

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/51/2016  
Identifikačné číslo spisu: 5013201106  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.12.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:5013201106.3

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana a zo sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: TESLA Liptovský Hrádok a.s., IČO: 00 009 687, Pálenica 53/79, Liptovský Hrádok, zastúpený: JANČI & Partners, s.r.o., Belopotockého 720/2, Liptovský Mikuláš, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/473646/2013 zo dňa 2. októbra 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/145/2013-100 zo dňa 26. apríla 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/145/2013-100 zo dňa 26. apríla 2016 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/473646/2013 zo dňa 02.10.2013, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9515401/5/2853844/2013 zo dňa 17.06.2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 v sume 372,17 €.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že v posudzovanej leasingovej zmluve jej účastníci dojednali dohodou všetky položky, ktoré mesačnú splátku leasingu určujú. Neboli obmedzovaní kogentnými ustanoveniami Obchodného zákonníka a pokiaľ v leasingovej zmluve určili

cenu nájmu, a to výšku mesačnej platby leasingu v bode 4.2.1, ktorú rozčlenili v tomto bode na položky pod písm. a) až l), tento ich postup bol v súlade so zákonnou úpravou ustanovení Obchodného zákonníka, pričom z obsahu leasingovej zmluvy je jednoznačne preukázané, že všetky uvedené položky tvoria výšku mesačnej platby. S poukazom na prvú vetu bodu 4.2.1. konštatovali účastníci leasingovej zmluvy, že rozdelenie mesačnej platby na časť pokrývajúcu prenechanie vozidla a s tým súvisiace služby, tvoria celkovú mesačnú platbu, pričom sami definovali, že v prípade rozdelenia mesačnej platby ide o rozdelenie mesačnej platby na nájom a služby, ktoré súvisia so samotným nájmom. To znamená, že dohodou v bode 4.2.1, s poukazom na bod 4.2.4., určili, že celková mesačná splátka, ktorá predstavuje nájom a služby s týmto nájmom súvisiace, tvorí ako celok mesačnú platbu na základe leasingovej zmluvy, ktorú bol povinný žalobca ako nájomca prenajímateľovi poskytovať. Navyiac v bode 4.2.2 účastníci leasingovej zmluvy osobitne definovali náklady, ktoré do mesačnej platby nie sú zahrnuté. Aj takéto gramatické vyjadrenie vôle účastníkov leasingovej zmluvy, okrem vyššie uvedených skutočností, dotvrdzuje indíciu, že došlo k dojednaniu jednej mesačnej splátky, ktorá predstavuje položky bodu 4.2.1 a) až l) leasingovej zmluvy.

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 tvoria bezprostredný súvis s hlavným plnením a teda súvisia s nájmom, užívaním, t.j. s prevádzkou predmetného vozidla.

Služby, ktoré sú predmetom sporu nie sú samostatné, ale doplnkové k hlavnej službe, pretože plnenia za ne boli poskytované bez ohľadu na to, či skutočne došlo k plneniu služieb (§ 19), alebo išlo o akýsi paušál, ktorý sa plnil bez ohľadu na skutočné plnenie zo zmlúv (§ 22 ods. 2b), čo je základ dane, keď súvisiace služby sa nesmú umelo rozdeľovať.

Ak platí zákaz odpočítat' DPH z plnení na nájom motorových vozidiel (§ 49 ods. 7 písm. a) Z.z. č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom do 30.09.2009), v prípade platenia ďalších platieb - poplatkov a súvisiacich nákladov zmluvne zviazaných s platením nájomného rovnakému dodávateľovi, a to bez ohľadu na ich skutočné dodanie, je oslobodené aj toto bezprostredne súvisiace plnenie s poukazom na ust. § 49 ods. 7 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom k 30.09.2009. Krajský súd poukázal, že v danom prípade nejde o rozširovanie taxatívne určených výnimiek stanovených Zákonom o DPH v § 49 ods. 7 v znení účinnom do 30.09.2009, ale o aplikáciu ust. § 49 ods. 7 písm. a) cit. zákona aj na súvisiace plnenia od jedného dodávateľa, ktoré tvoria spoločný základ dane pri nájme motorových vozidiel.

Krajský súd taktiež uviedol, že podanej žalobe nebolo možné vyhovieť aj z dôvodu, že faktúra č. 16695 nenaplnia ust. § 71 ods. 2 písm. g) zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom k 31.12.2009, keď neobsahuje povinný údaj, a to špecifikáciu dane, po rozčlenení dodanej služby na nájom a služby. Na faktúre je uvedený základ dane vo výške 1.450,24 € rozčlenený na dve čiastkové plnenia 736,67 a 713,57, avšak z uvedených čiastkových plnení nie je samostatne vyčíslená daň, preto faktúra nespĺňa náležitosti daňového dokladu podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení k 31.12.2009.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu a rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, prípadne, aby zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V dôvodoch namietal, že prvostupňový súd sa nedržal pokynov odvolacieho súdu a predmetnú problematiku odpočtu DPH neposúdil dostatočne v kontexte jednotlivých rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie. V zmysle uznesenia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/80/2014 zo dňa 06.10.2015 mal

prvostupňový súd vyjadriť názor, či je možné princípy uplatňované Súdnym dvorom Európskej únie pri rozhodovaní o otázkach určenia spoločného alebo odlišného spôsobu zdaňovania DPH pri plneniach podliehajúcim 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 č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“), predovšetkým s prihliadnutím na cieľ ekonomických operácií a zámer zákona.

V posudzovanej veci a vo vzťahu k jednotlivým položkám sa prvostupňový súd zameril na vyslovenie názoru, či ide o službu, ktorá tak bezprostredne súvisí s užívaním vozidla, bez ktorej by prevádzka nemohla byť realizovaná, alebo ide o iný druh služby. Prvostupňový súd sa stotožnil s názorom správcu dane, kde konštatoval okrem iného aj to, že úvaha o posúdení ich samostatnosti pri službách, a teda aj možnosti prevádzky vozidiel bez obstarania u prenajímateľa, ako je d) poistné na povinné zmluvné poistenie, e) poistné na havarijné poistenie, f) úrazové poistenie prepravovaných osôb, g) náklady na cestnú daň a neviazanosti ako samostatné služby je irelevantná v tomto prípade, pretože tieto služby majú byť od iných subjektov fakturované bez DPH, čiže sú oslobodené od platenia DPH.

V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 17.01.2013, C-224/11 vo veci „DPH - Poskytnutie lízingu spojené s poistením majetku, ktorý je predmetom lízingu, ktoré uzatvorí prenajímateľ, pričom ho fakturuje nájomcovi“. Uvedený rozsudok ako aj riešená problematika sa priamo týka riešeného prípadu a vyvracia tvrdenie správcu dane v nižšie uvedených výrokoch. Účastníkom sporu bola spoločnosť BGZ Leasing, ktorá ponúka svojim klientom okrem prenájmu vozidiel aj možnosť poskytnutia poistenia. Ak si želajú využiť túto možnosť, BGZ Leasing uzavrie príslušné poistenie s poskytovateľom a refakturuje im jeho náklady. Poľský súd dospel k záveru, že podľa článku 78 smernice o DPH sú súčasťou daňového základu pri poskytovaní služieb aj súvisiace výdavky, ako sú náklady na poistenie, ktoré poskytovateľ vyžaduje od nadobúdateľa alebo nájomcu. Uvedený súd zdôraznil, že poskytovanie pozostávajúce z hospodárskeho hľadiska z jedinej služby nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH. Podľa názoru súdu transakcia spočívajúca v poskytnutí tohto poistného krytia predstavuje poskytnutie služby, ktorá je vedľajšia k službe lízingu a že táto transakcia z tohto dôvodu musí podliehať s rovnakou DPH ako hlavná služba, t.j. transakcia lízingu. Uvedený prípad je totožný s prípadom žalobcu, kde správca dane tvrdí, že poskytnuté služby musia byť v rovnakom daňovom režime ako je nájom vozidla, čiže pri službách nemôže byť uplatnený odpočet DPH ako to neumožňoval zákon o nájme osobných vozidiel. Súdny dvor Európskej únie uviedol, že poistenie by nemalo podliehať DPH len na základe samotného refakturovania s ním spojených nákladov v súlade so zmluvným dojednaním uzatvoreným zmluvnými stranami lízingovej zmluvy. Skutočnosť, že prenajímateľ na žiadosť svojich zákazníkov uzatvorí poistenie u tretej osoby a následne na nich preniesie presnú sumu nákladov fakturovanú touto treťou osobou, nemôže tento záver vyvrátiť. Za takýchto okolností, pokiaľ poskytnutie poistenia zostáva nezmenené, refakturovaná suma v skutočnosti predstavuje protiplnenie za uvedené poistenie, a preto takáto transakcia nemá podliehať DPH, keďže je oslobodená od dane v zmysle čl. 135 ods. 1 písm. a/ smernice o DPH. V prejednávanej veci uplatnenie sadzby a odpočet DPH pri službách ako je d) poistné na povinné zmluvné poistenie, e) poistné na havarijné poistenie, f) úrazové poistenie prepravovaných osôb, g) náklady na cestnú daň musel Business Lease Slovakia, s.r.o. fakturovať s DPH, keďže režim hlavného plnenia predmetných služieb, ako je napr. plánovaný servis a údržba sa použil aj na plnenie služieb, ktoré za normálnych okolností sú oslobodené od DPH. Z uvedeného dôvodu bola na daných službách prenajímateľom fakturovaná DPH, ktorá bola žalobcom nároková späť v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. Uvedený princíp pri fakturovanej položke „služby“ bol aplikovaný v zmysle zásady: „plnenie, ktoré zahŕňa z ekonomického hľadiska jednu službu, by nemalo byť umelo rozdelené, aby nedochádzalo k skresleniu fungovania systému DPH.“ V tejto súvislosti poukázal na výrok rozsudku C-224/11 zo dňa 17.01.2013: „V každom prípade podľa ustálenej judikatúry zásada daňovej neutrality bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytovaniami služieb, ktoré si teda navzájom konkurujú, zaobchádzalo rôzne z hľadiska DPH“. V zmysle daného výroku je podľa žalobcu nevyhnutné poukázať na fakt, že samotný okruh poistenia je oslobodený od platenia DPH, čo pri zachovaní logiky správcu dane, a to zákazu odpočtu DPH pri takto fakturovaných službách by znevýhodňovalo práve súčasného prenajímateľa, a to od

