



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **I., a.s., M.**, zastúpený: *JUDr. Z. M., advokátka, M.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/221/13741-90775/2005/1909-r zo dňa 19.12.2005, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/97/2006-37 zo dňa 28.04.2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/97/2006-37 zo dňa 28. apríla 2009 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi právo na 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 č.k. 1S/97/2006-37 zo dňa 28.04.2009 Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/221/13741-90775/2005/1909-r zo dňa 19.12.2005. Daňové riaditeľstvo zmenilo rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty Bratislava č. 500/230/14294/05/Čon zo dňa 04.10.2005, ktorým bol v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty, ďalej len DPH, za zdaňovacie obdobie apríl 2005

v sume 365 108,-- Sk, na sumu 207 369,-- Sk a znížil vyrubený rozdiel dane o sumu 167 739,-- Sk.

Krajský súd v Bratislave v napadnutom rozsudku uviedol, že sa stotožnil so závermi žalovaného. Konštatoval, že žalobca nesprávne postupoval pri ocenení nájmu pre účely DPH a porušil tým § 22 ods. 5 a § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH. Súd sa nemôže stotožniť s tvrdením žalobcu, že posúdenie veci žalovaným je nesprávne a nezákonné, pretože správca dane i žalovaný riadne zistili skutkový stav, správne ho právne posúdili a vyhodnotili, žalobcovi dali dostatok priestoru na to, aby sa mohol vyjadriť k daňovej kontrole vykonávanej správcom dane, so žalobcom bol riadne prerokovaný protokol o kontrole a mohol až do odvolacieho konania predkladať dôkazy, ktorými by preukázal oprávnenosť jeho postupu pri dodržiavaní ustanovení zákona o DPH a jeho vzťah k štátnemu rozpočtu.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca v časti týkajúcej sa sumy vo výške 107 183,60 Sk t.j. 3 557,84 € týkajúcej sa tretieho sporu, ktorého podstatou je správnosť základu dane na účely dane z pridanej hodnoty pri výpožičke hnuiteľného majetku diagnostických prístrojov. Žalovaný zvýšil daň o sumu 107 183,60 Sk s poukazom na porušenie § 22 ods. 5 a § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH. Žalobca podľa žalovaného porušil § 25 odsek 5 zákona o DPH, pretože pri stanovení základu dane za dodanie služby podľa § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH, na základe zmlúv o výpožičke uzavretých s odberateľmi, vyhotovil žalobca v zdaňovacom období apríl 2005 faktúry za dodanie služby – požičiavanie zdravotných prístrojov a určil základ dane 2,-- Sk a DPH 0,40 Sk.

Podľa názoru žalobcu žalovaný pri dorubení dane v tomto prípade nepostupoval správne a jeho rozhodnutie je v rozpore so zákonom. Krajský súd pri posudzovaní tohto tretieho sporu neprihliadol na celú podstatu sporu a vec nesprávne právne posúdil.

Žalovaný ani súd neprihliadol na všetko, čo vyšlo najavo v dvojzložkovom obchode z listinných dôkazov, ktorý je predmetom tretieho sporu - dorubenia dane z pridanej hodnoty o 107 183,60 Sk.

Žalobca síce v pozícii požičiavateľa uplatnil symbolickú cenu nájomného za prístroje vo výške 4,-- Sk, ale zároveň zmluvou zviazaný vypožičiavateľ bol povinný odobrať a odobral ingrediencie (reagenty) vo významnej sume 1 548 406,60 Sk (ako bolo podrobnejšie uvedené v odvolaní žalobcu voči rozhodnutiu žalovaného ako aj v žalobe). Do konštrukcie ceny reagentov bola premietnutá aj cena a odpisy vypožičaných prístrojov. Keby žalovaný a súd dôkladne posúdili celý obchod zistili by, že bez poskytnutia výpožičky prístroja, by neprišlo k uskutočneniu obchodu a k predaju reagentov. Cena a množstvo reagentov v sebe zahŕňa aj cenu za prenájom prístroja. Žalobca je podnikateľským subjektom, ktorý v konkurenčnom prostredí hospodársky prežije, len ak bude reálne premietat' svoje náklady do svojich cien, a to aj v posudzovanom prípade urobil.

Žalobca zastáva názor, že základ dane neskreslil, lebo oba základy dane – tak symbolické nájomné za prístroje, ako aj navýšená cena za reagenty do týchto prístrojov –

sa majú posudzovať spolu, pričom žalovaným požadované odpisy sú kalkulované do ceny reagentov. Úplná príčinná súvislosť týchto dvoch základov dane je nepochybná. Žalovaný adekvátne nezohľadnil všetko, čo vyšlo najavo, a neprihliadol na skutočný ekonomický obsah tejto dvojzložkovej obchodnej transakcie – teda konal v rozpore so základnými zásadami daňového konania podľa § 2 ods. 3 a § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Rozhodnutím žalovaného bola porušená zásada daňovej neutrality a rozhodnutie žalovaného v napadnutej časti nie je v súlade so zákonom.

