

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/64/2017
Identifikačné číslo spisu: 5016200904
Dátum vydania rozhodnutia: 19.06.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200904.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ŠPORT PARK, s.r.o., so sídlom Framborská 12, Žilina, IČO: 44 818 645, zastúpeného JUDr. Michalom Krnáčom, MBA, LL.M, advokátom so sídlom Vojtecha Tvrdeho 793/21, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103898396/2016 z 12. septembra 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/69/2016 z 26. júla 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/69/2016 z 26. júla 2017 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) rozsudkom sp. zn. 31S/69/2016 z 26.07.2017 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103898396/2016 z 12.09.2016. Účastníkom nárok na náhradu trov konania nepriznal, žalobcovi podľa § 167 ods. 1 SSP a žalovanému podľa § 168 SSP.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že Daňový úrad Žilina (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 103343952/2016 zo 14.06.2016 podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 20 319,67 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2015. Správca dane zároveň žalobcovi znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie december 2015 zo sumy 46 485,73 Eur na sumu 26 166,06 Eur. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na to, že u žalobcu vykonal kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2015, pričom

bolo zistené porušenie § 49 ods. 1 v spojení s § 51 a ostatných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Žalobca ako kupujúci uzavrel v mesiaci november 2015 s daňovým subjektom SIRS - Project, a. s. ako predávajúcim dve kúpne zmluvy o prevode vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam, a to dňa 02.11.2015 na kúpu stavby - športovej haly postavenej na parc. č. 4988/17 s oslobodením od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH a dňa 23.11.2015 na kúpu stavebných pozemkov - parcela registra C č. 4988/1, druh pozemku - zastavané plochy a nádvoria o výmere 12337 m² a parcela registra C č. 4988/17, druh pozemku - zastavané plochy a nádvoria o výmere 9954 m², zapísané na E.. XXXX ako zastavané plochy a nádvoria, za cenu s DPH. V čase, keď došlo k uzavretiu zmluvy na prevod pozemkov dňa 23.11.2015 predávajúci vedel, že stavba umiestnená na pozemku parc. č. 4988/17 bola v kúpnej zmluve z 02.11.2015 dodaná v režime oslobodenia od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH, preto v súlade s týmto ustanovením má byť aj pozemok pod touto stavbou posudzovaný v rovnakom režime, s oslobodením od dane. Pri posúdení skutočnosti, že došlo k dodaniu stavby vrátane dodania stavebného pozemku, prihliadal správca dane na všetky okolnosti, za ktorých sa toto dodanie uskutočnilo, a to že účastníkmi zmlúv sú totožné osoby, kúpne zmluvy boli uzavreté v rovnakom zdaňovacom období, plnenia vyplývajúce z týchto kúpnych zmlúv (pozemok a stavba) boli zapísané na jednom E.. XXXX, k reálnemu dodaniu predmetu kúpnych zmlúv došlo v jeden deň, t. j. 22.12.2015, v jednom zdaňovacom období, návrh na vklad vlastníckeho práva k pozemku a stavbe do katastra nehnuteľností bol podaný v jeden deň (16.12.2015). Uvedené skutočnosti podľa správcu dane nasvedčujú tomu, že cieľom dodania stavby - športovej haly bolo jej dodanie spolu s pozemkom, na ktorom stavba stojí, a teda predmetnou transakciou došlo k naplneniu § 38 ods. 1 prvá veta zákona o DPH. Formálne skutočnosti ako napr. uzavretie dvoch kúpnych zmlúv nemajú vplyv na skutočný obsah právneho úkonu a z ekonomického hľadiska pre účely DPH pre dodanie stavby spolu s pozemkom sa má v súlade s cieľmi systému DPH uplatniť pre pozemok daňový režim zhodný s daňovým režimom určeným pre dodanie stavby. Pozemok je svojou funkčnou podstatou neoddeliteľnou súčasťou predávanej stavby, preto má mať rovnaké daňové zaobchádzanie ako stavba. Vzhľadom na skutočnosť, že prevod stavby (športová hala) bol v súlade s § 38 ods. 1 zákona o DPH oslobodený od dane, potom oslobodený od dane musí byť aj stavebný pozemok, na ktorom stavba stojí. Predaj stavby platiteľom je predmetom DPH podľa § 2 ods. 1 písm. a/, § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Z § 38 ods. 1 zákona o DPH vyplýva, že ak od prvej kolaudácie prešlo viac ako päť rokov, dodanie stavby je oslobodené od dane, ale platiteľ sa môže rozhodnúť aj pre zdanenie. Osobitný režim zákon ustanovuje na dodanie pozemku. Dodanie pozemku je oslobodené od dane, dodanie stavebného pozemku podlieha dani. Ak sa stavebný pozemok dodáva so stavbou, uplatní sa na jeho dodanie rovnaký režim ako na stavbu. V danom prípade sa teda daňový režim v súvislosti s dodaním pozemku parc. č. 4988/17, na ktorej je postavená športová hala posúdi podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH. Vzhľadom na to, že v tomto prípade bola lehota od kolaudácie dlhšia ako päť rokov, išlo aj pri dodaní pozemku o dodanie oslobodené od DPH. Z uvedeného vyplýva, že ak prevod stavby postavenej na pozemku parc. č. 4988/17, ktorý bol predmetom kúpnej zmluvy z 02.11.2015, je oslobodený od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH, ako to vyplýva zo zmluvy, potom aj pozemok parc. č. 4988/17, na ktorom stavba stojí, ktorý je predmetom ďalšej kúpnej zmluvy o prevode vlastníckeho práva medzi zmluvnými stranami dňa 23.11.2015, musí byť oslobodený od dane. Z uvedeného vyplýva, že dodávateľ SIRS - Project, a. s. mal ako predávajúci pri dodaní pozemku parcela registra C č. 4988/17, na ktorom stavba stojí, postupovať v režime oslobodenia od DPH rovnako ako pri dodaní stavby a uplatniť pri tomto plnení rovnaký daňový režim. Predávajúcemu SIRS - Project, a. s. pri dodaní stavebného pozemku nevznikla daňová povinnosť, nakoľko na tomto pozemku stojí stavba športová hala, ktorá pri jej prevode bola dodaná kupujúcemu s oslobodením od dane podľa § 38 ods. 1 daňového poriadku. V súlade s týmto ustanovením predávajúci musí postupovať aj pri dodaní stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, t. j. tento stavebný pozemok musí byť oslobodený od dane podľa vyššie uvedeného ustanovenia. Právo na odpočet dane je viazané na vznik daňovej povinnosti z titulu dodania tovaru. Na základe uvedeného žalobcovi nevzniklo právo na odpočet dane zo stavebného pozemku parc. č. 4988/17, na ktorom stavba stojí, ktorý bol predmetom zmluvy z 23.11.2015.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 103898396/2016 z 12.09.2016 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 103343952/2016 zo 14.06.2016 potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na to, že dôvodom nepriznania odpočtu dane bolo porušenie § 49 ods. 1 v

nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 38 ods. 1 zákona o DPH v súvislosti s pozemkom parc. č. 4988/17, pretože dodanie pozemku, na ktorom stojí stavba - športová hala malo byť fakturované bez DPH. Podstatné pri určení daňového režimu pozemku parc. č. 4988/17 je to, v akom daňovom režime bola dodaná stavba (športová hala), ktorá stojí na tomto pozemku. V danom prípade došlo k dodaniu stavebného pozemku parc. č. 4988/1, z ktorého bola oprávnená odpočítaná DPH, ďalej došlo k dodaniu stavby - športovej haly, ktorá stojí na pozemku parc. č. 4988/17, pri dodaní ktorej bolo uplatnené oslobodenie od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH a k dodaniu stavebného pozemku na parc. č. 4988/17, pri dodaní ktorého bola uplatnená DPH, čo nebolo v súlade so zákonom, pretože pri tomto predaji nevznikla daňová povinnosť u predávajúceho podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH (k samotnému dodaniu došlo v decembri 2015). Nadväzne na to nevzniklo právo na odpočítanie dane u žalobcu podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Vzhľadom k uvedenému v predmetnom zdaňovacom období december 2015 nedošlo k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH z titulu dodania pozemku parc. č. 4988/17. Predávajúci sa s kupujúcim ako vyplýva z čl. III. bod 2 kúpnej zmluvy z 02.11.2015 dohodli, že vzhľadom na to, že od kolaudácie športovej haly prešlo viac ako päť rokov, bude dodanie stavby v zmysle § 38 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od DPH. Na základe tejto skutočnosti potom aj dodanie pozemku, na ktorom stavba stojí, podlieha rovnakému režimu, teda je oslobodené od dane. Pre posúdenie daňového režimu pri predaji pozemku pod stavbou nie je podstatné, či predaj pozemku a stavby, ktorá na pozemku stojí, je uvedený na jednej spoločnej faktúre alebo na samostatných faktúrach, ako tomu bolo v predmetnom prípade. Odberateľ - kupujúci, ktorý je platiteľom DPH, a ktorý si z prijatej dodávky odpočítava DPH, je povinný postupovať v súlade s § 49 ods. 1 zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že nárok na odpočítanie dane má len vtedy, ak vznikla daňová povinnosť. V zdaňovacom období december 2015 nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH z titulu dodania dotknutého pozemku. Bezdôvodne uplatnená DPH na faktúre za predaj tohto pozemku neumožňuje u kupujúceho odpočítanie dane.

