



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

N Á L E Z

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

II. ÚS 381/2018-49

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 11. októbra 2018 v senáte zloženom z predsedu Lajosa Mészárosa (sudca spravodajca), zo sudkyne Jany Laššákovej a sudcu Sergeja Kohuta prerokoval prijatú sťažnosť obchodnej spoločnosti Weindel Logistik Service SR spol. s r. o., Námestie SNP 15, Bratislava, právne zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátska kancelária, Gelnická 33, Košice, vo veci namietaného porušenia 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 postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 23/2016 a jeho rozsudkom z 31. januára 2018 a takto

r o z h o d o l :

1. Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 23/2016 rozsudkom z 31. januára 2018 p o r u š i l 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.

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 23/2016 z 31. januára 2018 z r u š u j e a v e c v r a c i a na ďalšie konanie.

3. 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 Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 23/2016 a jeho rozsudkom z 31. januára 2018 n e v y h o v u j e .

4. Obchodnej spoločnosti Weindel Logistik Service SR spol. s r. o. p r i z n á v a náhradu trov konania v sume 390,50 € (slovom tristodevät’desiat eur a päťdesiat centov), ktorú j e Najvyšší súd Slovenskej republiky p o v i n n ý vyplatiť na účet advokáta JUDr. Eugena Kostovčíka, advokátska kancelária, Gelnická 33, Košice, do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) č. k. II. ÚS 381/2018-12 z 11. júla 2018 bola prijatá na ďalšie konanie sťažnosť obchodnej spoločnosti Weindel Logistik Service SR spol. s r. o. (ďalej len „sťažovateľka“) vo veci namietaného porušenia čl. 20, čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 23/2016 a jeho rozsudkom z 31. januára 2018.

2. Podľa § 30 ods. 2 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) prerokoval ústavný súd túto vec na neverejnom zasadnutí, keďže sťažovateľka v podaní z 28. augusta 2018 a najvyšší súd vo vyjadrení zo 6. augusta 2018 vyslovili súhlas, aby sa upustilo od ústneho pojednávania. Ústavný súd pritom vychádzal z listinných dôkazov a vyjadrení nachádzajúcich sa v jeho spise.

3. Zo sťažnosti vyplýva, že v danej veci ide o vleklý daňový a súdny spor v 11 prípadoch založených na rovnakom skutkovom a právnom základe a na rovnakých argumentoch daňových orgánov a sťažovateľky.

4. Daňový úrad Bratislava I (ďalej len „daňový úrad“) rozhodnutiami z 18. júla 2011 nepriznal sťažovateľke nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“) za zdaňovacie obdobia február až december 2008 uplatnenej 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.“). Rozdiel dane za uvedené zdaňovacie obdobia predstavuje celkovo sumu 198 322,25 €.

5. Sťažovateľka ako príjemca a deklarant doviezla na Slovensko tovar zo Švajčiarska, Hongkongu a Číny pre účely prebalenia. Sťažovateľke 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. Sťažovateľka daň zaplatila a uplatnila 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 sťažovateľka porušila § 49 ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. d) zákona č. 222/2004 Z. z. Jednak nebola vlastníkom dovezeného tovaru, resp. nemala právo využívať tovar ako jeho vlastníka, ďalej náklady tovaru nemajú priamu a bezprostrednú (okamžitú) súvislosť s jej ekonomickou činnosťou, sťažovateľke nevznikli žiadne náklady na obstaranie tovaru, ktoré by vstupovali do cien zdaniteľných plnení na výstupe, a napokon sťažovateľka dovezený tovar nepoužila na dodávky svojich tovarov alebo služieb, dovezený tovar nepredala v tuzemsku, nedodala do iného členského štátu Európskej únie, ale ani nevyviezla do tretieho štátu, teda nepoužila tovar na účely svojho podnikania ako platiteľ.

6. Uvedené prvostupňové rozhodnutia daňového úradu boli rozhodnutiami Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) z 13. októbra 2011 potvrdené.

7. Rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) č. k. 2 S 202/11-184, 2 S 156-165/12 z 20. júna 2012 bola žaloba sťažovateľky zamietnutá.

8. Rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 78-88/2012 z 15. januára 2013 bol rozsudok krajského súdu zmenený s tým, že sa zrušili rozhodnutia finančného riaditeľstva aj daňového úradu a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

Podľa názoru najvyššieho súdu sťažovateľka postupovala správne, keď si od sumy dane, ktorú bola povinná zaplatiť za dovoz tovaru, uplatnila právo na odpočet dane. Je to tak preto, že ekonomická súvislosť tkvie v skutočnosti, že bez reálneho dovozu tovaru by sťažovateľka nemohla vykonať objednané služby vzťahujúce sa na tovar. Nezákonne postupovali daňový úrad i finančné riaditeľstvo, keď bez zákonného dôvodu uplatňovali proti sťažovateľke tzv. nemožnú podmienku. Potom nebolo možné nepriznať odpočítanie dane z dôvodov neexistujúcich v zákone (teda preto, že sťažovateľka tovar nenadobudla do svojho vlastníctva). Tiež platí, že sťažovateľka mohla dodať služby prebalenia tovaru aj bez existencie vlastníckeho práva k nemu, keďže žiadne ustanovenie zákona to nezakazovalo. Napokon osvojením názoru daňového úradu a finančného riaditeľstva by došlo k porušeniu jedného zo základných princípov úniijného práva, a to princípu neutrality v súvislosti s touto daňou.

9. Daňový úrad novými rozhodnutiami zo 16. januára 2014 bez zmeny skutkového stavu z rovnakých dôvodov nepriznal sťažovateľke nárok na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobia február až december 2008 uplatnený podľa § 51 ods. 1 písm. d) zákona č. 222/2004 Z. z., a to v sume 198 322,25 €. Daňový úrad iba 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. Sťažovateľke nevznikli žiadne náklady na obstaranie tovaru, ktoré by vstupovali do cien plnení na výstupe. Podľa daňového úradu sťažovateľka dovezený tovar nepoužila na dodávky svojich tovarov alebo služieb, tovar nepredala v tuzemsku, nedodala do iného

členského štátu, ale ani nevyviezla do tretieho štátu, teda ho nepoužila na účely svojho podnikania ako platiteľ.

Daňový úrad v tejto súvislosti poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „súdny dvor“), 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 dane 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. Sťažovateľke nevznikli žiadne výdavky vynaložené na obstaranie tovaru, teda neexistujúce výdavky nemôžu byť ani súčasťou všeobecných výdavkov súvisiacich s jej celkovou hospodárskou činnosťou.

10. Proti rozhodnutiam daňového úradu zo 16. januára 2014 podala sťažovateľka odvolania, v ktorých namietala, 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. Sťažovateľka nebola kupujúcou, 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. Sťažovateľka ďalej namietala, 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. Sťažovateľka pre účely uskutočňovania svojej hlavnej ekonomickej činnosti obstarala (doviezla) tovar, ktorý síce ďalej nepredávala, no použila ho výhradne na uskutočňovanie jej 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 sťažovateľka nemohla vykonať služby vzťahujúce sa na tento tovar, teda by nemohla 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. Sťažovateľka tovar nenakúpila, 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. Závěry daňového úradu sú v rozpore so zásadou neutrality, ktorá je jednou z hlavných zásad fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty. Napokon sťažovateľka v odvolaní poukázala na právne závěry skoršieho rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 78-88/2012 v tejto istej veci.

11. Finančné riaditeľstvo novými rozhodnutiami zo 7. apríla 2014 potvrdilo rozhodnutia daňového úradu zo 16. januára 2014. Reprodukovalo pritom dôvody prvostupňových rozhodnutí s poukazom na závěry zo stretnutia „*Výboru pre DPH*“. Tvrdenie sťažovateľky, 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, je len jej subjektívnym názorom, ktorý je v rozpore so zákonom č. 222/2004 Z. z., smernicou Rady 2006/112/ES (ďalej len „smernica“), 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 sťažovateľky, ktorá samotný tovar (jeho cenu) nikdy neúčtovala. Cena tovaru nebola odberateľovi fakturovaná, čo znamená, že nebola daná priama a bezprostredná súvislosť medzi odpočítaním dane na vstupe a plneniami na výstupe. Sťažovateľka nepreukázala použitie tovaru na uskutočňovanie svojej ekonomickej činnosti, nesplnila 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. Finančné riaditeľstvo trvá na tom, že daňový úrad postupoval v intenciách rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 78-88/2012.