S ohľadom k vyššie uvedenému žalobca navrhuje, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/97/2006 zmenil tak, že zmení rozhodnutie žalovaného č. I/221/13741-90775/2005/1909-r zo dňa 19.12.2005 a tiež súvisiace prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/14294/05/Čon zo dňa 04.10.2005 podľa ustanovení § 250j O.s.p. a vec vráti na ďalšie konanie žalovanému.

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný dňa 20.07.2009 uvádzajúc, že zotrúva na svojom vyjadrení k napadnutej časti žaloby, ktoré predložil súdu spolu so správnym spisom. Uvedené zdravotnícke prístroje žalobca nakúpil v roku 2004, odpočítal si z nich daň z pridanej hodnoty na vstupe v plnej výške a zaradil ich do účtovnej a daňovej evidencie ako hmotný majetok a odpisoval ho podľa odpisového plánu – prístroj Hemoglobin Testing System ročný daňový odpis 132 281,-- Sk a prístroj Evolis Microplate Analyser ročný daňový odpis 431 843,-Sk. V zmysle uzatvorených zmlúv uvedené prístroje nevyužíval žalobca pre vlastné aktivity na účely poskytovania zdravotnej starostlivosti, ale ich prenajímal; náklady na montáž a opravu prístrojov počas celého zmluvného obdobia zabezpečoval žalobca pre vypožičiatelia bezplatne.

Žalobca teda poskytol právo užívať vec – zdravotnícke prístroje bezodplatne (odplata 1,-- Sk ročne za prenájom prístrojov v hodnote 524 000,-- Sk a 2 160 000,-- Sk nie je reálnym vyjadrením protihodnoty). V zmysle zákona o DPH § 9 ods. 2 a 3 sa za bezodplatné dodanie služby považuje poskytnutie služby za protihodnotu, ktorá je predmetom dane a základ dane v zmysle § 22 ods. 5 citovaného zákona je vo výške nákladov na túto službu, nakoľko daň na vstupe pri kúpe zdravotníckych prístrojov bola úplne odpočítaná. Žalobca porušil uvedené ustanov zákona o DPH v zdaňovacom období apríl 2005, keď pri poskytnutých predmetných službách v zmysle § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH neurčil základ dane vo výške nákladov na tieto služby, ktoré predstavovali minimálne výšku ročného daňového odpisu 564 124,-- Sk (431 843,-- Sk + 132 281,-- Sk) a k tomu prislúchajúca daň z pridanej hodnoty je vo výške 107 183,60 Sk.

K požiadavke žalobcu posudzovať základ dane za symbolické nájomné a za cenu reagentov spoločne, žalovaný uvádza, že zákon o DPH v § 49 definuje systém odpočítavania dane založený na princípe vecného priradovania každého prijatého zdaniteľného plnenia k plneniam ktoré platiteľ dane uskutočňuje a v § 49 ods. 2 písm. a/ podmieňuje vznik nároku na odpočítanie dane tým, aby prijaté plnenia použil na uskutočnenie svojich zdaniteľných

plnení ako platiteľ. Z hľadiska zákona O DPH sa jedná o dva obchody: dodanie služby a dodanie tovaru.

Žalovaný záverom uviedol, že sa stotožňuje so závermi odvolaním napadnutého rozsudku súdu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP v spojení s 246c ods. 1 veta prvá OSP) postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP rozhodol o odvolaní žalobcu bez pojednávania, keď oznámil verejné vyhlásenie rozsudku na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.supcourt.gov.sk a na úradnej tabuli najvyššieho súdu a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdí (§ 219 OSP).

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

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a s dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po oboznámení sa s obsahom pripojeného súdneho a administratívneho spisu dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby zmenil alebo zrušil napadnutý rozsudok, keďže odôvodnenie krajského súdu v napadnutom rozsudku je logické a zákonné. Krajský súd jasne a zrozumiteľne odôvodnil, čo považoval za meritum veci. Na podklade dôkazov dospel k záverečnému úsudku a rozhodol v súlade so zákonom, čo aj riadne zdôvodnil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto poukazujúc na ustanovenie § 219 ods. 2 OSP, sa stotožnil s odôvodnením napadnutého rozhodnutia a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku uvádza, že z pripojeného administratívneho spisu vyplýva, že žalobca na základe zmluvy o výpožičke uzavretej s odberateľom K. B., s.r.o., Ž. zapožičal prístroj Hemoglobin Testing System, rok výroby 2004, nadobúdacia cena 524 000,-- Sk na dobu troch rokov za ročné nájomné 1,-- Sk so záväzkom po dobu výpožičky zdravotníckeho prístroja využívať k prevádzkovému režimu reagenty, ktoré má v ponuke žalobca a žalobca zároveň vystavil odberateľskú faktúru so základom dane 1,-- Sk, DPH 0,20 Sk.