4. Správny súd konštatoval, že v predmetnej veci bolo potrebné posúdiť, či správca dane a následne aj žalovaný správne (zákonne) za zdaňovacie obdobie december 2015 nepriznal vo vzťahu k žalobcovi uplatnené odpočítanie dane uplatnené v sume 20 319,67 Eur na základe faktúry č. 12015573 z 13.12.2015 s dátumom dodania 22.12.2015 od dodávateľa SIRS - Project, a. s., vystavenej z dôvodu predaja pozemkov parc. č. 4988/1, 4988/17, pričom časť kúpnej ceny v sume 1 350 000 Eur bola uhradená pred dodaním pozemkov v zdaňovacom období november 2015. Dôvodom nepriznania odpočtu dane bolo porušenie § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 38 ods. 1 zákona o DPH, a to vo vzťahu k pozemku parc. č. 4988/17, pretože dodanie pozemku, na ktorom stojí stavba - športová hala malo byť fakturované bez DPH. K dodaniu uvedeného pozemku došlo v zdaňovacom období december 2015, v zdaňovacom období november 2015 bola uhradená časť kúpnej ceny (vzťahujúcej sa k pozemku parc. č. 4988/17 a parc. č. 4988/1), na základe čoho bola predávajúcim vyhotovená v novembri 2015 faktúra k prijatej platbe.

5. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že medzi predávajúcim SIRS - Project, a. s. a žalobcom ako kupujúcim bola dňa 02.11.2015 uzavretá kúpna zmluva ohľadne prevodu stavby - športovej haly so súp. č. 8164, postavenej na pozemku parc. č. 4988/17, zapísanej na E.. XXXX, pričom kúpna cena bola dohodnutá v sume 2 300 000 Eur. Zmluvné strany sa dohodli, že dodanie stavby bude podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od DPH. Nebolo sporné, že k reálnemu dodaniu predmetnej stavby došlo dňa 22.12.2015, vklad vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností k stavbe bol povolený dňa 07.04.2016. Kúpnu zmluvou o prevode nehnuteľnosti, uzavretou medzi predávajúcim SIRS - Project, a. s. a žalobcom ako kupujúcim z 23.11.2015 bol medzi uvedenými zmluvnými stranami dojednaný prevod pozemkov parc. reg. C č. 4988/1 a č. 4988/17. Kúpna cena za uvedené pozemky bola dohodnutá v sume 1 350 000 Eur bez DPH a s 20 % DPH predstavuje sumu 1 620 000 Eur. Cena pozemku parc. č. 4988/17 bola v celkovej sume 731 508 Eur, z toho základ dane 609 590 Eur a DPH 121 918 Eur. Z uvedenej sumy DPH bola uplatnená ako odpočítanie dane v zdaňovacom období november 2015 suma 101 598,33 Eur a v zdaňovacom období december 2015 suma 20.319,67 Eur. Nebolo sporné, že k reálnemu dodaniu pozemkov došlo dňa 22.12.2015, vklad vlastníckeho práva k pozemkom bol povolený 07.04.2016. Dôvodom nepriznania odpočtu dane bolo porušenie § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 38 ods. 1 zákona o DPH v súvislosti s pozemkom parc. č. 4988/17, pretože dodanie pozemku, na

ktorom stojí stavba (športová hala) malo byť fakturované bez DPH. Správca dane, a teda aj žalovaný, posúdil daňový režim v súvislosti s dodaním pozemku parc. č. 4988/17, na ktorej je postavená športová hala, podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH ako jedno hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené. Dodanie stavby spolu s dodaním pozemku, na ktorom stavba stojí, predstavuje dve navzájom neoddeliteľné plnenia.

6. Správny súd poukázal na § 38 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého oslobodené od dane je dodanie stavby alebo jej časti vrátane dodania stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, za podmienky, že dodanie je uskutočnené po piatich rokoch od prvej kolaudácie stavby, na základe ktorej bolo povolené užívanie alebo po piatich rokoch odo dňa začatia prvého užívania. Za časť stavby sa považujú aj byty a nebytové priestory. Platiteľ sa však môže rozhodnúť, že nevyužije možnosť oslobodenia pri dodaní nehnuteľnosti alebo jej časti. Podľa § 38 ods. 2 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie pozemku okrem stavebného pozemku, pokiaľ sa stavebný pozemok dodáva so stavbou, vzťahuje sa naň režim podľa odseku 1 - t. j. do piatich rokov od kolaudácie zdanenie, po piatich rokoch po kolaudácii možnosť oslobodenia od dane. V súvislosti so stavebným pozemkom zákon o DPH odkazuje na stavebný zákon č. 50/1976 Zb. Podľa § 43h ods. 1 stavebného zákona stavebným pozemkom sa rozumie časť územia určená územným plánom obce alebo územným plánom zóny alebo územným rozhodnutím na zastavanie a pozemok zastavaný stavbou. Vznik daňovej povinnosti v prípade, že sa neuplatňuje režim oslobodenia od dane, upravuje § 19 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti dňom dodania, ktorým je deň zápisu vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností. V prípade, ak deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania nastane pred zápisom vlastníckeho práva v katastri nehnuteľností, potom sa za deň dodania a tým aj deň vzniku daňovej povinnosti považuje deň skutočného odovzdania nehnuteľnosti do užívania. Skutočnosť, či dodanie alebo nájom nehnuteľnosti prebieha v režime DPH alebo v režime oslobodenia od dane, má vplyv na možnosť a rozsah odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 a 4 zákona o DPH.

7. Žalobca predovšetkým namietal skutočnosť, že v danom prípade došlo k uzavretiu dvoch samostatných kúpnych zmlúv, a to z 23.11.2015, predmetom ktorej bol aj pozemok parcela registra C 4988/17 a z 02.11.2015, predmetom ktorej bol prevod stavby - športovej haly so Q.. č. XXXX, postavenej na pozemku parc. č. 4988/17 zapísanej na E.. XXXX v katastrálnom území Žilina. V predmetnom prípade teda došlo k plneniu dvoch samostatných zmlúv k dvom obchodným transakciám a dvom samostatným návrhom na vklad. Žalobca mal za to, že stavebný pozemok sa nedodal spolu so stavbou, išlo o dve rozdielne plnenia. Tiež namietal, že podľa § 120 ods. 2 Občianskeho zákonníka stavby nie sú súčasťou pozemku, a preto je možné, aby vlastníkom pozemku a stavby, ktorá je na ňom zriadená, boli aj rozdielne osoby.

8. Správny súd dospel k záveru, že žalovaný aj prvostupňový správny orgán vec po právnej stránke správne právne posúdili. V predmetnej veci bol posúdený daňový režim v súvislosti s dodaním pozemku, a to konkrétne parc. č. 4988/17, na ktorom je postavená športová hala s poukazom na § 38 ods. 1 zákona o DPH ako jedno hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené. Dôvodom rovnakého daňového režimu je, že dodanie stavby spolu s dodaním pozemku, na ktorom stavba stojí, predstavuje dve navzájom neoddeliteľné plnenia. Správne žalovaný odôvodnil, že účastníkmi oboch kúpnych zmlúv boli totožné subjekty, uvedené zmluvy boli uzavreté v rovnakom zdaňovacom období (november 2015), obe plnenia boli zapísané na jednom E.. XXXX, resp. aj v súčasnosti sú tieto zapísané na E.. XXXX. K reálnemu dodaniu predmetu oboch kúpnych zmlúv, teda pozemku aj stavby, došlo v jeden deň 22.12.2015, v jednom zdaňovacom období, pričom aj návrh na vklad vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností bol podaný v jeden deň a v rovnaký deň bol aj povolený vklad k predmetu oboch kúpnych zmlúv, dňa 07.04.2016. Pokiaľ žalobca poukazoval na Smernicu Rady č. 77/388/EHS zo 17.05.1977, správny súd k tomu uviedol, že na dané zdaňovacie obdobie sa vzťahuje Smernica č. 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH. Táto smernica bola transponovaná do zákona o DPH, ktorý v § 38 ods. 1 stanovuje, že oslobodené od dane je dodanie stavby alebo jej časti vrátane dodania stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, ak je dodanie uskutočnené po piatich rokoch od prvej kolaudácie stavby alebo jej časti, na základe ktorej bolo povolené jej užívanie alebo po piatich rokoch odo dňa začatia prvého užívania stavby alebo jej časti, pričom platiteľ sa môže rozhodnúť, že dodanie nebude

oslobodené od dane. Bolo nesporné, že od kolaudácie stavby športovej haly prešlo viac ako päť rokov, a preto bolo dodanie stavby v zmysle § 38 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od DPH. Na základe uvedenej skutočnosti potom aj dodanie pozemku, na ktorom stavba stojí, podlieha rovnakému režimu ako predaj stavby športovej haly, teda je oslobodené od dane. Aj podľa názoru správneho súdu nie je v predmetnej veci podstatné a rozhodné, či predaj pozemku a stavby, ktorá na pozemku stojí, je uvedený na jeden spoločnej faktúre, alebo na samostatných faktúrach ako bolo v tomto predmetnom prípade. Žalovaný a správca dane postupovali v súlade s eurokonformným výkladom uvedeného ustanovenia zákona o DPH. Podľa čl. 137 ods. 1 písm. b/ Smernice č. 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH, ktorá bola transponovaná do zákona o DPH, a to konkrétne do § 38 ods. 1, členské štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť možnosť voľby v otázke zdanenia dodania budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja. Podľa odseku 2 uvedeného článku členské štáty stanovujú pravidlá pre využitie uvedenej možnosti a môžu obmedziť rozsah pôsobnosti tejto možnosti. Je potrebné poukázať na to, že k reálnemu dodaniu predmetu oboch kúpnych zmlúv došlo v jeden deň, dňa 22.12.2015, teda v jednom zdaňovacom období. V danom prípade žalobca ako kupujúci, ktorý je platiteľom DPH, a ktorý si z prijatej dodávky odpočítava DPH, je povinný postupovať v súlade s § 49 ods. 1 zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že nárok na odpočítanie dane má len vtedy, ak vznikla daňová povinnosť. V zdaňovacom období november 2015 daňová povinnosť nevznikla z titulu prijatia platby vopred pred dodaním pozemku podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH a v zdaňovacom období december 2015 nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH z titulu dodania pozemku. Bezodôvodne uplatnená DPH na faktúre za predaj predmetného pozemku neumožňuje u kupujúceho odpočítanie dane.

9. Podľa názoru správneho súdu bolo bezpredmetné poukázanie žalobcu na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/17/2009, nakoľko súd sa tu nezaoberal problematikou § 38 zákona o DPH, keď rozhodnutie žalovaného zrušil v tejto časti z procesných dôvodov pre nepreskúmateľnosť. Ani rozsudok sp. zn. 8SŽf/42/2013 nie je možné v danom prípade aplikovať, pretože predmetom v tejto veci bolo posúdenie, či predávané pozemky sú stavebnými pozemkami a v prejednávanej veci nie je pochybnosť o tom, že predmetný pozemok, je pozemkom stavebným. Rovnako nie je možné poukazovať ani na rozsudok Európskeho súdneho dvora C-331/14, keďže predmetom tohto rozsudku bola odlišná problematika ako predmet tohto konania. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu, ktorý poukazoval na § 120 ods. 2 Občianskeho zákonníka, podľa ktorého stavby nie sú súčasťou pozemku, preto je možné, aby vlastníkom pozemku a stavby, ktorá je na ňom postavená, boli rozdielne osoby. Tieto skutočnosti nie je možné spochybňovať, nakoľko vyplývajú z Občianskeho zákonníka, avšak žalovaný dostatočným spôsobom zdôvodnil, z akých dôvodov mal za to, že na daný prevod stavebného pozemku bolo potrebné aplikovať § 38 ods. 1 zákona o DPH, teda prevod s režimom oslobodenia od DPH.

10. Správny súd vyhodnotil postup správcu dane aj žalovaného za súladný so zákonom a aj so znením § 38 ods. 1 zákona o DPH. Správne orgány postupovali správne, keď nepriznali oprávnenosť odpočítanej DPH z faktúry č. 12015553 z 13.12.2015, a to vo vzťahu k pozemku parc. č. 4988/17, keď dodanie tohto pozemku podlieha režimu oslobodenia od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH.

11. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP, navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného a správcu dane zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobca zároveň žiadal priznať mu nárok na náhradu trov konania.

12. V kasačnej sťažnosti žalobca namietal, že pre účely určenia správneho daňového režimu dodania pozemku parc. č. 4988/17 je rozhodujúci § 38 ods. 2 zákona o DPH. Pokiaľ by mal byť na prejednávanej veci aplikovaný extenzívny výklad § 38 ods. 2 druhá veta zákona o DPH, malo by sa prihliadnuť na skutočný obsah a účel právnych úkonov, na ktorých bol založený skutkový stav. Účel a obsah každého právneho úkonu určujú primárne vždy účastníci právneho úkonu a preto by sa malo pri výklade právneho úkonu prihliadať aj na ich prejavy vôle. Ak teda žalobca a predávajúci SIRS - Project, a. s. v priebehu daňového konania, ako aj v rámci konania pred správnym súdom konzistentne zotrvali na

tom, že až po uzavretí kúpnej zmluvy, predmetom ktorej bol prevod stavby, sa rozhodli uzavrieť zmluvu o prevode pozemku, na ktorom táto stavba stojí, nemožno dôjsť k záveru, že predmetný stavebný pozemok sa dodával súčasne so stavbou, a to bez ohľadu na to, že tieto nehnuteľnosti boli spoločne odovzdané a vlastníctvo k nim žalobca nadobudol v ten istý deň na základe návrhov na vklad podaných v ten istý deň.

13. Pokiaľ by mal byť na prejednávanej vec aplikovaný extenzívny výklad § 38 ods. 2 druhá veta zákona o DPH, žalobca namietal, že nakoľko dňa 24.11.2015, kedy síce došlo k tomu, že žalobca uhradil spoločnosti SIRS - Project, a. s. celkovú kúpnu cenu oboch pozemkov, ešte nedošlo k dodaniu predmetných pozemkov žalobcovi, nakoľko k tomuto dňu nedošlo k prevodu vlastníckeho práva k predmetným pozemkom na žalobcu, pričom zmluvné strany v tomto momente nevedeli, kedy dôjde k ich dodaniu a preto sa nemohla naplniť hypotéza uvedená v § 38 ods. 2 druhá veta zákona o DPH o oslobodení od DPH. Dňa 24.11.2015 už ale vznikla predávajúcemu SIRS - Project, a. s. daňová povinnosť odvieť v prospech štátneho rozpočtu DPH za dodanie oboch stavebných pozemkov a to v zmysle § 19 ods. 4 zákona o DPH, nakoľko v tento deň došlo zo strany žalobcu k zaplateniu kúpnej ceny bez DPH za dodanie oboch pozemkov. Predávajúcemu vznikla aj povinnosť vystaviť faktúru na prijaté peňažné plnenie spoločne s príslušnou DPH v zmysle § 72 ods. 1 písm. f/ zákona o DPH. Žalobcovi zároveň vzniklo právo na odpočet zaplatenej DPH v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Inak povedané, vzhľadom na skutočnosť, že v danom prípade okamih vzniku daňovej povinnosti spoločnosti SIRS - Project, a. s. z dodania oboch stavebných pozemkov predchádzal okamihu dodania týchto pozemkov žalobcovi, v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH vzniklo s tým súvisiace právo na odpočítanie DPH.

14. Správne orgány a ani správny súd sa v uvedenej argumentácii žalobcu nevysporiadali. Nevysvetlili, prečo pri zisťovaní skutočnej vôle a úmyslov zmluvných strán uprednostnili skutočnosť ako jednotný dátum podania návrhov na vklad, jednotný dátum podpisu preberacích protokolov, jednotný deň vzniku vlastníckeho práva pred výkladom skutočnej vôle zmluvných strán. Nevysvetlili ani to, prečo žalobca a spoločnosť SIRS - Project, a. s. postupovali nesprávne, keď sa vo vzťahu k pojmu dodanie pre účely posúdenia vzniku predpokladov na oslobodenie od DPH v zmysle § 38 ods. 2 druhá veta zákona od DPH, k identifikácii okamihu vzniku daňovej povinnosti spoločnosti SIRS - Project, a. s. a následne vo vzťahu k identifikácii okamihu vzniku nároku žalobcu na odpočet DPH, striktne držali § 8 ods. 1 písm. a/, § 19 ods. 1 a 4, § 49 ods. 1 a § 72 ods. 1 písm. f/ zákona o DPH. Správny súd k uvedenému uviedol zmätočný právny záver, keď skonštatoval, že „V danom prípade, keďže s poukazom na § 49 ods. 1 zákona o DPH nevznikla daňová povinnosť predávajúcemu podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH z dôvodu prijatia platby pred dodaním tovaru, pretože ani pri samotnom dodaní tohto pozemku dňa 22.12.2015 nevznikla daňová povinnosť“.

15. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

17. Predmetom kasačného konania bol rozsudok, ktorým správny súd podľa § 190 SSP zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103898396/2016 z 12.09.2016.

18. Žalobca ako kupujúci uzavrel dňa 02.11.2015 so spoločnosťou SIRS - Project, a. s. ako predávajúcim kúpnu zmluvu o prevode vlastníckeho práva k stavbe - športová hala so súp. č. 8164, postavenej na pozemku parc. č. 4988/17, zapísanej na LV č. 8180 v katastrálnom území Žilina. Dodanie stavby bolo v súlade s § 38 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane.

19. Následne žalobca ako kupujúci uzavrel dňa 23.11.2015 so spoločnosťou SIRS - Project, a. s. ako predávajúcim kúpnu zmluvu o prevode vlastníckeho práva k pozemku parcela registra C č. 4988/1, druh pozemku - zastavané plochy a nádvoría o výmere 12337 m² a pozemku, na ktorom stojí uvedená športová hala, parcela registra C č. 4988/17, druh pozemku - zastavané plochy a nádvoría o výmere 9954 m², oba zapísané na E.. XXXX v katastrálnom území Žilina. Kúpna cena za uvedené pozemky bola dohodnutá v sume 1 350 000 Eur bez DPH a s 20 % DPH v sume 1 620 000 Eur. Cena pozemku parc. č. 4988/17 bola v celkovej sume 731 508 Eur, z toho základ dane 609 590 Eur a DPH 121 918 Eur. Z uvedenej sumy DPH bola žalobcom uplatnená ako odpočítanie dane v zdaňovacom období november 2015 suma 101 598,33 Eur a v zdaňovacom období december 2015 suma 20 319,67 Eur.

20. V konaní nebolo sporné, že k odovzdaniu predmetnej stavby (športovej haly) a pozemkov parcela registra C č. 4988/1 a parcela registra C č. 4988/17 žalobcovi došlo dňa 22.12.2015 (preberacie protokoly) a vklad vlastníckeho práva k nim bol v prospech žalobcu povolený dňa 07.04.2016.

21. V preskúmvanej veci vykonal správca dane u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2015. Rozhodnutím č. 103343952/2016 zo 14.06.2016 podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 20.319,67 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2015. Správca dane nepriznal žalobcovi odpočítanie dane na základe faktúry č. 12015573 z 13.12.2015 vystavenej dodávateľom SIRS - Project, a. s. za dodanie pozemkov parc. č. 4988/1 a parc. č. 4988/17. Dôvodom nepriznania odpočtu DPH bolo porušenie § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 38 ods. 1 zákona o DPH, a to vo vzťahu k pozemku parc. č. 4988/17, pretože dodanie pozemku malo byť oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH rovnako ako stavba (športová hala), ktorá na tomto pozemku stojí. Daňové orgány posúdili dodanie stavby (športovej haly) a pozemku parc. č. 4988/17, na ktorom táto stavba stojí ako jedno hospodárske plnenie. Prihliadli pritom na to, že účastníkmi zmluvy o prevode stavby a zmluvy o prevode pozemku sú ako predávajúci a kupujúci totožné osoby, kúpne zmluvy boli uzavreté v rovnakom zdaňovacom období, plnenia vyplývajúce z týchto kúpnych zmlúv (stavba a pozemok) boli zapísané na jednom E.. XXXX, k reálnemu dodaniu predmetu kúpnych zmlúv došlo v jeden deň, t. j. 22.12.2015, v jednom zdaňovacom období, návrh na vklad vlastníckeho práva k pozemku a stavbe do katastra nehnuteľností bol podaný v jeden deň 16.12.2015. Uvedené skutočnosti podľa správcu dane nasvedčujú tomu, že cieľom dodania stavby - športovej haly bolo jej dodanie spolu s pozemkom, na ktorom stavba stojí, a teda predmetnou transakciou došlo k naplneniu § 38 ods. 1 prvá veta zákona o DPH. Formálne skutočnosti ako uzavretie dvoch kúpnych zmlúv nemajú podľa daňových orgánov vplyv na skutočný obsah právneho úkonu a z ekonomického hľadiska pre účely DPH pre dodanie stavby spolu s pozemkom sa má v súlade s cieľmi systému DPH uplatniť pre pozemok daňový režim zhodný s daňovým režimom určeným pre dodanie stavby.

22. Žalovaný rozhodnutím č. 103898396/2016 z 12.09.2016 na odvolanie žalobcu rozhodnutie správcu dane potvrdil.

23. V konaní zostalo sporným, či malo byť dodanie pozemku parc. č. 4988/17 oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH rovnako ako dodanie stavby - športovej haly, ktorá na tomto pozemku stojí.

24. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

25. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania

tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

26. Podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie stavby alebo jej časti vrátane dodania stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, ak je dodanie uskutočnené po piatich rokoch od prvej kolaudácie stavby alebo jej časti, na základe ktorej bolo povolené užívanie stavby alebo jej časti alebo po piatich rokoch odo dňa začatia prvého užívania stavby alebo jej časti; platiteľ sa môže rozhodnúť, že dodanie uvedenej nehnuteľnosti nebude oslobodené od dane. Byty a nebytové priestory sa na účely oslobodenia od dane podľa prvej vety považujú za časť stavby.

27. Podľa § 38 ods. 2 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie pozemku okrem dodania stavebného pozemku. Pokiaľ sa stavebný pozemok dodáva so stavbou, vzťahuje sa na jeho dodanie odsek 1.

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

29. V zmysle § 38 ods. 1 zákona o DPH je od dane oslobodené dodanie stavby vrátane dodania stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, ak je dodanie uskutočnené po piatich rokoch od prvej kolaudácie stavby, na základe ktorej bolo povolené užívanie stavby alebo po piatich rokoch odo dňa začatia prvého užívania stavby. Platiteľ dane sa môže rozhodnúť, že dodanie uvedenej nehnuteľnosti zdaní.

30. Osobitný režim ustanovuje zákon o DPH aj na dodanie pozemku. Dodanie pozemku sa posudzuje podľa toho, či je predmetom dodania stavebný pozemok alebo pozemok, ktorý podľa § 43h stavebného zákona nespĺňa kritériá stavebného pozemku. Dodanie pozemku (okrem stavebného) je oslobodené od dane. Dodanie stavebného pozemku podlieha dani. Ak sa stavebný pozemok dodáva so stavbou, vzťahuje sa na jeho dodanie odsek 1 (§ 38 ods. 2 zákona o DPH), t. j. uplatní sa na jeho dodanie rovnaký režim ako na stavbu. Ak sa teda dodávajú stavebné pozemky spolu so stavbou, ich daňový režim sa bude spravovať podľa toho, aký daňový režim sa bude uplatňovať na dodanú stavbu. V prípade jej zdaňovania sa bude zdaňovať aj dodaný stavebný pozemok a v prípade dodania stavby s oslobodením od dane sa oslobodenie od dane bude vzťahovať aj na dodanie stavebného pozemku.

31. Kasačný súd sa stotožnil s právnym posúdením skutkového stavu preskúmvanej veci daňovými orgánmi a správny súdom, a to že v danom prípade išlo o dodanie stavby (športovej haly) vrátane dodania stavebného pozemku parc. č. 4988/17, na ktorom táto stavba stojí, a teda ak bolo oslobodené od dane dodanie stavby (športovej haly), malo byť v zmysle § 38 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane aj dodanie stavebného pozemku parc. č. 4988/17, na ktorom táto stavba stojí.

32. Dodaním tovaru je v zmysle § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností.

33. Dotknutá stavba - športová hala a stavebný pozemok parc. č. 4988/17, na ktorom táto stavba stojí, boli žalobcovi spoločnosťou SIRS - Project, a. s. odovzdané do užívania v ten istý deň, t. j. 22.12.2015, čo znamená, že týmto dňom došlo k reálnemu dodaniu stavby a stavebného pozemku, na ktorom táto stavba stojí, žalobcovi. A teda ak bolo oslobodené od dane dodanie stavby, okrem dodania samotnej stavby sa oslobodenie v zmysle § 38 ods. 1 zákona o DPH vzťahovalo aj na dodanie stavebného pozemku, na ktorom táto stavba stojí.

34. Formálna stránka uskutočneného obchodu, t. j. uzavretie samostatnej kúpnej zmluvy na stavbu a samostatnej kúpnej zmluvy na stavebný pozemok, na ktorom táto stavba stojí, resp. uzavretie týchto zmlúv s určitým časovým odstupom, je z hľadiska posúdenia momentu dodania týchto nehnuteľností na účely zákona o DPH právne irelevantná, keď pri prevode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. A teda zákon o DPH pri prevode nehnuteľnosti deň dodania neviaže na deň uzavretia zmluvy o prevode vlastníckeho práva k nehnuteľnosti.

35. Z uvedených dôvodov, keď dodávateľ SIRS - Project, a. s. reálne dodal žalobcovi stavbu a stavebný pozemok, na ktorom táto stavba stojí, v jeden deň, vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnenú námietku žalobcu, že nebolo úmyslom účastníkov obchodu dodať predmetnú stavbu spolu so stavebným pozemkom, na ktorom táto stavba stojí. Aj ostatné skutočnosti, na ktoré poukázali vo svojom rozhodnutí správca dane a žalovaný (1. účastníkmi zmluvy o prevode vlastníckeho práva k stavbe a zmluvy o prevode vlastníckeho práva k stavebnému pozemku, na ktorom táto stavba stojí, sú totožné osoby, 2. predmetné zmluvy boli uzavreté v jednom zdaňovacom období, 3. v prípade pozemku parc. č. 4988/17 išlo o pozemok, na ktorom stojí prevádzaná stavba, 4. pozemok je svojou funkčnou podstatou neoddeliteľnou súčasťou prevádzanej stavby 5. stavba a pozemok parc. č. 4899/17 boli zapísané na jednom E.. XXXX, 6. návrh na vklad vlastníckeho práva k týmto nehnuteľnostiam bol do katastra nehnuteľností podaný taktiež v ten istý deň) svedčia o úmysle dodať žalobcovi stavbu - športovú halu vrátane stavebného pozemku, na ktorom táto stavba stojí.

36. Námietka žalobcu, že dňa 24.11.2015 vznikla predávajúcemu SIRS - Project, a. s. daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 4 zákona o DPH, keď v tento deň žalobca zaplatil kúpnu cenu bez DPH za dodanie oboch pozemkov, z ktorého dôvodu vzniklo žalobcovi právo na odpočet zaplatenej DPH v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, neobstojí, pretože dotknutý pozemok parc. č. 4988/17 mal byť, ako už bolo vyššie uvedené, dodaný v režime oslobodenia od dane v zmysle § 38 ods. 1 zákona o DPH, a teda daňová povinnosť prijatím platby predávajúcemu v takomto prípade nevzniká.

37. Na základe uvedeného kasačný súd vyhodnotil námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

38. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi (sťažovateľovi), ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP). Žalovanému kasačný súd náhradu trov kasačného konania nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

39. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

Poučenie:

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