

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/71/2014
Identifikačné číslo spisu:	8013200935
Dátum vydania rozhodnutia:	10.09.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:8013200935.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a členov senátu JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Pribelskej PhD., v právnej veci žalobcu: D.I.O., spol. s r.o., so sídlom Hlavná 52, 091 01 Stropkov, právne zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, advokát so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/358212/2013 zo dňa 30. júla 2013 a o odvolaní žalobcu voči rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/42/2013-44 zo dňa 2. mája 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/42/2013-44 zo dňa 2.mája 2014 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/358212/2013 zo dňa 30. júla 2013 podľa § 250j ods. 2 písm. c/, d/ O.s.p. z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť náhradu trov konania v sume 417,98,- € k rukám právneho zástupcu žalobcu JUDr. Iva Babjaka a žalobcovi náhradu za zaplatený súdny poplatok vo výške 140,- €, a to všetko do 30 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/358212/2013 zo dňa 30.07.2013, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9711401/5/229976/2013/Pot zo dňa 04.03.2013. Prvostupňový správny orgán podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) určil rozdiel dane v sume 20.084,92,- €, a znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2011 zo sumy 20.263,72,- € na sumu 178,80,- €. Krajský súd v Prešove zároveň rozhodol o trovách konania tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

V rozsudku poukázal na ustanovenia § 244 a 247 O.s.p., § 2 ods. 1, § 3 ods. 1 a 2 , § 49 ods. 2 zákona

č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) ako aj na Smernicu Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“) a uviedol, že v preskúmvanej veci je potrebné dbať na dodržiavanie európskej judikatúry, ako aj rešpektovať Smernicu o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z článku 176 a nasledovných citovanej Smernice, tak ako tvrdí žalobca v podanej žalobe, jednoznačne vyplýva, že je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) a v zásade toto ustanovenie nemôže byť obmedzené. 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. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“) sú právne akty, ktorých závery sú právne záväzné v konkrétnych prípadoch. S touto argumentáciou žalobcu sa súd stotožnil.

V predmetnej veci zaujal krajský súd ten názor, že nebolo zistené, žeby správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly u žalobcu a vo vyrubovacom konaní konal v rozpore s ich závermi, prípadne v rozpore s vnútroštátnymi právnymi predpismi upravujúcimi práve oblasť DPH. Ak žalobca argumentoval v žalobe, že je potrebné dodržať príslušné ustanovenie čl. 176 citovanej Smernice, krajský súd uviedol, že je potrebné, aby zo strany daňového subjektu bolo dodržané ustanovenie § 2 ods. 1 písm. d/ zákona o DPH, pričom predmetom dane je poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Uvedené ustanovenie postupom daňového subjektu pri uplatnení nadmerného odpočtu za mesiac október 2011 s poukazom na faktúry, ktoré boli predmetom kontroly správcu dane, zo dňa 14.10.2011 a 10.11.2011 za školenia vykonané v prospech zamestnancov žalobcu, ako aj faktúra za užívanie nebytového priestoru formou nájomného za mesiac október 2011, tieto podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 zákona o DPH, dodržané nebolo.

Daňový subjekt v tomto prípade nemôže odpočítať daň z nakúpených tovarov a služieb, ktoré použije na vykonávanie činnosti, ktoré nie sú ekonomickou činnosťou žalobcu podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH, pričom pri výkone týchto činností nie je v pozícii zdaniteľnej osoby.

Ako vyplynulo z obsahu vykonaného dokazovania, aj z obsahu predložených daňových dokladov, predmetné činnosti, ktoré EuroEduca, n.o., Svidník a Minerálne vody, a.s., Prešov poskytli žalobcovi a to v rozsahu uvedenom v týchto faktúrach, žalobca nepoužil pre potreby jeho zdaniteľných činností, ale ich poskytol svojim zamestnancom, teda účastníkom vykonaných školení.

K námietke žalobcu uvádzanej v žalobe, týkajúcej sa nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, senát krajského súdu poukázal na postup a konanie, ktoré predchádzalo vydaniu rozhodnutia správcu dane zo dňa 04.03.2013, ako aj na závery tohto postupu a konania a jednoznačne konštatoval, že skutkový stav vo veci a následné kontrolné zistenia, ktoré boli správcom dane podložené písomnými dôkazmi v zmysle daňového poriadku, aj podľa názoru súdu jednoznačne preukazujú dostatočne zistený skutkový stav veci, na základe, ktorého prijal správca dane správny právny záver. Z tohto dôvodu námietku žalobcu vyhodnotil krajský súd za neopodstatnenú.

