
Priznanie úroku za zadržanie nadmerného odpočtu a jeho výpočet po 1.1.2017

Novelou zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z.n.p. (ďalej len „ZDPH“), ktorá bola schválená v NR SR 12.10.2016 je zDPH doplnený o **nový inštitút, ktorým je nárok na priznanie úroku daňovým úradom za nadmerný odpočet ako náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly po uplynutí ustanovenej lehoty na jeho vrátenie platiteľovi.**

❖ **Čo predchádzalo zavedeniu úroku z nadmerného odpočtu a ustanoveniu lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly?**

Zavedeniu náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu po ustanovenej lehoty v domácom právnom systéme s účinnosťou od 1.1.2017 predchádzala niekoľkoročná diskusia, ktorá vychádzala z rozsudkov Súdneho dvora EÚ o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré sa týkalo výkladu článku 18 ods. 4 šiestej smernice Rady o zosúladienie právnych predpisov členských štátov na daní z obratu – spoločný systém DPH, zmenenej a doplnenej článku 183 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH vrátane jej dodatkov v oblasti vrátenia nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly. Právo na odpočet je podľa Súdneho dvora EÚ neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH, a v zásade ho nemožno obmedziť. Súdny dvor EÚ spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky však nemôžu spochybňovať zásadu neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať daňovú záťaž v celom rozsahu alebo časti. To znamená podľa Súdneho dvora EU, že vrátenie nadmerného odpočtu sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a prijatý spôsob vrátenia nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko.

Rovnakého obsahu vo veci návrhu na začatie prejudiciálneho konania sporu medzi spoločnosťou XY, s.r.o., Košice a daňovým úradom spočívalo vo veci zamietnutia žiadosti spoločnosti o zaplatenie úroku z omeškania za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu DPH (NO). Spoločnosť sa domnievala, že daňový úrad mal vrátiť nadmerný odpočet v ustanovenej lehote, t.j. najneskôr 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v z.n.p. (zákon o DPH). Podľa doteraz platnej vnútroštátnej úpravy, ak daňový úrad začne daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie NO v lehote podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5 zákona o DPH, vráti sumu alebo rozdiel nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH do 10 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia; túto zákonnú lehotu daňový úrad pri vrátení NO spoločnosti XY, s.r.o. Košice dodržal.

V podstate v prejudiciálnych otázkach išlo v rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ a aj vnútroštátnemu súdu (Krajský súd Košice) o to, či článok 183 prvého odseku Smernice o DPH sa má vykladať tak, že bráni takej vnútroštátnej úprave, ako je úprava vo veci samej, ktorá stanovuje výpočet úrokov z omeškania z vráteného NO až od uplynutia lehoty 10 dní od skončenia daňovej kontroly. Súdny dvor EÚ upozornil, že takáto vnútroštátna úprava nie je v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady daňovej neutrality a vrátenie NO sa musí uskutočniť v primeranej lehote, a to i napriek tomu, že postupy na uplatnenie nároku na vrátenie NO v zásade patria do procesnej autonómie členských štátov, ale pritom však musí byť dodržaná zásada ochrany legitímnej dôvery a podmienky vrátenia NO, nemôže sa spochybňovať zásada daňovej neutrality, aby zdaniteľná osoba znášala daňovú záťaž v celom rozsahu.

Podľa doteraz právnej úpravy priznanie úroku z daňového preplatku je upravené v § 79 daňového poriadku, ktoré sa uplatní aj v prípade že nadmerný odpočet po ukončení daňovej kontroly správca dane nevráti do 10 dní po jej skončení, nie je v rozpore s čl. 183 prvého odseku smernice DPH. Ak daňový úrad vráti nadmerný odpočet, čo len jeden deň po tejto 10 dňovej lehote, je povinný podľa §

79 ods. 3 daňového poriadku priznať platiteľovi dane úrok; tento legislatívny postup vnútroštátneho práva je v súlade s právom EÚ. V prípade aplikovania rozsudkov Súdneho dvora EÚ iného členského štátu, nemožno takéto rozsudky aplikovať na našu vnútroštátnu právnu úpravu vzhľadom na to, že pritom je potrebné brať do úvahy osobitosti vnútroštátnej úpravy tohto ktorého členského štátu, ktorá je odlišná od slovenskej právnej úpravy na priznanie úroku po dobu výkonu daňovej kontroly na vrátenie nadmerného odpočtu. Za pozornosť stojí tiež skutočnosť, že z rozsudkov Súdneho dvora EÚ jednoznačne nevyplýva, či právo EÚ je prameňom práva i pre vznik úrokov z omeškania z nadmerného odpočtu. Z rozsudkov Súdneho dvora EÚ vo veci samej ide skôr o odporúčanie, aby členské štáty vo svojom vnútroštátnom právnom poriadku a so zásadou ekvivalencie a efektivity stanovili podmienky (pravidlá), za ktorých majú byť takéto úroky zaplatené, ktoré nesmú byť nevýhodnejšie ako podmienky pri podobných nárokoch a nesmú byť stanovené ani takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právnym poriadkom EÚ. Pokiaľ vnútroštátne súdy zistia rozpor vnútroštátneho predpisu s právnym poriadkom EÚ, Súdny dvor EÚ v jednom z rozsudkov vo veci priznania úroku za nevrátený NO počas daňovej kontroly vyslovil názor, že vnútroštátne súdy sú povinné neuplatniť ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré sú v rozpore s právom EÚ.

