

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/5/2013
Identifikačné číslo spisu:	1011201161
Dátum vydania rozhodnutia:	30.01.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Baricová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1011201161.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu ESPRIT PRODUCTION, s. r. o., so sídlom Ševčenkova 2, Bratislava, IČO: 35682779, zastúpeného JUDr. Jozefom Horváthom, advokátom so sídlom Francisciho 11, Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/24968/2011/990036-r z 09. apríla 2011, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave z 23. novembra 2012, č. k. 4S/118/2011-32, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave z 23. novembra 2012, č. k. 4S/118/2011-32 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) v konaní podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol podľa § 250j ods. 1 OSP žalobu žalobcu proti rozhodnutiu žalovaného č. I/222/24968/2011/990036-r z 09. apríla 2011, ktorým zamietol jeho odvolanie a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava V (ďalej aj „správca dane“) č. 604/234/141226/I0/Iva z 15. októbra 2010, ktorým bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie III. štvrt'rok 2009 o sumu 11.958,98 eura a priznal mu nadmerný odpočet v sume 11,08 eura z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“).

Krajský súd v Bratislave posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 101, § 2 ods. 1, 3, 6 a 8, § 29 ods. 1, 2 a 8, § 30 ods. 3 a § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov účinného do 01. decembra 2011 (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) [§ 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“)], § 2

ods. 1 písm. a/ a b/, § 3 ods. 1 a 2 a § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, ako aj § 4 ods. 1 písm. a/ až e/ zákona č. 587/2004 Z. z. o Environmentálnom fonde a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č.587/2004 Z. z.“ alebo „zákon o Environmentálnom fonde“) a dospel k záveru, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, dostatočným spôsobom rozviedol svoju správnu úvahu. Krajský súd v konaní nezistil takú vadu, ktorá by spôsobila nezákonnosť vydaného rozhodnutia.

Krajský súd mal preukázané, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2009 v sume 11.958,98 eura titulom faktúry číslo 06/2009 vystavenej dňa 01. júla 2009 spoločnosťou N-club, s. r. o., ktorou bola na základe Zmluvy o dielo zo 04. júna 2009 fakturovaná výroba ôsmych častí audiovizuálneho programu ENVIRO 2009 v celkovej výške 74.900,98 eura z čoho 19 % DPH predstavuje sumu 11.958,98 eura. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že žalobca prijal službu od iného platiteľa DPH, spoločnosti N-club, s. r. o., avšak táto služba nemala priame bezprostredné spojenie s výstupnou transakciou, ktorá by bola dôvodom pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane a výdavky, ktoré vznikli v súvislosti s jej obstaraním neboli súčasťou nákladov zdaniteľnej transakcie. V danom prípade ani podľa názoru krajského súdu nedošlo k poskytnutiu zdaniteľného plnenia medzi žalobcom a subjektom, ktorej bol projekt určený, t. j. Slovenskou televíziou.

Krajský súd bol toho názoru (v súlade s názorom vysloveným žalovaným v napadnutom rozhodnutí) že, správca dane konal správne, ak neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane zo služby zakúpenej na účely realizácie environmentálneho projektu. Z dôvodu, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z prijatej služby, ktorú nepoužil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, porušil ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH. Žalobca v danom prípade nepredložil žiadne dôkazy, že mal prijaté plnenie, t. j. audiovizuálne dokumenty, použiť na zdaniteľné dodávky, ktoré podliehajú zdaneniu. Z kúpnej zmluvy uzavretej so spoločnosťou ROKO, a. s., takáto okolnosť nevyplyva, najmä s poukazom na skutočnosť, že sa kúpna cena mala stať predmetom osobitnej dohody, ktorá však nebola predložená. Krajský súd prihliadol aj na skutočnosť, že využitie dokumentov bolo vymedzené zmluvou o poskytnutí dotácie a okolnosťou, že dokumenty mohli byť využité výlučne na televízne vysielanie. V konaní bolo jednoznačne preukázané, že prijatá služba od spoločnosti N-club, s. r. o. priamo a bezprostredne súvisela s realizáciou projektov ENVIRO-2009, pričom však v jeho prípade nešlo z pohľadu zákona o DPH o plnenie, ktoré je predmetom dane, t. j. nešlo o zdaniteľnú transakciu na výstupe, a preto nebolo možné priznať nárok na odpočítanie dane zo služby nakúpenej na účely realizácie projektu.

Na základe uvedeného dospel krajský súd k záveru, že žalobu je potrebné zamietnuť.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250 ods. 1 OSP tak, že žalobcovi nepriznal právo na ich náhradu, pretože nemal úspech v konaní a žalovanému takáto náhrada zo zákona nevyplyva.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie zastávajúc názor, že rozsudok krajského súdu bol vydaný v rozpore so zákonom.

Pridržiavajúc sa dôvodov žaloby vytýkal krajskému súdu, že nepostupoval v súlade s ustanoveniami zákona, ktoré v odvolaní odcitoval (§ 3 ods. 2, § 49 ods. 1, 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, § 2 ods. 1, 2, 3, 6, 7, § 13 ods. 2, 3 a § 48 ods. 2 zákona o správe daní) včítane čl. 2 ods. 2 a 3 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj „ústava“).

Poukazoval napr. na to, že ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH expressis verbis uvádza „Platiteľ môže odpočítať dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ“. Zákon teda výslovne používa pojem „použije“ a nie „použil“, čoho žalobca vyvodil, že ak daňový subjekt preukáže vôľu (a to aj v budúcnosti) použiť nakupované tovary a služby na ďalšiu ekonomickú činnosť, táto zákonná podmienka je splnená. V tejto súvislosti poukázal na list Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1/251/4453-24-905/07 zo 16. marca 2007, ktorý pripojil. Preto za právne bezvýznamné považoval poskytnutie dotácie na rok 2009 na projekt ENVIRO-2009, televíznu reláciu a dôležité je podľa žalobcu len to, či i boli splnené zákonné podmienky podľa § 49 ods. 2 prvá veta zákona o DPH. Podľa žalobcu musí ísť teda o zdaniteľné plnenia, ktoré žalobca ako platiteľ dane na princípe dobrovoľnosti akceptoval, ďalej ich obsah použil v tom duchu, že sa mu vytvorila vhodná základňa pre jeho budúcu činnosť s prevažujúcim hospodársko - ekonomickým charakterom.

Podľa žalobcu ušlo pozornosti daňových orgánov i krajského súdu, že televízna relácia ENVIRO bola

odvysielaná v Slovenskej televízii na základe Zmluvy o postúpení z 23. júla 2009. Zdôraznil, že sa nejednalo o bezodplatné odovzdanie projektu ENVIRO 2009 Slovenskej televízii, ale že Slovenská televízia bezodplatne poskytla vysielací čas žalobcovi na odvysielanie televíznej relácie (žalobca za vysielací čas nebol povinný zaplatiť). Slovenská televízia nebola prijímateľom projektu, t. z. argument správca dane, že nešlo z pohľadu zákona o plnenie, ktoré je predmetom dane, t. j. nešlo o zdaniteľnú transakciu na výstupe, nemožno považovať podľa žalobcu za správny. Z pohľadu žalobcu odvysielanie projektu ENVIRO 2009 predstavovalo nákladovú položku. Slovenská televízia mu bezodplatne poskytla vysielací čas. Odvysielanie nebolo finálnym využitím projektu ENVIRO 2009, tak ako to interpretuje žalovaný. Zmluva o postúpení uzatvorená so Slovenskou televíziou nebola správne formulovaná, obsahom bolo poskytnutie vysielacieho času pre odvysielanie projektu ENVIRO 2009.

S poukazom na zásadu materiálnej pravdy poukazoval na to, že opakovane v priebehu daňovej kontroly požadoval vykonať miestne zisťovanie v spoločnosti ROKO, a. s.. Za účelom zistenia rozhodujúcich skutočností pre možnosť postupu podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu medzi daňovníkom a týmto subjektom. Správca správca dane ako aj odvolací orgán podľa názoru žalobcu bez relevantných právnych dôvodov túto požiadavku ignoroval. Preto je podľa žalobcu zarážajúce, že v odôvodnení rozhodnutia žalovaný s konštatuje, že predloženie zmluvy uzatvorenej s ROKO, a. s., v zmysle ktorej je dokonca odplata predmetom samostatnej dohody, ku ktorej neboli predložené žiadne skutočnosti, nie je objektívnym dôkazom priamej a bezprostrednej väzby toho, že žalobca mal prijaté plnenie použiť na zdaniteľné dodávky, ktoré podliehajú zdaneniu.

Žalovaný žiadnym spôsobom nespochybnil tento dôkaz, nemal žiadne otázky predloženej zmluve, avšak v daňovom konaní vôbec na uvedené dôkazy neprihliadal, čím postupoval podľa názoru žalobcu v rozpore s ustanovením § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb..

Taktiež podľa žalobcu postupoval v rozpore s ustanovením § 2 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., ak nerešpektoval právo daňového subjektu úzko spolupracovať so správcom dane, a keďže predloženú zmluvu správca dane nespochybnil, a napriek tomu ju v procese daňovej kontroly nebral ako dôkaz, za účelom ho bola predložená, nemohol daňový subjekt k nej dať bližšie vysvetlenie.

Popieral tvrdenie žalovaného, ktoré akceptoval aj krajský súd, že plnenie, ktoré prijal od spoločnosti N-club, s. r. o. nemalo priame a bezprostredné spojenie s výstupnou zdaniteľnou transakciou, t. z., že nešlo z hľadiska DPH o zdaniteľnú transakciu na výstupe nakoľko medzi poskytovateľom a prijímateľom dodania projektu údajne neexistoval právny vzťah a toto dodanie nebolo uskutočnené za protihodnotu.

Namietal že vec bola správnymi orgánmi posudzovaná len z úzko formálneho hľadiska a vo veci neboli vyvrátené preukazné jeho tvrdenia a dôkazy a správnym orgánom neboli taktiež vyčerpané všetky prostriedky, ktoré zákon pri zisťovaní skutočného stavu umožňuje. Rozhodnutie žalovaného preto nie je možné podľa žalobcu za vychádzajúce zo skutkového stavu zisteného v súlade so zásadou materiálnej pravdy a vychádza z nesprávneho právneho posúdenia svojho postupu.

Žalobca v odvolaní tvrdil, že relácia ENVIRO 2009 je jeho dlhodobým nehmotným majetkom (je vlastníkom zhotoveného diela s autorskými právami) a bude ju aj v budúcnosti opakovane používať na svoje obchodné aktivity na zabezpečenie zdaniteľných príjmov, takže je nespochybniteľné, že sa mu vytvorila vhodná základňa pre jeho budúcu činnosť na dodávku opakovaných zdaniteľných obchodov podliehajúcich tak dani z pridanej hodnoty, ako aj dani z príjmov právnických osôb. V tomto smere poukazoval na faktúry č. 01/2011 z 20. januára 2011 zaslanú spoločnosti ROKO, a. s. na sumu 12.000 eur a faktúru č. 02/2011 z 20. mája 2011 zaslanú UK Bratislava Mlyny na sumu 24 eur, ktoré boli predložené v danej veci daňovým orgánom a mali by sa nachádzať v spise predloženom súdu.

Taktiež namietal, že zo žiadneho ustanovenia Zmluvy o poskytnutí dotácie zo 17. júna 2009 ani zo zákona 587/2004 Z. z. a ani zákona č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 523/2004 Z. z.“) nevyplýva, že by nemohol, po splnení záväzku voči Slovenskej televízii použiť vypracované audiovizuálne dokumenty „ENVIRO - 2009“ na komerčné účely, teda na predaj spoločnosti ROKO, a. s.. V tejto súvislosti poukázal aj na ustanovenie čl. 2 ods. 3 ústavy.

Podľa žalobcu napadnuté rozhodnutia právnych orgánov vychádzali z nedostatočne zisteného skutočného stavu veci a z toho plynúceho aj nesprávneho právneho posúdenia veci.

Taktiež namietal, že sa krajský súd nevysporiadal s listom Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1/251/4453-24-905/07 zo 16. marca 2007, a prehliadol i ostatné pochybenia správnych orgánov.

Žiadal preto, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd týmto odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 4S/118/2011 z 23. novembra 2012 buď v súlade s ustanovením § 250ia ods. 3 OSP zmenil tak, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/222/24968/2011/990036-r z 09. apríla 2011, ako aj rozhodnutie správcu dane č. 604/234/141226/10/Iva z 15. októbra 2010 ako nezákonné zruší a vráti vec na ďalšie konanie a nové rozhodnutie Daňovému úradu Bratislava V a súčasne nech zaviazne žalovaného na úhradu trov konania a trov právneho nastúpenia za prvostupňové aj odvolacie konanie, alebo aby rozsudok Krajského súdu v Bratislave zrušil a vrátil mu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo 16. januára 2013 navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil. Uviedol, že nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že Krajský súd v Bratislave pred vydaním rozsudku prehliadol „zjavne pochybenia“ žalovaného alebo vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, pričom rovnaké právne predpisy interpretoval v rozpore s ich obsahom a zmyslom a svojim rozhodnutím porušil ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. zákona č. 511/1992 Zb. aj ustanovenia § 250j ods. 2 písm. a/ a c/ OSP.

Mal za to, že všetky zistenia správcu dane boli žalobcovi skutkovo a právne osvetlené v žalobou napadnutom rozhodnutí, vychádzali z vykonaného dokazovania a boli podložené dôkazmi nachádzajúcimi sa v spisovom materiáli. Nakoľko dôkazy daňových orgánov žalobca žiadnym právne relevantným spôsobom nevyvrátil. Krajský súd dospel k záveru, že v preskúmvanej veci daňové orgány skutkový stav veci zistili v dostatočnom rozsahu a zo svojich zistení vyvodili správny právny záver.

Poukázal na to, že pokiaľ žalobca v odvolaní opätovne namietal nesprávne právne posúdenie veci, jeho tvrdenia sú obsahovo i vecne identické s dôvodmi, ktoré uviedol už v odvolaní proti rozhodnutiu prvostupňového orgánu i v podanej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného; žalobca v odvolaní teda nenamieta žiadne nové skutočnosti ani neuvádza žiadne nové dôkazy, s ktorými by sa žalovaný alebo krajský súd už nezaoberali, resp., ktoré by mu neboli objasnené.

K námietke žalobcu ohľadom listu Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1/251/4453-24-905/07 zo 16. marca 2007 žalovaný uviedol, že súhlasí tvrdením žalobcu, že ak daňový subjekt preukáže vôľu (aj v budúcnosti) použiť nakupované tovary a služby na ďalšiu ekonomickú činnosť, táto zákonná podmienka je splnená, musí však ísť o ekonomickú činnosť, ktorá je predmetom zdanenia, čo uviedol už na strane 6 žalobou napadnutého rozhodnutia.

S poukazom na ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH žalovaný uviedol, že podmienkou odpočítania vstupnej dane od dane, ktorú je platiteľ dane povinný platiť z tovarov a služieb, je použitie obstaraných tovarov t služieb na účely svojho podnikania, ako platil dane, pričom rozsah odpočítanej dane závisí od toho, na aké podnikateľské aktivity platiteľ dane obstaraný tovar alebo službu použije. To znamená, že odpočítanie dane je založené na vecnom priradovaní dane na vstupe k výstupom (zdaniteľným transakciám) platiteľa, a to podľa toho, na aký účel je tovar alebo služba prijatá.

Poskytnutie služby alebo dodanie tovaru ie predmetom dane, ak existuje právny vzťah medzi poskytovateľom a prijímateľom dodania tovaru alebo služby a toto dodanie je uskutočnené za protihodnotu. Uvedená skutočnosť je konštatovaná aj v liste DR SR zo 16. marca 2007, na ktorý poukázal žalobca. V posudzovanom prípade však uvedené kritéria splnené neboli.

Žalovaný uviedol, že daňové orgány skúmali, či žalobca prijatú službu (vstup) použil na zdaniteľnú transakciu, t. j. na plnenie, ktoré je predmetom dane (výstup). Vykonaným šetrením bolo zistené a s týmto zistením sa stotožnil aj krajský súd, že v danom prípade je nespochybniteľné, že prijatá služba, z ktorej si žalobca uplatňoval odpočítanie dane mala priamu a bezprostrednú väzbu na samotnú realizáciu projektu „ENVIRO-2009 Televízna relácia“, ktorý realizoval žalobca. Túto skutočnosť žalobca žiadnym spôsobom nespochybnil.

Poukázal na záver krajského súdu, že prípade realizácie predmetného projektu nešlo z pohľadu zákona o DPH o plnenie, ktoré je predmetom dane (§ 2 zákona o DPH), t. j. nejednalo sa o zdaniteľnú transakciu na výstupe, pretože medzi poskytovateľom (žalobca) a prijímateľom (cieľová skupina, ktorej bol projekt určený ani Environmentálny fond) dodania projektu neexistoval právny vzťah a toto dodanie nebolo uskutočnené za protihodnotu. Cieľovú skupinu projektu tvorili občania a zástupcovia miest a obcí. Na základe výsledkov projektu bolo cieľovej skupine poskytnuté vzdelávanie v oblasti environmentálneho vedomia, ktoré bolo realizované bezplatne. Toto vzdelávanie sa však neuskutočnilo na báze právneho

vzťahu, keďže cieľová skupina si uvedené vzdelávanie neobjedнала. Takisto medzi žalobcom a Environmentálnym fondom nedošlo k poskytnutiu zdaniteľného plnenia za protihodnotu, nakoľko Environmentálny fond si neobjednával zhotovenie audiovizuálnych dokumentov za protihodnotu. Uvedené skutočnosti sú bližšie objasnené na str. 5 žalobou napadnutého rozhodnutia.

Tým nebola splnená podmienka, že uplatnenie práva na odpočítanie dane, a to podmienka, že prijatá služba mala priamu a bezprostrednú väzbu na zdaniteľné transakcie (výstup). Výdavky, ktoré vznikli v súvislosti s jej obstaraním, boli súčasťou nákladov zdaniteľných transakcií.

K tvrdeniu žalobcu, že Slovenská televízia (ďalej aj „STV“) nebola prijímateľom projektu, žalovaný uviedol, že daňové orgány uvedenú skutočnosť nikde netvrdili. Ako už bolo vyššie uvedené cieľovú skupinu projektu tvorili občania a zástupcovia miest a obcí ktorým bol projekt určený. V STV mala byť „televízna relácia ENVIRO 2009“ len odvysielaná.