Čo sa týka námietok uvádzaných žalobcom v odvolaní podanom v daňovom konaní, s týmito sa žalovaný ako odvolací orgán vysporiadal dodatočne, preto námietku nedostatočne zisteného skutkového stavu prvostupňový súd absolútne odmietol.

K námietke nesprávneho právneho posúdenia veci, s poukazom na aplikáciu ustanovenia § 2 ods. 1 zákona o DPH, krajský súd je toho názoru, že nebolo zo strany daňového subjektu, teda žalobcu, preukázané splnenie podmienky uvedenej v § 49 na odpočítanie dane, pretože na vstupe je podmienené uvedené odpočítanie použitím prijatej služby platiteľom uplatňujúcim odpočítanie dane na jeho dodávku služby, ako platiteľa dane DPH, preto podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 2 citovaného zákona zo strany žalobcu v danom prípade splnené neboli a ustanovenia § 2 ods. 1 písm. b/ v spojení s ustanovením § 49 ods. 2 citovaného zákona boli správne aplikované tak správcom dane ako aj žalovaným. Na základe uvedeného, preto námietky nesprávneho právneho posúdenia veci, na ktoré

poukázal žalobca prvostupňový súd neakceptoval.

V konaní nebola zistenej taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a to ani s poukazom na pravidlá prideľovania dotácií zo štátneho rozpočtu respektíve z prostriedkov Európskej únie na základe uzatvorenej zmluvy s Ministerstvom práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky, v zastúpení Sociálnou implementačnou agentúrou. Preto sa touto skutočnosťou tak správca dane, ako aj žalovaný s poukazom na splnenie základnej podmienky na odpočítanie DPH, vôbec nezaoberali. Podľa názoru krajského súdu uvedený postup a záver správcu dane, ako aj žalovaného boli v súlade s týmito ustanoveniami a preto ani túto argumentáciu vzniknutej vady uplatnenú žalobcom, ktorá mohla spôsobiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia v danom prípade neakceptoval.

K tvrdeniam žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach krajský súd konštatoval, že tak správca dane, ako aj žalovaný postupovali v danom konkrétnom prípade podľa príslušných ustanovení zákona o DPH ako aj v súlade s príslušnými ustanoveniami daňového poriadku a svojím postupom neporušili subjektívne práva žalobcu.

Na žalobcu sa nevzťahovalo právo na uplatnenie dane z pridanej hodnoty s poukazom na aplikáciu ustanovení § 2 ods. 1 písm. d) zákona o DPH v spojení s ustanovením § 49 ods. 2 citovaného zákona. Podľa názoru súdu jednoznačne vyplývalo z obsahu administratívneho spisu a vykonaného obsiahleho dokazovania, že žalobca na základe predložených faktúr nemohol uplatniť odpočítanie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2011 a preto súd dospel k záveru, že rozhodnutia daňových orgánov boli vydané v súlade so zákonom. Krajský súd zároveň konštatoval, že žalovaný sa dôsledne vysporiadal so všetkými námietkami uvádzanými žalobcom v odvolaní, aj jeho závery sú logické a vyplývajú z vykonaného dokazovania v predmetnom daňovom konaní.

II.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/42/2013-44 zo dňa 02.05.2014 v súlade s ustanovením § 221 ods. 1 písm. f/ a h/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, pričom v novom rozhodnutí prvostupňový súd rozhodne aj o náhrade trov odvolacieho konania.

Podstatnou námietkou, ktorú žalobca uviedol v žalobe a v odvolaní, bola tá skutočnosť, že rozhodnutie žalovaného nebolo vydané v súlade so zákonom, pretože sa zakladá na nedostatočne zistenom skutkovom stave, v nesprávnom právnom posúdení veci a že týmto rozhodnutím bol žalobca ukrátený na svojich právach. V odôvodnení rozhodnutia prvostupňového finančného orgánu absentuje vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, ktoré daňový subjekt uviedol vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 28.01.2013. Keďže na túto skutočnosť bol žalovaný upozornený, ten sa k odvolacej námietke žiadnym spôsobom nevyjadril, čím konal v rozpore s ustanovením § 74 ods. 2 daňového poriadku. Oba finančné orgány postupovali v danej veci nezákonným spôsobom.