12. Sťažovateľka novou žalobou z 5. júna 2014 požiadala o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí finančného riaditeľstva zo 7. apríla 2014. Keďže finančné riaditeľstvo iba reprodukovalo dôvody rozhodnutí daňového úradu, aj sťažovateľka zotrvala na svojich skorších argumentoch. Na záver osobitne zdôraznila, že daňový úrad a finančné riaditeľstvo sa neriadili záväzným právnym názorom najvyššieho súdu vyjadreným vo veci sp. zn. 3 Sžf 78-88/2012, hoci k zmene skutkového alebo právneho stavu medzičasom nedošlo.

13. Novým rozsudkom krajského súdu č. k. 5 S 113/2014, 5 S 131-140/2014-167 z 1. decembra 2015 boli rozhodnutia finančného riaditeľstva zo 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. 3 Sžf 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, sťažovateľka by inak nemohla 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.

14. Proti rozsudku krajského súdu podalo finančné riaditeľstvo odvolanie, v ktorom zotrvalo na svojich skorších záveroch. Vyslovilo tiež názor o potrebe predložiť súdnemu dvoru predbežnú 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.

15. Sťažovateľka vo vyjadrení k odvolaniu finančného riaditeľstva rovnako zotrvala na svojich argumentoch. Osobitným podaním z 5. novembra 2014 požiadala najvyšší súd

o podanie návrhu súdnemu dvoru na rozhodnutie o prejudiciálnej otázke. Okrem iného tiež žiadala zaujať stanovisko k aplikácii čl. 168 písm. e) smernice.

16. Novým rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 23/2016 z 31. januára 2018 bol rozsudok krajského súdu zmenený tak, že žaloba sťažovateľky bola zamietnutá. Najvyšší súd aj napriek svojmu skoršiemu rozhodnutiu teraz dospel k záveru odlišnému od právneho záveru krajského súdu a v plnom rozsahu sa stotožnil s právnymi závermi daňového úradu a finančného riaditeľstva.

17. Podľa presvedčenia sťažovateľky rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 23/2016 z 31. januára 2018 došlo k porušeniu jej označených práv.

Zásadným argumentom pre rozhodnutie vo veci samej, ktorý vyžadoval špecifickú odpoveď, bolo tvrdenie sťažovateľky, že podmienka vlastníckeho práva, resp. práva nakladať s tovarom ako vlastník sa vzťahuje výlučne na dodanie tovaru kupujúcemu. Sťažovateľka nebola kupujúcou, a preto nie je možné ani odpočítanie dane podmieňovať tým, že nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník. Finančné riaditeľstvo sa s touto námietkou vôbec nezaoberalo a označilo ju za subjektívny názor sťažovateľky. Najvyšší súd k tomu len okrajovo uviedol, že sťažovateľka nepreukázala splnenie hmotnoprávných podmienok v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. na odpočítanie dane z dôvodu, že nebola oprávnená disponovať s tovarom, resp. nebola jeho vlastníkom. Sťažovateľka v žalobe namietala, že ak by nárok na odpočítanie dane pri dovoze tovaru a pri dodaní služieb bol spojený s právom nakladať s tovarom ako vlastník, potom by to v zákone muselo byť *expressis verbis* uvedené a finančné riaditeľstvo by potom malo povinnosť konkrétne uviesť, z ktorého ustanovenia zákona, resp. európskeho práva táto podmienka vyplýva. Ani finančné riaditeľstvo, ale ani najvyšší súd takéto ustanovenie neoznačili, a preto tvrdenie najvyššieho súdu, podľa ktorého odpočítanie dane z dôvodu, že sťažovateľka tovar nenadobudla do svojho vlastníctva, nie je možné priznať ani nevyplýva zo zákona a ide preto o zjavne ústavne neudržateľnú svojvôľu pri výklade právnej normy. Znamená to zároveň aj nepreskúmateľnosť tohto záveru.

Najvyšší súd uvádza, že právo na odpočet vzniká vtedy, ak výdavky na nadobudnutie tovaru sú súčasťou ceny zdaniteľného plnenia na výstupe. Sťažovateľka však poukazuje na to, že ona nikdy tovar nenadobudla a je zrejmé, že výdavky tak nemohli byť zahrnuté

v cene zdaniteľného plnenia na výstupe. Tento argument najvyššieho súdu je zjavne protirečivý a podľa presvedčenia sťažovateľky popiera pravidlá logiky. Aplikácia podmienky zahrnúť výdavky do ceny plnenia na výstupe je podmienená tým, že výdavky spojené s prijatými plneniami vznikli. Inými slovami, ak výdavky pri obstaraní tovaru vznikli, ale nie sú súčasťou ceny zdaniteľného plnenia na výstupe, potom nie je daný nárok na odpočítanie dane z obstaraného tovaru. Keďže sťažovateľka tovar nekúpila, výdavky jej vzniknúť nemohli a je v rozpore s logikou požadovať, aby výdavky, ktoré vzniknúť nemohli, boli súčasťou ceny zdaniteľného plnenia. Ide o nemožnú podmienku, a preto aj posudzovanie toho, či neexistujúce náklady majú alebo nemajú priamu a bezprostrednú súvislosť s ekonomickou činnosťou, je podľa sťažovateľky v rozpore s logikou. Sťažovateľka namieta, že najvyšší súd k tejto jej kľúčovej a zásadnej námietke nezaujal žiadne stanovisko, len reprodukoval názor finančného riaditeľstva. Sťažovateľka v žalobe poukazovala na bod 2 výroku rozsudku súdneho dvora vo veci Midland Bank, podľa ktorého je na vnútroštátnom súde, aby použil test „priameho a bezprostredného vzťahu“ na skutkové okolnosti každého prípadu. Aj v tomto prípade sa najvyšší súd obmedzil len na „*stotožnenie sa so závermi daňových orgánov*“ a uviedol, že závery z rozsudkov súdneho dvora je možné použiť aj v danom prípade, ale pritom test na otázku existencie „priameho a bezprostredného vzťahu“ v súvislosti s osobitnými skutkovými okolnosťami daného prípadu neaplikoval.

Sťažovateľka vo svojom stanovisku k vyjadreniu finančného riaditeľstva k žalobe poukázala na čl. 9 ods. 1 smernice, v ktorom sa výslovne uvádza, že ekonomickou činnosťou, resp. podnikaním je predovšetkým využívanie majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe. Podľa § 3 ods. 3 prvej vety zákona č. 222/2004 Z. z. ekonomickou činnosťou, resp. podnikaním sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem. Z toho vyplýva, že pojem ekonomická činnosť, resp. podnikanie nemožno interpretovať tak, ako to uvádza najvyšší súd, podľa ktorého tovar nebol použitý na účely podnikania sťažovateľky a absentuje priama a bezprostredná súvislosť medzi plnením na vstupe a plnením na výstupe, keďže sťažovateľka ďalej tovar nepredala, lebo nebola ani jeho vlastníkom, teda nemohla uskutočniť zdaniteľné plnenie, ale len prebaľiť tovar a zabezpečiť jeho vývoz. Medzi obstaraním tovaru a činnosťou sťažovateľky, ktorou dosiahla príjem, je zjavná príčinná súvislosť, pretože bez obstarania tovaru by nebolo

možné vykonať služby prebalenia vzťahujúce sa na predmetný tovar a nedosiahol by sa príjem. Služby prebalenia sa viazali k tovaru prepustenému v režime voľného obehu so vznikom daňovej povinnosti a tovar predstavoval kľúčový a nevyhnutný prvok pre poskytnutie služieb prebalenia ako základnej ekonomickej činnosti sťažovateľky. Záver najvyššieho súdu zásadne popiera účel a význam aplikovanej právnej normy, pretože právo na odpočítanie dane podľa čl. 167 a čl. 168 písm. e) smernice a § 49 ods. 2 písm. d) v spojení s § 3 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. je nutné interpretovať tak, že odpočítanie dane je podmienené rozsahom jeho použitia pre účely uskutočňovania ekonomickej činnosti platiteľa dane.

