

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/110/2013
Identifikačné číslo spisu:	1010200093
Dátum vydania rozhodnutia:	03.06.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1010200093.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: JUPITER SK, s.r.o., Limbová 451/3, Limbach, právne zastúpený JUDr. Dagmar Matuškovou, advokátkou, Búdková 12, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/12989-114203/2009/991031-r zo dňa 14. októbra 2009, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/4/2010-49 zo dňa 30. novembra 2012 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/4/2010-76 zo dňa 24. júla 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/4/2010-49 zo dňa 30. novembra 2012 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/4/2010-76 zo dňa 24. júla 2013 m e n í t a k, že rozhodnutie žalovaného č. I/222/12989-114203/2009/991031-r zo dňa 14. októbra 2009 podľa § 250j ods. 3 a § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov 132 € do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku na účet právnej zástupkyne žalobcu JUDr. Dagmar Matušková, advokátka, Bratislava.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) žalobu zamietol. Žalobca sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/12989-114203/2009/991031-r zo dňa 14.10.2009, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava III č. 602/230/67623/2009/Belk zo dňa 26.06.2009, ktorým bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie august 2008 v sume 1.642,90 € o sumu 1.641,04 € a priznal nadmerný odpočet v sume 1,86 € z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok uvedených v § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom

v kontrolovanom období (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.).

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že nárok na odpočet dane vzniká pri obstaraní tovaru, materiálu a služieb pre všetky typy motorových vozidiel za predpokladu, že sú splnené podmienky stanovené v § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. Pokiaľ žalobca na jednej strane tvrdí, že žalovaný, resp. správca dane nezistili dostatočne skutkový stav najmä vo veci vlastníctva motorového vozidla a na druhej strane vytýka žalovanému, že šetrenie skutočností súvisiacich s predmetným motorovým vozidlom vykonal nad rámec daňovej kontroly, potom je zrejmé, že si protirečí. Žalovaný vo veci vykonal rozsiahle zisťovanie skutkového stavu a doloženými listinami od dopytovaných inštitúcií preukázal, že žalobca v mesiaci august 2008, nepreukázal v zmysle zákonnej úpravy, že predmetné motorové vozidlo vlastnil a využíval na podnikanie. Bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH). Podľa záverov krajského súdu žalobca neunesol dôkazné bremeno pre vznik nároku na odpočítanie dane z nákupu pneumatík a pohonných látok. K otázke platnosti predmetu mandátnej zmluvy krajský súd uviedol, že je vylúčené, aby fyzická osoba, ktorá je konateľom spoločnosti vykonávala pre spoločnosť činnosti i na zmluvnom základe, pretože akákoľvek takáto činnosť je konzumovaná univerzálnym rozsahom zákonnej pôsobnosti štatutárneho orgánu. V tomto duchu je takáto mandátna zmluva zmätočná, ale zároveň konštatoval, že táto okolnosť nie je takou vadou, ktorá by spôsobovala neplatnosť danej zmluvy.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/4/2010-49 zo dňa 30.11.2012 zmenil a rozhodnutia oboch správnych orgánov zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil na náhradu trovy konania. Uviedol, že naďalej trvá na dôvodoch podanej žaloby a namietal, že súd prvého stupňa sa nevyrovnal s porušením zásady zákonnosti zo strany Daňového úradu Bratislava III, ako aj legalizáciou namietaného nezákonného konania správcu dane a Daňového riaditeľstva SR. Prvostupňový súd sa nedostatočne vysporiadal s otázkou vlastníckeho práva žalobcu v rozhodnom období k zakúpenému motorovému vozidlu od spoločnosti VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., a teda aj s tzv. prvou definíciou nákladov vynaložených žalobcom v rozhodnom období v súvislosti s prevádzkou predmetného vozidla pre potreby spoločnosti za účelom podnikania a tvorby zisku. Prvostupňový súd nesprávne posúdil skutočnosť, že vozidlo sa stalo majetkom spoločnosti dňom jeho zakúpenia, prevzatia a zaplattenia kúpnej ceny, teda sa týmto okamihom stalo majetkom obchodnej spoločnosti (nie fyzickej osoby), a teda v konečnom dôsledku otázka, či bolo vozidlo prehlásené na Dopravnom inšpektoráte, resp. či bola zaplatená cestná daň sú iba tzv. administratívne úkony, ktoré sa posudzujú z pohľadu správneho konania a nie z pohľadu daňového konania. Cestná daň neprináleží správcovi dane, ale prináleží samospráve a cez správcu dane je iba vyberaná úmerne podľa počtu mesiacov, počas ktorých je vozidlo využívané spoločnosťou pre potreby podnikania. Daňové priznanie k dani z motorových vozidiel sa podáva vždy k 31. januáru nasledujúceho roka, k tomuto dňu je splatná aj tzv. cestná daň, ktorú hradí podnikateľ, pričom táto daň náleží príslušnému samosprávnemu kraju.

Žalobca preukázal nadobudnutie vozidla od spoločnosti VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., zavedenie do účtovníctva a teda aj do majetku právnickej osoby. Jeho faktickú držbu ako aj jeho používanie žalobcom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, pretože toto vozidlo používal ako nesporný vlastník, a teda ho používal v rozhodnom období pre potreby spoločnosti a pre podnikateľské účely a náklady, z ktorých si v rozhodnom období aj uplatnil nárok na odpočet DPH.

Žalobca nesúhlasí ani s posúdením krajského súdu týkajúceho sa mandátnej zmluvy medzi žalobcom a spoločnosťou VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., ako aj dohôd o vykonaní práce, pričom sa prvostupňový súd nevysporiadal s § 226 Zákonníka práce, teda so skutočnosťou, že takáto zmluva o vykonaní práce je individuálnym právnym aktom, teda nie je možným tretím subjektom namietat' jej neplatnosť pokiaľ sa neplatnosti nedovoľá účastník takéhoto právneho úkonu, teda otázka prihlásenia zamestnanca u Sociálnej poisťovne je otázkou správneho konania a nie daňového konania.

Žalobca vytýkal krajskému súdu hmotnoprávne a procesnoprávne pochybenia, ktoré sa odzrkadlili v nepresvedčivom odôvodnení napadnutého rozsudku, čo malo za následok jeho arbitrárnosť.

Proti rozsudku prvostupňového súdu podal odvolanie aj právny zástupca žalobcu, ktorý navrhol, aby odvolací súd zmenil napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa a žalobe vyhovel, prípadne aby predmetný prvostupňový rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Podané odvolanie je obsahovo totožné s podaním žalobcu.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/4/2010-49 zo dňa 30.11.2012 ako vecne správny potvrdil. V dôvodoch uviedol, že správca dane na základe predložených dokladov zistil, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z nákupu pohonných hmôt a pneumatík v celkovej sume 1.937,50 Sk, pričom nemá v majetku motorové vozidlo, čím porušil § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. Predložil síce správcovi dane kúpnu zmluvu č. 07/08/2007 a faktúru č. 130800002007 za predaj vozidla FIAT STILO 1.8 (predávajúci bol VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o. a kupujúci bol žalobca), avšak šetrením bolo zistené, že spoločnosť VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., predložila svojmu miestne príslušnému správcovi dane daňové priznanie k dani z motorových vozidiel, čím deklarovala skutočnosť, že predmetné motorové vozidlo FIAT STILO bude využívané v tejto spoločnosti. Táto spoločnosť predložila dňa 04.01.2009 na Daňový úrad Bratislava II Oznámenie o zániku daňovej povinnosti k dani z motorových vozidiel, ktorý nastal dňa 04.12.2008 a týka sa predmetného motorového vozidla FIAT STILO. Žalobca nepodal na Daňový úrad Bratislava II daňové priznanie k dani z motorových vozidiel na žiadny dopravný prostriedok. Správca dane však nezdôvodňuje neuznanie nároku na odpočítanie dane z nákupu pohonných hmôt a pneumatík tým, že nebolo podané daňové priznanie k dani z motorových vozidiel na Daňovom úrade Bratislava III, ale tým, že žalobca nemal toto motorové vozidlo v majetku a nebolo žalobcom používané. Správca dane požiadal žalobcu o predloženie technického preukazu k predmetnému motorovému vozidlu FIAT STILO, pričom žalobca uviedol, že predmetné vozidlo bolo predané v mesiaci december 2008, avšak neuviedol komu bolo toto motorové vozidlo predané. Až v odvolaní žalobca doložil, že predmetné vozidlo predal naspäť spoločnosti VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o.,. Išlo síce o novú skutočnosť, avšak to nič nemení na zistení správcu dane, že predmetné motorové vozidlo bolo dňa 10.12.2008 prepísané z daňového subjektu VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., na osobu Ing. L. A. a následne dňa 19.05.2009 na osobu M. M.. Žalobca nikdy nebol na Krajskom dopravnom inšpektoráte Policajného zboru Bratislava v evidenčnej karte predmetného vozidla zapísaný ako vlastník. Keďže predmetné vozidlo nebolo v majetku žalobcu, nemohol ho tak využívať na podnikanie a na vykonávanie ekonomickej činnosti. Vzhľadom na zistené skutočnosti sa stali faktúry a zmluvy predložené žalobcom nedôveryhodné a zavádzajúce. Žalobca okrem faktúry a zmluvy nepredložil žiadne iné relevantné doklady preukazujúce vlastníctvo k predmetnému motorovému vozidlu.

Daňový doklad - faktúra, hoci obsahuje všetky formálno-právne náležitosti, je z hľadiska nároku na odpočítanie dane použiteľná len vtedy, ak v nej uvedené údaje odrážajú skutočnosť, čo sa však v danom prípade nepotvrdilo. Predložením faktúry a kúpnej zmluvy automaticky nevzniká nárok na odpočítanie dane, keďže dodanie tovarov a služieb nemožno automaticky považovať za preukázané len predložením faktúry a kúpnej zmluvy bez zdôraznenia preukázania uskutočnenia obchodného prípadu na vykonávanie ekonomickej činnosti. Otázka splnenia si povinnosti platiť cestnú daň, ako i otázka jej prináležania inému orgánu, nemá vplyv na dodržanie zákonných podmienok na uplatnenie si nároku na odpočítanie DPH.

Správca dane ďalej zistil, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane na základe faktúry č. 210800002008 zo dňa 21.08.2008 od platiteľa VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., v sume 47.500,-Sk za poradenstvo vo veci riešenia náhrady škody vzniknutej žalobcovi pracovníkmi kontroly pri zisťovaní oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za rok 2006, I. štvrtrok 2007 a II. štvrtrok 2007 vo veci postúpenia poznatkov protikorupčnému oddeleniu OVK DR SR Banská Bystrica. Uvedená faktúra bola vyhotovená na základe mandátnej zmluvy č. 01/08/2008, ktorá bola uzatvorená medzi žalobcom ako mandantom a spoločnosťou VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., ako mandatárom. Uvedené spoločnosti

sa dohodli na tom, že spoločnosť VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., bude v období 01.08.2008 do 30.07.2009 poskytovať žalobcovi poradenskú činnosť vo veci prebiehajúcich daňových kontrol a daňových konaní a ochrany majetkových práv voči konaniu Daňového úradu Bratislava III a jej pracovníkom. Podľa predmetnej mandátnej zmluvy spoločnosť VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., bude poskytnuté služby vykonávať prostredníctvom svojho pracovníka Ing. Bc. B. A., ktorý bude žalobcu zastupovať vo všetkých daňových konaniach vrátane opravných prostriedkov, v konaniach prebiehajúcich na OVK DR SR Banská Bystrica, ako aj v trestných veciach voči pracovníckam Daňového úradu Bratislava III, vo veci mimosúdneho vymáhania škôd, uplatnenia náhrady škody v trestnom konaní. Žalovaný uviedol, že z predloženej mandátnej zmluvy nie je zrejmé, že tretia strana (Ing. Bc. B. A.) bola účastníkom mandátnej zmluvy, a preto nemožno zaviazat tretiu osobu, ktorá nebola účastníkom zmluvy. V časti „Odmena“ predloženej mandátnej zmluvy je uvedené, že za poskytnuté činnosti prislúcha spoločnosti VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., odmena vo výške 500.000,-Sk + 19% DPH s tým, že odmena bude vyplatená na podklade fakturácie. Zároveň je tam uvedené, že odmena Ing. Bc. B. A. je súčasťou už existujúcich Dohôd o vykonaní práce, prípadne ďalších zmlúv. Tieto však mali byť súčasťou predmetnej mandátnej zmluvy, čím by bola dostatočne určitá a zrozumiteľná. Žalobca bol vyzvaný na predloženie dohôd o vykonaní práce a ďalších zmlúv a dodatkov, ktoré boli uvedené v predmetnej mandátnej zmluve. V odpovedi na túto výzvu žalobca okrem iného uviedol, že predmetnou výzvou správca dane nesleduje poctivý úmysel, ide o šikanu pre potreby zdôvodnenia žiadosti o predĺženie výkonu kontroly o ďalších šesť mesiacov zneužitím inštitútu ustanovenia § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.). Žalobca nakoniec predložil tri dohody o vykonaní práce uzatvorené medzi žalobcom ako zamestnávateľom a Ing. Bc. B. A. ako zamestnancom, ako súčasť vyjadrenia k protokolu dňa 04.06.2009. Predložené Dohody o vykonaní práce však nekorešpondovali s Mandátnou zmluvou č. 01/08/2008 a faktúrou č. 210800002008 vystavenou spoločnosťou VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o.,. Medzi predloženými dohodami o vykonaní práce a Mandátnou zmluvou č. 001/08/2008 je však aj časový nesúlad, nakoľko v mandátnej zmluve je dohodnuté, že poradenskú činnosť bude spoločnosť VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., poskytovať pre žalobcu v období od 01.08.2008 do 30.07.2009, ale v predložených dohodách o vykonaní práce sa Ing. Bc. B. A. zaviazal vykonávať dohodnuté práce od 24.09.2007, 30.10.2007, resp. 22.11.2007. Keďže žalobca k vyjadreniu k protokolu predložil aj doklad o vyplatení odmeny pre Ing. Bc. B. A., správca dane oslovil aj Sociálnu poisťovňu za účelom poskytnutia informácií týkajúcich sa prihlásenia zamestnanca Ing. Bc. B. A., keďže vyplatením odmeny na základe dohody o vykonaní práce v mesiaci máj 2009 vznikla spoločnosti povinnosť uhradiť z odmeny poisťné. Sociálna poisťovňa správcovi dane oznámila, že žalobca nie je evidovaný v registri závodov.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že Daňový úrad Bratislava III vykonal u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Kontrolou bolo zistené porušenie § 51 ods. 2 v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. tým, že žalobcovi nevzniklo právo odpočítať daň z tovaru, nakoľko táto nebola uplatnená iným platiteľom voči nemu. Žalobca si odpočítal daň z nákupu pohonných hmôt a z nákupu a montáže pneumatík, pričom nemá v majetku motorové vozidlo.

Zároveň bolo správcovi dane a žalovaným zistené porušenie § 51 ods. 2 v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. tým, že žalobca si odpočítal daň z faktúry č. 21080002008, ktorá bola

vystavená na základe Mandátnej zmluvy č. 01/08/2008 zo dňa 01.08.2008 medzi žalobcom (mandant) a spoločnosťou VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., (mandatár), ktorá je v časti Predmet neplatná. Žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, pretože spoločnosti VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., nevznikla daňová povinnosť. Účastníkmi predmetnej mandátnej zmluvy sú spoločnosti VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., a JUPITER SK, s.r.o., pričom spoločnosť VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., týmto ustanovením zmluvy zaviazala tretiu stranu - fyzickú osobu B. A., jej pracovníka. Aby bola mandátna zmluva v tejto časti platná, musí byť jej súčasťou aj iná zmluva, preukazujúca viazanosť tretej osoby mandátnou zmluvou. Ak táto zmluva neexistuje, ide tu o zaviazanie tretej strany bez toho, aby táto o tom vedela. Účastníkom zmluvy je však len právnická osoba, pričom obsah pracovnoprávného vzťahu tejto právnickej osoby s jej pracovníkom nemusí pokrývať predmet záväzku. Dôvodom neplatnosti mandátnej zmluvy je podľa daňových orgánov i jej nezrozumiteľnosť, keďže tretia strana nebola účastníkom tejto zmluvy a nemožno zaviazat' tretiu osobu, ktorá nebola účastníkom zmluvy. V časti Odmena predmetnej mandátnej zmluvy je uvedené, že za poskytnuté služby spoločnosti VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., prislúcha odmena vo výške 500.000,-Sk + DPH. Zároveň je v zmluve dohodnuté, že odmena Ing. Bc. B. A. je súčasťou už existujúcich príslušných dohôd o vykonaní práce, prípadne ďalších zmlúv a ich dodatkov. Tieto však neboli jej súčasťou. K vyjadreniu k protokolu žalobca priložil aj tri dohody o vykonaní práce uzatvorené medzi žalobcom ako zamestnávateľom a Ing. Bc. B. A. ako zamestnancom, ktoré však podľa daňových orgánov nekorešponovali s Mandátnou zmluvou č. 01/08/2008 a faktúrou č. 210800002008 (ktorá bola predmetom kontroly za zdaňovacie obdobie august 2008) vystavenou spoločnosťou VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o.,.

Medzi predloženými dohodami o vykonaní práce a Mandátnou zmluvou č. 01/08/2008 je podľa správcu dane aj časový nesúlad, keďže v mandátnej zmluve je uvedené, že poradenská činnosť bude poskytovaná od 01.08.2008 do 30.07.2009, pričom v dohodách o vykonaní práce sa Ing. Bc. B. A. zaviazal vykonávať dohodnuté práce od 24.09.2007, 30.10.2007, resp. 22.11.2007.

K otázke vyplatenia odmeny pre Ing. Bc. B. A. správca dane oslovil aj Sociálnu poisťovňu za účelom poskytnutia informácií týkajúcich sa prihlásenia zamestnanca Ing. Bc. B. A., nakoľko mu spoločnosť JUPITER SK, s.r.o., vyplatila odmenu na základe dohody o vykonaní práce v mesiaci máj 2009, čím vznikla spoločnosti povinnosť uhradiť z odmeny poistné. Sociálna poisťovňa vo svojej odpovedi uviedla, že žalobca, spoločnosť JUPITER SK, s.r.o., nie je evidovaná v registri závodov.

K uvedeným tvrdeniam vyplývajúcim z obsahu napadnutých administratívnych rozhodnutí najvyšší súd konštatuje, že sa najmä s otázkou posúdenia neplatnosti mandátnej zmluvy nestotožňuje. Predovšetkým tu poukazuje na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07-44 zo dňa 18.09.2008, z ktorého vyplýva: „Neplatnosť zmluvy (právneho úkonu) z pohľadu súkromnoprávného nemá vplyv na skutočnosť, či výdavky realizované na jej základe sú, alebo nie sú daňovým výdavkom. Pokiaľ ide o posudzovanie konkrétneho výdavku a jeho uznanie, resp. neuznanie za daňový výdavok, rozhodujúce je to, či ide o výdavok, ktorý je vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov pri rešpektovaní časovej a vecnej súvislosti v danom zdaňovacom období.“

Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

V zmysle tejto zásady daňového konania, uvedenej v § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., je nevyhnutné prihliadať na skutočný obsah právnych úkonov, na skutočný obsah práv a povinností vyplývajúcich z týchto právnych úkonov, ako aj na ich skutočnú realizáciu. V tomto prípade ide o interpretačnú zásadu aplikácie hmotnoprávných daňových predpisov. Do vydania rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len ústavný súd) sp. zn. I. ÚS 241/07-44 zo dňa 19.08.2008 daňové orgány, ako aj súdy v prvom rade skúmali, či právne vzťahy, obsahom ktorých boli či už zdaniteľné plnenia v podobe príjmov a výdavkov, alebo na základe ktorých je možné posudzovať oprávnenosť uplatnenej dane z pridanej hodnoty, vznikli na základe platného právneho úkonu. Pokiaľ boli výdavky vynaložené v právnom vzťahu, ktorý nemal platný právny titul, správca dane sa obmedzil na konštatovanie neplatnosti

právneho úkonu a výdavky neuznal ako daňové. Tento postup bol uskutočňovaný aj v oblasti DPH a v prípade, ak počas daňovej kontroly bola zistená neplatnosť právneho úkonu, správca dane už neskúmal realnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia. V zmysle predmetného rozhodnutia ústavného súdu daňové orgány ako predbežnú otázku nemôžu vyvodzovať, či je posudzovaná mandátna zmluva platná alebo neplatná. Uvedená otázka patrí výlučne do právomoci civilného súdu.

