

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/89/2014
Identifikačné číslo spisu: 5013201103
Dátum vydania rozhodnutia: 06.10.2015
Meno a priezvisko: JUDr. Gabriela Gerdová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2015:5013201103.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: T E S L A Liptovský Hrádok, a.s., so sídlom Pálenica 53/79, Liptovský Hrádok, právne zastúpeného JUDr. Petrom Jančim, advokátom, so sídlom Garbiarska 695, Liptovský Mikuláš, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/473567/2013 zo dňa 02.10.2013, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/152/2013-41 zo dňa 4. júna 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/152/2013-41 zo dňa 4. júna 2014 z r u š u j e a v e c v r a c i a súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/473567/2013 zo dňa 02.10.2013 a vrátenia mu veci na ďalšie konanie. Uvedeným rozhodnutím žalovaný v rámci odvolacieho konania postupom 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 (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Žilina (ďalej aj „správca dane“) č. 9515401/5/2844983/2013 zo dňa 17.06.2013, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2009 v sume 4 823,11 Eur.

Náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

Dôvodom dodatočného vyrubenia daňovej povinnosti bolo správcom dane konštatované porušenie ustanovení § 49 ods. 7 v spojení s § 22 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2009 (ďalej len „zákon o DPH“) tým, že žalobca si neoprávnene odpočítal daň z faktúry č. 10258 zo dňa 03.02.2009 za služby súvisiace s operatívnym nájmom dvoch

osobných motorových vozidiel Škoda Superb, ev. č. K. a Škoda Octavia, ev. č. K.. Išlo o služby nakupované od prenajímateľa motorových vozidiel, týmto fakturovaných spolu s cenou za prenájom motorových vozidiel ako napríklad náklady spojené s dodaním vozidla, poistné na povinné zmluvné poistenie, havarijné poistenie, náklady na cestnú daň, na údržbu, pravidelný servis, výmena súčiastok a pneumatík. Daňové orgány oboch stupňov uvedené prenajímateľom fakturované služby vecne posúdili ako služby nemajúce určujúci charakter, pretože sú len prostriedkom na využitie hlavného plnenia - nájom motorových vozidiel.

Ďalším dôvodom dorubenia dane bolo daňovými orgánmi konštatované uplatnenie si odpočtu DPH v rozpore s ustanovením § 49 ods. 2 zákona o DPH pri dovoze tovaru z dokladu interné č. 990004, jednotný colný doklad č. 0607710900137 zo dňa 20.02.2009 vo výške 19% (1 635,64 Eur), pretože žalobca dovezený tovar - tesniace lišty do klimatizačných zariadení, nepoužil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

Pri skúmaní správnosti aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH v súvislosti s oprávnenosťou uplatneného odpočtu DPH za fakturované služby spojené s nájmom predmetných motorových vozidiel krajský súd vychádzal okrem iného aj z obsahu rámcovej zmluvy pre operatívny nájom motorových vozidiel č. 712 zo dňa 10.01.2008 (ďalej aj „leasingová zmluva“) uzavretej medzi obchodnou spoločnosťou BUSINESS LEASE SLOVAKIA, s.r.o., Bratislava na strane prenajímateľa a žalobcom na strane nájomcu. Predmetom tejto zmluvy bol nájom motorových vozidiel na základe objednávky nájomcu, v ktorej nájomca uvedie požadovaný typ vozidla a jeho výbavu. Podľa krajského súdu v konaní nebolo sporné, že faktúra vystavená leasingovou spoločnosťou ako dodávateľom žalobcu sa vzťahuje na nájom vozidiel podľa leasingovej zmluvy. Z obsahu leasingovej zmluvy krajský súd zistil, že účastníci dojednali v článku IV mesačnú platbu, v ktorej v bode 4.2.1 dohodou určili výšku mesačnej platby za prenechanie vozidla do užívania, ako aj za služby v súvislosti s tým poskytované na základe položiek, špecifikovaných pod písm. a) až i), ako a) katalógová cena, b) náklady spojené s dodaním vozidla, c) kalkulovaná amortizácia, d) poistné na povinné zmluvné poistenie, e) poistné na havarijné poistenie, f) úrazové poistenie prepravovaných osôb, g) náklady na cestnú daň a koncesionárske poplatky, h) počas obdobia nájmu úroková sadzba, stanovenie úrokovej sadzby na 12-mesačný BRÍBOR + BLS prírážku, i) správny poplatok, j) náklady za údržbu, pravidelný servis, opravy podľa pokynov výrobcu, výmena oleja, údržba, výmena súčiastok a pneumatík, predplatné na náhradné vozidlo, i) náklady za služby poskytnuté v medzinárodnej 24-hodinovej asistenčnej službe.

Súčasne v bode 4.2.2 účastníci zmluvy dohodli náklady, ktoré nebudú zahrnuté do výšky mesačnej platby a hradí ich nájomca pod písm. a) umývanie, leštenie a garážovanie vozidla, b) náklady na opravu, náhradné diely, vrátane výmeny pneumatík, ak tieto sú podľa informácie prijímacieho technika spôsobené nešetrným zaobchádzaním s vozidlom zo strany nájomcu, alebo sa nájomca primerane o vozidlo nestará, c) náklady za používanie diaľnic a rýchlostných komunikácií, d) ostatné dane, vzťahujúce sa na vozidlo a jeho používanie spolu s poplatkami a platbami s tým súvisiace, s výnimkou cestnej dane a nákladov spojených s prihlásením vozidla do evidencie motorových vozidiel v súlade s platnou právnou úpravou. S poukazom na článok XII bod 14.5 leasingovej zmluvy, body 4.2.1 a), b), c) boli určené ako nájom, body d) až l) ako služby.

Z obsahu preskúmaného rozhodnutia krajský súd zistil, že v spornej faktúre dodávateľa č. 10258 zo dňa 03.02.2009 bola vyúčtovaná cena za nájom a služby, špecifikovaná v kalkulácii, vystavenej leasingovou spoločnosťou, kde leasingová splátka zahŕňa podľa špecifikácie odpisy, úrok a zľavu, poistenie, dane a poplatky, údržba, opravy a pneumatiky, cestná asistencia, správny poplatok.

V konaní nebolo sporným, že v predmetnej faktúre vo fakturovanej čiastke bol zahrnutý tak nájom, ako aj služby, všetko položky, ktoré sú upravené v bode 4.2.1 (článok IV leasingovej zmluvy). V leasingovej zmluve si účastníci dohodli, že k mesačnej platbe sa účtuje DPH vo výške platnej v čase, keď sa služby vykonali (bod 4.2.3 leasingovej zmluvy) a v leasingovej zmluve (v bode 4.2.4 leasingovej zmluvy) je dohodnuté, že na základe písomnej požiadavky nájomcu možno mesačnú platbu určenú v leasingovej zmluve rozdeliť vo faktúre na časť pokrývajúcu prenechanie vozidla na užívanie a časť pokrývajúcu s tým súvisiace služby. V oddiele XII bode 14.5 leasingovej zmluvy účastníci dohodli rozdelenie

mesačných splátok na jednotlivé položky tak, že: položky bodov 4.2.1 písm. a), b), c) majú predstavovať dohodnutý nájom ako časť mesačnej platby (pokrývajúce prenechanie vozidla na užívanie) a položky bodov 4.2.1 pod písm. d) až l) majú byť subsumované do časti mesačnej platby pokrývajúcej služby súvisiace s prenechaním vozidla na užívanie.

Pri súdnom prieskume napadnutého rozhodnutia vo vzťahu k neuznaniu práva na vrátenie dane za fakturované služby krajský súd vychádzal z ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. d) a ods. 7 písm. a) zákona o DPH a z ustanovení § 22 ods. 1, ods. 2 písm. a) a písm. b) zákona o DPH.