Čo sa týka tvrdenia žalobcu, že televízna relácia ENVIRO 2009 je jeho vlastníctvom a eviduje ju ako dlhodobý nehmotný majetok, toto daňové orgány nespochybňovali. Spochybňujú však tvrdenie, že predmetná zmluva uzatvorená so spoločnosťou ROKO, a. s. preukazuje, že služba, ktorú žalobca prijal od spoločnosti N-club, s. r. o. má priame a bezprostredné spojenie s výstupnou zdaniteľnou transakciou žalobcu. Ako už bolo vyššie uvedené, prijatá služba od spoločnosti N-club, s. r. o. (VSTUP) sa týkala výlučne a bezprostredne len samotnej realizácie projektu ENVIRO 2009 uskutočňovaného žalobcom. ktorého výsledkom bol samotný projekt „ENVIRO 2009, televízna relácia“ - t. j. (VÝSTUP), a tento projekt nie je v danom prípade zdaniteľnou transakciou, a preto spájať prijatú službu od spoločnosti N-club, s. r. o. s následnými podnikateľskými aktivitami žalobcu, je neprípustné.

Podľa žalovaného by to odporovalo logickému a správne mu uváženiu, nakoľko prijatú službu žalobca už nemôže ďalej využiť na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ; § 49 ods. 2 zákona o DPH), pretože prijatá služba už bola na výstupe použitá (spotrebovaná) na samotnú realizáciu projektu ktorý nebol v danom prípade zdaniteľnou transakciou. Priznaním nároku na odpočítanie dane žalobcovi by daňové orgány porušili základný princíp fungovania dane z pridanej hodnoty, a to princíp neutrality dane.

Pokiaľ žalobca poukazuje na faktúry č. 01/2011 z 20. januára 2011 a č. 2/2011 z 20. mája 2011, tieto boli vystavené v čase, keď daňová kontrola už bola dávno ukončená (13. októbra 2010) a bolo vydané aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Vystavenie predmetných faktúr však žiadnym spôsobom nespochybňuje záver daňových orgánov a Krajského súdu v Bratislave.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), 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 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/24968/2011/990036-r z 09. apríla 2011, ktorým a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava V č. 604/234/141226/I0/Iva z 15. októbra 2010, ktorým mu bol znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2009 zo sumy 11.970,06 eura na sumu 11,08 eura.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa čl. 1 ods. 1 veta prvá ústavy Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. (účinného v čase rozhodnom pre posúdenie danej veci) zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v

daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v znení platnom v čase zdaniteľného obdobia 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 o DPH v znení platnom v čase zdaniteľného obdobia, 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 § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Z citovaných ustanovení jednoznačne vyplýva, že musí ísť o zdaniteľné plnenia, ktoré žalobca ako platiteľ dane na princípe dobrovoľnosti akceptoval, ďalej ich obsah skonzumoval v tom duchu, že sa mu vytvorila vhodná základňa pre jeho budúcu činnosť s prevažujúcim hospodársko-ekonomickým charakterom.

Úlohou správneho súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej

časti druhej hlavy OSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu sú teda skúmané procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Správny súd pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v konkrétnej veci sa v zásade obmedzí na otázku, či vykonané dôkazy z ktorých správny orgán vychádza nie sú pochybné najmä kvôli prameňu z ktorých pochádzajú alebo pre porušenie niektorej procesnej zásady správneho konania a ďalej na otázku, či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver ku ktorému správny orgán dospel. Správny súd pri preskúmaní zákonnosti správneho rozhodnutia a postupu správneho orgánu posudzuje, či správny orgán aplikoval na predmetnú právnu vec relevantný právny predpis.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku krajského súdu po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s tým najvyšším súdom stotožňuje, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku námietka žalobcu uvedeným odvolaním dopĺňa nasledované:

Obsahom pripojeného spisového materiálu bolo dostatočne preukázané, že v danom prípade podmienka, že uplatnenie práva na odpočítanie dane, a to podmienka, že prijatá služba mala priamu a bezprostrednú väzbu na zdaniteľné transakcie (výstup) splnená nebola. Z citovaného ustanovenia ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH nesporne vyplýva, že podmienkou odpočítania vstupnej dane od dane, ktorú je platiteľ dane povinný platiť z tovarov a služieb, je použitie obstaraných tovarov t služieb na účely svojho podnikania, ako platil dane, pričom rozsah odpočítanej dane závisí od toho, na aké podnikateľské aktivity platiteľ dane obstaraný tovar alebo službu použije. To znamená, že odpočítanie dane je založené na vecnom priradovaní dane na vstupe k výstupom (zdaniteľným transakciám) platiteľa, a to podľa toho, na aký účel je tovar alebo služba prijatá.

K tomuto záveru najvyšší súd poukazuje i na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, z ktorej nesporne vyplýva, že právo na odpočet DPH musí byť vymedzené plneniami na výstupe, na ktoré sa tieto služby použijú [k tomu pozri bližšie napr. rozsudok C-465/03 z 26. mája 2005 Kretztechnik AG proti Finanzamt Linz, či rozsudok C-271/12, z 08. mája 2013 Petroma Transports SA a spol. v Belgické kráľovstvo (neutralita DPH)].

Ani najvyšší súd nespochybňuje tvrdenia žalobcu, že ak daňový subjekt preukáže vôľu (aj v budúcnosti) použiť nakupované tovary a služby na ďalšiu ekonomickú činnosť, táto zákonná podmienka je splnená, musí však ísť o ekonomickú činnosť, ktorá je predmetom zdanenia, ako však správne uvádza žalovaný, poskytnutie služby alebo dodanie tovaru je predmetom dane, ak existuje právny vzťah medzi poskytovateľom a prijímateľom dodania tovaru alebo služby a toto dodanie je uskutočnené za protihodnotu, čo je konštatované aj v liste býv. Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1/251/4453-24-905/07 zo 16. marca 2007, o ktorý žalobca opiera svoje tvrdenie.

V danej veci však bolo obsahom spisového materiálu preukázané, že uvedené kritéria splnené neboli. Aj najvyššiemu súdu zo spisového materiálu vyplynulo, že žalobca v danom prípade nepredložil žiadne dôkazy, že mal prijaté plnenie, t. j. audiovizuálne dokumenty, použiť na zdaniteľné dodávky, ktoré podliehajú zdaneniu, ktorá skutočnosť nevyplýva ani z kúpnej zmluvy uzavretej so spoločnosťou ROKO,

a. s., pričom skutočnosť, že sa kúpna cena mala stať predmetom osobitnej dohody, predložená nebola. Ani podľa najvyššieho súdu nemožno opomenúť, že využitie dokumentov bolo vymedzené zmluvou o poskytnutí dotácie a okolnosťou, že dokumenty mohli byť využité výlučne na televízne vysielanie. V konaní bolo takto potom jednoznačne preukázané, že prijatá služba od spoločnosti N-club, s. r. o. priamo a bezprostredne súvisela s realizáciou projektov ENVIRO-2009, avšak v jeho prípade nešlo z pohľadu zákona o DPH o plnenie, ktoré je predmetom dane, t. j. nešlo o zdaniteľnú transakciu na výstupe, a preto nebolo možné priznať nárok na odpočítanie dane zo služby nakúpenej na účely realizácie projektu. O skutočnosti, že sa nejednalo o zdaniteľnú transakciu pri výstupe svedčí to, že medzi poskytovateľom (žalobcom) a prijímateľom (cieľovou skupinou, ktorej bol projekt určený, ani Environmentálnym fondom) dodania projektu neexistoval právny vzťah a toto dodanie nebolo uskutočnené za protihodnotu, keď cieľovú skupinu projektu tvorili občania a zástupcovia miest a obcí. Na základe výsledkov projektu bolo cieľovej skupine poskytnuté vzdelávanie v oblasti environmentálneho vedomia, ktoré bolo realizované bezplatne. Toto vzdelávanie sa však neuskutočnilo na báze právneho vzťahu, keďže cieľová skupina si uvedené vzdelávanie neobjednala. Takisto medzi žalobcom a Environmentálnym fondom nedošlo k poskytnutiu zdaniteľného plnenia za protihodnotu, nakoľko Environmentálny fond si zhotovenie audiovizuálnych dokumentov za protihodnotu neobjednával.

V žiadnom prípade sa najvyšší súd nemohol stotožniť s názorom žalobcu prezentovaným v jeho odvolaní, že vec bola správnymi orgánmi posudzovaná len z úzko formálneho hľadiska a vo veci neboli vyvrátené preukazné jeho tvrdenia a dôkazy a správnym orgánom neboli taktiež vyčerpané všetky prostriedky, ktoré zákon pri zisťovaní skutočného stavu umožňuje, pričom k zisteným skutočnostiam sa mohol dostatočne vyjadriť.

Čo sa týka žalobcovho tvrdenie, že relácia ENVIRO 2009 je jeho dlhodobým nehmotným majetkom (je vlastníkom zhotoveného diela s autorskými právami) a bude ju aj v budúcnosti opakovane používať na svoje obchodné aktivity na zabezpečenie zdaniteľných príjmov, takže je nespochybniteľné, že sa mu vytvorila vhodná základňa pre jeho budúcu činnosť na dodávku opakovaných zdaniteľných obchodov podliehajúcich tak dani z pridanej hodnoty, ako aj dani z príjmov právnických osôb, a že tieto dokumenty po splnení záväzkov voči STV bude môcť použiť na komerčné účely, teda aj na predaj spoločnosti ROKO, a. s., táto skutočnosť podľa názoru najvyššieho súdu nie je v priamej príčinnej súvislosti s napadnutými rozhodnutiami daňových orgánov a ako uviedol žalovaný vo svojom vyjadrení na odvolanie, žalovaný túto skutočnosť nespochybňuje, ale spochybňuje tvrdenie žalobcu, že „predmetná zmluva uzatvorená so spoločnosťou ROKO, a. s. preukazuje, že služba, ktorú žalobca prijal od spoločnosti N-club, s. r. o. má priame a bezprostredné spojenie s výstupnou zdaniteľnou transakciou žalobcu“.

I podľa názoru najvyššieho súdu bolo v konaní dostatočne preukázané, že prijatá služba od spoločnosti N-club, s. r. o. (vstup) sa týkala výlučne a bezprostredne len samotnej realizácie projektu ENVIRO 2009 uskutočňovaného žalobcom. ktorého výsledkom bol samotný projekt „ENVIRO 2009, televízna relácia“ - t. j. (výstup), a tento projekt nie je v danom prípade zdaniteľnou transakciou, a preto spájať prijatú službu od spoločnosti N-club, s. r. o. s následnými podnikateľskými aktivitami žalobcu, je neprípustné. Námietky žalobcu v tomto smere považuje najvyšší súd za účelové, nemajúce oporu ani v spisovom materiáli ani v právnych predpisov. Na tomto závere nemôžu nič zmeniť ani faktúry z roku 2011, na ktoré žalobca v odvolaní poukazuje.

Nakoľko žalobca splnenie relevantných skutočností potrebných pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. ani vo svojich odvolacích argumentoch nepreukázal, potom z uvedeného Najvyššiemu súdu vyplýva jednoznačný záver, že krajský súd postupoval pri prieskume rozhodnutia žalovaného v súlade so zákonom a námietky žalobcu voči jeho zamietavému rozhodnutiu sú neopodstatnené.

Možno sa preto stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, nakoľko žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými námietskami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na

relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia relevantných daňových predpisov.

Najvyšší súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, teda také, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil.

Nakoľko zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 01. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 OSP v spojení s § 250 ods. 4 OSP na strane žalovaného konal s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne označeného žalovaného.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd s prihliadnutím na § 224 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov tohto odvolacieho konania nevzniká a úspešnému žalovanému zo zákona právo na ich náhradu neprislúcha.

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 **n i e j e** prípustný opravný prostriedok.