



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **C., s.r.o., Z.**, právne zastúpený: *Mgr. M. D., P.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/223/14141-85916/2007/992517-r zo dňa 21.11.2007, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/1/2008-52 zo dňa 04.06.2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/1/2008-52 zo dňa 04. júna 2009 **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Košiciach napadnutým rozsudkom č.k. 6S/1/2008-52 zo dňa 04.06.2009 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 21.11.2007, č. I/223/14141-85916/2007/992517-r, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice I č. 695/230/40772/2007/POD zo dňa 15.05.2007 – dodatočný platobný výmer, ktorým bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie druhý štvrtrok 2006 v sume 395 707,-- Sk, keď daň uvedená v daňovom priznaní bola -527 949,-- Sk, daň zistená daňovým úradom -132 242,-- Sk a rozdiel dane 395 707,-- Sk. Správca dane uvedené rozhodnutie vydal, keď zistil, že žalobca

ako platiteľ dane nesprávne odpočítal splátku nájomného z leasingovej zmluvy č. 11500464 a tiež neoprávnene odpočítal daň z troch faktúr v sume 1 361,10 Sk.

Krajský súd svoje rozhodnutie zdôvodnil tým, že nie je dôvodná námietka žalobcu, že správca dane ako aj žalovaný neskúmal či fakturovaná suma nezahŕňala zriaďovacie výdavky prenajímateľa, zálohu na kúpnu cenu alebo jednorazovú odmenu prenajímateľa dohodnutú za uzavretie leasingovej zmluvy lebo dôkazné bremeno v súlade s ust. § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. je na žalobcovi a to že prvá mimoriadna splátka nájomného mala byť s časti fakturovanou sumou zahŕňajúcou zriaďovacie výdavky prenajímateľa zálohou na kúpnu cenu alebo na jednorazovú odmenu prenajímateľa dohodnutú za uzavretie leasingovej zmluvy bolo jeho povinnosťou aj predložiť na túto skutočnosť aj dôkazy. Žalobca však okrem svojho tvrdenia uvedeného v odvolaní proti rozhodnutiu Daňového úradu Košice I z 15.05.2007 č.j. 695/230/40772/2007/POD (dodatkový platobný výmer) ako aj v žalobe doposiaľ nepredložil žiaden dôkaz, ktorým by preukazoval, že fakturovaná suma faktúrou č. 1150046422 zo dňa 30.04.2006 nebola len prvou mimoriadnou splátkou za službu finančného prenájmu na základe leasingovej zmluvy č. 11500464 ale že bola s časti (a z akej časti) aj sumou zahŕňajúcou zriaďovacie výdavky prenajímateľa zálohou na kúpnu cenu alebo jednorazovou odmenou prenajímateľa dohodnutou za uzavretie leasingovej zmluvy, prípadne inou platbou v súvislosti s leasingovou zmluvou č. 11500464.

Súd sa stotožňuje so záverom žalovaného, že žalobca ako daňový subjekt si odpočítal daň z pridanej hodnoty z faktúry č. 1150046420 zo dňa 30.04.2006 od spoločnosti C. L. S., a.s. za mimoriadnu splátku nájomného na základe leasingovej zmluvy č. 11500464 pričom služba finančného prenájmu bola viazaná na celé obdobie doby nájmu t.j. na obdobie 48 mesiacov, ale žalobca v skutočnosti službu finančného prenájmu využíval iba od 01.05.2006 do 22.11.2006, t.j. 7 mesiacov a preto ako platiteľ dane z pridanej hodnoty má právo na odpočítanie dane v rozsahu a podľa podmienok stanovených v § 49 (službu finančného prenájmu ktorú skutočne používal na účely svojho podnikania a § 50 a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. iba na pomerný odpočet dane nie na odpočet dane tak ako by službu finančného prenájmu využíval počas celej doby nájmu.

