

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/45/2019
Identifikačné číslo spisu: 7017201091
Dátum vydania rozhodnutia: 16.12.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:7017201091.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): AgroTrade Invest s.r.o., so sídlom Trzná 1063/8, Trebišov, IČO: 46 132 368, zastúpeného JUDr. Petrom Krafčíkom, advokátom so sídlom Štefánikova 4, Michalovce, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102044079/2017 z 26.09.2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 8S/70/2017 zo 14. februára 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 8S/70/2017 zo 14. februára 2019 z a m i e t a .

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom sp.zn. 8S/70/2017 zo 14.02.2019 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102044079/2017 z 26.09.2017. Krajský súd účastníkom podľa § 167 a nasl. SSP nárok na náhradu trov konania nepriznal.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 102044079/2017 z 26.09.2017 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil odvolaním žalobcu napadnuté prvostupňové rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Košice č. 101328978/2017 zo 14.06.2017, ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane v sume 4 500,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013, z dôvodu neuznania žalobcom uplatneného nároku na odpočítanie dane zo zálohovej faktúry č. ZP1300548 (základ dane 18 333,33 €, daň 3 666,67 €) za dodávku motorového vozidla Mercedes-Benz S500 od dodávateľskej spoločnosti MOTOR-CAR Košice s.r.o. a zálohovej faktúry č. ZP1300182 (základ dane 4 166,67 €, daň 833,33 €) za dodávku motorového vozidla Mercedes-Benz S350 od dodávateľskej spoločnosti Motor-Car, Prešov, s.r.o. Správca dane a žalovaný dospeli k záveru, že zo strany žalobcu

došlo k porušeniu § 49 ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keď žalobca nepreukázal vykonávanie economickej činnosti v čase nadobudnutia motorových vozidiel, t.j. v čase uplatneného nároku na odpočítanie DPH, ako aj v nasledujúcom období.

3. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri kúpe hnuiteľného hmotného majetku, ktorým je aj osobné motorové vozidlo, zadovážené podnikateľom za účelom podnikania, je upravený v § 49 zákona o DPH. Daňový subjekt, ktorý je platiteľom DPH a nadobudne hmotný majetok, ktorý je podľa § 22 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov odpisovaným majetkom, pri predpoklade používania takéhoto majetku na podnikateľskú činnosť daňového subjektu, ako aj na iný účel ako na podnikanie, sa môže rozhodnúť (okrem investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b/, c/ zákona o DPH), či odpočíta alebo neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu používania hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie. Ako to ďalej vyplýva z platnej právnej úpravy danej zákonom č. 595/2003 Z.z. a zákonom o DPH, predovšetkým z § 49 ods. 2, platiteľ dane z pridanej hodnoty má právo na okamžité a úplné odpočítanie dane pri kúpe odpisovaného hnuiteľného hmotného majetku, ktorý zaradí do svojho obchodného majetku a súčasne je z dôvodu použitia majetku aj na iný účel ako na podnikanie povinný podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH zdaňovať užívanie hmotného majetku na iný účel, ako na podnikanie. Z uvedeného vyplýva, že pri kúpe odpisovaného hnuiteľného hmotného majetku si platiteľ dane môže uplatniť odpočítanie dane v plnej výške a pri jeho použití na iný účel ako na podnikanie uplatňuje daň podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH, a to za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom je majetok použitý aj na iný účel ako na podnikanie. Ďalším možným spôsobom uplatnenia nároku na odpočítanie DPH pri kúpe hmotného majetku podľa § 22 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. je stav, keď pri používaní investičného majetku tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely má možnosť daňový subjekt pre účely DPH takýto majetok zachovať v celom rozsahu vo svojom súkromnom majetku, a tak ho úplne vylúčiť zo systému DPH alebo ho zahrnúť do svojho podniku iba v rozsahu, v akom ho skutočne používa na podnikateľskú činnosť. Ak sa teda daňový subjekt ako zdaniteľná osoba rozhodne nakladať s investičným majetkom používaným na podnikateľské a zároveň súkromné účely ako s majetkom podniku, DPH splatná na vstupe z nadobudnutia tohto majetku je v zásade úplne a okamžite odpočítateľná. Za takýchto podmienok použitie daného majetku na súkromné účely zdaniteľnej osoby, alebo jej zamestnancov alebo na iné účely, než sú podnikateľské účely sa považuje za odplátne poskytovanie služieb podľa článku 26 ods. 1 Smernice č. 2006/112/ES.