Typovo krajský súd predmetnú zmluvu posúdil ako inomínatnú zmluvu uzavretú podľa § 269 ods. 2 Obchodného zákonníka, pojmovo zodpovedajúcu nájomnému vzťahu, keďže jej hlavným ekonomickým účelom je umožniť príjemcovi leasingu (žalobcovi) časovo neobmedzené užívanie, resp. prevádzkovanie ním určenej veci, či majetkovej hodnoty za úplatu, v danom prípade žalobcom určených konkrétnych osobných motorových vozidiel. Zároveň krajský súd s poukazom na čl. V leasingovej zmluvy konštatoval, že predmetná zmluva nebola uzatvorená ako nájomná zmluva s právom kúpy prenajíateľa veci, ktorej znaky upravuje § 489 a nasl. Obchodného zákonníka. Obsahom záväzkov vyplývajúcich z predmetnej leasingovej zmluvy krajský súd túto subsumoval pod zákonnú úpravu zmluvy o nájme dopravného prostriedku, upravenú v § 630 a nasl. Obchodného zákonníka.

Podľa krajského súdu je na výlučnej vôli účastníkov leasingovej zmluvy akým spôsobom si splátku za nájom motorového vozidla dojednávajú, nielen čo do výšky, ale aj čo do jej špecifikácie. V tejto súvislosti poukázal na to, že pokiaľ je leasingová splátka dojednaná ako celok a z jej obsahu je jednoznačné, že je to forma platenia leasingu vo forme platby mesačne, niet pochyb, že celá leasingová platba je účastníkmi zmluvy dohodnutá a určená ako platba za užívanie predmetu leasingu.

K predmetnej leasingovej zmluve krajský súd konštatoval, že mesačná platba, označená v článku IV., je v bode 4.2.1 špecifikovaná ako mesačná platba, v ktorej sú obsiahnuté (v časti platby) náklady za prenechanie vozidla do užívania (tzv. nájom) a v časti platby náklady za služby v súvislosti s tým poskytnuté. Súčasne účastníci leasingovej zmluvy dohodli, že položky 4.2.1 bod a), b), c) sú položky, ktoré predstavujú v mesačnej platbe časť za prenechanie vozidla do užívania a d) až l) cit. ust. sú zahrnuté do časti mesačnej platby, označenej ako služby v súvislosti s užívaním poskytované, platené žalobcom ako nájomcom.

Vo všeobecnosti krajský súd uviedol, že leasingová splátka - mesačná platba leasingu, by mala obsahovať aj náklady na prevádzku vozidla a všetko to, čo s prevádzkou motorového vozidla bezprostredne súvisí, a bez ktorého by prevádzka motorového vozidla nemohla byť realizovaná.

S tvrdením žalobcu o nedostatočnom odôvodnení neuznania odpočtu dane za služby k fakturovaným položkám podľa bodu 4.2.1 písm. d), e), f), g), h), i), j), k), l) predmetnej zmluvy sa krajský súd nestotožnil. Po vykonaní súdneho prieskumu konštatoval, že odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov sú dostatočné a argumenty k jednotlivým uvádzaným položkám správcu dane a žalovaného sú logické.

V posudzovanej veci bolo podľa krajského súdu potrebné, aby vo vzťahu k jednotlivým položkám účtovaných služieb správny orgán vykonal dokazovanie a vyslovil názor, či sa jedná o službu, ktorá bezprostredne s užívaním vozidla súvisí a bez ktorej by prevádzka vozidla nemohla byť realizovaná, alebo sa jedná o iný druh služby.

V tejto súvislosti krajský súd poukázal na obsah rozhodnutia správcu dane, kde tento konštatoval, že položky bodu 4.2.1 leasingovej zmluvy pod písmenom d) poistné na povinné zmluvné poistenie, e) poistné na havarijné poistenie, f) úrazové poistenie prepravovaných osôb, g) náklady na cestnú daň, koncesionárske poplatky, bez akýchkoľvek pochybností s nájomom súvisia. Konštatoval, že úvaha o ich samostatnosti je irelevantná, pretože v tomto prípade by ich musel prenajímateľ fakturovať v zmysle ich charakteru, ako oslobodené - bez dane, a nájomca by si z nich nemohol uplatňovať žiadnu daň.

Položky h) - úroková miera počas obdobia nájmu (úrok), položka i) - správny poplatok (poplatok za správu), podľa tvrdení správcu dane s nájmom konkrétnych osobných motorových vozidiel súvisia bez akýchkoľvek pochyb, keď položka h) je absolútne neoddeliteľná od predmetného nájmu a položka i) je poplatkom za náklady prenajímateľa v súvislosti s týmto predmetným nájmom a bez vzniku tohto nájmu by nevznikli prenajímateľovi žiadne poplatky za správu konkrétneho nájmu.

Položky k) predplatné na náhradné vozidlo a l) asistenčná služba (služba cestnej asistencie) podľa správcu dane mohli byť považované za samostatné, ale to len výhradne z pohľadu toho, že nájomca sa môže rozhodnúť, či mu tieto majú byť poskytované prenajímateľom alebo nie. V zmysle posudzovanej leasingovej zmluvy sa nájomca - žalobca rozhodol, že mu majú byť poskytované prenajímateľom, do celkovej mesačnej platby teda zahrnuté boli a s týmto konkrétnym nájmom nepochybne tvoria súvisiace služby. Čo sa týka položky j) - náklady na údržbu, pravidelný servis, opravy, podľa pokynov výrobcu, výmena oleja, údržba alebo aj výmena súčiastok a pneumatík, ak je to potrebné, vzhľadom na bežný spôsob používania vozidla, konštatoval správca dane, že z podstaty operatívneho leasingu vyplýva, že prenajímateľ je po celú dobu prenájmu vlastníkom predmetných vozidiel, tak správca dane má za to, že uvedená položka by za samostatnú nemohla byť považovaná, pretože leasingová spoločnosť po ukončení operatívneho prenájmu tieto vozidlá predáva a je logicky vylúčené, že by sa ako majiteľ predmetných vozidiel vzdala svojho vplyvu na dodržiavanie opráv a údržby vozidiel podľa inštrukcií výrobcu vozidla, čo je zdôraznené aj v samotnej leasingovej zmluve v časti VI. Opravy a údržba vozidla. Podľa správcu dane táto položka, bez akýchkoľvek pochyb, s predmetným nájmom bezprostredne súvisí.

Zároveň krajský súd doplnil, že pojem nájom alebo užívanie motorového vozidla nemožno chápať len ako reálne fyzické používanie konkrétneho motorového vozidla. Podľa krajského súdu treba ho ponímať v širšom kontexte, kde súčasťou fyzického používania motorového vozidla, jeho samotnej prevádzky, je treba rozumieť jeho používanie, nájom, v súlade aj s platnou legislatívou.

V nadväznosti na uvedené krajský súd poukázal na zákonnú povinnosť prenajímateľa motorového vozidla zapísaného v osvedčení k vozidlu ako jeho držiteľ, vyplývajúcu mu z § 21 ods. 2 zákona č. 725/2004 Z.z. o podmienkach prevádzky vozidiel v premávke na pozemných komunikáciách v znení účinnom v čase uskutočnenia sporného plnenia, podľa ktorého nesmel v premávke na pozemných komunikáciách prevádzkovať vozidlo, ktoré nemá doklad o poistení zodpovednosti za škodu spôsobenú prevádzkou motorového vozidla, ak sa vyžaduje podľa osobitného predpisu s odkazom na ustanovenia zákona č. 381/2001 Z.z. o povinnom zmluvnom poistení zodpovednosti za škodu spôsobenú prevádzkou motorového vozidla a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Keďže žalobca ako nájomca nebol v osvedčení k vozidlu uvedený ako jeho držiteľ, nemohol by povinné zmluvné poistenie s poisťovacou spoločnosťou dojednať a teda bola tu kompetencia len prenajímateľa takúto zmluvu s poisťovacou spoločnosťou, s poukazom na § 3 ods. 1 zákona č. 381/2001 Z.z., uzavrieť. Krajský súd vyhodnotil právny záver daňových orgánov oboch stupňov o bezprostrednej súvislosti zákonného poistenia s prevádzkou prenajatého motorového vozidla, a to i s ohľadom na skutočnosť, že v danej veci nešlo o nájom s právom kúpy prenajatej veci, za správny.