Najvyšší súd prevzal argumentáciu finančného riaditeľstva a tvrdí, že v prípade vrátenia zaplatenej dane sťažovateľke by daň v tuzemsku nebola uhradená, keďže zahraničná osoba tu nebola registrovaná ako platiteľ dane, čím by došlo ku kráteniu dane v rámci Európskej únie. Sťažovateľka k tomu namieta, že toto tvrdenie je nezrozumiteľné. Ak bola daň sťažovateľkou zaplatená, potom by jej vrátenie malo na daň neutrálny dopad. Najvyšší súd súčasne dáva do pozornosti sťažovateľky, že pokiaľ by bola vlastníkom tovaru a dodala by ho do iného členského štátu, dodávala by ho s oslobodením od dane a následne by odberateľ v inom členskom štáte priznal v daňovom priznaní daň z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu. Týmto postupom by preto nedošlo ku kráteniu dane v Európskej únii. Sťažovateľka namieta, že odberateľ v inom členskom štáte by daň nielen priznal, ale, čo je podstatné a čo najvyšší súd nikde neuvádza, takto priznanú daň by si súčasne aj odpočítal. Aj v tomto prípade by postup odberateľa mal na daň neutrálny dopad. Spoločný systém dane v rámci Európskej únie zaručuje plnú neutralitu, čo sa týka daňového zaťaženia všetkých ekonomických činností. Táto významná zásada vyplýva priamo zo znenia čl. 1 ods. 2 smernice a je súdnym dvorom v jeho ustálenej judikatúre mnohostranne využívaná. Pre účely zachovania úplnej neutrality dane stanovuje smernica právo uplatniť nárok na odpočet dane. Toto právo je neoddeliteľnou súčasťou systému dane a v zásade ho nie je možné obmedziť. Základným princípom dane je, že podnikateľ je plne zbavený ťarchy dane zaplatenej pri obstaraní tovarov a služieb určených na podnikanie. Rešpektovanie princípu neutrality dane ako jednej zo všeobecných zásad európskeho práva mal na zreteli aj vyhlásený a uznaný cieľ smernice. Výklad právnej normy a závery najvyššieho súdu sú v rozpore so zásadou neutrality. Rozsudok najvyššieho súdu vykazuje podľa sťažovateľky

znaky zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti v súvislosti s právnym posúdením veci, pretože ide o takú interpretáciu a aplikáciu právnej normy zo strany najvyššieho súdu, ktorá zásadne popiera účel a význam aplikovanej právnej úpravy.

K porušeniu princípu predvídateľnosti súdneho rozhodovania, a tým aj k porušeniu zásady právnej istoty dôjde v prípade, ak najvyšší súd rozhodne odlišným spôsobom ako v prípade skutkovo i právne obdobnej veci bez toho, aby sa v odôvodnení svojho rozhodnutia na základe dostatočne precíznych argumentov vysporiadal s otázkou, prečo bola v danej veci sťažovateľke poskytnutá odlišná právna ochrana ako v jej iných obdobných veciach. Požiadavke uviesť dostatočne precízne argumenty, ktoré by presvedčivo zdôvodňovali odklon právneho názoru vyplývajúceho z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 78-88/2012, nezodpovedá tvrdenie najvyššieho súdu, že sa v plnom rozsahu stotožňuje s právnymi závermi daňového úradu a finančného riaditeľstva bez toho, aby bolo presvedčivo zdôvodnené, prečo sa vlastné predchádzajúce rozhodnutie považuje za nesprávne.

Podľa sťažovateľky rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 23/2016 z 31. januára 2018 došlo aj k porušeniu jej základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy. Najvyšší súd uvádza, že všeobecné právne závery súdneho dvora vyplývajúce z rozsudkov Kretztechnik a Midland Bank je možné použiť aj v prejednávanom prípade. Sťažovateľka poukazovala na podstatné rozdiely medzi skutkovým stavom v jej veci a uvedenými rozsudkami súdneho dvora. Súdny dvor neriešil vplyv vlastníckeho práva na odpočítanie dane pri dovoze tovaru, neriešil priamu a bezprostrednú súvislosť s ekonomickou činnosťou, ak náklady na obstaranie tovaru nevznikli, resp. nemohli byť súčasťou ceny zdaniteľného plnenia na výstupe. Z toho je zrejmé, že prejudiciálne otázky navrhované sťažovateľkou nie sú vecne, ale ani právne zhodné s otázkami, o ktorých sa už rozhodlo v prejudiciálnom konaní v analogickom prípade (nie je teda možné uplatnenie teórie „*acte éclairé*“). Osobitne závažným faktorom podania návrhu súdnemu dvoru na zodpovedanie prejudiciálnej otázky je skutočnosť, že samotné finančné riaditeľstvo v podanom odvolaní považovalo za potrebné predložiť otázku súdnemu dvoru a rovnako ako sťažovateľka vysvetliť aplikáciu čl. 168 písm. e) smernice na daný prípad. Znamená to, že aj podľa finančného riaditeľstva napriek záverom z usmernenia „*Výboru pre DPH*“ správne uplatňovanie európskeho práva nie je také jednoznačné, že nepripúšťa nijaké

rozumné pochybnosti (nie je možné uplatniť teóriu „*acte éclairé*“). Zanedbateľné nie je ani to, že tieto závery neboli prijaté jednomyselne. Za daného skutkového stavu právne závery najvyššieho súdu podmieňujúce vznik nároku na odpočítanie dane vlastníckym právom na tovar a tvrdenie, že (neexistujúce) náklady tovaru nemajú priamu a bezprostrednú súvislosť s ekonomickou činnosťou sťažovateľky a nevstupovali do jej cien na výstupe, predstavujú zásadné pochybenie pri rozhodovaní o (ne)predložení prejudiciálnej otázky. Nepredložením prejudiciálnych otázok súdnemu dvoru došlo k porušeniu čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a k porušeniu základného práva sťažovateľky na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy.

18. Rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf/23/2016 z 31. januára 2018 bol právnomu zástupcovi sťažovateľky doručený 29. marca 2018.

19. Sťažovateľka požaduje, aby ústavný súd o jej sťažnosti nálezom takto rozhodol:

„1. Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 6 Sžf/23/2016 z 31.01.2018 porušil základné právo sťažovateľa Weindel Logistik Service SR, spol. s r. o. na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR a na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

2. Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 6 Sžf/23/2016 z 31.01.2018 porušil základné právo sťažovateľa Weindel Logistik Service SR, spol. s r. o. na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 Ústavy SR.

3. Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 6 Sžf/23/2016 z 31.01.2018 porušil základné právo sťažovateľa Weindel Logistik Service SR, spol. s r. o. vlastníť majetok zaručeného v čl. 20 Ústavy Slovenskej republiky a v čl. 1 dodatkového protokolu.

4. Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžf/23/2016 z 31.01.2018 sa zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.

5. Sťažovateľovi sa priznáva náhrada trov právneho zastúpenia podľa ustanovenia § 11 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. za 2 úkony právnej služby vo výške 307 € (2 x 153,50 €) a režijný paušál vo výške 18,42 € (2 x 9,21€), spolu 325,42 € a DPH 65,09 €. Spolu s DPH 390,51 €.“

20. Z vyjadrenia predsedníčky najvyššieho súdu č. k. KP 3/2018-58 zo 6. augusta 2018, doručeného ústavnému súdu 17. augusta 2018, vyplýva, že na rozdiel od tvrdení sťažovateľky treba odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu považovať za dostatočne podrobné a jasné. Odpočítanie dane má stránku vecnú a stránku formálnu, musia teda byť splnené tak vecné, ako aj formálne podmienky v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. Čo sa týka vecných podmienok, možnosť odpočítania dane je viazaná na účel použitia prijatých tovarov a služieb, z ktorých si platiteľ (odberateľ) uplatňuje odpočítanie dane. Podmienkou pre odpočítanie dane v plnom rozsahu je, že tovar (alebo služba) bude použitý na účely podnikania platiteľa. Odpočítanie sa týka buď dane, ktorá bola platiteľovi uplatnená iným platiteľom v tuzemsku v súvislosti s dodaním tovarov a služieb, alebo uplatnená platiteľom pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu (§ 11 a § 11a zákona č. 222/2004 Z. z.), či (ako v prejednávanom prípade) zaplatená colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru. Pri uplatňovaní nároku na odpočítanie dane musí principiálne existovať priama väzba medzi jednotlivým prijatým zdaniteľným plnením (kúpeným tovarom alebo prijatou službou) a poskytnutým plnením. Znamená to, že náklady prijatého plnenia musia byť priamo obsiahnuté v poskytnutom zdaniteľnom plnení. Nákladové zložky teda musia vo všeobecnosti vzniknúť pred tým, 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. Formálnu podmienku v danom prípade predstavuje dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca. Z už uvedeného vyplýva, že odpočítanie dane sa môže týkať dane v súvislosti s dodaním tovarov a služieb v tuzemsku, v súvislosti s nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu alebo práve v súvislosti s jej zaplatením colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru. Splnenie vecných podmienok sa rovnako týka dodania tovarov a služieb, ako aj dovozu tovaru, teda § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. platí pre dovoz tovaru, ako aj pre podmienky, ktoré z neho vyplývajú. Práve tu nebola splnená podmienka, že tovar (alebo služba) bude použitý na účely podnikania platiteľa a rovnako priama a bezprostredná súvislosť medzi plnením na vstupe a plnením na výstupe, keďže sťažovateľka ďalej tovar nepredala, lebo nebola ani jeho vlastníkom, teda nemohla uskutočniť zdaniteľné plnenie, len prebaľiť tovar