4. Základným predpokladom pre uplatnenie nároku na odpočítanie DPH je používanie tohto majetku pre podnikateľské účely zdaniteľnej osoby. Iba v právnej nadväznosti na splnenie uvedeného kritéria pre uplatnenie nároku na odpočítanie DPH pri kúpe motorového vozidla zákonodarca upravil ďalšie právne variácie - možnosti dotýkajúce sa rozsahu možného uplatnenia nároku na odpočítanie DPH v súvislosti s využívaním hmotného majetku aj na iné než podnikateľské účely. Z obsahu administratívneho spisu však nesporne podľa krajského súdu vyplýva, že žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal skutočnosti zakladajúce jeho nárok na odpočítanie dane z dvoch zálohových faktúr deklarujúcich dodávku motorových vozidiel v zdaňovacom období jún 2013.

5. K námietke žalobcu týkajúcej sa nedostatkov vo výrokovej časti prvostupňového rozhodnutia krajský súd uviedol, že pokiaľ ide o dátum doručenia daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2013, jeho prípadná nesprávnosť nespôsobuje nezákonnosť výrokovej časti, ako aj celkového obsahu rozhodnutia správcu dane a to z dôvodu naplnenia všetkých požiadaviek na právnu kvalitu rozhodnutia uvedených v § 63 Daňového poriadku.

6. Za nedôvodnú považoval krajský súd aj námietku žalobcu, že žalovaný už jedenkrát zrušil správcovi dane rozhodnutie v tejto veci, pričom žalobca vytykal žalovanému, že sa neriadil vlastnými závermi, že zistenie a posúdenie skutkového stavu správcom dane nie je dostačujúce pre vyslovenie záveru o porušení § 49 zákona o DPH. Krajský súd poukázal na to, že žalovaný v rozhodnutí zo 16.12.2015 uložil správcovi dane vykonať ďalšie dôkazné a právne hodnotiace postupy súvisiace s predmetom daňového konania. Daňový úrad Košice vydal vo veci opätovne rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane zo 14.06.2017, obsahom ktorého sa vysporiadal s preň záväznými pokynmi odvolacieho správneho orgánu.

7. Krajský súd konštatoval, že skutkový stav, ktorý vzali daňové orgány za základ svojich rozhodnutí, nie je v rozpore s administratívnymi spismi. Poukázal na správnosť záverov uvedených v rozhodnutí správcu dane súladných s obsahom administratívneho spisu, podľa ktorých žalobca dostatočným spôsobom nepreukázal vykonávanie ekonomickej činnosti od roku 2011, keď od svojej registrácie za platiteľa dane z pridanej hodnoty, t.j. od 15.07.2011 do mája 2014 nepriznal v daňových priznaniach žiadne zdaniteľné obchody, z čoho možno usudzovať, že nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť.

8. Pokiaľ sa žalobca odvolával na obsah zápisnice z ústneho pojednávania z 11.11.2016, krajský súd uviedol, že akékoľvek formulácie uvedené v zápisnici z ústneho pojednávania vykonaného správcom dane nevytvárajú žiadnu právnu prekážku pre vykonávanie ďalšieho dokazovania správcom dane a ani pre obsah meritorneho rozhodnutia vydaného v súlade s § 63 Daňového poriadku.