Rovnako posúdil aj poskytovanú službu havarijného poistenia viažuceho sa na predmet nájmu, pričom vychádzal z účelu leasingu pri prenájme motorového vozidla, kde s jeho prevádzkou je spojené aj reálne riziko jeho poškodenia, napr. dopravnými nehodami alebo rôznymi škodovými udalosťami. S poukazom na krajskému súdu všeobecne známe skutočnosti (§ 120 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), tento považuje za štandardnú alternatívu riešenia škodových udalostí dojednať havarijné poistenie pre prípad vzniku takejto škody vozidla. Práve havarijné poistenie a s ním súvisiace úrazové poistenie osôb vo vozidle sa bezprostredne viažu k prevádzke motorového vozidla a zabezpečujú prenajímateľovi kompenzáciu všetkých škôd na vozidle, teda škôd vecných, ako aj na osobách, ktoré sa zúčastnili jeho prevádzky. Považuje tiež za logické, že prenajímateľ do nákladov na prevádzku motorového vozidla zahrnul aj položky uvedené v bode 4.2.1 pod písm. e), f), a pokiaľ správca dane a žalovaný konštatovali, že tieto položky bezprostredne s prevádzkou prenajímaných vozidiel súvisia, tak tento záver správnych orgánov je podľa krajského súdu logický a správny.

Vo vzťahu k položke pod písm. g) - náklady na cestnú daň, koncesionárske poplatky, krajský súd uviedol, že podmienky platenia dane z motorových vozidiel (predtým cestnej dane) sú upravené v Zákone o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady (zákon č. 582/2004 Z.z.), kde v 11. časti je upravená daň z motorových vozidiel, ktorej daňovníka ustanovenie § 85 ods. 1 cit. zákona definuje ako fyzickú alebo právnickú osobu alebo ich organizačnú zložku zapísanú do obchodného registra, ktorá pod písm. a) je ako držiteľ vozidla zapísaná v dokladoch vozidla.

V nadväznosti na uvedenú zákonnú úpravu subjektov povinných platiť daň z motorových vozidiel krajský súd konštatoval, že žalobca nemal status daňovníka v zmysle ustanovenia § 85 zákona č. 582/2004 Z.z., keďže nebol zapísaný ako držiteľ vozidla v dokladoch vozidla. Podľa krajského súdu prenajímateľ bol daňovníkom tejto dane a bolo úplne logické, keď túto položku zahrnul do služieb súvisiacich s prevádzkou motorového vozidla práve z dôvodu, že žalobca predmetné vozidlo používal na podnikanie. Pokiaľ správca dane položku písm. g) leasingovej zmluvy považoval za službu bezprostredne súvisiacu s prevádzkou prenájaných motorových vozidiel, tak tento názor považuje krajský súd za správny.

Obdobne sa stotožnil s argumentáciou správcu dane, ktorý položky h), i) - úroková miera počas obdobia nájmu a správny poplatok, považoval za položky bezprostredne súvisiace s nájmom a s argumentáciou, že bez prenájmania vozidla by prenáimateľovi ani uvedené poplatky za správu konkrétneho nájmu a súvisiace s úrokovou mierou obdobia nájmu nevznikli, sa krajský súd stotožnil.

Vo vzťahu k položke j) - náklady na údržbu, pravidelný servis, opravy, podľa pokynov výrobcu, výmena oleja, údržbu, ako aj výmena súčiastok, pneumatík, ak je to potrebné, vzhľadom na bežný spôsob používania vozidla, krajský súd konštatoval, že táto položka zhodne s názorom žalovaného a správcu dane s prevádzkou prenájatého vozidla súvisí, lebo podmienkou prevádzky motorových vozidiel v súlade so zákonnou úpravou, a to § 21 ods. 1 písm. a) zákona č. 725/2004 Z.z. je povinnosť prevádzkovateľa vozidla, udržiavať vozidlo v riadnom technickom stave, podľa pokynov na obsluhu a údržbu vydaných výrobcov. Tieto služby s prevádzkou súvisia, lebo súvisia s povinnosťami, v súvislosti s premávkou na pozemných komunikáciách.

K položkám pod písm. k) predplatné na náhradné vozidlo a l) asistenčná služba (služba cestnej asistencie) sa obdobne krajský súd stotožnil s argumentáciou správcu dane a žalovaného. Pokiaľ správca dane zahrnul aj uvedené položky do služieb súvisiacich bezprostredne s prevádzkou, prenájomom a užívaním predmetných vozidiel, tak predmetné služby bezprostredne, aj podľa krajského súdu, s prevádzkou prenájatých vozidiel súvisia z dôvodu, že predmetom leasingu užívania - nájmu je nájom vozidla a v prípade jeho poruchy, škodovej udalosti, poškodenia, je na mieste, aby žalobcovi ako podnikateľovi bolo zabezpečené náhradné vozidlo, resp. v súvislosti s dopravnou nehodou, škodovou udalosťou, asistenčná služba. Tieto položky boli zahrnuté do mesačnej platby nájmu ako položky súvisiace s prevádzkou vozidla (službu cestnej asistencie poskytujú aj mnohé poisťovne na základe pripoistenia k havarijnému poisteniu), preto ich krajský súd posúdil ako bezprostredne súvisiace s prevádzkou vozidla.

Krajský súd poukázal na to, že posudzované služby boli priamo upravené v obsahu leasingovej zmluvy, keď účastníci v nájme upravili jednak podmienky opravy a údržby vozidla - čl. VI, poškodenia a krádeže a tým aj čl. VII, podmienky predplatného na náhradné vozidlo - čl. VIII. Práve obsah uvedených ustanovení leasingovej zmluvy týkajúce sa užívania predmetného vozidla a povinností s tým spojených, boli potom pretransformované do jednotlivých položiek, ktoré tvorili výšku mesačnej platby a teda aj posudzovaných služieb. Aj táto skutočnosť podľa krajského súdu potvrdzuje, že posudzované služby nielenže boli špecifikované v obsahu výšky mesačnej platby pod písm. d) až k) bodu 4.2.1, ale ich špecifikácia obsiahnutá v kalkulácii výšky mesačnej platby vychádzala z obsahu nájomnej zmluvy, ktorej obsahom bolo prenechanie predmetných motorových vozidiel do užívania spolu so zabezpečením plnenia povinností v súvislosti s opravou a údržbou vozidla, poškodením a krádežou vozidla, predplatného na náhradné vozidlo.

Prihliadnuc na zmluvné vyjadrenie položiek tvoriacich celkovú mesačnú splátku, dojednanú zmluvnými stranami s využitím ich zmluvnej voľnosti, krajský súd konštatoval, že v predmetnej zmluve ide o rozdelenie mesačnej platby na nájom a služby, ktoré súvisia so samotným nájomom.

V tejto súvislosti krajský súd dôvodil, že pokiaľ platiteľ dane poskytuje svojmu zákazníkovi plnenie pozostávajúce z viacerých prvkov, je potrebné vykonať analýzu týchto plnení, pozrieť sa na cieľ, ktorý predstavujú jeho jednotlivé prvky pre zákazníka a stanoviť, či ide o jedno plnenie, na ktoré sa vzťahuje daňový režim hlavného plnenia alebo či ide o samostatné plnenie alebo dokonca, či ide o plnenie, ktoré má komplexný charakter. Tiež je potrebné definovať, či ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služby. V zmysle uvedených skutočností v prejednávanej veci aj správca dane a žalovaný postupoval a analyzoval jednotlivé „sporné“ posudzované služby a jednoznačne dospel k záveru, že majú bezprostredný súvis s hlavným plnením a teda sú spojené s nájomom, užívaním, t.j. s prevádzkou prenájaných vozidiel.

