

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/21/2015  
Identifikačné číslo spisu: 6014201078  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.01.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6014201078.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a zo sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: Event Horizont Security, s.r.o., Horná 34/A, Banská Bystrica, právne zastúpený JUDr. Danielom Sintajom, advokátom, Majerská cesta 96, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného: 1/ č. 1020501/1/1107062/2012 zo dňa 06.08.2012, 2/ č. 1020501/1/1107154/2012 zo dňa 08.08.2012, 3/ č. 1020501/1/1107189/2012 zo dňa 08.08.2012, 4/ č. 1020501/1/1107191/2012 zo dňa 08.08.2012, 5/ č. 1020501/1/1107188/2012 zo dňa 08.08.2012, 6/ č. 1020501/1/1107197/2012 zo dňa 08.08.2012, 7/ č. 1020501/1/1107152/2012 zo dňa 08.08.2012, 8/ č. 1020501/1/1107185/2012 zo dňa 08.08.2012, 9/ č. 1020501/1/1107177/2012 zo dňa 08.08.2012, 10/ č. 1020501/1/1107175/2012 zo dňa 08.08.2012, 11/ č. 1020501/1/1107085/2012 zo dňa 08.08.2012, 12/ č. 1020501/1/1107054/2012 zo dňa 06.08.2012, 13/ č. 1020501/1/1107059/2012 zo dňa 06.08.2012, 14/ č. 1020501/1/1107057/2012 zo dňa 06.08.2012, 15/ č. 1020501/1/1107050/2012 zo dňa 06.08.2012, 16/ č. 1020501/1/1107174/2012 zo dňa 08.08.2012, 17/ č. 1020501/1/1107171/2012 zo dňa 08.08.2012, 18/ č. 1020501/1/1107158/2012 zo dňa 08.08.2012, 19/ č. 1020501/1/1107092/2012 zo dňa 08.08.2012, 20/ č. 1020501/1/1107081/2012 zo dňa 08.08.2012, 21/ č. 1020501/1/1107183/2012 zo dňa 08.08.2012, 22/ č. 1020501/1/1107095/2012 zo dňa 08.08.2012, 23/ č. 1020501/1/1107099/2012 zo dňa 08.08.2012, 24/ č. 1020501/1/1107149/2012 zo dňa 08.08.2012, 25/ č. 1020501/1/1107180/2012 zo dňa 08.08.2012, 26/ č. 1020501/1/1107089/2012 zo dňa 08.08.2012, 27/ č. 1020501/1/1107075/2012 zo dňa 08.08.2012, 28/ č. 1020501/1/1107187/2012 zo dňa 08.08.2012, 29/ č. 1020501/1/1107155/2012 zo dňa 08.08.2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/165/2014-72 zo dňa 29. októbra 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/165/2014-72 zo dňa 29.10.2014 p o t v r d z u j e.

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

## Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žaloby žalobcu o preskúmanie zákonnosti hore uvedených rozhodnutí žalovaného. V rámci vykonávanej daňovej kontroly sa jednoznačne preukázalo, že prijaté vstupy (služby advokáta, nájomné, energia) súvisia s uskutočnenými oslobodenými finančnými službami v predchádzajúcich obdobiach, pri ktorých finančných službách nie je nárok na odpočítanie dane a platiteľ dane neuskutočňoval žiadnu inú ekonomickú činnosť s nárokom na odpočítanie dane, ku ktorej by bolo možné prijaté služby priradiť. Celková ekonomická činnosť platiteľa dane bola bez nároku na odpočítanie dane, a preto platiteľovi v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach nevznikol nárok na odpočítanie dane.

