatiť daňovému subjektu úrok. Podľa žalovaného nie je namieste odvolávať sa vo verejnom práve na princíp analógie.

17. Žalovaný poukázal aj na to, že vzhľadom na § 85ke zákona o DPH účinného od 01.01.2017 sa na daňovú kontrolu v preskúmvanej veci nevzťahuje právna úprava § 79a zákona o DPH (náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) účinná od 01.01.2017.

18. V závere žalovaný namietal, že žalobou napadnuté oznámenie nie je preskúmateľné súdom. Tiež mal za to, že rozsudok správneho súdu je nedostatočne odôvodnený, neurčitý a nevykonateľný, pretože správny súd nevyslovil právny názor, ktorým by určil procesný postup pre vyplatenie úroku, ktorý žiada žalobca, čo do výšky, obdobia, ako aj zákonných ustanovení, podľa ktorých má byť žalobcovi úrok priznaný. Navyše podľa žalovaného rozsudok správneho súdu spochybňuje účel daňovej kontroly.

19. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti k námietke žalovaného o nemožnosti súdneho preskúmania žalobou napadnutého rozhodnutia uviedol, že napadnutým oznámením boli priamo dotknuté jeho práva a právom chránené záujmy, vrátane základných práv a slobôd, a to najmä vlastnícke právo podľa článku 20 Ústavy Slovenskej republiky a právo podnikat' podľa článku 35 Ústavy Slovenskej republiky, z ktorého dôvodu toto oznámenie podľa žalobcu súdnemu prieskumu podlieha.

20. Ako nedôvodnú považoval žalobca námietku žalovaného o neurčitosti a nevykonateľnosti rozsudku správneho súdu, ako aj námietku o nemožnosti na danú vec aplikovať § 79 ods. 3 daňového poriadku. Podľa žalobcu výšku, úroku ako aj obdobie, za ktoré má byť žalobcovi priznaný možno jednoznačne určiť aj bez konkretizácie procesného postupu v odôvodnení rozsudku súdu. Žalobca mal za to, že mu prináleží za zadržanie nadmerného odpočtu v priebehu daňovej kontroly úrok vo výške vypočítanej podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku (analogicky) za obdobie od uplynutia všeobecnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, t. j. odo dňa, kedy by bol nadmerný odpočet vrátený, ak by nezačala daňová kontrola, až do dňa jeho pripísania na účet žalobcu. Uvedené závery vyplývajú podľa žalobcu z rozhodnutí Súdneho dvora vo veci C-286/94 Garage Molenheide BVBA a vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice, ako aj z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/115/2013.

21. Vzhľadom na postoj žalovaného žalobca žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zaujal stanovisko k uplatneniu procesných pravidiel pre určenie výšky úroku a obdobia, za ktoré má byť žalobcovi priznaný.

22. Pokiaľ žalovaný spochybňoval postup, kedy by súd absenciu právnej úpravy nahradil analógiou, k uvedenému žalobca poukázal na článok 4 Civilného sporového poriadku, ktorý explicitne zakotvuje princíp analógie, ktorým zákonodarca reflektuje zákaz odopretia spravodlivosti. Žalobca tiež uviedol, že nie je mu známe, na základe čoho dospel žalovaný k názoru, že rozsudok správneho súdu spochybňuje účel daňovej kontroly, nakoľko žalovaný toto svoje tvrdenie nijakým spôsobom neodôvodnil. V tejto

súvislosti žalobca dodal, že podstata veci sa vykonanej daňovej kontroly vôbec netýkala. V závere žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného v celom rozsahu zamietol.

23. 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 www.nsud.sk (§ 137 ods. 4 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

24. Predmetom kasačného konania bol rozsudok, ktorým správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. c/ a g/ SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 27995/2015 z 10.03.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

25. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že žalobca žiadosťou z 12.02.2015 žiadal priznať úrok za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013. Medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca podal dňa 25.11.2013 za zdaňovacie obdobie október 2013 daňové priznanie, v ktorom uviedol nadmerný odpočet v sume 76 663,38 Eur. Žalovaný vykonal u žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti. Daňová kontrola začala dňa 20.12.2013 a ukončená bola dňa 20.11.2014 doručením protokolu č. 9900430/5/5114103/2014/Zat z 20.11.2014 žalobcovi. Žalobcovi bol nadmerný odpočet v sume zistených správcom dane vrátený po skončení daňovej kontroly dňa 28.11.2014.

26. Žalovaný v napadnutom oznámení č. 27995/2015 z 10.03.2015 zaujal stanovisko, že daňovú kontrolu začal u žalobcu v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH a nadmerný odpočet žalobcovi vrátil v lehote do 10 dní od skončenia daňovej kontroly v súlade s § 79 ods. 6 zákona o DPH a teda nedošlo k oneskorenému vráteniu nadmerného odpočtu, čím nebola splnená podmienka na priznanie úroku podľa § 79 ods. 3 daňového poriadku požadovaného žalobcom.

27. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Princíp legality (zákonnosti) zakotvený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky znamená, že viazanosť štátu právom sa musí uplatňovať jednak v oblasti viazanosti štátu ústavou, ústavnými zákonmi a zákonmi ako aj v oblastiach ich vykonávania orgánmi štátnej správy, ktoré musia zásadne postupovať len na základe zákonov a v ich medziach.

28. Vzhľadom na uvedené skutočnosti poukazuje Najvyšší súd Slovenskej republiky na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je i právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje potom i zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

29. Podľa článku 183 prvý odsek Smernice 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.

30. Podľa § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“), 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.

31. Podľa § 79 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon 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.

32. 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,

33. 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.

34. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a 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 kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu a dodáva, že 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 Rafinăria Steaua Romana, C-431/12, EU: C-2013:686, bod 19).

35. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

36. Pokiaľ ide o bližšie zdôvodnenie svojho právneho názoru, kasačný súd zotrúva a plne sa stotožňuje s názorom už skôr vysloveným vo veci tých istých účastníkov konania v rozsudkoch sp. zn. 8Sžf/71/2016 zo dňa 31.01.2019 (zdaňovacie obdobie november 2013), sp. zn. 5Sžfk/33/2017 (zdaňovacie obdobie december 2013), ktorými kasačný súd (odvolací súd do 30.06.2016) sťažnosť zamietol (odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil). Preto v ďalšom uvádza jeho prevzatú časť odôvodnenia (sp. zn. 5Sžfk/33/2017):

37. „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).

38. Kasačný súd sa nestotožňuje s tvrdením žalovaného, že dotknutá vnútroštátna právna úprava je plne kompatibilná so Smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 a so závermi Súdneho dvora uvedenými 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 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).

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.“

39. Z citovaného uznesenia Súdneho dvora kasačného 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.

40. 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.

41. K námietke žalovaného, že správcovi dane musí prináležať určitá primeraná lehota na výkon daňovej kontroly, ktorou preverí oprávnenosť vráteného nadmerného odpočtu, kasačný súd uvádza, že 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.

42. 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.

43. 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*, 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, 8.3.1971 Zb. s 867) medzinárodné zmluvy uzatvorené Úniou (*Kupfenberg*, 104/81, 26.10.1982 Zb. s 3641).

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

45. 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.

46. 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, 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).

47. 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.

48. 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).

49. 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.

50. 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.

51. 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.

52. 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.

53. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že žalovaným namietaná odlišnosť bulharskej právnej úpravy, ktorá bola predmetom prejudiciálneho konania, výsledkom ktorého bol rozsudok C-107/10, je irelevantná. Súdny dvor v konaní o prejudiciálnej otázke neposkytuje výklad práva jednotlivých členských štátov, ale vykladá právo Únie tak, aby jeho aplikácia bola jednotná. Nemožno očakávať, že pokiaľ Únia umožnila procesne autonómne upraviť postup pri uplatnení nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, všetky právne úpravy v jednotlivých členských štátoch budú totožné.

54. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že právny názor žalovaného o neoprávnenosti nároku na úrok uplatnený žalobcom sa nepohybuje v rámci voľnosti priznanej členským štátom Európskej únii, 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. 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.

55. 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. 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.

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

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

58. Súdny dvor prijal v uznesení z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovožber 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).“

59. 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.

60. K námietke žalovaného, že ustanovenie § 79 ods. 3 daňového poriadku pre tento prípad nie je aplikovateľné, kasačný súd uvádza, že z bodu 30 uznesenia Súdneho dvora z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice 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 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.

61. 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 Kovožber 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 únievého 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 z 28.11.2006 je súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky a Súdny dvor vo veci C-120/15 Kovožber s.r.o. proti Daňovému úradu Košice podal eurokonformný výklad článku 183 prvý odsek Smernice 2006/112/ES z 28.11.2006, potom je rozsudok správneho súdu vecne správny.

62. Najvyšší súd Slovenskej republiky v súvislosti s vyššie uvedeným právnym názorom poukazuje na svoj skorší rozsudok v obdobnej veci sp. zn. 4Sžf/57/2016 zo 06.06.2017. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou napĺňať 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.

63. Zároveň poukazuje Najvyšší súd Slovenskej republiky na svoj rozsudok sp. zn. 8Sžf/71/2016 z 31.01.2019 v obdobnej veci tých istých účastníkov konania. Najvyšší súd Slovenskej republiky uvedeným rozsudkom potvrdil rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/42/1015-60 z 19.04.2016, ktorým bolo takisto rozhodnutie žalovaného o nepriznaní úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu DPH vráteného po skončení daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2013 zrušené a vec bola vrátená žalovanému na ďalšie konanie

64. Pokiaľ žalovaný v kasačnej sťažnosti poukazoval na uznesenie sp. zn. 3Sžf/44/2013 z 01.08.2014, ktorým Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušil rozsudok č. k. 6S/31/2012-36 z 21.02.2013, ktorým Krajský súd v Košiciach rozhodnutie žalovaného o nepriznaní úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu DPH vráteného po skončení daňovej kontroly zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, kasačný súd uvádza, že Krajský súd v Košiciach po tom, ako mu bola vec vrátená Najvyšším súdom Slovenskej republiky na ďalšie konanie rozhodol vo veci rozsudkom č. k. 6S/31/2012-146 zo 07.04.2016 tak, že rozhodnutie žalovaného opätovne zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Tento rozsudok bol následne na základe odvolania žalovaného potvrdený práve vyššie uvedeným rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/57/2016 zo 06.06.2017“.

65. Obdobný záver vyslovil i Súdny dvor EÚ v rozsudku č. C-387/16 Nidera zo dňa 28.02.2018, v ktorom konštatoval, že: „Článok 183 DPH smernice v spojení so zásadou daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni zníženiu sumy úrokov obvykle splatných na základe vnútroštátneho práva z nadmerného odpočtu DPH, ktorý nebol vrátený v príslušnej lehote, pokiaľ k takému zníženiu dôjde z dôvodov vyplývajúcich z okolností nezávislých od vôle zdaniteľnej osoby, ako je napríklad výška týchto úrokov v porovnaní so sumou nadmerného odpočtu, obdobie, počas ktorého nadmerný odpočet nebol vrátený, a dôvody, pre ktoré nedošlo k vráteniu, ako aj straty, ktoré zdaniteľnej osobe skutočne vznikli“.

66. 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.

67. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd námietky žalovaného uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

69. 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.

70. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.