



Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť
dňa 29. 05. 2019
Najvyšší súd Slovenskej republiky,
dňa 14. 08. 2019

C-621/19-1-

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd v právnej veci žalobcu: **Weindel Logistik Service SR, spol. s r. o.**, so sídlom Nám. SNP 15, 811 01 Bratislava, zastúpeného: *JUDr. Eugenom Kostovčíkom*, advokátom, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 01. decembra 2015, č. k. 5S/113/2014, 5S/131-140/2014-167, takto

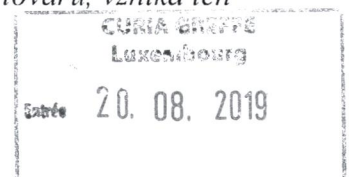
r o z h o d o l :

| | |
|--|--|
| Zapísané do registra Súdneho dvora pod č. | <u>1125001</u> |
| V Luxemburgu dňa | <u>20. 08. 2019</u> |
| Fax/e-mail: | <u>M. Aleksejev</u> |
| Podané dňa: | <u>20/08/19</u> |
| | Súdny tajomník, poverený Miroslav Aleksejev Vedúci sekcie |

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky konanie **p r e r u š u j e**.

II. Súdnemu dvoru Európskych spoločenstiev **predkladá** podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie nasledujúce prejudiciálne otázky na rozhodnutie:

- 1.) *Má sa čl. 167 a čl. 168 písm. e/ smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že právo odpočítať daň z pridanej hodnoty, ktorú je povinná zaplatiť zdaniteľná osoba z dovezeného tovaru, je podmienené vlastníckym právom k dovezenému tovaru alebo právom nakladať s týmto tovarom ako vlastník?*
- 2.) *Má sa čl. 168 písm. e/ smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že právo odpočítať daň z pridanej hodnoty, ktorú je povinná zaplatiť zdaniteľná osoba z dovezeného tovaru, vzniká len*



vtedy, ak dovezený tovar bude použitý na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby vo forme predaja tohto tovaru v tuzemsku, dodania do iného členského štátu alebo na vývoz do tretieho štátu?

- 3.) *Je za daných okolností splnená podmienka priameho a bezprostredného spojenia nadobudnutého tovaru s výstupnými plneniami, resp. je za daných okolností možné aplikovať štandardný výklad práva na odpočítanie dane založený na priamom a bezprostrednom spojení nadobudnutého tovaru s výstupnými plneniami v spojení s nákladovými prvkami, ktoré k tovaru nevznikli a teda nemohli byť premietnuté do ceny plnenia na výstupe?*

III. Najvyšší súd Slovenskej republiky **vykonateľnosť** rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 7. apríla 2014, č. 1100302/1/161710/2014/885, č.100302/1/172397/2014/885, č.1100302/1/172475/2014/885, č. 1100302/1/172494/2014/885, č.1100302/1/172470/2014/885,č.1100302/1/172428/2014/885,č.1100302/1/172467/2014/885, č.1100302/1/172456/2014/885, č.1100302/1/172499/2014/885, č.100302/1/172414/2014/885, č. 1100302/1/172482/2014/885 **o d k l a d á** do ukončenia konania o prejudiciálnej otázke.

O d ô v o d n e n i e

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania je Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „*Súdny dvor*“) podaný vo veci výkladu článku 167 a článku 168 písm. e/ smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „*smernica*“).

2. Podkladom pre tento návrh sú právne nejasnosti vyvolané v rámci sporu medzi žalobcom - obchodnou spoločnosťou Weindel Logistik Service SR, spol. s r. o. a žalovaným - Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky, týkajúcim sa nepriznania nároku žalobcovi na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 51 ods. 1 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „*zákon č. 222/2004 Z. z.*“).

I. Právny rámec

3. Článok 167 smernice ustanovuje:

Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

4. Článok 168 písm. e/ smernice ustanovuje:

Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

- DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.

5. Podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „*zákon o správe daní*“), ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

6. Podľa § 49 ods. 2 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. (prevzatý z čl. 168 písm. e/ smernice) 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 zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

7. Podľa § 2 ods. 1 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. predmetom dane je

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

8. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

9. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

10. Podľa § 21 ods. 1 zákona o č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť pri dovoze tovaru vzniká

- a) prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh,
- b) prepustením tovaru do colného režimu aktívny zušľachtovací styk v systéme vrátenia,
- c) ukončením colného režimu dočasné použitie,
- d) pri späť dovážanom tovare prepustením do colného režimu voľný obeh z colného režimu pasívny zušľachtovací styk,
- e) nezákonným dovozom tovaru,
- f) odňatím tovaru colnému dohľadu,
- g) v ostatných prípadoch, keď vznikne colný dlh pri dovoze tovaru.

11. Podľa § 21 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť pri tovare podľa odseku 1 vzniká dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do príslušného colného režimu alebo dňom, v ktorom colný dlh vznikol iným spôsobom ako prijatím colného vyhlásenia. Daň je splatná v lehote pre splatnosť cla podľa colných predpisov.

12. Podľa § 69 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z. z. pri dovoze tovaru je povinná platiť daň osoba, ktorá je dlžníkom podľa colných predpisov, alebo prijemca tovaru, ak pri dovoze tovaru

je dlžníkom podľa colných predpisov zahraničná osoba, ktorá je držiteľom jednotného povolenia podľa osobitného predpisu vydaného colným orgánom iného členského štátu, a tento dlžník nepoužije dovezený tovar na účely svojho podnikania.

13. Podľa § 51 ods. 1 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. (prevzatý z čl. 178 písm. e/ smernice) právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d/ citovaného zákona, má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

II. Spor vo veci samej

14. Návrh vo veci samej bol podaný v spore medzi obchodnou spoločnosťou Weindel Logistik Service SR, spol. s r. o. a Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky, týkajúcim sa nepriznania nároku žalobcovi na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) podľa § 51 ods. 1 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z.

15. Daňový úrad Bratislava I (ďalej len „daňový úrad“ alebo „správca dane“) rozhodnutiami z 18. júla 2011 nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobia február až december 2008, uplatnený podľa § 51 ods. 1 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. Rozdiel dane za uvedené zdaňovacie obdobia predstavuje celkovo sumu 198 322,25 €.

16. Žalobca ako príjemca a deklarant doviezol na Slovensko tovar zo Švajčiarska, Hongkongu a Číny pre účely prebalenia. Žalobcovi pri prepustení tovaru do režimu voľného obehu vznikla podľa § 21 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť. Tovar bol po prebalení z územia Slovenska vyvezený alebo dodaný do tretej krajiny a služby prebalenia boli fakturované objednávateľovi. Tovar bol po celú dobu vo vlastníctve zahraničných objednávateľov. Žalobca daň zaplatil a uplatnil si právo na odpočet dane podľa § 51 ods. 1 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. Daňový úrad neuznanie odpočítania zaplatenej dane odôvodnil tým, že žalobca porušil § 49 ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. Jednak nebol vlastníkom dovezeného tovaru, resp. nemal právo využívať tovar ako jeho vlastníka, ďalej náklady tovaru nemajú priamu a bezprostrednú (okamžitú) súvislosť s jeho ekonomickou činnosťou, žalobcovi nevznikli žiadne náklady na obstaranie tovaru, ktoré by vstupovali do cien zdaniteľných plnení na výstupe, a napokon žalobca dovezený tovar

nepoužil na dodávky svojich tovarov alebo služieb, dovezený tovar nepredal v tuzemsku, nedodal do iného členského štátu Európskej únie, ale ani nevyviezol do tretieho štátu, teda nepoužil tovar na účely svojho podnikania ako platiteľ.

17. Uvedené prvostupňové rozhodnutia daňového úradu boli rozhodnutiami žalovaného z 13. októbra 2011 potvrdené.

18. Rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej len „*krajský súd*“) č. k. 2S/202/2011-184, 2S/156-165/2012 zo dňa 20. júna 2012 bola žaloba žalobcu zamietnutá.

19. Následne rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „*Najvyšší súd*,,) sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 zo dňa 15. januára 2013 bol rozsudok krajského súdu zmenený s tým, že boli zrušené rozhodnutia žalovaného, ako aj správneho orgánu prvého stupňa a vec bola vrátená na ďalšie konanie. Najvyšší súd v tomto rozsudku vyslovil, že žalobca postupoval správne, keď si od sumy dane, ktorú bol povinný zaplatiť za dovoz tovaru, uplatnil právo na odpočet dane. Je to tak preto, že ekonomická súvislosť tkvie v skutočnosti, že bez reálneho dovozu tovaru by žalobca nemohol vykonať objednané služby vzťahujúce sa na tovar. Nezákonne postupovali daňový úrad i žalovaný, keď bez zákonného dôvodu uplatňovali proti žalobcovi tzv. nemožnú podmienku. Potom nebolo možné nepriznať odpočítanie DPH z dôvodov neexistujúcich v zákone (teda preto, že žalobca tovar nenadobudol do svojho vlastníctva). Tiež platí, že žalobca mohol dodať služby prebalenia tovaru aj bez existencie vlastníckeho práva k nemu, keďže žiadne ustanovenie zákona to nezakazovalo. Napokon osvojením názoru daňového úradu a žalovaného by došlo k porušeniu jedného zo základných princípov úniijného práva, a to princípu neutrality v súvislosti s touto daňou.

20. Daňový úrad novými rozhodnutiami zo 16. januára 2014 bez zmeny skutkového stavu z rovnakých dôvodov nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie február až december 2008¹ uplatnený podľa § 51 ods. 1 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z., a to v sume 198 322,25 €. Daňový úrad rozšíril dôvody svojho rozhodnutia o závery z 94. stretnutia „Výboru pre DPH“ z 19. októbra 2011, z ktorých vyplýva, že osoba povinná platiť daň pri dovoze tovaru nemá právo na odpočítanie zaplatenej dane, ak nezískala právo využívať tovar ako jeho vlastníka, a ak náklady obstarania tovaru nemajú priamu a bezprostrednú (okamžitú) súvislosť s jej ekonomickou činnosťou. Žalobcovi nevznikli žiadne náklady na obstaranie tovaru, ktoré by vstupovali do cien plnení na výstupe. Podľa daňového úradu

žalobca dovezený tovar nepoužil na dodávky svojich tovarov alebo služieb, tovar nepredal v tuzemsku, nedodal do iného členského štátu, ale ani nevyviezol do tretieho štátu, teda ho nepoužil na účely svojho podnikania ako platiteľ.

21. Daňový úrad v tejto súvislosti poukázal na rozsudky Súdneho dvora, napr. C-98/98 Midland Bank plc., C-408/98 Abbey National a C-465/03 Kretztechnik, z ktorých vyplýva, že na vznik nároku na odpočet DPH je potrebné, aby nadobudnuté tovary a služby mali priame a bezprostredné spojenie so zdaniteľnými plneniami. Právo na odpočet dane účtovanej na takéto tovary a služby vopred predpokladá, že výdavok vynaložený pri ich nadobudnutí bude súčasťou nákladových prvkov zdaniteľných plnení. Takéto náklady priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby. Žalobcovi nevznikli žiadne výdavky vynaložené na obstaranie tovaru, teda neexistujúce výdavky nemôžu byť ani súčasťou všeobecných výdavkov súvisiacich s jeho celkovou hospodárskou činnosťou.

22. Proti rozhodnutiam daňového úradu zo 16. januára 2014 podal žalobca odvolania, v ktorých namietal, že vlastnícke právo, resp. prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník, ako podmienka, ktorá vyplynula zo stretnutia „Výboru pre DPH“, sa vzťahuje výlučne na dodanie tovaru kupujúcemu. Žalobca nebol kupujúcim, preto túto podmienku nemožno na daný prípad aplikovať. Pri dovoze tovaru daňová povinnosť a právo na odpočítanie dane nie sú podmienené vznikom vlastníckeho práva alebo práva nakladať s tovarom ako vlastník. Žalobca ďalej namietal, že pojem „použije na dodávky tovarov a služieb“ v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. je nutné interpretovať v prepojení s § 3 ods. 3 tohto zákona tak, že odpočítanie dane je podmienené rozsahom jeho použitia pre účely uskutočňovania ekonomickej činnosti platiteľa. Žalobca pre účely uskutočňovania svojej hlavnej ekonomickej činnosti obstaral (doviezol) tovar, ktorý síce ďalej nepredával, no použil ho výhradne na uskutočňovanie jeho hlavnej ekonomickej činnosti, teda na služby prebalenia tovaru. Medzi uplatnením práva na odpočítanie dane z dovezeného tovaru a uskutočňovaním ekonomickej činnosti existuje príčinná súvislosť, pretože bez reálneho dovozu tovaru by žalobca nemohol vykonať služby vzťahujúce sa na tento tovar, teda by nemohol realizovať svoju ekonomickú činnosť – službu prebalenia tovaru. Ak daňový úrad priamu a bezprostrednú súvislosť medzi odpočítaním dane na vstupe a plneniami na výstupe podmieňuje účtovaním ceny tovaru ako nákladovej položky, potom je tento záver založený na nemožnej podmienke. Žalobca tovar nenakúpil, a preto cena tovaru nemohla byť prvkom tvoriacim cenu tovaru na výstupe. Argumentácia judikatúrou súdneho dvora nie je aktuálna, pretože v prípadoch riešených súdnym dvorom nešlo o skutkovo

zhodné ani podobné prípady. Závery daňového úradu sú v rozpore so zásadou neutrality, ktorá je jednou z hlavných zásad fungovania mechanizmu DPH. Napokon žalobca v odvolaní poukázal na právne závery skoršieho rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 v tejto istej veci.

23. Žalovaný novými rozhodnutiami zo 7. apríla 2014 potvrdil rozhodnutia daňového úradu zo 16. januára 2014. Reprodukovoval pritom dôvody prvostupňových rozhodnutí s poukazom na závery zo stretnutia „Výboru pre DPH“. Tvrdenie žalobcu, podľa ktorého právo nakladať s tovarom ako vlastník sa vzťahuje výlučne na dodanie tovaru kupujúcemu, a podľa ktorého pri dovoze tovaru právo na odpočítanie dane nie je podmienené vznikom práva nakladať s tovarom ako vlastník, označil za jeho subjektívny názor, ktorý je v rozpore so zákonom č. 222/2004 Z. z., smernicou Rady 2006/112/ES, ako aj s usmernením z 94. stretnutia „Výboru pre DPH“. Aj pri dovoze tovaru je jednou z podmienok na uplatnenie dane z tohto tovaru získanie práva na využívanie tohto tovaru ako jeho vlastník. Aj tvrdenie, podľa ktorého odpočítanie dane je podmienené rozsahom jeho použitia pre účely uskutočňovania ekonomickej činnosti, je v rozpore s uvedenými právnymi normami. Náklady uplatnené z tovaru na vstupe neboli premietnuté do uskutočnených zdaniteľných plnení žalobcu, ktorý samotný tovar (jeho cenu) nikdy neúčtoval. Cena tovaru nebola odberateľovi fakturovaná, čo znamená, že nebola daná priama a bezprostredná súvislosť medzi odpočítaním dane na vstupe a plneniami na výstupe. Žalobca nepreukázal použitie tovaru na uskutočňovanie svojej ekonomickej činnosti, nesplnil teda ani druhú podmienku na uplatnenie práva. V prípade, keď bol tovar dovezený z tretích štátov do tuzemska a po prebalení dodaný do iného členského štátu alebo do tretieho štátu, prišlo ku kráteniu dane na území Európskej únie, čím bol zneužitý mechanizmus fungovania dane. Žalovaný trval na tom, že daňový úrad postupoval v intenciách rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/78-88/2012.

24. Žalobca novou žalobou zo dňa 5. júna 2014 požiadal o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 7. apríla 2014. Žalobca zotrval na svojich skorších argumentoch. Na záver osobitne zdôraznil, že daňový úrad a žalovaný sa neriadili záväzným právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyjadreným vo veci sp. zn. 3Sžf/78-88/2012, hoci k zmene skutkového alebo právneho stavu medzičasom nedošlo.

25. Novým rozsudkom krajského súdu č. k. 5S/113/2014, 5S/131-140/2014-167 zo dňa 1. decembra 2015 boli rozhodnutia žalovaného zo dňa 7. apríla 2014 zrušené a veci mu

boli vrátené na ďalšie konanie. Podľa konštatovania krajského súdu k zmene skutkového stavu oproti stavu pred vydaním skoršieho rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 nedošlo. Správne orgány aj svoje skoršie rozhodnutia založili na tom, že uplatnenie práva na odpočítanie dane zaplatenej pri dovoze tovaru je podmienené právom využívať tovar ako vlastník a rozsah odôvodnenia rozšírili o závery z 94. stretnutia „Výboru pre DPH“. Podľa krajského súdu ekonomická súvislosť tkvie v tom, že bez reálneho dovozu tovaru by nebolo možné vykonať zdaniteľné plnenia na výstupe, teda objednané služby vzťahujúce sa aj na predmetný tovar, žalobca by inak nemohol realizovať svoju ekonomickú činnosť – službu prebalenia tovaru. V závere pracovného dokumentu „Výboru pre DPH“ je uvedené, že ide len o názory a odporúčania, ktoré nie sú schválené Európskou komisiou, nezaväzujú Európsku úniu, ale ani členské štáty. V rozsudkoch súdneho dvora vo veciach Midland Bank a Kretztechnik nejde o skutkovo zhodné či podobné prípady.

26. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný odvolanie, v ktorom zotrval na svojich skorších záveroch. Vyslovil tiež názor o potrebe predložiť súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku o tom, ako sa má aplikovať čl. 168 písm. e/ smernice, pokiaľ si zdaniteľná osoba uplatní odpočítanie dane z tovaru uvedeného v jednotnej colnej deklarácii, pričom tovar je vlastníctvom osoby z tretieho štátu, do tuzemska bol dovezený pre účely poskytnutia služieb jeho prebalenia a po prebalení bol podľa pokynov zahraničného vlastníka tovaru dodaný do iných štátov alebo do tretích štátov.

27. Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného rovnako zotrval na svojich argumentoch. Osobitným podaním z 06. septembra 2016 požiadal Najvyšší súd o podanie návrhu Súdnemu dvoru na rozhodnutie o nasledujúcich prejudiciálnych otázkach:

1.) Má sa čl. 167 a čl. 168 písm. e/ smernice vykladať v tom zmysle, že právo odpočítať DPH, ktorú je povinná zaplatiť zdaniteľná osoba z dovezeného tovaru, je podmienené vlastníckym právom k dovezenému tovaru alebo právom nakladať s týmto tovarom ako vlastník? Ak odpoveď na túto otázku bude záporná, potom je potrebné zodpovedať ďalšie otázky.

2.) Má sa čl. 168 písm. e/ smernice vykladať v tom zmysle, že právo odpočítať DPH, ktorú je povinná zaplatiť zdaniteľná osoba z dovezeného tovaru, vzniká len vtedy, ak dovezený tovar bude použitý na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby vo forme predaja tohto tovaru v tuzemsku, dodania do iného členského štátu alebo na vývoz do tretieho štátu?

3.) Je za daných okolností splnená podmienka priameho a bezprostredného spojenia nadobudnutého tovaru s výstupnými plneniami, resp. je za daných okolností možné aplikovať štandardný výklad práva na odpočítanie dane založený na priamom a bezprostrednom spojení nadobudnutého tovaru s výstupnými plneniami v spojení s nákladovými prvkami, ktoré k tovaru nevznikli a teda nemohli byť premietnuté do ceny plnenia na výstupe?

4.) Je uvedený postup v súlade so zámermi a s účelom DPH a nepopiera samotný spoločný systém DPH, zaručuje plnú neutralitu tejto dane za účelom ktorej bol zavedený nárok na uplatnenie odpočítania dane?

5.) Bol postup colných orgánov správny, ak dočasný dovoz tovaru za účelom spracovania zaradili do colného režimu voľný obeh? Ak odpoveď na túto otázku bude kladná, potom je potrebné zodpovedať otázku, či má sa čl. 167 a čl. 168 písm. e/ smernice z hľadiska zásady ochrany legitímnej dôvery vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave odoprieť právo odpočítať DPH na základe nesprávneho rozhodnutia colného orgánu a umožňuje zavádzať systém zodpovednosti bez zavinenia?

