



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudkýň JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej, v právnej veci žalobcu: **A. D. s.r.o.**, so sídlom v B., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Banskej Bystrici, Nová 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/4767-25880/2010/992895-r, zo dňa 03.03.2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 1S/135/2010-31 zo dňa 05.05.2011, jednomyseľne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/135/2010-31 zo dňa 05.05.2011 **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**.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo č. I/222/4767-25880/2010/992895-r zo dňa 03.03.2010, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správca dane, Daňového úradu Bratislava V č. 604/230/14380/09/BLA zo dňa 15.12.2009.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že správca dane pri kontrole zistil, že žalobca ako platiteľ si v zdaňovacom období august 2009 uplatnil odpočítanie dane v celkovej sume 7098,86 € z dodávateľských faktúr. Išlo o faktúry, ktoré boli vystavené dodávateľmi za stavebné úpravy v nákupnom centre S.S. Z. Správca dane v tomto prípade nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z uvedených faktúr v celkovej výške 7098,86 €, keďže ako bolo zistené, žalobca nie je vlastníkom obchodného centra S.S. Z., jeho prenajímateľom, ani jeho nájomcom. Teda tieto obchodné priestory, kde boli dodané zdaniteľné obchody, nepoužíva na účely svojej podnikateľskej činnosti. Platiteľ (žalobca)

voči rozhodnutiu správcu dane zo dňa 15.12.2009 podal v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté napadnutým rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky v Banskej Bystrici dňa 03.03.2010 tak, že daňové riaditeľstvo rozhodnutie Daňového úradu Bratislava V zo dňa 15.12.2009 potvrdilo. Z odôvodnenia predmetného rozhodnutia vyplynul právny záver, že žalobca odpočítaním dane porušil ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov. Podľa ust. § 49 ods. 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z.z., v znení účinnom v čase vydania rozhodnutia, 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 tovarov služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané. Z citovaného ustanovenia § 49 vyplýva, že právo na odpočítanie dane platiteľovi dane z tovarov a služieb vzniká v deň, kedy pri tomto tovare (službe) vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť z dodaných tovarov a služieb, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Platiteľ dane nemôže odpočítať daň, ktorú voči nemu uplatnil iný platiteľ dane (iný dodávateľ), daň, ktorú sám uplatnil na služby s miestom plnenia v tuzemsku a tovary dodané s inštaláciou alebo montážou, daň, ktorú sám uplatnil pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a daň, ktorú zaplatil v tuzemsku správcovi dane pri dovoze. Odpočítanie dane je založené na priradení dane na vstupe k výstupom, teda k uskutočneným plneniam platiteľa podľa toho, na aký účel tovar alebo službu prijme. Je podstatné, aby služba alebo tovar boli prijaté platiteľom na uskutočnenie jeho podnikateľských aktivít, ktoré podliehajú dani na výstupe.

Krajský súd v Bratislave ďalej konštatoval, že oprávnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane žalobca i napriek výzve správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly nedoložil dôkaznými prostriedkami, ktoré by relevantným spôsobom preukázali, že predmetné zdaniteľné obchody žalobca (platiteľ dane) použil na dodávky tovaru a služieb ako platiteľ. Krajský súd dospel k záveru, že obrana žalobcu vychádzajúca z tvrdení, že „predmetné úhrady faktúr, z ktorých si spoločnosť A. D, s.r.o. uplatnila právo na odpočítanie, sú dodávky tovarov a služieb, ktoré daňový subjekt použil v rámci podnikateľskej činnosti za účelom zmluvného plnenia, vyplývajúce z rámcovej zmluvy uzatvorenej dňa 19.1.2007 so spoločnosťou I. I. A. AG so sídlom vo V.“, nie je dôvodná. Je pravdou, že spoločnosť žalobcu uzatvorila zmluvu so spoločnosťou I. AG, V., z ktorej vyplýva, že ide o projekt, podľa ktorého účastníci zmluvy zakladajú spoločné podnikateľské aktivity, ktoré budú vo vlastníctve zmluvných strán v dohodnutom účastníckom podiele. Podľa predložených písomných dokladov zdaniteľné obchody, ktoré sú predmetom daňovej kontroly, boli dodané pre podnikateľskú činnosť, ktorá bola uskutočňovaná pre spoločnosť I. AG, ktorej žalobca zabezpečoval prenájom obchodných priestorov. Prijaté plnenia faktúr za stavebné úpravy, respektíve ich služby, neboli v skutočnosti dodané žalobcovi, žalobca ich nepoužíva na účely svojho podnikania, k priestorom nemá žiadny právny vzťah a slúžia pre iné subjekty. Je nesporné, že žalobca má v zmysle vyššie uvedenej zmluvy, ktorú mal uzavretú s rakúskym partnerom, zabezpečovať v jeho prospech úplnú prenajatosť obchodných priestorov na 5 rokov, avšak v zmysle tejto zmluvy nie je povinný vykonávať pre nových nájomcov vybavenie a zariadenie priestorov.