Na podporu vecného posúdenia právneho režimu zdaňovania plnení poskytovaných na základe zmluvy o operatívnom leasingu krajský súd pri skúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného vychádzal i z právnych záverov Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SD“) vyplývajúcich z rozhodnutia v spojených veciach C-231/94, v ktorom SD konštatoval, že o jedno plnenie ide vtedy, keď dve alebo viaceré plnenia poskytnuté platiteľom dane sú tak úzko prepojené, že tvoria objektívne jedno ekonomické plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodené. Plnenie pozostávajúce z jediného plnenia nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH. V rozhodnutí C-308/96 a C-94/97 Madgett and Baldwin SD konštatoval, že každé plnenie má byť považované za odlišné a nezávislé. Za určitých okolností však viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedno plnenie. Plnenie musí byť považované za vedľajšie k hlavnému plneniu najmä vtedy, ak pre zákazníka nepredstavuje cieľ, ale je prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia. Skutočnosť, že je platená jedna cena nie je rozhodujúca, i keď jedna cena môže navodiť, že ide o jednu službu, fakturácia celkovej sumy môže byť len indíciou. V rozsudku SD vo veci C-173/88 tento konštatoval, že keďže nájom parkovacích miest je vedľajšou službou k hlavnej službe, ktorou je nájom budovy, oslobodenie od dane sa uplatní na celé plnenie, pretože nájom parkovacích miest nepredstavoval pre nájomcu cieľ, ale len lepšie využitie hlavnej transakcie, ktorou bol samotný nájom nehnuteľnosti, pričom parkovacie miesta boli zriadené na pozemku, nájom ktorého je spojený s nájomom nehnuteľnosti.

V danej veci krajský súd uzavrel, že posudzované služby, ktoré boli súčasťou obsahu plnenia v leasingovej zmluve, nemožno vyhodnocovať ako samostatnú službu, so samostatným prevádzkovým charakterom, pri ktorej je daný nárok na odpočet DPH. Pre posúdenie veci bolo podľa krajského súdu podstatné, či „posudzované služby“ s prevádzkou - užívaním vozidla bezprostredne súvisia, pričom ako irelevantné vyhodnotil skutočnosť, či si jednotlivé posudzované služby mohol žalobca ako nájomca zabezpečiť sám alebo u inej obchodnej spoločnosti (u BUSINESS LEASE SLOVAKIA, s.r.o.). Z uvedeného dôvodu krajský súd taktiež neakceptoval argument žalobcu ohľadne cenovej diskriminácie žalobcu spočívajúcej v tom, že si žalobca pri službách poskytovaných prenájomateľom nesmie nárokovať odpočet DPH, ale od iných spoločností poskytujúcich dané služby áno, čo podľa jeho názoru spôsobuje vysoký cenový rozdiel.

Vo vzťahu k neuznaniu odpočtu DPH za dovoz tesniacich líst do klimatizačných zariadení sa krajský súd stotožnil s právnym posúdením žalovaného, pretože nešlo o dodanie tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Poukázal na zistený skutkový stav, že tovar bol fyzicky prepravovaný na územie Slovenskej republiky k žalobcovi, ktorý po vykonaní určitých operácií a spracovaní predmetný tovar fakturoval odberateľovi, ktorý sám uhrádzal dodanie tohto materiálu. Dovezený materiál k spracovaniu sa nestal vlastníctvom žalobcu, ktorý zaň ani neplatil nadobúdaciú cenu. Dovezený tovar použil podľa rámcovej zmluvy ako aj podľa ďalších požiadaviek kupujúceho a konkrétnej technicky jasnej objednávky. Colný dlh pri dovoze tovaru za predmetný tovar uhradil žalobca.

Pri právnom posúdení spornej otázky vrátenia zaplatenej dane z dovozu krajský súd vychádzal zo

zákonnej definície dodania tovaru a podmienok odpočtu dane, pričom poukázal na obsah ustanovení § 8 ods. 1 písm. a), § 22 ods. 1, 2, § 12, § 49 ods. 2 a § 69 ods. 8 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2009. Dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak. Z uvedeného krajský súd odvodil, že aby bol tovar dodaný, je potrebné splniť podmienku nakladať s hmotným tovarom ako vlastníkom, t.j. v konečnom dôsledku je potrebný prevod vlastníckeho práva na daňový subjekt. Len vtedy možno do základu dane zahrnúť podľa § 22 ods. 2 zákona o DPH aj iné dane, clá a poplatky, vzťahujúce sa na tovar alebo službu a súvisiace náklady (výdavky). Uvedené vyplýva z dikcie § 22 ods. 1 cit. zákona, ktorý definuje základ dane pri dodaní tovaru alebo služby.

V danom prípade bolo preukázané, že tovar, ktorý bol dovážaný a prepustený do režimu voľný obeh, nebol dovážaný ako tovar, ktorý by sa stal vlastníctvom žalobcu, t.j. nebol dodaný v zmysle definície § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Jednotný colný doklad bol vystavený len na colné účely - nie je titulom na prevod vlastníckeho práva na žalobcu. Predložená faktúra, ktorá bola podkladom pre výpočet colného dlhu, bola taktiež vystavená len na colné účely. O nej žalobca neúčtoval a neuhradil ju dodávateľovi. Taktiež v zápisnici zo dňa 09.08.2011 zástupcovia žalobcu uviedli, že takto dovezený tovar sa nestával vlastníctvom žalobcu. Teda aj keď žalobcovi vznikla daňová povinnosť pri dovoze tovaru podľa § 12 v spojení s § 69 ods. 8 zákona o DPH, v zmysle § 21 ods. 1 písm. a) citovaného zákona sa ešte nestal vlastníkom tohto tovaru. Z hodnoty tohto tovaru nemôže odpočítať DPH, pretože nie je splnená podmienka § 49 ods. 2 zákona o DPH.

V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil, že odpočítanie dane zo služieb realizovaných žalobcom pri spracovaní tohto tovaru do hotových výrobkov, správca dane uznal, keďže náklady na tieto služby boli súčasťou nákladov, ktoré sa odrazili v cene výrobku a teda aj vo výške DPH z tejto ceny.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a) OSP v spojení s § 221 ods. 1 písm. h) OSP, § 205 ods. 2 písm. f) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vráti mu vec na ďalšie konanie. Zároveň žalobca navrhol, aby mu odvolací súd priznal právo na náhradu trov konania.

Zopakoval, že predmetné motorové vozidlá mal prenajaté na základe rámcovej zmluvy pre operatívny nájom motorových vozidiel č. 712 zo dňa 10.01.2008 v znení jej Dodatku č. 1 zo dňa 20.02.2008 a na základe nájomných zmlúv č. 5568/2/2 zo dňa 22.04.2008 a č. 5651/1/3 zo dňa 21.04.2008. Na kontrolovanej faktúre je celková suma podľa bodu 4.2.4 rámcovej zmluvy pre operatívny nájom rozčlenená na dve čiastky, a to čiastku za nájom a čiastku za služby. Zdôraznil, že daň z pridanej hodnoty z nájmu motorových vozidiel si neuplatňoval, uplatňoval si len odpočet DPH pri poskytovaných službách u predmetných vozidiel.

Právny záver krajského súdu vo vzťahu k posudzovaniu nároku žalobcu na odpočet dane za fakturované služby poskytované na základe rámcovej zmluvy pre operatívny nájom motorových vozidiel nepovažuje za správny.

Rovnako nesprávne je podľa jeho názoru aplikovať na preskúmanú vec právny záver rozhodnutia SD vo veci C-173/88 Morten Henriksen, kde hlavnou transakciou bol prenájom nehnuteľnosti a vedľajšou bol prenájom parkovacích miest, pri ktorom mala byť použitá rovnaká sadzba DPH ako pri hlavnej transakcii.

Žalobca namietal zásadný rozdiel medzi uvedeným príkladom a meritom preskúmanej veci. Nájomca si uvedené parkovacie miesta na rozdiel od žalobcu nemohol zaobstarať u nikoho iného ako len u pôvodného prenajímateľa a vlastníka uvedeného majetku na jednej strane a zároveň suma platená za prenajaté parkovacie miesta bola v nepomernej výške oproti hlavnému plneniu. Keby si uvedené parkovacie priestory nájomca prenajal od iného vlastníka nehnuteľnosti, tak by predmetný spor nevznikol.

V tejto súvislosti žalobca zdôraznil, že v jeho veci sa však jedná o samostatné služby, ktoré je možné bežne obstaráť aj od iného poskytovateľa alebo si ich zabezpečiť sám. Prenajíateľ predmetných vozidiel si tieto služby tiež zabezpečoval od iného subjektu. Zároveň poukázal na skutočnosť, že sa uňho nejedná o drobné doplnkové služby s cieľom lepšieho využitia hlavnej transakcie, ale jedná sa o samostatné služby významného ekonomického charakteru, nakoľko výsledná fakturácia za poskytnuté služby je takmer v rovnakej hodnote ako samotný prenájom vozidiel. Prenajíateľom fakturované služby podľa názoru žalobcu spadajú medzi služby s priamo určujúcim a samostatným charakterom, nakoľko sa jedná o služby, ktoré sú len prevádzkového charakteru, značnej ekonomickej povahy, oddelené od prenájmu a prevádzka vozidiel môže byť realizovaná bez uvedených služieb od prenájomcu. Štandardným spôsobom je zabezpečenie týchto služieb buď vlastnými prostriedkami alebo formou subdodávok od vybraného poskytovateľa, ktorý je často, ako v tomto prípade, aj v úlohe prenájomcu predmetných motorových vozidiel. Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci v tom, že prevádzka vozidla nemôže byť realizovaná bez týchto služieb a má za to, že prevádzka vozidla môže byť a je realizovateľná bez služieb od Business Lease Slovakia. Tieto služby sa dajú štandardne zaobstaráť vlastnými prostriedkami alebo od iných spoločností poskytujúcimi služby rovnakého charakteru. U nákladov, ktoré si mal žalobca ako nájomca prenájatých motorových vozidiel zabezpečovať v zmysle článku 4.2.2. rámcovej zmluvy sám na vlastné náklady (napr. umývanie, leštenie a garážovanie vozidla, náklady na opravu, náhradné diely, vrátane pneumatík, ak tieto boli spôsobené nešetrným zaobchádzaním s vozidlom, alebo sa primerane nestará o vozidlo), sa uplatnili nadmerné odpočty DPH na dané služby, správcom dane boli kontrolované, posudzované a nevznikli pochybnosti o ich oprávnenosti odpočtu. Vyššie uvedené druhy nákladov mohli byť rovnako zabezpečované prostredníctvom prenájomcu a následne fakturované nájomcovi. Pri zachovaní logiky tvrdenia žalovaného a tvrdenia krajského súdu by sa jednalo o náklady bez samostatne určujúceho charakteru, priamo súvisiace s prenájatým vozidlom a v danom prípade by mal byť zákaz odpočtu DPH pri obstaraní uvedených služieb.

Ďalej argumentoval, že hoci v odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd poukázal na rozhodnutie SD v konaní C-2/95 Sparekassernes Datacenter proti Skatteministeriet, podľa ktorého daňové transakcie sa majú posudzovať podľa povahy poskytovaných služieb a nie v závislosti od poskytovateľa alebo príjemcu služby, tento právny záver krajský súd svojím spôsobom posudzovania preskúmaného prípadu ignoroval, pretože pri posudzovaní nepozeral na povahu poskytnutej služby, ale len na poskytovateľa.

Krajský súd, rovnako ako žalovaný, pri rozhodovaní oprávnenosti na vrátenie odpočtu dane za poskytnuté služby rozhodovali v rozpore s rozhodnutiami SD a neanalyzovali poskytnuté služby ako samostatné, jednoznačné a nezávislé.

Položka služieb pod bodom i) - poplatok za správu, priamo súvisí s administráciou a zabezpečením uvedených služieb uvedených v bode d), f), g), j) a k). Táto položka by pravdepodobne nemala význam a ani by sa neúčtovala prenájomcu v prípade, že by v zmluve neboli požadované a poskytované uvedené služby v zmysle bodov d), f), g), j) a k).

Položka h) - úroková miera počas obdobia nájmu, pravdepodobne patrí podľa názoru žalobcu medzi náklad priamo súvisiaci s prenájomom vozidla a nedá sa zabezpečiť u iného poskytovateľa, ale svojou časťou tvorí jednu z najmenších nákladov z celej fakturácie. Zároveň v zmysle § 39 zákona o DPH sú finančné služby oslobodené od DPH. Čiže z uvedeného dôvodu by štát nemal mať príjem z DPH pri uvedenej službe.

Oprávnenosť uplatneného nároku na vrátenie DPH za poskytnuté služby žalobca dôvodil aj poukazom na rozhodnutia SD:

- vo veci C-353/85 Komisia proti Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska - dodávka liekov a iných tovarov, ako sú dioptrické okuliare predpísané lekárom alebo inými oprávnenými osobami, je materiálne a hospodársky odlúčiteľná od poskytovania služieb. Ak teda predaj a vyšetrenia nesúvisia tak úzko, že nemožno na ne hľadiť ako na hlavnú a doplnkovú službu, ide o samostatné

dodávky),

- v spojených veciach C-394/04 a C-395/04 Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE proti Ypourgos Oikonomikon (minister financií) - SD rozhodol, že poskytovanie služieb, ktoré prispievajú k zvýšeniu komfortu a pohode hospitalizovaných osôb (telefónne služby a prenájom televízorov), vo všeobecnosti nepatrí pod oslobodenie stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice. O iný prípad ide len vtedy, ak sú tieto služby nevyhnutné na dosiahnutie terapeutických cieľov služieb nemocničnej a lekárskej starostlivosti, v rámci ktorých boli poskytované,

- vo veci C-76/99 Komisia proti Francúzskej republike, kde sa posudzoval prípad dvoch poskytovateľov služieb a jedného pacienta. Išlo o posúdenie, či rozbor krvných vzoriek vykonaných špecializovaným laboratóriom je službou úzko súvisiacou so zdravotnou starostlivosťou poskytnutou pacientovi a teda službou oslobodenou od dane. Odber vzoriek predpísal lekár, ktorý nevykonával rozbor. SD uviedol, že išlo o transakcie, ktoré by mali podliehať rovnakému režimu.

Z obsahu rozhodnutí SD žalobca vyvodil záver, že postupoval správne, keď si uplatnil nárok na odpočet DPH zo služieb ako sú povinné zmluvné poistenie, havarijné poistenie, úrazové poistenie, cestná daň, údržba, opravy a pneumatiky, cestná asistencia, správny poplatok a platba za náhradné vozidlo atď., nakoľko sa jednalo o služby, bez ktorých by mohla byť realizovaná prevádzka vozidla a zároveň plnenie predstavovalo jednu službu. Pri fakturácii služieb sa nemohlo pristúpiť k rozdeleniu fakturovanej čiastky s 19% a 0%, aby nedochádzalo k skresleniu fungovania systému DPH.

Ďalej žalobca napáda nezákonnosť posúdenia oprávnenosti ním uplatneného nároku na vrátenie DPH zaplatenú v colnom konaní za dovoz tesniacich líšt do klimatizačných zariadení prepustených do colného režimu voľný obeh, ktorých dodanie uhradil odberateľ výrobkov žalobcu obsahujúcich dovezený tovar.

