

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/47/2013
Identifikačné číslo spisu:	6012200928
Dátum vydania rozhodnutia:	14.01.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:6012200928.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: Event Horizont Security, s.r.o., Horná 34/A, Banská Bystrica, právne zastúpený JUDr. Danielom Šintajom, advokátom, Majerská cesta 96, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Vázovova 2, 815 11 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného: 1/ č. 1020501/1/1107062/2012 zo dňa 06.08.2012, 2/ č. 1020501/1/1107154/2012 zo dňa 08.08.2012, 3/ č. 1020501/1/1107189/2012 zo dňa 08.08.2012, 4/ č. 1020501/1/1107191/2012 zo dňa 08.08.2012, 5/ č. 1020501/1/1107188/2012 zo dňa 08.08.2012, 6/ č. 1020501/1/1107197/2012 zo dňa 08.08.2012, 7/ č. 1020501/1/1107152/2012 zo dňa 08.08.2012, 8/ č. 1020501/1/1107185/2012 zo dňa 08.08.2012, 9/ č. 1020501/1/1107177/2012 zo dňa 08.08.2012, 10/ č. 1020501/1/1107175/2012 zo dňa 08.08.2012, 11/ č. 1020501/1/1107085/2012 zo dňa 08.08.2012, 12/ č. 1020501/1/1107054/2012 zo dňa 06.08.2012, 13/ č. 1020501/1/1107059/2012 zo dňa 06.08.2012, 14/ č. 1020501/1/1107057/2012 zo dňa 06.08.2012, 15/ č. 1020501/1/1107050/2012 zo dňa 06.08.2012, 16/ č. 1020501/1/1107174/2012 zo dňa 08.08.2012, 17/ č. 1020501/1/1107171/2012 zo dňa 08.08.2012, 18/ č. 1020501/1/1107158/2012 zo dňa 08.08.2012, 19/ č. 1020501/1/1107092/2012 zo dňa 08.08.2012, 20/ č. 1020501/1/1107081/2012 zo dňa 08.08.2012, 21/ č. 1020501/1/1107183/2012 zo dňa 08.08.2012, 22/ č. 1020501/1/1107095/2012 zo dňa 08.08.2012, 23/ č. 1020501/1/1107099/2012 zo dňa 08.08.2012, 24/ č. 1020501/1/1107149/2012 zo dňa 08.08.2012, 25/ č. 1020501/1/1107180/2012 zo dňa 08.08.2012, 26/ č. 1020501/1/1107089/2012 zo dňa 08.08.2012, 27/ č. 1020501/1/1107075/2012 zo dňa 08.08.2012, 28/ č. 1020501/1/1107187/2012 zo dňa 08.08.2012, 29/ č. 1020501/1/1107155/2012 zo dňa 08.08.2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/105/2012- 57 zo dňa 27. februára 2013, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/105/2012-57 zo dňa 27. februára 2013 m e n í tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. z r u š u j e rozhodnutia žalovaného:

1/ č. 1020501/1/1107062/2012 zo dňa 06.08.2012,
2/ č. 1020501/1/1107154/2012 zo dňa 08.08.2012,
3/ č. 1020501/1/1107189/2012 zo dňa 08.08.2012,
4/ č. 1020501/1/1107191/2012 zo dňa 08.08.2012,
5/ č. 1020501/1/1107188/2012 zo dňa 08.08.2012,
6/ č. 1020501/1/1107197/2012 zo dňa 08.08.2012,
7/ č. 1020501/1/1107152/2012 zo dňa 08.08.2012,

8/ č. 1020501/1/1107185/2012 zo dňa 08.08.2012,
9/ č. 1020501/1/1107177/2012 zo dňa 08.08.2012,
10/ č. 1020501/1/1107175/2012 zo dňa 08.08.2012,
11/ č. 1020501/1/1107085/2012 zo dňa 08.08.2012,
12/ č. 1020501/1/1107054/2012 zo dňa 06.08.2012,
13/ č. 1020501/1/1107059/2012 zo dňa 06.08.2012,
14/ č. 1020501/1/1107057/2012 zo dňa 06.08.2012,
15/ č. 1020501/1/1107050/2012 zo dňa 06.08.2012,
16/ č. 1020501/1/1107174/2012 zo dňa 08.08.2012,
17/ č. 1020501/1/1107171/2012 zo dňa 08.08.2012,
18/ č. 1020501/1/1107158/2012 zo dňa 08.08.2012,
19/ č. 1020501/1/1107092/2012 zo dňa 08.08.2012,
20/ č. 1020501/1/1107081/2012 zo dňa 08.08.2012,
21/ č. 1020501/1/1107183/2012 zo dňa 08.08.2012
22/ č. 1020501/1/1107095/2012 zo dňa 08.08.2012,
23/ č. 1020501/1/1107099/2012 zo dňa 08.08.2012,
24/ č. 1020501/1/1107149/2012 zo dňa 08.08.2012,
25/ č. 1020501/1/1107180/2012 zo dňa 08.08.2012,
26/ č. 1020501/1/1107089/2012 zo dňa 08.08.2012,
27/ č. 1020501/1/1107075/2012 zo dňa 08.08.2012,
28/ č. 1020501/1/1107187/2012 zo dňa 08.08.2012,
29/ č. 1020501/1/1107155/2012 zo dňa 08.08.2012
a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

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

Odôvodnenie

Predmetom súdneho prieskumu je dvadsaťdeväť (29) rozhodnutí žalovaného uvedených v záhlaví tohto rozsudku, ktoré Krajský súd v Banskej Bystrici uznesením č. k. 23S/105/2012-44 zo dňa 09.01.2013 spojil na spoločné konanie, aplikujúc ustanovenie § 112 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) z dôvodu, že sa jedná o tých istých účastníkov konania a totožný skutkový a právny základ, odlišujúcich sa len zdaňovacími obdobiami a výškou sumy vyrubenej titulom rozdielu dane z pridanej hodnoty. Spojenie vecí v danom prípade je zákonným i racionálnym postupom súdu prvého stupňa v tomto konaní.

Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žaloby žalobcu, ktorými sa domáhal preskúmania a zrušenia týchto dvadsaťdeväť rozhodnutí žalovaného, ktorými 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 č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v zn.n.p., potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica, dodatočné platobné výmery, ktorými bol žalobcovi - platiteľovi dane z pridanej hodnoty, vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011, október 2009, október 2010, november 2010, september 2010, december 2010, september 2009, júl 2010, apríl 2010, marec 2010, marec 2009, február 2011, apríl 2011, marec 2011, január 2011, február 2010, január 2010, december 2009, máj 2009, február 2009, jún 2010, jún 2009, júl 2009, august 2009, máj 2010, apríl 2009, január 2009, august 2010 a november 2009 z dôvodu, že rozhodnutia a postup správnych orgánov sú v súlade so zákonom.

Krajský súd v odôvodnení citoval ustanovenie § 49 ods. 1, 2, 3 a 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a uviedol, že sa stotožňuje so stanoviskom daňových orgánov, ako aj s obsahom metodického usmernenia, na ktoré poukázal žalobca, v zmysle ktorého „ak

by sa v rámci vykonávanej daňovej kontroly preukázalo, že prijaté vstupy (služby advokáta, nájomné, energia) súvisia s uskutočnenými oslobodenými finančnými službami v predchádzajúcich obdobiach, pri ktorých nie je nárok na odpočítanie dane a platiteľ dane neuskutočňuje, prípadne neuskutočňoval žiadnu inú ekonomickú činnosť s nárokom na odpočítanie dane, ku ktorej by bolo možné prijaté služby priradiť a teda aj celková ekonomická činnosť platiteľa dane je bez nároku na odpočítanie dane, platiteľovi dane v kontrolovanom zdaňovacom období nevzniká nárok na odpočítanie dane“. Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že sa ide o neprimeraný extenzívny výklad zákona. Naopak zastáva názor, že takýto výklad zákona je plne súladný s cieľom Smernice Rady č. 2006/112/ES v znení zmien a doplnkov, ako aj s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, najmä rozsudkom C-268/83 na ktorý poukázal žalovaný, podľa ktorého cieľom ustanovení zákona o DPH je odbremeniť podnikateľa úplne od DPH, ktorá sa má platiť počas celej doby vykonávania hospodárskej činnosti za podmienky, že táto činnosť sama o sebe podlieha DPH. Vzhľadom k tomu, že hospodárska činnosť žalobcu nepodliehala dani z pridanej hodnoty, nie je v súlade so zákonom o DPH, a nie je ani v súlade s princípom neutrality DPH odbremeniť platiteľa dane o DPH, ak nevykonáva činnosti zdaňované DPH.

Krajský súd ďalej uviedol, že v časti, kde zákon používa slovné spojenie „na dodávky tovarov a služieb“ považuje výklad žalobcu za prísne formalistický a nesúladný s cieľom a účelom zákona o DPH, Smernicou Rady č. 2006/112/ES a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

Krajský súd prihliadol na skutočnosť, že žalobca deklaroval len plnenia oslobodené od dane z pridanej hodnoty. Žalobca z predmetných faktúr, ktorými boli fakturované právne služby advokáta, nemá právo daň odpočítať v dôsledku ich použitia na plnenia oslobodené od dane, pretože nemá možnosť ich použitia na dodávky tovarov a služieb iných, ako oslobodených od dane, keďže žiadne iné zdaniteľné plnenia, ako oslobodené od dane, v zdaňovacích obdobiach nevykonával.

V takomto prípade, aj podľa názoru súdu, nie je potrebné posudzovať rozsah priamej väzby prijatej právnej služby na oslobodené plnenia. Len v prípade, pokiaľ by žalobcovi vznikol nárok odpočítať daň v pomernej výške, by bolo potrebné touto skutočnosťou sa zaoberať, t.j. ak by platiteľ použil tovary a služby na dodávky, pri ktorých môže odpočítať daň a súčasne pre dodávky, pri ktorých nemôže odpočítať daň. Súd sa stotožnil so stanoviskom žalovaného, že pokiaľ žalobca v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach uskutočňoval len oslobodené plnenia, pri ktorých nárok na odpočítanie dane nevzniká, žalobcovi nevzniká nárok na odpočítanie zo žiadnych ním prijatých tovarov a služieb. Z rozsudkov Súdneho dvora ES (napr. C-98/98) vyplýva záver, že na to, aby mohol byť uplatnený nárok na odpočítanie dane, musia mať prijaté tovary a služby priame a bezprostredné spojenie s výstupnými plneniami za protihodnotu, ktoré podliehajú zdaneniu, a teda sú dôvodom na uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Jedná sa o výkladové stanovisko článku 17 Šiestej Smernice - práva platiteľa na odpočítanie dane, pričom žalovaný postupoval v súlade s ním.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami Daňového úradu Banská Bystrica, vec vráti na ďalšie konanie a prizná mu náhradu trov konania z dôvodu, že súd na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Konkrétne vytýkal súdu, že rovnako, ako aj žalovaný nesprávne aplikoval ustanovenie § 49 ods. 2, 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH a vec chybné posúdil tým spôsobom, akoby predmetné právne služby advokáta boli poskytnuté „na“ dodávku tovaru a služieb, ktoré sú oslobodené od dane. Namietal, že v danom prípade sa jednalo o právnu pomoc poskytovanú podľa osobitného zákona (zákon č. 586/2003 Z.z. o advokácii v znení neskorších zmien) formou zastupovania daňového subjektu, ako žalovaného v súdnom konaní, teda o obranu daňového subjektu v právnom spore a v prípade úspechu - zamietnutia žaloby, by výsledkom nebola žiadna dodávka tovaru, či služieb, ani iného plnenia. Ide preto o úplne odlišný prípad, než zákonom o DPH upravené a požadované prijatie plnení „na dodávku oslobodených tovarov a služieb“.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť v podstate z dôvodu, že ide o námietky, s ktorými sa žalovaný vysporiadal v odôvodnení svojich

rozhodnutí a vyjadreniach k žalobám, na ktorých zotrúva.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p) a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. v spojení s § 220 O.s.p. zmenil tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. napadnuté rozhodnutia žalovaného zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Najvyšší súd zistil, že v konaní sa vyskytla zásadná právna otázka týkajúca sa aplikácie práva Európskej únie v súvislosti s rozsudkom súdneho dvora Európskej únie vo veci C-104/12-Becker, šiesta smernica o DPH - článok 17 ods. 2 písm. a) v spojení s § 49 ods. 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z.z. - zisťovanie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi plnením na vstupe a zdaniteľným plnením na výstupe - kritérium určenia tejto súvislosti pri službách advokáta. Vzhľadom na to, že národné súdy i daňové orgány sú povinné aplikovať právo Európskej únie ex offio, musia sa v konaní vyrovnáť s relevantnou judikatúrou Súdného dvora. Uvedený procesný postup je nevyhnutný zo systémového hľadiska tak, aby bolo na národnej úrovni identifikované, či z hľadiska práva EU ide o právnu otázku, ktorá je na národnej úrovni považovaná za acte clair resp. acte éclairé. Absencia tohto procesného postupu vyžaduje jeho zopakovanie na úrovni Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky.

V skutkovom stave je zásadné, že daňové (finančné) orgány na základe kontrolných zistení neuznali žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie DPH za služby poskytnuté advokátom z dôvodu, že žalobca od 16.01.2008 vykonával výlučne činnosti, ktoré aj keď sú podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH predmetom dane, podľa § 39 ods. 1 písm. f/ tohto zákona sú oslobodené od dane. Ak žalobca ako platiteľ DPH uskutočňuje výlučne činnosti oslobodené od dane, nemá právo na odpočítanie dane zo žiadnych ním prijatých zdaniteľných plnení, pretože jeho činnosť nepodlieha podľa § 49 ods. 2, 3 zákona o DPH dani z pridanej hodnoty.

Prijaté advokátske služby na vstupe nemožno paušalizovať. To podľa názoru najvyššieho súdu vyplýva z rozsudku Súdného dvora Európskej únie C-104/12-Becker podľa ktorého:

Existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi daným plnením a hospodárskymi činnosťami zdaniteľnej osoby na účely určenia, či táto osoba použila tovary a služby „na účely zdaniteľných plnení“ v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/115/ES z 20. decembra 2001, závisí od objektívneho obsahu tovarov alebo služieb prijatých touto zdaniteľnou osobou.

V prejednávanej veci poskytovanie služieb advokátmi, ktorej cieľom je zabrániť trestnému postihu fyzických osôb, konateľov podniku podliehajúceho zdaneniu, neumožňuje tomuto podniku uplatniť právo na odpočet dane z pridanej hodnoty za poskytnuté služby zaplatenej na vstupe.

Z rozsudku je zjavné, že už negatívne vyriešenou otázkou je poskytovanie služieb advokátmi, ktorej cieľom je zabrániť trestnému postihu fyzických osôb, konateľov podniku podliehajúceho zdaneniu.

Zásadnou námietkou, ktorú žalovaný vzniesol v konaní je, že v prípade vedenia súdnych sporov a sporov pred rozhodcovskými súdmi daňovým subjektom súdny spor nie je výstupom DPH. Táto okolnosť sa javí intenzívnejšou v prípadoch v ktorých daňový subjekt vystupuje ako žalovaný a v zásade nemôže ovplyvniť skutočnosť, či niekto proti nemu žalobu podá. V spise sa nachádza žaloba žalobcu Dexia banka Slovensko, a.s. Žilina proti daňovému subjektu Event Horizont Security, s.r.o., podaná na Stálom rozhodcovskom súde Slovenskej bankovej asociácie dňa 26.02.2009, o zaplataenie 2.438.122,68

Eur s príslušenstvom. Je potrebné zdôrazniť, že výroky o trovách konania v rozsudkoch súdov majú konštitutívnu povahu a trovy priznané podľa advokátskej tarify sú nárokom sui generis a nie sú ovplyvňované ekonomickou činnosťou daňového subjektu.

Dôležitou právnou otázkou je, či skutočnosť, že ak ide o advokátske služby, ktoré sú súčasťou trov v súdnom alebo v rozhodcovskom konaní, táto skutočnosť sama o sebe spôsobuje alebo nespôsobuje prerušenie súvislosti, že ide o dodávku služieb na služby oslobodené od DPH. Dôležité je i vyhodnotenie charakteru sporu, napr. ak predmetom sporu je uplatnenie nárokov zo zodpovednosti za škodu.

V uvedených prípadoch musí byť okruh relevantnej judikatúry Súdneho dvora EU daňovými orgánmi citovaný komplexne tak, aby súdy na vnútroštátnej úrovni mohli vylúčiť, alebo potvrdiť, že z hľadiska práva EU ide o situáciu *acte éclairé*. Pokiaľ je vylúčené, že ide o situáciu *acte éclairé*, t.j. že relevantná judikatúra nám nedáva dostatočnú odpoveď, tak na národnej úrovni je potrebné poskytnúť argumentáciu, či ide o otázku *acte clair*, to znamená, že situácia je tak zjavná, že nepripúšťa iný právny záver. V opačnom prípade je potrebné, aby súdy položili prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru EU a k tomu daňové orgány musia zhromaždiť o poskytnúť súdom vlastné stanovisko, je potrebné, aby uviedli, či považujú spor za vyriešiteľný na národnej úrovni bez polozenia prejudiciálnej otázky a podporiť svoje stanovisko presvedčivou argumentáciou.

O trovách konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi z dôvodov hodných osobitného zreteľa náhradu trov konania nepriznal. Najvyšší súd priznal žalobcovi oslobodenie od súdnych poplatkov. Dôvody hodné osobitného rozsudku spočívali v tom, že ide o otázku aplikácie práva EU, ku ktorej obidve strany súdom neposkytli dostatočný argumentačný podklad, ktorý musí byť zhromaždený v ďalšom konaní.

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).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.