Žalobca nie je vlastníkom obchodného centra S.S. Z. s.r.o., nie je ani prenajímateľom, ani nájomcom, čiže predmetné obchodné priestory, do ktorých boli dodávané zdaniteľné obchody žalobca nepoužíval, ani ich používať nebude na účely svojej podnikateľskej činnosti. Podľa predložených faktúr tieto priestory sú určené pre podnikateľskú činnosť nájomcov, a to pre spoločnosť E. a spoločnosť K.-T. respektíve pre vlastníka predmetnej nehnuteľnosti, a to

pre spoločnosť S.S. Z. s.r.o. Krajský súd preto konštatoval, že žalobca uplatnené právo na odpočítanie dane z fakturovaných tovarov a služieb, a ktoré súvisia s dodávaním tovaru a služieb do priestorov obchodného centra S.S. Z. s.r.o. nepoužil podľa predložených dokladov ani nepoužije na dodávky tovarov a služieb na účely svojej podnikateľskej činnosti ako platiteľ. Krajský súd v Bratislave sa preto v celom rozsahu stotožnil s právnym záverom žalovaného daňového riaditeľstva a konštatoval, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného nedošlo k porušeniu zákona.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca včas v odvolanie. Namietal, že nesúhlasí s názorom krajského súdu a s jeho právnym posúdením. Žalobca má za to, že uplatnením práva na odpočítanie dane z predmetných faktúr postupoval plne v súlade s ustanovením § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty, keďže predmetné zdaniteľné obchody (fakturované tovary a služby) žalobca použil na dodávky tovarov a služieb na účely podnikateľskej činnosti žalobcu. Predmetom úhrady faktúr, z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie, boli dodávky tovarov a služieb, ktoré žalobca použil v rámci svojej podnikateľskej činnosti na plnenie záväzkov z rámcovej zmluvy uzavretej medzi rakúskym investorom spoločnosťou I. a žalobcom ako developerom.

Na základe rámcovej zmluvy sa žalobca zaviazal vykonať pre investora developerskú činnosť smerujúcu k výstavbe a následnému prevádzkovaniu obchodného centra S.S. Z. s.r.o. Predmetom developerskej činnosti boli rôzne výkony, a to od vyhľadania vhodných pozemkov vrátane ich majetkového vysporiadania, cez zabezpečenie vydania územného rozhodnutia a stavebných povolení, zabezpečenie výstavby obchodného centra, až po zabezpečenie úplnej obsadenosti obchodného centra nájomcami, a to minimálne po dobu piatich rokov. Odplata žalobcu za výkon developerských činností bola v zmysle rámcovej zmluvy riešená ako cena obchodného podielu, za akú žalobca prevedie svoj obchodný podiel na novozaloženej spoločnosti S.S. Z. s.r.o. na ďalšiu dcérsku spoločnosť rakúskeho investora. Výška ceny za prevod obchodného podielu mala byť v zmysle rámcovej zmluvy a Call option stanovená podľa dohodnutého vzorca, pričom jej výsledná výška závisela od splnenia dohodnutých podmienok vyplývajúcich z rámcovej zmluvy, a to predovšetkým od dodržania podmienky plnej kvalifikovanej prenajatosti obchodného centra.

V tomto konkrétnom prípade predmetnú faktúru, z ktorej si žalobca uplatnil právo na odpočítanie, bola dodávka tovarov a služieb (stavebné práce a iné úpravy) za účelom úpravy obchodného priestoru v obchodnom centre spolu pre spoločnosť K., ktorého vyžiadal a zabezpečil žalobca potom, ako predčasne ukončil nájomný pomer nájomca E. Úpravy obchodných priestorov boli podmienkou ich obsadenia novým nájomcom, v opačnom prípade by finančný dôsledok pre žalobcu za neobsadený obchodný priestor predstavoval celé zádržné z výplaty ceny za prevod obchodného podielu. Išlo teda o náklady, ktoré žalobca vynaložil pri plnení podmienky plne prenajať priestor obchodného centra, vyplývajúcej z podmienok rámcovej zmluvy za účelom dosiahnutia príjmu. **Je pravdou, že v žiadnom ustanovení zmluvy je výslovne uvedené, že žalobca má vykonať a znášať stavebné úpravy prenajímaných obchodných priestorov pre nájomcov,** avšak žalobca sa na druhej strane zaviazal zabezpečiť nájomcov tak, aby uzatvorili kvalifikované nájomné zmluvy, ktorých obsah musel zodpovedať dojednaniam aj dodanému vzoru pri rešpektovaní požiadavky stavebnej pripravenosti pre dizajn priestoru jednotlivých nájomcov.

Z vyššie uvedených skutočností podľa žalobcu vyplýva, že predmetné činnosti boli vykonané výlučne v súvislosti s podnikateľskou činnosťou žalobcu a náklady na všetky obstarané dodávky boli vynaložené len za účelom dosiahnutia príjmov žalobcu. Žalobca má

za to, že z pohľadu ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty, zabezpečenie vybavenia obchodného priestoru je rovnakým nákladom ako bolo zakúpenie pozemku, obstaranie územného rozhodnutia a stavebných povolení, príprava stavby atď., t.j., ktoré robil žalobca v rámci projektu vo Z. vo svojom mene a za účelom dosiahnutia vlastných príjmov.

Žalobca už aj v žalobe uviedol, že ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty nevylučuje uzavretie iného typu zmluvy, než ako sú upravené v tretej časti Obchodného zákonníka. V danom prípade žalobca uzavrel zmluvu, ktorá nezodpovedá žiadnemu typu zmluvy, avšak uzavrel ju v rámci svojej podnikateľskej činnosti s tým, že všetky ostatné súvisiace právne vzťahy v rámci plnenia boli použité a súviseli s plnením záväzku žalobcu. Tvrdenia žalovaného o tom, že žalobca musí byť vlastníkom, nájomcom, podnájomcom, alebo tieto činnosti musí robiť ako zhotoviteľ na základe zmluvy o dielo, vyvolávajú dojem, že len o takéto vzťahy sa možno oprieť pri odpočte dane z pridanej hodnoty v rámci podnikateľskej činnosti, že takéto vzťahy majú prednosť pred inými vzťahmi, ktoré sú upravené napríklad v tzv. nepomenovaných zmluvách a zakladajú nebezpečný precedens, že podnikateľské subjekty budú uzatvárať len také zmluvy, respektíve zmluvy pro forma, ktoré vyhovujú daňovým úradom, hoci je ich zmluvný vzťah úplne iného charakteru. Žalobca navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a vec vráti žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok iba v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p.), bez nariadenia pojednávania podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. verejne vyhlásil vo veci rozsudok a podľa § 250ja ods. 3, druhá veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave.

Najvyšší súd zistil, že medzi účastníkmi konania bola sporná zásadná právna otázka výkladu ustanovenia § 49 ods. 2, písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v časti pojmu „*ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ*“. V danom prípade bola sporná otázka, či faktúrami vyúčtované plnenia za stavebné úpravy v nákupnom centre S.S. Z. žalobca ako platiteľ použil na dodávku svojich tovarov a služieb.

Podľa ust. § 49 ods. 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v auguste r. 2009, 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 daný voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku tovarov služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané.

Odpočet dane je založený na vecnom priradení dane na vstupe k výstupom, teda k zdaniteľným obchodom platiteľa. V danom prípade bolo sporným práve toto vecné priradenie. Uskutočňovanie zdaniteľných obchodov platiteľa predpokladá existenciu relevantného právneho vzťahu platiteľa, v rámci ktorého dodávky tovarov a služieb použil. Takýmto typickým relevantným vzťahom je vlastnícky vzťah, nájomný vzťah, vzťah založený zmluvou o dielo a pod. Žalobca v danom prípade tvrdil existenciu právneho vzťahu založeného nepomenovanou (inominátnou) rámcovou zmluvou zo dňa 19.01.2007, na základe ktorej sa žalobca zaviazal vykonať pre investora I. I. A. AG so sídlom vo V.

developerskú činnosť smerujúcu k výstavbe a následnému prevádzkovaniu obchodného centra S.S. Z. s.r.o.

Najvyšší súd konštatuje, že ani vzťah založený nepomenovanou zmluvou nie je možné a priori vylúčiť ako relevantný. V takom prípade, v obsahu vzťahu musí byť jednoznačne identifikované zmluvné ustanovenie nepomenovanej zmluvy, resp. subsidiárne aplikovateľné zákonné ustanovenie pomenovaného zmluvného typu, z ktorého táto relevantnosť je vyvodzovaná a vyplýva. Žalobca sám potvrdil, že „**je pravdou, že v žiadnom ustanovení zmluvy je výslovne uvedené, že žalobca má vykonať a znášať stavebné úpravy prenajímaných obchodných priestorov pre nájomcov**“. Platiteľ v danom prípade nepreukázal, že explicitne konal pri použití prijatých dodávok a služieb nielen vo vlastnom mene, ale aj na vlastný účet.

Právny záver žalovaného, že prijaté plnenia z faktúr za stavebné úpravy neboli v skutočnosti dodané žalobcovi – platiteľovi, nepoužíva ich na účely svojho podnikania, k priestorom nemal žiadny právny vzťah a slúžia na uskutočňovanie zdaniteľných plnení iných subjektov, najvyšší súd hodnotil ako vecne správny a zákonný.

Odvolačí súd žalobcovi nepriznal náhradu trov odvolacieho konania v zmysle § 246c O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p., pretože žalobca nebol v tomto konaní úspešný.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 02. augusta 2011

JUDr. Ivan R u m a n a, v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková