

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 1Sžfk/40/2021  
Identifikačné číslo spisu: 2019200143  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík  
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2019200143.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ARSENOIS, s.r.o., so sídlom Mad 200, 930 14 Mad, IČO: 46 009 485, právne zast. SOUKENÍK - ŠTRPKA, s. r. o., so sídlom Šoltésovej 14, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100642739/2019 zo dňa 15.03.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 20S/80/2019 zo dňa 30.09.2020, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave sp. zn. 20S/80/2019 zo dňa 30.09.2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100642739/2019 zo dňa 15.03.2019 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

I.  
Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Trnava (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 101452570/2018 zo dňa 27.07.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 51.400,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014. Správca dane neuznal žalobcom uplatnený nárok na odpočet dane z dvoch dodávateľských faktúr, a to faktúry č. 8814005 vystavenej dodávateľom INNOVATIVE PROJECT s.r.o. za vypracovanie štúdie „Splynovanie

biomasy v splyňovacom reaktore MAD“ a faktúry č. 8814007 vystavenej dodávateľom INAGRO s.r.o. za vypracovanie štúdie „Možnosti energetického využitia rias pri prevádzkovaní bioplynových staníc“. Správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania dospel k záveru, že prijaté zdaniteľné plnenia neboli použité na plnenia, ktoré žalobca uskutočňuje ako platiteľ DPH.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100642739/2019 zo dňa 15.03.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

3. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného 100642739/2019 zo dňa 15.03.2019 správnu žalobu na Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“).

4. Krajský súd dňa 30.09.2020 vyhlásil rozsudok sp. zn. 20S/80/2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol správnu žalobu ako nedôvodnú a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

5. Krajský súd ustálil, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i konanie mu predchádzajúce sú v súlade so zákonom a žalobné námietky vyhodnotil ako nedôvodné. Napadnutý rozsudok krajský súd odôvodnil tým, že:

- medzi účastníkmi konania neboli sporné skutočnosti ohľadom reálneho základu predmetných zdaniteľných plnení, a to ani v predmete prijatých plnení, ani v osobách deklarovaných dodávateľov odborných štúdií. Spornými zostali závery vyplývajúce z vykonaného dokazovania vo vzťahu k posúdeniu splnenia jednej zo zákonných podmienok vzniku nároku na odpočet dane zaplatenej na vstupe, a síce splnenie podmienky použitia dodaných odborných štúdií žalobcom na jeho dodávky tovarov alebo služieb v postavení platiteľa DPH, teda použitia prijatého zdaniteľného plnenia v podobe odborných štúdií na ďalšie podnikanie, či už na dodávku tovarov alebo služieb iným platiteľom dane alebo konečným spotrebiteľom,

- aj keď § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) nešpecifikuje presné určenie času, resp. časového obdobia, v rámci ktorého má platiteľ dane prijaté zdaniteľné plnenia v podobe tovarov alebo služieb použiť na realizáciu vlastných zdaniteľných plnení, nemožno pri preverovaní splnenia podmienok na uplatnený odpočet dane v rámci správy daní tolerovať bezbrehý časový horizont. Žalobcovi ako platiteľovi dane sú známe podmienky vzniku nároku na odpočet dane, preto je nevyhnutné, aby platiteľ dane ako podnikateľ prijímal zdaniteľné plnenia s rozumnou predstavou o ich následnom použití na vlastné podnikateľské účely. V tomto ohľade nemôže obstať ľahkovážna investícia podnikateľa do projektu, ktorý nie je v primeranom čase realizovaný alebo realizovateľný, či už vlastným podnikaním alebo predajom, resp. prevodom práv k realizácii podnikateľského zámeru a projektu,

- ako nesprávne a neobzretné podnikateľské rozhodnutie možno hodnotiť nákup finančne náročných odborných štúdií k realizácii projektu bioplynovej stanice v spojení s realizáciou potrebnej stavby, ak na tak finančne náročný projekt podnikateľ nemá zabezpečené finančné krytie z vlastných alebo inak získaných finančných prostriedkov, ani možnosťou návratnosti vstupnej investície prevodom práv k realizácii projektu na solventné subjekty. Žalobcovi sa v priebehu výkonu daňovej kontroly a ani v priebehu následného daňového konania nepodarilo preukázať realizáciu deklarovaného podnikateľského zámeru, pričom ide o obdobie piatich rokov (od júna 2014 do marca 2019). Argumentáciu žalobcu krajský súd vyhodnotil ako účelovú a rozporuplnú, keď na jednej strane neustále deklaruje vlastný záujem na realizácii projektu bioplynovej stanice Mad, pričom žiadne podnikateľské aktivity k tomu nesmerujú, a na druhej strane celkom nekonceptne deklaruje snahu zabezpečiť zmluvami o uzavretí budúcich zmlúv prevod práv k realizácii projektu bioplynovej stanice za použitia predmetných odborných štúdií, avšak s výberom takých zmluvných partnerov (obchodné spoločnosti BIO - PEL EU, s.r.o. a Antal Food spol. s r.o.), ktorí nie sú etablovaní v žiadnej podnikateľskej oblasti, nie to ešte v oblasti zaoberajúcej sa energetikou a alternatívnou výrobou energií, pričom z preverenia daňovej disciplíny a podnikateľskej činnosti uvedených subjektov správcom dane vyplýva, že nejde a ani nikdy nešlo o reálne podnikajúcich platiteľov dane,