Business Lease od iných spoločností poskytujúcich poistenie, keďže ich služby by boli takto umelo predražené, lebo by nebol nárok na odpočet DPH platiteľom, čím sa umelo zvyšuje cena jeho služieb. Prvostupňový súd vo svojom výroku ďalej konštatoval, že v zmysle bodu 4.2.1 sa účastníci leasingovej zmluvy dohodli na rozdelení mesačnej platby na časť pokrývajúcu prenechanie vozidla a s tým súvisiace služby, tvoria celkovú mesačnú platbu, pričom sami definovali, že v prípade rozdelenia mesačnej platby nejde o rozdelenie mesačnej platby na nájom a služby, ktoré súvisia so samotným nájomom. Z uvedeného dôvodu išlo o spojenú vec, kde nemôže vzniknúť nárok na odpočet DPH.

Žalobca ďalej poukázal na metodický pokyn, vydaný DRSR v októbri 2008 za účelom určenia metodiky posudzovania daňových otázok vychádzajúc zo záverov Súdneho dvora EÚ ohľadom posúdenia Uplatnenia dane z pridanej hodnoty pri zdaniteľných obchodoch, ktoré predstavujú jedno zložené plnenie alebo viacero odlišných plnení, v ktorom je uvedené, že na základe rozhodnutia Súdneho dvora EÚ musí vždy vychádzať z posúdenia nasledovných kritérií:

- každé dodanie služby musí byť samostatne posúdené ako jednoznačné a nezávislé,
- plnenie, ktoré zahŕňa z ekonomického hľadiska jednu službu, by nemalo byť umelo rozdelené, aby nedochádzalo k skresleniu fungovania systému DPH,
- je potrebné zistiť zásadné charakteristické znaky operácií, aby sa dalo určiť, či zdaniteľná osoba dodáva zákazníkovi niekoľko odlišných hlavných služieb alebo jednu službu,
- služba musí byť zohľadňovaná ako vedľajšia služba k hlavnej službe, ak pre zákazníkov neposkytuje cieľ sám o sebe, ale poskytuje možnosť lepšieho využitia hlavnej služby,
- 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.

Na uplatnenie týchto princípov Súdny dvor EÚ ešte dopĺňa, že na to, aby sa pristúpilo ku kvalifikácii plnenia zloženého z viacerých prvkov, treba brať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa plnenie uskutočňuje.

Podľa názoru žalobcu závery uvedené v rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-224/11 zo dňa 17.01.2013 vyvracajú tvrdenia prvostupňového súdu ohľadom spojenia nájmu a služieb do jedného režimu DPH a poukázal na jeho jednotlivé body.

V zmysle záverov SD EÚ žalobca považuje poskytnuté „Služby“ za protiplnenia s priamo určujúcim a samostatným charakterom, keďže ide o služby, ktoré sú len prevádzkového charakteru, značnej ekonomickej povahy, oddelené od prenájmu a prevádzka vozidiel môže byť realizovaná bez uvedených služieb od prenajímateľa. Štandardným spôsobom je zabezpečenie týchto služieb buď vlastnými prostriedkami, alebo formou subdodávok od vybraného poskytovateľa, ktorý je často krát ako v tomto prípade aj v úlohe prenajímateľa predmetného vozidla.

U predmetných prenajatých vozidiel od spoločnosti Business Lease Slovakia, s.r.o. si žalobca zabezpečoval služby v súvislosti s prevádzkou prenajatých vozidiel vo svojom mene, ktoré neboli pokryté v Rámcovej zmluve. Pri týchto službách na predmetných vozidlách si žalobca uplatnil nadmerné odpočty DPH na dané služby. Tieto boli správcovi dane boli kontrolované, posudzované a nevznikli pochybnosti o ich oprávnenosti odpočtu. Z logiky danej veci mal správca dane rovnako napadnúť tieto odpočty DPH ako aj odpočty DPH u všetkých služieb a tovarov u osobných motorových vozidlách.