9. K námietke žalobcu poukazujúcej na prekročenie rozsahu poverenia na výkon daňovej kontroly zamestnancami správcu dane, keď títo mali poverenie len na kontrolu zdaňovacieho obdobia jún 2013, pričom vykonávali kontrolu aj ostatných zdaňovacích období, krajský súd uviedol, že právny prienik poznatkov a dôkazov, ktorými disponuje správca dane z vlastnej kontrolnej činnosti voči tomu istému daňovému subjektu, ale aj iným daňovým subjektom, je právne možný a predpokladaný aj právnou úpravou, a to s poukazom na § 24 ods. 4 Daňového poriadku a rozsudok NSS ČR č.k. 2Afs 24/2007-119 z 30.01.2008.

10. Pokiaľ ide o právnu prepojenosť záverov správcu dane o nesplnení podmienok pre odpočítanie dane u žalobcu s jeho postavením tzv. zdaniteľnej osoby, krajský súd uviedol, že posúdenie právneho statusu žalobcu ako zdaniteľnej osoby pre účely dane z pridanej hodnoty (na základe jeho registrácie účinné od 15.06.2011), nemá zásadný právny význam pre preskúmanú právnu vec. K uvedenému krajský súd poznamenal, že postavenie zdaniteľnej osoby vyplývajúce z § 3 ods. 1 až 5 zákona o DPH v právnej nadväznosti na registračnú povinnosť upravenú v § 4 uvedeného zákona, je potrebné posudzovať predovšetkým podľa právnych kritérií obsiahnutých v § 3 ods. 2 zákona o DPH obsahujúceho definíciu ekonomickej činnosti (podnikania), čo spadá pod osobitnú rozhodovaciu činnosť správcu dane týkajúcu sa registrácie pre daň z pridanej hodnoty.

11. Pokiaľ žalobca namietal účelovosť, nezákonnosť a nesprávnosť procesného postupu správcu dane v rámci vykonania miestneho zisťovania z 05.12.2016, krajský súd uviedol, že podrobil právnej analýze postup správcu dane zadokumentovaný v zápisnici o miestnom zisťovaní č. 104404005/2016 z 05.12.2016. Z jej obsahu vyplynulo, že išlo o miestne zisťovanie u daňového subjektu INTEGRAL COL SERVIS, Kúpeľská 99/1064, Sobrance, predmetom ktorého bolo preverenie používania osobného motorového vozidla Mercedes-Benz S500, za predaj ktorého bola vystavená faktúra č. 20140003 z 05.06.2014 a č. 20140005 zo 16.06.2014 od žalobcu ako dodávateľa a získanie ďalších informácií súvisiacich s nákupom a prevádzkou predmetného motorového vozidla. Z uvedenej zápisnice nevyplýva, že by v priebehu miestneho zisťovania správca dane použil nezákonné procesnoprávne postupy. Išlo o predloženie dokladov týkajúcich sa predmetného obchodu z roku 2014 so stručným vyjadrením sa konateľa kontrolovaného daňového subjektu k dôvodom kúpy predmetného motorového vozidla. Z obsahu úradného záznamu z 10.05.2017 nachádzajúceho sa v administratívnom spise správcu dane vyplýva začlenenie uvedenej zápisnice do preskúmvanej právnej veci s uvedením obsahu miestneho zisťovania.

12. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť žalobca z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alebo aby rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

13. V dôvodoch uviedol, že napriek tomu, že poukázal na judikatúru Súdneho dvora, ktorá sa vzťahovala na skutkový stav v tejto veci (rozhodnutie C110/94 INZO, C 400/98 Brigitte Breitsohl, C-153/2011, body 42. až 44, Opinion of Advocate General, C-408/98, Opinion of Advocate General, C-465/03), krajský

súd sa s touto nevysporiadal a v prejednávanej veci ju neaplikoval. Krajský súd neprihliadol na to, že k realizácii niektorých pripravovaných, či zazmluvnených obchodných transakcií žalobcu, spojených so zdaniteľným plnením, nedošlo a neuviedol dôvody, pre ktoré by uvedené závery nebolo možné aplikovať na prejednanú vec.

14. Podľa názoru žalobcu krajský súd správne zvolenú právnu normu (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) nesprávne aplikoval, keď dosiahnutie príjmu z predaja vozidla MB S500 a príjmu z prenájmu vozidla MB S350 pod túto nesubsumoval, napriek tomu, že z týchto dodaní tovarov a služieb žalobca dosiahol príjem, ktorý bol následne zdanený. Práve v tejto súvislosti je postup správcu dane, ktorým žalobcovi pri dani na vstupe odpočet nepriznal v rozpore so zásadou daňovej neutrality, kedy bol žalobca zdanený dvakrát, prvýkrát pri nákupe vozidiel, kedy zaplatil DPH z ich obstarania, druhýkrát keď jedno vozidlo predal a zaplatil DPH a druhé prenajímal a z týchto príjmov opätovne platil DPH. Rovnako nesprávne aplikoval krajský súd aj § 3 ods. 1 Daňového poriadku, keď nepovažoval za nesprávne rozhodnutie žalovaného, ktorý potvrdil názor správcu dane, že žalobca nebol v postavení platiteľa - zdaniteľnej osoby a teda odpočet žalobcovi nepriznal, avšak na strane druhej doteraz žalobcovi status platiteľa nezrušil, aj keď je na to v zmysle § 81 Daňového poriadku oprávnený. V súvislosti so zápisnicou z ústneho pojednávania z 11.11.2016 žalobca namietal, že krajský súd nesprávne interpretoval § 68 ods. 3 Daňového poriadku, keď túto nepovažoval za poslednú zápisnicu, ktorou je správca dane viazaný.

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom vyjadrení k žalobe. Správca dane vychádzajúc zo základných zásad daňového konania vykonal dokazovanie, získané dôkazy vyhodnotil a posúdil ich v ich vzájomných súvislostiach a dospel k správne mu záveru, že v danom prípade neboli splnené podmienky pre odpočítanie dane stanovené zákonom o DPH. Navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že táto nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

17. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 8S/70/2017 zo 14.02.2019, ktorým podľa § 190 SSP zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102044079/2017 z 26.09.2017. Žalovaný napadnutým rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Košice č. 101328978/2017 zo 14.06.2017, ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane v sume 4 500,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013 z dôvodu neuznania žalobcom uplatneného nároku na odpočítanie dane zo zálohovej faktúry č. ZP1300548 (základ dane 18 333,33 €, daň 3 666,67 €) za dodávku motorového vozidla Mercedes-Benz S500 od dodávateľskej spoločnosti MOTOR-CAR Košice s.r.o. a zálohovej faktúry č. ZP1300182 (základ dane 4 166,67 €, daň 833,33 €) za dodávku motorového vozidla Mercedes-Benz S350 od dodávateľskej spoločnosti Motor-Car, Prešov, s.r.o. Správca dane a žalovaný dospeli k záveru, že zo strany žalobcu došlo k porušeniu § 49 ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keď žalobca nepreukázal vykonávanie ekonomickej činnosti v čase nadobudnutia motorových vozidiel, t.j. v čase uplatneného nároku na odpočítanie DPH, ako aj v nasledujúcom období.

18. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

19. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je

predmetom správy daní, vybaviť ju neodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

20. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

21. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

22. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

23. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

24. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

25. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

26. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

27. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

28. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

29. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v

deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

30. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

31. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu žalobcu v kasačnej sťažnosti, konštatuje, že vo vzťahu k dôvodom neuznania žalobcom uplatneného nároku na odpočítanie dane zaplatenej pri kúpe dotknutých motorových vozidiel sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa nasledujúce dôvody.

32. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. DPH je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporcionalitu k nadobúdacej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny.

33. Tento princíp sa však neuplatňuje bez toho, aby platiteľ použil kúpený tovar na ďalšie svoje zdaniteľné plnenia v rámci výkonu svojej ekonomickej činnosti za účelom dosahovania pravidelného príjmu z podnikania. To znamená, že predmetný hmotný majetok, a to vzhľadom na jeho obvyklé použitie, by mal byť platcom DPH využívaný na činnosti spojené s dosahovaním pravidelného príjmu z jeho hospodárskej činnosti. Uvedené platí i pre prípad, pokiaľ sa investičný majetok zadovážuje pre účely prípravy podnikania a realizácie určitého podnikateľského zámeru bez ohľadu na výsledok, ktorý sa tým dosiahne - Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-32/03 zo dňa 03.03.2005 I/S Fini H proti Skatteministeriet: „Aj prípravné činnosti sa musia považovať za hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice. Každý, kto vykonáva prípravné činnosti, musí byť následne považovaný za platiteľa dane v zmysle článku 4 tejto smernice a zároveň má právo na odpočet (rozsudky Rompelman, už citovaný, bod 23, a z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, Zb. s. I-857, bod 18). Toto právo na odpočet zostáva zachované aj v prípade, keď sa neskôr rozhodlo, s prihliadnutím na výsledky štúdie o ekonomickej výnosnosti, nepristúpiť k operačnej fáze a zrušiť spoločnosť s likvidáciou, takže zamýšľaná hospodárska činnosť nevedla k zdaniteľným plneniam (rozsudok INZO, už citovaný, bod 20).“

34. V tomto ohľade správca dane podstatu a princíp odvádzania dane z pridanej hodnoty ako cieľ sledovaný zákonom o DPH správne interpretoval a vzhľadom na skutkové zistenia správne aplikoval.

35. Podstatná a sporná bola otázka posúdenia charakteru deklarovaného obchodu, či bolo tento možné v intenciách zákona o DPH považovať za zdaniteľné plnenie.

36. V podstate možnosť odpočítania dane je viazaná na účel použitia prijatých tovarov a služieb (§ 49 ods. 2 zákona o DPH), z ktorých si platiteľ v postavení odberateľa pri zdaniteľnej transakcii uplatňuje odpočítanie DPH. Podmienkou pre odpočítanie dane je, že kúpený tovar alebo služba budú použité na účely podnikania platiteľa v postavení nadobúdateľa, teda musí tu byť priama väzba medzi jednotlivým prijatým zdaniteľným plnením a poskytnutým plnením v ďalšom stupni výroby alebo distribúcie realizovanej platcom DPH. To znamená, že nadobudnutý hmotný majetok alebo služby, a to vzhľadom na ich obvyklé použitie, by mali byť platcom DPH využívané na činnosti spojené s dosahovaním pravidelného príjmu z jeho hospodárskej činnosti na pokračujúcom základe.

37. V preskúmvanej veci išlo o nadobudnutie vlastníckeho práva k osobným motorovým vozidlám. Žalobca však nepreukázal, že používal alebo mal zámer používať uvedený investičný majetok na účel dosahovania príjmu z podnikania na pokračujúcom základe. Žalobcu zaťažovalo dôkazné bremeno vo

vzťahu k ekonomickému účelu predmetu kúpy, a to neuniesol. S prihliadnutím na okolnosti prípadu možno len súhlasiť so záverom, že účelom transakcie bolo získanie vrátenia dane zaplatenej za plnenie prijaté žalobcom ako platiteľom DPH bez ekonomického účelu. Samotná držba dotknutých motorových vozidiel nie je predpokladom ekonomickej činnosti na pokračujúcom základe, nie je ekonomickou činnosťou sledujúcou zámer inkasa DPH podľa zákona.

38. Zámeru žalobcu získať odpočet dane, obchádzajúc cieľ sledovaný zákonom o DPH, svedčia nasledujúce skutkové zistenia správcu dane, kedy žalobca

- v žiadosti o registráciu DPH uviedol predpokladaný obrat na obdobie troch mesiacov 30 000,- € a na 12 mesiacov 120 000,- € a územný rozsah plánovaných obchodov tuzemsko a členské štáty Európskej únie, v skutočnosti od svojej registrácie dňa 15.07.2011 do mája 2014 nepriznal v podaných daňových priznaniach žiadne zdaniteľné obchody - realizáciu dodania tovarov a služieb, v tomto období reálne uskutočnil iba nákup troch osobných motorových vozidiel, z kúpy ktorých si uplatnil odpočítanie dane v celkovej sume 65 159,49 €,
- dotknuté motorové vozidlá nakúpil z prostriedkov, ktoré nepochádzali z podnikania, ale financoval ich z vlastných zdrojov (v celkovej sume 390 961,92 €),
- neúčtoval takmer žiadne náklady na ich prevádzku,
- nemal žiadnych zamestnancov,
- na adrese sídla sa nezdržoval,
- pred ukončením daňovej kontroly v júni 2014, potom, čo správca dane žalobcu opakovane vyzýval na predloženie dôkazov o vykonávaní ekonomickej činnosti a dôkazov o používaní dotknutých motorových vozidiel na podnikateľské účely, oznámil správcovi dane predaj osobného motorového vozidla MB S500 a prenajímanie osobného motorového vozidla MB S350 (od júna 2014 do decembra 2014), v uvedenom spočívala celá podnikateľská činnosť žalobcu, nakoľko všetky jeho tvrdenia o zámere podnikat' s ukrajinskými podnikateľmi neboli od roku 2011 realizované,
- v priebehu daňovej kontroly vyhlasoval iba zámer vykonávať ekonomickú činnosť, pripravovanie sa na vykonávanie ekonomickej činnosti s následným nezdarom, pričom svoje zábery vykonávať ekonomickú činnosť deklaroval iba predložením listinných dôkazov ako napr. Zápisnice o zámere založenia spoločného podniku zo 14.09.2012, Zápisnice o zámere dodávky tovaru - tablet Apple iPad 2 z 09.02.2012, Zápisnice o zámere dodávky tovaru - počítačová technika zo 17.07.2013 s rôznymi ukrajinskými podnikateľskými subjektmi, Cenovej ponuky na čierne a zelené olivy z 24.02.2013, Ponuky produkcie tovaru - repka olejná, kukurica, pšenica z 12.08.2013, 28.08.2013 a z 12.09.2013 rôznych ukrajinských podnikateľských subjektov a pod., ale žiadnym spôsobom nepreukázal realizáciu dodaní tovarov a služieb s možnosťou odpočítania dane za sledované zdaňovacie obdobia, ani dostatočne nepreukázal realizáciu krokov smerujúcich k vykonávaniu ekonomickej činnosti - podnikania, v dôsledku čoho nie je možné akékoľvek prijaté plnenie priradiť k dodávkam tovarov a služieb s možnosťou odpočítania dane.

39. Za daných okolností prípadu nie je možné prisvedčiť požiadavke žalobcu na uznanie ním uplatneného nároku na odpočítanie dane za kúpu predmetných motorových vozidiel. Argumentácia svedčiaca právu na odpočet dane nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a/, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach s využitím teleologického a systematického výkladu prihliadnuť aj na základné princípy, na ktorých je výber dane z pridanej hodnoty postavený.

40. Na základe uvedeného kasačný súd konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností, rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach viažucích sa k deklarovanému prijatému zdaniteľnému plneniu prijal a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a účelom ním sledovaným. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie jeho nároku na vrátenie dane samé o sebe nepotvrdzujú, že prijal deklarované plnenie za účelom jeho ďalšieho využitia na dodávky tovarov a služieb žalobcu ako platiteľa vykonávajúceho sústavnú ekonomickú činnosť na pokračujúcom základe.

41. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP.

42. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi (žalobcovi), ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP). Žalovanému kasačný súd náhradu trov kasačného konania nepriznal, lebo neboli splnené podmienky podľa § 168 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP.

43. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.