Z uvedených dôvodov súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby boli v súlade so zákonom a preto žalobu podľa § 250j ods. 1 OSP ako nedôvodnú zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca uvádzajúc, že v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30.10.2001 (číslo judikátu 91/2002) predpokladom na zistenie, ktoré má byť podkladom na rozhodnutie daňového orgánu, je, že daňovému subjektu bude poskytnutá príležitosť splniť si svoju dôkaznú povinnosť, navrhnuť dôkazy, vykonať dôkazy, ktoré zo svojej pozície súkromno-právnej osoby nemôže zabezpečiť. Nedodržanie tohto procesného postupu je nie len ohrozením účelu daňového konania, ale a to predovšetkým, porušením práv daňového subjektu, ktoré mu zákon výslovne

priznáva (§ 2 ods. 2, § 15, § 28 ods. 9 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

Preukázať skutočnosť, že fakturovaná suma vyfakturovaná faktúrou č. 115004622 zo dňa 30.04.2006 nebola len prvou mimoriadnou splátkou za službu finančného prenájmu na základe leasingovej zmluvy č. 11500464, ale že bola sčasti aj sumou zahrňujúcou zriaďovacie výdavky prenajímateľa, zálohou na kúpnu cenu alebo jednorazovou odmenou prenajímateľa dohodnutou za uzavretie leasingovej zmluvy, prípadne inou platbou v súvislosti s leasingovou zmluvou č. 11500464 bolo možné nahliadnutím do účtovnej evidencie prenajímateľa, do ktorej účtovnej evidencie žalobca na rozdiel daňového orgánu nebol oprávnený nahliadať. Žalobca ako súkromno-právna osoba nemohol zo strany svojej pozície zabezpečiť tieto dôkazy v daňovom konaní, na rozdiel od daňového orgánu, ktorý bol oprávnený požadovať predloženie relevantných účtovných dokladov od prenajímateľa, ktorý vystavil spornú faktúru.

Žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu nie je možné vytýkať, že nepreukázal skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, keď preukázanie tejto skutočnosti boli závislé od vykonania dôkazov, ktoré zo svojej pozície súkromno-právnej osoby nemohol zabezpečiť a daňový orgán, ktoré tieto dôkazy mohol zabezpečiť, ich nezabezpečil a nevykonával.

Vzhľadom k uvedenému stavu žiadal napadnutý rozsudok zrušiť a vrátiť vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

K podanému odvolaniu sa písomne dňa 04.09.2009 vyjadril žalovaný uvádzajúc, že k námietke vo veci rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 30.10.2001 uvádzame, že tento rozsudok nie je možné vzťahovať na predmetný rozsudok, pretože sa dotýka úplne odlišnej veci a právny zástupca z takto vydaného odôvodnenia vybral iba časť jemu vyhovujúcu bez ohľadu na merito veci. Pritom opätovne poukazujeme na skutočnosť, že v tomto prípade mal žalobca všetky možnosti, aby prípadne svoje stanovisko doplnil aj o predložené dôkazy tak ako mu to vyplýva z ust. § 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.

K opätovnej námietke k skutočnosti, že prvá splátka nájomného nebola len samotnou splátkou, ale obsahovala aj sumu zahrňujúcu zriaďovacie výdavky prenajímateľa, odmenu prenajímateľa prípadne inú platbu, je pre rozhodnutie vo veci irelevantné, pretože sa nerozhoduje o výdavkoch prenajímateľa ale nájomcu. Pre nájomcu je rozhodujúce znenie leasingovej zmluvy podľa ktorej ide o prvú mimoriadnu splátku za službu finančného prenájmu, z ktorej nevyplýva, žeby v prípade nájomcu malo ísť aj o iné výdavky, preto takto stanovený výdavok musí byť v zmysle zákona viazaný na celé obdobie prenájmu. Preto správca dane a následne žalovaný oprávnenne túto splátku prepočítali iba na skutočnú dobu

prenájmu tak ako to aj vyplýva z ust. § 49 ods. 2 a § 50 a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov.

V ostatnej časti sa žalovaný stotožňuje s právnym názorom prvostupňového súdu tak, ako je to odôvodnené na str. 5 a 6 predmetného rozsudku.

Na základe uvedených skutkových dôvodov, žalovaný preto navrhuje odvolaciemu súdu, aby rozsudok prvého stupňa č. 6S/1/2008-52, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie žalovaného č. I/223/14141-85916/2007/992517-r potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné a preto je potrebné napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach potvrdiť. Na základe uvedeného v súlade s § 250ja ods. 2, prvá veta OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, 2 OSP odvolací súd napadnutý rozsudok potvrdil ako vecne správny.

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

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

Súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 372 ods. 1 OSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré podľa senátu odvolacieho súdu vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát Najvyššieho súdu SR s rozsudkom Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/1/2008-52 zo dňa 04.06.2009 stotožňuje v celom rozsahu.

Odvolací súd zdôrazňuje, že pokiaľ žalobca namietal nedostatočne zistený skutkový stav, k tomu uvádza, že obsahom odvolania nie sú návrhy na konkrétne vykonanie dokazovania, odvolanie obsahuje len skutočnosti, že žalobcovi ako kontrolovanému subjektu nie je možné vytýkať, že nepreukázal skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane, a ktoré bol povinný uvádzať v priznaní, hláseniach, v zúčtovaní, keďže preukazovanie tejto skutočnosti bolo závislé od vykonania dôkazov, ktoré zo svojej pozície súkromno-právnej osoby nemohol zabezpečiť a daňový orgán, ktorý tieto dôkazy mohol zabezpečiť ich

nezabezpečil a nevykonával bez toho, aby odvolateľ uviedol konkrétne návrhy na vykonanie dôkazov.

Odvolací súd z obsahu pripojeného administratívneho spisu zistil, že protokol o výsledku zistení daňovej kontroly vykonanej v súlade s ustanoveniami zákona č. 150/2001 Z.z. o daňových orgánoch v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z.z. o správach finančnej kontroly v znení neskorších predpisov a § 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov zo dňa 18.04.2007 č. 695/321/1389-2807107/Ruš vyplýva, že protokol bol prerokovaný so žalobcom a podpísaný dňa 10.05.2007. Z obsahu protokolu nevyplýva, že by žalobca na pojednávaní dňa 10.05.2007 pri prerokovaní protokolu vzniesol proti jeho obsahu námietky, prípadne návrhy dôkazov na doplnenie výsledkov zistených správcom dane.

Podľa § 49 ods. 2 veta prvá zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa ods. 3 až 7.

Rozhodujúcou skutočnosťou v tomto prípade bolo, že žalobca si odpočítal DPH na podklade faktúry č. 1150046422 zo dňa 30.04.2006, ktorú vystavil dodávateľ C. L. S., a.s., B. ako plnenie za mimoriadnu splátku nájomného na základe leasingovej zmluvy č. 11500464, predmetom ktorej bol prenájom linky na výrobu vysokých profilov a miešačka betónu na výrobu uvedených profilov. Prvá mimoriadna splátka za službu finančného prenájmu bola viazaná na celé obdobie doby prenájmu, t.j. na 48 mesiacov, čo sú 4 roky. V tomto prípade však prenájom trval len od 01.01.2006 do 22.11.2006, kedy leasingový prenajímateľ odstúpil od zmluvy a to listom zo dňa 22.11.2006 a žiadal žalobcu, aby odovzdal predmet leasingu. V tomto prípade žalobca nevyužíval službu finančného prenájmu po dohodnutý čas á 48 mesiacov, ale iba v období od 01.05.2006 do 22.11.2006, potom v súlade s § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. mal právo na odpočítanie DPH len v rozsahu a za obdobie, v ktorom službu finančného leasingu používal na účely svojho podnikania a podľa § 50 a § 51 ods. 1 zákona o DPH mal nárok iba na pomerný odpočet dane podľa platnosti leasingovej zmluvy, t.j. iba za skutočný čas používania predmetu zmluvy, t.j. 7 mesiacov. Základ dane za jeden mesiac je $2\,429\,854,17 : 48 \text{ mesiacov} = 50\,600,22 \text{ Sk} \times 7 \text{ mesiacov} = 354\,354,-- \text{ Sk}$, pričom DPH 19% z tejto sumy = $67\,327,30 \text{ Sk}$, pričom žalobca si odpočítal navyše DPH vo výške 19% o $394\,345,-- \text{ Sk}$ viac. Tieto skutočnosti boli podrobne opísané v rozsudku krajského súdu ako aj v rozhodnutí daňových orgánov. Žalobca sám nepredložil dôkazy, ktoré by vyvrátili skutočnosť, že vyfakturovaná suma zahrňovala aj zriaďovacie výdavky prenajímateľka alebo zálohu na kúpnu cenu, prípadne iné vyúčtovanie za služby, ktoré by sa viazali výlučne len k obdobiu druhého štvrťroka 2006 a nie na celý čas leasingovej zmluvy.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) daňový subjekt preukazuje

skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

V tomto prípade je potrebné zdôrazniť, že samotné tvrdenie daňovníka v daňovom konaní nepostačuje. Žalobca tvrdenia uvedené v odvolaní proti rozhodnutiu Daňového úradu Košice I zo dňa 15.05.2007, ako ja v žalobe nepreukázal a nenavrhol žiaden konkrétny dôkaz, ktorým by preukázal, že fakturovaná suma z faktúry č. 1150046422 zo dňa 30.04.2006 nebola len prvou mimoriadnou splátkou za službu finančného prenájmu na základe leasingovej zmluvy č. 11500464, ale že táto zahŕňala aj zriadiťovacie výdavky prenajímateľa tak, ako to uviedol.

Podľa § 50 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. pomernú výšku odpočítateľnej dane podľa § 49 ods. 4 platiteľ vypočíta ako súčin dane a koeficientu vypočítaného podľa odseku 2 a zaokrúhleného na dve desatinné miesta nahor.

Podľa § 50 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. koeficient sa vypočíta ako podiel, v ktorého čitateli sú výnosy (príjmy) bez dane z tovarov a služieb za kalendárny rok, pri ktorých je daň odpočítateľná, a v ktorého menovateli sú výnosy (príjmy) bez dane zo všetkých tovarov a služieb za kalendárny rok. Pri výpočte koeficientu sa do čitateľa ani do menovateľa koeficientu neuvádzajú výnosy (príjmy) z

- a) predaja podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku,
- b) predaja majetku, ktorý platiteľ používal na účely svojho podnikania, okrem zásob,
- c) finančných služieb oslobodených od dane podľa § 39, ak ich platiteľ poskytol príležitostne,
- d) príležitostného prevodu nehnuteľnosti a príležitostného nájmu nehnuteľnosti,
- e) predaja vratných fliaš s výnimkou tých, ktoré sa predajú z tuzemska do iného členského štátu alebo sa vyvezú na územie tretieho štátu.

Podľa § 50 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. v jednotlivých zdaňovacích obdobiach v priebehu kalendárneho roka platiteľ použije koeficient z predchádzajúceho kalendárneho roka. Ak nemožno použiť koeficient z predchádzajúceho kalendárneho roka, určí platiteľ koeficient na príslušný kalendárny rok odhadom podľa charakteru svojej činnosti so súhlasom správcu dane.

Podľa § 50 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. po skončení kalendárneho roka vypočíta platiteľ spôsobom podľa odseku 2 koeficient z údajov z tohto skončeného kalendárneho roka a vypočíta odpočítateľnú daň za tento kalendárny rok. Rozdiel medzi odpočítanou daňou v jednotlivých zdaňovacích obdobiach a daňou vypočítanou podľa prvej vety vysporiada platiteľ v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka na ťarchu alebo v prospech štátneho rozpočtu. Tým istým spôsobom postupuje aj platiteľ, ktorý sa v priebehu

kalendárneho roka stal platiteľom alebo v priebehu kalendárneho roka prestal byť platiteľom, a to za obdobie kalendárneho roka, v ktorom mal postavenie platiteľa.

Podľa § 50 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. ak je účtovným obdobím platiteľa hospodársky rok, na účely odsekov 2 až 4 sa kalendárnym rokom rozumie hospodársky rok.

Podľa § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Podľa § 51 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo d) v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, alebo v prvom zdaňovacom období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo d); ak platiteľ do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo d), vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) v zdaňovacom období, v ktorom daň uviedol v záznamoch podľa § 70.

Podľa § 51 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. odpočítanie dane platiteľ vykoná tak, že od celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie.

Poukazujúc na uvedené Najvyšší súd SR sa stotožnil so skutkovými závermi krajského súdu a rovnako aj právnymi závermi, ktoré v danom prípade vyvodil, pričom prihliadnuc na rozsah a dôvody odvolania žalobcu, dospel k záveru, že rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/1/2008-52 zo dňa 04.06.2009 je vecne správne.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 246c ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 250k ods. 1 veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý nemal v odvolacom konaní úspech, nepriznal právo na náhradu trov odvolacieho konania.

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

V Bratislave dňa 08. apríla 2010

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková