

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6SŽf/7/2016  
Identifikačné číslo spisu: 8015200791  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.12.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8015200791.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a z členov senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: ISPro, s.r.o., so sídlom Budovateľská 1500/4, 091 01 Stropkov, IČO: 36 502 138, zastúpeného JUDr. Ivom Babjakom, advokátom, so sídlom Sov. Hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 864033/2015 z 12. júna 2015, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/30/2015-46 z 20. novembra 2015, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove, č. k. 2S/30/2015-46 z 20. novembra 2015 p o t v r d z u j e .

II. Návrh žalobcu na začatie prejudiciálneho konania pred Súdny dvorom EÚ z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

I.  
Konanie pred krajským súdom

Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 2S/30/2015-46 z 20. novembra 2015 podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu a účastníkom nepriznal náhradu trov konania v zmysle ust. § 250k ods. 1 O.s.p.

Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 864033/2015 z 12. júna 2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov č. 68878/2015 z 13. marca 2015, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 3.088,99 Eur, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 1.178,81 Eur a vyrubil daň v sume 910,18 Eur

za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2006.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia po opise skutkového stavu a rozhodovacej činnosti v uvedenej veci, okrem preskúmaných rozhodnutí, jednak správcu dane a žalovaného, ale aj krajského súdu sp. zn. 3S/4/2010 z 26. novembra 2010, ktorým boli predchádzajúce rozhodnutia správnych orgánov zrušené konštatoval, že námietky uvedené v žalobe považuje za neodôvodnené, pričom vychádzal z rozsiahleho dokazovania vykonaného správcom dane, ako aj s dôrazom na postup, ktorý na základe už spomínaného rozsudku krajského súdu vykonal v rámci vyrubovacieho konania.

V preskúmanej veci dospel krajský súd k záveru, že je bez pochyby potrebné dbať na dodržiavanie európskej judikatúry, konkrétne Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z čl. 167 a nasledujúcich citovanej smernice podľa krajského súdu jednoznačne vyplýva, že je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) a v zásade toto ustanovenie nemôže byť obmedzené. Právo na odpočet sa uplatňuje bezprostredne pre všetky daňou zaťažené plnenia uskutočnené na vstupe. Akékoľvek obmedzenia práva na odpočet DPH má dosah na úroveň daňového zaťaženia a musí sa uplatniť podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch. V tejto súvislosti zdôraznil, že rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie sú právne akty, ktorých závery sú právne záväzné v konkrétnych prípadoch.

V danom prípade bol krajský súd rovnakého názoru, k akému dospeli daňové orgány a nezistil, že by správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie IV. štvrtroka 2006, resp. vo vyrubovacích konaniach, ktoré nasledovalo, konal v rozpore s právnymi aktmi Európskej únie, resp. v rozpore s vnútroštátnymi právnymi predpismi upravujúcimi oblasť DPH na území Slovenskej republiky.

Dôvodil, že pokiaľ žalobca argumentoval v žalobe čl. 167 a nasledujúcimi čl. 6 Smernice je v prvom rade potrebné, aby zo strany daňového subjektu boli dodržané príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), konkrétne ustanovenie § 2 ods. 1 písm. b), ktorého obsahom je, že predmetom dane je poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Podľa názoru krajského súdu z uvedeného ustanovenia pre daňový subjekt pri uplatnení nadmerného odpočtu za IV. štvrtrok 2006 vyplynuli povinnosti vo forme splnenia podmienok stanovených zákonom. S poukazom na predložené faktúry v rámci schváleného projektu, ktoré boli predmetom kontroly správcu dane, tieto podmienky na odpočítanie DPH v zmysle § 49 zákona o DPH žalobca jednoznačne nespĺňa. Krajský súd konštatoval, že daňový subjekt pri uplatnení odpočítania časti dane na základe faktúry č. 20630046669 z 31. októbra 2006 od spoločnosti ZERO Košice za prenájom výpočtovej a prezentačnej techniky a za účelom naplnenia zmluvy o poskytovaní dotácií v pôsobnosti Ministerstva dopravy, pôšt a telekomunikácií Slovenskej republiky z 19. mája 2006, tieto podmienky jednoznačne nespĺnil.

Ďalej krajský súd poukázal na odôvodnenie už spomínaného rozhodnutia Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/4/2010, kde bolo základom vyriešenie otázky „čo bolo predmetom podnikateľskej činnosti žalobcu“ v súvislosti s realizáciou projektu, pretože len na základe zodpovedania tejto otázky môže komplexne dôjsť k posúdeniu, či boli správne vyhodnotených správcu dane podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH zo strany žalobcu. Správca dane na základe miestneho zisťovania z 22. mája 2012 do zápisnice uviedol, že predmetom podnikania daňového subjektu bolo dosiahnutie príjmu vo forme dotácie zo štátneho rozpočtu. Aby tento príjem mohla spoločnosť dosiahnuť, musela vypracovať projekt s rozpočtovými nákladmi bez DPH a na úhradu týchto nákladov bez DPH spoločnosť bola poskytnutá dotácia. Dodávatelia týchto služieb boli ako platitelia DPH povinní spoločnosti vystaviť faktúry s DPH a spoločnosť si potom uplatnila odpočítanie DPH z týchto faktúr, pretože bez týchto služieb sa nemohol realizovať projekt a nebol by sa dosiahol príjem vo forme dotácie. Keďže dodávatelia služieb vystavili faktúry s DPH spoločnosť si túto DPH odpočítala, tým bol uplatnený princíp neutrality DPH, keď na jednej strane dodávatelia boli povinní odvieť DPH do štátneho rozpočtu a spoločnosť žalobcu si uplatnila právo na odpočítanie dane.

Krajský súd však zdôraznil, že pokiaľ žalobca ako daňový subjekt je platiteľom dane, od 1. apríla 2005 dosiahol príjem prijatím poskytnutej dotácie nenávratného finančného príspevku a to naplnením zmluvy č. 674/131/2006 o poskytnutí dotácie v pôsobnosti Ministerstva dopravy, pôšt a komunikácii z 19. mája 2006 v súvislosti so zabezpečením projektu „Informačné internetové strediská pre nezamestnaných“ realizovaného v spolupráci s Technickou univerzitou Košice - ICV Košice, z ktorej vyplýva, že žalobca realizoval teoretické a praktické školenia pre účastníkov pre nezamestnaných bezodplatne, pretože tieto aktivity boli financované formou nenávratného finančného príspevku - dotácie.

Krajský súd ďalej uviedol, že ak žalobca poskytoval služby nezamestnaným bezodplatne, nešlo ani podľa názoru krajského súdu o poskytnutie služby za protihodnotu, a teda za také dodanie služby, ktoré následne nebolo ani predmetom dane, resp. ani nie je zdaniteľným plnením, pretože neexistuje ani základ pre vymeranie dane z pridanej hodnoty. Na základe týchto skutočností aj krajský súd je toho názoru, 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. Konštatoval, že bolo bezpochyby preukázané vykonaným dokazovaním správcu dane, že u žalobcu o takéto plnenie nešlo, pretože spoločnosť ISPro s.r.o. služby, ktoré prijala nepoužila pre potreby jej zdaniteľných činností v žiadnom rozsahu, pretože žiadne zdaniteľné činnosti nerealizovala.

Krajský súd dospel k záveru, že tvrdenie žalobcu, že predmetom jeho podnikania v danom prípade bola realizácia projektu neobstojí, pretože predmetom podnikania v zmysle zákona o DPH je taká činnosť, z ktorej žalobca dosiahol príjem za IV. štvrtrok 2006 (s poukazom na ustanovenie § 3 ods. 2, resp. § 9 ods. 3 zákona o DPH), čo v predmetnom konaní žalobca predloženou faktúrou nepreukázal. Základnú podmienku odpočítania od dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH pre možnosť uplatnenia odpočítania dane žalobca nespĺnil, pretože svoje služby dodával bezodplatne a tieto nemali charakter zdaniteľných transakcií.

Podľa názoru krajského súdu bezpochyby na priznanie práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe je potrebná existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi plnením na vstupe a súvisiacim plnením na výstupe, ktoré právo na odpočítanie dane zakladá. Podľa krajského súdu táto súvislosť nebola v tomto konkrétnom prípade preukázaná a preto žalobca, nakoľko je konečným spotrebiteľom nemá právo na uplatnenie odpočítania dane z predmetnej faktúry č. 2063006669 tak, ako si ho uplatnil v zdaňovacom období z IV. štvrtroka 2006.

K námietkam uvádzaným žalobcom v žalobe krajský súd uviedol, že správca dane v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi daň z pridanej hodnoty ako rozdiel za zdaňovacie obdobie IV. štvrtroka vo výške 3.088,99 Eur, pričom nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie vo výške 1.178,81 Eur a vyrubil mu daň z DPH vo výške 1.910,18 Eur z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 zákona o DPH správne a v súlade so zákonom. Podľa krajského súdu 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. Z toho dôvodu krajský súd túto námietku žalobcu považoval za nedôvodnú, pretože rozhodnutie správcu dane vydal v súlade s ustanovením § 68 ods. 3 daňového poriadku.

K námietke nesprávneho právneho posúdenia krajský súd uviedol, že rozhodnutia boli vydané v súlade s daňovým poriadkom účinným v čase vydania napadnutých rozhodnutí a s poukazom na právny názor Krajského súdu v Prešove pod sp. zn. 3S/4/2010 z 26. novembra 2010 správca dane postupoval v súlade s uvedeným právnym názorom a následne v ďalšom konaní dostatočne a presvedčivo odôvodnil a zároveň vyriešil základnú otázku, čo v danej veci bolo predmetom podnikania žalobcu.

K námietke nesprávneho právneho posúdenia veci preto s poukazom na aplikáciu ustanovenia § 2 ods. 1

zákona o DPH krajský súd konštatoval, že nebolo jednoznačne zo strany žalobcu preukázané splnenie podmienky uvedenej v § 49 ods. 2 zákona o DPH na odpočítanie dane, pretože žalobca si neoprávnené uplatnil odpočítanie dane z týchto služieb, pretože ich prijal na dodávku služieb, ktoré neboli predmetom dane, čiže nebola splnená podmienka, že daň z prijatých tovarov a služieb použil na účely svojho podnikania ako platiteľ.

Krajský súd dospel k záveru, že správne právne posúdil správca dane, ako aj žalovaný uvedené hmotnoprávne ustanovenia zákona o DPH, pretože podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 2 citovaného zákona zo strany žalobcu v danom prípade splnené neboli a ustanovenie § 2 ods. 1 písm. b) v spojení s § 49 ods. 2 citovaného zákona boli správne aplikované tak správcom dane, ako aj žalovaným.

Ohľadom preskúmania zákonnosti rozhodnutia a zistenej vady, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, na ktorú žalobca v žalobe poukazoval, krajský súd uviedol, že takáto vada v konaní daňovým orgánom krajským súdom nebola zistená, pretože v súvislosti s uplatnením DPH neboli porušené ani vnútroštátne predpisy, ani šiesta Smernica Rady č. 2006/112/EHS z 26. novembra 2006. Podľa názoru krajského súdu uvedený postup a záver správcu dane, ako aj žalovaného boli v súlade s príslušnými ustanoveniami tak európskej smernice, ako aj príslušných ustanovení hmotnoprávneho predpisu zákona o DPH a preto ani krajský súd argumentáciu vzniknutej vady uplatnenú žalobcom, ktorá podľa žalobcu mohla spôsobiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia v danom prípade neakceptoval.

K tvrdeniu žalobcu v žalobe, že bol ukrátený na svojich právach, krajský súd zdôraznil, že žalobca síce bližšie nekonkretizoval ani v podanej žalobe, avšak ani na pojednávaní pred súdom, na ktorých konkrétnych právach bol v konaní správcu dane ako aj žalovaného ukrátený, z obsahu žaloby mal krajský súd za to, že k ukráteniu na jeho právach malo dôjsť postupom a samotným vydaním rozhodnutia správcu dane o nepriznaní nadmerného odpočtu a určenia DPH za IV. štvrtrok 2006 vo výške 1.910,18 Eur. V súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH, ako aj daňového poriadku mal preukázané, že daňové orgány neporušili subjektívne práva žalobcu, pretože vykonali dokazovanie v rámci vykonávanej kontroly o dani z pridanej hodnoty, ako aj následne vo vyrubovacom konaní v súlade so zákonom a v žiadnom štádiu konania neporušili subjektívne práva žalobcu.

Doplnil, že žalobca bol v súlade s § 24 ods. 2, 3 a 4 daňového poriadku v rámci vykonávaného dokazovania oboznamovaný s každým krokom správcu dane v rámci jeho postupu tak pri výkone kontroly (ešte podľa ustanovení zákona č. 511/1992 Zb.), ako aj následne v rámci vyrubovacieho konania (podľa zákona č. 563/2009 Z. z.).

Ďalej uviedol, že v rámci dokazovania sa na žalobcu jednoznačne nevzťahovalo právo uplatnenia DPH s poukazom na aplikáciu ustanovenia § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH v spojení s ustanovením § 49 ods. 1 zákona o DPH a preto podľa názoru krajského súdu ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu a vykonaného rozsiahleho dokazovania žalobca si na základe predložených faktúr z roku 2006 nemohol uplatniť odpočítanie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie IV. štvrtroka 2006 a preto krajský súd potom, čo preskúmal v rozsahu a z dôvodov uvádzaných v žalobe napadnuté rozhodnutia dospel k záveru, že žaloba je nedôvodná, preto ju zamietol, nakoľko rozhodnutia daňových orgánov boli vydané v súlade so zákonom, práve s poukazom na citované ustanovenie § 68 ods. 3 daňového poriadku.

Zároveň krajský súd konštatoval, že žalovaný sa dôsledne v odôvodnení svojho rozhodnutia zaoberal všetkými námietkami uvádzanými žalobcom v odvolaní a jeho závery v rozhodnutí vydanom dňa 15. apríla 2015 sú logické a vyplývajú z vykonaného dokazovania v predmetnom daňovom konaní.

Krajský súd o náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p., nakoľko žalobca v konaní nemal úspech a žalovaný aj pri úspechu zo zákona nemá nárok na náhradu trov konania tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

## II.

### Odvolaie žalobcu

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobca v zákonné lehote odvolanie. Žiadal, aby odvolací soud napadnutý rozsudok v zmysle ust. § 250ja ods. 3 zmenil tak, že ruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vracia mu vec na ďalšie konanie z dôvodov uvedených v ust. § 205 ods. 2 písm. a), b) a f) O.s.p.

Žalobca v podanom odvolaní opätovne poukázal na tri okruhy problémov uvedených v žalobe. Ďalej zdôraznil, že v podanej žalobe neargumentoval čl. 167 a nasl. článkami Šiestej smernice a takáto argumentácia nie je ani obsahom daňového spisu, čím vyzdvihol nezrozumiteľnosť rozhodnutia krajského soudu.

V ďalšom citoval z odôvodnenia rozhodnutia, kde krajský súd konštatoval, že žalobca realizoval teoretické a praktické školenia pre nezamestnaných účastníkov bezodplatne, pretože tieto aktivity boli financované formou nenávratného finančného príspevku - dotácie. Podľa žalobcu z logiky veci vyplýva, že ak za vykonané školenia bolo žalobcovi zaplatené, nemožno tvrdiť, že sa jednalo o bezodplatné plnenie.

Žalobca preto zastáva názor, že uvedeným postupom prvostupňového soudu, 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. 6 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a čl. 36 Listiny základných práv a slobôd, pričom poukázal aj na rozhodnutie Ústavného soudu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03.

Namietal, že krajský súd sa nevyjadril náležitým spôsobom k lehote na vydanie rozhodnutia správcu dane po právoplatnosti rozsudku Krajského soudu sp. zn. 3S/4/2010 z 26. novembra 2011, pričom k problematike arbitrárných rozhodnutí poukázal na rozhodovaciu činnosť Európskeho soudu pre ľudské práva (napr. rozsudok z 21. januára 1999 vo veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok z 9. decembra 1994 vo veci Ruiz Torija proti Španielsku a ďalšie), ako aj Najvyššieho soudu Slovenskej republiky (napr. sp. zn. 4Sžf/68/2012, 8Sžo/25/2011, 8Sžp/54/2011 a ďalšie).

Ďalej poukázal na princíp právnej istoty, konkrétne na nález Ústavného soudu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 47/96 a sp. zn. II. ÚS 62/99 a k lehote na vydanie rozhodnutia na nález sp. zn. II. ÚS 14/01.

Žalobca namietal aj skutočnosť, že krajský súd sa nevyjadril k aplikácii zásady koncentrácie konania vyplývajúcej z rozhodnutia zverejneného v Zbierke súdnych rozhodnutí a stanovísk R 75/1998. Rovnako za nepostačujúce považoval vyjadrenie krajského soudu, ktorý konštatoval, cit: „Žalovaný sa dôsledne v odôvodnení svojho rozhodnutia zaoberal všetkými námietkami uvádzanými žalobcom v odvolaní a jeho závery v rozhodnutí vydanom dňa 15. apríla 2015 sú logické a vyplývajú z vykonaného dokazovania v predmetnom daňovom konaní“.

V podanom odvolaní žalobca poukázal na možnosť obmedzenia práva na odpočítane dane v zmysle čl. 17 ods. 2 a 6 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS, resp. čl. 167 a nasl. smernice 2006/112/ES a na povinnosť aplikovať všeobecné komunitárne právne zásady vnútroštátnymi orgánmi aplikácie práva (napr. 230/78 Eridania, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 Garage Molenheide) a všetkými orgánmi verejnej správy (napr. C-8/81 Becker) a daňové úrady jednoznačne patria medzi orgány verejnej moci, bolo povinnosťou správcu dane, a tiež žalovaného, pri obmedzovaní nároku na odpočítanie dane prednostne skúmať, či toto obmedzenie nie je v rozpore s čl. 17 ods. 2 a 6 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS a až následne mohli správne orgány subsumovať svoje závery pod ustanovenia vnútroštátneho predpisu upravujúceho odpočítanie dane a síce zákon o DPH.

Záverom uviedol, že v prípade, ak Najvyššiemu soudu Slovenskej republiky nie je jasné, či v danom

prípade má žalobca nárok na odpočítanie dane, aby požiadal Súdny dvor 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 Slovenskej republiky.

### III.

#### Vyjadrenie žalovaného k odvolaniu

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo 4. februára 2016, v ktorom stručne uviedol, že zotrváva na svojom stanovisku a rozsudok krajského súdu považuje za správny, pretože vychádza zo správneho právneho posúdenia veci. Z odôvodnenia je podľa názoru žalovaného preukázané, že žalovaný preskúmal prvostupňové rozhodnutie a celý spisový materiál v rozsahu požadovanom v odvolaní, vysporiadal sa so všetkými námietkami daňového subjektu a zároveň preskúmal aj všetky skutkové a právne skutočnosti účastníkom konania v odvolaní neuplatnené.

### IV.

#### Právna úprava, právne názory odvolacieho súdu

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň 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 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Najvyšší súd z administratívneho spisu zistil, že napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov č. 68878/2015 z 13. marca 2015, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel dane z príadnej hodnoty v sume 3.088,99 Eur, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 1.178,81 Eur a vyrubil daň v sume 910,18 Eur za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2006.

Podľa čl. 142 ods. 1 veta za bodkočiarkou, Ústavy Slovenskej republiky, súdy preskúmajú aj zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosť rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, ak tak ustanoví zákon.

Podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takehoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p., v správnom súdnictve preskúmajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 244 ods. 2 O.s.p., v správnom súdnictve preskúmajú súdy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ďalej len "rozhodnutie správneho orgánu").

Podľa § 244 ods. 3 O.s.p., rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a

povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p., pri preskúvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, 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 § 3 ods. 2 daňového poriadku, správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

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 v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 3 ods. 6 veta prvá daňového poriadku, 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 § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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 § 65 ods. 1 daňového poriadku, orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní rozhodne bezodkladne, najneskôr však do ôsmich dní odo dňa začatia konania, ak to povaha vecí pripúšťa a je tak možné urobiť na základe dokladov predložených daňovým subjektom; inak rozhodne do 30 dní odo dňa začatia konania. V osobitne zložitých prípadoch orgán príslušný na rozhodnutie rozhodne do 60 dní.

Podľa § 65 ods. 2 daňového poriadku, ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu alebo iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Ak rozhoduje druhostupňový orgán, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť ministerstvo, a ak rozhoduje ministerstvo, minister.

Podľa § 65 ods. 3 daňového poriadku, ak orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní nemôže vo veci rozhodnúť v lehote do 60 dní, je povinný o tom písomne s uvedením dôvodov upovedomiť daňový subjekt.

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

Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH, zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH, ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8

- a) vrátane prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

Podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH, užívanie hmotného majetku, ktorý je vo vlastníctve platiteľa a pri ktorého kúpe alebo vytvorení vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, na osobnú spotrebu platiteľa alebo jeho zamestnancov alebo na ďalší iný účel ako na podnikanie platiteľa sa považuje za dodanie služby za protihodnotu okrem užívania majetku, pri ktorom bola daň odpočítaná podľa § 49 ods. 5 alebo § 49a v rozsahu použitia majetku na podnikanie alebo bola vykonaná úprava odpočítanej dane podľa § 54a .

Podľa § 9 ods. 3 zákona o DPH, bezodplatné dodanie služby iné ako v odseku 2 na osobnú spotrebu platiteľa alebo jeho zamestnancov alebo na ďalší iný účel ako na podnikanie platiteľa sa považuje za dodanie služby za protihodnotu okrem služby bezodplatne dodanej vysielajúcej organizácii alebo prijímateľovi dobrovoľníckej činnosti podľa osobitného predpisu.

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 vzniká daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktorú 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 § 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 zákona o DPH.

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

Senát odvolacieho súdu vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správne orgány oboch stupňov v danom prípade postupovali v súlade s citovanou právnou úpravou, vo veci si zadovážili dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v odôvodnení rozhodnutia uviedli dôvody, na základe ktorých v danej veci rozhodli, námietkami žalobcu sa náležite zaoberali a žalovaný súčasne v dôvodoch svojho rozhodnutia sa vysporiadal so zásadnými odvolacími námietkami žalobcu. Zároveň sa krajský súd vecne správne a dostatočne vysporiadal so všetkými žalobnými námietkami.

Žalobca v podanom odvolaní poukázal na tri okruhy problémov, ktorým sa venoval už v podanej žalobe.

V prvom okruhu namietal nezákonnosť postupu správcu dane pred vydaním rozhodnutia s ohľadom na ust. §30a zákona o správe daní a poplatkov, ktoré ustanovenie sa týka lehôt na vydanie rozhodnutia. Predmetom druhého okruhu problémov bola namietaná nezákonnosť postupu odvolacieho orgánu pred vydaním rozhodnutia, a to v zmysle rozhodnutia Najvyššieho súdu SR R 75/1998 uverejneného v Zbierke súdnych rozhodnutí a stanovísk, a v treťom okruhu išlo o nesprávne právne posúdenie kľúčového určenia, čo bolo v danej veci predmetom podnikania žalobcu.

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. V danom prípade bolo rozhodnutie žalovaného doručené žalobcovi dňa 17. októbra 2014 a nové rozhodnutie správcu dane bolo vydané dňa 13. marca 2015. 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 a nemôže mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, ktoré je v ostatnom vecne správne.

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 a dopĺňa 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. Žalobca však v doplnení odvolania v daňovom konaní z 26. augusta 2014 na str. 2 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 predmetných článkov poukázal tiež na str. 3 odvolania z 30. marca 2015. 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 neznamena, 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 z 22. mája 2012. 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.

K námietke týkajúcej sa rozhodnutia Najvyššieho súdu SR zverejneného v Zbierke rozhodnutí a stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pod č. R 75/1998, ktoré sa týka neuplatňovania zásady koncentrácie konania v daňovom konaní, odvolací súd poukazuje na str. 9 - 10 rozhodnutia žalovaného, ktorý konštatuje nedôvodnosť tejto námietky žalobcu z dôvodu, že po zrušení rozhodnutia a vrátení veci správcovi dane, správca dane sa už v novom rozhodnutí č. 68878/2015 z 13. marca 2015 vyjadril aj k námietkam žalobcu uvedeným v jeho vyjadrení doručenom dňa 1. júla 2014, s čím sa stotožňuje aj odvolací súd. V prvostupňovom rozhodnutí sa správca dane vyjadruje ku každej námietke, pričom sám uvádza, že je povinný odstrániť procesné chyby a doplniť odôvodnenie o vysporiadanie sa s námietkami daňového subjektu z 1. júla 2014. Vzhľadom k nedôvodnosti tejto námietky, nebol povinný krajský súd sa uvedeným zaoberať, nakoľko úlohou súdu v rámci súdneho prieskumu nie je odpovedať na všetky odvolateľom uvádzané námietky, ale len na tie podstatné námietky, ktoré by mali výrazný vplyv na výsledok rozhodnutia.

Žalobca vo svojom odvolaní neuviedol žiadne iné odvolacie námietky, ktoré by boli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Preto, ak krajský súd dospel k právnomu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Na základe vyššie uvedených skutočností a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov, Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove vo výroku I potvrdil (§ 219 ods. 1 a 2 O.s.p.).

Odvolací súd je názoru, že v konaní ako pred finančnými orgánmi, tak pred všeobecnými súdmi sa nepreukázala potreba výkladu komunitárneho práva Súdnym dvorom EÚ. Najvyšší súd SR, ako súd poslednej inštancie v rámci všeobecného súdnictva, dospel k záveru, že nie je dôvod na prerušenie konania a polozenie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ.

O náhrade trov konania rozhodol vo výroku III súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 a v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

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

#### **Poučenie:**

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