- žalobcom deklarováný podpis zmluvy o budúcej zmluve s obchodnou spoločnosťou BIO - PEL EU, s.r.o. v mesiaci september 2014, pričom táto spoločnosť vznikla v mesiaci august 2014 a k prijatiu preverovaných zdaniteľných plnení žalobcom došlo v mesiaci jún 2014 z dôvodu zabezpečenia možnosti prevodu práv realizácie projektu bioplynovej stanice na obchodnú spoločnosť BIO - PEL EU, s.r.o. a na jej požiadavku (hoci táto spoločnosť neexistovala), vyhodnotili daňové orgány oboch stupňov vo vzťahu k vzniku nároku na odpočet dane správne, keďže následná ničím nepodložená argumentácia žalobcu o obchodných jednaniach ohľadom podnikateľského zámeru s budúcim konateľom v tom čase neexistujúcej obchodnej spoločnosti nie je dôkazom o splnení zákonnej podmienky vzniku nároku na odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenia, keďže fakticky k žiadnemu použitiu prijatých zdaniteľných plnení žalobcom na realizáciu jeho zdaniteľných plnení nedošlo. V kontexte zistených časových nezrovnalostí pri vyhodnotení žalobcom predkladaných listinných dôkazov sa javí obrana reálneho základu deklarovaného zámeru žalobcu ako účelová, nemajúca oporu v žiadnom z predložených, dodatočne produkovaných dôkazov zo strany žalobcu. Z pohľadu vyhodnotenia skutkového stavu vo vzťahu k splneniu spornej zákonnej podmienky na vznik nároku na odpočet dane na vstupe za nákup odborných štúdií sú absolútne irelevantné tvrdenia žalobcu, že rokovania s budúcim konateľom obchodnej spoločnosti BIO - PEL EU, s.r.o. prebiehali pred vznikom tejto obchodnej spoločnosti (hoci si žalobca touto argumentáciou zároveň odporoval, keďže deklaroval aj vlastný záujem na realizácii predmetného podnikateľského zámeru). Rovnako sú irelevantné dôvody, pre ktoré nedošlo k realizácii projektu samotným žalobcom alebo ním deklarovanými záujemcami o odkúpenie práv na prevádzkovanie a výstavbu predmetnej bioplynovej stanice, či už z dôvodu nedostatku prisľúbených finančných prostriedkov z eurofondov alebo z dôvodu zmeny relevantnej legislatívy v oblasti alternatívnej výroby elektrickej energie z biomasy. Pre účely preverenia splnenia zákonných podmienok vzniku nároku na odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenia podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH je podstatné, že do vydania preskúmaného rozhodnutia žalovaným uvedená zákonná podmienka nebola žalobcom splnená. Dôvody, pre ktoré nedošlo k realizácii projektu, či už zo strany žalobcu alebo formou naplnenia zmlúv o budúcich zmluvách s potencionálnymi záujemcami o realizáciu predmetného projektu a rovnako žalobcom formálne deklarovaný trvajúci záujem uvádzaných spoločností BIO - PEL EU, s.r.o. a Antal Food spol. s r.o. o predmetný projekt, sú pre účely vyhodnotenia použitia prijatých zdaniteľných plnení na realizáciu zdaniteľných plnení žalobcom irelevantné,

- keďže prijaté zdaniteľné plnenia v predmetnej veci nie je možné posúdiť ako nadobudnutie investičného majetku, definovaného v ustanovení § 54 ods. 2 zákona o DPH, ktorého použitie by bolo možné pri najkratšej možnej zákonom stanovenej lehote piatich rokov od jeho nadobudnutia v zmysle § 54 ods. 4 vety prvej zákona o DPH, nemožno za daných okolností prípadu prisvedčiť tvrdeniu žalobcu, že v súvislosti s nárokom na odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenia v podobe nákupu dvoch odborných štúdií, bola splnená podmienka ich ďalšieho použitia žalobcom na realizáciu jeho zdaniteľných plnení v postavení platcu DPH predpokladaného v § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, - pokiaľ žalobca v prejednávacom prípade dôvodí oprávnenosť jeho nároku na odpočet dane potrebou zachovania zásady neutrality dane z pridanej hodnoty, bolo by možné s touto tézou súhlasiť za predpokladu, že žalobca by sám svojou následnou ekonomickou činnosťou prispel k naplneniu uvedenej zásady, a to predovšetkým tým, že po zaplatení dane na vstupe by nezostal v obchodnom reťazci v rade zdaniteľných plnení z dôvodu vlastnej nečinnosti v postavení konečného spotrebiteľa, ale použil by prijaté zdaniteľné plnenia na realizáciu jeho vlastných zdaniteľných plnení poskytovaním tovarov alebo služieb. Samotná definícia podmienok vzniku nároku na odpočet dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v sebe zahŕňa mechanizmus dodržania (zachovania) zásady neutrality DPH v rámci jednotlivých stupňov poskytovania zdaniteľných plnení, avšak za predpokladu, že podmienky stanovené v článku 167 a nasl. smernice o DPH budú dodržané, t. j. právu na vrátenie dane zaplatenej na vstupe bude zodpovedať povinnosť odvieť daň inkasovanú na výstupe v súvislosti s poskytovaním vlastných zdaniteľných plnení (pokiaľ tieto podliehajú DPH), a to postupne na každom stupni dodávateľsko - odberateľských vzťahov až po konečnú spotrebu. Inými slovami, platiteľ dane môže uplatniť odpočítanie dane v rozsahu, v akom je príjmom plnení pre svoj podnik/pre svoje podnikanie, pričom zároveň tieto prijaté plnenia sú ním použité alebo budú použité na účely jeho vlastných zdaniteľných plnení, t. j. na jeho ekonomickú podnikateľskú činnosť, a to v rozumnom časovom a vecnom kontexte. Preto aj prípravné činnosti na realizáciu podnikateľského zámeru ekonomickej/podnikateľskej činnosti platcu dane je potrebné považovať za hospodárske činnosti, pri

ktorých sa dodržiavanie zásady neutrality DPH vyžaduje, kedy sa už prvé investičné náklady vynaložené na potreby a ciele podniku považujú za hospodárske činnosti, avšak tieto zámery a ich napĺňanie musí byť z následnej činnosti platcu dane zjavné a objektívne overiteľné. Splnenie tejto podmienky žalobca v priebehu preskúmaného daňového konania nepreukázal ani v horizonte piatich rokov od prijatia deklarovaných zdaniteľných plnení, pričom len formálne deklarovaný záujem budúceho využitia zdaniteľných plnení na realizáciu vlastných zdaniteľných plnení, v závislosti od nejistej finančnej podpory z verejných zdrojov Európskej únie alebo v závislosti od neistých zmluvných záväzkov, pre účely naplnenia zásady neutrality DPH a zákonných podmienok na vznik nároku na odpočet dane, nepostačuje,

- v súvislosti s namietaným neprímeraným prenosom dôkazného bremena v daňovom konaní na žalobcu, krajský súd poukázal na právny názor Ústavného súdu Slovenskej republiky obsiahnutý v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018. Taktiež poukázal na to, že účelom inštitútu správy daní, ako je napr. výkon daňovej kontroly, je verifikácia daňovým subjektom deklarovaných tvrdení. Na naplnenie jeho účelu sa neuplatňuje výhradne len vyhľadávacia funkcia pre potreby podpory daňovým subjektom tvrdých skutočností. Naopak, práve kontrolovaný daňový subjekt, vo vzťahu k jeho tvrdeniam viazucim sa k ním priznanej daňovej povinnosti alebo k ním uplatneným nárokom voči štátnemu rozpočtu, je zaťažený dôkazným bremenom ohľadom spochybnenia vierohodnosti, správnosti a úplnosti ním vedených záznamov a evidencií, a to aj vo vzťahu k splneniu všetkých zákonných podmienok vzniku nároku na odpočet dane, teda aj podmienky použitia prijatých zdaniteľných plnení na vlastné zdaniteľné plnenia vlastnou ekonomickou činnosťou, ktorá do tvorby pridanej hodnoty vstupuje,

- nie je možné bez ďalšieho súhlasiť s právnym názorom žalobcu, že v záujme spoľahlivého zistenia skutkového stavu veci, je daňový orgán povinný obstarat' si potrebné podklady a úplne a presne zistiť skutkový stav veci. Správca dane vedie dokazovanie a zároveň dbá na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Avšak s prihliadnutím na dôkazné bremeno zaťažujúce daňový subjekt vo vzťahu k podkladom uvedeným v § 24 ods. 1 písm. a) až c) daňového poriadku v spojení s účelom správy daní a daňovej kontroly možno konštatovať, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností,

- v prejednávacom prípade žalobcovi nebolo zo strany orgánov verejnej správy upierané právo na predkladanie dôkazov na podporu jeho tvrdení vo vzťahu k preukázaniu splnenia podmienok na uplatnený odpočet dane a v preskúmanom daňovom konaní sa príslušné daňové orgány zaoberali všetkými včas uplatnenými a predloženými dôkazmi žalobcu, ktoré správca dane a žalovaný preverili a zistené skutočnosti, ako aj skutkové okolnosti, vyhodnotili a správne aplikovali na podmienky ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ktorých splnenie žalobcom (pre účely uplatnenia jeho nároku na odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenia) nie je možné konštatovať,

- ohľadom poukazu žalobcu na skutočnosť, že žalovaný vyhodnotil doplnenie odvolania žalobcu zo dňa 30.01.2019 ako oneskorene podané a v súlade s § 74 ods. 2 daňového poriadku neprihliadol na dodatočne predložený listinný dôkaz - ďalšiu zmluvu o uzavretí budúcej zmluvy zo dňa 11.12.2018 žalobcom so spoločnosťou Antal Foods spol. s r.o., krajský súd uviedol, že uvedený postup žalobca v správnej žalobe ako nezákonný nenamietal a ani tento neuvádzal ako dôvod nezákonnosti rozhodnutia žalovaného. Napriek tomu krajský súd vyslovil nesúhlas s právnym názorom žalobcu, že na dodatočné predloženie listinného dôkazu k podanému odvolaniu sa nevzťahuje zákonná lehota prípustná na zmenu a doplnenie odvolania podľa § 72 ods. 3 daňového poriadku, v zmysle ktorého možno podané odvolanie zmeniť alebo doplniť len v lehote 30 dní odo dňa doručenia rozhodnutia prvého stupňa. Uvedená koncentračná zásada nie je v rozpore s oprávnením odvolacieho orgánu v rámci odvolacieho konania dopĺňať výsledky daňového konania, ani s povinnosťou odvolacieho orgánu prihliadať pri preskúmaní rozhodnutia prvého stupňa na skutočnosti a okolnosti neuplatnené daňovým subjektom, majúce podstatný vplyv na výrok rozhodnutia. V prípade predloženia novo vyprodukovanej zmluvy o budúcej zmluve uzavretej žalobcom so spoločnosťou Antal Foods spol. s r.o. nešlo o skutočnosť, ktorá by vyšla najavo bez uplatnenia žalobcu, práve naopak, žalobca túto po lehote na podanie odvolania sám predložil, pričom sa k napĺňaniu tejto zmluvy nijako nevyjadril a ani o jej realizácii neposkytol dôkaz. Preto nebolo povinnosťou žalovaného v rámci odvolania prihliadať na oneskorene predložený

dôkaz k podanému odvolaniu, pričom žalovaný nevzhliadol dôvody na vyhľadávanie ďalších dôkazov na podporu žalobcových tvrdení o použití prijatých zdaniteľných plnení na realizáciu jeho zdaniteľných plnení predajom tovarov a služieb, keďže výsledky dokazovania v rámci daňovej kontroly a následného daňového konania, realizovaného i na návrhy žalobcu, poskytlí dostatok podkladov na prijatie záveru o nesplnení podmienok podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH na vznik nároku žalobcu na odpočet dane na vstupe za prijaté zdaniteľné plnenia,

- odhliadnuc od uvedeného krajský súd dal do pozornosti, že lehota na podanie odvolania proti rozhodnutiu správcu dane, a teda aj jeho zmenu a doplnenie uplynula dňa 06.09.2018, pričom žalobca uzavrel zmluvu o budúcej zmluve so spoločnosťou Antal Food spol. s r.o. až dňa 11.12.2018 a túto žalovanému predložil s doplnením odvolaním zo dňa 30.01.2019. K jej uzatvoreniu došlo za účelom zabezpečenia budúceho postúpenia, resp. odkúpenia predmetného projektu žalobcu (uzavretie kúpnej zmluvy dohodnuté najneskôr do 31.03.2019). Predmetom predloženej zmluvy o budúcej zmluve bola úprava budúcich vlastníckych vzťahov zmluvných strán z dôvodu, že budúci kupujúci má v úmysle na nehnuteľnostiach uvedených v tejto zmluve realizovať výstavbu a prevádzku stavby „Bioplynová stanica - Mad“. S prihliadnutím na skutočnosť, že stavebným úradom predĺžená lehota na začatie predmetnej stavby márne uplynula dňa 29.12.2015, uzatvorenie zmluvy o budúcej zmluve so spoločnosťou Antal Foods spol. s r.o. dňa 11.12.2018 a snaha žalobcu preukazovať použitie prijatých zdaniteľných plnení na svoje zdaniteľné plnenia, sa javia ako bezpredmetné. Navyše žalovaný vo vyjadrení ku žalobe uviedol, že k naplneniu predmetnej zmluvy o budúcej zmluve nedošlo ani do konca júna 2019 a obchodná spoločnosť Antal Foods spol. s r.o. (vzniknutá 21.06.2017) nie je registrovaná ako platiteľ DPH za roky 2017 a 2018 a v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby vykazuje stratu. Žalobca teda ani dodatočne produkovaným listinným dôkazom po viac ako piatich rokoch od nákupu preverovaných odborných štúdií v celkovej hodnote 308.400,- eur nepreukázal použitie predmetných zdaniteľných plnení na jeho dodávky tovarov a služieb. Nie je namieste zrušiť rozhodnutie žalovaného len z dôvodu, aby dodatočne v rámci odvolacieho konania vyhodnotil listinný dôkaz predložený v doplnenom odvolaní zo dňa 30.01.2019. Krajský súd tu odkázal na ustálenú judikatúru uplatňujúcu sa v rámci správneho súdnictva, z ktorej vyplýva, že rozhodnutie sa nezrušuje len preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (R 122/2003). Aj preto krajský súd nepriznal relevanciu tejto procesnej námietky,

- krajský súd s ohľadom na ďalšie skutočnosti uvedené žalobcom v replike zo dňa 10.09.2019 uviedol, že je viazaný skutkovým stavom zisteným orgánom verejnej správy a pre účely preverenia zákonnosti žalobou napadnutých administratívnych rozhodnutí a zákonnosti postupu predchádzajúcich ich vydaniu, tieto tvrdenia a listinné dôkazy vyhodnotil ako oneskorene uplatnené, a preto nebolo možné ich vyhodnotením v rámci súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia doplniť dokazovanie vo vzťahu k splneniu podmienok na odpočet dane za prijaté sporné zdaniteľné plnenia, čo ako skutková a právna otázka bolo predmetom preskúmaného daňového konania,

- odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného spĺňa všetky náležitosti daňového poriadku a žalovaný sa vysporiadal s podstatnými včas uplatnenými odvolacími námietkami žalobcu dostatočne presvedčivo a zrozumiteľne. Napadnuté rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu, pričom v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku ani práv a právom chránených záujmov žalobcu, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

### III.

Konanie na kasačnom súde

#### A) Kasačná sťažnosť

6. Proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 20S/80/2019 zo dňa 30.09.2020 podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

7. Sťažovateľ v rámci kasačných dôvodov uviedol tieto sťažnostné body:

- sťažovateľ uzatvoril dňa 15.11.2011 so spoločnosťou Západoslovenská distribučná, a.s. zmluvu o pripojení zariadenia na výrobu elektriny do regionálnej distribučnej sústavy, na základe ktorej sťažovateľovi vzniklo oprávnenie pripojiť do regionálnej distribučnej sústavy zariadenie na výrobu elektriny „Bioplynová stanica - Mad“ a požadovať od prevádzkovateľa regionálnej distribučnej sústavy zabezpečenie maximálnej rezervovanej kapacity pre vyvedenie výkonu zariadenia na výrobu elektriny „Bioplynová stanica - Mad“ do regionálnej distribučnej sústavy vo výške 998 kW. Stavebný úrad vydal pre sťažovateľa ako stavebníka stavebné povolenie č. 834/2011 na stavbu „Bioplynová stanica - Mad“ dňa 30.12.2011 a dňa 28.11.2013 rozhodol o predĺžení jeho platnosti. Sťažovateľ mal záujem v súvislosti s projektom „Bioplynová stanica - Mad“ uchádzať sa o poskytnutie nenávratného finančného príspevku z fondov Európskej únie, v čom nebol úspešný. Preto mal záujem pokračovať v tomto projekte buď samostatne alebo odplatne postúpiť projekt na iný subjekt. Práve za týmto účelom uzatvoril dňa 19.09.2014 so spoločnosťou BIO - PEL EU, s.r.o. zmluvu o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy č. 01/2014, predmetom ktorej je dohoda zmluvných strán uzavrieť okrem iného zmluvu o prevode práv a povinností zo stavebného povolenia a zo zmluvy o pripojení zariadenia na výrobu elektriny do regionálnej distribučnej sústavy. Konateľ spoločnosti BIO - PEL EU, s.r.o. pán Miroslav Sluka sa v priebehu ústneho pojednávania dňa 26.05.2016 vyjadril, že aj keď nedošlo k podpisu zmluvy v zmysle záväzku uvedeného v Zmluve o budúcej zmluve, záujem spoločnosti BIO - PEL EU, s.r.o. o kúpu projektu stále pretrváva a čaká na financie od súkromného investora. Vzhľadom na to, že spoločnosť BIO - PEL EU, s.r.o. mala v súvislosti s plánovou realizáciou projektu záujem prevádzkovať uvedenú bioplynovú stanicu spôsobom splyňovania biomasy v splyňovacom reaktore, sťažovateľ bol nútený zaobstarať dodávateľským spôsobom od spoločnosti INNOVATIVE PROJECT s.r.o. štúdiu, ktorá preukázala, že takýto spôsob realizácie projektu je možný a hospodársky efektívny,

- orgány verejnej správy nezohľadnili skutočnosť, že k rokovaniam o možnom uzatvorení zmluvy o budúcej zmluve a o podmienkach novej realizácie projektu so spoločnosťou BIO - PEL EU, s.r.o. došlo ešte pred uzatvorením Zmluvy o budúcej zmluve, pričom práve obstaranie štúdie bolo nevyhnutným predpokladom uskutočnenia akvizície spoločnosťou BIO - PEL EU, s.r.o.. Z vyjadrení Miroslava Sluku pritom vyplýva, že sťažovateľ rokoval priamo s jeho osobou. Je pravdou, že v čase začiatku rokovaní spoločnosť BIO - PEL EU, s.r.o. ešte nevznikla, avšak Miroslav Sluka mal záujem o realizovanie projektu buď prostredníctvom existujúcich spoločností alebo prostredníctvom novozaloženej spoločnosti, ktorá by bola založená pre realizovanie tohto konkrétneho projektu. Takto došlo k založeniu spoločnosti BIO - PEL EU, s.r.o. a je logické, že nakoľko nedošlo k realizácii projektu, táto spoločnosť v podaných daňových priznaniach k dani z príjmov právnickej osoby vykázala len daňovú licenciu a žiadne výnosy ani náklady,

- ak mal žalovaný, prípadne správca dane, pochybnosti o časových aspektoch a obsahu obchodných rokovaní, mohol tieto pochybnosti odstrániť v priebehu ústneho pojednávania alebo vyžiadaním vysvetlenia od sťažovateľa alebo spoločnosti BIO - PEL EU, s.r.o. a nemal tieto úvahy uvádzať až v konaní pred krajským súdom,

- sťažovateľ, pre prípad, že by nedošlo k uzatvoreniu budúcej zmluvy so spoločnosťou BIO - PEL EU, s.r.o., rokoval s viacerými subjektmi, ktoré v minulosti mali, a aj v súčasnosti majú pretrvávajúci záujem o realizáciu projektu. Jedným z takýchto záujemcov bola aj investičná skupina Team ENERGO,

- keďže medzi sťažovateľom a spoločnosťou BIO - PEL EU, s.r.o. nedošlo k uzatvoreniu zmluvy o prevode práv a povinností zo stavebného povolenia a zo zmluvy o pripojení zariadenia do regionálnej distribučnej sústavy, sťažovateľ si voči spoločnosti BIO - PEL EU, s.r.o. uplatnil zmluvnú pokutu vo výške 25.000,- eur, pričom túto pohľadávku vymáhal prostredníctvom spoločnosti CK CREDIT Slovakia, s.r.o. Aktuálny nepriaznivý hospodársky stav spoločnosti BIO - PEL EU, s.r.o. nemôže mať vplyv na vynaloženú odbornú starostlivosť sťažovateľa pri výbere svojho obchodného partnera, keďže v čase uzatvorenia zmluvy o budúcej zmluve nič nenasvedčovalo tomu, že spoločnosť BIO - PEL EU, s.r.o. by nebola schopná plniť svoje záväzky, ku ktorým sa v zmluve o budúcej zmluve zaviazala,

- sťažovateľ nikdy netvrdil, že by sa projekt „Bioplynová stanica - Mad“ nachádzal vo fáze realizácie. Kontinuálne vyvíjal úsilie, aby zabezpečil finančné zdroje na realizáciu projektu vo vlastnej réžii a nebol nútený uvedený projekt s nepochybniteľným hospodárskym prínosom odplatne postúpiť za účelom jeho realizácie iným subjektom,

- aktuálna neplatnosť stavebného povolenia je len odstrániteľnou nemožnosťou ďalšieho postupu realizácie projektu, čoho si sú vedomí aj potencionálni investori,

- záujem investorov možno vyvodit' aj zo zmluvy o uzavretí budúcej zmluvy zo dňa 11.12.2018, uzatvorenej medzi s'ťažovateľom a spoločnosťou Antal Food spol. s r.o., ktorej predmetom je okrem iného aj záväzok tejto spoločnosti uzatvoriť so s'ťažovateľom kúpnu zmluvu, týkajúcu sa projektu „Bioplynová stanica - Mad“. Napriek tomu, že k naplneniu tejto zmluvy nedošlo, s'ťažovateľ ňou preukázal záujem investorov o tento projekt. Konateľ spoločnosti Antal Food spol. s r.o. informoval s'ťažovateľa na obchodných rokovaníach, že záujem o realizáciu projektu pretrváva, avšak došlo k zmene legislatívy, ktorá ovplyvnila plánované využitie bioplynovej stanice,

- s'ťažovateľ obstaral od spoločnosti INAGRO s.r.o. štúdiu „Možnosti energetického využitia rias pri prevádzkovaní bioplynových staníc“ za účelom zlepšovania ekonomických parametrov projektu a z dôvodu, že s'ťažovateľ sa uchádzal o realizáciu zákazky „Zelený priemysel bez emisií CO<sub>2</sub>“, ktorú vypísal obstarávateľ BioEner Slovakia, a.s. a predmetom ktorej bol priemyselný výskum s overením základov a návrh optimálnej technológie pestovania rias pri výrobe biopalív. S'ťažovateľ si teda objednal služby v záujme získania informácií s cieľom realizácie externej zákazky, ale aj za účelom využitia vo vlastnom podniku a v budúcnosti aj pre potencionálnych zákazníkov podnikajúcich v oblasti pôdohospodárstva a ochrany životného prostredia. Skutočnosť, že dodávateľom štúdie „Možnosti energetického využitia rias pri prevádzkovaní bioplynových staníc“ bola spoločnosť INARGO s.r.o., je dôsledkom faktického stavu, keď s'ťažovateľ v rozhodujúcom čase nedisponoval vlastnými zamestnancami, avšak týmito odbornými a personálnymi kapacitami disponovala spoločnosť INAGRO s.r.o. Konateľ tejto spoločnosti počas daňovej kontroly uviedol zamestnancov, ktorí sa na poskytovaní poradenstva podieľali, pričom títo mali na tento druh poradenstva adekvátne vzdelanie,

- s'ťažovateľ disponuje platnou zmluvou o pripojení zariadenia na výrobu elektriny do regionálnej distribučnej sústavy, čo je konkurenčnou výhodou a základným predpokladom na dosahovanie výnosov z výroby a predaja elektriny, a to aj vzhľadom na to, že nedávno došlo k zmene postupu prevádzkovateľov regionálnych distribučných sústav, u ktorých bolo od 19.12.2013 pozastavené prijímanie žiadostí o pripojenie zariadení na výrobu elektriny. Z tohto vyplýva aj zvýšený záujem investorov o realizáciu projektu,

- zabezpečenie projektovej dokumentácie je potrebné považovať za prípravné práce súvisiace s realizáciou a prevádzkou bioplynovej stanice. S'ťažovateľ poukázal na metodický pokyn žalovaného k odpočítaniu dane podľa § 49 a k uplatneniu práva na odpočítanie dane podľa § 51 zákona o DPH z obdobia január 2019, v zmysle ktorého „prípravné činnosti je potrebné považovať za hospodárske činnosti a zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa už prvé investičné náklady vynaložené na potreby a ciele podniku považovali za hospodárske činnosti“. Napriek tomu, že s'ťažovateľ poukazoval na metodický pokyn v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, žalovaný sa s jeho argumentáciou vôbec nevysporiadal,

- pre odpočítanie vstupnej dane od dane, ktorú je povinný žalobca platiť z tovarov a služieb, je rozhodujúce, či platiteľ dane tieto plnenia používa alebo bude používať na účely jeho vlastných zdaniteľných plnení, pričom aj prípravné činnosti a prvotné investičné náklady vynaložené na potreby a ciele platiteľa dane je potrebné považovať za hospodárske činnosti. Dodanie zdaniteľných plnení od spoločností INNOVATICE PROJECT s.r.o. a INAGRO s.r.o. (dodanie štúdií) bolo priamo spojené s realizáciou projektu „Bioplynová stanica - Mad“ a bude použité k budúcim zdaniteľným plneniam s'ťažovateľa týkajúcim sa projektu „Bioplynová stanica - Mad“, a to buď v súvislosti s výrobou elektriny a tepla alebo v súvislosti s odplatným postúpením projektu na iný subjekt. S'ťažovateľ zopakoval, že obstaral štúdie s cieľom ich využitia na podnikateľské účely a dosahovanie zisku a aj keď nedošlo k samotnej realizácii projektu, poznatky uvedené v dodaných štúdiách využil aj na svoju podnikateľskú činnosť a na základe týchto poznatkov poskytol poradenstvo pre svojich odberateľov, a to predovšetkým v oblasti spracovania žiadostí o poskytnutie nenávratného finančného príspevku z fondov Európskej únie a štátneho rozpočtu Slovenskej republiky, ako aj v oblasti implementácie realizovaných projektov, ktoré súvisia s problematikou obnoviteľných zdrojov energie. Aj na základe s'ťažovateľom poskytnutého poradenstva zhodnocujú klienti resp. odberatelia s'ťažovateľa aj zelenú hmotu (riasy) tým, že túto hmotu dodávajú prevádzkovateľovi bioplynovej stanice, v ktorej sa zo zelenej hmoty splyňovaním získava bioplyn, ktorý je následne prostredníctvom kogeneračných jednotiek transformovaný na elektrickú energiu. Túto skutočnosť s'ťažovateľ v konaní preukázal predloženými faktúrami, vystavenými jeho klientom resp. odberateľom, pričom DPH z týchto faktúr žalobca riadne priznal a odviezol,

- sťažovateľ predložil správcovi dane všetky doklady, ktorými disponoval a má za to, že aj dôkazy nad rámec povinností, ktoré mu vyplývajú zo všeobecne záväzných právnych predpisov. Správca dane žalobcu nevyzval na predloženie žiadnych ďalších dôkazných prostriedkov alebo preukázanie ďalších skutočností, ktoré by považoval za potrebné pre preukázanie nároku na odpočet DPH v predmetnom zdaňovacom období. Sťažovateľ si splnil svoju povinnosť podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku. Orgány verejnej správy sa v konaní účelovo zaoberali len skutočnosťami, ktoré nahrávali ich argumentácii a záverom a riadne sa nevysporiadali s argumentáciou sťažovateľa.

#### B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

8. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa plne stotožňuje s právnym názorom krajského súdu a súhlasí s tým, že aj keď zákon o DPH pri stanovení zákonných podmienok pre odpočítanie dane nešpecifikuje presné určenie dane, resp. presné určenie času, v rámci ktorého má platiteľ dane prijaté zdaniteľné plnenia použiť na realizáciu svojich zdaniteľných plnení, nemožno tolerovať bezbrehý časový horizont, v rámci ktorého platiteľ deklaruje svoj podnikateľský zámer na využitie prijatých zdaniteľných plnení, s ktorými nekorešponduje žiadna podnikateľská činnosť nasvedčujúca použitiu predmetných zdaniteľných plnení na realizáciu deklarovaného podnikateľského zámeru. V tomto ohľade ľahkovážna investícia podnikateľa do projektu, ktorý nie je v primeranom čase realizovaný, nemôže byť liberačným dôvodom na uznanie práva na odpočet dane. Sťažovateľovi sa v priebehu daňovej kontroly ani v priebehu následného daňového konania nepodarilo preukázať realizáciu deklarovaného podnikateľského zámeru, pričom išlo o obdobie takmer piatich rokov. Žalovaný ďalej uviedol, že nie je možné akceptovať argumentáciu sťažovateľa, ktorý deklaruje vlastný záujem na realizáciu projektu „Bioplynová stanica - Mad“, pričom žiadne podnikateľské aktivity k tomu nesmerujú a na druhej strane deklaruje snahu zabezpečiť zmluvami o uzavretí budúcich zmlúv prevod práv k realizácii projektu bioplynovej stanice za použitia predmetných odborných štúdií, avšak s výberom takých zmluvných partnerov, ktorí nie sú etablovaní v žiadnej podnikateľskej oblasti, nie to ešte v oblasti zaoberajúcej sa energetikou a alternatívnou výrobou energií, pričom z preverenia daňovej disciplíny a podnikateľskej činnosti uvedených subjektov správcom dane vyplýva, že nejde a ani nikdy nešlo o reálne podnikajúcich platiteľov dane. Obranu reálneho základu deklarovaného zámeru sťažovateľa označil žalovaný ako účelovú, nemajúcu oporu v žiadnom z predložených, dodatočne produkovaných dôkazov zo strany sťažovateľa. Žalovaný preto navrhol, aby súd kasačnú sťažnosť zamietol.