Krajský súd z administratívnych spisov, ako aj podaní účastníkov konania zistil nasledovný skutkový stav: Daňový úrad Lučenec (od 01.01.2012 Daňový úrad Banská Bystrica) vykonal u žalobcu kontroly dane z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2009 až december 2009, január 2010 až december 2010 a január 2011 až máj 2011. Na základe zistení z vykonaných kontrol Daňový úrad Banská Bystrica vydal dňa 09.05.2012 za jednotlivé kontrolované zdaňovacie obdobia vyššie uvedené dodatočné platobné výmery, ktorými žalobcovi vyrubil rozdiely na dani z pridanej hodnoty. Predmetom vyrubených rozdielov DPH bolo:

- právo na uplatnenie odpočítania dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom JUDr. Milošom Barancom, advokátom, Majerská cesta č. 96, Banská Bystrica podľa Zmluvy o právnej pomoci zo dňa 01.11.2008 poskytnutej žalobcovi, a to vo všetkých zdaňovacích obdobiach;
- v zdaňovacích obdobiach september 2009 až máj 2011 z nájmu za priestor sídla spoločnosti a k nemu prislúchajúcich dodávok energií, fakturovaných spoločnosťou JMK plus, s.r.o., Lučenec, na základe Podnájomnej zmluvy č. 27/09 zo dňa 29.08.2009 a Zmluvy o dodávke energií a služieb z 11.09.2009;
- v niektorých zdaňovacích obdobiach si žalobca uplatnil odpočítanie dane aj zo súm, na ktorých nárok na odpočítanie dane nepreukázal žiadnym účtovným ani daňovým dokladom (napr. január 2009 v sume 16,90 Eur, február 2010 v sume 16,90 Eur, atď.);
- v zdaňovacom období marec 2011 si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr zo dňa 02.03.2011, vystavených spoločnosťou STORMWARE, s.r.o., Bratislava, za predplatné zákaznickej podpory produktu POHODA 2011.

Podstatnou žalobnou námietkou bola námietka proti neuznaniu odpočítania dane z dodávateľských faktúr, vystavených dodávateľom JUDr. Milošom Barancom, t.j., že žalobcovi nebolo uznané uplatnené odpočítanie dane z prijatých služieb advokáta. Zo zmluvy o právnej pomoci vyplýva, že účelom a predmetom tejto zmluvy, uzavretej medzi žalobcom a advokátom JUDr. Milošom Barancom, bolo poskytovanie právnych služieb zástupcom klientovi v súlade so zákonom o advokácii č. 586/2003 Z.z. pri riešení rôznych právnych záležitostí klienta, vrátane zastupovania pred súdmi, štátnymi orgánmi a inými právnymi subjektmi, spisovanie listín, preberanie zásielok, poskytovanie právnych rád a vypracovanie právnych rozborov.

Z vyjadrenia konateľa žalobcu Róberta Kelemena do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 18.10.2011 vyplýva, že žalobca v rokoch 2008, 2009 a 2010 uskutočňoval len také operácie, ktoré neboli predmetom zdaniteľných plnení, pričom iné činnosti spoločnosť nevykonávala, a ani nevykonáva. Z písomného stanoviska žalobcu zo dňa 18.11.2011 vyplynulo, že žalobca v obdobiach rokov 2009, 2010 a 2011 uskutočňoval len predaj cenných papierov v zmysle zmluvných podmienok a derivátové operácie spoločnosť uskutočňovala len v roku 2008. Konateľ Róbert Kelemen uviedol, že v rokoch 2009, 2010 a 2011 prijaté zdaniteľné plnenia predstavovali právne služby advokáta, nájom za priestor sídla spoločnosti a k nemu príslušné dodávky energií. Kontrolovaný daňový subjekt od svojej registrácie za platiteľa DPH (06.02.2008) predkladal daňové priznania, ktorými deklaroval, že v priebehu kontrolovaných zdaňovacích období neuskutočňoval žiadne dodania tovarov a služieb podliehajúcich DPH, ani dodania tovarov a služieb oslobodených od dane. V podaných daňových priznaniach na dani z pridanej hodnoty si uplatňoval len odpočítanie dane.