Z ďalších častí preskúmaného rozhodnutia vyplýva, že správca dane zistil, že za motorové vozidlo FIAT STILO zaplatila daň z motorového vozidla spoločnosť VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., na Daňovom úrade Bratislava II za rok 2008 a dňa 05.01.2009 daňový subjekt oznámil správcovi dane zánik daňovej povinnosti k dani z motorových vozidiel, ktorý nastal dňa 04.12.2008 v spoločnosti VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o.. Na dopravnom inšpektoráte bola zapísaná zmena majiteľa zo spoločnosti VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., na Ing. L. A. dňa 10.12.2008. Tieto skutočnosti nasvedčujú tomu, že v mesiaci august 2008 žalobca nevyužíval predmetné motorové vozidlo. Nebolo preukázané, že by žalobca vlastnil predmetné motorové vozidlo, prípadne, že by ho mal prenajať a pod. a využíval ho na podnikanie, a teda mu nemohol vzniknúť nárok na odpočítanie dane z nákupu pneumatík a pohonných látok.

Správca dane skutočnosti ohľadom vlastníctva predmetného vozidla FIAT STILO skúmal na dopravnom inšpektoráte, kde bolo zistené, že žalobca nikdy nebol evidovaný ako vlastník tohto motorového vozidla a taktiež daň z motorových vozidiel za toto vozidlo bola zaplatená spoločnosťou VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o.,.

Žalobca v daňovom konaní predložil kúpnu zmluvu č. 01/12/2008 a faktúru č. 011200002008 zo dňa 01.12.2008, na základe ktorej žalobca predal predmetné vozidlo naspäť spoločnosti VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o., avšak toto nemení nič na skutočnosti, že predmetné motorové vozidlo bolo prepísané zo spoločnosti VENUS PROJECT Slovakia, s.r.o. na osobu Ing. L. A. dňa 10.12.2008 a dňa 19.05.2009 na osobu M. M., pričom žalobca v evidenčnej karte predmetného vozidla vedenej na dopravnom inšpektoráte nikdy ako vlastník nefiguroval.

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona 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 správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítat' 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 odpočítat' daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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 § 84 ods. 1 zákona č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len zákon č. 582/2004 Z.z.) predmetom dane z motorových vozidiel je motorové vozidlo a prípojné vozidlo kategórie M, N a O , ktoré sa používa v Slovenskej republike na podnikanie alebo na činnosti, z ktorých plynúce príjmy sú predmetom dane z príjmov.

Podľa § 85 ods. 1 zákona č. 582/2004 Z.z. daňovníkom je fyzická osoba alebo právnická osoba, alebo ich organizačná zložka zapísaná do obchodného registra, ktorá

- a) je ako držiteľ vozidla zapísaná v dokladoch vozidla,
- b) používa vozidlo, v dokladoch ktorého je ako držiteľ vozidla zapísaná osoba, ktorá zomrela, bola zrušená alebo zanikla,
- c) používa vozidlo, v dokladoch ktorého je ako držiteľ vozidla zapísaná osoba, ktorá nepoužíva vozidlo na podnikanie,
- d) používa vozidlo, v dokladoch ktorého je ako držiteľ vozidla zapísaná osoba, ktorá má trvalý pobyt alebo sídlo v zahraničí.

