



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **A. C., s. r. o.**, so sídlom G., zastúpenej **JUDr. E. K., advokátom so sídlom G.**, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/12547-76886/2008/991031-r zo dňa 06. októbra 2008, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 22. januára 2010, č. k. 3S/45/2008–31, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove, č. k. 3S/45/2008–31 zo dňa 22. januára 2010 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/222/12547-76886/2008/991031-r zo dňa 06. októbra 2008 **z r u š u j e a v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobkyni náhradu trov konania v sume 658,31 eura do rúk JUDr. E. K., advokáta v K. do troch dní.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) v konaní podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol podľa § 250j ods. 1 OSP žalobu žalobkyne proti rozhodnutiu žalovaného č. I/222/12547-76886/2008/991031-r zo dňa 06. októbra 2008, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava I (ďalej aj „správca dane“) č. 600/270/98310/08/Cig zo dňa 04. júna 2008, ktorým správca dane nevyhovel žiadosti žalobkyne o vrátenie dane z pridanej hodnoty za obdobie január až december 2006 v sume 106.764,- Sk (3.543,92 eura).

Pri svojom rozhodovaní krajský súd vychádzal z ustanovení § 49 ods. 1, 7, § 56 ods. 1, 2, § 86 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom ku dňu 31.12.2006 (ďalej len „zákon o DPH“), ako aj z článku 17 ods. 3 písm. a/ Smernice Rady č. 77/388/EHS (Šiesta smernica), z článku 1 a 3 Smernice Rady č. 79/1072/EHS (Ôsma smernica) a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane sú vecne správne.

Krajský súd v predmetnej právnej veci dospel k záveru, že nie je možné vyhovieť žiadosti žalobkyne – zahraničnej osoby o vrátenie dane z pridanej hodnoty za označené obdobie, pretože túto možnosť vylučuje ustanovenie § 49 ods. 7 zákona o DPH s odôvodnením, že toto znenie citovaného ustanovenia zákona o DPH nie je ani v rozpore s článkom 17 Šiestej smernice a ani s článkami 2 a 3 Ôsmej smernice, ktoré upravujú podmienky za ktorých možno uplatňovať vrátenie dane, pretože odkazujú na splnenie podmienok „...na nárok na zníženie daní platných na území daného štátu...“, čo vyplýva aj z čl. 5 Ôsmej smernice, podľa ktorého na účel tejto smernice musia tovary a služby, za ktoré sa môže vrátiť daň, vyhovieť podmienkam podľa článku 17 Šiestej smernice, ako sa uplatňujú v členskom štáte, ktorý má daň vrátiť.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal. Žalobkyni náhradu trov konania nepriznal pre jej neúspech v konaní a žalovanému preto, že na jeho náhradu nemá zo zákona nárok.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie, namietajúc nesprávne posúdenie veci po právnej a skutkovej stránke. Poukazovala na to, že podľa krajského súdu, rozhodujúcim bolo vyriešenie otázky, či ustanovenie § 49 ods. 7 písm. a/ zákona o DPH je v rozpore s článkom 17 ods. 3 písm. a/ Šiestej smernice v spojení s článkami 2 a 3 Ôsmej smernice s poukazom na ustanovenie § 86 zákona o DPH. Žalobkyňa namietala, že rozsudok krajského súdu nie je v súlade so zákonom, a preto ho napáda v celom rozsahu.