Daňový subjekt realizoval len predaj cenných papierov a podielov a v roku 2008 derivátové operácie. V

zmysle ustanovenia § 39 ods. 1 písm. f/ zákona o DPH sú uvedené finančné činnosti oslobodené od DPH, z čoho vyplýva, že všetky dosiahnuté príjmy žalobcu sú príjmami z oslobodených plnení od DPH.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.; právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z.; 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. 3 zákona č. 222/2004 Z.z.; platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 42, s výnimkou poisťovacích služieb podľa § 37 a finančných služieb podľa § 39, ak sú poskytnuté zákazníkovi, ktorý nemá sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko na území Európskej únie, alebo ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom tovaru mimo územia Európskej únie. Platiteľ, ktorý dodáva investičné zlato oslobodené od dane podľa § 67 ods. 3, a platiteľ, ktorý sprostredkováva dodanie investičného zlata oslobodené od dane podľa § 67 ods. 3, nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na túto činnosť, s výnimkou dane z tovarov a služieb podľa § 67 ods. 5 a 6.

Zákon č. 222/2004 Z.z. o DPH určuje, kedy vzniká právo na odpočítanie dane a za akých podmienok je možné daň odpočítať. Z prílohy č. 6 (Zoznam prebraných právnych aktov Európskych spoločenstiev a Európskej únie) zákona o DPH vyplýva, že v zozname je Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, ktorá bola nahradená v novej štruktúre a v jazykovo upravenej podobe s účinnosťou od 01.01.2007 Smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (označovaná aj ako DPH smernica). DPH smernica v podstate nahradila Šiestu smernicu bez podstatných zmien významu jednotlivých ustanovení.

Podľa článku 17 odsek 2 písm. a/ Šiestej smernice; pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť: a/ daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník.

Podľa článku 168 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006; pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy: a/ DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.

Podľa článku 173 odsek 1 DPH Smernice; ak zdaniteľná osoba použije tovar alebo služby na účely uskutočnenia transakcií, pri ktorých jej vznikne právo odpočítať DPH, a ktoré sú uvedené v článkoch 168, 169 a 170 a transakcií, pri ktorých jej nevznikne právo odpočítať DPH, je odpočítanie povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na transakcie, pri ktorých právo na odpočítanie dane vzniká. Odpočítateľná časť sa určí v súlade s článkami 174 a 175 za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou.

Spornou otázkou v posudzovanej veci bolo, či žalobcoví, ako platiteľovi DPH, vznikol nárok na odpočítanie dane z právnych služieb advokáta, resp. v niektorých kontrolovaných zdaňovacích obdobiach i z nájmu a dodávok energií, z predplatného produktu POHODA 2011, ak daňový subjekt odo dňa svojho vzniku vykonával a aj vykonáva výlučne činnosti, ktoré sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty, pri ktorých nevzniká nárok na odpočítanie dane.

Vzhľadom na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/47-75/2013 zo dňa 14.01.2014, ako aj

žalobné námietky žalobcu uvedené pod bodmi 8, 9 v odôvodnení tohto rozhodnutia, krajský súd posudzoval, či v danom prípade ide o situáciu *acte éclairé*, t.j. že relevantná judikatúra nedáva dostatočnú odpoveď na daný prípad, resp. ide o otázku *acte clair*, t.j. že situácia je tak zjavná, že nepripúšťa iný právny záver, k čomu dospel žalovaný vyhodnotiac relevantnú judikatúru Súdneho dvora.

Krajský súd uviedol, že možnosť predloženia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie prichádza do úvahy v zmysle relevantnej rozhodovacej činnosti až vtedy, pokiaľ vnútroštátny súd sa nevie s otázkou prípadného rozporu vnútroštátnej právnej úpravy s Úijnou úpravou sám vysporiadať. Krajský súd mal za to, že v predmetnej veci nie je daný rozpor zákona o DPH so Smernicou DPH. Prejudiciálne konanie nie je prípustné v prípade, ak niektorá otázka už bola riešená pred Súdnym dvorom. Krajský súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že na vyriešenie konkrétnej veci postačuje právna úprava obsiahnutá v zákone o DPH, ktorá je súladná s citovanými článkami DPH smernice a napokon aj s judikatúrou Súdneho dvora.