Prvostupňový súd uviedol, že „služby, ktoré sú predmetom sporu nie sú samostatné, ale doplnkové k hlavnej službe, pretože plnenia za ne boli poskytované bez ohľadu nato, či skutočne došlo k plneniu služieb § 19, alebo išlo o akýsi paušál, ktorý sa plnil bez ohľadu na skutočné plnenie zo zmlúv.“ V tejto súvislosti žalobca poukázal na fakt, že v zmysle posudzovanej Rámcovej zmluvy uzatvorenej medzi TESLA Liptovský Hrádok, a.s. a Business Lease Slovakia, s.r.o. bolo zakotvené ustanovenie v článku 4.3 Zmeny v platení a výške mesačnej platby. V zmysle uvedeného bodu je priamo rozpísané ako sa môže zvýšiť cena za služby ak dôjde k nadbytočnému opotrebeniu alebo nehodovosti.

To, že cena za služby bola počas celého zmluvného vzťahu rovnaká, že išlo o druh paušálu bez ohľadu

nato či ide o poskytnutie alebo nie, nie je pravda. Správcovi dane ako aj na prvostupňovom súde bolo viackrát zopakované, že vyúčtovanie za služby síce v roku 2009 bolo po mesiacoch na rovnakej úrovni a to z dôvodu povahy služieb (poistenie je počas celého roka na rovnakej úrovni pokiaľ nie je škodová udalosť, plánované ročné náklady na údržbu a opravy), ale až na konci zmluvného vzťahu čo bolo v roku 2010. V uvedenom roku 2010 a vo faktúre vystavenej dňa 01.04.2010 s variabilným symbolom 23039 došlo k vyúčtovaniu skutočných nákladov a porovnaniu s plánovanými nákladmi ako aj s počtom odjazdených kilometrov, kde na základe uvedenej skutočnosti došlo k preplatku zo strany Business Lease Slovakia, s.r.o. v hodnote 710,80 € s DPH. Uvedená povinnosť vyúčtovania je zakotvená v článku V. s názvom Vyúčtovanie počtu najazdených kilometrov a vyúčtovanie paliva, kde je rozpísaný celý proces doúčtovania služieb. Uvedenú skutočnosť však správca dane nezistoval keďže sa venoval len účtovnému obdobiu 2009 bez zisťovania všetkých súvislostí týkajúcich sa celého zmluvného vzťahu, navzdory upozorneniu zo strany žalobcu.

Krajský súd v ďalšej výrokovej časti uviedol, že „faktúra daného mesiaca“ nenapĺňa § 71 ods. 2 písm. g/ zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom k 31.12.2009, kde neobsahuje povinný údaj, a to špecifikáciu dane, po rozčlenení dodanej služby na službu hlavnú a doplnkovú. Na faktúre je uvedený základ dane, rozčlenený na dve čiastkové plnenia, avšak z uvedených čiastkových plnení nie je samostatne vyčíslená daň, preto faktúra nespĺňa náležitosti daňového dokladu podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom k 31.12.2009.“

Uvedené tvrdenie prvostupňového súdu podľa žalobcu nekorešponduje s ustanoveniami uvedenými v § 71 zákona 222/2004 Z.z. v znení účinnom k 31.12.2009. V zmysle uvedeného znenia platilo, že faktúra pri dodaní tovaru v tuzemsku musí obsahovať okrem iného základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene, uplatnenú sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane, výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť. Každá jedna faktúra vystavená od spoločnosti Business Lease Slovakia s.r.o. obsahovala tento údaj a bola v plnom súlade s bodmi a) až j) predmetného § 71.

Prvostupňový súd zastával domnienku, že výška dane nebola rozdelená zvlášť medzi položky súvisiace s nájmom a zvlášť pre samotné služby. V tejto súvislosti žalobca poukázal napríklad na ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom k 31.12.2009, kde platiteľ, ktorý nadobudne hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom a pri nadobudnutí tohto majetku predpokladá jeho použitie na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, sa môže rozhodnúť, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie.