#### IV.

##### Právny názor kasačného súdu

9. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

10. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu v sume 51.400,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2014. Predmetom napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorých zákonnosť bola preskúmaná krajským súdom, bolo vyrubenie rozdielu DPH, ktorý vznikol neoprávneným uplatnením odpočítania dane z pridanej hodnoty pri sťažovateľom deklarovaných dodávkach služieb od dodávateľov - obchodných spoločností INNOVATIVE PROJECT s.r.o. a INAGRO s.r.o. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku stotožnil s názorom orgánov verejnej správy, že v posudzovanom prípade prijaté zdaniteľné plnenie sťažovateľ nepoužil na svoje ďalšie podnikanie, a to na dodávku tovarov a služieb iným platiteľom dane alebo konečným spotrebiteľom jeho tovarov alebo služieb.



11. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

12. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

13. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

14. 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.

15. 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, 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.

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

17. 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, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

18. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

19. 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.

20. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

21. Kasačný súd preskúmaním veci zistil, že spornou medzi účastníkmi konania zostala otázka vecnej súvislosti (príčinná súvislosť v ekonomickom zmysle) medzi prijatým zdaniteľným plnením (nákup odborných štúdií) a následne uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami sťažovateľa ako podnikateľa, ktorá je predpokladom nároku odpočítania dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

22. K uvedenému kasačný súd pripomína, že pokiaľ sa týka určenia rozsahu nároku na odpočet dane, je v každom jednotlivom prípade dôležité posúdiť účel použitia predmetného zdaniteľného plnenia v nadväznosti na § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH, vzťahujúcim sa k uplatneniu nároku na odpočítanie

dane. Nárok na odpočet dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH. V zásade nemôže byť obmedzený a uplatní sa vo vzťahu ku všetkým daniam, ktorými boli zaťažené zdaniteľné plnenia uskutočnené na vstupe. Nárok na odpočet DPH vzniká, pokiaľ prijaté zdaniteľné plnenia sú použité pre uskutočnenie ekonomickej činnosti tak, ako je táto činnosť vymedzená v § 3 zákona o DPH, t. j. z činnosti, z ktorej sa dosahuje príjem. Nárok na odpočet dane pritom vzniká u prijatých zdaniteľných plnení, ktoré sú použité výhradne pre uskutočnenie zdaniteľných plnení podliehajúcich dani z pridanej hodnoty. V prípade, ak dôjde k použitiu plnení na činnosť, ktorá nemá povahu zdaniteľných plnení, napr. poskytnutie štúdie bez akéhokoľvek komerčného využitia jej výsledkov, daňový subjekt nemá nárok na odpočet dane. Naproti tomu, v prípade, ak výsledky štúdie majú byť následne premietnuté napr. do vlastného ekonomického projektu určeného ku komerčnému využitiu, je namieste umožniť odpočet DPH v plnej výške. V posudzovanej veci bolo podstatným vziať do úvahy, resp. posúdiť kritérium účelu použitých zdaniteľných plnení. Otázka, či sťažovateľ realizoval nákup služieb od svojich dodávateľov s cieľom ich použitia pre účely svojej ekonomickej činnosti, resp. zdaniteľných plnení, je otázkou skutkovou, ktorá musí byť posúdená s ohľadom na všetky okolnosti konkrétneho prípadu.

23. K uvedenému kasačný súd poukazuje na to, že sťažovateľ je obchodnou spoločnosťou, ktorej predmetom podnikania je okrem iného aj činnosť podnikateľských, organizačných a ekonomických poradcov, ako aj výskum a vývoj v oblasti prírodných a technických vied. Sťažovateľ uzatvoril dňa 15.11.2011 so spoločnosťou Západoslovenská distribučná, a.s. zmluvu o pripojení zariadenia na výrobu elektriny do regionálnej distribučnej sústavy, na základe ktorej mu vzniklo oprávnenie na pripojenie zariadenia na výrobu elektriny „Bioplynová stanica - Mad“ do regionálnej distribučnej sústavy. Sťažovateľ uzatvoril dňa 25.03.2014 zmluvu o poskytovaní podnikateľského poradenstva so spoločnosťou INNOVATIVE PROJECT s.r.o., na základe ktorej mu táto spoločnosť poskytla štúdiu „Splynovanie biomasy v splyňovacom reaktore MAD“. Táto štúdia bola podľa sťažovateľa nevyhnutnou pre uzatvorenie zmluvy o budúcej kúpnej zmluve so spoločnosťou BIO - PEL EU, s.r.o., na základe ktorej mala spoločnosť BIO PEL - EU, s.r.o. uzavrieť so sťažovateľom okrem iného aj zmluvu o prevode práv a povinností zo zmluvy o pripojení zariadenia na výrobu elektriny do regionálnej distribučnej siete, pretože spoločnosť BIO PEL - EU, s.r.o. mala záujem prevádzkovať bioplynovú stanicu spôsobom splynovania biomasy v splyňovacom reaktore. Sťažovateľ ďalej obstaral od spoločnosti INARGO s.r.o. štúdiu „Možnosti energetického využitia rias pri prevádzkovaní bioplynových staníc“, a to jednak za účelom zvýšenia úrovne podpory vyplývajúcej zo zákona č. 309/2009 Z. z. o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a doplnení niektorých zákonov ako aj z dôvodu záujmu o realizáciu zákazky „Zelený priemysel bez emisií CO<sub>2</sub>“, ktorú vypísal obstarávateľ BioEner Slovakia, a.s. Sťažovateľ dôvodil, že si objednal uvedené štúdie jednak v záujme získania informácií s cieľom realizácie externej zákazky, ďalej aj za účelom využitia vo vlastnom podniku, ako aj pre potencionálnych zákazníkov podnikajúcich v oblasti pôdohospodárstva a ochrany životného prostredia.

24. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí len stroho skonštatoval nesplnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH s odôvodnením, že zo strany sťažovateľa neboli predložené dôkazy, ktoré by potvrdzovali využitie nadobudnutých tovarov a služieb na podnikateľské účely. Žalovaný sa v rozhodnutí dostatočne nevysporiadal s námietkami a tvrdeniami sťažovateľa, ktoré tento uviedol v odvolaní a tieto boli následne aj predmetom správnej žaloby a kasačnej sťažnosti. Krajský súd v napadnutom rozsudku konštatoval, že sťažovateľ si musí byť vedomý zákonných konsekvencií viažucich sa na prijatie zdaniteľného plnenia a preto je nevyhnutné, aby ako podnikateľ prijímal zdaniteľné plnenia s rozumnou predstavou o ich následnom použití na vlastné podnikateľské účely. Kasačný súd má však za to, že sťažovateľ v daňovom konaní, ako aj následne v konaní pred správnym súdom, dostatočne prezentoval svoju predstavu o použití zdaniteľného plnenia (štúdií) na svoje ďalšie podnikateľské účely, či už formou odplatného postúpenia práv a povinností zo zmluvy o pripojení zariadenia na výrobu elektriny do regionálnej distribučnej sústavy a stavebného povolenia na tretiu osobu (čo v konaní preukázal uzavretými zmluvami o budúcej zmluve a vyhlásením konateľov obchodných spoločností, ktoré mali a stále majú záujem o realizáciu projektu) alebo vlastnou realizáciou projektu. Sťažovateľ v konaní taktiež poukazoval na to, že poznatky získané zo štúdií použil na svoju podnikateľskú činnosť, a to pri poskytovaní poradenských služieb svojim klientom.

25. Kasačný súd poukazuje na to, že činnosť sťažovateľa spočívala v príprave projektu „Bioplynová stanica - Mad“ a za týmto účelom uzatvoril so spoločnosťou Západoslovenská distribučná, a.s. zmluvu o pripojení zariadenia na výrobu elektriny do regionálnej distribučnej sústavy a následne získal stavebné povolenie. Sťažovateľ deklaroval jednak vlastný záujem o realizáciu tohto projektu, ako aj záujem tretích osôb, čo v konaní bolo preukazované ústnymi a písomnými vyjadreniami konateľov obchodných spoločností BIO - PEL EE, s.r.o. a Antal Foods spol. s.r.o.. Výsledky štúdií pritom mohli viesť k ich komerčnému využitiu aj spôsobom poskytnutia poradenských služieb jeho klientom, tak ako to tvrdil samotný sťažovateľ. S touto skutočnosťou sa však nevysporiadal ani žalovaný a ani krajský súd.

26. Krajský súd v napadnutom rozsudku investíciu podnikateľa označil ako ľahkovážnu a prijal záver, že sťažovateľ projekt nezrealizoval v primeranom čase. Takéto konanie sťažovateľa podľa krajského súdu nemôže byť liberačným dôvodom na uznanie práva na uplatnený odpočet DPH. Kasačný súd tu pritom musí konštatovať, že časový okamžik, ku ktorému dôjde k ekonomickému zhodnoteniu prijatých zdaniteľných plnení, nie je pre uplatnenie nároku na odpočet dane určujúci (napr. rozsudok Nejvyššího správného soudu sp. zn. 9 Afs 8/2013 zo dňa 10.10.2013, rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/37/2021 zo dňa 13.12.2022).

27. Z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“) vyplýva, že daňový subjekt, ktorý nadobudne tovar alebo služby na účely ekonomickej činnosti, tak robí ako zdaniteľná osoba, aj keď tento tovar alebo služby nie sú okamžite na túto ekonomickú činnosť použité. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ pojem „ekonomická činnosť“ môže spočívať aj vo vykonávaní prípravných úkonov, smerujúcich k nadobudnutiu prostriedkov, ktoré musia byť považované za ekonomické činnosti (napr. rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci Rompelman z 14.02.1985, 268/83, vo veci Lennartz z 11.07.1991, C-97/90, vo veci INZO z 29.02.1996, C-110/94 a vo veci Fini H z 03.03.2005, C-32/03).

28. Kasačný súd uvádza, že sťažovateľovi ako daňovému subjektu musí byť umožnené preukázať materiálny ekonomický dôvod uskutočňovanej činnosti a jej prínos pre jeho podnikanie. Z obsahu administratívneho spisu mal pritom kasačný súd za to, že orgány verejnej správy sa nedostatočne vysporiadali s argumentáciou sťažovateľa týkajúcou sa práve tejto skutočnosti a napadnuté rozhodnutia orgánov verejnej správy obsahujú len strohé konštatovanie nesplnenia hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, a to nepoužitie zdaniteľných plnení na podnikateľské účely, bez dostatočného odôvodnenia. Tento nedostatok následne neodstránil ani krajský súd po podaní správnej žaloby. Kasačný súd sa tak stotožnil s námietkami sťažovateľa, ktorými tento namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom.

29. Úlohou orgánov verejnej správy tak v ďalšom konaní bude vo vyššie naznačenom smere opätovne posúdiť, či sťažovateľ (ktorého v tomto smere zaťažuje dôkazné bremeno) predložil také dôkazy, ktoré dostatočne preukazujú jeho zámer využiť výstupy z poskytnutých štúdií komerčným spôsobom.

30. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd v medziach kasačných námietok sťažovateľa uzatvára, že napadnutý rozsudok krajského súdu vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP], pričom rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného [§ 191 ods. 1 písm. c) SSP].

31. Keďže krajský súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

32. Podľa § 469 SSP ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, správny súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

33. Podľa § 467 ods. 1 SSP ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.
34. Podľa § 467 ods. 2 SSP ak kasačný súd zmení rozhodnutie správneho súdu, rozhodne aj o nároku na náhradu trov konania na správnom súde a kasačnom súde.
35. Podľa § 167 ods. 1 SSP správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.
36. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred krajským súdom.
37. Podľa § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.
38. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

#### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný riadny opravný prostriedok.