Či už podľa vnútroštátneho práva alebo komunitárneho práva, v prípade žalobcu neexistuje právny dôvod na priznanie odpočítania dane, vzhľadom na zistený a preukázaný skutkový stav, a to z dôvodu, že celková ekonomická činnosť daňového subjektu (žalobcu) bola oslobodená od dane z pridanej hodnoty bez nároku na odpočítanie dane.

Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora uplatnenie práva na odpočet vyžaduje existenciu priamej súvislosti medzi plneniami na vstupe a plneniami na výstupe. Súdny dvor v prípade C-104/12 Wolfram Becker - rozsudok z 21.02.2013 posudzoval otázku, či sa má priama a bezprostredná súvislosť plnení na vstupe s plneniami na výstupe ako rozhodujúce kritérium pri priznaní práva na odpočítanie DPH na vstupe určiť: 1. na základe objektívneho obsahu dodania, ktorý prijíma zdaniteľná osoba (v tomto prípade činnosť trestného obhajcu, aby nedošlo k odsúdeniu fyzickej osoby), alebo 2. na základe dôvodu vzniku prijatého plnenia (ekonomická činnosť zdaniteľnej osoby - obchodnej spoločnosti, pri ktorej fyzická osoba údajne spáchala trestný čin). Podľa záveru Súdneho dvora EU existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi prijatým plnením na vstupe a celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby na účely určenia, či táto osoba použila tovary a služby „na účely zdaniteľných plnení“ v zmysle článku 17 odsek 2 písm. a/ Šiestej smernice, závisí od objektívneho obsahu tovarov alebo služieb prijatých touto zdaniteľnou osobou. Uzavrel, že poskytnutie služby advokátmi, ktorej cieľom bolo zabrániť trestnému postihu fyzických osôb - konateľov zdaniteľnej osoby, nedáva tejto zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH z takejto prijatej služby. Vynaložené náklady spojené s advokátskymi službami z hľadiska ich objektívneho obsahu nemožno považovať za náklady vynaložené na účely zdaniteľných činností obchodnej spoločnosti. Neexistuje právna súvislosť medzi trestnými stíhaniami a činnosťou spoločnosti, preto sa nemôžu prijaté služby advokáta považovať za služby uskutočnené pre zdaniteľné činnosti obchodnej spoločnosti.

Súdny dvor v rozsudku Becker C-104/12 uviedol, že už v iných prípadoch rozhodol, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe je nevyhnutnou podmienkou práva na odpočítanie DPH na vstupe, ako aj určenia rozsahu takéhoto práva (rozsudky *Midland Bank* z 22.02.2001, *Abbey National* C-408/98, *Investstrand*). Právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným elementom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočet (bod 19 rozsudku Becker). K uvedenému krajský súd poznamenáva, že v posudzovanej veci žalobcu, vzhľadom na predmet jeho ekonomickej činnosti, nie sú naplnené takéto predpoklady zakladajúce právo na odpočet, nakoľko žalobca nedeklaroval žiadne zdaniteľné plnenia na výstupe.

V rozsudku súdneho dvora EÚ vo veci Becker sa v bode 20 uvádza, že právo na odpočet sa rovnako priznáva zdaniteľnej osobe, dokonca aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou a sú ako také podstatnými elementmi tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba poskytuje.

Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby. Súd má za to, že v zmysle tohto záveru je irelevantné posudzovať existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti, ak je nepochybné, že náklady na predmetné prijaté služby netvoria súčasť celkových nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou, a teda nie sú elementmi tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb ako zdaniteľných plnení na výstupe, keďže daňový subjekt takéto neposkytuje.

V bode 21 rozsudku Súdny dvor EÚ zdôraznil, že pokiaľ ide o povahu priamej a bezprostrednej súvislosti táto musí existovať medzi plnením na vstupe a plnením na výstupe, pričom uviedol, že nie je reálne pokúsiť sa o presnejšiu formuláciu v tomto smere. Vzhľadom na rozmanitosť obchodných a podnikových transakcií je totiž nemožné poskytnúť v každom jednotlivom prípade vhodnejšiu odpoveď v súvislosti so spôsobom určenia vzťahu, ktorý musí existovať medzi plneniami na vstupe a plneniami na výstupe na to, aby DPH zaplatená na vstupe bola odpočítateľná. K uvedenému súd poznamenáva, že rozmanitosť obchodných a podnikových transakcií nepredpokladá alternatívu absencie zdaniteľných plnení uskutočnených na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočet. Musí existovať súvislosť aspoň s jedným alebo viacerými plneniami na výstupe (pozri rozsudky *Midland Bank* bod 24). Uvedené v posudzovanej veci žalobcu nie je splnené vzhľadom na povahu jeho podnikateľskej činnosti, ktorý neuskutočňoval žiadne dodania tovarov a služieb podliehajúcich DPH.

Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v rámci uplatňovania kritérií priamej a bezprostrednej súvislosti, ktoré prislúcha daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom, týmto orgánom prináleží zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným plneniam a prihliadať iba na tie transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou subjektu. Povinnosť zohľadniť iba objektívny obsah dotknutého plnenia, zodpovedá cieľu sledovanému spoločným systémom DPH, ktorým je zabezpečiť právnu istotu a uľahčiť úkony inherentne uplatňovaniu DPH (bod 22 a 23 rozsudku *Becker*). Súd má za to, že daňové orgány v predmetnej veci náležite zohľadnili všetky okolnosti, za ktorých žalobca prijal advokátske služby, všetky fakty vyplývajúce zo spisu a vo veci zistil náležité skutkový stav, majúci preukázanú skutočnosť, že žalobca neuskutočnil v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach na výstupe žiadnu osobitnú činnosť podliehajúcu DPH, keďže celková ekonomická činnosť daňového subjektu bola oslobodená od dane z pridanej hodnoty bez nároku na odpočítanie dane.

Prijatie právneho názoru žalobcu by znamenalo popretie samotného účelu odpočítania DPH (zbaviť podnikateľa bremena DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená v rámci všetkých jeho ekonomických činností). Došlo by k spochybneniu uplatňovaného Spoločného systému DPH, ktorý zaručuje neutralitu zdanenia všetkých ekonomických činností podnikateľa pod podmienkou, že tieto podliehajú DPH.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Namietal, že podľa názoru žalobcu, krajský súd (rovnako ako pred ním žalovaný - Finančné riaditeľstvo SR v daňovom konaní) v konaní o správnych žalobách nesprávne aplikoval ustanovenie § 49 ods. 2, ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Chybne vec posúdil tým spôsobom, akoby predmetné právne služby advokáta boli poskytnuté "na" dodávku tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane.

V danom prípade sa však jednalo o právnu pomoc poskytovanú podľa osobitného zákona (zákon č. 586/2003 Z. z. o advokácii v znení neskorších zmien) formou zastupovania daňového subjektu, ako žalovaného v súdnom konaní. V danom prípade sa jednalo o obranu daňového subjektu v právnom spore a v prípade úspechu - zamietnutia žaloby, by výsledkom nebola žiadna dodávka tovaru, či služieb, ani iného plnenia. Žalobca počas konania zdôrazňoval a poukazoval na špecifický charakter takto poskytovaných služieb, ktoré v predmetnom období prijal od advokáta, nakoľko prijaté právne služby neboli použité na dodávku tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane.

Mal za to, že krajský súd a pred ním (v daňovom konaní) aj žalovaný, sa dôsledne neriadili právnym názorom Najvyššieho súdu SR, ktorý bol obsiahnutý v jeho rozsudku sp. zn. 3 Sžf/47-75/2013 zo dňa 14.01.2014. V cit. rozsudku zo dňa 14.01.2014 NS SR o. i. poukázal na nutnosť riadiť sa aj záväznými právnymi normami ES/EÚ, a do pozornosti dal skutočnosť, že v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ existuje rozhodnutie vo veci C-104/12 *Becker*, vo vzťahu ku ktorej NS SR uviedol: "Z rozsudku je

zrejme, že už negatívne vyriešenou otázkou je poskytovanie služieb advokátmi, ktorej cieľom je zabrániť trestnému postihu fyzických osôb, konateľov podniku podliehajúcemu zdaneniu."

V spornom prípade však boli služby advokáta poskytnuté priamo daňovému subjektu - žalobcovi, s cieľom chrániť práva a poskytnúť procesnú obranu priamo tomu istému subjektu v procesnom postavení žalovaného účastníka rozhodcovského konania, teda máme za to, že argumentácia závermi vplývajúcimi z rozhodnutia vo veci „Becker“, sama osebe na tu riešený prípad nie je aplikovateľná. V daňových konaniach, ako aj v následnom súdnom konaní (o správnych žalobách), ktorého účastníkom bol žalobca, bolo ťažisko argumentácie konajúcich orgánov vo výklade rozhodnutia SD EÚ vo veci C104/2 Becker, ktoré podľa názoru žalobcu nerieši osobitosti jeho veci. Toto napokon vyplýva aj z už spomínaného rozsudku NS SR sp. zn. 3 Sžf/47-75/2013 zo dňa 14.01.2014, keď v ňom NS SR výslovne konštatuje, že vo veci Becker sa negatívne vyriešila otázka poskytovania služieb advokátom zameraná na ochranu konkrétnej fyzickej osoby ako štatutárneho orgánu daňového subjektu. Tento prípad podľa názoru žalobcu teda nemožno aplikovať na situáciu, kedy sa právna ochrana poskytuje priamo daňovému subjektu. V konaní síce boli predložené aj iné rozhodnutia ESD, resp. Súdneho dvora EÚ, avšak ani tieto nezachytávajú a neriešia osobitosti prípadu, ktorý je predmetom tohto konania (resp. daňových konaní, ktorého výsledkom boli správnu žalobou napádané rozhodnutia).

Odvolyvanie žalobca podáva aj preto, že napádaný rozsudok č. k. 23S/165/2014 zo dňa 29.10.2014 považuje sa predčasne vydaný, tiež z dôvodu, že pred jeho vydaním Krajský súd vôbec nerozhodol o žalobcom navrhovanom odklade napadnutých správnych rozhodnutí (ust. § 250c ods. 1 OSP). Takýmto postupom súdu, t.j. absenciou rozhodnutia (či už pozitívneho - uznesením alebo negatívneho - o čom by súd musel účastníka poučiť) o žalobcovej žiadosti podanej v zmysle ust. § 250c ods. 1 OSP došlo k hrubému rozporu so všeobecnými zásadami občianskeho súdneho konania a k negatívnemu zásahu aj do ústavou zaručených práv žalobcu.

Ide o rozpor s právom na súdnu ochranu, na spravodlivý proces, a závažné porušenie princípu zákazu denegatio iustitiae, a to tým, že súd sa žiadosťou žalobcu vôbec nezaoberal v čase, keď bol povinný v súlade s platným právom v danej veci konať a rozhodnúť, a zároveň uvedeným postupom súdu žalobca a ani žalovaný nemali možnosť procesnej obrany vo forme prípadného podania opravného prostriedku proti rozhodnutiu v tejto otázke (v prípade vydania uznesenia o povolení odkladu vykonateľnosti rozhodnutí, by napr. aj žalovaný mohol takéto uznesenie napadnúť odvolaním).

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 03.02.2015 k odvolaniu žalobcu uviedol, že žalobca zotrval v podstate na námietkach, s ktorými sa žalovaný vysporiadal v odôvodnení napadnutých rozhodnutí a vo vyjadrení k žalobe. Zotrváva preto na svojich rozhodnutiach a plne sa stotožňuje s právnym posúdením uvedeným v rozsudku krajského súdu. Navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a jednomyselne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

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

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Najvyšší súd konštatuje, že zrušujúcim rozsudkom v spojených konaniach sp. zn. 3 Sžf/47-75/2013 pre ďalší priebeh daňového konania stanovil, že v uvedených prípadoch musí byť okruh relevantnej judikatúry Súdneho dvora EU daňovými orgánmi citovaný komplexne tak, aby súdy na vnútroštátnej úrovni mohli vylúčiť, alebo potvrdiť, že z hľadiska práva EU ide o situáciu *acte éclairé*. Pokiaľ je vylúčené, že ide o situáciu *acte éclairé*, t.j. že relevantná judikatúra nám nedáva dostatočnú odpoveď, tak na národnej úrovni je potrebné poskytnúť argumentáciu, či ide o otázku *acte clair*, to znamená, že situácia je tak zjavná, že nepripúšťa iný právny záver. V opačnom prípade bolo potrebné, aby krajský súd položil prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru EU a k tomu daňové orgány musia zhromaždiť a poskytnúť súdom vlastné stanovisko, je potrebné, aby uviedli, či považujú spor za vyriešiteľný na národnej úrovni bez položenia prejudiciálnej otázky a podporiť svoje stanovisko presvedčivou argumentáciou.

Najvyšší súd zistil, že po zrušení rozhodnutí žalovaný podrobne analyzoval relevantnú judikatúru Súdneho dvora, vychádzal z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie Wolfram Becker C-104/12 bod 19, 20, 21:

19. Na účely odpovede na prvú otázku je v prvom rade potrebné pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, čo zakladá právo na odpočet, je v zásade potrebná, aby právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané zdaniteľnej osobe, ako aj na určenie rozsahu takéhoto práva (pozri rozsudky *Midland Bank*, už citovaný, bod 24; z 22. februára 2001, *Abbey National*, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 26, a *Investrand*, už citovaný, bod 23). Právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným elementom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočet (pozri rozsudky *Midland Bank*, už citovaný, bod 30, a *Abbey National*, už citovaný, bod 28).

20. Právo na odpočet sa však rovnako priznáva zdaniteľnej osobe dokonca aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou a sú ako také podstatnými elementmi tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky *Midland Bank*, už citovaný, bod 31, a z 26. mája 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 36.

21. Následne je potrebné zdôrazniť, že pokiaľ ide o povahu „priamej a bezprostrednej súvislosti“, ktorá musí existovať medzi plnením na vstupe a plnením na výstupe, Súdny dvor usúdil, že nie je reálne pokúsiť sa o presnejšiu formuláciu v tomto smere. Vzhľadom na rozmanitosť obchodných a podnikových transakcií je totiž nemožné poskytnúť v každom jednotlivom prípade vhodnejšiu odpoveď v súvislosti so spôsobom určenia vzťahu, ktorý musí existovať medzi plneniami uskutočnenými na vstupe a plneniami uskutočnenými na výstupe na to, aby DPH zaplatená na vstupe bola odpočítateľná (pozri v tomto zmysle rozsudok *Midland Bank*, už citovaný, bod 25).

Je potrebné zdôrazniť, že skutkový stav v rozsudku Becker C-104/12 sa odlišuje v podstatnej okolnosti od žalobcu v tom, že Wolfram Becker ako daňový subjekt uskutočňoval zdaniteľné plnenia na výstupe. Medzi pánom Beckerom a jeho spoločnosťou existovalo spojenie prostredníctvom dohody o daňovej integrácii, ktorej predmet činnosti spočíval v zabezpečovaní stavebných prác podliehajúcich DPH za odmenu. Pán Becker a táto spoločnosť boli považovaní za daňovú jednotku, pričom pán Becker, ako daňový subjekt podliehal daňovým povinnostiam spoločného podniku tvoreného jeho vlastným

podnikom a spoločnosťou. Žalobca ako daňový subjekt Event Horizont Security neuskutočňoval zdaniteľné plnenia na výstupe, keďže tieto boli v celom rozsahu oslobodené.