Do pozornosti odvolacieho súdu dal žalobca aj tú skutočnosť, že napriek tomu, že v žalobe poukázal na vyššie uvedenú nezákonnosť rozhodnutia prvostupňového orgánu a zároveň zdôraznil, že táto skutočnosť je sama o sebe dôvodom na zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia a tiež aj rozhodnutia prvostupňového orgánu, prvostupňový súd sa k tejto skutočnosti žiadnym spôsobom nevyjadril. Žalobca v podanej žalobe, respektíve v celom daňovom spise sa nikde a ani nikdy nevyjadroval v tom zmysle, že rozsudky Súdneho dvora EÚ sú záväzné pre konkrétne prípady, ktoré Súdny dvor riešil. Tu išlo o stanovisko žalovaného, ktoré krajský súd mylne považuje za názor žalobcu. Žalobca pri koncipovaní žaloby vychádzal z tej skutočnosti, že nemusí dokazovať súdu, že judikatúra Súdneho dvora Európskej únie má povahu prameňa európskeho práva. Rozsudky Súdneho dvora Európskej únie majú priamy účinok a preto všetky daňové subjekty, ktoré poukazujú na rozpor národného práva alebo jeho výkladu s komunitárnym právom, majú právo pred správnym orgánom, či pred súdom na tento rozpor poukázať a povinnosťou, či už finančného orgánu alebo súdu, je postupovať v súlade s výkladom komunitárneho práva.

Žalobca v odvolaní ako aj v žalobe zdôraznil, že Súdny dvor v rozsudku C-74/08 jasne a zrozumiteľne rozhodol, že nárok na odpočítanie dane pri poskytnutí dotácie z verejných fondov, nemožno obmedziť a to ani v pomernej výške určenej pomerom financovania zo zdrojov vlastných a verejných. Ak krajský súd zaujal odlišné stanovisko od stanoviska Súdneho dvora uvedeného v tomto rozsudku, bolo jeho povinnosťou v súlade so zásadou prednosti komunitárneho práva pred právom vnútroštátnym, zdôvodniť svoje rozhodnutie iným výkladom orgánu oprávňujúceho poskytovať takýto výklad komunitárneho práva. Ak odvolací súd zastáva názor, že v danej veci nie je výklad komunitárneho práva rozsudkom C-74/08 jednoznačný, žalobca sa domáhal, aby odvolací súd predložil Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálnu otázku, či je možné podľa článku 167, 168 a 176 Smernice, aby sa za okolností, ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, zamietlo či obmedzilo právo na odpočítanie dane v prípade poskytnutia služieb financovaných dotáciami z verejných fondov.

Z vyššie uvedených skutočností vyplýva, že prvostupňový súd ignoroval námietku dodržania zákonnosti zo strany finančného orgánu týkajúce sa nedodržania podstatných náležitostí odôvodnenia rozhodnutia, ktoré sa pre danú vec javí ako podstatná a ktorú v žalobe uviedli na prvom mieste. Žalobca poukázal aj na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/68/2012, 8Sžo/25/2011, 8Sžp/54/2011, 8Sžp/1/2012, 8Sžf/10/2012 a rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. IV. ÚS 115/03.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení doručenom Krajskému súdu v Prešove dňa 07.07.2014 uviedol, že daňové orgány konštatovali, že žalobca pri odpočítaní dane z pridanej hodnoty z faktúr za realizáciu školení a za užívanie nebytových priestorov za účelom realizácie týchto školení, nedodržal jednu z hlavných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane vyplývajúcu z ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH to, že prijaté služby nepoužil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane.

V tejto súvislosti daňové orgány poukazovali na ustanovenie § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH, podľa ktorého poskytnutie služby je predmetom dane iba vtedy, ak je uskutočnené zdaniteľnou osobou za protihodnotu v tuzemsku. Žalobca poskytol školenia svojim zamestnancom, resp. manažérom zo stavebného sektora, bezodplatne, teda bez toho, aby za poskytnutú službu žiadal protihodnotu. Okrem iného žalobca na svoju obhajobu argumentoval aj judikátúrou Súdneho dvora Európskej únie. Žalovaný k tejto námietke v odvolaní uviedol, že v danom prípade nezistil, že by správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní konal v rozpore s ich závermi, pretože z uvedených rozsudkov okrem iného vyplýva, že pre možnosť odpočítania dane na vstupe musí existovať priama a bezprostredná väzba so zdaniteľným obchodom na výstupe. S uvedeným názorom sa stotožnil v napadnutom rozsudku aj krajský súd, ktorý zároveň skonštatoval, že žalovaný sa dôsledne vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní. Žalovaný považuje rozsudok súdu za správny a navrhol, aby Najvyšší súd a Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§246c ods. 1 veta prvá O.s.p. 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 (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 211 ods. 2 O.s.p.).

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, pričom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

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 § 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.

Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH, predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

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, 1) 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. 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 § 9 ods. 4 zákona o DPH, ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala.

Podľa § 31 ods. 1 a 2 zákona o DPH, oslobodené od dane sú výchovné služby a vzdelávacie služby poskytované

- a) podľa osobitných predpisov,
- b) právnickou osobou alebo fyzickou osobou, ktorá spĺňa jednu podmienku alebo viac podmienok podľa § 30 ods. 2 <.,
- c) ako odborný výcvik a rekvalifikácia poskytované podľa osobitného predpisu.

(2) Oslobodené od dane je aj dodanie tovaru a dodanie služieb úzko súvisiacich s výchovnými službami a vzdelávacími službami podľa odseku 1 osobami, ktoré poskytujú výchovné služby a vzdelávacie služby podľa odseku 1.

Podľa § 49 ods. 2 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 <..

Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 <. a 9 až 12 <.,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 <. a § 11a <.,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa čl. 2 ods. 1 Smernice 2006/112/ES, DPH podliehajú dani tieto transakcie:

- a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;
- b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:
 - (i) zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ak je predávajúcim zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nemá nárok na oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a na ktorú sa nevzťahujú ustanovenia článkov 33 alebo 36;
 - (ii) v prípade nových dopravných prostriedkov, zdaniteľnou osobou, nezdaniteľnou právnickou osobou, ktorej iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1, alebo akoukoľvek inou nezdaniteľnou osobou;
 - (iii) v prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, keď spotrebná daň je splatná na území členského štátu podľa smernice 92/12/EHS, zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ktorej iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1;
- c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;
- d) dovoz tovaru.

Z administratívneho spisu súd zistil, že daňový úrad vykonal u platiteľa dane - žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za mesiac október 2011, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9711401/5/71217/2013/Pot zo dňa 02.01.2013. Tento bol žalobcovi ako platiteľovi dane doručený dňa 10.01.2013. Nasledujúcu deň po doručení protokolu začína vyrubovacie konanie.

Platiteľ dane sa k protokolu vyjadril tak, že s ním nesúhlasí a preto sa správca dane dohodol, s daňovým subjektom na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených na deň 20.02.2013, keď o priebehu rokovania bola vyhotovená zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9711401/5/682470/2013/Pot.

Ďalej je potrebné uviesť, že žalobca ako účastník vyrubovacieho konania si uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr za uskutočnenie školenia pre vlastných zamestnancov, za práce účtovníka projektu a práce manažéra projektu na základe uzatvorenej zmluvy o poskytnutí nenávratného finančného príspevku na projekt zvyšovania adaptability a kvalifikácie pracovníkov spoločnosti, s cieľom udržania zamestnanosti a rastu kvality pracovnej sily s opatrením na podporu tvorby a udržania pracovných miest prostredníctvom zvýšenia adaptability pracovníkov, podnikov a podpory podnikania.

Zmluvu o poskytnutí nenávratného finančného príspevku uzatvoril žalobca s Ministerstvom práce, sociálnych vecí a rodiny SR v zastúpení Sociálnou implementačnou agentúrou. Konateľ žalobcu v konaní uviedol, že zamestnanci si síce neobjednávali vzdelávacie aktivity, avšak vzhľadom na to, že sa menil charakter činnosti spoločnosti a jej ďalší rozvoj, zo strany zamestnancov bol záujem na rekvalifikácii. Žalobca si odpočítal daň z prijatých faktúr nasledovne:

- Faktúra č. 2011069 zo dňa 14.10.2011 od dodávateľa EuroEduca, n.o., za realizáciu školení v zmysle Zmluvy o poskytnutí služby č. D02 a následných dodatkov za „Školenie projektový manažment“ realizovaného v termíne 03.05.2011 - 25.05.2011 v počte 5 osôb za v sume základ dane 33 190,- €, 20% DPH 6 638,- €, spolu 39 828,- €
- Faktúra č. 2011070 zo dňa 14.10.2011 od dodávateľa EuroEduca, n.o., za realizáciu školení v zmysle Zmluvy o poskytnutí služby č. D02 a následných dodatkov za „Školenie Budujeme úspešnú firmu“ realizovaného v termíne 12.05.2011-24.05.2011 v počte 5 osôb, v sume základ dane 14 700,- €, 20% DPH 2 940,- €, spolu 17 640,- €

- Faktúra č. 2011071 zo dňa 14.10.2011 od dodávateľa EuroEduca, n.o., za realizáciu školení v zmysle Zmluvy o poskytnutí služby č. D02 a následných dodatkov za „Školenie Anglický jazyk“ realizovaného v termíne 09.07.2011-06.08.2011 v počte 5 osôb, v sume základ dane 50 420,- €, 20% DPH 10 084,- €, spolu 60.504,- €

- Faktúra č. 2011079 zo dňa 10.11.2011, dátum vzniku daňovej povinnosti 31.10.2011 od dodávateľa EuroEduca, n.o., za realizáciu školení v zmysle Zmluvy o poskytnutí služby č. D02 a následných dodatkov za prácu manažéra projektu realizovaného v termíne 01.10.2011-31.10.2011, v sume základ dane 573,24 €, 20% DPH 114,65 €, spolu 687,89 €

- Faktúra č. 2011080 zo dňa 10.11.2011, dátum vzniku daňovej povinnosti 31.10.2011 od dodávateľa EuroEduca, n.o., za prácu účtovníka projektu za obdobie 01.01.2011-31.10.2011 v sume základ dane 1 250,83 €, 20% DPH 250,17 €, spolu 1 501,- €.

Keďže spoločnosť žalobcu realizovala školenia pre vlastných zamestnancov bezodplatne a tieto školenia si vlastní zamestnanci žalobcu neobjednali, zároveň je takáto realizácia školení financovaná podľa pravidiel spolufinancovania projektov z Európskeho sociálneho fondu, nemožno považovať poskytnutie školení za plnenia poskytnuté za protihodnotu a preto uvedené činnosti nie sú predmetom dane podľa § 2 zákona o DPH.

Ďalej správca dane zistil, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z prijatej faktúry za prenájom nebytových priestorov od dodávateľa Minerálne vody, a.s., v základe dane 290,50 €, 20% DPH, spolu 348,60 €. Daňový úrad Prešov po preskúmaní všetkých skutočností vydal rozhodnutie č. 9711401/5/229976/2013/Pot zo dňa 04.03.2013, ktorým určil podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane rozdiel v sume 20 084,92 €. Daňový úrad znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2011 zo sumy 20 263,72 € na sumu 178,80 €.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v ktorom namietal rovnaké skutočnosti ako v podanej žalobe. Žalovaný rozhodnutím č. 1100305/1/358212/2013 zo dňa 30.07.2013 odvolanie žalobcu zamietol a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9711401/5/229976/2013/Pot zo dňa 04.03.2013. Žalovaný svoje rozhodnutie riadne odôvodnil, citoval právne predpisy a vysporiadal sa so všetkými námietkami žalobcu podanými v odvolacom konaní.

V.

V odvolacom konaní Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/42/2013-44 zo dňa 02.05.2014, ktorý podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/358212/2013 zo dňa 30.07.2013, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9711401/5/229976/2013/Pot zo dňa 04.03.2013. Prvostupňový správny orgán podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil rozdiel dane v sume 20 084,92 €, o ktorý znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2011 zo sumy 20 263,72 € na sumu 178,80 €.

V podanom odvolaní žalobca namietal, že rozhodnutie finančného orgánu nemá všetky potrebné náležitosti rozhodnutia, ako aj to, že rozhodnutie žalovaného nebolo vydané v súlade so zákonom, pretože sa zakladá na nedostatočne zistenom skutkovom stave, v nesprávnom právnom posúdení veci a že týmto rozhodnutím bol žalobca ukrátený na svojich právach.

Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že žalobca získal nenávratný finančný príspevok z Európskeho sociálneho fondu, ako aj to, že žalobca ako zamestnávateľ nepožadoval od svojich zamestnancov úhradu za poskytnutie školení. Podľa žalobcu projekt by mal prispieť k udržaniu pracovných miest a k profesionalizácii obchodných vzťahov. Otázne však zostáva, či ide o služby poskytované na osobnú potrebu pre zamestnancov alebo na účely podnikania kontrolovanej spoločnosti. Ďalej je otázne, kto rozhoduje o tom, kto sa bude školiť a v akej oblasti a či zamestnanci si takéto školenie objednali.

Ak konečným príjemcom vzdelávacích služieb sú zamestnanci žalobcu a tieto služby žalobca obstaráva vo svojom mene pre inú osobu - zamestnancov spoločnosti, potom v zmysle § 9 ods. 4 zákona o DPH platí, že kontrolovaná spoločnosť služby sama prijala a dodala. V takomto prípade by kontrolovaná spoločnosť mala na jednej strane nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, ak obstaráva vzdelávacie služby, ktoré podliehajú zdaneniu, a na ktoré sa neuplatňuje § 31 zákona o DPH a na strane druhej by dodanie vzdelávacích služieb zamestnancom bolo predmetom dane, ak sa vzdelávacie služby poskytli bezodplatne na osobnú spotrebu zamestnancov. V tejto súvislosti by bolo vhodné zo strany žalovaného preveriť, ako sa u žalobcu určovalo, kto sa zúčastní vzdelávacej aktivity, či si poskytnutie týchto služieb vyžadovali zamestnanci kontrolovanej spoločnosti - žalobcu, ktorá by pre nich obstarávala bezodplatné dodanie vzdelávacej služby, alebo či sa zamestnanci museli zúčastniť vzdelávacej aktivity v súvislosti s výkonom svojho zamestnania v kontrolovanej spoločnosti. Až na základe zistenia potrebných skutočností bude možné posúdiť, či kontrolovaná spoločnosť má nárok na odpočítanie dane a či mala postupovať podľa § 9 ods. 3 zákona o DPH.

Podľa názoru odvolacieho súdu žalovaný nedostatočne zistil skutkový stav, keď v rámci výkonu kontroly sa zameral len na zmluvy, prípadne faktúry uzatvorené medzi žalobcom a spoločnosťou EuroEduca, s.r.o. o poskytovaní školení pre zamestnancov žalobcu. Z administratívneho spisu je zrejmé, že projekty žalobcu boli financované podľa pravidiel spolufinancovania projektov z Európskeho sociálneho fondu, avšak žalovaný dospel k svojím záverom bez riadneho preskúmania, resp. vyžiadania si podstatnej zmluvy čerpania finančných prostriedkov z Európskeho sociálneho fondu, ktorá mohla náležite objasniť, na aké účely sa finančné prostriedky z Európskej únie môžu použiť a teda či sa mohli použiť aj na školenie vlastných zamestnancov.

Na podklade uvedeného dospel odvolací súd k záveru, že preskúmané rozhodnutie žalovaného nebolo vydané v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z. a zákona č. 563/2009 Z.z., pretože nebolo preukázané, či žalobca finančné prostriedky poskytnuté prostredníctvom Zmluvy o poskytnutí nenávratného finančného príspevku, použil v súlade s cieľom tejto zmluvy.

S poukazom na uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/42/2013-44 zo dňa 2. mája 2014 podľa § 220 ods. 1 O.s.p. zmenil a rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/358212/2013 zo dňa 30. júla 2013 podľa § 250j ods. 2 písm. c/, d/ O.s.p. zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 250j ods.7 O.s.p. správne orgány sú viazané právnym názorom súdu.

O náhrade trov konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 a 2 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 veta prvá a § 149 ods. 1 O.s.p. s poukazom na § 246c veta prvá O.s.p. Žalobcovi, ktorý bol úspešný v konaní priznal náhradu trov konania v zmysle § 11 ods. 1 a nasl. vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov, v rozsahu vyplývajúcom z obsahu spisu, v sume 417,98,- €, ktorá pozostáva z odmeny za tri úkony právnej služby, prevzatie a príprava vecí (r. 2013) 130,16,- €, žaloba (r. 2013) 130,16,- €, odvolanie (r. 2014) vo výške 134,- € a za režijný paušál podľa § 16 ods. 3 citovanej vyhlášky (2x 7,81,- € + 8,04,-€), Ďalej bola priznaná žalobcovi i náhrada 70,- € za zaplatený súdny poplatok za žalobu a 70,- € za zaplatený súdny poplatok za podanie odvolanie. DPH advokátovi najvyšší súd nepriznal, pretože nepreukázal, že by bol jej platiteľom.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.