

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/48/2016
Identifikačné číslo spisu: 5013201109
Dátum vydania rozhodnutia: 18.10.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:5013201109.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Sone Langovej v právnej veci žalobcu: T E S L A Liptovský Hrádok, a.s., so sídlom Pálenica 53/79, Liptovský Hrádok, IČO: 00 009 687, právne zastúpený: JANČI & Partners s.r.o., so sídlom Belopotockého 720/2, Liptovský Mikuláš, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/470363/2013 zo dňa 02.10.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/155/2013-99 zo dňa 1. júna 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/155/2013-99 zo dňa 1. júna 2016 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/470363/2013 zo dňa 02.10.2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9515401/5/2854323/2013 zo dňa 17.06.2013. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie november 2009 v sume 141,65 €. V odôvodnení predmetného rozsudku krajský súd uviedol, že v zmysle rozhodnutia správca dane si daňový subjekt v rozpore sa ustanovením § 49 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) odpočítal daň z faktúry č. 18507 zo dňa 02.11.2009 vo výške 19%, sumu 139,10 € za služby súvisiace s nájmom dvoch osobných automobilov Škoda Superb, ev. č. Q. a Škoda Octavia, ev. č. Q.. Daňový subjekt mal predmetné automobily prenajaté podľa Rámcovej zmluvy pre operatívny

nájom motorových vozidiel č. 712 zo dňa 10. 01. 2008, uzavretej medzi prenajímateľom BUSINESS LEASE SLOVAKIA s.r.o. a žalobcom. Suma bez DPH je na každej faktúre rozčlenená na dve časti, a to na čiastku za nájom a čiastku za služby s nájmom súvisiace. Daň z pridanej hodnoty zo samotného nájmu si daňový subjekt neodpočítal. Výška mesačnej platby za prenechanie vozidla do užívania, ako aj za služby súvisiace s týmto poskytované, je uvedená v nájomnej zmluve na základe položiek uvedených v bode 4. 2. 1. Položky, ktoré nie sú zahrnuté do výšky mesačnej platby a hradí si ich nájomca, sú uvedené v bode 4. 2. 2. zmluvy. Na faktúrach je podľa bodu 4. 2. 4. mesačná platba rozdelená na časť pokrývajúcu prenechanie vozidla na užívanie a na časť pokrývajúcu s tým súvisiace služby. Cieľom plnenia pre zákazníka pri prenájme motorového vozidla je prenájom ako hlavné plnenie a ostatné služby spojené s nájmom, napríklad náklady spojené s dodaním vozidla, poistné na povinné zmluvné poistenie, havarijné poistenie, náklady na cestnú daň, na údržbu, pravidelný servis, výmena súčiastok a pneumatík, tak nemajú určujúci charakter a sú len prostriedkom na využitie hlavného plnenia.

Správca dane rozhodoval skorším rozhodnutím Daňového úradu Liptovský Mikuláš a to dodatočným platobným výmerom č. 660/230/67446/2011/Kand zo dňa 30. 11. 2011, ktoré žalovaný potvrdil rozhodnutím zo dňa 16. 03. 2012. Uvedené rozhodnutia boli predmetom súdneho prieskumu v konaní vedenom Krajským súdom v Žiline č. k. 21S/49/2012. V tomto konaní krajský súd rozsudkom zo dňa 14. 11. 2012 skoršie rozhodnutie žalovaného vo veci zrušil a vec vrátil správny orgán na ďalšie konanie. V skoršom rozsudku krajský súd konštatoval, že bude potrebné, aby vo vzťahu k jednotlivým položkám účtovaných služieb správny orgán vykonal dokazovanie a vyslovil záver, či sa jedná o službu, ktorá bezprostredne s užívaním vozidla súvisí a bez ktorej by prevádzka vozidla nemohla byť realizovaná alebo sa jedná o iný druh služby. Na uvedenom základe vykonal správca dane dokazovanie vypočutím svedka Ing. S. N.. Podľa jej výpovede, faktúry boli vystavené v súlade s dohodnutými zmluvnými podmienkami, z ktorých vyplýva, že mesačná platba je celok, ktorý je rozdelený tak, ako je uvedené v zmluvných ustanoveniach. Správca dane skonštatoval, že pre správne posúdenie balíka služieb je dôležité určiť, či ho možno považovať za jednu transakciu alebo je pre účely DPH potrebné balík rozdeliť na viaceré služby. ESD určil, že balík služieb je možné považovať za jednu transakciu, ak jeden druh služby v balíku je podstatný, zatiaľ čo druhý typ služby je skôr doplnkový - pomocný. Služba doplnková je taká, ak jej poskytnutie nepredstavuje pre klienta podstatnú požiadavku. Jej poskytnutie nie je pre klienta cieľom, ale prostriedkom pre využívanie hlavného plnenia poskytovateľa za lepších podmienok. To znamená, že doplnková služba sama osebe by pre klienta nemala význam. V koncovej zmluve uzavretej medzi žalobcom a prenajímateľom je stanovené, že prenajímateľ poskytuje nájomcovi nájom motorových vozidiel a s tým súvisiace služby. Nájomca ako protihodnotu je povinný prenajímateľovi zaplatiť celkovú mesačnú platbu, ktorou sa rozumie platba za prenechanie vozidla na užívanie a poskytovanie s tým súvisiacich služieb. Rozdelenie mesačnej platby na časti nemá vplyv na plnenie povinností súvisiacich s mesačnou platbou. Obe časti mesačnej platby tvoria spolu mesačnú platbu. Z judikátov Súdného dvora EÚ vyplýva možnosť, aby boli časti jediného plnenia za istých okolností poskytnuté oddelene, čo vyplýva z koncepcie jediného zloženého plnenia. Podľa rámcovej zmluvy je vylúčené poskytnutie služieb súvisiacich s predmetom nájmu iným dodávateľom. Správca dane ďalej skonštatoval, že cenou plnenia nájmu osobného vozidla je celková fakturovaná cena - vrátane DPH. Platiteľ mal teda postupovať pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 7 písm. a) zákona o DPH. Správca dane pri posudzovaní oprávnenosti odpočtu DPH neuznal odpočet DPH pri výdavkoch týkajúcich sa nakupovaných služieb: úrazové poistenie pasažierov, cestná daň, diaľničná známka, poplatok za správu, náklady na údržbu, opravy a pneumatiky, predplatné na náhradné vozidlo a služba cestnej asistencie, ročné prehliadky vozidla s tvrdením, že uvedené služby nemajú určujúci charakter, sú len prostriedkom na využitie hlavného plnenia. Krajský súd v Žiline skorším rozsudkom zo dňa 4. júna 2014 žalobný návrh zamietol. Voči tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením 3Sžf/94/2014 zo dňa 6. októbra 2015, ktorým skorší rozsudok Krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V danom prípade považoval za kľúčovú otázku, či má žalobca nárok na odpočet DPH zaplatenej aj za služby poskytnuté prenajímateľom v rámci operatívneho leasingu motorových vozidiel, pričom určujúce hlavné plnenie - nájom motorových vozidiel, je zdaniteľným plnením rovnako, ako aj na základe rámcovej zmluvy poskytované súvisiace služby. Vzhľadom na to, že v danom prípade nemalo dôjsť k prevodu vlastníckeho práva k predmetu nájmu pri zaplatení poslednej splátky, je nájom motorových vozidiel podľa zákona o DPH v znení

účinnom do 31. 12. 2009 posudzovaný ako služba (§ 9 ods. 1 písm. b) v spojení sa § 8 ods. 1 písm. c) zákona o DPH) podliehajúci zdaneniu podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, pričom v zmysle taxatívnych ustanovení § 28 až § 48 zákona o DPH táto služba nebola oslobodená od DPH. V tomto ohľade nájom motorových vozidiel ako hlavné zmluvné plnenie podliehal 19% DPH, rovnako ako služba určená pod položkou j) - údržba a pravidelný servis prenajatých motorových vozidiel. Možno teda konštatovať, že obe služby podliehali rovnakému daňovému režimu určenia DPH. Uložil krajskému súdu, aby v novom rozhodnutí vyjadril názor, či je možné princípy uplatňované Súdnym dvorom Európskej únie pri rozhodovaní o otázkach určenia spoločného alebo odlišného spôsobu zdaňovania daňou z pridanej hodnoty pri plneniach podliehajúcich rôznym režimom zdaňovania, per analógiám použiť aj pre účely rozšírenia výpočtu zákazu uplatnenia odpočtu DPH zaplatenej za služby dodané v súvislosti s dodaním služby, podliehajúcej negatívnej enumerácie podľa § 49 ods. 7 zákona o DPH, predovšetkým s prihliadnutím na ciele ekonomických operácií a zámer zákona.

V konaní nebolo sporným, že v predmetnej faktúre bol vo vyfakturovanej čiastke zahrnutý tak nájom, ako aj služby, podľa položiek upravených v bode 4. 2. 1 leasingovej zmluvy. V leasingovej zmluve si účastníci dohodli, že v mesačnej platbe sa účtuje DPH vo výške platnej v čase, keď sa služby vykonali. Bolo dohodnuté, že na základe písomnej požiadavky nájomcu možno mesačnú platbu určenú v leasingovej zmluve rozdeliť vo faktúre na časť pokrývajúcu prenechanie vozidla na užívanie a časť pokrývajúcu s tým súvisiace služby. Súd skonštatoval, že predmetná leasingová zmluva je operatívnym leasingom, ktorý je rozvinutý najmä v obchodných záväzkových vzťahoch a jeho ekonomickým účelom je umožniť príjemcovi leasingu časovo obmedzené užívanie ním určenej veci za úplatu. Uvedený typ zmluvu upravuje § 269 ods. 2 Obchodného zákonníka. V danej veci sa jednalo o operatívny leasing, posudzovanú leasingovú zmluvu je preto potrebné posudzovať aj podľa § 630 zákona č. 513/1991 Zb. O obsahu danej zmluvy rozhoduje predovšetkým dohoda účastníkov. Je na ich výlučnej vôli, akým spôsobom si leasingovú splátku obvykle dojednanú vo forme mesačnej splátky dojednávajú nielen čo do výšky, ale čo do jej špecifikácie. Je preto na vôli účastníkov, aké jednotlivé zložky subsumujú do obsahu leasingovej splátky. Krajský súd nemal pochyb o tom, že celá leasingová platba je účastníkmi zmluvy dohodnutá a určená ako platba za užívanie predmetu leasingu. V posudzovanej veci bolo potrebné, aby vo vzťahu k jednotlivým položkám účtovaných služieb správny orgán vykonal dokazovanie a vyslovil názor, či sa jedná o službu, ktorá bezprostredne s užívaním vozidla súvisí a bez ktorej by prevádzka vozidla nemohla byť realizovaná, alebo sa jedná o iný druh služby.

K tejto otázke sa správca dane vyjadril v prvostupňovom rozhodnutí, v ktorom konštatoval, že položky bodu 4. 2. 1 leasingovej zmluvy pod písmenom d), e), f), g), bez akýchkoľvek pochybností s nájomom súvisia. Konštatoval, že úvaha o ich samostatnosti je irelevantná, pretože v tomto prípade by musel prenajímateľ fakturovať v zmysle ich charakteru ako oslobodené - bez dane a nájomca by si z nich nemohol uplatňovať žiadnu daň.

Správca dane sa vysporiadal aj s charakterom nákladov za služby uvedené v položke h), i), k), l), j) rámcovej zmluvy. Podľa správcu dane, uvedené položky bez akýchkoľvek pochyb s predmetným nájomom bezprostredne súvisia.

Podľa názoru krajského súdu, odôvodnenie rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu bolo dostatočné a argumenty k jednotlivým uvádzaným položkám sú logické. Z uvedeného dôvodu sa krajský súd nestotožnil s názorom žalobcu, že napadnuté rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane nie je dostatočne zdôvodnené a že žalovaný sa dôsledne neriadil skoršie vysloveným názorom krajského súdu. Vyjadril názor, že pojem nájom alebo užívanie motorového vozidla, nemožno chápať len ako reálne fyzické používanie konkrétneho motorového vozidla. Je potrebné ho ponímať v širšom kontexte, kde pod súčasťou fyzického používania motorového vozidla, jeho samotnej prevádzky, je potrebné rozumieť jeho používanie, nájom, v súlade s platnou legislatívou. Platná legislatíva v čase zdaniteľného plnenia v zákone č. 725/2004 Z.z. o prevádzke vozidiel v premávke na pozemných komunikáciách, upravovala v § 21 ods. 2 povinnosti prevádzkovateľa vozidiel - povinnosť, že prevádzkovateľ vozidla nesmie v premávke na pozemných komunikáciách prevádzkovať vozidlo, ktoré nemá doklad o poistení zodpovednosti za škodu spôsobenú prevádzkou motorového vozidla, ak sa vyžaduje podľa osobitného predpisu s odkazom na ustanovenia zákona č. 381/2001 Z.z. o

povinnom zmluvnom poistení zodpovednosti za škodu spôsobenú prevádzkou motorového vozidla a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Z tohto zákonného ustanovenia jednoznačne vyplýva, že súčasťou prevádzky motorového vozidla je aj dojednanie o povinnom zmluvnom poistení zodpovednosti za škodu spôsobenú prevádzkou motorového vozidla. Naviac, krajský súd poukázal na okolnosť, že pokiaľ by žalobca ako nájomca nebol v osvedčení k vozidlu uvedený ako jeho držiteľ, nemohol by povinné zmluvné poistenie s poisťovacou spoločnosťou dojednať, a teda bolo v kompetencii prenajímateľa takúto zmluvu s poisťovacou spoločnosťou uzavrieť s poukazom na § 3 ods. 1 zákona číslo 381/2001 Z.z. Z obsahu posudzovanej leasingovej zmluvy nebolo preukázané, že by predmetná zmluva bola uzatvorená ako nájomná zmluva s právom kúpy prenajatej veci, s poukazom na článok V. leasingovej zmluvy. Záver správnych orgánov, že položka 4. 2. 1 písm. d) bezprostredne s prevádzkou vozidla súvisí, je správny. Účelom leasingu pri prenájme motorového vozidla v súvislosti s jeho prevádzkou je spojené aj reálne riziko poškodenia prenajímaného vozidla. Štandardom v daných prípadoch je, aby bolo pre prípad vzniku takejto škody dojednané aj havarijné poistenie. Havarijné poistenie a s ním súvisiace úrazové poistenie osôb vo vozidle sa bezprostredne viaže k prevádzke motorového vozidla a zabezpečuje prenajímateľovi kompenzáciu všetkých škôd na vozidle, teda škôd vecných, ako aj na osobách, ktoré sa zúčastnili jeho prevádzky. Je preto logické, že prenajímateľ do nákladov na prevádzku motorového vozidla zahrnul aj položky uvedené v bode 4. 2. 1 pod písmenom e), f) a pokiaľ správca dane a žalovaný konštatoval, že tieto položky bezprostredne s prevádzkou prenajímaných vozidiel súvisia, tak tento záver správnych orgánov je logický a správny.

Vo vzťahu k položke pod písmenom g) - náklady na cestnú daň, koncesionárske poplatky, krajský súd dodal, že podmienky platenia cestnej dane sú upravené v zákone o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady (zákon č. 582/2004 Z.z.), kde v jedenástej časti je upravená daň z motorových vozidiel. Ustanovenie § 85 ods. 1 citovanej normy definuje pojem daňovníka, ktorým je fyzická alebo právnická osoba alebo ich organizačná zložka, zapísaná do obchodného registra. Podľa názoru krajského súdu, žalobca status daňovníka v zmysle § 85 zákona číslo 582/2004 Z.z. pre daň z motorových vozidiel nemal aj v prípade, ak by bolo preukázané, že nebol zapísaný ako držiteľ vozidla v dokladoch. Poukázal na to, že leasingová zmluva bola uzavretá dňa 10. 01. 2008. Podľa ustanovení predmetného zákona zákonodarca určil v § 89 ods. 3 v znení účinnom v roku 2009 vznik daňovej povinnosti k 1.1. bežného zdaňovacieho obdobia. Vzhľadom na uvedené skutočnosti prenajímateľ bol daňovníkom k 1.1.2008, bol povinný zaplatiť daň a bolo úplne logické, keď túto položku zahrnul do služieb súvisiacich s prevádzkou motorového vozidla práve z dôvodu, že žalobca predmetné vozidlo používal na podnikanie (§ 84 ods. 1 zákona č. 582/2004 Z.z.). Ak správca dane položku pod písmenom g) leasingovej zmluvy považoval za službu bezprostredne súvisiacu s prevádzkou prenajímaných motorových vozidiel, tak tento názor považoval krajský súd za správny.

Obdobne sa stotožnil s argumentáciou správcu dane, ktorý položku h), i) - úroková miera počas obdobia nájmu a správny poplatok, považoval za položky bezprostredne súvisiace s nájmom s argumentáciou, že bez prenajímania vozidla by prenajímateľovi ani uvedené poplatky za správu konkrétneho nájmu a súvisiace s úrokovou mierou obdobia nájmu nevznikli, sa krajský súd stotožnil.

Vo vzťahu k položke j) - náklady na údržbu, pravidelný servis, opravy, podľa pokynov výrobcu, výmena oleja, údržba, ako aj výmena súčiastok, pneumatík, ak je to potrebné vzhľadom na bežný spôsob používania vozidla krajský súd skonštatoval, že táto položka súvisí s prevádzkou motorových vozidiel, pretože je podmienkou v zmysle zákonnej úpravy, a to podľa § 21 ods. 1 písm. a) zákona č. 725/2004 Z.z., podľa ktorého je povinnosťou prevádzkovateľa vozidla udržiavať vozidlo v riadnom technickom stave podľa pokynov na obsluhu a údržbu vydaných výrobcu. Tieto služby preto s prevádzkou súvisia alebo spadajú pod povinnosti v spojení s premávkou na pozemných komunikáciách.

Vo vzťahu k položkám pod písmenom k) - predplatné na náhradné vozidlo a l) - asistenčná služba (služba cestnej asistencie) sa takisto krajský súd stotožnil s argumentáciou správcu dane a žalovaného. Pokiaľ správca dane zahrnul aj uvedené položky do služieb súvisiacimi bezprostredne s prevádzkou, prenájmom a užívaním predmetných vozidiel, tak tieto služby bezprostredne aj podľa názoru krajského súdu s prevádzkou prenajatých vozidiel súvisia z dôvodu, že predmetom leasingu užívania - nájmu, je

nájom vozidla a v prípade jeho poruchy, škodovej udalosti, poškodenia, je namieste, aby žalobcovi ako podnikateľovi bolo zabezpečené náhradné vozidlo, respektíve v súvislosti s dopravnou nehodou, škodovou udalosťou, asistenčná služba. Ak tieto položky boli teda zahrnuté do mesačnej platby nájmu ako položky súvisiace s prevádzkou vozidla, tak aj podľa názoru krajského súdu uvedené položky s prevádzkou motorového vozidla bezprostredne súvisia.

Predmetné služby boli priamo upravené v leasingovej zmluve v článku VI., VII., VIII., ktoré sa týkali užívania predmetného vozidla, povinnosti, ktoré súvisia s týmto užívaním a boli pretransformované do jednotlivých položiek, ktoré tvorili výšku mesačnej platby, a teda aj posudzovaných služieb. Posudzované služby boli špecifikované v obsahu výšky mesačnej platby pod písmenom d) až k) bodu 4. 2. 1 a ich špecifikácia obsiahnutá v kalkulácii výšky mesačnej platby vychádzala z obsahu nájmovej zmluvy, ktorej obsahom bolo prenechanie predmetných motorových vozidiel do užívania a v súvislosti s tým, zabezpečenie plnenia povinností v súvislosti s opravou a údržbou vozidla, poškodením a krádežou vozidla, predplatného na náhradné vozidlo. Krajský súd zdôraznil, že v posudzovanej leasingovej zmluve jej účastníci dojednali všetky položky, ktoré mesačnú splátku leasingu určujú. Neboli obmedzovaní kogentnými ustanoveniami Obchodného zákonníka a pokiaľ v leasingovej zmluve určili cenu nájmu, a to výšku mesačnej platby leasingu v bode 4. 2. 1, ktorú rozčlenili v tomto bode na položky pod písmenom a) až l), tento ich postup bol v súlade so zákonom, pričom z obsahu zmluvy bolo jednoznačne preukázané, že všetky uvedené položky tvoria výšku mesačnej platby. Účastníci leasingovej zmluvy konštatovali, že rozdelenie mesačnej platby na časť pokrývajúcu prenechanie vozidla a s tým súvisiace služby tvoria celkovú mesačnú platbu, pričom sami definovali, že v prípade rozdelenia mesačnej platby sa jedná o rozdelenie mesačnej platby na nájom a služby, ktoré súvisia so samotným nájmom. Dohodou teda určili, že celková mesačná splátka, ktorá predstavuje nájom a služby s týmto nájmom súvisiace, tvorí ako celok mesačnú platbu na základe leasingovej zmluvy, ktorú bol povinný žalobca ako nájomca prenajímateľovi poskytovať. V bode 4. 2. 2 účastníci leasingovej zmluvy osobitne definovali náklady, ktoré do mesačnej platby nie sú zahrnuté. Aj takéto gramatické vyjadrenie vôle účastníkov okrem vyššie popísaných skutočností, potvrdzuje indíciu, že došlo k dojednaniu jednej mesačnej splátky, ktorá predstavuje položky bodu 4. 2. 1 písm. a) až l) leasingovej zmluvy.

Správca dane a žalovaný posudzoval a analyzoval jednotlivé „sporné“ posudzované služby a jednoznačne dospel k záveru, že tvoria bezprostredný súvis s hlavným plnením, a teda súvisia s nájmom, užívaním, prevádzkou predmetného vozidla. Krajský súd uviedol, že služby, ktoré sú predmetom sporu nie sú samostatné, ale doplnkové k hlavnej službe, pretože plnenia za ne boli poskytované bez ohľadu na to, či skutočne došlo k plneniu služieb podľa § 19, alebo išlo o akýsi paušál, ktorý sa plnil bez ohľadu na skutočné plnenie zo zmlúv podľa § 22 ods. 2 písm. b), čo je základ dane, keď súvisiace služby sa nesmú umelo rozdeľovať. Pokiaľ sa uvedené služby objednali prostredníctvom leasingovej spoločnosti a táto spoločnosť fakturovala celú sumu, jednalo sa o jeden základ dane, ktorý nemožno rozdeliť podľa § 22 ods. 2 písm. b) zákona o DPH, účinnom do 31. 12. 2009. Ak je základné plnenie oslobodené, je oslobodené aj súvisiace plnenie od jedného dodávateľa s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 7 písm. a) zákona o DPH v účinnom znení. Ak by si žalobca tieto služby objednal od iného dodávateľa, boli by to samostatné služby, tento dodávateľ by vystavil osobitnú faktúru s vyčíslenou daňou, čo v prípade leasingovej spoločnosti nebolo dodržané a nešlo by o plnenie podľa § 22 ods. 2 zákona o DPH.

Krajský súd nemohol akceptovať tvrdenie žalobcu, pretože faktúra č. 18507 nenapĺňa ustanovenie § 71 ods. 2 písm. g) zákona o DPH, keď neobsahuje povinný údaj, a to špecifikáciu dane, po rozčlení dodanej služby na službu hlavnú a doplnkovú. Na faktúre je uvedený základ dane vo výške 1450,24 € rozčlenený na dve čiastkové plnenia 744,47 a 705,77, avšak z uvedených čiastkových plnení nie je samostatne vyčíslená daň, preto faktúra nespĺňa náležitosti daňového dokladu podľa § 71 zákona o DPH.

Na základe uvedenej argumentácie dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je zákonné a žalobu ako nedôvodnú zamietol. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p.

II.

Voči rozsudku Krajského súdu v Žiline podal žalobca v zákonom určenej lehote odvolanie, v ktorom vyjadril nesúhlas s tvrdeniami súdu.

Poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 17. januára 2013 C - 224/11 vo veci DPH - poskytnutie leasingu spojené s poistením majetku, ktorý je predmetom leasingu. Uvedený rozsudok sa týka totožnej problematiky. Vyčítal krajskému súdu, že sa nedržal pokynov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a predmetnú problematiku odpočtu DPH neposúdil dostatočne v kontexte jednotlivých rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie.

V prípade žalobcu bola uplatnená sadzba a odpočet DPH pri službách, ktoré musel prenajímateľ fakturovať s DPH, pretože režim hlavného plnenia predmetných služieb ako plánovaný servis a údržba sa použijú aj na plnenie služieb, ktoré za normálnych okolností sú oslobodené od DPH. Z uvedeného dôvodu bola na daných službách fakturovaná DPH, ktorá bola žalobcom nároková späť v zmysle zákona. S poukazom na vyššie uvedený rozsudok Súdneho dvora Európskej únie uviedol, že zásada daňovej neutrality bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytovaniami služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo rôzne z hľadiska DPH. Samotný okruh poistenia je oslobodený od platenia DPH, čo pri zachovaní logiky správca dane a to zákazu odpočtu DPH pri takto fakturovaných službách, by znevýhodňovalo práve súčasného prenajímateľa od iných spoločností poskytujúcich poistenie, pretože ich služby by boli umelo a bezdôvodne predražené, pretože by nebol nárok na odpočet DPH platiteľom. Spoločnosť prenajímateľa je preto potrebné považovať rovnako ako inú spoločnosť poskytujúcu uvedený druh služby a daňovú transakciu je potrebné posudzovať podľa povahy poskytovaných služieb a nie v závislosti od ich poskytovateľa.

Žalobca ďalej poukázal a citoval z metodického pokynu vydanom Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky v októbri 2008, podľa ktorého jedno zložené plnenie alebo viacero odlišných plnení sa musí posudzovať podľa stanovených kritérií, podľa ktorých, každé dodanie služby musí byť samostatne posúdené ako jednoznačné a nezávislé plnenie, ktoré zahŕňa z ekonomického hľadiska jednu službu, by nemalo byť umelo rozdelené. Bola v ňom vyslovená potreba zistiť zásadné charakteristické znaky operácií, aby sa dalo určiť, či zdaniteľná osoba dodáva zákazníkovi niekoľko odlišných služieb ako jednu službu, pričom skutočnosť, že ak je platená jedna cena, táto nie je rozhodujúca, i keď môže navodiť, že sa jedná o jednu službu.

Citoval z vyššie uvedeného rozsudku a zdôraznil, že poskytnutie služieb spočívajúcich v poistení majetku tvoriaceho predmet leasingu a poskytnutie služieb spočívajúcich v samotnom leasingu sa na účely DPH v zásade musia považovať za odlišné a nezávislé poskytnutia služieb. Jedná sa teda o služby prevádzkového charakteru oddelené od prenájmu a prevádzky vozidiel, pričom táto môže byť realizovaná bez uvedených služieb od prenajímateľa. Štandardným spôsobom je zabezpečenie týchto služieb vlastnými prostriedkami alebo formou subdodávok od vybraného poskytovateľa, ktorý častokrát, ako v tomto prípade, je aj v úlohe prenajímateľa. U predmetných prenajatých vozidiel si žalobca zabezpečoval služby v súvislosti s ich prevádzkou vo svojom mene, ktoré neboli pokryté v rámcovej zmluve. Pri týchto službách si žalobca uplatnil nadmerné odpočty DPH, tieto boli správcovi dane kontrolované a nevznikli pochybnosti o oprávnenosti odpočtu. Rovnako mal správca dane posudzovať aj sporné odpočty DPH. Na vyvrátenie tvrdenia krajského súdu poukázal žalobca na článok 4.3 rámcovej zmluvy, podľa ktorého sa cena za služby môže zvýšiť, ak dôjde k nadbytočnému opotrebeniu alebo nehodovosti. Tvrdenie, že cena za služby bola počas celého zmluvného vzťahu rovnaká, jednalo sa o paušálnu platbu bez ohľadu na to, či bola poskytnutá alebo nie, nie je pravdivé. Výúčtovanie za služby boli síce v roku 2009 na rovnakej úrovni z dôvodu povahy služieb, v roku 2010 došlo k vyúčtovaniu skutočných nákladov a porovnaniu s plánovanými nákladmi, ako aj s počtom odjazdených kilometrov, kde došlo k preplatku zo strany prenajímateľa. Uvedenú skutočnosť správca dane nezistoval, pretože sa venoval len účtovnému obdobiu 2009.

K tvrdeniu krajského súdu, že faktúra za daný mesiac nenaplnila ustanovenie § 71 ods. 2 písm. g) zákona o DPH keď neobsahuje povinný údaj, a to špecifikáciu dane, žalobca uviedol, že tvrdenie súdu nekorešponduje s ustanovením § 71 zákona o DPH, pretože každá faktúra obsahovala povinný údaj podľa § 71 písm. a) až j). Uviedol, že ustanovenie § 49 zákona o DPH upravuje, že platiteľ, ktorý

nadobudne hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkovom a pri nadobudnutí tohto majetku predpokladá jeho použitie na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie sa môže rozhodnúť, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie. Z uvedeného vyplýva, že platca dane si sám môže určiť, akú časť dane na odpočítanie si bude nárokovať a akú nie. V zmysle uvedenej analógie si platca dane sám určil, ktorú časť dane si bude uplatňovať a ktorú nie. Žalobca postupoval v súlade so zákonom a splnil všetky predpoklady a podmienky uplatnenia nároku odpočtu DPH, pričom pri nájme si nenárokoval odpočet DPH.

Na základe uvedených skutočností žiadal Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby rozsudok Krajského súdu v Žiline zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie, prípadne rozsudok zruší a vec vráti súdu prvého stupňa na ďalšie konanie a súčasne zaviazal žalovaného na úhradu trov konania, ktoré vyčísli.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe doručenom súdu dňa 22. 06. 2016 uviedol, že Krajský súd v Žiline rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, vysporiadal sa so všetkými žalobnými námietkami, a preto žiadal Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby rozsudok Krajského súdu v Žiline potvrdil a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 1.7.2016, podľa ktorého sa odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a jednomyseľne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú súdy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p. na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p., 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.

Podľa § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní, (ďalej len Daňový poriadok) účinného od

01.01.2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku, účinného od 30.12.2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku v účinnom znení, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykazať, alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní, (zákon č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.12.2011), t. j. právneho predpisu, podľa ktorého postupoval správca dane pri výkone daňovej kontroly a v konaní prebiehajúcim do 30.12.2012, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní 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.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH účinného do 31.12.2009, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 9 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru

podľa § 8, vrátane poskytnutia práva užívať hmotný majetok.

Podľa § 19 ods. 2 prvej vety zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 22 ods. 1 a 2 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

Do základu dane podľa odseku 1 sa zahŕňajú aj

- a) iné dane, clá a poplatky vzťahujúce sa na tovar alebo službu,
- b) súvisiace náklady (výdavky), ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia požadované dodávateľom od kupujúceho alebo zákazníka.

Podľa § 37 ods. 1 zákona o DPH, oslobodená od dane je poisťovacia a zaistovacia činnosť vrátane sprostredkovania poistenia a sprostredkovania zaistenia.

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.

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.

Podľa § 49 ods. 3 prvá veta zákona o DPH, platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 41, s výnimkou poisťovacích služieb podľa § 37 a finančných služieb podľa § 39, ak sú poskytnuté zákazníkovi, ktorý nemá sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko na území Európskych spoločenstiev, alebo ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom tovaru mimo územia Európskych spoločenstiev.

Podľa § 49 ods. 4 zákona o DPH, ak platiteľ použije tovary a služby pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých môže odpočítať daň, a súčasne pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých nemôže odpočítať daň podľa odseku 3, je povinný postupovať pri výpočte pomernej výšky dane, ktorú môže odpočítať, podľa § 50.

Podľa § 49 ods. 7 písm. a) zákona o DPH, platiteľ nemôže odpočítať daň pri

- a) kúpe a nájme osobného automobilu; osobným automobилоm sa na účely tohto zákona rozumie motorové vozidlo registrované v kategórii M1,
- b) kúpe príslušenstva osobného automobilu vrátane montáže; príslušenstvom osobného automobilu sa na účely tohto zákona rozumie elektrické ovládanie okien, centrálné uzamykanie dverí, klimatizačný systém, autorádio, autorádio s prehrávačom (MC/CD), prehrávač (MC/CD), reproduktory, anténa, poplašné a zabezpečovacie zariadenie, vzduchový vankúš (airbag), strešné okno, protiblokovacie zariadenie,
- c) kúpe tovarov a služieb na účely pohostenia a zábavy,
- d) prechodných položkách podľa § 22 ods. 3.

Podľa § 50 ods. 1 zákona o DPH, 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 § 71 ods. 2 zákona o DPH, faktúra musí obsahovať

- a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň,

- b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené,
- c) poradové číslo faktúry,
- d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,
- e) dátum vyhotovenia faktúry,
- f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,
- g) základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
- h) uplatnenú sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane,
- i) výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

V danom prípade daňová kontrola bola vykonaná za účinnosti zákona o správe daní č. 511/1992 Zb. (zákon o správe daní) a napadnuté rozhodnutie, ako aj úkony vykonané daňovými orgánmi po 31.12.2011 sa spravovali ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z.z. (daňový poriadok).

Článok 135 smernice Rady 2006/112/ES stanovuje, že členské štáty oslobodia od dane poisťovacie a zaistovacie transakcie vrátane súvisiacich služieb poskytovaných poisťovacími makléřmi a poisťovacími agentmi.

V danom prípade Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na svoje rozhodnutie v obdobnej veci vedenej na tunajšom súde pod sp. zn. 3Sžf/40/2016, týkajúcej sa tých istých účastníkov, totožných skutkových okolností, len iného zdaňovacieho obdobia. V odôvodnení predmetného rozhodnutia odvolací súd uviedol: „V obdobnej veci, nájom motorového vozidla a poskytnutie služby - sprostredkovanie jeho poistenia, vydal ESD rozsudok č. C-224/11, na ktorý poukazoval aj žalobca. Jednalo sa o návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa výkladu článku 2 ods. 1 písm. c), článku 28 a článku 135 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) - Poskytovanie lízingu spojené s poskytovaním poistenia predmetu lízingu, uzavretého lízinguovou spoločnosťou a fakturovaného touto spoločnosťou lízinguovému nájomcovi - Kvalifikácia plnenia na účely DPH ako jediného zloženého plnenia alebo ako dvoch samostatných plnení.

V predmetnom rozsudku bol vyjadrený názor, podľa ktorého, ak lízingový prenájomateľ sám poistí majetok tvoriaci predmet lízingu a lízinguovému nájomcovi refakturuje presnú sumu nákladov poistenia, takáto transakcia predstavuje za okolností, ako sú tie vo veci samej, poisťovaciu transakciu v zmysle článku 135 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

Vo veci posudzovanej Súdnym dvorom, sa jednalo o prípad, keď boli prítomné predovšetkým dva prvky, a to:

1/ Poskytnutie lízingu dohodnutého zmluvnými stranami zmluvy o lízingu, t. j. prenájomateľom a nájomcom.

2/ Poskytnutie poistenia spojeného s majetkom tvoriacim predmet lízingu, v rámci ktorého na jednej strane prenájomateľ, vlastník uvedeného majetku, uzavrie poistenie u poisťovateľa a na druhej strane sú náklady na toto poistenie refakturované v nezmenenej výške nájomcovi.

Súdny dvor prezentoval vo svojom rozhodnutí právny názor: „Na to, aby sa zistilo, či takéto prvky tvoria z hľadiska DPH jedinú transakciu, treba najprv uviesť, že je pravda, že tieto dva prvky môžu byť poskytnuté spoločne. Existuje totiž spojitosť medzi poskytnutím služby lízingu a poskytnutím poistenia spojeného s majetkom tvoriacim predmet lízingu, keďže takéto poistenie pokrývajúce uvedený majetok je užitočné len vo vzťahu k tomuto majetku.

Okrem iného treba pripomenúť, že pokiaľ ide o jednotnosť služby, nepriame dôkazy môžu byť poskytnuté postupmi fakturácie a tarifikácie (pozri v tomto zmysle rozsudok CPP, už citovaný, bod 31). Oddelená fakturácia a odlišná tarifikácia služieb svedčia v prospech existencie nezávislých služieb, pričom však nemajú rozhodujúcu povahu (pozri v tomto zmysle uznesenie Purple Parking a Airparks Services, už citované, bod 34 a citovanú judikatúru).

V tejto súvislosti sa zdá, že postupy uplatnené vo veci samej, t. j. odlišná tarifikácia, ako aj oddelená fakturácia, odrážajú záujmy zmluvných strán. Nájomca chce totiž predovšetkým získať službu lízingu a len subsidiárne vyhľadáva poistenie, ktoré od neho vyžaduje prenajímateľ. Ak sa nájomca rozhodne zaobstarať si prostredníctvom prenajímateľa aj službu poistenia, takéto rozhodnutie vzniká nezávisle od jeho rozhodnutia uzatvoriť lízingovú zmluvu.

Z predchádzajúcich úvah, ako aj z úvah uvedených v bode 36 tohto rozsudku a fortiori vyplýva, že službu poistenia a službu lízingu, o ktoré ide vo veci samej, nemožno považovať za tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené, v zmysle judikatúry uvedenej v bode 30 tohto rozsudku.

Na to, aby sa vnútroštátnemu súdu poskytla úplná odpoveď, treba na účely výkladu článku 78 smernice o DPH uviesť, že ak poskytnutie lízingu a poskytnutie poistenia týkajúceho sa majetku tvoriaceho predmet lízingu predstavujú nezávislé plnenia, nepatria do toho istého základu dane. Takéto poskytnutie poistenia, ktoré predstavuje nezávislé plnenie a pre nájomcu je samo osebe cieľom, nemôže v zmysle tohto článku 78 predstavovať výdavky súvisiace s transakciou lízingu, ktoré sa musia zohľadniť na výpočet základu dane tejto poslednej uvedenej transakcie. Za takýchto okolností totiž náklady na poistenie predstavujú protiplnenie za poskytnutie poistenia týkajúceho sa majetku tvoriaceho predmet lízingu, a nie protiplnenie za poskytnutie samotného lízingu.

Aby sa určilo, či táto transakcia, ktorá spočíva nielen v poskytnutí poistenia, ale aj v refakturovaní jeho nákladov nájomcovi, predstavuje transakciu oslobodenú od DPH, treba posúdiť rozsah článku 135 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

Podľa tohto ustanovenia členské štáty oslobodia od dane "poisťovacie a zaisťovacie transakcie vrátane súvisiacich služieb poskytovaných poisťovacími maklérmi a poisťovacími agentmi".

Súdny dvor však spresnil, že výraz "poisťovacie transakcie", ako je uvedený v článku 135 ods. 1 smernice o DPH, je v zásade dostatočne široký na to, aby zahŕňal poskytnutie poistného krytia platiteľom dane, ktorý sám nie je poisťovateľom, ale ktorý v rámci kolektívneho poistenia poskytuje svojim zákazníkom takéto poistenie využitím služieb poisťovateľa, ktorý preberá poistné riziko (pozri v tomto zmysle rozsudok CPP, už citovaný, bod 22).

Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa treba zaoberať otázkou, či do pojmu "poisťovacie transakcie" patrí aj poskytnutie poistného krytia, ktoré zabezpečí poistený, akým je prenajímateľ, ktorý v rámci transakcie lízingu refakturuje náklady na toto poistenie svojmu zákazníkovi, t. j. nájomcovi, ktorý má vo vzťahu k prenajímateľovi prospech z tohto krytia rizík.

Na takúto otázku treba v zásade odpovedať kladne.

Treba totiž uviesť, že poistenie, ako je to vo veci samej, by nemalo podliehať DPH len na základe samotného refakturovania s ním spojených nákladov v súlade so zmluvným dojednaním uzatvoreným zmluvnými stranami lízingovej zmluvy. Skutočnosť, že prenajímateľ na žiadosť svojich zákazníkov uzatvorí poistenie u tretej osoby a následne na nich prenesie presnú sumu nákladov fakturovanú touto treťou osobou, nemôže tento záver vyvrátiť. Za takýchto okolností, pokiaľ poskytnutie poistenia zostáva nezmenené, refakturovaná suma v skutočnosti predstavuje protiplnenie za uvedené poistenie, a takáto transakcia preto nemá podliehať DPH, keďže je oslobodená od dane v zmysle článku 135 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

V zmysle prezentovaného právneho názoru Súdneho dvora, ktorý v časti poskytol východiská pre posúdenie aj danej konkrétnej veci, predstavuje poskytnutie služieb spoločnosťou BUSINESS LEASE SLOVAKIA s.r.o. žalobcovi, minimálne v rozsahu sprostredkovania poistenia, takú časť plnenia, ktoré

nesúvisí s nájmom motorových vozidiel, jedná sa o poskytnutie inej služby a odčlenenie platieb za toto plnenie, nie je preto neprirodzené. Z uvedeného dôvodu nemožno súhlasiť s právnym názorom súdu prvého stupňa a žalovaného, že sa na služby definované pod položkami 4. 2. 1 d), 4. 2. 1 e), 4. 2. 1 f), má prihliadať ako na plnenie, na ktoré sa vzťahuje rovnaký daňový režim ako na hlavné plnenie. Žalobca v konaní pred správcou dane, ani zástupca prenajímateľa pri ústnom pojednávaní však nepreukázal, či platby účtované prenajímateľom za uvedené služby sú refakturáciou platby v tej istej výške ako činila jeho úhrada poistného poisťovateľovi. Keďže poistenie je oslobodené od dane, nemá byť hradená ani DPH z tejto položky. V prípade transakcií, pri ktorých nedochádza k uplatneniu DPH, nedochádza k daňovej povinnosti, preto nemožno ani žiadať o odpočet DPH. V prípadoch, ak dôjde k nesprávnemu určeniu základu dane platiteľom možno následne len vykonať opravu základu dane postupom podľa § 25 v spojitosti s ust. § 53 zákona o DPH.

Napriek doplnenému dokazovaniu žalobca nepožiadala o predloženie dotknutých poistných zmlúv, a preto nebolo možné zistiť, či celá vyúčtovaná čiastka zodpovedajúca službe definovanej pod bodmi 4. 2. 1 d), 4. 2. 1 e), 4. 2. 1 f) zodpovedala dohodnutému poistnému, a či sa teda na ňu vzťahovalo oslobodenie od DPH s následnou nemožnosťou odpočtu DPH. Dôkazná povinnosť daňového subjektu vyplýva z ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku.

Systém odpočítania stanovený smernicou o DPH má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých ekonomických činností, bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností, pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH.

V zmysle európskej judikatúry, každé plnenie má byť považované za odlišné a nezávislé, pričom však plnenie pozostávajúce z jediného plnenia (z hospodárskeho hľadiska) nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH. O jediné plnenie ide, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou v prospech zákazníka sú tak úzko spojené, že tvoria objektívne jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.

Keď sa určitá činnosť skladá z viacerých plnení, vzniká otázka, či sa má táto činnosť považovať za jedno plnenie s jedným základom dane alebo za viaceré odlišné a nezávislé plnenia, ktoré sa posudzujú samostatne. Koncept zložených plnení predstavil Súdny dvor EÚ vo viacerých svojich rozhodnutiach (spomenutých aj účastníkmi konania), v ktorých definoval určité kritériá, ktoré by sa mali brať do úvahy, aby sa z hľadiska DPH určilo, či jedno plnenie, ktoré sa skladá z viacerých prvkov, sa má považovať za jeden zdaniteľný obchod alebo za viac odlišných a samostatne posudzovaných zdaniteľných obchodov. Okrem toho Súdny dvor EÚ definoval pojmy „vedľajšie plnenie“ a „úzko spojené plnenie“, na ktoré sa vzťahuje rovnaký daňový režim ako na hlavné plnenie. Súdny dvor EÚ ďalej uviedol, že vzhľadom na rozmanitosť obchodných operácií nie je možné dať úplný návod, ako pristupovať k problému jednoznačne vo všetkých prípadoch, a preto každý konkrétny prípad je potrebné posudzovať samostatne.

Podľa názoru Najvyššieho súdu, správca dane, žalovaný a súd prvého stupňa nesprávne právne posúdili poskytnutie služby definovanej pod položkami 4. 2. 1 d) - poistné na povinné zmluvné poistenie, 4. 2. 1 e) - poistné na havarijné poistenie vozidla, 4. 2. 1 f) - úrazové poistenie prepravovaných osôb, začleniac ho ako nerozlučné hospodárske plnenie k - nájmu vozidiel. Rozhodnutie o tom, že žalobcovi neprislúcha nárok na odpočet DPH pripadajúci tejto časti plnenia je však vecne správne, pretože táto je oslobodená od DPH a nemožno preto požadovať jej odpočet.

Žalovaný ako aj krajský súd pre správne uplatnenie dane z pridanej hodnoty vykonali analýzu zdaniteľného plnenia z prihliadnutím na to, aký cieľ mali jednotlivé prvky plnenia pre žalobcu. Na základe analýzy určili, že sa jedná o jedno zložené plnenie s jedným základom dane. Plnenia obsiahnuté v položkách 4.2.1 g) - náklady na cestnú daň, koncesionárske poplatky, 4.2.1 h) - úroková miera, 4.2.1 i) - správny poplatok, 4.2.1 - j) - náklady na údržbu, pravidelný servis/opravy podľa pokynu výrobcu,

výmenu oleja, údržbu, výmenu pneumatík a súčiastok potrebných pre bežný spôsob používania vozidla, 4.2.1 k) predplatné na náhradné vozidlo, 4.2.1 l) náklady medzinárodnej asistenčnej služby vyhodnotili ako formálne odlišné plnenia, poskytnuté oddelene, avšak závislé na hlavnom plnení, ktoré je potrebné považovať za jedno plnenie.

S uvedeným názorom možno súhlasiť, pretože ako už uviedol súd prvého stupňa, účelom nájmu vozidla je jeho používanie. V spojitosti s používaním a prevádzkou motorových vozidiel sa spájajú povinnosti určené osobitnými predpismi, na ktoré krajský súd poukázal (§ 21 zákona č. 725/2004 Z.z., § 84, § 85 zákona č. 582/2004 Z.z. v účinnom znení). Je záujmom a súčasne aj povinnosťou vlastníka - prevádzkovateľa motorového vozidla, aby boli riadne a včas vykonávané predpísané kontroly technického stavu jeho vozidla a jeho údržba, uhradené poplatky súvisiace s jeho prevádzkou, v termínoch určených zákonom používané predpísané typy pneumatík (zimné, letné), výrobcom odporúčané druhy pneumatík a pod. Je preto potrebné, aby bolo umožnené plnenie uvedených povinností zodpovednou osobou, t.j. vlastníkom vozidla. Vlastník motorového vozidla je zodpovedný za dodržiavanie osobitných právnych predpisov (aj v rámci objektívnej zodpovednosti), pričom ak mu vznikajú náklady s tým súvisiace, je logické, ak tieto náklady premietne do nájomného. Uvedené činnosti je preto potrebné považovať za bezprostredne súvisiace s prevádzkou motorových vozidiel, t.j. s účelom, na ktorý boli prenajaté. Z dôvodu, že prenajaté vozidlá neboli určené na následný odpredaj žalobcovi, ten nebol držiteľom technického osvedčenia vozidla, nebol oprávnený rozhodovať o jeho používaní (§ 2 písm. am) zákona č. 725/2004 Z.z.), a preto si prípadne nemohol určiť iný subjekt na poskytnutie predmetných služieb. Čo sa týka poskytnutia služby - medzinárodnej asistenčnej služby, táto býva obvykle poskytovaná v rámci havarijného poistenia, pričom žalobca v rámci svojej dôkaznej povinnosti nepreukázal, či účtovaná čiastka za túto službu nebola súčasťou predmetného poistenia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa na základe uvedených dôvodov zhodol s názorom súdu prvého stupňa, že v prípade citovaných plnení sa jednalo o plnenia tak úzko prepojené s nájmom vozidiel, že tvoria objektívne jedno ekonomické plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.

Je potrebné prisvedčiť aj právnomu záveru Krajského súdu v Žiline, prezentovanému v žalobe napadnutom rozsudku, že faktúra predložená žalobcom pri daňovej kontrole č. 19457 zo dňa 01.12.2009, neobsahovala údaje v zmysle ust. § 71 ods. 2 písm. h) a i) zákona o DPH, a to vzhľadom na vyššie uvedené, uplatnenú sadzbu dane a údaj o oslobodení od dane, výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť. Účtovný doklad neposkytoval verný a pravdivý obraz o účtovaných skutočnostiach, tak ako to ukladá zákon, pretože podľa údajov v predmetnej faktúre uvedených, mala zaplatená daň predstavovať 275,55 €, pričom v tejto čiastke bola zahrnutá aj DPH za služby, ktoré tejto dani nepodliehajú.“

V tejto konkrétnej veci, vzťahujúcej sa na daňové obdobie november 2009, bola zo strany žalobcu predložená faktúra č. 18507 zo dňa 02.11.2009, v zmysle ktorej mala zaplatená daň predstavovať 275,55 €. Ostatné údaje, ich rozčlenenie, zodpovedali vyššie citovanému účtovnému dokladu.

V závere rozsudku č. k. 3Sžf/40/2016 odvolací súd uviedol: Správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal dostatočné dokazovanie. Rozhodnutie žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti“.

Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na nutnosť dodržiavať zásadu právnej istoty (čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky), t.j. že v obdobných veciach je možné sa od predchádzajúceho rozhodnutia najvyššieho súdu meritorne odchýliť iba, ak sa podstatne zmenili skutkové okolnosti a právny základ pre vyhlásenie súdneho rozhodnutia. Navyše s princípom právnej istoty je tesne spojená kontinuita právnych názorov súdov na riešenie obdobných vecí.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu,

ktorý bol vo výroku vecne správny, podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 O.s.p., potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.