Zistenia žalovaného boli nasledovné. Žalobca ako podnikateľský subjekt v roku 2009 účtoval na výnosových účtoch výlučne tržby z predaja cenných papierov a podielov Dexia, úroky a ostatné finančné výnosy, v rokoch 2010 a 2011 účtoval len o výnosoch z úrokov a ostatných finančných výnosoch. O žiadnych iných výnosoch v týchto rokoch daňový subjekt neúčtoval, t.j. odvolávajúci sa ako podnikateľský subjekt odo dňa svojho vzniku (16.01.2008) a taktiež ako platiteľ dane z pridanej hodnoty (od 06.02.2008) vykonával výlučne činnosti, ktoré napriek tomu, že sú v zmysle zákona o DPH predmetom dane podľa § 2 ods. 1, tieto činnosti sú však podľa ustanovenia § 39 ods. 1 písm. f) zákona o DPH oslobodené od dane, t.j. nepodliehajú zdaneniu daňou z pridanej hodnoty. Žiadne iné činnosti žalobca v priebehu rokov 2008, 2009, 2010 a 2011 nevykonával, čo sám potvrdil i vo svojom vyjadrení zaznamenanom v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 664/320/55775/2011/Muc zo dňa 18.10.2011. Z uvedeného je zrejmé, že celá ekonomická činnosť daňového subjektu, ktorú vykonával ako platiteľ dane z pridanej hodnoty je bez nároku na odpočítanie dane.

V kontexte s vyššie uvedeným, keďže v tomto prípade celá ekonomická činnosť daňového subjektu, ktorú v príslušnom zdaňovacom období vykonával je z pohľadu dane z pridanej hodnoty činnosťou oslobodenou od dane z pridanej hodnoty bez nároku na odpočítanie dane a prijaté služby majú priamu a bezprostrednú súvislosť s celou ekonomickou činnosťou tejto spoločnosti, možno skonštatovať, že prijaté služby daňový subjekt použil výlučne na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane. Aplikáciou ustanovenia § 49 ods. 2 a 3 zákona o DPH je preto nevyhnutné prijať záver, že daňový subjekt nemá nárok na odpočítanie dane z prijatých služieb, ktoré v tomto prípade predstavujú právne služby advokáta, nájom za priestor sídla spoločnosti a k nemu prislúchajúce dodávky energií.

Najvyšší súd konštatuje, že zásada daňovej neutrality DPH vyžaduje, aby medzi plneniami na vstupe a na výstupe existovala priama a bezprostredná súvislosť. Právna možnosť odpočtu dane je viazaná na tento mechanizmus. Pokiaľ však výstup na dani je oslobodený od DPH tak realizovať tento mechanizmus v zásade nie je možné. Existencia priamej a bezprostrednej súvislosti plnení na vstupe a plnení na výstupe môže byť zisťovaná a vyhodnocovaná, ak plnenia na výstupe sú zdaniteľné. Pokiaľ sú však oslobodené, nie je ich k čomu priradiť. Na to, aby daňový subjekt realizoval odpočet DPH musí aspoň čiastočne uskutočňovať zdaniteľné plnenia na výstupe. Túto otázku považoval zhodne s krajským súdom i žalovaným za otázku *acte claire*.

Záver krajského súdu je správny, že v posudzovanej veci žalobcu, vzhľadom na predmet jeho ekonomickej činnosti, neboli naplnené predpoklady zakladajúce právo na odpočet dane, keďže žalobca neuskutočňoval zdaniteľné plnenia na výstupe. Išlo o zásadnú právnu otázku.

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

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 01. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.