a zabezpečiť jeho vývoz do krajín určených švajčiarskou spoločnosťou, ktorá bola vlastníkom tovaru. V prípade vrátenia zaplatenej dane sťažovateľke by daň v tuzemsku nebola uhradená, keďže zahraničná osoba tu nebola registrovaná ako platiteľ dane. Daň, ktorú si sťažovateľka uplatnila, sa týkala tovaru a nebola súčasťou služby prebalenia tohto tovaru. Sťažovateľka fakturovala zahraničnej osobe iba vykonané služby prebalenia tovaru, pričom v cene nebol zahrnutý aj tovar. Sťažovateľka zaplatila daň z dovozu tovaru, uplatnila si právo na odpočítanie tejto dane, ale tento tovar nepoužila na svoje zdaniteľné obchody. Sťažovateľka ešte pred uplatnením práva na odpočítanie dane vedela, že konkrétne plnenie na vstupe nebude mať priame a bezprostredné spojenie s konkrétnym plnením na výstupe, pretože s tovarom nemohla disponovať, podnikat', obchodovať. Existovala len príčinná súvislosť medzi nákladmi na obalový materiál a zdaniteľným obchodom sťažovateľky na výstupe za fakturovanie prebalenia, čo je jej ekonomickou činnosťou. Sťažovateľka nepreukázala splnenie hmotnoprávných podmienok v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. na odpočítanie dane z dôvodu, že nebola oprávnená disponovať s tovarom a jej vzniknuté náklady nesúviseli s obstaraním tovaru a nepremietli sa do ceny zdaniteľných plnení na výstupe. Uvedené podporuje okrem rozhodovacej činnosti súdneho dvora aj usmernenie „*Výboru pre DPH*“, ktoré zjednotilo právne názory pri uplatňovaní odpočtu dane pri dovoze tovaru. Z týchto dôvodov najvyšší súd návrhy sťažovateľky a finančného riaditeľstva na predloženie návrhu na rozhodnutie o prejudiciálnej otázke súdnemu dvoru zamietol.

21. Z repliky právneho zástupcu sťažovateľky z 28. augusta 2018, doručenej ústavnému súdu osobne do podateľne toho istého dňa, vyplýva, že predsedníčka najvyššieho súdu sa k sťažnosti vyjadrila len formálne, keďže ide len o prepis odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu bez prezentovania vlastných záverov ako výsledku konfrontácie s námietkami sťažovateľky. V sťažnosti sú uvedené dostatočné právne východiská na vyslovenie právnych záverov o porušení označených základných práv sťažovateľky. Sťažovateľka úplne jednoznačne definovala dôvody porušenia týchto práv a bolo by už bez právneho významu ich opätovne reprodukovat'.

22. Ústavný súd doručil sťažnosť, uznesenie č. k. II. ÚS 381/2018-12 z 11. júla 2018, vyjadrenie predsedníčky najvyššieho súdu a repliku právneho zástupcu sťažovateľky finančnému riaditeľstvu, aby sa aj ono mohlo vo veci samej vyjadriť, keďže rozhodnutím ústavného súdu môže byť dotknuté na svojich právach.

23. Z vyjadrenia finančného riaditeľstva z 13. septembra 2018, doručeného ústavnému súdu 19. septembra 2018, vyplýva, že so sťažnosťou nesúhlasí.

Z § 49 ods. 2 písm. d) zákona č. 222/2004 Z. z. jednoznačne vyplýva, že sťažovateľka musí splniť dve základné podmienky pri odpočítaní dane pri dovoze tovaru do tuzemska. Sťažovateľka splnila jednu podmienku, keď daň zaplatila pri dovoze tovaru.

Podmienka uvedená v prvej vete spomínaného ustanovenia však nebola splnená. Sťažovateľka totiž nepoužila tovar, z ktorého si uplatnila daň, na dodávky tovarov, resp. služieb ako platiteľ, teda nepoužila tovar, z ktorého si uplatnila právo na odpočítanie dane, na svoje zdaniteľné plnenie, na svoju ekonomickú činnosť. Sťažovateľka aj sama priznáva, že tovar nebol použitý na účely jej podnikania, ale na tomto tovare boli vykonané služby prebalenia na základe požiadavky vlastníka (zahraničnej osoby). Službu prebalenia si mohla zahraničná osoba objednať u ktoréhokoľvek iného subjektu a tento by tiež nemal právo na odpočítanie dane z dovozu tovaru z titulu jeho prebalenia, ale iba z výdavkov súvisiacich s prebalením.

Nikto nežiadal od sťažovateľky, aby konala v rozpore s logikou. Sama priznáva, že jej náklady za dovoz tovaru nemajú priamu a bezprostrednú súvislosť s jej ekonomickou činnosťou, a preto ňou uplatnená daň z tovaru zahraničnej osoby nebude nikdy odvedená v súvislosti s ekonomickou činnosťou sťažovateľky. Iba sťažovateľkou uplatnená daň z nadobudnutia materiálu použitého na prebalenie tovaru má priamu súvislosť s vykonávaním jej ekonomickej činnosti, ktorou je prebalenie tovaru.

Ako to sťažovateľka správne uvádza, základným princípom dane je, že podnikateľ je plne zbavený tarchy dane zaplatenej pri obstaraní tovarov a služieb určených na vlastné podnikanie. Sťažovateľka takto nekonala, nepoužila tovar, z ktorého si uplatnila právo na odpočítanie dane, na svoje podnikanie, ale na tomto tovare vykonala služby prebalenia, ktoré si objednal jej zákazník a ktoré mu sťažovateľka aj vyfakturovala.

Článok 398 smernice upravuje ustanovenie „*Výboru pre DPH*“. V bode 4 tohto článku sa uvádza, že okrem bodov, ktoré sú podľa smernice predmetom konzultácií, posudzuje „*Výbor pre DPH*“ aj otázky, ktoré predloží jeho predseda z vlastnej iniciatívy alebo na základe žiadosti zástupcu členského štátu a ktoré sa týkajú uplatňovania ustanovení o dani.

Podľa názoru finančného riaditeľstva najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 3 Sžf 78-88/2012 vec nesprávne skutkovo a právne posúdil, keď uviedol, že nie je možné na jednej strane od dovozcu tovaru vyžadovať zaplatenie dane, a to z hodnoty dovezeného tovaru, a na druhej strane tvrdiť, že nie je možné daň odpočítať, a to z dôvodov neexistujúcich v zákone. Toto tvrdenie najvyššieho súdu je nepravdivé, pretože sťažovateľka nebola dovozcom tovaru, ale colným deklarantom. Dovožcom tovaru z tretích krajín bola zahraničná osoba. Nárok na odpočítanie dane z tovaru dovezeného z tretích krajín sa viaže na splnenie podmienok uvedených v § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Povinnosť platiť daň uvedenú v jednotnej colnej deklarácii upravujú colné predpisy. Pri dovoze tovaru je povinná platiť daň osoba, ktorá je dlžníkom podľa colných predpisov, alebo príjemca tovaru. Sťažovateľka zaplatila daň, vznikla daňová povinnosť a ako colný deklarant uvedený v jednotnej colnej deklarácii bola povinná tento colný dlh uhradiť colnému orgánu, čo aj urobila. Mala povinnosť zaplatiť dlh (daň) ako colný deklarant, ale nemohla si uplatniť právo na odpočítanie tejto dane. Toto právo mala zahraničná osoba, ktorá tovar do tuzemska doviezla. Uhradenú daň colnému orgánu mala sťažovateľka žiadať zaplatiť od zahraničnej osoby.