Po dokončení výroby výrobkov, ktorých súčasťou bol aj dovezený materiál, žalobca vo svojej výslednej predajnej cene v plnej hodnote zohľadňoval a fakturoval všetky náklady spojené s obstaraním dovezeného materiálu ako sú náklady na colnú deklaráciu, náklady na likvidáciu technologických zbytkov dovezených materiálov a tiež náklady na samotné mechanické spracovanie predmetného materiálu a zisk. Vo svojej predajnej cene mal žalobca zahrnuté náklady, ktoré priamo a bezprostredne súviseli s uskutočnenými zdaniteľnými plneniami, čo priamo vyvracia tvrdenie žalovaného, že v súvislosti s predmetným tovarom nevznikli nákladové položky a teda sa ani nemohli uplatniť u žalobcu ako platiteľa na výstupe. Z uvedeného dôvodu nie sú pravdivé vyjadrenia žalovaného, že tieto náklady sú nákladmi zahraničnej spoločnosti, a nie žalobcu.

Podľa žalobcu rozhodnutie súdu sa zakladá na nesprávnom právnom posúdení, pretože na daný prípad sa vzťahuje ustanovenie § 12 (dovoz tovaru) zákona o DPH, a nie ustanovenie § 8 ods.1 písm. a) citovaného zákona (dodanie tovaru).

Žalobca považuje za potrebné rozlišovať medzi dodaním tovaru a dovozom tovaru. Pri dovoze tovaru podľa § 12 zákona o DPH sa za dovoz tovaru považuje vstup tovaru z územia tretích štátov na územie Európskych spoločenstiev. Pri dovoze tovaru do tuzemska sa na daň vzťahujú ustanovenia colných predpisov, ako aj zaplatenie DPH pri jeho vstupe na územie SR. Pri danom type dovozu tovaru zo štátov mimo EÚ bol pri každom dodaní vystavený colný doklad CMR, kde bol ako príjemca colným úradom uvedený žalobca. V zákonnej lehote tento zaplatil DPH, ktorá bola vyrubená colným úradom na základe uvedeného dokladu a podľa § 12 zákona o DPH. Žalobca na základe zaplatenia DPH správcovi dane použil pri jej nárokovani späť § 49 ods. 2 písm. d) zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ môže odpočítať daň, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Následne si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods.1 písm. d) zákona o DPH, kde právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Vlastníctvo k predmetu zdanenia (k dovezenému materiálu) žalobca nepovažuje za podmienku a ani za predmet práva uplatnenia odpočtu DPH, pričom posudzovanie práva odpočtu DPH pre danú skutočnosť na základe splnenia podmienok podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je podľa jeho názoru nesprávne, nakoľko predmetný zdaniteľný obchod sa má posudzovať podľa § 12 citovaného zákona, t.j. ako dovoz tovaru.

V tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že v prípade aktívneho zušľacht'ovacieho styku vzniká úplne rovnaká situácia so spracovaním materiálu, kde spracovateľ rovnako nenadobúda vlastnícke právo a materiály neúčtuje v nákladových položkách. V danom prípade je uvedené oslobodenie od platieb DPH, čiže podnikateľský subjekt, ktorý zhodnocuje tovar, ktorého nie je vlastníkom, v konečnom dôsledku nie je zaťažovaný DPH z hodnoty zušľacht'ovaného tovaru. Podľa analógie odôvodnenia žalovaného sa uvedené ale nepoužije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Napriek uvedenému faktu, rovnakého vecného plnenia, nie je zaťažovaný platením DPH bez nároku na odpočet v zmysle zákona o DPH. Uvedené ustanovenia zákona priamo vyvracia tvrdenie žalovaného a dáva za pravdu žalobcovi v otázke možnosti odpočítania DPH.

Z vyššie uvedených dôvodov má žalobca za to, že si uplatnil právo na odpočet dane v plnom rozsahu v súlade so zákonom o DPH, keďže splnil všetky zákonom stanovené podmienky na jeho priznanie.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil a náhradu trov konania žalobcovi nepriznal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie súdu prvého stupňa bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 246c ods. 1 OSP) a napadnutý rozsudok podľa § 221 ods. 1 písm. h) OSP zrušil a podľa § 221 ods. 2 OSP vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) Slovenská republika je zvrchovaná, demokratický a právny štát.

Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon (čl. 2 ods. 2 ústavy).

Výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou (čl. 152 ods. 4 ústavy).

Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskych spoločenstiev (ďalej len "členský štát"),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

- a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,

- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

Podľa § 8 ods. 1 písm. c) zákona o DPH dodaním tovaru je odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

Základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby (§ 22 ods. 1 zákona o DPH).

Podľa § 22 ods. 2 cit. zákona o DPH, do základu dane podľa odseku 1 sa zahŕňajú aj

- a) iné dane, clá a poplatky vzťahujúce sa na tovar alebo službu,
- b) súvisiace náklady (výdavky), ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia požadované dodávateľom od kupujúceho alebo zákazníka.

Zákon o DPH v znení účinnom do 31.12.2009 stanovil oslobodenie od dane pre:

- Poštové služby (§ 28),
- Zdravotná starostlivosť (§ 29),
- Služby sociálnej pomoci (§ 30)
- Výchovné služby a vzdelávacie služby (§ 31)
- Služby dodávané členom (§ 32)
- Služby súvisiace so športom alebo telesnou výchovou (§ 33)
- Kultúrne služby (§ 34)
- Zhromažďovanie finančných prostriedkov (§ 35)
- Služby verejnoprávnej televízie a verejnoprávneho rozhlasu (§ 36)
- Poist'ovacie služby (§ 37)
- Dodanie a nájom nehnuteľnosti (§ 38)
- Finančné služby (§ 39)
- Predaj poštových cenín a kolkov (§ 40)
- Prevádzkovanie lotérií a iných podobných hier (§ 41)
- Oslobodenie od dane pri dodaní tovaru, pri ktorom nebola odpočítaná daň (§ 42)
- Oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu (§ 43)
- Oslobodenie od dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu (§44)
- Oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode (§ 45)
- Oslobodenie prepravných služieb od dane (§ 46)
- Oslobodenie od dane pri vývoze tovaru a služieb (§ 47)
- Oslobodenie od dane pri dovoze tovaru (§ 48)
- Oslobodenie od dane pri dovoze tovaru v osobnej batožine cestujúcich (§ 48a)

Zákon o DPH v znení účinnom do 31.12.2009 upravoval podmienky a spôsob uplatnenia práva odpočítať daň v ustanoveniach § 49 až § 55. Taktiež upravoval výnimky z práva na uplatnenie nároku na vrátenie DPH zaplatenej platiteľom DPH, t.j. uplatnenej iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané a ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (§ 49 ods. 1 zákona o DPH).

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť

platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 49 ods. 3 zákona o DPH platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 41, s výnimkou poisťovacích služieb podľa § 37 a finančných služieb podľa § 39, ak sú poskytnuté zákazníkovi, ktorý nemá sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko na území Európskych spoločenstiev, alebo ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom tovaru mimo územia Európskych spoločenstiev. Platiteľ, ktorý dodáva investičné zlato oslobodené od dane podľa § 67 ods. 3, a platiteľ, ktorý sprostredkováva dodanie investičného zlata oslobodené od dane podľa § 67 ods. 3, nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na túto činnosť, s výnimkou dane z tovarov a služieb podľa § 67 ods. 5 a 6.

Podľa § 49 ods. 7 zákona o DPH platiteľ nemôže odpočítať daň pri

a) kúpe a nájme osobného automobilu; osobným automobilom sa na účely tohto zákona rozumie motorové vozidlo registrované v kategórii M1,

b) kúpe príslušenstva osobného automobilu vrátane montáže; príslušenstvom osobného automobilu sa na účely tohto zákona rozumie elektrické ovládanie okien, centrálné uzamykanie dverí, klimatizačný systém, autorádio, autorádio s prehrávačom (MC/CD), prehrávač (MC/CD), reproduktory, anténa, poplašné a zabezpečovacie zariadenie, vzduchový vankúš (airbag), strešné okno, protiblokovacie zariadenie,

c) kúpe tovarov a služieb na účely pohostenia a zábavy,

d) prechodných položkách podľa § 22 ods. 3.