❖ V čom spočíva zosúladenie znenia čl. 183 prvého odseku Smernice Rady 2006/112/ES z 20. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a vnútroštátnej právnej úpravy v danej veci?

Podstatou právneho posúdenia v danej veci a zosúladenia práva EÚ a vnútroštátnej legislatívy je, resp. bolo určiť deň, od ktorého priznávať úrok z nevyplateného nadmerného odpočtu, pokiaľ sa v lehote na jeho vrátenie začne daňová kontrola.

❖ Aká je legislatívna úprava úroku za zadržanie nadmerného odpočtu?

Vzhľadom na to, že súčasne platná vnútroštátna legislatíva, t.j. zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z.n.p. (ďalej len „daňový poriadok“) a ani ZDPH do 31. 12.2016 neupravujú priznanie úroku počas výkonu daňovej kontroly, nemožno zdaniť osobu, ktorý je platiteľom dane (ďalej len „platiteľ“) priznávať úrok z omeškania za dobu vykonávania daňovej kontroly, a to i napriek tomu, že z rozsudkov ESD vyplýva, že platiteľovi prináleží úrok, ale s tým, že vnútroštátna legislatíva musí určiť aj primeranú lehotu na vykonanie daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie NO. Priznanie úroku zo zadržania nadmerného odpočtu do 31. 12. 2016 nebolo vo vnútroštátnej legislatíve Slovenskej republiky upravené, nemožno platiteľovi dane tento úrok priznať.

Až novelou zákona o DPH schválená v NR SR 12. 10.2016 sa zákon o DPH okrem iných legislatívnych úprav doplnil aj o nasledovné znenie nového ustanovenia :

§ 79a – Náhrada za zadržiavanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly,

ktorý absentujúci právny stav vo veci priznania úroku z nadmerného odpočtu z dôvodu oneskoreného vrátenia, resp. zadržania nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, upravuje.

Pôjde teda o situácie, ak je kontrola oprávnenosti nároku na NO začatá v lehote na jeho vrátenie podľa § 79 ods. 1, 2 a 5 ZDPH. Keďže platiteľ počas výkonu kontroly nemôže dočasne disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu, bude platiteľovi za určité obdobie výkonu kontroly priznaná finančná náhrada – úrok z nadmerného odpočtu.

❖ Komu sa bude priznávať úrok zo zadržiavania nadmerného odpočtu a aká lehota je ustanovená na vrátenie nadmerného odpočtu?

Nárok na náhradu za zadržiavanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (ďalej len „úrok z nadmerného odpočtu“) sa podľa odseku 1 prizná platiteľovi, ak daňový úrad nevráti nadmerný odpočet (NO) do uplynutia 6 mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5 zákona o DPH. Zákon o DPH naďalej ustanovuje aj osobitnú lehotu na vrátenie nadmerného odpočtu, a to 10 dní od skončenia daňovej kontroly podľa § 79 ods. 6 ZDPH.

Samotné uplatnenie nároku na vrátenie NO podaním daňového priznania však neznamená, že túto sumu NO je daňový úrad povinný vrátiť automaticky bez toho, aby mal možnosť uplatnený nárok NO skontrolovať.

❖ Priznanie úroku z nadmerného odpočtu súvisí len s daňovou kontrolou?

Áno, priznanie úroku z nadmerného odpočtu súvisí len s daňovou kontrolou, ktorú daňový úrad vykoná podľa § 46 ods. 2 daňového poriadku za účelom zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, ktorú platiteľ dane uviedol v daňovom priznaní.

❖ Aká je lehota na vykonanej daňovej kontrole na zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti v súvislosti s priznaním úroku z NO?

Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku lehota na daňovú kontrolu bez ohľadu na druh dane je najviac jeden rok odo dňa jej začatia s výnimkou kontroly zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa § 17 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v z.n.p., možno túto lehotu predĺžiť nadriadeným orgánom najviac o 12 mesiacov. Zároveň však daňový poriadok umožňuje túto lehotu aj prerušiť podľa § 61 daňového poriadku, kedy preruší táto lehota neplynie.