V prípade, keď bol tovar dovezený z tretích štátov do tuzemska a po prebalení dodaný do iného členského štátu, došlo ku kráteniu dane na území Európskej únie. Nie postupom daňových orgánov, ale konaním sťažovateľky a zahraničnej osoby bol porušený a zneužitý mechanizmus dane.

„*Výbor pre DPH*“ riešil skutkovo zhodnú problematiku ako v prípade sťažovateľky, a to uplatnenie práva na odpočítanie dane z dovozu tovaru, keď zdaniteľná osoba bola povinná platiť daň ako dlžník podľa colných predpisov, pričom ale táto zdaniteľná osoba nemala právo na odpočítanie dane. Ako z usmernenia „*Výboru pre DPH*“ vyplýva, pokiaľ zdaniteľná osoba splní dve podmienky súčasne, nemá právo na odpočítanie dane, k čomu došlo v prípade sťažovateľky, pretože bola splnená podmienka, že sťažovateľka nebola

vlastníkom tovaru, ale aj podmienka, že náklady sťažovateľky za tovar nemajú priamu a bezprostrednú súvislosť s jej ekonomickou činnosťou.

II.

24. Z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 78-88/2012 z 15. januára 2013 vyplýva, že ním bol zmenený rozsudok krajského súdu č. k. 2 S 202/11-184, 2 S 156-165/12 z 20. júna 2012 tak, že rozhodnutia daňového úradu z 18. júla 2011 a rozhodnutia finančného riaditeľstva z 13. októbra 2011 boli zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie. Okrem toho bolo rozhodnuté, že v tomto štádiu súdneho konania najvyšší súd nepredloží súdnemu dvoru návrh sťažovateľky na začatie konania o prejudiciálnej otázke z 11. januára 2013.

Podľa konštatovania najvyššieho súdu z administratívneho spisu vyplýva, že daňový úrad vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia február až december 2008, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol z 1. júna 2011. Tomu predchádzala žiadosť sťažovateľky adresovaná colným orgánom z novembra 2006 o povolenie na dočasný dovoz tovaru pre účely spracovania v režime aktívneho zušľacht'ovacieho styku v podmiennečnom systéme. Napokon však bol dovoz povolený v colnom režime voľného obehu.

Podľa názoru najvyššieho súdu nie je medzi účastníkmi konania sporné, že platiteľom dane v posudzovanom prípade dovozu tovaru do colného režimu voľného obehu je sťažovateľka, a to v súlade s § 69 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže bola dlžníčkou podľa colných predpisov. Sťažovateľke vznikla v posudzovaných prípadoch daňová povinnosť zaplatiť daň z titulu dovozu tovaru, a nie na základe dodania tovaru alebo služby. Od tejto dane má platiteľ právo si odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

Taktiež je nesporné, že daňová povinnosť vznikla sťažovateľke dňom prijatia colného vyhlásenia a s poukazom na princíp daňovej neutrality nenašiel najvyšší súd žiaden zákonný dôvod vzhľadom na skutkové okolnosti prípadu (sťažovateľka predmetný tovar po prebalení odoslala do tretej krajiny) na neuplatnenie princípu daňovej neutrality, a teda na nemožnosť sťažovateľky zaplatenú daň odpočítať, keď v tomto prípade realizovala službu prebalenia tovaru, ktorej súčasťou bol i dovoz tohto tovaru z tretej krajiny a jeho

odoslanie do tretej krajiny. Najvyššiemu súdu nie je zrejmé, ako by bolo možné vykonať prebalenie tovaru bez samotného tovaru.

Sťažovateľka postupovala správne, keď si od sumy dane, ktorú bola povinná zaplatiť ako platiteľ za dovoz tovaru do tuzemska, uplatnila právo na odpočet dane za dodávky tovarov a služieb, a to aj preto, že tu existuje ekonomická súvislosť tkvejúca v skutočnosti, že bez reálneho dovozu tovaru do pracoviska sťažovateľky by nebolo možné vykonať objednané služby vzťahujúce sa na tento tovar. Sťažovateľka by teda nemohla realizovať svoju ekonomickú činnosť – službu prebalenia tovaru.

Nezákonne postupovali daňový úrad i finančné riaditeľstvo, keď bez zákonného dôvodu uplatňovali proti sťažovateľke tzv. nemožnú podmienku, tvrdiac, že si sťažovateľka nemohla uplatniť nárok na odpočet dane, a to aj napriek tomu, že povinnosť zaplatiť daň tu existovala. Osvojením názoru daňového úradu a finančného riaditeľstva by došlo k porušeniu jedného zo základných princípov úniijného práva uplatňovaného na daň, a to princípu neutrality. Nie je možné na jednej strane od dovozcu tovaru vyžadovať zaplatenie dane z hodnoty dovezeného tovaru a na druhej strane tvrdiť, že daň nie je možné odpočítať z dôvodov neexistujúcich v zákone (sťažovateľka tovar nenadobudla do svojho vlastníctva, ale len vykonala baliace a skladovacie služby podľa pokynov vlastníka tovaru a tovar odoslala zo Slovenska do tretej krajiny; zákon č. 222/2004 Z. z. neupravuje daňovú povinnosť platiť daň pri odoslaní tovaru zo Slovenska do tretej krajiny v zmysle § 2 ods. 1; v tomto prípade nešlo o odoslanie a zároveň predaj predmetného tovaru, keďže k zmene vlastníka tovaru ani k inému prevodu tovaru nedošlo).

Sťažovateľka mohla dodať služby prebalenia tovaru aj bez existencie jej vlastníckeho práva k dovezenému tovaru, pretože žiadne zákonné ustanovenie to nezakazuje. Sťažovateľka zabezpečila dovoz tovaru pre iného – pre vlastníka tovaru (plnenie na vstupe), čo jej umožňujú colné predpisy, a fakturovala služby prebalenia, ktoré na tomto tovare vykonala na území Slovenska pre svojho odberateľa – vlastníka tovaru (plnenie na výstupe). Uplatnila si nárok na odpočítanie dane vypočítanej a uhradenej z hodnoty takto obstaraného (dovezeného) tovaru, ktorú zaplatila pri dovoze tovaru na územie Slovenska, na výstupe daň vypočítanú z hodnoty prebaleného tovaru nikdy nefakturovala, keďže k žiadnemu prevodu samotného tovaru nedošlo. Fakturovala svojmu odberateľovi do tretej krajiny cenu za poskytnuté služby a odvieďla len daň vzťahujúcu sa na poskytnuté služby „copakingu“.

Senát najvyššieho súdu mal k dispozícii dostatok argumentov vedúcich k záveru, že žaloba sťažovateľky je dôvodná. Návrh sťažovateľky, aby sa najvyšší súd obrátil s prejudiciálnou otázkou na súdny dvor (podaný právnym zástupcom sťažovateľky elektronicky 11. januára 2013) treba považovať za predčasný, a to aj preto, že k zmene rozsudku krajského súdu došlo ešte skôr, než by bolo elektronické podanie sťažovateľky (návrh na polozenie prejudiciálnej otázky) doplnené v písomnej forme, ale aj preto, že najvyšší súd vychádzal v tomto štádiu konania zo znenia právnych predpisov Slovenskej republiky, ktoré bolo možné v plnej miere na daný skutkový stav aplikovať bez nevyhnutnosti požiadať o výklad újného práva, a to i pre samotnú nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí daňového úradu a finančného riaditeľstva.

25. Z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 23/2016 z 31. januára 2018, ktorý bol právnemu zástupcovi sťažovateľky podľa dátumovej pečiatky doručený 29. marca 2018, vyplýva, že ním bol zmenený rozsudok krajského súdu č. k. 5 S 113/2014, 5 S 131-140/2014-167 z 1. decembra 2015 tak, že žaloba sťažovateľky proti rozhodnutiam finančného riaditeľstva zo 7. apríla 2014 bola zamietnutá a návrhy sťažovateľky a finančného riaditeľstva na predloženie prejudiciálnych otázok súdnemu dvoru boli taktiež zamietnuté.