Na základe zmluvy o výpožičke uzavretej s odberateľom M.-D., spol. s r.o. P. zapožičal žalobca prístroj Evolis Microplate Analyser, rok výroby 2003, nadobúdacia hodnota 2 160 000,-- Sk na dobu neurčitú za ročné nájomné 1,-- Sk, so záväzkom po dobu výpožičky

zdravotníckeho prístroja využívať k prevádzkovému režimu reagenty, ktoré má v ponuke žalobca, ktorý vystavil odberateľskú faktúru so základom dane 1,-- Sk, DPH 0,20 Sk.

Žalobca zaradil uvedené prístroje do účtovnej a daňovej evidencie ako hmotný majetok odpisovaný a odpisuje ho podľa odpisového plánu – prístroj Hemoglobin Testing System má na karte majetku uvedený ročný daňový odpis 132 281,-- Sk a prístroj Evolis Microplate Analyser má na karte majetku uvedený ročný odpis 431 843,-- Sk. V danom prípade teda došlo zo strany žalobcu k porušeniu § 22 ods. 4 zákona o DPH v zdaňovacom období apríl 2005 keď pri poskytnutých službách (prenájom prístrojov) v zmysle § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH neurčil základ dane vo výške nákladov na tieto služby.

Podľa § 9 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH) sa považuje za dodanie služby za protihodnotu aj užívanie hmotného majetku, ktorý je vo vlastníctve platiteľa, a pri ktorého kúpe alebo vytvorení vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, na osobnú spotrebu platiteľa alebo jeho zamestnancov alebo na ďalší iný účel ako na podnikanie platiteľa.

Podľa § 9 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty bezodplatné dodanie služby inej ako v ods. 2 na osobnú spotrebu platiteľa alebo jeho zamestnancov alebo na ďalší iný účel ako na podnikanie platiteľa sa považuje na dodanie služby za protihodnotu.

Podľa § 8 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty ak platiteľ dodá tovar na svoju osobnú spotrebu, dodá tovar na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá tovar bezodplatne alebo dodá tovar na ďalší iný účel ako na podnikanie a ak pri kúpe alebo vytvorení tohto tovaru vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, považuje sa takéto dodanie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu. Bezodplatné dodanie obchodných vzoriek na reklamu tovarov, bezodplatné dodanie reklamných predmetov, ak ich hodnota nepresiahne 500 Sk za jeden predmet a ak sú označené obchodným menom alebo ochrannou známkou poskytovateľa, a dodanie vzoriek na kontrolné účely podľa osobitného predpisu sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.

Podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH, pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 3 je základom dane cena, za ktorú bol tovar nadobudnutý v rátane nákladov súvisiacich s nadobudnutím, a ak bol tovar vytvorený vlastnou činnosťou, základom dane sú náklady na vytvorenie tovaru vlastnou činnosťou; pri dodaní tovaru, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, je základom dane zostatková cena majetku zistená podľa osobitného predpisu. Pri dodaní služby podľa § 9 ods. 2 a 3 sú základom dane náklady na služby.

Medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca si pri kúpe predmetných zdravotníckych prístrojov odpočítal DPH, potom v tomto prípade mal určiť základ dane podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH tak, aby základom dane v danom prípade boli náklady na službu, teda vo výške uplatnených nákladov na túto službu, teda vo výške 564 124,-- Sk, čo predstavuje výšku ročného daňového odpisu, ktorú si uplatnil vo svojich daňových

výdavkoch podľa § 19 ods. 3 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Potom výška DPH, ktorú mal žalobca odvieť namiesto určeného základu dane vo výške 2,-- Sk, mala byť táto výška 107 183,60 Sk tak, ako to uviedol správca dane. Súd v napadnutej časti rozsudku ako aj v napadnutej časti preskúmaného rozhodnutia žalovaného a správcu dane nezistil nezákonnosť.

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky neobstojí v tejto veci ani obrana odvolateľa, že bez poskytnutia výpožičky prístrojov, by neprišlo k uskutočneniu obchodu a k predaju reagentov, ale najmä skutočnosť, že cena a množstvo reagentov v sebe zahŕňa aj cenu prenájmu prístroja. Práve naopak, poskytnutie prístroja za symbolickú sumu, bolo predpokladom na to, aby si žalobca zabezpečil ďalší zisk a to z predaja reagentov.

Poukazujúc na uvedené senát Najvyššieho súdu SR dospel k záveru, že rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/97/2006-37 zo dňa 28.04.2009 je v napadnutej časti vecne správny a preto ho odvolací súd z vyššie uvedených dôvodov potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 250k ods. 1 veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý nemal v odvolacom konaní úspech, nepriznal právo na náhradu trov odvolacieho konania.

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

V Bratislave dňa 08. apríla 2010

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková