

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/82/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014201432
Dátum vydania rozhodnutia: 23.11.2016
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:1014201432.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: TV LUX, s.r.o., Prepoštská 5, 811 01 Bratislava, IČO: 36 827 541 zastúpeného advokátkou JUDr. Máriou Konrádovou, Farská 9, 949 01 Nitra proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 1100302/1/272174/2014/5062 zo dňa 11.06.2014 o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/181/2014-90 zo dňa 07.07.2015 v spojení s opravným uznesením č. k. 5S/181/2014-111 zo dňa 05.04.2016 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/181/2014-90 zo dňa 07.07.2015 v spojení s opravným uznesením č. k. 5S/181/2014-111 zo dňa 05.04.2016 p o t v r d z u j e .

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi trovy odvolacieho konania v sume 177,86 Eur k rukám advokátky JUDr. Márie Konrádovej do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Krajský súd v Bratislave napadnutým rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného číslo: 1100302/1/272174/2014/5062 zo dňa 11.06.2014 podľa ust. § 250j ods. 2 písm. c/ a d/ OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi 70 Eur titulom náhrady súdneho poplatku do 30 dní od právoplatnosti rozsudku a k rukám právneho zástupcu žalobcu trovy právneho zastúpenia vo výške 170,11 Eur do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd konštatoval, že žalovaný nesprávne postupoval, keď mu žalobca v priebehu daňovej kontroly adresoval otázky určené znalcomi. Žalovaný v priebehu pojednávania dňa 11.03.2014 oznámil, že súdny znalec vzal otázky na vedomie s tým, že v danom čase niet z jeho strany dôvod na zodpovedanie splnomocnenému zástupcovi, keďže nie je objednávateľom. Znalcomi boli položené otázky iba zo strany žalovaného, ktoré sa podľa ich znenia nezamerali na zodpovedanie problematiky dane z pridanej hodnoty z hľadiska masmédií. Takýmto postupom bola

žalobcovi odňatá možnosť konať pred správnym orgánom. Ďalej krajský súd uviedol, že ustanovenie § 49 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) neobsahuje presnú a dostatočnú definíciu právnej normy a táto skutočnosť nemôže byť na ujmu daňového subjektu. Uvedené ustanovenie aj podľa názoru krajského súdu neobsahuje presnú a dostatočnú definíciu právnej normy. Ďalej krajský súd uvádza, že treba prisvedčiť žalobcovi v tom, že ustanovenie § 49 ods. 5 zákona o DPH neobsahuje pojem výnosy a preto bolo úlohou správnych orgánov prioritne vyriešiť otázku, či za daného stavu za účelom výpočtu pomeru podľa výnosov boli splnené zákonné podmienky. Z ustanovenia § 49 ods. 5 zákona o DPH je podľa tvrdenia žalobcu zrejmé, že pomer môže byť vypočítaný iba z nákladov, ktoré preukazujú, ako boli nákupy tovarov a služieb použité. Ďalej sa krajský súd nestotožnil s argumentáciou správcu dane, v ktorej sa zaoberal rozhodnutiami Súdneho dvora Európskej únie, z ktorých citoval jednotlivé pasáže, ale ich neaplikoval primerane na problematiku v danej veci a nezdôvodnil, prečo použil pri výpočte kategóriu výnosov a prečo nepoužil iný spôsob stanovenia pomeru krátenia odpočítania dane, teda prečo nepostupoval v takom smere, ako je to uvedené v rozhodnutí Súdneho dvora EÚ číslo C-437/06, ktoré cituje vo svojom rozhodnutí. Krajský súd uložil žalovanému povinnosť postupovať v naznačenom smere a to odstrániť nedostatky znaleckého posudku takým spôsobom, že znalec zodpovie otázky položené žalobcom, ako aj odôvodniť, prečo bol použitý výpočet pomeru pre uplatnenie odpočítania pomernej časti dane spôsobom podľa výnosov.

Včas podaným odvolaním sa žalovaný domáhal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil, žalobu zamietol a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania. Uviedol, že zastáva názor, že správca dane v rámci vyrubovacieho konania konal v zmysle rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/9/2012-99 z 25.01.2013 a ustanovil znalkyňu doc. Ing. Zoru Petrákovú, PhD. na vyriešenie otázok súvisiacich s konaním. Ďalej žalovaný v odvolaní uviedol, že zastáva názor, že otázky položené znalkyni boli plne v súlade so zákonom o DPH, pretože tento zákon neobsahuje žiadne špeciálne ustanovenia, ktoré by upravovali daň z pridanej hodnoty z hľadiska masmédií. Bolo nevyhnutné riešiť činnosť žalobcu z hľadiska nároku na odpočítanie dane v nadväznosti na použitie prijatých zdaniteľných plnení na uskutočnené zdaniteľné plnenia na výstupe v zmysle ustanovení § 49 a § 51 zákona o DPH. Uvedeným sa znalkyňa zaoberala vo svojom znaleckom posudku a v nadväznosti na uvedený posudok prijal správca dane i žalovaný záver, uvedený v napadnutých rozhodnutiach. Žalovaný zastáva názor, že odporúčaný posudok vzťahujúci sa na Slovenskú televíziu nie je možné v tomto posudzovanom prípade akceptovať z toho dôvodu, že Slovenská televízia má úplne iné postavenie ako žalobca. Slovenská televízia je subjekt, zriadený samostatným zákonom, vysielanie verejnoprávnej televízie je okrem vysielania reklám, telenákupu a sponzorovaných programov vrátane ich propagácie oslobodené, sú jej platené koncesionárske poplatky, má stanovené zákonom určité činnosti, ktoré zo zákona musí zabezpečovať, čo ju odlišuje od ostatných subjektov, ktoré sa zaoberajú televíznym vysielaním. Žalovaný ďalej v odvolaní uviedol, že súhlasí s názorom krajského súdu, že § 49 ods. 5 zákona o DPH neobsahuje presnú a dostatočnú definíciu právnej normy a táto skutočnosť nemôže byť na ujmu daňového subjektu. Avšak nesúhlasí s názorom, že keďže uvedené ustanovenie neobsahuje pojem výnosy, môže byť pomer vypočítaný iba z nákladov, ktoré preukazujú, ako boli nákupy tovarov a služieb použité. Tak ako uvedené ustanovenie neobsahuje pojem výnosy, tak neobsahuje ani pojem náklady a žalobca podľa názoru žalovaného svoj názor žiadaným relevantným spôsobom nepreukázal.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako správny potvrdiť. Zároveň si uplatnil a vyčíslil trovy právneho zastúpenia v odvolacom konaní. Uviedol, že žalovaný v odvolaní opätovne obhajuje výber znalca pre posúdenie predmetu sporu, ako aj zameranie otázok, na ktoré znalec odpovedal. Napriek tomu, že krajský súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že správca dane pochybil v tom, že znalcovi boli položené otázky, ktoré sa podľa ich znenia nezamerali na zodpovedanie problematiky dane z pridanej hodnoty z hľadiska masmédií, žalovaný argumentuje tvrdením, že otázky položené znalcovi boli plne v súlade so zákonom o dani z pridanej hodnoty. Žalovaný týmto naďalej ignoruje závery, vyslovené krajským súdom, podľa ktorých sa mal vypoariadať s tým, že keď činnosť televízie je podnikateľskou činnosťou v celku, či mal byť vôbec stanovený koeficient pri výpočte a ak stanovený byť mal, ako mal byť nastavený spôsob výpočtu tohto koeficientu. Znalecký posudok mal prioritne vyriešiť otázku, či súvisia prijaté zdaniteľné obchody, týkajúce sa vysielaného programu pred a

po vysielanom reklamnom spote s uskutočnenými zdaniteľnými obchodmi, ktoré sa týkajú vysielanej reklamy. Toto znalecký posudok znalkyne Petrákovej neobsahoval napriek tomu, že žalobca ešte pred jeho spracovaním požadoval, aby otázky položené znalkyni smerovali hlavne k tejto problematike. Ďalej uviedol, že krajský súd objektívne konštatoval, že žalovaný postupoval nesprávne, ak dal vypracovať znalecký posudok, ktorý neriešil túto problematiku. Z tohto pohľadu je nesprávny aj názor žalovaného, že odporúčaný posudok, vzťahujúci sa na Slovenskú televíziu, nie je možné v tomto prípade akceptovať, lebo Slovenská televízia má iné postavenie ako má žalobca. Tento posudok však na rozdiel od znaleckého posudku znalkyne Petrákovej rieši uvedenú problematiku, lebo bol spracovaný práve na základe vyjadrení a posudkov odborníkov z oblasti masmédií a kultúry a až následne boli riešené otázky daňové a účtovné. Práve tento posudok dáva jednoznačnú odpoveď na otázky, ktoré žalovanému uložil vyriešiť Krajský súd v Bratislave v rozsudku č.k. 6S/9/2012-99 z 25.01.2013. Keď žalovaný neumožnil žalobcovi položiť znalcovi pri ústnom pojednávaní otázky ani netrval na tom, aby znalec odpovedal na otázky žalobcu, takýmto postupom bola žalobcovi odňatá možnosť konať pred správnym orgánom. Pokiaľ žalovaný tvrdí, že žalobca mal preukázať svoj názor o spôsobe výpočtu pomeru krátenia odpočítania dane, aj v tomto prípade žalovaný podľa názoru žalobcu vychádza z nesprávneho predpokladu, že žalobca navrhoval iný spôsob krátenia odpočítania dane. Od začiatku spochybňovania postupu žalobcu správcom dane žalobca tvrdil, že nie je zákonný dôvod na krátenie odpočítania dane a teda nesúhlasí s názorom žalovaného, že sa ho týka ustanovenie § 49 ods. 5 zákona o DPH. To žalovaný tvrdí, že krátenie dane je potrebné vykonať a bez toho, aby to akýmkoľvek spôsobom zdôvodnil, zobral za východiskovú základňu výnosy žalobcu. Námietka žalobcu sa vždy týkala len nezákonnosti v postupe žalovaného, keď pri výpočte koeficientu krátenia odpočtu dane zvolil pre žalobcu tú najnevýhodnejšiu variantu napriek tomu, že uvedené ustanovenie (§ 49 ods. 5 zákona o DPH) neobsahuje spôsob výpočtu krátenia. V predchádzajúcich konaniach žalobca len požadoval, aby žalovaný relevantným spôsobom preukázal zákonnosť jeho postupu, keď vychádzal pri krátení odpočítania dane z výnosov. Je nepochopením podstaty sporu, keď žalovaný od žalobcu požaduje, aby zdôvodnil postup, ktorý považuje za nezákonný.

Dňom 1.6.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP), ktorý upravuje v § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (§ 492 ods. 2 SSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 10 ods. 2 OSP), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 211 a nasl. OSP) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní a dospel k záveru, že podanému odvolaniu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej OSP, 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. Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP).

Rozhodnutím číslo 1100302/1/272174/2014/5062 zo dňa 11.06.2014, ktoré je predmetom tohto súdneho preskúmavacieho konania, žalovaný podľa § 74 ods. 4 v nadväznosti na ust. § 165b zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Bratislava č. 9104407/5/1054356/14/Stea zo dňa 20.03.2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrt'rok 2008 v sume 12 542,98 Eur. Krajský súd rozhodnutie žalovaného zrušil z dôvodu, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci a rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. c/ a d/ OSP).

Odvolací súd sa stotožnil so závermi krajského súdu, že žalovaný nesprávne postupoval, keď mu

žalobca v priebehu daňovej kontroly adresoval otázky určené znalcomi. Žalovaný v priebehu pojednávania dňa 11.03.2014 oznámil, že súdny znalec vzal otázky na vedomie s tým, že v danom čase niet z jeho strany dôvod na zodpovedanie splnomocnenému zástupcovi, keďže nie je objednávateľom. Znalcomi boli položené otázky iba zo strany žalovaného, ktoré sa podľa ich znenia nezamerali na zodpovedanie problematiky dane z pridanej hodnoty z hľadiska masmédií. Takýmto postupom bola žalobcovi odňatá možnosť konať pred správnym orgánom. Ďalej krajský súd uviedol, že ustanovenie § 49 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) neobsahuje presnú a dostatočnú definíciu právnej normy a táto skutočnosť nemôže byť na ujmu daňového subjektu. Uvedené ustanovenie aj podľa názoru krajského súdu neobsahuje presnú a dostatočnú definíciu právnej normy a je treba prisvedčiť žalobcovi v tom, že ustanovenie § 49 ods. 5 zákona o DPH neobsahuje pojem výnosy a preto bolo úlohou správnych orgánov prioritne vyriešiť otázku, či za daného stavu za účelom výpočtu pomeru podľa výnosov boli splnené zákonné podmienky. Z ustanovenia § 49 ods. 5 zákona o DPH je podľa tvrdenia žalobcu zrejmé, že pomer môže byť vypočítaný iba z nákladov, ktoré preukazujú, ako boli nákupy tovarov a služieb použité. Krajský súd sa nestotožnil s argumentáciou správcu dane, v ktorej sa zaoberal rozhodnutiami Súdneho dvora Európskej únie, z ktorých citoval jednotlivé pasáže, ale ich neaplikoval primerane na problematiku v danej veci a nezdôvodnil, prečo použil pri výpočte kategóriu výnosov a prečo nepoužil iný spôsob stanovenia pomeru krátenia odpočítania dane, teda prečo nepostupoval v takom smere, ako je to uvedené v rozhodnutí Súdneho dvora EÚ číslo C-437/06, ktoré cituje vo svojom rozhodnutí. Krajský súd uložil žalovanému povinnosť postupovať v naznačenom smere a to odstrániť nedostatky znaleckého posudku takým spôsobom, že znalec zodpovedá otázky položené žalobcom, ako aj odôvodniť prečo bol použitý výpočet pomeru pre uplatnenie odpočítania pomernej časti dane spôsobom podľa výnosov. K uvedeným záverom krajského súdu najvyšší súd ďalej uvádza:

Daňový poriadok upravuje otázky odborného posúdenia skutočností, ktoré slúžia ako skutkový základ pre rozhodnutie vo veci samej v § 24 (Dokazovanie) a konkrétnejšie v § 25a ods. 1 a 2 (platí od 1.1.2012), podľa ktorej úpravy „Pre odborné posúdenie skutočností dôležitých pre správne určenie dane môže správca dane požiadať znalca o vypracovanie znaleckého posudku alebo odborného stanoviska (ods. 1). Ak vypovedá znalec, daňový subjekt má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a kásť znalcomi otázky. Správca dane je povinný o výpovedi znalca daňový subjekt včas vyrozumieť (ods. 2).

Zákon č. 382/2004 Z. z. o znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov upravuje podmienky výkonu znaleckej činnosti, tlmočnickej činnosti a prekladateľskej činnosti, práva a povinnosti znalcov, tlmočníkov a prekladateľov, ako aj podmienky činnosti znaleckých ústavov, a pôsobnosť Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky (ďalej len "ministerstvo") pri výkone ich činnosti.

Vo všeobecnosti možno povedať, že je vhodné pred ustanovením znalca vypočúť účastníkov konania - tu daňový subjekt, aby sa mohol vyjadriť k osobe znalca, k jeho odbornosti, odboru, v ktorom pôsobí, aby sa tým predišlo prípadnému ďalšiemu znaleckému dokazovaniu. Po takomto vypočutí môže nastať situácia, že znalec nie je ustanovený, pretože sa zistia okolnosti, ktoré vzbudzujú pochybnosti o jeho nezáujatosti, prípadne skutočnosti svedčiace o tom, že nemá dostatočnú aprobáciu na znalecký úkon alebo pôsobí v inom než potrebnom odbore a odvetví znaleckej činnosti. Počas vypočutia daňového subjektu sa môžu aj spresniť otázky, ktoré sa zadajú znalcomi ako úloha a môže sa riešiť aj otázka konzultanta a súvisiace problémy. Znalec je pri vykonávaní úkonu znaleckej činnosti oprávnený pribrať na posúdenie čiastkových otázok konzultanta z príslušného odboru; opodstatnenosť pribratia konzultanta musí v úkone znaleckej činnosti odôvodniť. Zodpovednosť znalca za obsah úkonu znaleckej činnosti tým nie je dotknutá (§ 16 ods. 3 zákona č. 382/2004 Z. z.). Základnou úlohou správcu dane je správne formulovanie otázok pre znalca. Správca dane je povinný položiť znalcomi len skutkové otázky a vyvarovať sa otázok, ktoré sa vzťahujú na právne posúdenie predmetu znaleckého posudku. Do pôsobnosti znalca nepatrí ani vykonávanie dôkazov, ale len súčinnosť so subjektmi, ktoré určí správca dane.

Daňové orgány v danej veci nepostupovali v súlade s uvedenou právnou úpravou. Na základe

predchádzajúceho zrušujúceho rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/9/2012 zo dňa 25.01.2013 bolo síce nariadené znalecké dokazovanie znalkyňou z odboru Ekonomika a manažment - Účtovníctvo a daňovníctvo doc. Ing. Zorou Petrákovou, PhD., ale pripomienkam daňového subjektu k osobe znalkyne, resp. k jej znaleckému odboru daňové orgány nevenovali náležitú pozornosť ani netrvali na tom, aby znalkyňa zodpovedala na otázky daňového subjektu.

Krajský súd v Bratislave v predchádzajúcom zrušujúcom rozsudku sp. zn. 6S/9/2012 zo dňa 25.01.2013 po stotožnení sa s námietkami žalobcu, že daňové orgány nepostupovali správne, keď stanovili pomer odpočítania dane z výnosov platiteľa a to v závislosti od toho v akom rozsahu sú dosahované výnosy, pri ktorých je daň odpočítateľná síce uložil správcovi dane, aby v ďalšom konaní ustanovil znalca na vyriešenie otázok súvisiacich s týmto konaním, za vykonanie znaleckého dokazovania je však v danej veci zodpovedný správca dane (a to tak za otázky, položené znalcovi, ako aj za výber osoby znalca a jeho odboru). Nemohol preto najvyšší súd prihliadnuť na tvrdenie žalovaného, že otázky boli znalkyni položené v súlade s uvedeným rozsudkom. Takisto neriešil rozdielne postavenie Slovenskej televízie a žalobcu vzhľadom k nedostatočne vykonanému znaleckému dokazovaniu.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalovaného nevyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojení § 250k ods. 1, § 151 ods. 1 a § 246c ods. 1 prvá veta OSP. Žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi trovy odvolacieho konania v sume 177,86 Eur k rukám advokátky JUDr. Márie Konrádovej do troch dní od právoplatnosti rozsudku. Priznaná suma 177,86 Eur pozostáva z náhrady za jeden úkon právnej služby - písomné vyjadrenie k odvolaniu - 139,83 Eur + 20% DPH + paušál 8,39 Eur + 20% DPH tak, ako bola náhrada trov odvolacieho súdneho konania uplatnená písomne (§ 11 ods. 4, § 13a ods. 1 písm. c/ a § 17 vyhl. č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.