

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6SŽf/9/2016  
Identifikačné číslo spisu: 8015200628  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.12.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8015200628.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a zo sudcov JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: ISPro s.r.o., so sídlom Budovateľská 4, 091 01 Stropkov, IČO: 36 502 138, právne zastúpeného JUDr. Ivom Babjakom, advokátom so sídlom vo Svidníku, Advokátska kancelária, ul. Sov. hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/160960/2015/5057 zo dňa 15.04.2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/24/2015-43 zo dňa 20. novembra 2015, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/24/2015-43 zo dňa 20. novembra 2015 p o t v r d z u j e .

III. Návrh žalobcu na podanie návrhu Súdnemu dvoru Európskej únie na začatie prejudiciálneho konania z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

I.  
Konanie na prvostupňovom správnom súde

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu a účastníkom náhradu trov konania podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/160960/2015/5057 zo dňa 15.04.2015, ako aj rozhodnutia Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov (ďalej len „správca dane“) č. 9711401/5/2759/2015/3847/Puz zo dňa 19.01.2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o

zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2006 v sume 5.297,74 Eur, za uvedené zdaňovacie obdobie mu nepriznal nadmerný odpočet v sume 4.143,82 Eur a vyrubil mu daň v sume 1.153,92 Eur.

Žalovaný v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Dôvodom dodatočného určenia DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie bolo na základe výsledkov preverovania deklarováných zdaniteľných plnení daňovými orgánmi oboch stupňov zhodne konštatované nesplnenie zákonných podmienok na odpočet dane podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2006 (ďalej len „zákon o DPH“), ktorý si žalobca uplatnil odpočítaním časti dane na základe faktúry č. 2063004002 zo dňa 30.06.2006 od spoločnosti ZERO Košice spol. s r.o., Hutnícka 22, Košice za prenájom výpočtovej a prezentačnej techniky, za účelom realizácie zmluvy č. 674/131/2006 o poskytovaní dotácii v pôsobnosti Ministerstva dopravy, pôšt a telekomunikácií Slovenskej republiky (ďalej len „Ministerstvo dopravy“) zo dňa 19.05.2006 v súvislosti so zabezpečením „Projektu informačné internetové strediská pre nezamestnaných“, realizovaného v spolupráci s Technickou univerzitou v Košiciach - Inštitútom celoživotného vzdelávania Košice.

V súvislosti s uplatneným odpočtom dane zo sporných faktúr krajský súd dospel k záveru, že žalobca nesplnil základnú podmienku odpočítania od dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH, pričom neobstojí jeho tvrdenie, že predmetom jeho podnikania v danom prípade bola realizácia projektu. S poukazom na ustanovenia § 3 ods. 2, resp. § 9 ods. 3 zákona o DPH krajský súd uviedol, že predmetom podnikania v zmysle zákona o DPH je taká činnosť, z ktorej žalobca dosiahol príjem za II. štvrťrok 2006, čo v predmetnom konaní žalobca predloženými faktúrami nepreukázal.

K poukazu žalobcu na obsah článku 167 a nasl. Šiestej Smernice Rady 2006/112/ES vo vzťahu k splneniu hmotnoprávných podmienok na odpočet dane krajský súd za prvoradé označil dodržanie príslušných ustanovení zákona o DPH daňovým subjektom, konkrétne ustanovenia § 2 ods. 1 písm. b) citovaného zákona, podľa ktorého predmetom dane je poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Podľa krajského súdu kontrolované faktúry v rámci schváleného projektu tieto podmienky na odpočítanie DPH v zmysle § 49 zákona o DPH jednoznačne nespĺňali.

Krajský súd vyhodnotil predmet podnikateľskej činnosti žalobcu v súvislosti s realizáciou dotačného projektu, pričom vychádzal zo zistení správcu dane. Poukázal na obsah zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného dňa 22.05.2012, podľa ktorého predmetom podnikania žalobcu bolo dosiahnutie príjmu vo forme dotácie zo štátneho rozpočtu. Aby tento príjem mohol žalobca dosiahnuť, musel vypracovať projekt s rozpočtovými nákladmi bez DPH na úhradu týchto nákladov bez DPH a bola mu poskytnutá dotácia. Dodávateľia týchto služieb boli ako platitelia DPH povinní žalobcovi vystaviť faktúry s DPH a ten si potom uplatnil odpočítanie DPH z týchto faktúr, pretože bez týchto služieb sa nemohol realizovať projekt a nebol by sa dosiahol príjem vo forme dotácie. Keďže dodávateľia služieb vystavili faktúry s DPH, žalobca si túto DPH odpočítal, tým bol uplatnený princíp neutrality DPH, keď na jednej strane dodávateľia boli povinní odvieť DPH do štátneho rozpočtu a žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane.

V tomto prípade krajský súd zdôraznil, že žalobca ako daňový subjekt je platiteľom dane od 01.04.2005 a dosiahol príjem prijatím poskytnutej dotácie nenávratného finančného príspevku a to naplnením zmluvy č. 674/131/2006 o poskytnutí dotácie v pôsobnosti Ministerstva dopravy zo dňa 19.05.2006 v súvislosti so zabezpečením projektu „Informačné internetové strediská pre nezamestnaných“ realizovaného v spolupráci s TÚ Košice - ICV Košice. Žalobca realizoval teoretické a praktické školenia pre účastníkov/nezamestnaných bezodplatne, pretože tieto aktivity boli financované formou nenávratného finančného príspevku - dotácie.

Krajský súd dôvodil, že ak žalobca poskytoval služby nezamestnaným bezodplatne, nešlo o poskytnutie služby za protihodnotu, a teda za také dodanie služby, ktoré následne nebolo ani predmetom, resp. ani nie je zdaniteľným plnením, pretože neexistuje ani základ pre vymeranie dane z pridanej hodnoty. Krajský súd dospel k záveru, že nešlo ani o bezodplatné dodanie služby iné ako užívanie hmotného majetku, ktorý je vo vlastníctve žalobcu a pri ktorého kúpe, alebo vytvorení vlastnou činnosťou, bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, ani na osobnú spotrebu platiteľa dane, alebo jeho zamestnancov (konkrétne zamestnancov ISPro s.r.o.), alebo na ďalší účel a to na podnikanie žalobcu, nepovažuje sa takéto dodanie služby za dodanie služby za protihodnotu ani podľa ustanovenia § 9 ods. 3 zákona o DPH vyššie citované. Potom, ako si na realizáciu projektu školení nezamestnaných zabezpečil žalobca prenájom výpočtovej a prezentačnej techniky a vykonanie kurzov a školení - „Informačné internetové strediská pre nezamestnaných“ od dodávateľov, ZERO Košice a Technická univerzita Košice, ktorí za uvedené dodané služby vystavili faktúry. Na základe týchto si následne žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v rozpore s ustanovením § 49 ods. 2 zákona o DPH.

Podľa krajského súdu z uvedeného ustanovenia jednoznačne vyplýva, že platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. V tomto prípade bolo bezpochyby vykonaným dokazovaním preukázané, že u žalobcu o takéto plnenie nešlo, pretože žalobca prijaté služby nepoužil pre potreby jeho zdaniteľných činností v žiadnom rozsahu, pretože žiadne zdaniteľné činnosti nerealizoval.

## II.

Odvolanie žalobcu a vyjadrenie žalovaného

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a), b) a písm. f) OSP a navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vráti mu vec na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

Žalobca napádal nezrozumiteľnosť rozsudku spočívajúcu v uvádzaní dôvodov k ustanoveniam článkov 167 a nasledujúcich Šiestej smernice Rady 77/388/EHS, pričom žalobca uvedenými ustanoveniami a citovanou smernicou vôbec neargumentoval.

Ďalej poukázal na nezrozumiteľnosť, logickú a gramatickú nesprávnosť a rozporupnosť tvrdenia odôvodnenia krajského súdu, ktorý na jednej strane uvádzal, že žalobca realizoval školenia pre nezamestnaných bezodplatne, no na druhej strane krajský súd tvrdil, že tieto školenia boli financované poskytnutím dotácie žalobcovi. Z logiky veci vyplýva, že ak za vykonané školenia bolo žalobcovi zaplatené, nemožno tvrdiť, že sa jednalo o bezodplatné plnenie.

S poukazom na závery rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky č. IV. ÚS 115/03 („...súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu.“) žalobca namietal, že uvedeným postupom prvostupňového súdu, ktorý spočíva v nedostatočnom a nezrozumiteľnom odôvodnení jeho rozsudku, bolo porušené právo žalobcu na spravodlivý a riadny súdny proces, právo domáhať sa zákonom stanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde, ako aj zásada spravodlivého procesu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a čl. 36 Listiny základných práv a slobôd.

Zároveň žalobca napádal nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku z dôvodu, že krajský súd sa v ňom žiadnym spôsobom nevysporiadal so žalobnou námietkou napádajúcou procesné pochybenia správcu dane a nedodržanie zákonnej lehoty na vydanie rozhodnutia prvého stupňa. Konkretizoval, že po nadobudnutí právoplatnosti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 1S/4/2010 zo dňa 25.05.2010 mal správca dane pokračovať vo vyrubovanom konaní podľa v tom čase platného zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov. Žalobca zdôraznil, že tento predpis v ustanovení § 30a ukladal správcovi dane povinnosť vydať rozhodnutie najneskoršie v lehote 60 dní odo

dňa začatia konania príp. požiadať najbližšie nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia. V odôvodnení napadnutého rozsudku sa k tomuto porušeniu zákonnej povinnosti správcu dane krajský súd žiadnym spôsobom nevyjadril. V žalobe označil žalobca túto svoju námietku za podstatnú a preto oprávnene očakával, že krajský súd v súlade s ustanovením § 157 ods. 2 OSP stručne, jasne a výstižne vysvetlí dôvody, pre ktoré považoval nesplnenie tejto zákonnej povinnosti správcu dane, t.j. povinnosti vydať rozhodnutie v zákonnej lehote, za nedôvodné resp. za také, ktoré nemajú vplyv na zákonnosť následne vydaného rozhodnutia.

Žalobca poukázal na obsah žaloby, ktorým namietal postup žalovaného, keď sa v rozpore s ustanovením § 74 ods. 2 daňového poriadku odmietol zaoberať všetkými námietkami žalobcu ako odvolávajúceho sa, a preto bolo „povinnosťou“ prvostupňového súdu odvolaním napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu absentuje zdôvodnenie, prečo si prvostupňový súd myslí, že sa žalovaný „dôsledne v odôvodnení svojho rozhodnutia zaoberal všetkými námietkami uvádzanými žalobcom v odvolaní“, keď neuviedol ani jeden dôvod, pre ktorý si myslí, že sa na daný prípad nedá aplikovať rozhodnutie R 75/1998 Zbierky súdnych rozhodnutí a stanovísk. V uvedenej súvislosti žalobca poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 29 Odo 551/2006 zo dňa 27. apríla 2006, v ktorom sa uvádza, že pokiaľ súd bez vysvetlenia opomenie pre účastníka priaznivú judikatúru uverejnenú v zbierke súdnych rozhodnutí a stanovísk, pričom na túto judikatúru bol navyše účastníkom výslovne upozornený, táto skutočnosť sama o sebe významne oslabuje presvedčivosť jeho rozhodnutia.

K nezrozumiteľnosti napadnutého rozsudku v časti odôvodnenia zákonnosti nepriznania práva na odpočet dane žalobca s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie uviedol, že právo na odpočet sa uplatňuje bezprostredne pre všetky daňou zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe. Akékoľvek obmedzenie práva na odpočet DPH má dosah na úroveň daňového zaťaženia a musí sa uplatniť podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch. Z toho vyplýva, že výnimky sú prípustné len v prípadoch, ktoré sú výslovne upravené v šiestej smernici (rozsudok C-243/03 Komisia/Francúzsko, C-204/03 Komisia/Španielsko). Právo na odpočet DPH, ako neoddeliteľná súčasť mechanizmu DPH, predstavuje základnú zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH a v zásade ju nemožno obmedziť (rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-1 10/98 až C-147/98, Zb. s. 1-1577, bod 43; z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. 1-81, bod 42, ako aj z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. 1-4357, bod 33).

V nadväznosti na uvedenú otázku nároku žalobcu na odpočítanie dane, pokiaľ bude jej zodpovedanie Najvyššiemu súdu SR nejasné, žalobca navrhol, aby požiadal Súdny dvor EÚ o zodpovedanie prejudiciálnej otázky, či za podmienok, aké sú vo veci samej, má žalobca nárok na odpočítanie dane zo služieb mu poskytnutých, pričom na úhradu týchto služieb mu bola poskytnutá dotácia zo zdrojov štátneho rozpočtu SR.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu, s poukazom na odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia žalovaného, navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil.

### III.

#### Konanie na odvolacom súde

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania predchádzajúce ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok).

Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), 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](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy 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 OSP).

Podľa § 250i ods. 1 OSP pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

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

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

Podľa § 219 ods. 2, 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 § 1 ods. 1 daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

Podľa § 2 písm. a) až c) daňového poriadku, na účely tohto zákona sa rozumie

a) správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady

dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov,

b) daňou daň podľa osobitných predpisov vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu a miestny poplatok za rozvoj podľa osobitného predpisu,

c) daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

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

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

Podľa § 3 ods. 5 daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) 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) skutočnosti, 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.

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.

Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je 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.

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.

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 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 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

Podľa § 19 ods. 1 vety prvej a druhej zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom.

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 § 68 ods. 5, 6 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Odvolačný súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách vyššie citovaných právnych noriem, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia v daňovom konaní zabezpečil súčinnosť daňovým subjektom (žalobcom) a vo veci rozhodol vecne a právne správne. Z rovnakých dôvodov žalovaný správny orgán rozhodnutie správcu dane potvrdil v súlade so zákonom a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Účelom daňového konania je zistenie či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje zákonné povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Z predloženej administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali a vo veci vykonali rozsiahle dokazovanie. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu je zrejmé, že daňový úrad v Stropkove, ako miestne príslušný správca dane

daňového subjektu (žalobcu) do 31.12.2011 začal dňa 11.08.2008 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia prvý, druhý, tretí a štvrtý štvrťrok 2006, so zameraním na kontrolu správnosti u odpočítania dane, kontrolu správnosti účtovania dane ako aj kontrolu daňovej povinnosti pri dodaní tovarov a služieb.

Z predmetných zistení je zrejmé, že pri posúdení nároku na odpočítanie dane z prijatých faktúr za prenájom výpočtovej techniky od spoločnosti ZERO Košice spol. s r.o. posudzoval daňový úrad otázku využiteľnosti prijatej výpočtovej techniky v počte 25 kusov počítačov a zistil, že skutočne využitých bolo iba 10 počítačov, z čoho vyplýva, že daňový subjekt využil prenajatú výpočtovú techniku iba na 20%. Správca dane preto krátil každú fakturovanú sumu za prenájom výpočtovej techniky o 80%.

Na základe výsledkov vykonanej kontroly bol vydaný dodatočný platobný výmer č. 736/230/8022/09/Ber zo dňa 07.08.2009, ktorým bol daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie druhý štvrťrok vo výške 605,45 €, z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH pri uplatnení odpočítania časti dane na základe faktúry č. 2063004002 zo dňa 30.06.2006 od spoločnosti ZERO Košice za prenájom výpočtovej a prezentačnej techniky a to za účelom naplnenia zmluvy č. 674/131/2006 o poskytovaní dotácii a v pôsobnosti Ministerstva dopravy, pôšt a telekomunikácii Slovenskej republiky zo dňa 19.05.2006.

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I. 225/13869-125717/2009/299077-r zo dňa 23.11.2006 tento dodatočný platobný výmer v rámci odvolacieho konania potvrdilo.

Krajský súd v Prešove na základe podanej žaloby zrušil rozsudkom 1S/4/2010 zo dňa 25.05.2010 obe vyššie citované rozhodnutia daňového úradu a vec im vrátil podľa § 250j ods. 2 písm. d) OSP na ďalšie konanie.

Správca dane vykonal vo veci ďalšie dokazovanie ohľadom vyriešenia spornej otázky v danej veci ohľadom predmetu podnikania žalobcu. Doplnil vo veci dokazovanie a následne vydal rozhodnutie č. 9711401/5/3392483/2014/Puz zo dňa 10.07.2014, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie prvý štvrťrok 2006 vo výške 5.297,74 €. Nepri znal daňovému subjektu nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie a vyrubili vlastnú daňovú povinnosť z dôvodu nesprávneho uplatnenia odpočítania dane a teda porušenia ustanovenia § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. zákonov v znení neskorších predpisov.

Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie zo dňa 04.08.2014, o ktorom bolo rozhodnuté rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100305/1/449498/2014/5057 zo dňa 09.10.2014 tak, že napadnuté rozhodnutie správcu dane bolo zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie.

Správca dane v súlade s právnym názorom odvolacieho orgánu následne vydal rozhodnutie dňa 9.01.2015 pod č. 9711401/5/2759/2015/3847/Puz, ktorým určil platiteľovi dane rozdiel z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie druhý štvrťrok 2006 vo výške 5.297,74 €, teda nepri znal žalobcovi nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie vo výške 4.143,82 € a vyrubil daň v sume 1.153,92 € z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 zákona o DPH pri neoprávnenom uplatnení odpočítania dane z faktúry č. 2063004002 zo dňa 30.06.2006 od spoločnosti ZERO Košice spol. s r.o. za prenájom výpočtovej a prezentačnej techniky, z faktúry č. 41361906 zo dňa 21.06.2006 od Technickej univerzity v Košiciach za vykonanie kurzov a školení - informačné internetové strediská pre nezamestnaných, ktoré daňový subjekt prijal na účely naplnenia zmluvy č. 674/131/2006 o poskytovaní dotácii v pôsobnosti Ministerstva dopravy, pôšt a telekomunikácii Slovenskej republiky zo dňa 19.05.2006.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného zo dňa 15.04.2015 č. 1100305/1/160960/2015/5057 tak, že odvolanie žalobcu bolo zamietnuté a vyššie citované prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu v Prešove bolo potvrdené.

Z rozhodnutia daňového úradu vyplynul právny názor že žalobca realizoval teoretické a praktické školenia pre účastníkov školení bezodplatne pretože ich realizácia bola financovaná z poskytnutej dotácie

z Ministerstva dopravy, pôšt a telekomunikácii Slovenskej republiky. Na zabezpečovaní týchto školení sa subdodávateľsky podieľali aj iné fyzické a právnické osoby, ktoré ako dodávatelia služieb vystavili pre daňový subjekt ISPro s.r.o. faktúry s daňou z pridanej hodnoty, ktorú si daňový subjekt odpočítal.

Správca dane konštatoval, že daňový subjekt si v danom prípade neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z týchto služieb, nakoľko ich prijal na dodávku služieb, ktoré neboli predmetom dane, teda nebola splnená podmienka, že daň z prijatých tovarov a služieb boli použité na účely podnikania ako platiteľa.

Správca dane ďalej konštatoval, že pre uplatnenie dane z pridanej hodnoty je dôležitá aj tá skutočnosť, či príslušná fyzická osoba alebo právnická osoba vykonáva ekonomickú činnosť (podnikanie) definovanú v zmysle ustanovenia § 3 ods. 2 zákona o DPH, z ktorej dosahuje svoj príjem. V prejednávanej veci daňový subjekt (žalobca) ako platiteľ dane z pridanej hodnoty dosiahol príjem prijatím poskytnutej dotácie (nenávratného finančného príspevku) v súvislosti so zabezpečením projektu Informačné internetové strediská pre nezamestnaných realizovaného v spolupráci s Technickou univerzitou v Košiciach - inštitútom celoživotného vzdelávania Košice. Tieto školenia boli realizované bezodplatne nakoľko boli financované formou nenávratného finančného príspevku poskytnutého Ministerstvom dopravy, pôšt a telekomunikácii Slovenskej republiky.

Správca dane teda konštatoval, že ak daňový subjekt poskytoval služby nezamestnaným bezodplatne, nešlo o poskytnutie služby za protihodnotu a také dodanie služby nie je predmetom dane, resp. nemôže byť považované za zdaniteľné plnenie, keďže neexistuje ani základ pre vymernie dane z pridanej hodnoty. Keďže nešlo ani o bezodplatné dodanie služby iné ako užívanie hmotného majetku, ktorý je vo vlastníctve platiteľa a pri ktorého kúpe alebo vytvorení vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, ani na osobnú spotrebu platiteľa alebo jeho zamestnancov alebo na jeho ďalší iný účel ako na podnikanie platiteľa, nemožno považovať takéto dodanie služby za dodanie služby za protihodnotu ani podľa § 9 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Odvolací súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že na realizáciu tohto projektu si žalobca zabezpečil prenájom výpočtovej techniky od dodávateľov ZERO Košice spol. s r.o. a Technická univerzita v Košiciach, ktorý za zapožičanie výpočtovej a prezentačnej techniky vystavili faktúry č. 2063004002 a č. 41361906, z ktorých si následne žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

V zmysle vyššie citovaného ustanovenia § 49 ods. 1, 2 a v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľovi v deň keď právo pri tejto službe vznikla daňová povinnosť pričom daňová povinnosť vznikla dňom dodania služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Preukázanie tejto skutočnosti v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 daňového poriadku povinnosťou daňového subjektu a jej splnenie podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov potom hodnotí daňový orgán.

Podľa platnej legislatívy platiteľ dane má nárok na odpočítanie iba vtedy, ak splnenie všetkých podmienok stanovených v zákone o DPH preukáže. Žalobca bol teda povinný preukázať, že zdaniteľné obchody tak ako ich deklaroval v podanom daňovom priznaní použil na účely svojho podnikania ako platiteľ, čo v danom prípade žalobca nepreukázal. Realizácia školení, ktoré žalobca v kontrolovanom období poskytol bola síce za protihodnotu, avšak školenia boli zaplatené z prostriedkov dotácií poskytnutých ministerstvom dopravy. V tomto prípade teda nebola splnená podmienka poskytnutej služby a prijatej platby pretože služba bola poskytnutá bezodplatne nezamestnaným. Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu aj odvolací súd konštatoval správnosť skutkových zistení krajským súdom a správne a podrobné vyvodenie dôvodov rozhodnutia krajského súdu uvedené v odôvodnení preskúmaného rozsudku.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a

vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 OSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej spolu so správnym poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom.

Podľa názoru najvyššieho súdu, krajský súd sa síce námietkami žalobcu riadne zaoberal a odôvodnil z akých dôvodov ich považoval za nedôvodné, k námietke týkajúcej sa plynutia lehoty však len stručne uviedol, že správca dane rozhodol v súlade s ustanovením § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku v spojení s ustanovením § 65 daňového poriadku v rámci vyrubovacieho konania, v ktorom už iné lehoty zákon neupravuje. K uvedenému je potrebné doplniť, že je pravdou, že zákon neupravuje lehoty na vydanie rozhodnutia v prípade zrušenia a vrátenia rozhodnutia žalovaným.

Ak by sme vzali do úvahy usmernenie žalovaného z 27. mája 2013, lehota na vydanie rozhodnutia by bola všeobecná podľa ust. § 65 daňového poriadku a plynula by od doručenia rozhodnutia správcovi dane. Presnejšie by však bolo formulované uvedenie plynutia lehoty od predloženia veci správcovi dane, čo však z administratívneho spisu nevyplýva. Predmetné usmernenie je síce pre správcu dane nezáväzná a má len odporúčací charakter, keďže zákon nestanovuje dĺžku lehoty vyrubovacieho konania, ani lehoty na vydanie rozhodnutia v prípade jeho zrušenia a vrátenia, aj podľa názoru najvyššieho súdu v takom prípade bolo potrebné postupovať v zmysle ust. § 30a daňového poriadku, ktorého lehoty sú všeobecné a systematicky zaradené v prvej časti zákona s názvom ZÁKLADNÉ A VŠEOBECNÉ USTANOVENIA.

Na základe vyššie uvedeného je možné dať žalobcovi za pravdu, že došlo k procesnému pochybeniu správcu dane. Na druhej strane je nutné konštatovať, že toto procesné pochybenie nemalo vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, ktoré je v ostatnom vecne správne a ani jeho prípadné zrušenie a vrátenie len z tohto procesného dôvodu by neprineslo priaznivejšie postavenie pre žalobcu.

Vo vzťahu k ostatným dvom sporným námietkam sa odvolací súd stotožňuje s právnym posúdením krajským súdom a súčasne na ním prijaté právne závery poukazuje. Z dôvodu, aby nedošlo k opakovaniu už známych skutkových a právnych skutočností, najvyšší súd uvádza doplnia nasledovné.

Žalobca v podanom odvolaní namieta nezrozumiteľnosť rozhodnutia krajského súdu, keď konštatuje, že žalobca v žalobe argumentuje čl. 167 a nasl. článkami šiestej smernice Rady 77/388/EHS. Uviedol, že v žiadnej písomnosti, ktoré sú súčasťou daňového spisu a už vôbec nie v podanej žalobe uvedeným neargumentoval, aj napriek tomuto tvrdeniu poukazuje na výklad čl. 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS, resp. čl. 167, 168 a 176 Smernice Rady 2006/112/ES v súvislosti s aplikáciou rozsudku Súdneho dvora vo veci C-74/08. Na výklad predmetného článku poukázal tiež v odvolaní. To, že krajský súd nesprávne uviedol čl. 167 a nasl. články šiestej smernice, namiesto správneho uvedenia čl. 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS, resp. čl. 167, 168 a 176 Smernice Rady 2006/112/E neznamená, že žalobca nepoužil argumentáciu v žiadnej písomnosti, ktorá je obsahom daňového spisu.

Ďalej žalobca uvádza nelogickosť a nezrozumiteľnosť vyjadrenia krajského súdu, z ktorého podľa žalobcu z logiky vyplýva, že ak za vykonané školenia pre nezamestnaných bolo žalobcovi zaplatené, nemožno tvrdiť, že sa jednalo o bezodplatné plnenie.

V tomto smere najvyšší súd uvádza, že krajský súd v tejto časti odôvodnenia citoval najskôr vyjadrenie správcu dane zo zápisnice z miestneho zisťovania. Záver, ku ktorému dospel krajský súd je potrebné chápať v tom zmysle, že síce žalobca dostal dotáciu na vykonanie projektu, tieto financie slúžili na pokrytie nákladov, ktoré súviseli s organizáciou školení pre nezamestnaných, čo bolo aj vyfakturované, avšak samotné školenia boli poskytované bezplatne, teda nešlo o činnosť, z ktorej dosiahol príjem, t.j. nedošlo k zdaniteľnému plneniu, ktoré by bolo predmetom podnikania žalobcu. Krajský súd pritom správne vyvodil, že chýbala priama a bezprostredná súvislosť medzi plnením na vstupe a súvisiacim plnením na výstupe, ktoré právo na odpočítanie dane zakladá, z dôvodu, že plnenie na výstupe nebolo poskytované za protihodnotu, ale bezplatne.

Treba poznamenať, že Najvyšší súd SR už opakovane judikoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 a v § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť.

Odvolací súd konštatoval, že pri posúdení zákonnosti rozhodnutia žalovaného neboli porušené práva žalobcu. Výkonaným dokazovaním pred žalovaným správnym orgánom bol dostatočne zistený skutkový stav a ďalšie dokazovanie nie je potrebné.

Odvolací súd zdôrazňuje, že v danom prípade žalobca dosiahol príjem prijatím poskytnutím dotácie (nenávratného finančného príspevku) k naplneniu zmluvy č. 674/131/2006 o poskytnutí dotácie v pôsobnosti Ministerstva dopravy, pôšt a telekomunikácií zo dňa 15.05.2006, na základe ktorých realizoval teoretické a praktické školenia pre účastníkov (nezamestnaných) bezodplatne, nakoľko tieto aktivity boli financované formou nenávratného finančného príspevku. Ak teda žalobca poskytoval služby bezodplatne, nešlo ani podľa názoru odvolacieho súdu o poskytnutie služby za protihodnotu.

Je síce pravdou, že na realizáciu projektu si žalobca zabezpečil prenájom výpočtovej a prezentačnej techniky od spoločnosti ZERO Košice spol. s r.o. a Technická univerzita v Košiciach, ktoré za uvedené dodané služby vystavili faktúry, avšak žalobca si z týchto faktúr podľa názoru odvolacieho súdu nemôže uplatniť nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko v zmysle vyššie citovaného ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH si platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť ako daň z tovarov a služieb a použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

V tomto prípade bolo nesporne preukázané, že u žalobcu o takéto plnenie nešlo, nakoľko žalobca služby, ktoré prijal od vyššie uvedených spoločností, neboli použité pre potreby jej zdaniteľných činností, nakoľko svoje služby dodával bezodplatne.

K odvolacej námietke žalobcu, že preskúmaný rozsudok Krajského súdu v Prešove je nepreskúmateľný, odvolací súd uvádza, že s touto nie je možné sa stotožniť, nakoľko prvostupňový rozsudok je dostatočne odôvodnený zrozumiteľný a krajský súd sa podľa názoru odvolacieho súdu vyčerpávajúcym spôsobom zaoberal s každou námietkou žalobcu uvedenou v žalobe.

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

Senát odvolacieho súdu konštatoval, že s dôvodmi rozsudku v ktorých prvostupňový súd detailne, výstižne a presvedčivo reagoval na všetky námietky žalobcu a zhodnotil dôkazy vo vzájomných súvislostiach sa najvyšší súd v celom rozsahu stotožňuje a v podrobnostiach na ne odkazuje.

Námietky uvedené žalobcom v odvolaní proti rozsudku krajského súdu sú neopodstatnené. Vzhľadom na uvedené, považuje Najvyšší súd SR rozhodnutia daňových orgánov za zákonné, vydané na základe spoľahlivo a náležite zisteného skutkového stavu a preto rozsudok Krajského súdu v Prešove ako vecne správny podľa ustanovenia § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil. O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa ustanovenia § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c ods. 1 OSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože v konaní nebol úspešný.

Žalobca vo svojom odvolaní súčasne navrhol, že v prípade, ak nie je jasné, či v danom prípade žalobca má nárok na odpočítanie dane, aby najvyšší súd požiadal Súdny dvor EÚ o zodpovedanie prejudiciálnej otázky, či za podmienok, aké sú vo veci samej, má žalobca nárok na odpočítanie dane zo služieb mu poskytnutých, pričom na úhradu týchto služieb mu bola poskytnutá dotácia zo zdrojov štátneho rozpočtu SR.

Odvolací súd je názoru, že v konaní ako pred finančnými orgánmi, tak pred všeobecnými súdmi sa

nepreukázala potreba výkladu komunitárneho práva Súdny dvorom EÚ. Najvyšší súd SR, ako súd poslednej inštancie v rámci všeobecného súdnictva, dospel k záveru, že nie je tu právny dôvod za daného skutkového a právneho stavu na prerušenie konania za účelom polozenia príslušných otázok Súdnemu dvoru EÚ v Luxemburgu.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednomyseľne (§ 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).

Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

**Poučenie:**

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