

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/66/2015
Identifikačné číslo spisu: 7014200068
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7014200068.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Jozefa Hargaša, v právnej veci žalobcu: Urbárska spoločnosť, pozemkové spoločenstvo Choňkovce v likvidácii, so sídlom Choňkovce 232, 072 63 Choňkovce, zastúpeného JUDr. Slavomírom Kučmášom, advokátom so sídlom Plynárska 1, 071 01 Michalovce, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/83591-572449/2013/5309 z 29. novembra 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/10/2014-67 z 28. mája 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/10/2014-67 z 28. mája 2015 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100303/1/83591-572449/2013/5309 z 29. novembra 2013 spolu s rozhodnutím Daňového úradu Košice č. 9810401/5/3970674/2013/Pal z 28. augusta 2013 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi trovy konania pozostávajúce zo sumy zaplatenej titulom súdnych poplatkov v sume 140,- € a z trov právneho zastúpenia v sume 518,76 €, všetko na účet jeho právneho zástupcu do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

I.
Konanie na prvostupňovom súde

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej v texte rozhodnutia aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) postupom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobcu žalobcu, ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného č. 1100303/1/83591-572449/2013/5309 z 29. novembra 2013, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9810401/5/3970674/2013/Pal z 28. augusta 2013, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH v sume 28.549,79 Eur za zdaňovacie obdobie august 2012. Žalovaný vo vydanom rozhodnutí potvrdil správnosť právnych záverov konštatovaných v prvostupňovom rozhodnutí Daňového úradu Košice o porušení

ustanovenia § 49 ods. 2, písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia po rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane a citácii dotknutých ustanovení zákona o DPH, zákona č. 97/2013 Z.z. o pozemkových spoločnostiach (ďalej len „zákon o pozemkových spoločnostiach“), ako aj zákona č. 326/2005 Z.z. o lesoch (ďalej len „zákon o lesoch“) konštatoval, že žaloba nie je dôvodná.

Podľa krajského súdu, podstata sporu medzi žalobcom a žalovaným je posúdenie použitia nenávratného finančného príspevku poskytnutého z fondov európskeho spoločenstva prostredníctvom pôdohospodárskej platobnej agentúry za účelom financovania skutočne vynaložených oprávnených výdavkov na prestavbu Protipožiarienej lesnej cesty Choňkovce. Žalobca tvrdil, že zrekonštruovaná lesná cesta financovaná z týchto prostriedkov má slúžiť aj na výkon podnikateľskej činnosti, a to najmä na ťažbu a zväžanie dreva.

Krajský súd predovšetkým poukázal na zmluvu o poskytnutí nenávratného finančného príspevku č. KE00817, ktorú uzavrela pôdohospodárska platobná agentúra so žalobcom. Predmetom zmluvy bolo poskytnutie nenávratného finančného príspevku za účelom financovania skutočne vynaložených oprávnených výdavkov na realizáciu schváleného projektu v zmysle Programu rozvoja vidieka SR 2007 - 2013. Účelom poskytnutia nenávratných finančných prostriedkov bola obnova potenciálu lesného hospodárstva a zavedenie preventívnych opatrení. Predmetom zmluvy bola úprava zmluvných podmienok, práv a povinností zmluvných strán pri poskytnutí nenávratného finančného príspevku žalobcovi na projekt Protipožiarna lesná cesta Choňkovce - prestavba. Zo zmluvy vyplýva, že za oprávnené výdavky sa nebudú považovať výdavky, ktoré sú v príručke pre žiadateľa o poskytnutie nenávratného finančného príspevku z Programu rozvoja vidieka SR 2007 - 2013, platnej v čase uzatvárania zmluvy, pri opatrení 2.1. uvedené ako neoprávnené výdavky.

Ďalej krajský súd uviedol, že v príručke pre žiadateľa o poskytnutie nenávratného finančného príspevku z Programu rozvoja vidieka SR 2007 - 2013 je DPH, okrem prípadov uvedených v bode 3a článku 71 nariadenia Rady ES (č. 1698/2005), t.j. s výnimkou nenávratnej DPH, ak ju znáša zdaniteľná osoba, zahrnuté medzi neoprávnené výdavky. Z tejto príručky ďalej krajský súd zistil, že cieľom poskytnutia nenávratného finančného príspevku je obnova produkčného potenciálu v lesoch poškodených prírodnými pohromami a požiarimi a zavádzanie preventívnych opatrení. Tento cieľ sa mal naplňať predovšetkým prostredníctvom posilňovania biodiverzity a ekologickej stability lesov a zlepšovania jeho verejno-prospešných funkcií, znižovania rizika pôdnej erózie, zvyšovania absorpčného potenciálu pôdy v lesoch a posilnenia vodohospodárskej funkcie lesov a zvyšovania ochrany pred požiarimi. K činnostiam, ktoré sú v súlade s cieľmi tohto opatrenia, patrila výstavba, dostavba, prestavba a rekonštrukcia lesných ciest v rámci protipožiarnych a ozdravných opatrení; výstavba, rekonštrukcia, opravy a údržba protipožiarnych nádrží. Investícia je podľa príručky označená ako nezisková.

Z výsledkov daňovej kontroly a z dôkazov získaných správcou dane vyplývalo, že prijaté plnenie na výstavbu protipožiarienej cesty nesúviselo s podnikateľskou činnosťou žalobcu, pretože lesná cesta mala slúžiť pre potreby ochrany v prípade požiaru.

Podľa názoru krajského súdu žalobca pri uzatváraní zmluvy s pôdohospodárskou platobnou agentúrou musel v dôsledku oboznámenia podmienok, za akých sa nenávratný finančný prostriedok poskytoval, mať vedomosť o tom, že ide o neinvestičnú akciu a DPH patrí k neoprávneným výdavkom.

Krajský súd ustálil, že lesná cesta, na výstavbu ktorej žalobca obdržal nenávratný finančný príspevok, slúži na ochranu lesa, a nie na podnikateľskú činnosť žalobcu, pričom poukázal na stanovisko Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej republiky, ktoré sa nachádza v administratívnom spise, z ktorého je zrejmé, že predmetná cesta má slúžiť ako protipožiarna lesná cesta. Skutočnosť, že predmetná lesná cesta sa využíva aj na iné účely, podľa názoru krajského súdu nemení jej charakter a účel, pre ktorý bola v rámci projektu Programu rozvoja vidieka SR 2007 - 2013 prestavaná.

Podľa názoru krajského súdu žalovaný a správca dane po zistení, že prijaté plnenie na výstavbu protipožiarnej cesty žalobca nepoužil výlučne na účely svojho podnikania, nemôže odpočítať daň zo stavebných prác, ktoré zakúpil od dodávateľa EUROSTAV s.r.o. Michalovce na účely projektu, ktorý bol realizovaný na základe zmluvy o poskytnutí nenávratného finančného príspevku.

V preskúvanom prípade preto nebola splnená jedna zo zákonných podmienok uvedených v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ môže uplatniť odpočítanie dane z prijatého tovaru a služieb len v tom prípade, ak tento tovar alebo službu použije na dodanie tovarov a služieb, ktoré podliehajú zdaneniu.

Záverom uviedol, že nepovažuje žalobné námietky ohľadom nesprávneho právneho posúdenia žalovaným a nedostatočne zisteného skutkového stavu za dôvodné. Konštatoval, že prvostupňový správny orgán si pred rozhodnutím zaobstaral dostatočné podklady na to, aby mohol vo veci objektívne a zákonne rozhodnúť, pričom záver, ku ktorému správca dane, ako aj žalovaný dospel, vyhodnotením dôkazov nie je v rozpore so zásadami logického myslenia a uvažovania, preto rozhodnutie žalovaného a Daňového úradu Košice považoval za vydané v súlade so zákonom, a preto žalobu podľa § 250j ods.1 O.s.p. zamietol.

Žalobcovi právo na náhradu trov konania krajský súd nepriznal, pretože nebol v konaní úspešný (§ 250k ods.1 O.s.p.).

II.

Odvolyvanie žalobcu

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote prostredníctvom právneho zástupcu odvolanie žalobca, v ktorom navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozhodnutie vydané krajským súdom tak, že žalobe vyhovie v celom rozsahu a prizná žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania z dôvodov uvedených v ustanoveniach § 205 ods. 2 písm. b), d) a f) O.s.p.

V podanom odvolaní žalobca poukázal na nesprávne právne posúdenie výstavby protipožiarnej cesty krajským súdom ako nespĺnenie jednej zo zákonných podmienok uvedených v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ktoré jasne definuje, že nárok na odpočet DPH nie je prípustný len v prípade, ak sa jedná o ods. 3 a ods. 7 predmetného ustanovenia. Podľa názoru žalobcu výstavba protipožiarnej cesty sa nevzťahuje ani na jedno z týchto odsekov, čo sa týka kúpy tovaru, resp. služieb zo strany žalobcu.

Ďalej žalobca uviedol, že zákon o DPH v zmysle znenia § 2 upravuje, čo je predmetom dane a v žiadnom ustanovení nepodmieňuje nárok na odpočet DPH od formy financovania kúpy predmetného tovaru, resp. služby, ale od účelu ich následného použitia. Žiadne ustanovenie v zákona o DPH explicitne nezaručuje nárok na odpočet DPH z poskytnutých nenávratných prostriedkov. Žalobca pripojil k odvolaniu písomné stanovisko z Ministerstva financií Slovenskej republiky z 10. decembra 2014 k danej problematike.

K účelu použitia protipožiarnej lesnej cesty na podnikateľský účel žalobca uviedol, že v priebehu daňovej kontroly bol správca dane informovaný nestrannou osobou o obchodných aktivitách spoločenstva vykonávaného na majetku urbáriátu, pričom poukázal na dôkaz akým je Potvrdenie lesného úradu Michalovce z 20. mája 2013.

Z uvedeného potvrdenia žalobca uviedol, že: „Lesná cesta vybudovaná v rámci územia pozemkového spoločenstva slúži na odvoz dreva, na prístup do lesa na účely ťažby, výchovy a ochrany lesa. Spoločenstvo je podľa § 25 ods. 5 zákona o lesoch povinné umožniť využitie ciest zložkám integrovaného záchranného systému, lesnej stráží, stráží prírody a pod.“

Žalobca poukázal nielen na faktúry za odpredaj drevnej hmoty prepravenej k zákazníkovi uvedenou

cestou, ale aj na možnosť doložiť aj dohody, resp. faktúry vystavené externým firmám využívajúcim uvedenú cestu na svoje podnikateľské aktivity.

Ďalej dôvodil, že aj keď cesta bola financovaná z prostriedkov určených na účely protipožiarnej ochrany lesa, skutkový stav sa nedá jednoznačne kategorizovať, že uvedená cesta slúži len na účel protipožiarnej ochrany lesa, odhliadajúc pri tom od faktu, že jej skutočné využitie je predovšetkým na podnikateľské aktivity (zvoz drevnej hmoty a iné podporné aktivity slúžiace na zabezpečenie podnikateľských aktivít, za účelom ktorých bolo spoločenstvo zriadené).

Na podporu svojich tvrdení žalobca ďalej uviedol, že výstavba protipožiarnej cesty bola vynútená zo samotného podnikania a jej nezrealizovanie by po právnej stránke za určitých okolností ohrozilo podnikateľskú činnosť a existenciu urbariátu ako takého. Výstavba cesty je podobného charakteru ako zabezpečenie akéhokoľvek bezpečnostného opatrenia či už vo forme služby alebo tovaru, ktorá povinnosť podnikateľským subjektom vyplýva priamo zo zákona. V danom prípade povinnosť vybudovať protipožiarnu cestu pre urbariát vyplynula z ustanovenia § 28 ods. 1 písm. b) zákona o lesoch s odvolaním na zákon č. 314/2001 Z. z. o ochrane pred požiarimi a Vyhlášku Ministerstva vnútra Slovenskej republiky č. 121/2002 Z. z. o požiarnej prevencii. Povinnosť taktiež vyplýva aj z ustanovenia § 46 Vyhlášky Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej republiky č. 453/2006 Z. z. o hospodárskej úprave lesov a o ochrane lesov.

Žalobca zdôraznil, že jeho hlavnou príjmovou zložkou ako subjektu s právom podnikania je predaj jednotlivých sortimentov surového dreva. Hospodárenie žalobcu a jeho výsledky sú determinované predovšetkým zdravotným stavom lesa, preto starostlivosť o les, vrátane protipožiarnej ochrany patrí medzi jeho základné povinnosti. Predchádzanie vzniku požiarov v lese je v skutočnosti nevyhnutným predpokladom výkonu podnikateľskej činnosti žalobcu a bez protipožiarnej ochrany by mohla nastať situácia, že by výkon podnikateľskej činnosti v lese, najmä ťažba a zväžanie dreva ani nebol objektívne možný, napr. z dôvodu vzniku totálneho požiaru v lese a zničenia celého lesa, preto výstavba protipožiarnej lesnej cesty má priamy súvis s podnikateľskou činnosťou žalobcu a ide jednoznačne o účelne vynaložený daňovo uznaný náklad na dosiahnutie zisku v rámci podnikania žalobcu.

Samotná zmluva o poskytnutí finančných prostriedkov nebráni používať uvedenú cestu aj na iné, v danom prípade komerčné účely urbariátu.

Ďalej žalobca uviedol, že správca dane aj krajský súd svojím rozhodnutím popierajú jeden z troch základných atribútov dane z pridanej hodnoty, t.j. zásadu daňovej neutrality, ktorou sa riadi Európsky súdny dvor pri svojich rozhodnutiach v sporných záležitostiach týkajúcich sa oprávnenosti nároku na odpočet DPH. Uvedená cesta neslúži len na účely protipožiarnej ochrany v lese, resp. účelom podnikateľských aktivít urbariátu, ale je taktiež využívaná ako cestná komunikácia aj inými, či už štátnymi orgánmi, tak aj pre iné podnikateľské subjekty, pričom priložil potvrdenia uvedených subjektov, ktoré sú obsahom súdneho spisu.

Nárok na odpočet DPH z výstavby protipožiarnej cesty nie je ani v rozpore s článkami 167 a 168 Smernice rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktoré usmerňujú právny nárok na DPH na úrovni členských štátov Európskej únie.

Žalobca sa nestotožnil ani s tvrdením krajského súdu, že poskytnutý nenávratný finančný príspevok je neziskovým typom investície, ktorý nebol poskytnutý na podnikateľské účely, ale na základe Opatrenia 2.1. na obnovu potenciálu lesného hospodárstva a zavedenie preventívnych opatrení. V tejto súvislosti poukázal na zásadu voľného hodnotenia dôkazov vyplývajúcu z ustanovenia § 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok).

Zdôraznil, že správca dane nemôže abstrahovať od seba dve súvisiace veci, t.j. na jednej strane poskytnutie nenávratných finančných prostriedkov na zhodnotenie majetku spoločenstva za účelom bezpečnosti, a na strane druhej skutočnosť, že lesná cesta slúži nielen v prípade požiaru, ale

predovšetkým rozhodujúcou mierou sa využíva na podnikateľské aktivity urbárskej spoločnosti. V pomerovom vyjadrení užívania spomínanej lesnej cesty jednoznačne dominujú podnikateľské aktivity spoločnosti, z ktorých urbárska spoločnosť odvádza štátu priame aj nepriame dane. O bezpečnosť ako takú musia zo zákona dbať všetky podnikateľské subjekty, ktoré sú viazané viacerými legislatívnymi normami. Náklady spojené so zabezpečením bezpečnostných predpisov (vrátane protipožiarneho) sú v zmysle platnej daňovej legislatívy daňovo uznateľné. Lesné hospodárstvo je zvlášť rizikové v oblasti bezpečnosti na požiare, takže náklady spojené s preventívnym opatrením vníma spoločenstvo ako súčasť zabezpečenia základných atribútov bezpečnosti, ku ktorej je viazané legislatívou.

Záverom žalobca uviedol, že urbárskou spoločnosťou predložený a pôdohospodárskou platobnou agentúrou schválený rozpočet vo výške 751.554,64 € sa nikdy nepovažoval a nepovažuje, že jeho súčasťou je aj daň z pridanej hodnoty. Uvedená rozpočtovaná čiastka zo strany urbárskej spoločnosti bola a je chápaná ako základ dane z pridanej hodnoty a nie vrátane DPH. Nakoľko v danom prípade výška DPH, ktorú bolo nútené spoločenstvo uhradiť dodávateľovi za vykonané práce vrátane DPH skôr, ako si ju nárokoval od štátu, v prechodnom období nedostatok finančných prostriedkov musela spoločnosť riešiť pôžičkou z finančnej inštitúcie, aby mohla v plnej výške splniť svoje záväzky voči štátnemu rozpočtu vo forme odvodu DPH.

Žiaden nenávratný finančný prostriedok poskytnutý zo zdrojov eurofondov neobsahuje DPH, bez zreteľu na to, či sa jedná o aktivitu, z ktorej je alebo nie je možné zákonne požadovať odpočet DPH. Uvedenú problematiku zmluva s platobnou agentúrou nerieši. Problém časového nesúladu medzi úhradou faktúr dodávateľovi (vrátane DPH) a čerpaní fondov každý podnikateľ rieši buď vlastnými prostriedkami alebo cudzími zdrojmi. Podľa názoru žalobcu uvedené stanovisko krajského súdu nerieši oprávnenosť odpočtu DPH.

V závere poukázal žalobca na zásadu materiálnej pravdy.

III.

Vyjadrenie žalovaného

Žalovaný sa k podanému odvolaniu písomne vyjadril vo vyjadrení z 28. augusta 2015, v ktorom navrhol odvolaciemu súdu, aby rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Z vyjadrenia vyplýva, že námietky žalobcu sú obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi žalobcu, a preto sa v celom rozsahu pridržiaval svojho pôvodného písomného stanoviska k žalobe.

Ďalej žalovaný uviedol, že tvrdenie žalobcu v odvolaní, že samotná zmluva o poskytnutí finančných prostriedkov nebráni používať uvedenú cestu aj na iné, v danom prípade komerčné účely žalobcu, je zavádzajúce, nakoľko z obsahu písomnej dokumentácie vyplýva, že nenávratný príspevok nebol poskytnutý na plnenia použité na podnikateľské účely, ale na obnovu potenciálu lesného hospodárstva a zavedenie preventívnych opatrení (protipožiarne ochrana).

K námietke daňovej neutrality uviedol žalovaný, že právo na odpočet DPH predpokladá, že výdavky vynaložené na získanie takýchto tovarov alebo služieb tvoria súčasť nákladov výstupných operácií (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie sp.zn. C-408/98 Abbey National, bod 28), t.j. výdavky vynaložené na nadobudnutie tovarov alebo služieb patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie sp.zn. C-465/03 KretztechnikAG, bod 35).

Záverom žalovaný tvrdil, že nepriznanie odpočítania dane vychádzalo z podmienok poskytnutia prostriedkov na výstavbu protipožiarnej lesnej cesty. Žalobca počas kontroly, vyrubovacieho konania, a ani odvolacieho konania nepredložil správcovi dane a ani žalovanému dodatočne zabezpečené dokumenty, ktoré sú navyše všeobecného charakteru.

IV.

Právna úprava, právne názory odvolacieho súdu

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. s použitím § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. a dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci (§ 250j ods. 2 písm. c) O.s.p.), a preto postupom podľa § 220 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. rozsudok krajského súdu zmenil tak, že z dôvodu uvedenom v § 250j ods. 2 písm. c) O.s.p. napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím podľa § 250ja ods. 3 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie v zmysle nasledujúcich záverov.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1 <., <. O.s.p.).

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní, pričom ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami ako ten, o koho práva v konaní ide.

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 <. O.s.p.).

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. 5 zákona o DPH, platiteľ, ktorý nadobudne hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, a pri nadobudnutí tohto majetku predpokladá jeho použitie na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, sa môže rozhodnúť okrem investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b) a c) <., že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie. Ak sa platiteľ rozhodne, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie, nepovažuje sa použitie tohto hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie v tomto rozsahu za dodanie tovaru za protihodnotu (§ 8 ods. 3 <.) alebo dodanie služby za protihodnotu (§ 9 ods. 2 <.). Ak platiteľ použije prijaté služby a nadobudnutý hmotný majetok iný ako hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, odpočíta daň len v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie k celkovému rozsahu použitia; ak platiteľ uplatňuje výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky vo forme paušálnych výdavkov podľa osobitného predpisu a nemôže preukázať rozsah použitia pohonných látok na účely svojho podnikania a na iný účel ako na podnikanie, môže odpočítať daň z kúpy pohonných látok do výšky paušálnych výdavkov podľa osobitného predpisu. Ustanovenie odseku 4 týmto nie je dotknuté.

Podľa § 1 ods. 2 zákona o lesoch, účelom tohto zákona je

- a) zachovanie, zveľaďovanie a ochrana lesov ako zložky životného prostredia a prírodného bohatstva krajiny na plnenie ich nenahraditeľných funkcií,
- b) zabezpečenie diferencovaného, odborného a trvalo udržateľného hospodárenia v lesoch,
- c) zosúladenie záujmov spoločnosti a vlastníkov lesov,
- d) vytvorenie ekonomických podmienok na trvalo udržateľné hospodárenie v lesoch.

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Predmetom odvolacieho konania v posudzovanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým bola zamietnutá žaloba žalobcu, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového Daňového úradu Košice č. 9810401/5/3970674/2013/Pal z 28. augusta 2013, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH v sume 28.549,79 Eur za zdaňovacie obdobie august 2012. Žalovaný vo vydanom rozhodnutí potvrdil správnosť právnych záverov v prvostupňovom rozhodnutí Daňového úradu Košice o porušení ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

S právnym posúdením oboch daňových orgánov sa stotožnil aj samotný krajský súd, ktorý dospel k záveru, že výstavba protipožiarnej lesnej cesty, na výstavbu ktorej žalobca obdržal nenávratný finančný príspevok neslúžila na podnikateľský účel, ale na zabezpečenie protipožiarnej ochrany lesa.

Skôr než sa odvolací súd zaoberal právnym posúdením preskúmvanej veci, zisťoval či sú splnené podmienky konania, t.j. či žalobca je nositeľom právnej subjektivity, nakoľko bol v likvidácii a od vydania rozsudku krajského súdu uplynula určitá doba. Na základe výzvy súdu, Okresný úrad Michalovce, pozemkový a lesný odbor v odpovedi z 19. júna 2017 odvolaciemu súdu oznámil, že Urbárska spoločnosť, Pozemkové spoločenstvo Choňkovce, v likvidácii bolo zrušené a vymazané z registra pozemkových spoločenstiev k 1. augustu 2015. Zároveň konštatoval, že na základe žiadosti o dodatočnú likvidáciu v zmysle ustanovenia § 75a Obchodného zákonníka bolo spoločenstvo opäť zapísané do predmetného registra k 19. decembru 2016. K uvedeným tvrdeniam priložil aj listiny, ktoré preukazujú tieto skutočnosti: Zápis zrušenia spoločenstva v registri pozemkových spoločenstiev k 1. augustu 2015, vložka registra číslo: R/004/SO zo 7. augusta 2015 a Zápis spoločenstva do registra pozemkových spoločenstiev k 19. decembru 2016, vložka registra číslo: R/004/SO z 19. decembra 2016.

Odvolací súd pri posudzovaní právnej subjektivity žalobcu vychádzal z ustálenej rozhodovacej činnosti Ústavného súdu Slovenskej republiky, ktorý vo svojom rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 711/2014 z 19. novembra 2014 konštatoval, cit.: „Povolenie dodatočnej likvidácie obchodnej spoločnosti neznamenaá plnohodnotné obnovenie právnej subjektivity, avšak na strane druhej absolútne potieranie procesnoprávnej subjektivity by malo za následok straty zmyslu zákonného ukotvenia dodatočnej likvidácie, ktorým je jednak ochrana veriteľov pri uspokojovaní ich pohľadávok z dodatočne zisteného majetku spoločnosti a napokon aj ochrana majetkových práv samotných spoločníkov spoločnosti pri delení likvidačného zostatku. Likvidátor pritom robí v mene spoločnosti len úkony smerujúce k likvidácii spoločnosti v rozsahu dikcie § 72 Obchodného zákonníka. Pri posudzovaní obnovy právnej procesnoprávnej subjektivity je tak determinantom účel dodatočnej likvidácie. Exekučné konania, ktorých cieľom je vymôcť judikovanú pohľadávku veriteľa, rozhodne možno považovať do rozsahu úkonov, ktoré smerujú k likvidácii spoločnosti a sú v súlade s účelom dodatočnej likvidácie“ (bližšie pozri rozhodnutie ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 711/2014 z 19. novembra 2014).

Vzhľadom na vyššie uvedené považoval odvolací súd žalobcu za subjekt, ktorému sa obnovila procesnoprávna subjektivita, nakoľko predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktoré sa týka pohľadávky štátu voči žalobcovi spočívajúcej v povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty dodatočne vyrubenej pre neuznanie nadmerného odpočtu DPH, preto pokračoval v odvolacom konaní.

V danej súvislosti senát odvolacieho súdu poukazuje v zmysle § 250ja ods. 7 <. O.s.p. na obdobné rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/20/2015 z 27. septembra 2016, vydané v konaní medzi tými istými účastníkmi konania, o preskúmaní rozhodnutia žalovaného týkajúceho sa dodatočného vyrubenia dane z pridanej hodnoty, avšak za iné posudzované obdobie, t.j. mesiac október 2012, s ktorým sa odvolací súd v plnom rozsahu stotožňuje a z odôvodnenia ktorého uvádza: „... Najvyšší súd celkom zdôrazňuje, že podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je skutková otázka, či na základe podkladov predložených žalobcom počas daňovej kontroly boli dostatočne preukázané skutočnosti opodstatnene nasvedčujúce záveru správcu dane, že zdaniteľné plnenie napĺňa podmienky uvedené v ustanovení § 49 zák. č. 222/2004 Z.z., t.j. otázka správneho zistenia rozhodujúcich skutočností a dostatočného rámca podkladov pre naplnenie zásady materiálnej pravdy v ďalšom procese aplikácie hmotného práva.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

Žalobca svoje odvolanie oprel o viacero námietok. Za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia sa musí Najvyšší súd primárne vysporiadať s námietkou nedostatočného zistenia skutkového stavu, lebo riadne zistený skutkový stav predeterminuje správny výber právnej normy pri riešení sporu súdom.

Až po prípadnom vyslovení ich nedôvodnosti súdom vzniká právo žalobcovi na prieskum zákonnosti samotného rozhodnutia (meritórne námietky). Naopak, ak Najvyšší súd dôjde k záveru, že už prvé procesné, resp. iné pochybenia žalovaného krajský súd nedostatočne pri kontrole zákonnosti vyhodnotil a ich intenzita naplní zrušovacie dôvody uvedené zákonodarcom v ustanovení § 250j ods. 2 O.s.p., potom preverovanie oprávnenosti ďalších námietok je v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] nevhodné. Obdobný postup je možné analogicky použiť aj vo vzťahu k argumentácii žalovaného.

Z citovanej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva jasný právny názor, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybné vyplýva z odvolacích námietok žalobcu, nie je sporné, že je platiteľom dane a že predmetnú prestavbu lesnej cesty vykonal dodávateľ s prideleným DIČ, ktorý aj v zmysle zák. č. 222/2004 Z.z. vystavil faktúru. V prejednávanej veci je však sporné skutkové vymedzenie splnenia zákonných podmienok práva na odpočet dane pri uvedenom zdaniteľnom obchode, a to s dôrazom na slovnú dikciu zákona „ktoré použije na dodávky tovaru a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7“. Za tejto situácie sa krajský súd stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane v tom rozsahu, ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej daňovej kontroly.

Žalobca naopak zdôrazňuje skutočnosť, že protipožiarna lesná cesta má viacúčelový charakter, čo tak správca dane, ako aj žalovaný spoločne odmietajú s poukazom na účel poskytnutého nenávratného príspevku uznať.

Z doterajšieho dokazovania vykonaného tak pred správcou dane, ako aj pred žalovaným jednoznačne pre Najvyšší súd vyplynulo, že ani prestavbou na protipožiarnu lesnú cestu nebolo preukázané, že by táto pôvodne iba lesná cesta mala stratiť uvedenou prestavbou svoj doterajší charakter cestnej komunikácie. Preto aj Najvyšší súd ponechal pre účely lepšej zrozumiteľnosti skrátené označenie

protipožiarna lesná cesta.

Za tejto situácie Najvyšší súd zdôrazňuje účel sledovaný prestavbou pôvodne lesnej cesty na protipožiarnu lesnú cestu. Je celkom preukázanou skutočnosťou, a ani žalovaný toto nespochybňuje, že realizáciou projektu protipožiarnnej lesnej cesty sa sledovala obnova produkčného potenciálu v lesoch poškodených prírodnými pohromami a požiarimi a zavádzanie preventívnych opatrení (viď bod č. 7 - ďalej tiež „obnova produkčného potenciálu lesov“), t.j. naplnenie ochrany životného prostredia v určitom jeho sledovanom segmente hospodárenia.

Ďalej je nepochybné, že hore uvedený cieľ sa mal naplniť prostredníctvom štyroch principiálnych postupov obnovy produkčného potenciálu lesov, t.j.

- posilňovaním biodiverzity a ekologickej stability lesov a zlepšovania jeho verejnoprospešných funkcií,
- znižovaním rizika pôdnej erózie,
- zvyšovaním absorpčného potenciálu pôdy v lesoch a posilnením vodohospodárskej funkcie lesov, a v neposlednom rade
- zvyšovaním ochrany lesov pred požiarimi.

Ani hore vymenované štyri postupy obnovy produkčného potenciálu lesov nevyklúčujú možnosť žalobcu alebo výslovne by mali zakazovať žalobcovi, aby následne prestavanú lesnú cestu ďalej využíval na svoju hospodársku činnosť, ktorá napĺňa definíciu činností platiteľa DPH.

Naopak, pre Najvyšší súd z uvedených štyroch postupov obnovy produkčného potenciálu lesov vyplýva, že iba s využitím viacúčelových funkcií lesných ciest, kam nepochybne patrí aj protipožiarna lesná cesta, je možné všetky hore uvedené postupy aj reálne v prípade žalobcu a jeho povinností pri úlohe zachovať, zveľaďovať a chrániť lesy ako zložky životného prostredia a prírodného bohatstva krajiny na plnenie ich nenahraditeľných funkcií v zmysle § 1 ods. 2 písm. a/ zák. č. 326/2005 Z.z. naplniť. Preto musel Najvyšší súd odmietnuť predčasne vyslovený záver správcu dane ako aj žalovaného, že skutočnosť, že protipožiarna lesná cesta bude užívaná aj na iné účely, nemá vplyv na závery vyvedené správcom dane.

Procesná skutočnosť, že žalobca až v súdnom prieskume predložil spolu s odvolaním Najvyššiemu súdu relevantné dôkazy na potvrdenie svojej argumentácie, že ide o viacfunkčnú lesnú komunikáciu, t.j. že bude slúžiť nielen na protipožiarnu ochranu lesa (stanovisko na č.l. 50) ale aj na jej užívanie štátnymi orgánmi (potvrdenie na č.l. 51), či subjektmi súkromného práva (potvrdenia na č.l. 46 až 49), nie je možné vyhodnotiť ako porušenie procesných práv žalovaného.

Naopak, od správcu dane, resp. od žalovaného Najvyšší súd očakával, že z úradnej povinnosti v zmysle zásady správneho určenia a vyrubenia dane (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku) si tieto informácie na riadne vyhodnotenie stavu veci v zmysle § 63 ods. 2 Daňového poriadku zistí niektorým z dôkazných postupov, ktoré mu zákon umožňuje.

K právnej argumentácii krajského súdu, t.j. poukaz na vybrané ustanovenia zák. č. 97/2013 Z.z. ako aj zák. č. 326/2005 Z.z. a vyhlášky Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej republiky č. 453/2006 Z.z. o hospodárskej úprave lesov a o ochrane lesa (viď bod č. 12), kedy vlastnou dohľadávacou a pridanou činnosťou chcel podoprieť právne názory žalovaného, musí Najvyšší súd zdôrazniť nasledujúce.

V správnom súdnictve sa vykonáva prieskum rozhodnutí správnych orgánov najmä vzhľadom na riadnosť prijatých právnych záverov. Preto správny súd nemôže dopĺňovať samotné právne závery alebo ich skutkové dôvody, ktoré správny orgán vo svojom odôvodnení nevyslovil, hoci s prihliadnutím na charakter napadnutého rozhodnutia vysloviť mohol a mal.

Takáto činnosť súdu by bola v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Na základe uvedeného evidentná nedostatočnosť dôvodov, či už celková alebo čiastočná, v právnych záveroch preskúvaného rozhodnutia, vytvára zásadnú prekážku pre pokračovanie súdneho prieskumu a je

súčasne dôvodom, prečo správny súd v medziach žalobných dôvodov alebo ex offio musí takéto rozhodnutie podľa zistených okolností postupom podľa § 250j ods. 2, resp. ods. 3 O.s.p. zrušiť.

S prihliadnutím na vyššie uvedené právne názory vyhodnotil Najvyšší súd podané odvolanie ako úspešné.

Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie nespĺňa požiadavku zákonodarcu na riadne zistený skutkový stav v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu nevychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ku ktorému potom absentuje logicky vyhodnotený a riadne posúdený právny stav. Odvolací súd sa preto nestotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistených v daňovom konaní o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty....“

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného, ako aj s prihliadnutím na citované právne názory vyplývajúce z vyššie citovaného rozhodnutia sp. zn. 1Sžf/20/2015 z 27. septembra 2016, odvolací súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Úlohou dotknutého daňového orgánu bude, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov konajúceho odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.) vykonal riadne zistenie skutkového stavu v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre účely daňového konania a na jeho základe rozhodol.

O náhrade trov konania (prvostupňového ako aj odvolacieho) rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania vo výške 140,- € titulom zaplatených súdnych poplatkov za podanie žaloby a odvolania (2x 70,- €) a trovy právneho zastúpenia podľa ich vyčíslenia v súlade s ustanovením § 11 ods. 4 veta prvá vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „Vyhláška“), a to trovy prvostupňového konania za dva úkony právnej služby v roku 2014 (prevzatie a príprava, podanie žaloby) - 2x 134,- € a k tomu zodpovedajúci režijný paušál - 2x 8,04 € + 20 % DPH, spolu v sume 340,90 €, plus náhradu trov odvolacieho konania za jeden úkon právnej služby v roku 2015 (podanie odvolania) - 1x 139,83 € a k tomu zodpovedajúci režijný paušál - 1x 8,39 € + 20 % DPH, spolu v sume 177,86 €. Spolu trovy právneho zastúpenia predstavujú sumu 518,76 €.

Odvolací súd priznal právnenmu zástupcovi aj uplatnenú DPH, nakoľko preukázal, že je platcom DPH (č.l. 15).

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.07.2016.

Dňom 01. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

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 n i e j e prípustný opravný prostriedok.