Žalobkyňa uviedla, že predmetom jej podnikania je nájom osobných automobilov a následný predaj automobilov podľa § 49 ods. 8 zákona o DPH. Išlo o odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri nájme osobných automobilov na ďalší nájom (operatívny) a o odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri nákupe osobných automobilov formou zmlúv o kúpe prenajatej veci (finančný prenájom – leasing) na ďalší predaj. Namietala, že ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ktoré vylučovali možnosti odpočítania dane pri nákupe osobných automobilov formou zmlúv o kúpe prenajatej veci (finančný prenájom – leasing) na ďalší predaj a pri nájme osobných automobilov na ďalší nájom (operatívny) neboli v súlade s právnymi aktmi Európskeho spoločenstva. Ustanovenie § 49 ods. 7 písm. a/ zákona o DPH v súvislosti s odpočítaním dane u osobných automobilov určených na nájom platiteľom, ktorého obchodnou činnosťou je nájom osobných automobilov nebolo v súlade so Smernicou Rady č. 77/388/EHS (Šiesta smernica) a Smernicou Rady č. 79/1072/EHS (Ôsma smernica), pretože v týchto smerniciach úplne absentovala úprava o možnosti členským štátom úplne alebo čiastočne vylúčiť prijaté plnenia zo systému odpočítania dane. Ďalej poukazovala na to, že s účinnosťou od 01. januára 2007 bola Šiesta smernica nahradená Smernicou Rady č. 2006/112/ES. Ustanovenie § 49 ods. 7 písm. a/ zákona o DPH v súvislosti s nákupom osobných automobilov nebolo v súlade ani so Smernicou Rady č. 2006/112/ES. Uvedená smernica na rozdiel od Šiestej smernice a Ôsmej smernice v čl. 177 umožňuje členským štátom úplne alebo čiastočne vylúčiť všetok, alebo niektorý investičný majetok, alebo iný tovar zo systému odpočítania dane. Prenájom osobného automobilu je podľa zákona č. 222/2004 Z. z. považovaný za službu, pričom Smernica Rady č. 2006/112/ES umožňuje vylúčiť zo systému odpočítania dane len investičný majetok alebo iný tovar, ale nie služby.

Žalobkyňa ďalej poukazovala na to, že v I. etape (zákon č. 593/2007 Z. z.) išlo o zosúladienie vnútroštátnej úpravy s úpravou Európskeho spoločenstva pri odpočítaní dane z nákupu osobných automobilov formou zmlúv o kúpe prenajatej veci (finančný prenájom – leasing) na ďalší predaj. Zákonom č. 593/2007 Z. z., ktorým sa od 01. januára 2008 menil a doplnil zákon č. 222/2004 Z. z. sa zmenilo ustanovenie § 49 ods. 8 zákona o DPH, podľa ktorého *„platiteľ, ktorý kupuje osobné automobily, a to aj formou zmluvy podľa § 8 ods. 1 písm. c/ na účely ich ďalšieho predaja alebo nájmu, a kúpa a predaj osobných automobilov a nájom osobných automobilov je predmetom podnikania platiteľa, môže odpočítať daň pri ich kúpe, ako aj pri kúpe tovaru tvoriaceho ich príslušenstvo vrátane montáže“*. Ustanovenie § 49 ods. 8 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2007 nebolo v súlade so smernicou. V dôvodovej správe k vládnomu návrhu zákona č. 593/2007 Z. z., ktorým sa rozpor so Šiestou smernicou odstránil sa uvádza, že zámerom novely zákona o dani z pridanej hodnoty je na základe poznatkov z praxe odstrániť nejednoznačnosť niektorých ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty, upresniť ustanovenia, pri ktorých sa ukázalo, že nie sú v úplnom súlade so Šiestou smernicou, precizovať niektoré ustanovenia zákona na základe judikatúry Súdneho dvora Európskych spoločenstiev, a tak zabezpečiť ich správnu aplikáciu v praxi, zaviesť jednoduchšie uplatňovania dane z pridanej hodnoty, ktoré umožňuje Smernica Rady č. 2006/112/ES a transponovať ustanovenia článkov citovanej smernice uvedené v jej článku 412.

V II. etape (zákon č. 471/2009 Z. z.) išlo o zosúladienie vnútroštátnej úpravy s úpravou Európskeho spoločenstva pri odpočítaní dane u osobných automobilov určených na nájom platiteľom, ktorého obchodnou činnosťou je nájom osobných automobilov. Zákonom č. 471/2009 Z. z., ktorým sa od 01. januára 2010 menil a doplnil zákon o DPH, sa opäť zmenilo ustanovenie § 49 ods. 8 zákona, podľa ktorého *„vylúčenie odpočítania dane podľa odseku 7 písm. a/ a b/ neplatí, ak je osobný automobil určený na ďalší predaj alebo nájom platiteľom, ktorého obchodnou činnosťou je predaj alebo nájom osobných automobilov“*. V dôvodovej správe k ustanoveniu § 49 ods. 8 vládneho návrhu zákona č. 471/2009 Z. z. sa uvádza, že návrh umožňuje odpočítanie dane nielen pri kúpe, ale aj pri nájme osobných automobilov, ktoré sú určené na ďalší nájom, ak táto činnosť je obchodnou činnosťou platiteľa dane. Navrhovaným znením sa má zabrániť dvojitému zdaneniu osobných automobilov, ktoré sú určené na ďalší nájom a boli obstarané formou nájmu. Toto ustanovenie sa týka tých platiteľov, u ktorých nájom osobných automobilov nie je príležitostnou činnosťou, resp. jednorazovou činnosťou. Ide o zrovnoprávnenie

podmienok pre odpočítanie dane s nájmom osobného automobilu, ktoré podnikateľ kúpil rovnako na účel nájmu. Uvedené ustanovenie nadväzuje na bod 4 Smernice Rady č. 2006/112/ES, kde sa uvádza, že dosiahnutie cieľa vytvorenia vnútorného trhu predpokladá, že sa v členských štátoch budú uplatňovať právne predpisy týkajúce sa dani z obratu (t. j. dane z pridanej hodnoty) tak, aby sa nenarušili podmienky hospodárskej súťaže a nebránili voľnému pohybu tovaru a služieb. Režim odpočtov zavedený Šiestou smernicou má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH. Bolo by v rozpore s princípom neutrality DPH, ak by dochádzalo k dvojitému zdaneniu pri nájme osobných automobilov, ktoré sú určené na ďalší nájom.

Žalobkyňa ďalej poukazovala na to, že podľa ustanovenia § 86 zákona o DPH, týmto zákonom sa preberajú právne akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie uvedené v prílohe č. 6. Smernice Európskeho spoločenstva, sú pre členský štát záväzné, a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť. Smernice Európskeho spoločenstva majú priamy a nepriamy účinok. Smernice Rady na základe množstva rozsudkov ESD majú *priamy účinok*, ak priznávajú jednotlivcom (právnickým a fyzickým osobám) práva alebo ukladajú im povinnosti samé, bez prostredníctva inej právnej normy. *Nepriamy účinok* Smerníc Rady je aktuálny najmä v prípadoch, keď sa jednotlivец dovoláva proti orgánom členského štátu uplatnenia svojich práv, ktoré zo Smerníc vyplývajú a nie sú riadne alebo včas implementované do vnútroštátneho práva. Štát zodpovedá za správnu implementáciu Smerníc Rady a jednotlivец nemôže byť postihnutý za to, že štát pochybil pri jej implementácii. Jednotlivec sa môže proti štátu dovolávať práv priznaných Smernicami Rady, ak uvedené smernice neboli dostatočne implementované do národného zákona o DPH. Daňové orgány sú povinné akceptovať postup platiteľa dane, ktorý je v súlade s cieľom zamýšľaným Smernicami Rady aj napriek tomu, že je v rozpore s vnútroštátnou úpravou.

V danej veci žalobkyňa tiež poukazovala na to, že dňa 19.01.2010 bolo súdu doručené jej stanovisko k vyjadreniu k žalobe, krajský súd však doručenie tohto stanoviska zistil až v priebehu pojednávania (22.01.2010). Žalobkyňa v tomto stanovisku reagovala na vyjadrenie žalovaného a podrobnejšie popísala svoje tvrdenie uvedené v čl. II žaloby a súčasne poukazovala na skutočnosť, že v úplne identickej veci Krajský súd v Bratislave

rozsudkom č. k. 2S/200/2009, 2S/201-211/09–424 zo dňa 10. marca 2010 rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky zrušil.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 14.04.2010 na odvolanie žalobkyne navrhol napadnutý rozsudok potvrdiť ako vecne správny. Poukazoval na to, že pri svojom rozhodovaní vychádzal z právnej úpravy § 56 ods. 2 písm. d/ zákona o DPH v znení neskorších predpisov. Poukázal tiež na to, že žalobkyňa dala preskúmať rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky aj Ministerstvu financií Slovenskej republiky, ktoré listom č. MF/30831/2008/73 zo dňa 17.12.2008 potvrdilo ich správnosť. Žalovaný ďalej uviedol, že tvrdenie žalobkyne, že ustanovenie § 49 ods. 7 písm. a/ zákona o DPH je v rozpore s článkom 17 Šiestej smernice nie je možné akceptovať. Správca dane postupoval v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v roku 2006, keď rozhodoval o žiadosti zahraničnej osoby na vrátenie dane. Na tomto postupe správcu dane nemení nič ani skutočnosť, že od 01. januára 2010 je ustanovenie § 49 ods. 7 zákona o DPH (novela č. 471/2009 Z.z.) zmenené tak, že od 01. januára 2010 platiteľ dane, ktorý kúpi alebo si prenajme motorové vozidlo v kategórii M1 má právo na odpočet dane, avšak za predpokladu, že toto motorové vozidlo používa na podnikanie. Žalovaný zotrval na svojom stanovisku, že postup správcu dane bol v súlade so zákonom o DPH v znení účinnom v roku 2006, ako aj v súlade so Šiestou smernicou, resp. Ôsmou smernicou, tak ako to konštatoval aj Krajský súd v Prešove. K tvrdeniu žalobkyne, že v úplne identickej veci Krajský súd v Bratislave zrušil rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky uviedol, že sa k tejto skutočnosti nevie vyjadriť, pretože rozsudok označený žalobkyňou nemá k dispozícii.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne je možné vyhovieť.

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).

Predmetom konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu a posúdenie, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade so zákonom č. 511/1992 Z.z. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, v súlade s ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty ako aj v súlade s príslušným komunitárnym právom.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“), definuje základné zásady daňového konania takým spôsobom, že tieto vychádzajú z princípov právneho štátu, Ústavy Slovenskej republiky a medzinárodného kontextu legislatívy a nutnosti aproximácie daňového práva SR a krajín Európskej únie. V zmysle základnej zásady daňového konania sa v daňovom konaní 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 zúčastnených v daňovom konaní.

Zásada zákonnosti daňového konania zakotvená v ustanovení § 2 zákona o správe daní, vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný aj odvolací daňový orgán.

Z dôvodu ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania

práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (hmotnoprávne ako aj procesnoprávne), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

Slovenská republika je podľa čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky právnym štátom. Jedným zo základných princípov právneho štátu je princíp právnej istoty. Záujmu zachovania právnej istoty ako imanentnej súčasť právneho štátu podľa čl.1 Ústavy Slovenskej republiky nezodpovedá taký stav, ktorý by orgánu štátu umožňoval konať podľa vlastnej úvahy a z vlastného rozhodnutia aj nad rámec zákona a tiež iným ako zákonom ustanoveným postupom. Princíp právnej istoty napokon spočíva aj v tom, že všetky subjekty práva môžu dôvodne očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať.

Článok 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky zabezpečuje realizáciu princípu právnej istoty tým, že ukladá štátnym orgánom povinnosť konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v prvom rade treba dať žalobkyni za pravdu v tvrdení, že žalovaný sa vôbec nevysporiadal s námietkou týkajúcou sa priameho účinku konkrétnych smerníc a taktiež sa odmietol zaoberať argumentáciou žalobkyne založenou na konkrétnych rozhodnutiach Európskeho súdneho dvora [(ďalej aj „ESD“), dnes Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SDEÚ“)]. Žalovaný síce vo vyjadrení k žalobe ako aj vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že sa vysporiadal aj s touto argumentáciou, avšak takéto „vysporiadanie“ je podľa najvyššieho súdu neakceptovateľné. Žalobkyňa preto správne poukázala na nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia a už len tento dôvod postačuje na zrušenie napadnutého rozhodnutia. S touto argumentáciou žalobkyne sa napokon v konečnom dôsledku nevysporiadal ani krajský súd. Dôvody odvolania, samotnej žaloby, ako aj dotknutá problematika smerníc a rozsudkov ESD si zaslúžia, aby sa touto problematikou zaoberal najvyšší súd meritórne a poskytol tak účastníkom pre ďalšie konanie právne východiská.

Podľa § 49 ods. 7 písm. a/ zákona o DPH v znení účinnom v čase rozhodnom pre posúdenie danej veci, platiteľ nemôže odpočítať daň pri kúpe a nájme osobného automobilu, osobným automobilom sa na účely tohto zákona rozumie motorové vozidlo registrované v kategórii M1.

Podľa § 49 ods. 8 zákona o DPH v znení účinnom v čase rozhodnom pre posúdenie danej veci, platiteľ ktorý kupuje osobné automobily na účely ich ďalšieho predaja alebo nájmu, a kúpa a predaj osobných automobilov a nájom osobných automobilov predmetom podnikania platiteľa, môže odpočítať daň pri ich kúpe, ako aj pri kúpe tovaru tvoriaceho ich príslušenstvo vrátane montáže.

Podľa § 56 ods. 2 písm. d/ zákona o DPH v čase rozhodnom pre posúdenie danej veci, zahraničná osoba má nárok na vrátenie dane, ak tovar alebo službu kúpila v tuzemsku alebo tovar doviezla na účely svojho podnikania, ktoré vykonáva v zahraničí, za podmienky, že by mohla túto daň odpočítať, ak by svoje podnikanie vykonávala v tuzemsku.

Z citovaných ustanovení podľa názoru žalovaného ako aj krajského súdu vyplýva, že žalobkyňa si nemôže uplatniť vrátenie dane pri nájme osobného automobilu, čím nespĺnila podmienky na vrátenie dane podľa § 56 až 58 zákona o DPH, pričom ustanovenie § 49 ods. 7 písm. a/ zákona o DPH nie je v rozpore s čl. 17 Šiestej smernice.

S týmito názormi žalovaného ako aj krajského súdu sa Najvyšší súd Slovenskej republiky nestotožňuje.

Ako vyplýva zo žaloby, žalobkyňa napáda rozhodnutie žalovaného pre rozpor ustanovenia § 49 ods. 7 písm. a/ zákona o DPH so Smernicou Rady č. 77/3898/EHS (Šiesta smernica) a Smernicou Rady č. 79/1072/EHS (Ôsma smernica).

Je všeobecne známou skutočnosťou, že už predchádzajúci zákon o dani z pridanej hodnoty č. 289/1995 Z.z., bol prijímaný za situácie aproximácie právnych predpisov Slovenskej republiky s právom Európskych spoločenstiev, a to na základe čl. 69 a 70 Európskej dohody o pridružení, uzatvorenej medzi Európskymi spoločenstvami a ich členskými štátmi na jednej strane a Slovenskou republikou na strane druhej (dohoda nadobudla platnosť dňa 01.02.1995 vid' oznámenie MZV č. 158/1997 Z.z.).

V predmetnej veci bol aplikovaný zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty zo 06. apríla 2004, ktorý nadobudol účinnosť dňa 01. mája 2004, t.j. v deň ako nadobudla platnosť Zmluva o pristúpení Slovenskej republiky a ostatných štátov k Európskej únii (viď oznámenie MZV č. 185/2004 Z.z.).

Podľa čl. 53 Aktu o podmienkach pristúpenia, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou Zmluvy o pristúpení (čl. 1 ods. 2 zmluvy) je Slovenská republika po jej pristúpení považovaná za adresáta smerníc a rozhodnutí v zmysle bývalého článku 249 Zmluvy o Európskom spoločenstve (teraz čl. 288 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej aj „ZFEÚ“) a článku 161 Zmluvy o Euratom za predpokladu, že tieto smernice a rozhodnutia boli adresované všetkým súčasným členským štátom. S výnimkou smerníc a rozhodnutí, ktoré nadobudnú účinnosť podľa článku 254 ods. 1 a 2 Zmluvy o Európskom spoločenstve sa predpokladá, že novým členským štátom boli doručené oznámenia o takýchto smerniciach a rozhodnutiach odo dňa pristúpenia. Podľa ustanovenia čl. 54 Aktu o podmienkach pristúpenia „nové členské štáty (teda aj Slovenská republika) prijímú opatrenia nevyhnutné na to, aby odo dňa pristúpenie dosiahli súlad s ustanoveniami smerníc a rozhodnutí v zmysle článku 249 Zmluvy o založení ES a článku 161 Zmluvy o založení Euratom, pokiaľ v prílohách uvedených v článku 24 alebo v ktoromkoľvek inom ustanovení tohto aktu nie je stanovená iná lehota“. Súd tak navyše musí skúmať aj existenciu tzv. prechodných období, počas ktorých nový členský štát môže ponechať v platnosti právnu úpravu, ktorá by inak mohla byť v rozpore s ktorýmkoľvek prameňom práva Európskeho spoločenstva/Európskej únie.

Nie je sporné, že zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty bol prijímaný práve v súvislosti so vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie a za účelom riadnej a včasnej transpozície relevantnej sekundárnej legislatívy Európskej únie (v zásade smerníc Európskeho spoločenstva, najmä Šiestej smernice Rady 77/388/EHS), na ktorú odkazuje v ustanovení § 86 v spojení s prílohou 6 (zoznam prebratých právnych aktov Európskych spoločenstiev a Európskej únie).

Podľa čl. 249 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva (teraz čl. 288 tretí odstavec Zmluvy o fungovaní Európskej únie), je smernica záväzná pre každý členský štát, ktorému je určená, a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť, pričom sa voľba foriem a metód ponecháva vnútroštátnym orgánom.

Aplikácia právnych predpisov Slovenskej republiky musí brať na zreteľ členstvo Slovenskej republiky v Európskej únii s tým, že od 01. mája 2004 je každý orgán verejnej moci povinný aplikovať právo Európskej únie prednostne pred Slovenským právom vtedy, ak je slovenský zákon v rozpore s právom Európskej únie (viď rozsudok ESD 6/64, Costa v. ENEL, Zb. s. 585) a konštantnou judikatúrou Európskeho súdneho dvora (dnes Súdneho dvora Európskej únie). Pokiaľ žalobkyňa namietala aplikáciu slovenských právnych predpisov, ktoré sú v rozpore s právom Európskej únie, je v zásade právomocou slovenského súdu, pokiaľ je to potrebné aj v spolupráci so Súdnyim dvorom Európskej únie (pomocou prejudiciálnej otázky) o tomto rozpore rozhodnúť.

Súd je tak povinný posúdiť údajný rozpor ustanovením § 49 ods. 7 písm. a/ zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom období, s relevantnými ustanoveniami smerníc Európskej únie.

Keďže v predmetom spore žalobkyňa napáda rozhodnutie, ktoré sa týka posudzovania zdaniteľných plnení za zdaňovacie obdobie január až december 2006 nemožno smernicu Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty na tomto mieste aplikovať, ale je potrebné na tomto mieste aplikovať Smernicu Rady 77/388/EHS zo dňa 17. mája 1977 (Šiestu smernicu) o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty, jednotný základ jej stanovenia (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 09/zv. 01) v znení Smernice Rady 2005/92/ES z 12. decembra 2005 (Ú. v. EÚ L 345, 28.12.2005), ktorej riadna transpozícia mala byť vykonaná ku dňu vstupu Slovenskej republiky do Európskej únie k 01. máju 2004.

Podľa čl. 17 ods. 2 Šiestej smernice (korešponduje s článkom 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES) pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť
a/ (DPH) splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný platiteľ dane.

Podľa čl. 17 ods. 6 Šiestej smernice (korešponduje s článkom 176 Rady 2006/112/ES) najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla platnosť, Rada v úzkej spolupráci sa podľa návrhu Komisie rozhodne, aké výdavky nespĺňajú podmienky pre odpočet dane z pridanej hodnoty. Daň z pridanej hodnoty sa nikdy neodráta

z výdavkov, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod.

Pokiaľ uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po vstupe tejto smernice do platnosti.

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, po posúdení aplikovaného ustanovenia § 47 ods. 7 písm. a/ zákona o DPH s príslušnými ustanoveniami Šiestej smernice, vychádzajúc z rozsudkov ESD (*rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a.i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, z 08. januára 2002 Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, Danfoss a AstraZeneca, C-371/07, z 22. decembra 2008, Magoora, C-414/07, ako aj z rozsudku z 23. apríla 2009 PARAT, C-74/08*) jasne vyplýva, že právo na odpočet DPH, ako neoddeliteľná súčasť mechanizmu DPH predstavuje základnú zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH a v zásade ju nemožno obmedziť. Článok 17 ods. 2 Šiestej smernice výslovne a presne uvádza zásadu, podľa ktorej má žalobkyňa ako platiteľ dane právo odpočítať sumy, ktoré sú jej fakturované na základe DPH za dodané tovary alebo poskytnuté služby, v rozsahu, v akom sú tieto tovary alebo služby použité pre potreby zdaniteľných činností žalobkyne. Výnimky sú prípustné len v prípadoch výslovne upravených v Šiestej smernici. Šiesta smernica nadobudla účinnosť v Slovenskej republike dňom pristúpenia Slovenskej republiky k Európskej únii (01. mája 2004) a tento dátum je tak relevantný na účely uplatnenia článku 17 ods. 6 tejto smernice. S poukazom na rozsudok ESD *PARAT* je zrejmé, že článok 17 ods. 2 Šiestej smernice priznáva jednotlivcom práva, ktoré môžu uplatniť pred vnútroštátnymi súdmi proti takej vnútroštátnej právnej úprave (§ 49 ods. 7 písm. a/ zákona o DPH), ktorá je nezlučiteľná s uvedeným ustanovením. Podľa názoru najvyššieho súdu vylúčenie zo systému odpočítania DPH stanovené v § 49 ods. 7 písm. a/ zákona o DPH nebolo zavedené v súlade s ustanoveniami Šiestej smernice, a preto sa daňové orgány nemôžu odvolávať na toto ustanovenie odchyľujúce sa od zásady práva na odpočet DPH. Vychádzajúc z uvedeného tak žalobkyni vzniklo právo na odpočítanie DPH, ktoré jej však daňové orgány preskúmanými rozhodnutiami nepriznali.

Celkový postup správnych orgánov sa síce mohol javiť ako zákonný, ale podľa názoru najvyššieho súdu bol v rozpore s právom Európskej únie. Správne orgány samozrejme nemožno viniť alebo robiť zodpovednými za nesprávne transponovanie Šiestej smernice

do zákona o DPH, avšak možno ich na druhej strane nepochybné robiť zodpovednými za znalosť právnych predpisov, Šiestu smernicu nevynímajúc a za prípadnú interpretáciu a aplikáciu právnych predpisov in concreto, v danom prípade uplatnenia priameho účinku Šiestej smernice. Judikatúra ESD konštatuje, že so záväzným účinkom smernice by bolo nezlučiteľné zásadne vylúčiť, aby sa smernicou dotknuté osoby nemohli dovolať záväzkov uložených smernicou. Ide o inštitút tzv. bezprostredného účinku, ktorého cieľom je nepripustiť, aby pochybením členského štátu utrpeli práva jednotlivcov. Tí sa v prípade porušenia svojich práv vyplývajúcich z práva Únie, môžu dovolať tohto práva Únie priamo pred národnými orgánmi. V tejto súvislosti stačí poukázať na rozsudok ESD *Becker*. Aj daňové orgány sú teda povinné postupovať v súlade so zákonom o DPH, avšak nemožno opomenúť ani ich povinnosť vykladať tento zákon eurokomformne. Zo znenia dvanásteho odôvodnia Šiestej smernice vyplýva, že pravidlá pre daňové odpočítanie musia byť zosúladené v takom rozsahu, aby pôsobili na skutočný výber daní, keďže odpočítateľná časť sa musí počítať rovnakým spôsobom vo všetkých členských štátoch. Je potrebné ešte pripomenúť, že pri určení dosahu ustanovenia práva Spoločenstva je potrebné zohľadniť znenie, kontext a jeho ciele (*vid' rozsudky z 15. októbra 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Zb. s. I-5279, zo 16. januára 2003, Maierhofer, C-315/00, Zb. s. I.563 a z 08. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, Zb. s. I-10683*).

Okrem toho z potreby jednotného uplatňovania práva Spoločenstva a zásady rovnosti vyplýva, že znenie ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a rozsah pôsobnosti, v zásade vyžaduje v celom Spoločenstve autonómny a jednotný výklad, ktorý musí zohľadňovať kontext ustanovenia a cieľ sledovaný príslušnou právnou pravou (*vid' rozsudky z 15. júla 2004, Harbs, C-321/02, Zb. s. I-7101, z 18. októbra 2008, Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Zb. s. I-8817*).

Pokiaľ ide o jeho kontext, je potrebné pripomenúť, že dotknutý článok Šiestej smernice je súčasťou jej hlavy XI, ktorá je venovaná režimu odpočtov. Právo na odpočet uvedený v článku 17 ods. 2 predmetnej smernice týkajúci sa dane, ktorá zaťažovala na vstupe tovary alebo služby použité zdaniteľnou osobou na účely jej zdaniteľných plnení, má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH, splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho podnikateľských činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje úplnú neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých podnikateľských činností pod podmienkou, že tieto činnosti

v zásade podliehajú DPH (*vid' rozsudok z 08. februára 2007, Investrand, C-435/05, Zb. s. I-1315*).

Vzhľadom na vyššie uvedené podľa názoru najvyššieho súdu napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci a je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto rozsudok Krajského súdu v Prešove podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Správny orgán v ďalšom konaní je viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP).

O náhrade trov celého súdneho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s poukazom na § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1 a 5 OSP, v zmysle ich vyčíslenia právnym zástupcom v sume 658,31eura, ktorá suma pozostáva z náhrady za zaplatený súdny poplatok 2 x 66,- eura, z náhrady trov právneho zastúpenia za dva úkony právnej služby vykonané v roku 2008 vo výške 1/13 výpočtového základu za tento rok t. j. po 48,63 eura (prevzatie a príprava, podanie žaloby na súd), za dva úkony právnej služby vykonané v roku 2010 vo výške 1/6 výpočtového základu za tento rok t.j. po 120,23 eura (účasť na pojednávaní súdu prvého stupňa dňa 22.01.2010 a podanie odvolania proti rozsudku súdu prvého stupňa zo dňa 11.03.2010) podľa § 11 ods. 1 a ods. 3 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení do 31.05.2009 a do 31.05.2010 (ďalej aj „vyhláška č. 655/2004 Z.z.“ alebo „citovaná vyhláška“), plus 2 krát paušál po 6,30 eura v zmysle § 16 ods. 3 citovanej vyhlášky, plus 2 krát paušál po 7,21 eura, ďalej z náhrady hotových výdavkov v sume 29,46 eura (cestovné výdavky za cestu osobným motorovým vozidlom na súdne pojednávanie z K. do Prešova a späť), z náhrady výdavkov za premeškaný čas podľa § 17 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. za 4 polhodiny po 12,02 eura, plus daň z pridanej hodnoty vo výške 19 % podľa § 18. ods. 3 cit. vyhlášky v sume 84,03 eura ktorú náhradu je žalovaný povinný zaplatiť do rúk JUDr. E.K., advokáta v K. do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP.

Najvyšší súd nepriznal právnenému zástupcovi žalobkyne náhradu trov konania za jeden úkon právnej služby (stanovisko žalobkyne k vyjadreniu žalovaného zo dňa 14.01.2010) včítane jednej paušálnej náhrady, keď posudzujúc účelnosť takto vynaložených trov, tento úkon z hľadiska právneho posúdenia veci bol už len „zhrnutím“ doterajšieho stavu konania, a preto uplatnenú náhradu trov právneho zastúpenia za tento úkon už nepovažoval v zmysle § 246c ods. 1 veta prvá OSP za trovy potrebné na účelné uplatňovanie práva proti žalovanému.

P o u č e n i e: Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 31. januára 2011

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Petra Slezáková