Podľa konštatovania najvyššieho súdu finančné riaditeľstvo v podanom odvolaní žiadalo položiť súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku, či majú štátne orgány členského štátu povinnosť prihliadnúť a vziať do úvahy usmernenie „*Výboru pre DPH*“ a aplikovať výsledky uvedené v ňom. Ďalej považovalo za potrebné položiť súdnemu dvoru otázku, ako sa má aplikovať čl. 168 písm. e) smernice, pokiaľ si zdaniteľná osoba uplatní odpočítanie dane z hodnoty tovaru uvedeného v jednotnej colnej deklarácii, ktorý je vlastníctvom zahraničnej osoby z tretieho štátu a do tuzemska bol dovezený pre účely poskytnutia služieb jeho prebalenia zdaniteľnou osobou, pričom po prebalení je tovar jeho vlastníkom (zahraničnou osobou) na základe jej pokynov dodaný do iných členských štátov alebo tretích štátov. Zdaniteľná osoba náklady za prebalenie tovaru vyfakturovala zahraničnej osobe, ktorá je nepretržite vlastníkom tohto tovaru, kým sa tento nachádza v tuzemsku. Ďalej je potrebné položiť súdnemu dvoru aj otázku, či majú náklady za tovar, ktorý je vlastníctvom zahraničnej osoby z tretieho štátu, priamu a bezprostrednú súvislosť

s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby v tuzemsku, keď zdaniteľná osoba vykonáva na tomto tovare služby prebalenia podľa pokynov vlastníka tohto tovaru a jej priame náklady súvisiace s výdavkami za materiál, ktorý použila na prebalenie tovaru, aj vlastníkovi vyfakturovala.

Podľa ďalšieho konštatovania najvyššieho súdu sťažovateľka vo vyjadrení k odvolaniu finančného riaditeľstva *inter alia* uviedla, že ak sa súdnemu dvoru predložia prejudiciálne otázky, potom musí ísť o také otázky, ktoré sú smerodajné pre konkrétny prípad. V danom prípade to predpokladá primárne zodpovedať otázku, z ktorého ustanovenia smernice alebo Colného kódexu Spoločenstva vyplýva, že ak platiteľ poskytuje službu, ktorá sa vzťahuje k dovezenému tovaru, jednou z podmienok na uplatnenie dane zaplatenej pri dovoze tohto tovaru je získať právo nakladať s tovarom ako vlastník. Návrhom doručeným najvyššiemu súdu 8. septembra 2016 sťažovateľka požiadala, aby boli súdnemu dvoru predložené nasledujúce prejudiciálne otázky:

„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 o DPH 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? “*

Podľa názoru najvyššieho súdu aj napriek jeho skoršiemu rozsudku sp. zn. 3 Sžf 78-88/2012 z 15. januára 2013 bolo potrebné dospieť k odlišnému záveru, než k akému predtým dospeli najvyšší súd a následne krajský súd, a to v tom zmysle, že právne závery daňového úradu a finančného riaditeľstva sú správne.

V danom prípade je nesporné, že sťažovateľke vznikla daňová povinnosť dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do príslušného colného režimu voľného obehu. Spornou ostala otázka splnenia, resp. nesplnenia podmienok na odpočítanie dane.

Odpočítanie dane má dve stránky – vecnú a formálnu, pričom na to, aby mohlo byť právo na odpočítanie dane uplatnené, musia byť splnené vecné aj formálne podmienky. Čo sa týka vecných podmienok, možnosť odpočítania dane je viazaná na účel použitia prijatých tovarov a služieb, z ktorých si platiteľ (odberateľ) uplatňuje odpočítanie dane. Podmienkou pre odpočítanie dane v plnom rozsahu je, že tovar alebo služba budú použité na účely podnikania platiteľa.

Odpočítanie sa týka buď dane, ktorá bola platiteľovi uplatnená iným platiteľom v tuzemsku v súvislosti s dodaním tovarov a služieb, alebo uplatnená platiteľom pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, či v prejednávacom prípade zaplatená colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru. Pri uplatňovaní nároku na odpočítanie dane musí principiálne existovať priama väzba medzi jednotlivým prijatým zdaniteľným plnením (kúpeným tovarom alebo prijatou službou) a poskytnutým plnením. Znamená to, že náklady prijatého plnenia musia byť priamo obsiahnuté v poskytnutom zdaniteľnom plnení. Nákladové zložky teda musia vo všeobecnosti vzniknúť pred tým, 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. Formálnu podmienku predstavuje v danom prípade dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Z dosiaľ uvedeného vyplýva, že odpočítanie dane sa môže týkať dane v súvislosti s dodaním tovarov a služieb v tuzemsku, v súvislosti s nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu alebo práve v súvislosti s jej zaplatením colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru, čo uviedol aj najvyšší súd v skoršom rozhodnutí. Splnenie vecných podmienok sa rovnako týka dodania tovarov a služieb aj dovozu tovaru, teda § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. platí aj pre dovoz tovaru, ako aj podmienky, ktoré z neho vyplývajú.

Práve tu nie je splnená podmienka, že tovar alebo služba budú použité na účely podnikania platiteľa, rovnako tak priama a bezprostredná súvislosť medzi plnením na vstupe a plnením na výstupe, keďže sťažovateľka ďalej tovar nepredala, lebo nebola ani jeho vlastníkom, teda nemohla uskutočniť zdaniteľné plnenie, len prebalit' tovar a zabezpečiť jeho vývoz do krajín určených švajčiarskou spoločnosťou, ktorá bola vlastníkom tovaru.

V prípade vrátenia zaplatenej dane sťažovateľke by daň v tuzemsku nebola uhradená, pretože zahraničná osoba nebola registrovaná ako platiteľ dane v tuzemsku. Daň, ktorú si sťažovateľka uplatnila, sa týkala tovaru a nebola súčasťou služby prebalenia tohto tovaru. Sťažovateľka fakturovala zahraničnej osobe iba vykonané služby prebalenia tovaru, pričom v cene nebol zahrnutý aj tovar.

Za správny právny záver považuje najvyšší súd argumentáciu finančného riaditeľstva, ktoré uviedlo, že v prípade splnenia povinnosti zahraničnej osoby podať žiadosť o registráciu do zoznamu platiteľov dane by sťažovateľka zaplatenú daň mohla žiadať od zahraničnej osoby, ktorá by si ju mohla uplatniť v podanom daňovom priznaní, avšak opäť za splnenia hmotnoprávných podmienok vyplývajúcich zo zákona č. 222/2004 Z. z. Sťažovateľka vo svojom vyjadrení k odvolaniu uviedla, že nedošlo k žiadnemu kráteniu dane na území Európskej únie, pretože rovnako by sa postupovalo, ak by sťažovateľka bola vlastníkom tovaru, resp. ak by tovar doviezol do tuzemska jeho vlastníkom a po prebalení tovaru by ho dodal do iného členského štátu. Najvyšší súd dáva do

pozornosti sťažovateľky, že pokiaľ by bola vlastníkom tovaru a dodala by ho do iného členského štátu, dodala by ho s oslobodením od dane a uviedla by dodanie v daňovom priznaní za jednotlivé zdaňovacie obdobie a v súhrnnom výkaze. Následne by odberateľ v inom členskom štáte priznal v daňovom priznaní daň z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu (teda členského štátu sťažovateľky). Týmto postupom by nedošlo ku kráteniu dane v Európskej únii.

K rozhodnutiu súdneho dvora vo veci Kretztechnik, ktoré súvisí s prejednávanej prípadom, aj keď ide o služby a ich použitie na plnenia na výstupe, treba uviesť, že súdny dvor dospel k záveru, podľa ktorého „Právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet.“. Z uvedeného vyplýva, že v prípade nadobudnutia tovaru alebo služieb na vstupe sa predpokladá, že výdavky na ich nadobudnutie sú súčasťou ceny zdaniteľného plnenia na výstupe a v takom prípade má podnikateľ právo na odpočet. Sťažovateľka však nikdy nenadobudla tovar, resp. neprijala službu, pretože tovar ostal vo vlastníctve švajčiarskej spoločnosti. Je zrejmé, že výdavky tak nemohli byť zahrnuté v cene zdaniteľného plnenia na výstupe. Ako už bolo uvedené, náklady sťažovateľke vznikli len v súvislosti s prebalením a následným vývozom tovaru, nie s jeho obstaraním, keďže tie vznikli švajčiarskej spoločnosti, ktorá tovar doviezla. Zároveň v tomto bode súdny dvor vo veci Kretztechnik odkazuje na vec Midland Bank, v ktorej dospel k záveru: „Existencia priameho a bezprostredného spojenia medzi konkrétnym plnením na vstupe a konkrétnym plnením na výstupe, pri ktorých vzniká oprávnenie na odpočet, je nevyhnutná ešte pred tým, ako je zdaniteľná osoba oprávnená na odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe, aj z dôvodu stanovenia takéhoto oprávnenia.“

Na základe uvedenej rozhodovacej činnosti súdneho dvora a pri stotožnení sa aj so závermi finančného riaditeľstva dospel najvyšší súd k záveru, že nie je potrebné podávať návrh súdnemu dvoru na rozhodnutie o prejudiciálnych otázkach, pretože všeobecné právne závery súdneho dvora vyplývajúce z rozsudkov vo veciach Kretztechnik a Midland Bank je možné použiť aj v tomto prípade vo vzťahu k právu na odpočítanie dane. Ako už bolo uvedené, sťažovateľka nepreukázala splnenie hmotnoprávnych podmienok v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z., ktoré tam boli transponované v súlade so smernicou. Nebola oprávnená

disponovať s tovarom, keďže nebola jeho vlastníkom, a vzniknuté náklady sťažovateľky nesúviseli s obstaraním tovaru a nepremietli sa do ceny zdaniteľných plnení na výstupe. Takýto záver podporuje okrem rozhodovacej činnosti súdneho dvora aj usmernenie „Výboru pre DPH“, ktoré zjednotilo právne názory pri uplatňovaní odpočtu dane pri dovoze tovaru. Z týchto dôvodov boli návrhy sťažovateľky a finančného riaditeľstva na predloženie otázok súdnemu dvoru v prejudiciálnom konaní zamietnuté.

III.

26. Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Podľa čl. 127 ods. 2 ústavy ak ústavný súd vyhovie sťažnosti, svojím rozhodnutím vysloví, že právoplatným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom boli porušené práva alebo slobody podľa odseku 1, a zruší také rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah. Ak porušenie práv alebo slobôd podľa odseku 1 vzniklo nečinnosťou, ústavný súd môže prikázať, aby ten, kto tieto práva alebo slobody porušil, vo veci konal. Ústavný súd môže zároveň vec vrátiť na ďalšie konanie, zakázať pokračovanie v porušovaní základných práv a slobôd alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo ak je to možné, prikázať, aby ten, kto porušil práva alebo slobody podľa odseku 1, obnovil stav pred porušením.

27. Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 48 ods. 1 ústavy nikoho nemožno odňať jeho zákonnému sudcovi. Príslušnosť súdu ustanoví zákon.

Podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru každý má právo na to, aby jeho vec bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o akomkoľvek trestnom čine, z ktorého je obvinený.

28. Hlavnou námietkou sťažovateľky je právna otázka, či podmienka vlastníckeho práva, resp. práva nakladať s tovarom ako vlastník sa vzťahuje výlučne na dodanie tovaru kupujúcemu. Keďže sťažovateľka nebola kupujúcou, nie je možné ani odpočítanie dane v jej prípade podmieňovať tým, že nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník. Ak by nárok na odpočítanie dane pri dovoze tovaru a pri dodaní služieb bol spojený s právom nakladať s tovarom ako vlastník, potom by to v zákone muselo byť *expressis verbis* uvedené. Keďže sťažovateľka tovar nekúpila, žiadne výdavky s tým spojené jej vzniknúť nemohli a je podľa nej v rozpore s logikou požadovať, aby výdavky, ktoré vzniknúť nemohli, boli súčasťou ceny zdaniteľného plnenia. Ide o nemožnú podmienku, a preto posudzovanie otázky, či neexistujúce náklady majú alebo nemajú priamu a bezprostrednú súvislosť s jej ekonomickou činnosťou, je v rozpore s logikou. V tejto súvislosti sťažovateľka (ale aj finančné riaditeľstvo) navrhla najvyššiemu súdu predložiť súdnemu dvoru 5 prejudiciálnych otázok týkajúcich sa výkladu čl. 167 a čl. 168 písm. e) smernice.

29. Predsedníčka najvyššieho súdu je presvedčená o správnosti záverov rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 23/2016 z 31. januára 2018 a v plnom rozsahu na nich trvá. V súvislosti s požiadavkou sťažovateľky na polozenie prejudiciálnych otázok súdnemu dvoru poukazuje na usmernenie „*Výboru pre DPH*“, ktorý v rámci výkladu smernice zaujal zhodné stanovisko ako najvyšší súd.

30. Podľa finančného riaditeľstva je rozsudok najvyššieho súdu správny. Z právomocí „*Výboru pre DPH*“ je zrejmé, že bol oprávnený zaujať výkladové stanovisko, s ktorým finančné riaditeľstvo súhlasí.

31. Podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (pôvodne čl. 234 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva) všeobecný súd má možnosť predložiť prejudiciálnu otázku súdnemu dvoru. Týka sa to výkladu zmlúv, ako aj platnosti a výkladu aktov inštitúcií, orgánov, úradov alebo agentúr Európskej únie. Ak sa takáto otázka položí v konaní pred vnútroštátnym súdnym orgánom a tento súdny orgán usúdi, že rozhodnutie o nej je nevyhnutné pre vydanie jeho rozhodnutia, môže sa obrátiť na súdny dvor, aby o otázke rozhodol. Ak sa takáto otázka predloží v konaní pred vnútroštátnym súdnym orgánom, proti ktorého rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva, je tento súdny orgán povinný obrátiť sa na súdny dvor. Povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku súdnemu dvoru platí len pre taký vnútroštátny súd, ktorý je súdom poslednej inštancie v konkrétnom spore, t. j. súdom, proti rozhodnutiu ktorého nemožno podať žiaden opravný prostriedok (výnimkou je návrh na obnovu konania). Ak takýto súd nepredloží prejudiciálnu otázku súdnemu dvoru, hoci tak urobiť mal, otvára sa otázka ústavnosti jeho postupu so zreteľom na čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 1 ústavy. Nepredloženie veci súdnemu dvoru v prípadoch, keď je príslušný súd povinný tak urobiť, môže znamenať odňatie veci zákonnému sudcovi aj podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru (III. ÚS 388/2010).

Skúmanie, či ide o súd, proti rozhodnutiu ktorého už nie je prípustný žiaden opravný prostriedok, treba vykonať s ohľadom na konkrétny spor alebo inú právnu vec, rešpektujúc platný Civilný sporový poriadok (predtým Občiansky súdny poriadok), jeho systém opravných prostriedkov a súčasne aj judikatúru najvyššieho súdu riešiacu prípustnosť opravných prostriedkov, najmä dovolania. Z dosiaľ uvedeného vyplýva, že podľa platného právneho poriadku Slovenskej republiky je súdom poslednej inštancie najvyšší súd alebo ústavný súd (IV. ÚS 206/08, III. ÚS 207/09).

Vychádzajúc z judikatúry ústavného súdu o práve na zákonného sudcu, možno konštatovať, že nepredložením prejudiciálnej otázky súdnemu dvoru dochádza k nesprávnemu obsadeniu súdu v zmysle čl. 48 ods. 1 ústavy, a teda k porušeniu základného práva na zákonného sudcu, resp. práva na spravodlivé súdne konanie (napr. IV. ÚS 201/04, IV. ÚS 161/08).

Možno zhrnúť, že ak súd poslednej inštancie v prípade, že skúmané ustanovenie európskeho práva nemožno považovať za celkom jasné (*acte clair*) alebo judikatúrou súdneho dvora za objasnené v dostatočnej miere (*acte éclairé*), nepoloží súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku zameranú na správnu interpretáciu tohto ustanovenia, poruší základné právo strán konania na súdnu ochranu a na zákonného sudcu, resp. ich právo na spravodlivé súdne konanie.

32. Pri aplikovaní uvedených všeobecných princípov na daný prípad treba predovšetkým konštatovať, že v konaní podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (správne súdnictvo), na základe ktorej najvyšší súd vo veci konal a rozhodol, bolo odvolacie rozhodnutie najvyššieho súdu konečným rozhodnutím, proti ktorému dovolanie nebolo prípustné. Znamená to, že najvyšší súd v danom prípade rozhodoval ako súd poslednej inštancie.

33. Ďalej je podľa názoru ústavného súdu podstatná skutočnosť, že „Výbor pre DPH“ považoval za potrebné zaujať výkladové stanovisko k príslušným ustanoveniam smernice, čo by zaiste nebolo potrebné, keby boli sporné ustanovenia celkom jasné (*acte clair*) alebo judikatúrou súdneho dvora už v dostatočnej miere objasnené (*acte éclairé*). Pritom je nesporné, že výkladové stanoviská „Výboru pre DPH“ nemajú záväzný, ale iba odporúčajúci charakter.

34. Taktiež je dôležité, že iný senát najvyššieho súdu v skoršom konaní (rozsudok sp. zn. 3 Sžf 78-88/2012 z 15. januára 2013) zaujal právny názor v podstate zhodný s právnym názorom sťažovateľky. Jej návrh na polozenie prejudiciálnej otázky súdnemu dvoru zamietol ako predčasný najmä preto, že v danom štádiu konania vychádzal zo znenia slovenských právnych predpisov, ktoré podľa jeho názoru bolo možné v plnej miere na daný skutkový stav aplikovať bez nevyhnutnosti požiadať o výklad únijného práva. Nezamietol ho teda preto, že by podľa jeho názoru sporné ustanovenia smernice boli dostatočne jasné, resp. už objasnené. Naproti tomu, najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 6 Sžf 23/2016 z 31. januára 2018 zaujal stanovisko, podľa ktorého návrh na riešenie prejudiciálnej otázky nie je potrebné podávať, pretože už existujúce všeobecné právne

závery súdneho dvora vyplývajúce z rozsudkov vo veciach Kretztechnik a Midland Bank je možné použiť aj v tomto prípade vo vzťahu k právu na odpočítanie dane.

35. Napokon ústavný súd považuje za potrebné spomenúť, že Občiansky súdny poriadok, aplikácia ktorého v danej veci i naďalej prichádza do úvahy, nepozná žiaden právny inštitút umožňujúci zjednocovanie rozhodovacej praxe jednotlivých senátov najvyššieho súdu v konkrétnej veci. Inštitút veľkého senátu, ktorý toto umožňuje, bol totiž zavedený až Civilným sporovým poriadkom. Vzhľadom na rozpornosť názorov dvoch senátov najvyššieho súdu v tej istej konkrétnej veci postup, ktorý najvyšší súd zvolil v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 23/2016, ani do budúcnosti nerieši jednoznačným spôsobom rozhodovanie o spornej právnej otázke úniijného práva a umožňuje tak ďalšie trvanie právnej neistoty v tomto smere.

36. Podľa presvedčenia ústavného súdu 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 sťažovateľky z 8. septembra 2016 adresovaného najvyššiemu súdu). Keďže najvyšší súd takto nepostupoval, porušil tým základné práva sťažovateľky na súdnu ochranu a na zákonného sudcu podľa čl. 46 ods. 2 a čl. 48 ods. 1 ústavy, ako aj jej právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru (bod 1 výroku nálezu).

37. K porušeniu základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 2 ústavy a jej práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru došlo aj z iného dôvodu (bod 1 výroku nálezu).

K znakom právneho štátu a medzi jeho základné hodnoty patrí neoddeliteľne princíp právnej istoty vyplývajúci z čl. 1 ods. 1 ústavy (PL. ÚS 36/95), ktorého neopomenuteľným komponentom je predvídateľnosť práva.

Súčasťou uvedeného princípu je tiež požiadavka, aby sa na určitú právne relevantnú otázku pri opakovaní v rovnakých podmienkach dala rovnaká odpoveď (I. ÚS 87/93, PL. ÚS 16/95, II. ÚS 80/99), teda to, že obdobné situácie musia byť rovnakým spôsobom právne posudzované.

V zásadnej ústavnoprávnej rovine platí, že je v rozpore s inštitúciou právneho štátu a v rámci neho s požiadavkou právnej istoty, resp. predvídateľnosti súdneho rozhodnutia, aby všeobecné súdy rozhodovali v obdobných veciach odlišným, ba až protichodným spôsobom. V každom prípade sa však pri odchýlení od skoršej rozhodovacej praxe vyžaduje cielené zdôvodnenie odlišného stanoviska prijatého v obdobnej otázke (II. ÚS 274/2015, II. ÚS 275/2015, II. ÚS 19/2016, II. ÚS 300/2018).

38. Sťažovateľka namieta, že dva senáty najvyššieho súdu, ktoré v tejto veci konali a rozhodovali, dospeli pri posudzovaní rozhodujúcich právnych otázok k diametrálne odlišným záverom. Kým v rozsudku sp. zn. 3 Sžf 78-88/2012 z 15. januára 2013 rozhodol najvyšší súd v podstate v súlade s požiadavkami sťažovateľky, tak v rozsudku sp. zn. 6 Sžf 23/2016 z 31. januára 2018 jej nedal za pravdu, pričom k zmene skutkového či právneho stavu veci v čase medzi oboma rozhodnutiami nedošlo.

39. Predsedníčka najvyššieho súdu sa k tejto sťažnostnej námietke nevyjadrila.

40. Finančné riaditeľstvo považuje skorší rozsudok najvyššieho súdu za nesprávny (teda k podstate námietky sa nevyjadruje).

41. Z pohľadu ústavného súdu treba konštatovať, že hoci rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 23/2016 z 31. januára 2018 obsahuje ucelenú a jasnú argumentáciu, napriek tomu nezaujíma konkrétne stanoviská k rovnako ucelenej a jasnej argumentácii vyplývajúcej z rozsudku sp. zn. 3 Sžf 78-88/2012 z 15. januára 2013. Inými slovami, v neskoršom rozsudku absentuje cielené zdôvodnenie odlišného stanoviska. Toto pochybenie považuje ústavný súd za obzvlášť vypuklé a významné preto, že ide o odlišné stanovisko v tej istej veci (nie teda v inej obdobnej veci).

42. Vzhľadom na uvedené závery už nebolo potrebné osobitne sa zaoberať namietaným porušením čl. 20 ústavy a čl. 1 dodatkového protokolu.

43. Podľa § 56 ods. 2 prvej vety zákona o ústavnom súde ak sa základné právo alebo sloboda porušili rozhodnutím alebo opatrením, ústavný súd takéto rozhodnutie alebo opatrenie zruší.

Podľa § 56 ods. 3 písm. b) zákona o ústavnom súde ak ústavný súd sťažnosti vyhovie, môže vec vrátiť na ďalšie konanie.

Na základe citovaných ustanovení ústavný súd zrušil rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 23/2016 z 31. januára 2018 a vec mu vrátil na ďalšie konanie (bod 2 výroku nálezu).

44. Najvyšší súd bude v novom odvolacom konaní viazaný vyslovenými právnymi názormi ústavného súdu.

45. Sťažovateľka požadovala aj vyslovenie porušenia jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Tejto časti sťažnosti nebolo možné vyhovieť (bod 3 výroku nálezu).

Z čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy je zrejmé, že čl. 46 ods. 2 ústavy je v pomere špeciality voči generálnemu ustanoveniu čl. 46 ods. 1 ústavy. Článok 46 ods. 2 ústavy totiž *ratione materiae* zahŕňa v sebe základné právo na súdnu ochranu poskytovanú v rámci správneho súdnictva. V porovnaní s tým je čl. 46 ods. 1 ústavy svojím dosahom širší, lebo do jeho rámca spadajú všetky ostatné druhy súdnych konaní. V danom prípade poskytovali súdnu ochranu správne súdy, čo vylučuje možnosť porušenia čl. 46 ods. 1 ústavy. Uvedené úvahy sa nevzťahujú na namietané porušenie čl. 6 ods. 1 dohovoru, keďže tento uvedeným spôsobom súdnu ochranu nerozlišuje.

46. Sťažovateľka uplatnila nárok na náhradu trov konania v celkovej výške 390,51 €.

Ústavný súd považoval za možné priznať sumu 390,50 € (bod 4 výroku nálezu).

Ide o dva úkony právnych služieb v roku 2018 (prevzatie a príprava zastupovania, sťažnosť) vo výške po 153,50 € a režijný paušál dvakrát vo výške po 9,21 € a napokon daň z pridanej hodnoty vo výške 65,08 €, teda celkom o sumu 390,50 €.

47. Z uvedených dôvodov ústavný súd rozhodol tak, ako to vyplýva z výrokovej časti tohto rozhodnutia.

48. Vzhľadom na čl. 133 časť vety pred bodkočiarkou ústavy, podľa ktorého proti rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok, treba pod právoplatnosťou rozhodnutia uvedenou vo výroku tohto rozhodnutia rozumieť jeho doručenie účastníkom konania.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať opravný prostriedok.

V Košiciach 11. októbra 2018