Táto lehota je rovnaká pre kontrolu každého platiteľa bez ohľadu na to, či ide o kontrolu malého podniku alebo veľkého podniku, či ide o podnik, ktorý vykonáva len tuzemské dodania tovarov a služieb alebo ide o platiteľa dane, ktorý vykonáva dodávky tovarov a služieb prevažne do iných štátov. Rovnako jednoročná lehota sa vzťahuje na kontrolu zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti aj po 1.1.2017, keď je zákonom ustanovená 6 mesačná lehota na vrátenie nadmerného odpočtu.

❖ Kedy vráti daňový úrad zadržaný nadmerný odpočet, ak sa začala daňová kontrola?

Ak daňový úrad začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, je vrátenie tohto nadmerného odpočtu odložené až do skončenia kontroly a výška nadmerného odpočtu na vrátenie závisí od výsledku kontroly.

Táto kontrola môže trvať najviac jeden rok odo dňa jej začatia, ale aj menej, napr. môže trvať 5 mesiacov, šesť mesiacov, a s prerušením v prípade dožiadania prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií, aj viac ako jeden kalendárny rok.

Avšak bez ohľadu ako dlho bude trvať daňová kontrola, platiteľ má právny nárok na priznanie úroku zo zadržania nadmerného odpočtu vždy, ak uplynie šesť mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5 zákona o DPH.

❖ **Aký je výpočet úroku zo zadržania nad sumy nadmerného odpočtu?**

Odsek 2 upravuje výpočet výšky úroku z nadmerného odpočtu, ktorá sa vypočíta vo výške dvojnásobku ZUS ECB platnej prvý deň kalendárneho roka, za ktorý sa úrok počíta; ak táto úroková sadzba nedosiahne 1,5 %, použije sa ročná úroková sadzba vo výške 1,5 %.

Úrok sa počíta zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, a to za každý deň od uplynutia 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie NO (§ 79 ods. 1, 2 alebo 5 zákona o DPH) až do dňa jeho vrátenia vrátane.

❖ **Musí platiteľ požiadať daňový úrad o priznanie úroku zo zadržania nadmerného odpočtu?**

Nie. Odsek 3 pojednáva o lehote na priznanie úroku platiteľovi. Daňový úrad o priznaní úroku z NO rozhodne do 15 dní od vrátenia NO, a úrok daňový úrad zaplatí do 15 dní do dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o priznaní úroku. Daňový úrad o priznaní úroku z NO vydá rozhodnutie ex offo (z úradnej moci), platiteľ nemusí podať žiadosť o priznanie nároku na úrok z nadmerného odpočtu.

❖ **Aký je postup v prípade zistených skutočností, ktoré majú vplyv na zmenu výšky vráteného nadmerného odpočtu?**

Odsek 4 tohto ustanovenia upravuje postup, ak nastanú skutočnosti, ktoré majú za následok **zmenu výšky vráteného NO**. V takýchto prípadoch, ak dôjde ku tomu, že vrátený nadmerný odpočet sa zníži alebo zruší, daňový úrad z úradnej moci zníži alebo zruší aj vyplatený úrok z NO vydaním nového rozhodnutia, ktorým sa pôvodné rozhodnutie zrušuje. Zároveň platiteľ dane je povinný vrátiť sumu úroku alebo jeho časť do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti nového rozhodnutia. V prípade jeho nevrátenia v ustanovenej lehote, daňový úrad postupuje pri jeho vymáhaní podľa § 80 daňového poriadku a pri preplatku na úroku z NO sa postupuje podľa **odseku 6** ako pri použití daňového preplatku podľa § 79 daňového poriadku.

❖ **Aký je postup prípade, keď platiteľ neplní povinnosti pri daňovej kontrole**

Ust. § 79a **v odseku 5** upravuje postup, ak platiteľ dane opakovane neplní povinnosti pri daňovej kontrole ako aj následky na platiteľa za neplnenie povinností pri daňovej kontrole, ktoré spočívajú v **neuznaní úroku zo zadržania nadmerného odpočtu** počas kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti.

V prípade, že platiteľ počas daňovej kontroly NO opakovane neplní povinnosti, opakovane nepreberá písomnosti a to ani v úložnej dobe, opakovane bez ospravedlnenia sa nedostaví na predvolanie daňového úradu alebo opakovane nie je zastihnuteľný na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne, **nemá nárok na úrok zo zadržania nadmerného odpočtu**. Daňový úrad o tejto skutočnosti vydá rozhodnutie.

❖ **Do akej sumy vypočítaný úrok z nadmerného odpočtu daňový úrad neprizná?**

Podľa **odseku 7** úrok z nadmerného odpočtu platiteľovi daňový úrad neprizná, ak je suma vypočítaného úroku podľa odseku 2 menej ako 5 €.

❖ **Prizná daňový úrad úrok z nadmerného odpočtu aj na neukončené daňové kontroly do 31. 12. 2016 ?**

Postup priznania úroku za zadržania nadmerného odpočtu v súvislosti s ukončenými alebo s neukončenými daňovými kontrolami upravuje prechodné ustanovenie **§ 85ke ZDPH k úpravám účinným od 1.1.2017**

Podľa znenia **§ 85ke prechodného ustanovenia**, má platiteľ nárok na úrok z nadmerného odpočtu v prípade jeho zadržania na základe kontroly, ak sa daňová kontrola začala

- a) po 1.1.2017,
- b) pred účinnosťou tejto novely ZDPH, t.j. do 31.12. 2016 a k 1.1.2017 nebola daňová kontrola ešte skončená.

❖ **Odkedy sa prizná platiteľovi dane úrok zo zadržania nadmerného odpočtu, ak daňová kontrola začala do 31. 12.2016 a nebola ukončená do 31. 12.2016, t.j. bude ukončená po 1.1. 2017?**

Na priznanie úroku z nadmerného odpočtu za daňové kontroly začaté a neukončené do 31. 12.2016, ktoré sa skončia po 1.1.2017 sa bude postupovať podľa ust. § 79a ZDPH v plnom rozsahu. To znamená, že lehota na priznanie úroku z nadmerného odpočtu sa počíta od uplynutia šesť mesiacov, od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5 zákona o DPH a zo sumy nadmerného odpočtu podľa výsledku daňovej kontroly.

Príklad:

Daňová kontrola na zistenie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu vykonaná podľa § 46 ods.2 daňového poriadku bola začatá v priebehu roka 2016 a bude ukončená v priebehu roka 2017.

Vstupné údaje na výpočet úroku z nadmerného odpočtu :

- suma nadmerného odpočtu na vrátenie podľa výsledku daňovej kontroly:

- a) 25 000 €
- b) 100 000 €

- lehota po uplynutí šiestich mesiacov počítaná od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu,

- a) 4 mesiace ...122 dní
- b) 8 mesiacov ...245 dní

- ročná sadzba úroku vo výške 1,5 %

Výpočet úroku z nadmerného odpočtu :

- a) $25\,000 \times 1,5\% \times 122/365 = 125,34\text{ €}$
- b) $100\,000 \times 1,5\% \times 245/365 = 1\,006,84\text{ €}$,

ktorý daňový úrad prizná platiteľovi za zadržanie sumy nadmerného odpočtu po uplynutí zákonnej šesť mesačnej lehoty počítanej od posledného dňa lehoty na jeho vrátenie, ktorá je uvedená v § 79 ods. 1, 2 alebo 5 ZDPH.

❖ **Má platiteľ nárok na úrok z nadmerného odpočtu aj na ukončené daňové kontroly do 31. 12. 2016 ?**

Podľa znenia § 85ke prechodného ustanovenia, platiteľovi sa neprizná, resp. nemá nárok na úrok zo zadržania nadmerného odpočtu, ak daňová kontrola začatá v lehote na vrátenie

nadmerného odpočtu bola skončená do 31. 12. 2016 vrátane. Daňová kontrola je podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku skončená doručením protokolu kontrolovanému daňovému subjektu.

❖ Zhrnutie k postupu uplatnenia prechodného ustanovenia § 85ke v súvislosti s priznaním úroku zo zadržania nadmerného odpočtu po ustanovenej 6 mesačnej lehote neukončenej daňovej kontroly do 31. 12.2016

Počnúc 1.1.2017 platiteľ má nárok na úrok zo zadržania nadmerného odpočtu podľa výsledkov daňovej kontroly aj v prípadoch, že daňový úrad **začal daňovú kontrolu** na zistenia nároku na vrátenie nadmerného odpočtu v lehote na jeho vrátenie podľa § 79 ods. 1, 2 a 5 zákona o DPH **pred 1.1.2017 a táto daňová kontrola nebola do 31. 12. 2016 ukončená**; úrok z nadmerného odpočtu bude daňový úrad počítať za každý deň od uplynutia šiestich mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, ktorú upravuje § 79 ods. 1, 2 a 5 zákona o DPH pri ročnej úrokovej sadzbe vo výške 1,5 % nadväzne na § 79a ods. 1 a 2 zákona o DPH.

Rovnaký postup priznania úroku zo zadržania nadmerného odpočtu daňový úrad uplatní na základe daňovej kontroly vykonanej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, ktorá sa začala po 1.1.2017.

V Bratislave v novembri 2016 spracoval Ing. Peter Jurčík