Z uvedeného podľa žalobcu vyplýva, že platca dane si sám môže určiť akú časť dane na odpočítanie si bude nárokovať a akú nie. Aj v zmysle danej analógie si platca dane sám určil, ktorú časť dane si bude uplatňovať a ktorú nie. Uvedené riešenie je bežným štandardom u všetkých spoločností ktoré sú platcami DPH. V ekonomickej praxi, je možné majetok a služby používať nie len na podnikateľské účely ale aj na osobnú spotrebu, alebo sú daňovo neuznané. Potom vzhľadom na intenzitu využitia tohto výdavku si daňovník sám určí akú časť dane si bude nárokovať a akú nie. Pri tomto rozdelení daňovník vychádza rovnako len z jednej vyúčtovanej výšky dane. V tejto súvislosti žalobca poukázal na účtovný doklad z registračnej pokladne vystavený v roku 2009, u ktorého bola nárokováná DPH len čiastočne a rovnako vyčíslená iba jedna výška dane. Tento doklad bol kontrolovaný rovnako správcom dane ako aj iné takéto doklady patriace do účtovného obdobia roku 2009 a tieto čiastočne nárokovania dane boli plne uznané - neboli spochybnené ako sa tomu zrazu stalo v druhom rozsudku krajského súdu. Žalobca z uvedených dôvodov postupoval v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom k 31.12.2009 a splnil všetky predpoklady a podmienky uplatnenia nároku odpočtu DPH u fakturovaných služieb, pričom pri „nájme“ si nenárokoval odpočet DPH.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že sa stotožňuje so závermi uvedenými v rozsudku

Krajského súdu v Žiline, ktorý rozhodoval v súlade s právnymi predpismi a vysporiadal sa so všetkými žalobnými námietkami. Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

#### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <., rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Podľa § 250ja ods. 7 O.s.p. ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.

Preskúmaním veci senát najvyššieho súdu zistil, že predmetu prieskumu zákonnosti v tomto prípade prechádza druhovo rovnaká vec žalobcu, v ktorej už senát rozhodol rozsudkom pod sp. zn. 3Sžf/40/2016 zo dňa 18.10.2017 [TESLA Liptovský Hrádok a.s. c/a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky], a preto na neho poukazuje a uvádza text jeho odôvodnenia.

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p. na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

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

Podľa § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. účinného od 01.01.2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Podľa § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. účinného od 30.12.2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. v účinnom znení, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Podľa § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z., odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu

požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní, (zákon č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.12.2011), t. j. právneho predpisu, podľa ktorého postupoval správca dane pri výkone daňovej kontroly a v konaní prebiehajúcim do 30.12.2012, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. účinného do 31.12.2009, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 9 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z., dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane poskytnutia práva užívať hmotný majetok.

Podľa § 19 ods. 2 prvej vety zákona č. 222/2004 Z.z., daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 22 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z., 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.

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.

Podľa § 37 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., oslobodená od dane je poisťovacia a zaistovacia činnosť vrátane sprostredkovania poistenia a sprostredkovania zaistenia.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 49 ods. 3 prvá veta zákona č. 222/2004 Z.z., 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.

Podľa § 49 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z., ak platiteľ použije tovary a služby pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých môže odpočítať daň, a súčasne pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých nemôže odpočítať daň podľa odseku 3, je povinný postupovať pri výpočte pomernej výšky dane, ktorú môže odpočítať, podľa § 50.

Podľa § 49 ods. 7 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., platiteľ nemôže odpočítať daň pri

- a) kúpe a nájme osobného automobilu; osobným automobилоm 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 § 50 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., pomernú výšku odpočítateľnej dane podľa § 49 ods. 4 platiteľ vypočíta ako súčin dane a koeficientu vypočítaného podľa odseku 2 a zaokrúhleného na dve desatinné miesta nahor.

Podľa § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., faktúra musí obsahovať

- a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň,
- b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené,
- c) poradové číslo faktúry,
- d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,
- e) dátum vyhotovenia faktúry,
- f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,
- g) základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
- h) uplatnenú sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane,
- i) výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len

„zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

V danom prípade daňová kontrola bola vykonaná za účinnosti zákona o správe daní č. 511/1992 Zb. (zákon o správe daní) a napadnuté rozhodnutie, ako aj úkony vykonané daňovými orgánmi po 31.12.2011 sa spravovali ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z.z. (daňový poriadok).

Článok 135 smernice Rady 2006/112/ES stanovuje, že členské štáty oslobodia od dane poisťovacie a zaisťovacie transakcie vrátane súvisiacich služieb poskytovaných poisťovacími maklérmi a poisťovacími agentmi.

V obdobnej veci, nájom motorového vozidla a poskytnutie služby - sprostredkovanie jeho poistenia, vydal ESD rozsudok č. C-224/11, na ktorý poukazoval aj žalobca. Išlo o návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa výkladu článku 2 ods. 1 písm. c), článku 28 a článku 135 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) - Poskytovanie lízingu spojené s poskytovaním poistenia predmetu lízingu, uzavretého lízingovou spoločnosťou a fakturovaného touto spoločnosťou lízingovému nájomcovi - Kvalifikácia plnenia na účely DPH ako jediného zloženého plnenia alebo ako dvoch samostatných plnení.

V predmetnom rozsudku bol vyjadrený názor, podľa ktorého, ak lízingový prenajímateľ sám poistí majetok tvoriaci predmet lízingu a lízingovému nájomcovi refakturuje presnú sumu nákladov poistenia, takáto transakcia predstavuje za okolností, ako sú tie vo veci samej, poisťovaciu transakciu v zmysle článku 135 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

Vo veci posudzovanej Súdny dvor išlo o prípad, keď boli prítomné predovšetkým dva prvky, a to:  
1/ Poskytnutie lízingu dohodnutého zmluvnými stranami zmluvy o lízingu, t.j. prenajímateľom a nájomcom.

2/ Poskytnutie poistenia spojeného s majetkom tvoriacim predmet lízingu, v rámci ktorého na jednej strane prenajímateľ, vlastník uvedeného majetku, uzavrie poistenie u poisťovateľa a na druhej strane sú náklady na toto poistenie refakturované v nezmenenej výške nájomcovi.

Súdny dvor prezentoval vo svojom rozhodnutí právny názor: „Na to, aby sa zistilo, či takéto prvky tvoria z hľadiska DPH jedinú transakciu, treba najprv uviesť, že je pravda, že tieto dva prvky môžu byť poskytnuté spoločne. Existuje totiž spojitosť medzi poskytnutím služby lízingu a poskytnutím poistenia spojeného s majetkom tvoriacim predmet lízingu, keďže takéto poistenie pokrývajúce uvedený majetok je užitočné len vo vzťahu k tomuto majetku.

Okrem iného treba pripomenúť, že pokiaľ ide o jednotnosť služby, nepriame dôkazy môžu byť poskytnuté postupmi fakturácie a tarifikácie (pozri v tomto zmysle rozsudok CPP, už citovaný, bod 31). Oddelená fakturácia a odlišná tarifikácia služieb svedčia v prospech existencie nezávislých služieb, pričom však nemajú rozhodujúcu povahu (pozri v tomto zmysle uznesenie Purple Parking a Airparks Services, už citované, bod 34 a citovanú judikatúru).

V tejto súvislosti sa zdá, že postupy uplatnené vo veci samej, t. j. odlišná tarifikácia, ako aj oddelená fakturácia, odrážajú záujmy zmluvných strán. Nájomca chce totiž predovšetkým získať službu lízingu a len subsidiárne vyhľadáva poistenie, ktoré od neho vyžaduje prenajímateľ. Ak sa nájomca rozhodne zaobstarať si prostredníctvom prenajímateľa aj službu poistenia, takéto rozhodnutie vzniká nezávisle od jeho rozhodnutia uzatvoriť lízingovú zmluvu.

Z predchádzajúcich úvah, ako aj z úvah uvedených v bode 36 tohto rozsudku a fortiori vyplýva, že službu poistenia a službu lízingu, o ktoré ide vo veci samej, nemožno považovať za tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené, v zmysle judikatúry uvedenej v bode 30 tohto rozsudku.

Na to, aby sa vnútroštátnemu súdu poskytla úplná odpoveď, treba na účely výkladu článku 78 smernice o DPH uviesť, že ak poskytnutie lízingu a poskytnutie poistenia týkajúceho sa majetku tvoriaceho predmet lízingu predstavujú nezávislé plnenia, nepatria do toho istého základu dane. Takéto poskytnutie poistenia, ktoré predstavuje nezávislé plnenie a pre nájomcu je samo osebe cieľom, nemôže v zmysle tohto článku 78 predstavovať výdavky súvisiace s transakciou lízingu, ktoré sa musia zohľadniť na výpočet základu dane tejto poslednej uvedenej transakcie. Za takýchto okolností totiž náklady na poistenie predstavujú protiplnenie za poskytnutie poistenia týkajúceho sa majetku tvoriaceho predmet lízingu, a nie protiplnenie za poskytnutie samotného lízingu.

Aby sa určilo, či táto transakcia, ktorá spočíva nielen v poskytnutí poistenia, ale aj v refakturovaní jeho nákladov nájomcovi, predstavuje transakciu oslobodenú od DPH, treba posúdiť rozsah článku 135 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

Podľa tohto ustanovenia členské štáty oslobodia od dane „poisťovacie a zaisťovacie transakcie vrátane súvisiacich služieb poskytovaných poisťovacími maklérmi a poisťovacími agentmi“.

Súdny dvor však spresnil, že výraz „poisťovacie transakcie“, ako je uvedený v článku 135 ods. 1 smernice o DPH, je v zásade dostatočne široký na to, aby zahŕňal poskytnutie poistného krytia platiteľom dane, ktorý sám nie je poisťovateľom, ale ktorý v rámci kolektívneho poistenia poskytuje svojim zákazníkom takéto poistenie využitím služieb poisťovateľa, ktorý preberá poistné riziko (pozri v tomto zmysle rozsudok CPP, už citovaný, bod 22).

Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa treba zaoberať otázkou, či do pojmu „poisťovacie transakcie“ patrí aj poskytnutie poistného krytia, ktoré zabezpečí poistený, akým je prenajímateľ, ktorý v rámci transakcie lízingu refakturuje náklady na toto poistenie svojmu zákazníkovi, t. j. nájomcovi, ktorý má vo vzťahu k prenajímateľovi prospech z tohto krytia rizík.

Na takúto otázku treba v zásade odpovedať kladne.

Treba totiž uviesť, že poistenie, ako je to vo veci samej, by nemalo podliehať DPH len na základe samotného refakturovania s ním spojených nákladov v súlade so zmluvným dojednaním uzatvoreným zmluvnými stranami lízingovej zmluvy. Skutočnosť, že prenajímateľ na žiadosť svojich zákazníkov uzatvorí poistenie u tretej osoby a následne na nich prenesie presnú sumu nákladov fakturovanú touto treťou osobou, nemôže tento záver vyvrátiť. Za takýchto okolností, pokiaľ poskytnutie poistenia zostáva nezmenené, refakturovaná suma v skutočnosti predstavuje protiplnenie za uvedené poistenie, a takáto transakcia preto nemá podliehať DPH, keďže je oslobodená od dane v zmysle článku 135 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

V zmysle prezentovaného právneho názoru Súdneho dvora, ktorý v časti poskytol východiská pre posúdenie aj danej konkrétnej veci, predstavuje poskytnutie služieb spoločnosťou BUSINESS LEASE SLOVAKIA s.r.o. žalobcovi, minimálne v rozsahu sprostredkovania poistenia, takú časť plnenia, ktoré nesúvisí s nájmom motorových vozidiel, ide o poskytnutie inej služby a odčlenenie platieb za toto plnenie, nie je preto neprirodzené. Z uvedeného dôvodu nemožno súhlasiť s právnym názorom súdu prvého stupňa a žalovaného, že sa na služby definované pod položkami 4. 2. 1 d), 4. 2. 1 e), 4. 2. 1 f), má prihliadať ako na plnenie, na ktoré sa vzťahuje rovnaký daňový režim ako na hlavné plnenie. Žalobca v konaní pred správcom dane, ani zástupca prenajímateľa pri ústnom pojednávaní však nepreukázal, či platby účtované prenajímateľom za uvedené služby sú refakturáciou platby v tej istej výške ako činila jeho úhrada poistného poisťovateľovi. Keďže poistenie je oslobodené od dane, nemá byť hradená ani DPH z tejto položky. V prípade transakcií, pri ktorých nedochádza k uplatneniu DPH, nedochádza k

daňovej povinnosti, preto nemožno ani žiadať o odpočet DPH. V prípadoch, ak dôjde k nesprávnemu určeniu základu dane platiteľom, možno následne len vykonať opravu základu dane postupom podľa § 25 v spojitosti s ust. § 53 zákona č. 222/2004 Z.z.

Napriek doplnenému dokazovaniu, žalobca nepožiadala o predloženie dotknutých poisťovacích zmlúv, a preto nebolo možné zistiť, či celá vyúčtovaná čiastka zodpovedajúca službe definovanej pod bodmi 4. 2. 1 d), 4. 2. 1 e), 4. 2. 1 f) zodpovedala dohodnutému poisťovaniu, a či sa teda na ňu vzťahovalo oslobodenie od DPH s následnou nemožnosťou odpočtu DPH. Dôkazná povinnosť daňového subjektu vyplýva z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z.

Systém odpočítania stanovený smernicou o DPH má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých ekonomických činností, bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností, pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH.

V zmysle európskej judikatúry, každé plnenie má byť považované za odlišné a nezávislé, pričom však plnenie pozostávajúce z jediného plnenia (z hospodárskeho hľadiska) nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH. O jediné plnenie ide, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou v prospech zákazníka sú tak úzko spojené, že tvoria objektívne jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.

Keď sa určitá činnosť skladá z viacerých plnení, vzniká otázka, či sa má táto činnosť považovať za jedno plnenie s jedným základom dane alebo za viaceré odlišné a nezávislé plnenia, ktoré sa posudzujú samostatne. Koncept zložených plnení predstavil Súdny dvor EÚ vo viacerých svojich rozhodnutiach (spomenutých aj účastníkmi konania), v ktorých definoval určité kritériá, ktoré by sa mali brať do úvahy, aby sa z hľadiska DPH určilo, či jedno plnenie, ktoré sa skladá z viacerých prvkov, sa má považovať za jeden zdaniteľný obchod alebo za viac odlišných a samostatne posudzovaných zdaniteľných obchodov. Okrem toho Súdny dvor EÚ definoval pojmy „vedľajšie plnenie“ a „úzko spojené plnenie“, na ktoré sa vzťahuje rovnaký daňový režim ako na hlavné plnenie. Súdny dvor EÚ ďalej uviedol, že vzhľadom na rozmanitosť obchodných operácií nie je možné dať úplný návod, ako pristupovať k problému jednoznačne vo všetkých prípadoch, a preto každý konkrétny prípad je potrebné posudzovať samostatne.