Podľa § 19 ods. 3 písm. k) bodu 2 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2009 daňovými výdavkami sú aj daň z pridanej hodnoty, ak na jej odpočítanie platiteľ dane z pridanej hodnoty nemá nárok, alebo pomerná časť dane z pridanej hodnoty, ak platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane koeficientom podľa osobitného predpisu.

Podľa § 12 zákona o DPH dovozom tovaru je vstup tovaru z územia tretích štátov na územie Európskych spoločenstiev. Pri dovoze tovaru do tuzemska sa na daň vzťahujú ustanovenia colných predpisov, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 79 ods. 1 in fine zákona o DPH 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.

Z obsahu žalobou napadnutých rozhodnutí, z právnej argumentácie účastníkov konania ako i krajského súdu vyplýva, že svoje dôvody pre uznanie, resp. neuznanie žalobcom uplatneného nároku na vrátenie DPH, zaplatenej prenájomiteľovi za služby poskytnuté v rámci operatívneho leasingu motorových vozidiel, odvodzujú zo záverov vyplývajúcich z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Ide o veci týkajúce sa aplikácie smernice Rady o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (č. 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006), prípadne v skorších rozsudkoch týkajúcich sa aplikácie šiestej smernice Rady

77/388/EHS zo dňa 17.05.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty (ďalej len „šiesta smernica“).

Spoločným menovateľom spomínaných rozsudkov SD je poskytnutie odpovedí na otázky súvisiace s určením spôsobu zdaňovania pri súbehu služieb s rôznymi sadzbami DPH, prípadne rôznym režimom zdanenia a oslobodenia od DPH, ktoré sa poskytujú v rámci jedného ekonomického plnenia alebo transakcie podľa zmlúv uzavretých účastníkmi týchto ekonomických vzťahov. V daných konaniach bolo vždy potrebné vyriešiť otázku charakteru poskytovaných služieb, ako samostatných, príp. viažucich sa k hlavnému plneniu, predovšetkým pre účely určenia spoločného režimu DPH čo do použitia spoločnej sadzby DPH alebo oslobodenia od platenia DPH, resp. neoslobodenia od platenia DPH, za súčasného zachovania jednotného systému neutrality DPH.

Napríklad vo veci C-173/88 - meritom bolo uplatnenie spoločného oslobodenia od DPH na celé plnenie, pozostávajúce z hlavného ekonomického cieľa zmluvnej transakcie, ktorým bol nájom nehnuteľnosti oslobodený od platenia DPH a z nájmu parkovacích miest ako zdaniteľného obchodu, avšak v danom prípade posúdeného ako vedľajšia služba k hlavnej službe - nájmu nehnuteľnosti. Obdobne vo veciach:

- C-353/85; poskytnutie zdravotnej starostlivosti formou vyšetrenia zraku ako plnenie oslobodené od DPH - contra - predaj dioptrických okuliarov ako zdaniteľné plnenie, t.j. obchod neoslobodený od DPH.
- C-394/04 a C-395/04; poskytnutie zdravotnej starostlivosti spolu s hospitalizáciou ako plnenie oslobodené od DPH podľa čl. A ods. 1 písm. b) šiestej smernice - contra - poskytovanie telefónnych služieb a prenájom televízorov hospitalizovaným osobám ako zdaniteľné plnenie poskytované komerčným podnikom podliehajúcim dani z pridanej hodnoty,
- C-276/09 Everything Everywhere Ltd proti Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs; dodatočné poplatky účtované poskytovateľom telekomunikačných služieb za platby zákazníkov platené kreditnou platobnou kartou, šekom alebo v hotovosti pri bankovej priehradke služieb, nepredstavujú na účely výberu dane z pridanej hodnoty protihodnotu za poskytovanie služieb, ktoré sú odlišné a nezávislé od hlavných služieb, čiže telekomunikačných služieb, t. j. poskytovanie telekomunikačných služieb podliehajúcich DPH - contra - plnenia vrátane sprostredkovania týkajúce sa vkladov a bežných účtov, platieb, prevodov, dlhov šekov a iných prevoditeľných dokumentov, t.j. služieb oslobodených od DPH podľa čl. 13 B šiestej smernice.

V nadväznosti na uvedené odvolací súd konštatuje, že v prejednávanej veci podstata sporu spočíva v inej právnej otázke, nemajúcej rovnaký právny a ani argumentačný základ určený rozsudkami SD, ktoré sa od prípadu k prípadu vo všeobecnosti týkajú určenia režimu zdanenia rôznych služieb a dodávok tovaru pre prípad, keď vo vzťahu k hlavnej ekonomickej transakcii tvoria jeho súčasť ako vedľajšie plnenia, resp. ako zdaňovať služby podliehajúce rôznym režimom zdanenia v prípade, ak tieto tvoria jedno ekonomické plnenie.

Avšak v tejto veci je podstatou sporu a kľúčovou otázkou, či má žalobca nárok na odpočet DPH zaplatenej aj za služby poskytnuté prenajímateľom v rámci operatívneho leasingu motorových vozidiel, pričom určujúce hlavné plnenie - nájom motorových vozidiel je zdaniteľným plnením rovnako, ako aj na základe rámcovej zmluvy poskytované súvisiace služby.

Vzhľadom k tomu, že na základe predmetnej rámcovej zmluvy o operatívnom leasingu nemalo dôjsť k prevodu vlastníckeho práva k predmetu nájmu pri zaplatení poslednej splátky, je nájom motorových vozidiel podľa zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2009 posudzovaný ako služba (§ 9 ods. 1 písm. b) v spojení s § 8 ods. 1 písm. c) zákona o DPH) podliehajúca zdaneniu (§ 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH), pričom v zmysle taxatívnych ustanovení § 28 až § 48a zákona o DPH táto služba nebola oslobodená od DPH.

V tomto ohľade nájom motorových vozidiel ako hlavné zmluvné plnenie podliehal 19% dani z pridanej hodnoty, rovnako ako služba určená pod položkou j) - údržba a pravidelný servis prenajatých motorových vozidiel. Možno teda konštatovať, že obe služby podliehali rovnakému daňovému režimu určenia DPH.

Nájom motorových vozidiel nebol oslobodený od platenia DPH, ale podľa ustanovenia § 49 ods. 7 písm. a) zákona o DPH si žalobca ako platiteľ DPH nemohol uplatniť odpočítanie tejto nepriamej dane zaplatenej inému platiteľovi, hoci toto ním prijaté plnenie bolo použité na jeho dodávky tovarov a služieb v postavení platiteľa. Z uvedeného vyplýva, že toto zákonné obmedzenie bolo vyjadrením vôle

zákonodarcu ponechať podnikateľa ako príjemcu uvedenej služby vo vzťahu k štátnemu rozpočtu v pozícii konečného spotrebiteľa. Rovnako sa napríklad vzťahuje zákaz odpočítat DPH zaplatenej na vstupe pri kúpe tovarov a služieb na účely pohostenia a zábavy (§ 49 ods. 7 písm. c) zákona o DPH).

Keďže v preskúvanom prípade ide o posudzovanie splnenia podmienok na nepriznanie nároku na odpočet zaplatenej dane z pridanej hodnoty, ktorý vyplýva z taxatívne určených výnimiek stanovených v § 49 ods. 7 zákona o DPH a nie o posudzovanie režimu zdanenia viacerých služieb, bolo namieste, aby sa súd prvého stupňa zaoberal otázkou prípustnosti rozšírenia zákonom stanoveného zákazu odpočtu DPH o daň zaplatenú za služby súvisiace s hlavným predmetom plnenia, a to s prihliadnutím na zachovanie jednotného systému neutrality DPH a na spôsob tvorby základu dane podľa § 22 ods. 2 zákona o DPH v kontexte konkrétnych posudzovaných zdaniteľných plnení.

V tejto súvislosti bude potrebné vyjadriť názor, či je možné princípy uplatňované Súdnym dvorom Európskej únie pri rozhodovaní o otázkach určenia spoločného alebo odlišného spôsobu zdaňovania daňou z pridanej hodnoty pri plneniach podliehajúcich rôznym režimom zdaňovania per analogiam použiť aj pre účely rozšírenia výpočtu zákazu uplatnenia odpočtu DPH zaplatenej za služby dodané v súvislosti s dodaním služby podliehajúcej negatívnej enumerácii podľa § 49 ods. 7 zákona o DPH, predovšetkým s prihliadnutím na cieľ ekonomických operácií a zámer zákona.

Krajský súd sa v rámci súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého administratívneho rozhodnutia vecnou stránkou vo vyššie naznačených intenciách nezaoberal, preto bude v ďalšom konaní jeho úlohou zodpovedať nastolené otázky a následne rozhodnúť vo veci samej.

V prípade žalobcom uplatneného nároku na odpočet DPH z dovozu tovaru, tesniacich líšt do klimatizačných zariadení, medzi stranami nebola sporná otázka prechodu vlastníctva k predmetu dovozu. Žalobca i žalovaný vychádzajú vo svojej argumentácii zo skutočnosti, že predmetný tovar bol na colné územie Slovenskej republiky dovezený z tretieho štátu ako predmet vlastníctva odberateľa žalobcu a po jeho zapracovaní do finálneho výrobku bol späť vyvezený zahraničnému odberateľovi mimo colné územie Slovenskej republiky i mimo územia Európskej únie. Niet sporu o tom, že za dovezený tovar žalobca zaplatil príslušným colným úradom vymerané clo a DPH, pretože podľa dokladov bol tento prepustený do colného režimu voľný obeh, ktorý on sám ako deklarant navrhol. Taktiež niet sporu o tom, že o uvedenom tovare nebolo zo strany žalobcu účtované ako o nadobudnutom tovare v jeho majetku, za ktorý by tento zaplatil kúpnu cenu a účtoval by o ňom ako o hmotnom investičnom majetku, pretože účelové určenie predmetného tovaru bolo zmluvne vymedzené a na žalobcu neprešlo vlastnícke právo k nemu, ani právo nakladať s ním ako s vlastným.

Podstatou sporu v danej situácii je otázka vzniku nároku žalobcu na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe a určenej príslušným colným úradom podľa colných predpisov.

Žalobcovi možno prisvedčiť len v časti tvrdenia, že z pohľadu zákonnej úpravy zdaniteľných plnení dovoz tovaru a dodanie tovaru nie sú tie isté zdaniteľné situácie s ohľadom na definovanie samotného momentu vzniku daňovej povinnosti. Avšak nemožno už súhlasiť s tvrdením, že pri dovoze tovaru, t.j. z tretieho štátu stojaceho mimo Európskeho spoločenstva, nie je, okrem držby tovaru, prevod/nadobudnutie práva nakladať s ním ako s vlastným podmienkou na odpočet zaplatenej DPH za dovoz tovaru.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. DPH je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporcionalitu k nadobúdacej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítat daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny. Tento princíp je zohľadnený i v rámci vzniku daňovej povinnosti pri dovoze tovaru s prihliadnutím na špecifickú jednotlivých colných režimov odrážajúcich účel a spôsob nakladania s tovarom na jednotnom colnom území Európskej únie. Tovar dovezený z tretích štátov (nečlenských štátov EÚ) je zdaňovaný rovnakou sadzbou ako tuzemský tovar.

Princíp výberu DPH sa premieta do úpravy základu dane, do ktorého sa napríklad okrem iného nezapočítavajú tzv. prechodné položky (§ 22 ods. 3 zákona o DPH), z ktorých ani nemožno odpočítat daň z pridanej hodnoty. Zjednodušene povedané, sú to platby, ktoré nie sú skutočným výdavkom platiteľa DPH na vstupe, tieto účtuje len prechodne, keďže boli zabezpečované na účet kupujúceho. Zdaniteľný základ netvorí ani zľavy poskytnuté zákazníkovi v čase dodávky, pretože nevstupujú do

skutočne zaplatenej ceny za dodaný tovar.

Obdobne je zdaniteľný základ upravený aj pre stanovenie dane z dovozu podľa colných predpisov, rešpektujúc základné princípy všeobecnosti a proporcionality DPH a s prihliadnutím na ekonomické záujmy Európskej únie pri regulovaní dovozu tovaru na jej jednotné colné územie.

Základom dane je hodnota dovážaného tovaru určená na colné účely podľa čl. 28 až 36 Nariadenia Rady EHS č. 2913/92, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Spoločenstva (ďalej len „Colný kódex Spoločenstva“). Colnou hodnotou dovážaného tovaru je jeho prevodná hodnota, t. j. cena skutočne zaplatená, alebo ktorá sa má zaplatiť za tovar, upravená podľa čl. 32 a 33 Colného kódexu Spoločenstva. Daňová povinnosť pri dovoze tovaru vzniká dňom, kedy podľa colných predpisov vzniká povinnosť uhradiť clo, a to pri prepustení dovážaného tovaru do colného režimu voľný obeh, prepustením tovaru do colného režimu aktívny zušľachtovací styk v systéme navrátenia ako i prepustením dovážaného tovaru do ďalších zákonom upravených colných režimov (§ 21 zákona o DPH). Správcom dane pri dovoze tovaru v Slovenskej republike je príslušný colný orgán.

Aktívny zušľachtovací styk ako colný režim s ekonomickým účinkom (čl. 84 bod 1 písm. b) v spojení s čl. 114 a nasl. Colného kódexu Spoločenstva) umožňuje spracovanie tovaru, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, na jej colnom území dvoma spôsobmi, a to:

- v podmienenom systéme bez uplatnenia obchodno-politických opatrení a dovozného cla za predpokladu jeho spätného vývozu vo forme zušľachtených výrobkov alebo
- v systéme vrátenia s uplatnením obchodno-politických opatrení a dovozného cla, ktoré bude vrátené alebo odpustené pri jeho vývoze z jednotného colného územia Spoločenstva.

Uvedený colný režim v podstate zohľadňuje i také obchodné a zmluvné podmienky, za ktorých bol predmetný tovar v preskúmanom prípade dovezený žalobcom bez zaplataenia nadobúdacej ceny na územie Slovenskej republiky a po zapracovaní predmetu dovozu do finálneho výrobku opätovne vyvezený kupujúcemu mimo územia Európskej únie. Keďže zaplataenie ceny za tovar a nadobudnutie vlastníctva k predmetu dovozu žalobcom nebolo účelom zmluvnej transakcie a odberateľ žalobcu si dovezený tovar ako komponent do finálneho výrobku zabezpečil sám na vlastné náklady, bolo namieste, aby žalobca ako deklarant pri dovoze predmetného tovaru využil iný colný režim, pri ktorom by prichádzalo do úvahy vrátiť mu zaplataené clo ako i DPH príslušným colným úradom.

Za daných okolností prípadu nie je možné prisvedčiť žalobcovi tvrdeniu o jeho práve na odpočítanie DPH za dovoz predmetného tovaru. Argumentácia nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a), § 12, § 49 ods. 2 písm. d) a § 51 ods. 2 písm. d) zákona o DPH, ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach s využitím teleologického a systematického výkladu prihliadnuť i na základné princípy, na ktorých je výber dane z pridať hodnoty postavený a na osobitosti výberu DPH v kontexte colných predpisov, ktoré sa na jej výber vzťahujú (§ 12 zákona o DPH).

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti odvolací súd vo vzťahu k posúdeniu právnej otázky nároku žalobcu na odpočet DPH za služby poskytnuté v rámci operatívneho leasingu motorových vozidiel rozhodol tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 221 ods. 1 písm. h) OSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 OSP).

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Podľa § 224 ods. 3 OSP rozhodne prvostupňový súd aj o trovách odvolacieho konania.

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.