Podľa § 89 ods. 1 zákona č. 582/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká nasledujúcim dňom po dni použitia vozidla na podnikanie, ak tento zákon neustanovuje inak.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Bolo úlohou žalobcu, aby preukázal, že predmetné motorové vozidlo bolo súčasťou jeho majetku, a teda že ho využíval na účely svojho podnikania. V rámci administratívneho konania žalobca len predložil kúpnu zmluvu a faktúru, týkajúcu sa predmetného motorového vozidla, avšak ďalším šetrením nebolo preukázané vlastníctvo žalobcu k predmetnému motorovému vozidlu a ani žalobca svoje tvrdenia žiadnym iným spôsobom nepreukázal. Faktúra sama osebe, aj keď obsahuje všetky formálno-právne náležitosti, nestačí na preukázanie tvrdených skutočností, ak nie je podporená ďalšími dôkazmi, ktoré deklarované skutočnosti preukazujú. Správca dane vykonal potrebné zisťovanie v danej veci a aj napriek tomu, že cestná daň prináleží samospráve a nie správcovi dane a otázka prihlásenia na Dopravnom inšpektoráte rovnako nie je záležitosťou týkajúcou sa správcu dane, aj tieto okolnosti prispievajú k dostatočnému a úplnému zisteniu skutkového stavu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte, avšak správca dane je povinný preveriť pravdivosť tvrdených skutočností.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

Podľa najvyššieho súdu žalobca neunesol ani v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno v časti týkajúcej sa vlastníctva motorového vozidla a s tým súvisiacom nákupe pohonných hmôt, ako aj s nákupom a montážou pneumatík a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. V podanom odvolaní konštatoval len všeobecný rozpor s právnymi predpismi, avšak bez uvedenia konkrétnych pochybení zo strany krajského súdu. Žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie DPH. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Aj keď faktúry obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosťami na nich deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi, čo v tomto prípade absentovalo.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Podľa § 2 písm. m/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom ku dňu vydania administratívnych rozhodnutí (ďalej len zákon č. 595/2003 Z.z.) na účely tohto zákona sa rozumie obchodným majetkom súhrn majetkových hodnôt, a to vecí, pohľadávok a iných práv a peniazmi oceniteľných iných hodnôt, ktoré má fyzická osoba s príjmami podľa § 6 vo vlastníctve a ktoré sa využívajú na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov, o ktorých táto fyzická osoba účtuje alebo účtovala, eviduje alebo evidovala podľa § 6 ods. 11; obchodným majetkom podľa tohto ustanovenia je aj hmotný majetok obstarávaný formou finančného prenájomu.

Súd prvého stupňa na prejednávany prípad nesprávne aplikoval ustanovenie § 2 písm. m/ zákona č. 595/2003 Z.z., ktoré sa týka fyzických osôb, a tiež i z dôvodu, že v danom prípade ide o posúdenie oprávnenosti odpočtu DPH právnickej osoby.

Senát odvolacieho súdu ešte poukazuje na to, že obsahom administratívneho spisu sú overené kópie listín a rozhodnutí, avšak doručienka pripojená k prvostupňovému rozhodnutiu Daňového úradu Bratislava III č. 602/230/67623/2009/Belk zo dňa 26.06.2009 je len vo forme kópie bez toho, aby bola opatrená pečiatkou, že sa táto kópia zhoduje s originálom. Na každom liste tohto prvostupňového rozhodnutia sa nachádza pečiatka potvrdzujúca zhodu kópie s originálom. V administratívnom spise sa nachádza originál druhostupňového rozhodnutia žalovaného a originálmi doručeníek.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu podľa § 250j ods. 2 písm. a/ § 250j ods. 3 O.s.p. zmenil a druhostupňové rozhodnutie žalovaného č. I/222/12989-114203/2009/991031-r zo dňa 14.10.2009 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p.), ako i z dôvodu predloženia čiastočne neúplného administratívneho spisu (§ 250j ods. 3 O.s.p.).

V ďalšom konaní sú finančné orgány viazané právnym názorom súdu (§ 250ja ods. 7 O.s.p.).

O náhrade trov konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p., § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný priznal náhradu trov konania proti žalovanému za celé konanie, t.j. za prvostupňové aj odvolacie konanie, keďže rozsudok súdu prvého stupňa bol zmenený.

Úspešnému žalobcovi je priznaná náhrada uplatnených a účelne vynaložených trov konania podľa § 246c ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Trovy konania pozostávajú zo súdnych poplatkov za žalobu 66 € a za odvolanie 66 €.

Iné trovy, vrátane trov právneho zastúpenia, žalobcovi na náhradu priznané neboli, keďže ich vyčíslenie nebolo súdu v lehote podľa § 151 ods. 1 veta druhá O.s.p. doručené.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. 05. 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.