Podľa názoru Najvyššieho súdu, správca dane, žalovaný a súd prvého stupňa nesprávne právne posúdili poskytnutie služby definovanej pod položkami 4. 2. 1 d) - poisťné na povinné zmluvné poistenie, 4. 2. 1 e) - poisťné na havarijné poistenie vozidla, 4. 2. 1 f) - úrazové poistenie prepravovaných osôb, začleniac ho ako nerozlučné hospodárske plnenie k nájmu vozidiel. Rozhodnutie o tom, že žalobcovi neprislúcha nárok na odpočet DPH pripadajúci tejto časti plnenia je však vecne správne, pretože táto je oslobodená od DPH a nemožno preto požadovať jej odpočet.

Žalovaný, ako aj krajský súd pre správne uplatnenie dane z pridanej hodnoty vykonali analýzu zdaniteľného plnenia s prihliadnutím na to, aký cieľ mali jednotlivé prvky plnenia pre žalobcu. Na základe analýzy určili, že ide o jedno zložené plnenie s jedným základom dane. Plnenia obsiahnuté v položkách 4.2.1 g) - náklady na cestnú daň, koncesionárske poplatky, 4.2.1 h) - úroková miera, 4.2.1 i) - správny poplatok, 4.2.1 - j) - náklady na údržbu, pravidelný servis/opravy podľa pokynu výrobcu, výmenu oleja, údržbu, výmenu pneumatík a súčiastok potrebných pre bežný spôsob používania vozidla, 4.2.1 k) predplatené na náhradné vozidlo, 4.2.1 l) náklady medzinárodnej asistenčnej služby vyhodnotili ako formálne odlišné plnenia, poskytnuté oddelene, avšak závislé na hlavnom plnení, ktoré je potrebné považovať za jedno plnenie.

S uvedeným názorom možno súhlasiť, pretože ako už uviedol súd prvého stupňa, účelom nájmu vozidla je jeho používanie. V spojitosti s používaním a prevádzkou motorových vozidiel sa spájajú povinnosti určené osobitnými predpismi, na ktoré krajský súd poukázal (§ 21 zákona č. 725/2004 Z.z., § 84, § 85

zákona č. 582/2004 Z.z. v účinnom znení). Je záujmom a súčasne aj povinnosťou vlastníka - prevádzkovateľa motorového vozidla, aby boli riadne a včas vykonávané predpísané kontroly technického stavu jeho vozidla a jeho údržba, uhradené poplatky súvisiace s jeho prevádzkou, v termínoch určených zákonom používané predpísané typy pneumatík (zimné, letné), výrobcom odporúčané druhy pneumatík a pod. Je preto potrebné, aby bolo umožnené plnenie uvedených povinností zodpovednou osobou, t.j. vlastníkom vozidla. Vlastník motorového vozidla je zodpovedný za dodržiavanie osobitných právnych predpisov (aj v rámci objektívnej zodpovednosti), pričom ak mu vznikajú náklady s tým súvisiace, je logické, ak tieto náklady premietne do nájomného. Uvedené činnosti je preto potrebné považovať za bezprostredne súvisiace s prevádzkou motorových vozidiel, t.j. s účelom, na ktorý boli prenajaté. Z dôvodu, že prenajaté vozidlá neboli určené na následný odpredaj žalobcovi, ten nebol držiteľom technického osvedčenia vozidla, nebol oprávnený rozhodovať o jeho používaní (§ 2 písm. am/ zákona č. 725/2004 Z.z.), a preto si prípadne nemohol určiť iný subjekt na poskytnutie predmetných služieb. Čo sa týka poskytnutia služby - medzinárodnej asistenčnej služby, táto býva obvykle poskytovaná v rámci havarijného poistenia, pričom žalobca v rámci svojej dôkaznej povinnosti nepreukázal, či účtovaná čiastka za túto službu nebola súčasťou predmetného poistenia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa na základe uvedených dôvodov zhodol s názorom súdu prvého stupňa, že v prípade citovaných plnení išlo o plnenia tak úzko prepojené s nájmom vozidiel, že tvoria objektívne jedno ekonomické plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirozené.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal dostatočné dokazovanie. Rozhodnutie žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu, ktorý bol vo výroku vecne správny, podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 O.s.p., potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.