28. Novým rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/23/2016 zo dňa 31. januára 2018 bol rozsudok krajského súdu zmenený tak, že žaloba žalobcu bola zamietnutá. Najvyšší súd dospel k záveru odlišnému od právneho záveru krajského súdu a v plnom rozsahu sa stotožnil s právnymi závermi daňového úradu a žalovaného.

29. Zároveň Najvyšší súd vyslovil, že návrh žalobcu a žalovaného na predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru zamieta. Uvedený záver odôvodnil poukazom na rozhodovacia činnosť Súdneho dvora, keď v odôvodnení rozsudku dal do pozornosti rozhodnutie Súdneho dvora C-465/03 Kretztechnik, ako aj rozsudok vo veci C-98/98 Midland bank, súčasne konštatujúc, že sa stotožňuje aj so závermi daňových orgánov. S ohľadom na uvedené vyslovil, že nie je potrebné podávať návrh Súdnemu dvoru na rozhodnutie o prejudiciálnych otázkach, nakoľko všeobecné právne závery Súdneho dvora vyplývajúce z rozsudkov C-465/03 Kretztechnik a C-98/98 Midland bank je možné použiť aj v prejednávacom prípade vo vzťahu k právu na odpočítanie dane. Mal za to, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z., ktoré boli transponované do zákona v súlade so smernicou z dôvodu, že nebol oprávnený disponovať s tovarom (čo nebolo sporným, žalobca nebol jeho vlastníkom) a vzniknuté náklady žalobcu nesúviseli s obstaraním tovaru a nepremietli sa do ceny zdaniteľných plnení na výstupe. Uvedené podporuje okrem rozhodovacej činnosti Súdneho dvora aj viackrát spomínané

usmernenie Výboru pre DPH, ktoré zjednotilo právne názory pri uplatňovaní odpočtu DPH pri dovoze tovaru.

30. Predmetný rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/23/2016 z 31. januára 2018 žalobca napadol sťažnosťou na Ústavnom súde Slovenskej republiky, v ktorej namietal porušenie čl. 20, čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

31. Nálezom sp. zn. II. ÚS 381/2018-49 zo dňa 11. októbra 2018 Ústavný súd Slovenskej republiky rozhodol, že Najvyšší súd v konaní vedenom pod sp. zn. 6Sžf/23/2016 rozsudkom zo dňa 31. januára 2018 porušil základné práva obchodnej spoločnosti Weindel Logistik Service SR, spol. s r. o. na súdnu ochranu a na zákonného sudcu podľa čl. 46 ods. 2 a čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj jej právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Zároveň vyslovil, že rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/23/2016 zo dňa 31. januára 2018 zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie. Súčasne konštatoval, že sťažnosti obchodnej spoločnosti Weindel Logistik Service SR, spol. s r. o. v časti namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky postupom Najvyššieho súdu v konaní vedenom pod sp. zn. 6Sžf/23/2016 a jeho rozsudkom z 31. januára 2018 nevyhovuje.

32. Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej aj „ústavný súd“) v tomto rozhodnutí vyjadril presvedčenie, že boli splnené podmienky na to, aby Najvyšší súd ako súd poslednej inštancie prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru príslušné prejudiciálne otázky umožňujúce spresniť výklad sporných článkov smernice (napr. v intenciách prvých 3 prejudiciálnych otázok vyplývajúcich z podania sťažovateľa zo dňa 8. septembra 2016 adresovaného Najvyššiemu súdu). Keďže Najvyšší súd takto nepostupoval, dospel k záveru, že tým porušil základné práva sťažovateľa na súdnu ochranu a na zákonného sudcu podľa čl. 46 ods. 2 a čl. 48 ods. 1 ústavy, ako aj jeho právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru (bod 1 výroku nálezu).

33. Zároveň ústavný súd konštatoval, že hoci rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/23/2016 z 31. januára 2018 obsahuje ucelenú a jasnú argumentáciu, napriek tomu nezaujímá konkrétne stanoviská k rovnako ucelenej a jasnej argumentácii vyplývajúcej

z rozsudku sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 z 15. januára 2013. Inými slovami, v neskoršom rozsudku absentuje cielené zdôvodnenie odlišného stanoviska. Toto pochybenie považoval ústavný súd za obzvlášť vypuklé a významné preto, že ide o odlišné stanovisko v tej istej veci.

III. K dôvodom položiť prejudiciálnu otázku

34. Základnou otázkou v prejednávanej veci je, či za skutkového stavu, kedy žalobca prevzal na území Slovenskej republiky dovezený tovar za účelom jeho skladovania a prebalenia, pričom mu prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh v zmysle § 21 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. vznikla daňová povinnosť, a po skladovaní a prebalení tovaru tento doručil do tretích krajín ako aj iných členských štátov, má žalobca následne na základe vystavenej faktúry právo na odpočítanie DPH podľa § 51 ods. 1 písm. d/ cit. zákona.

35. V rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 Najvyšší súd vyslovil, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť zaplatiť daň titulom dovozu tovaru a nie na základe dodania tovaru alebo služby, a teda postupoval správne, keď od sumy DPH, ktorú bol povinný zaplatiť ako platiteľ za dovoz tovaru do tuzemska, si uplatnil právo na odpočet dane za dodávky tovaru a služieb, a to aj z dôvodu, že tu existuje ekonomická súvislosť, ktorá spočíva v skutočnosti, že bez reálneho dovozu tovaru do pracoviska žalobcu, by žalobca nemohol realizovať svoju ekonomickú činnosť – službu prebalenia tovaru.

36. V neskoršom rozhodnutí v tejto veci sp. zn. 6Sžf/23/2016 Najvyšší súd prisvedčil záverom vysloveným v pôvodnom rozhodnutí v tom smere, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do príslušného colného režimu voľný obeh, avšak v otázke splnenia podmienok na odpočítanie DPH dospel k rozdielnemu právnemu záveru. Vo svojom rozhodnutí zdôraznil, že podmienkou pre odpočítanie dane v plnom rozsahu je, že tovar alebo služba bude použitý na účely podnikania platiteľa. Súčasne dal do pozornosti, že pri uplatňovaní nároku na odpočítanie dane musí principiálne existovať priama väzba medzi jednotlivým prijatým zdaniteľným plnením (kúpeným tovarom alebo prijatou službou) a poskytnutým plnením, teda že náklady prijatého plnenia musia byť priamo obsiahnuté v poskytnutom zdaniteľnom plnení. Nákladové zložky preto musia vo všeobecnosti vzniknúť predtým, ako platiteľ uskutočnil zdaniteľné plnenia, ku ktorým sa vzťahujú. V prípade, ak platiteľ uplatňuje plný nárok na odpočítanie dane, mal by

byť schopný preukázať priamu a bezprostrednú väzbu s poskytnutým zdaniteľným plnením, pri ktorom mu zákon umožňuje odpočítanie dane.

37. Vzhľadom na uvedené dospel Najvyšší súd k záveru, že práve tu nie je splnená podmienka, že tovar alebo služba bude použitá na účely podnikania platiteľa a rovnako tak priama a bezprostredná súvislosť medzi plnením na vstupe a plnením na výstupe, keďže žalobca ďalej tovar nepredal, nakoľko nebol ani jeho vlastníkom, teda nemohol uskutočniť zdaniteľné plnenie, len prebaľiť tovar a zabezpečiť jeho vývoz do krajín určených švajčiarskou spoločnosťou, ktorá bola vlastníkom tovaru. V prípade vrátenia zaplatenej dane žalobcovi, daň by v tuzemsku nebola uhradená, nakoľko zahraničná osoba nebola registrovaná ako platiteľ dane v tuzemsku. Daň, ktorú si žalobca uplatnil, sa týkala tovaru a nebola súčasťou služby prebalenia tohto tovaru. Žalobca fakturoval zahraničnej osobe iba vykonané služby prebalenia tovaru, pričom v cene nebol zahrnutý aj tovar. Priklonil sa k argumentácii žalovaného, ktorý uviedol, že v prípade splnenia povinnosti zahraničnej osoby podať žiadosť o registráciu do zoznamu platiteľov DPH, žalobca zaplatenú daň mohol žiadať od zahraničnej osoby, ktorá by si ju mohla uplatniť v podanom daňovom priznaní, avšak opäť za splnenia hmotnoprávných podmienok vyplývajúcich zo zákona o DPH. Stotožnil sa so záverom žalovaného, že platiteľ zaplatil daň z dovozu tovaru, uplatnil si právo na odpočítanie tejto dane, ale tento tovar nepoužil na svoje zdaniteľné obchody.

38. V danej veci teda nastala situácia, keď o otázke, či právo odpočítať DPH, ktorú je povinná zaplatiť zdaniteľná osoba z dovezeného tovaru, je podmienené vlastníckym právom k dovezenému tovaru, z jednotlivých súdnych rozhodnutí, založených na rovnakom skutkovom a právnom základe a na rovnakých argumentoch daňových orgánov a žalobcu, vyplývajú rozdielne právne závery. S uvedeným je spojený aj nesúlاد záverov o ďalších prednesených otázkach.

39. Za tejto situácie, s ohľadom na závery Ústavného súdu Slovenskej republiky, vyplývajúce z jeho nálezu sp. zn. II. ÚS 381/2018-49 zo dňa 11. októbra 2018, dospel senát najvyššieho súdu k presvedčeniu, že pre ďalšie konanie vo veci samej je nutné za účelom výkladu dotknutých ustanovení práva Európskej únie predložiť Súdnemu dvoru hore uvedené prejudiciálne otázky.

IV. Odôvodnenie prerušenia národného konania a odkladu napadnutého rozhodnutia správnych orgánov

40. Podľa § 109 ods. 1 písm. c/ zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „OSP“) súd konanie preruší, ak rozhodol, že požiada Súdny dvor Európskych spoločenstiev o rozhodnutie o predbežnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy.

41. Z uvedeného ustanovenia preto súdu za tejto situácie vyplynula povinnosť konanie prerušiť až do okamihu zaslania relevantného rozhodnutia Súdneho dvora.

42. Podľa § 250c ods. 2 OSP platí, že: ak bolo konanie prerušené podľa § 109 ods. 1 písm. c/ OSP súd vykonateľnosť rozhodnutia odloží uznesením, proti ktorému je prípustné odvolanie.

43. Podľa § 246c ods. 1 veta posledná OSP proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky opravný prostriedok nie je prípustný.

44. Toto uznesenie je súdnym rozhodnutím predbežného charakteru a jeho účinky vrátane zákonného odkladu vykonateľnosti uvedených rozhodnutí správnych orgánov sa viažu na konanie Súdneho dvora o položenej prejudiciálnej otázke. Ukončením uvedeného konania jeho účinky zanikajú.

45. Najvyšší súd Slovenskej republiky záverom zdôrazňuje, že priznaním odkladného účinku sa suspendujú účinky vo výroku uvedených rozhodnutí až do vydania súdneho rozhodnutia v konaní o prejudiciálnych otázkach, pokiaľ súd nerozhodne inak, tzn. že samotné rozhodnutie zostáva naďalej právoplatné, avšak uložené právne povinnosti nie je možné správnymi orgánmi vynucovať, priznané oprávnenia ich adresáti nemôžu realizovať a odňaté alebo obmedzené oprávnenia naopak zostávajú v plnom rozsahu ich nositeľom, a to až do odvolania.

46. Na základe hore uvedených skutkových zistení, právnych záverov a citovaných zákonných ustanovení Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol tak, ako je to uvedené vo výrokovej časti tohto uznesenia. Iný prístup súdu by odňal žalobcovi právo na súdnu

ochranu, ktorá je obsiahnutá v článku 46 Ústavy Slovenskej republiky vrátane práva na zákonného sudcu, t. j. Súdneho dvora (viď článok 48 ústavy).

47. S prihliadnutím na ustálenú judikatúru Súdneho dvora ako aj na § 246c ods. 1 OSP Najvyšší súd Slovenskej republiky nepripustil proti svojmu uzneseniu právo na opravné prostriedky, lebo ich aplikácia by spôsobila problémy v komunikácii medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom.

Poučenie: Proti tomuto uzneseniu **nie je** prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave, dňa 16.04.2019

JUDr. Jozef Milučký, v. r.
predseda senátu



Za správnosť vyhotovenia:

Lenka Šenková