



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci **žalobcu: F. J.**, bytom Z., *zastúpený advokátom JUDr. J. P.*, Advokátska kancelária, R. X., D. K., proti **žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/12452-70016/2008/993168-r zo dňa 28.8.2008, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/131/2008-70 z 25. mája 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/131/2008-70 zo dňa 25. mája 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 Žiline podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/228/12452-716/2008/993168-r zo dňa

28.2.2008 (správne č. I/228/12452-70016/2008/993168-r zo dňa 28.8.2008), ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Dolný Kubín č. 657/230/15721/08/Krí zo dňa 13.5.2008, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi podľa § 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.“ alebo „zákon o správe daní“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2005 v sume 14.539,--Sk (482,61 €). Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd sa zaoberal najmä otázkou, v akom rozsahu žalobcovi vznikol nárok platiteľa DPH na odpočet dane za podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“).

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu posudzoval v zmysle ustanovení § 2 ods. 1, 6 v spojení s § 29 ods. 1, 2, 8 zákona č. 511/1992 Zb. a v spojení s ustanovením § 49 ods. 1, 2, 5 zákona o DPH.

Krajský súd po preskúmaní veci vyhodnotil ako nedôvodné námietky žalobcu, ktorými namietal, že postup daňových orgánov nebol správny, v dôsledku čoho došlo k nesprávnemu zníženiu výšky odpočítanej dane a že žalobca nemal s A. J. uzavretú zmluvu o združení a ani inú obdobnú zmluvu a z tohto dôvodu nemohol vypočítať daň pomerom príjmy a výdavky, pričom náklady súvisiace s prevádzkovaním penziónu A. uhradil po celé zdaňovacie obdobie roku 2005 sám a nedelil sa so žiadanými príjmami A. J., ktorá sa taktiež nepodieľala na úhrade prevádzkových nákladov súvisiacich s poskytovaním služieb v penzióne A., vzhľadom na to, že žalovaný ani správca dane vo svojich rozhodnutiach netvrdili skutočnosť, že medzi žalobcom a A. J. je uzatvorená zmluva o združení alebo iná obdobná zmluva.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že A. J. v mesiacoch január a február 2005 prevádzkovala penzión A. bezodplatne na základe zmluvy o výpožičke ubytovacích priestorov uzatvorej dňa 5.1.2004, na základe ktorej jej nevznikla povinnosť platiť, resp. podieľať sa na nákladoch spojených s prevádzkovaním penziónu, pričom v predmetnej zmluve nebol uvedený rozsah výpožičky (m²). Konštatoval, že správca dane správne postupoval, keď príjmy A. J. (neplatiteľ DPH) dal do pomeru s celkovými príjmami získanými prevádzkovaním penziónu a tak vypočítal výsledné percento vo výške 66 %, resp. 34 %.

Podľa názoru krajského súdu žalobca nesprávne postupoval, keď si odpočítal daň z tovarov a služieb z dokladov súvisiacich s prevádzkovaním penziónu v plnej výške v sume 43.726,--Sk, pretože bolo nesporne preukázané, že žalobca neprevádzkoval penzión v celom rozsahu.

Krajský súd konštatoval, že žalobca mal právo odpočítať daň zodpovedajúcu rozsahu použitia na podnikanie, t.j. v pomere 65 % predstavuje sumu 28.859,--Sk, poukazom na znenie ustanovenia § 49 ods. 5 tretia veta zákona o DPH, podľa ktorej právnej úpravy ak platiteľ použije prijaté služby a nadobudnutý hmotný majetok iný ako hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, odpočíta daň len v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie.

Krajský súd dospel k záveru, že žalobu je potrebné zamietnuť podľa § 250j ods. 1 O.s.p., pretože v predmetnom daňovom konaní neboli zistené žiadne dôvody odôvodňujúce zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, považujúc námietky žalobcu uvedené v žalobe za nedôvodné.

Rozhodovanie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil podľa ust. § 250k ods. 1 O.s.p., žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, pretože v konaní nemal úspech.

Žalobca sa proti uvedenému rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote odvolal. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na nové konanie.

V dôvodoch odvolania uviedol, že vo veci žaloby na preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/228/12452-70016/2008/993168-r zo dňa 28.8.2008, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Dolný Kubín zo dňa 13.5.2008, ktorým mu správca dane vyrubil, ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty, rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2005 v sume 14.539,--Sk, ide v poradí už o druhé zamietavé rozhodnutie súdu prvého stupňa v predmetnej veci, keď na základe jeho odvolania proti prvému zamietavému rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 6Sžf 5/2009 prvé rozhodnutie krajského súdu v tejto veci zrušil a vec mu vrátil na nové konanie.

Žalobca nesúhlasil s tvrdením krajského súdu, že správca dane postupoval správne, keď príjmy A. J. dal do pomeru s celkovými príjmami získanými prevádzkovaním penziónu A. v mesiacoch január a február 2005, nakoľko A. J. a žalobca mali uzatvorenú Zmluvu o výpožičke zo dňa 5.1.2004, na základe ktorej A. J. v danom období prevádzkovala

predmetný penzión bezodplatne. Taktiež nesúhlasil s názorom krajského súdu, že žalobcovi vzniklo právo odpočítať daň zodpovedajúcu rozsahu použitia na podnikanie (§ 49 ods. 5 zákona o DPH) a tento pomer ustálil správca dane na 66 % (resp. v odôvodnení omylom uvedených 65 %), t.j. 28.859,--Sk.

Vytykal krajskému súdu, že s jeho námietkami uvedenými v žalobe sa vysporiadal arbitrárnym spôsobom. Vyslovil názor, že súd prvého stupňa neuviedol v odôvodnení napadnutého rozsudku žiadne argumenty, na základe ktorých dospel k rovnakému názoru ako mal v danej veci na aplikáciu § 49 zákona o DPH žalovaný a správca dane. Ďalej tvrdil, že súd prvého stupňa len v dvoch posledných odsekoch odôvodnenia napadnutého rozhodnutia konštatuje skutkové okolnosti, avšak neuvádza, aké úvahy ho viedli k subsumcii zistených skutkových okolností pod právnu normu § 49 ods. 5 tretia veta zákona o DPH. Dôvodil, že predpokladom na aplikáciu tejto právnej normy a nároku platiteľa len na pomerné odpočítanie dane je predovšetkým zistenie, či platiteľ (žalobca) použil majetok aj na iný účel ako na podnikanie.

Žalobca mal za to, že skutočnosť, že penzión A. bol zmluvou o výpožičke prenechaný na prevádzkovanie A. J. neznamena, že ho platiteľ použil na iný účel ako na podnikanie, s poukazom na to, že napriek zmluve o výpožičke bol penzión naďalej prevádzkovaný na určený podnikateľský účel, ktorým je poskytovanie ubytovania.

Žalobca v odvolaní tiež namietal postup krajského súdu vo vzťahu k určeniu pomeru nároku na odpočítanie dane (66 % ku 34 %) určený správcou dane a žalovaným, nakoľko krajský súd vôbec neuviedol, prečo tento pomer považoval za správny, ale len bez akéhokoľvek zdôvodnenia uviedol, že žalobca mal právo odpočítať daň zodpovedajúcu rozsahu použitia na podnikanie, t.j. 65 %, pričom poukázal tiež na to, že v celom texte používa súd 66 %, len v závere odôvodnenia 65 %, preto predpokladal, že išlo o chybu v písaní. Súčasne namietal, že súd prvého stupňa sa nezaoberal otázkou, či je určený rozsah (pomer) správny.

Zdôraznil, že pre správne posúdenie veci je podstatnou skutočnosť, či žalobca ako platiteľ prefakturovával náklady na prevádzku (voda, elektrina, plyn a pod.) A. J.. Tvrdil, že v konaní bolo preukázané, že A. J. počas trvania zmluvy o výpožičke neprefakturovával žiadne náklady, ale uhrádzal ich sám a A. J. sa nepodieľala na úhrade prevádzkových nákladov súvisiacich s poskytovaním služieb, ani o nich neúčtovala.

Ďalej dôvodil, že neobstojí postup žalovaného a správcu dane, ktorým určili pomernú časť nároku na odpočet tak, že dali do pomeru faktúry vystavené v tomto období žalobcom (431.967,--Sk) a faktúry vystavené v tomto období A. J. (217.921,--Sk), čím vypočítali

výsledné percento vo výške 66 %. Odôvodnenie krajského súdu považoval za nedostatočné, namietajúc, že súd sa touto jeho námietkou ani nezaoberal a v dôvodoch rozhodnutia len uviedol, že sa stotožnil s výsledným percentom určeným žalovaným, resp. správcom dane.

Žalobca poukázal na právny názor vyslovený Najvyšším súdom Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. 6Sžf/5/2009, ktorým najvyšší súd prejednal, že nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia je porušením práva na spravodlivé súdne konanie, pretože sa tým účastníkovi odníma možnosť náležite, skutkovo aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu, voči ktorému chce využiť možnosť opravného prostriedku.

Žalobca záverom vyslovil názor, že zníženie odpočítanej dane správcom dane, ktoré viedlo k dodatočnému vyrubeniu rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrt'rok 2005 bolo neoprávnené, nakoľko aplikácia § 49 ods. 5 zákona o DPH bola nesprávna a zároveň aj výpočet pomeru (výsledného percenta) bol nesprávny.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril, odvolací návrh nepodal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu a súčasne jeho zrušenia a vrátenia mu veci na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa, t.j. Daňového úradu v Dolnom Kubíne, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrt'rok 2005 v sume 14.539,-Sk, a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal

aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či vo veci dostatočne zistil skutkový stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.). Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.). Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1, veta prvá, O.s.p.).

Odvolačí súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, zistil, že príslušný správca dane Daňový úrad Dolný Kubín vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, na základe ktorej bol vyhotovený protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 657/320/1367/06-40975/2007/Kan zo dňa 30.10.2007. Správca dane po prerokovaní protokolu s daňovým subjektom resp. s jeho právnym zástupcom vydal dodatočný platobný výmer zo dňa 13.5.2008, č. 657/230/15721/08/Krí, ktorým bol F. J. DIČ X., IČO X., X. - žalobcovi vyrúbený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2005 v sume 14.539,--Sk (145,39 €) na tom skutkovom základe, že v období od roku 2003 do 31.12.2005 prevádzkoval rozostavanú stavbu penziónu A. a z uskutočnených zdaniteľných plnení, z prevádzky penziónu žalobca ako platiteľ priznal daň

podľa ust. § 8 a 9 zákona o DPH v zdaňovacom období I. štvrťrok 2005 vo výške 108.871,-- Sk (3.613,86 €). V súvislosti s prevádzkou penziónu si platiteľ v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane podľa ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH z dokladov súvisiacich s prevádzkou penziónu A. (elektrina, voda, plyn, vodné, stočné, nákup materiálu, tovaru, výdavky na mzdy). Správca dane ďalej zistil, že v období mesiacov január a február 2005 sa na prevádzkovaní penziónu podieľala A. J. (nie je platiteľkou DPH) a to na základe zmluvy o výpožičke zo dňa 5.1.2004 uzatvorenej medzi ňou a F. J.. A. J. vystavila v období od 1.1.2005 do 15.2.2005 faktúry za ubytovanie v penzióne A., avšak z jej vyjadrenia, ktoré je obsahom zápisnice z miestneho zisťovania č. 657/320/1367-33720/2007/Kan zo dňa 3.9.2007 manželovi F. neprispievala na výdavky súvisiace s prevádzkou penziónu. Celkové výdavky za prevádzku penziónu má zaúčtované vo svojom účtovníctve F. J.. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočet dane z tovarov a služieb v sume 43.726,--Sk (1.451,44 €). Citáciou ust. § 49 ods. 1, 2 a ust. § 49 ods. 5 zákona o DPH správca dane konštatoval, že zdaniteľné plnenia z prevádzky penziónu dosiahol platiteľ F. J. ako aj podnikateľka A. J. (neplatiteľ DPH), ktorá neprispela na výdavky súvisiace s prevádzkou penziónu, pričom žalobca si odpočítal daň z tovarov a služieb z dokladov súvisiacich s prevádzkou penziónu v plnej výške v sume 43.726,--Sk (1.451,44 €). Správca dane v súlade s uvedeným konštatoval, že žalobca mal právo si odpočítať daň zodpovedajúcu rozsahu použitia na podnikanie, v pomere 66 % v sume 28.859,--Sk (957,94 €). Správca dane vypočítal pomernú časť uskutočnených zdaniteľných plnení bez dane za mesiace január a február roku 2005 u F. J. k celkovým zdaniteľným plneniam bez dane dosiahnutých z prevádzky penziónu v januári a februári roku 2005.

Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane sa žalobca odvolal v zákonnej lehote. V rámci odvolacieho správneho konania žalobca namietal nesprávnu aplikáciu ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH, mal za to, že výpočty správcu dane s použitím právneho názoru, sú nesprávne a správca dane nesprávne znížil výšku odpočítanej dane o sumu 14.867,--Sk (493,49 €). Poukázal na to, že nemal s A. J. uzavretú zmluvu o združení a ani inú obdobnú zmluvu, preto nemohol vypočítavať pomerom príjmy a výdavky a taktiež zdôraznil, že A. J. sa nijakým spôsobom nedelila s príjmami s F. J. a ani sa nepodieľala na úhrade prevádzkových nákladov.

Žalovaný vo svojom rozhodnutí zo dňa 28.8.2008, č. I/228/12452-70016/2008/993168-r (rozhodnutie napadnuté žalobou) po preskúmaní odvolaním napadnutého rozhodnutia správcu dane konštatoval, že postup správcu dane pri vydaní napadnutého rozhodnutia bol v súlade s procesnými a hmotnoprávnymi predpismi. Zo správne zisteného skutkového stavu sa stotožnil so záverom správcu dane a v súvislosti

s porušením ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH, keď platiteľ odpočítal daň z tovarov a služieb v plnej výške 100 % v sume 43.726,--Sk (1.451,44 €), pričom pomernú časť dane v sume 14.867,--Sk (493,49 €) nepoužil na účely svojho podnikania ako platiteľ. Pomerná časť odpočítanej dane v pomere 34 % v sume 14.867,--Sk (493,49 €) nesúvisela so zdaniteľným príjmom žalobcu, ale s príjmom jeho manželky. Uviedol, že percentuálne rozdelenie je štandardným postupom a zodpovedá zásadám logického myslenia a na uvedený postup nemá vplyv skutočnosť, že žalobca nemal s A. J. uzatvorenú zmluvu o združení.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (ods. 8).

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

iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.

Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH, zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu, b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok, c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav, d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

Podľa § 19 ods. 2 veta prvá zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa ust. § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

Podľa ust. § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ až d/, ods. 5 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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 a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b) ním uplatnená zo služieb a z tovarov dodaných s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 a ním uplatnená z tovaru, pri ktorom je povinný

platiť daň podľa § 69 ods. 7 a 9, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Platiteľ, ktorý nadobudne hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, a pri nadobudnutí tohto majetku predpokladá jeho použitie na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, sa môže rozhodnúť, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie. Ak sa platiteľ rozhodne, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie, nepovažuje sa použitie tohto hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie v tomto rozsahu za dodanie tovaru za protihodnotu (§ 8 ods. 3) alebo dodanie služby za protihodnotu (§ 9 ods. 2). Ak platiteľ použije prijaté služby a nadobudnutý hmotný majetok iný ako hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, odpočíta daň len v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie k celkovému rozsahu použitia. Ustanovenie odseku 4 týmto nie je dotknuté.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade so zákonom o správe daní, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom – žalobcom a vo veci rozhodol skutkovo a právne správne. Žalovaný správny orgán sa s námietkami žalobcu vznesenými v daňovom konaní náležite vypořiadal v dôvodoch svojho rozhodnutia, z ktorých dôvodov rozhodnutie žalovaného správneho orgánu je treba považovať za súladné so zákonom, a preto súd prvého stupňa rozhodol vo veci zákonne, keď žalobu zamietol.

Senát odvolacího súdu dáva do pozornosti, že v správnom súdnictve súdy preskúmajú zákonnosť žalobou napadnutých správnych rozhodnutí ako i postupov predchádzajúcich ich vydaniu, kedy je už skutkový stav známy a vyplýva z obsahu administratívneho spisu a dokazovanie sa vykonáva len výnimočne a pre súd je v rámci správneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí orgánov verejnej správy rozhodujúci skutkový stav, ktorý bol zistený v správnom konaní a teda bol tu v čase vydania správneho rozhodnutia (§ 250i ods. 1 a 2 O.s.p.).

Predmetom prieskumu v tomto konaní je rozhodnutie žalovaného zo dňa 28.8.2008, č. I/228/12452-70016/2008/993168-r, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Dolný Kubín č. 657/230/15721/08/Krí zo dňa 13.5.2008, ktorým bol žalobcovi vyrúbený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2005 vo výške 14.539,-Sk (482,61 €) a konanie mu predchádzajúce.

Odvolačí súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, oboznámiac sa s obsahom pripojeného administratívneho a súdneho spisu a v zmysle ustanovenia § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov súdu prvého stupňa spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Taktiež podľa názoru odvolacieho súdu vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Z uvedených dôvodov sa odvolací súd nestotožnil s námietkou žalobcu uvedenou v dôvodoch odvolania ohľadom odňatia mu možnosti konať pred súdom a to tým, že krajský súd sa nedostatočne zaoberal jeho námietkami.

V tejto súvislosti senát odvolacího súdu poukazuje na to, že pod odňatím možnosti konať pred súdom treba rozumieť taký postup pred správnym súdom, ktorý predstavuje chybný procesný postup súdu, ktorým sa účastníkovi znemožní realizácia jeho procesných práv, priznaných mu v súdnom konaní za účelom ochrany jeho práv a právom chránených záujmov. Nedostatok alebo nezrozumiteľnosť dôvodov rozhodnutia predstavuje závažné procesné pochybenie súdu spočívajúce v odňatí možnosti konať pred súdom (§ 221 ods. 1, písm. f/ O.s.p.). Súd prvého stupňa v odôvodnení súdneho rozhodnutia v zmysle ustanovenia § 157 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, v odôvodnení rozhodnutia však musí dať odpovede na právne a skutkovo relevantné otázky. Štruktúra odôvodnenia rozsudku je v priamej spojitosti so základným právom na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a článku 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd.

V súlade s uvedeným odvolací súd dospel k záveru, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia krajského súdu, ktorý sa v zásade stotožnil s právnym názorom správneho orgánu

ani nemohlo byť vzhľadom na všeobecný charakter žalobných námietok vyčerpávajúcejšie, pričom odvolací súd nezistil, že by odôvodnenie rozhodnutia nedalo odpoveď na právne a skutkovo relevantné otázky a z toho pohľadu ho nemožno považovať za nezrozumiteľné. Spochybňovanie aplikácie ust. § 49 ods. 5 zákona o DPH žalobcom nemá žiadny základ v obsahu žalobných dôvodov.

Odvolací súd nesúhlasil s názorom žalobcu vysloveným v odvolaní proti rozhodnutiu krajského súdu, že keďže bol penzión A. zmluvou o výpožičke prenechaný na prevádzkovanie A. J. neznamená to, že ho platiteľ, teda žalobca, použil na iný účel ako na podnikanie, s poukazom na to, že napriek zmluve o výpožičke bol penzión naďalej prevádzkovaný na určený podnikateľský účel, ktorým je poskytovanie ubytovania a preto považuje subsumpciu zisteného skutkového stavu pod ust. § 49 ods. 5 tretia veta zákona o DPH za ničím nepodloženú. Senát odvolacieho súdu sa stotožnil s argumentáciou súdu prvého stupňa, keď konštatoval, že práve na základe zisteného skutkového stavu nebolo sporné, že žalobca neprevádzkoval penzión v celom rozsahu a preto treba považovať aplikáciu ust. § 49 ods. 5 tretia veta zákona o DPH za dôvodnú. Senát odvolacieho súdu taktiež zastáva názor, že práve tým, že žalobca neprevádzkoval penzión v celom rozsahu nemohol si, hoci znášal všetky náklady na prevádzku, odpočítať daň, ktorá nesúvisela s jeho podnikateľskou činnosťou. Z uvedených dôvodov argumentácia o porušení ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, správcom dane sa javí v kontexte vyššie uvedenom ako správna. Podnikateľskou činnosťou sa s ohľadom na ust. § 3 ods. 1 zákona o DPH rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávaná ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševná tvorivá činnosť ako aj športová činnosť. Odvolací súd taktiež súhlasí s argumentáciou správnych orgánov ako aj súdu prvého stupňa, že nemožno podnikateľskú činnosť manželky žalobcu pripisovať na vrub jeho podnikateľskej činnosti, pretože v danom prípade ide o dva samostatné podnikateľské subjekty vykonávajúce podnikateľskú činnosť. V tejto súvislosti senát odvolacieho súdu dáva do pozornosti žalobcu, že usporiadanie právnych vzťahov je vecou dohody účastníkov právneho vzťahu a preto neobstojí ani tvrdenie žalobcu o tom, že v súvislosti so znášaním nákladov na prevádzku penziónu A. J. pomerne náklady na prevádzku neprefakturoval ani nijakým iným spôsobom ich náhradu nežiadal, a preto tieto tvrdenia žalobcu sú vo vzťahu k veci právne bezvýznamné.

Odvolaací súd nepovažoval za dôvodnú ani ďalšiu odvoláciu námietku žalobcu, ktorou namietal nedostatočné zdôvodnenie krajským súdom, keď považoval pomer nároku na odpočítanie dane za správny. Pokiaľ aj krajský súd v odôvodnení napadnutého rozhodnutia bez ďalšieho len konštatoval, že vo vzťahu k určeniu pomeru nároku na odpočítanie dane (66 % ku 34 %) sa stotožňuje s postupom správnych orgánov, nie je možné považovať za takú vadu konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť jeho rozhodnutia.

Zákonodarca v právnej úprave ustanovenej v § 49 ods. 5 veta tretia zákona o DPH predpokladá odpočítanie dane v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie k celkovému rozsahu použitia, ak platiteľ použije prijaté služby a nadobudnutý hmotný majetok iný ako hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie.

Zo skutkových zistení v danej veci nesporne vyplýva, že žalobca neprevádzkoval penzión v celom rozsahu, keď na základe zmluvy o výpožičke ubytovacích priestorov v mesiacoch január a február 2005 penzión A. prevádzkovala jeho manželka A. J.. Z uvedeného dôvodu si žalobca nemohol uplatniť odpočet dane za náklady, ktoré súviseli s prevádzkou penziónu za uvedené obdobie, pretože tieto náklady v tomto období nesúviseli s jeho podnikateľskou činnosťou.

Vzhľadom k uvedenému nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu, keď zdôraznil, že pre správne posúdenie veci je podstatnou skutočnosť, či žalobca ako platiteľ prefakturoval náklady na prevádzku (voda, elektrina, plyn a pod.) A. J. s poukazom na to, že v konaní bolo preukázané, že A. J. počas trvania zmluvy o výpožičke neprefakturoval žiadne náklady, ale uhradil ich sám a A. J. sa nepodieľala na úhrade prevádzkových nákladov súvisiacich s poskytovaním služieb, ani o nich neúčtovala. Takéto tvrdenie je právne bezvýznamné vo vzťahu nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 zákona o DPH, keďže platenie nákladov, resp. ich prefakturácia, súvisiace s prevádzkou penziónu za uvedené obdobie medzi zmluvnými partnermi treba považovať za záväzok vyplývajúci zo zmluvy a je vecou zmluvných strán, akým spôsobom sa vyrovnajú.

Odpočítanie dane v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie k celkovému rozsahu použitia v zmysle citovanej právnej úpravy § 49 ods. 5 tretia veta

zákona o DPH je vecou správnej úvahy správcu dane, v ktorom prípade súd skúma len, či správca dane nevybočil z medzí a hľadísk zákona (ust. § 245 ods. 2 O.s.p.), pričom nemôže ísť zo strany správneho orgánu o ľubovôľu, avšak pri rešpektovaní zákonných limitov, zaužívaných postupov a logických záverov nemôže správny súd do správnej úvahy správcu dane zasahovať. Samotný zákon o DPH v žiadnom svojom ustanovení spôsob výpočtu pomeru nároku na odpočítanie DPH neustanovuje a zákonodarca ponecháva spôsob výpočtu na príslušnom správnom orgáne.

Zo skutkových zistení v danej veci je zrejmé, že správca dane vo svojom rozhodnutí dostatočne jasne spôsob výpočtu zdôvodnil, tak aby dal žalobcovi odpoveď na spôsob výpočtu ako aj vstupné parametre pre ich výpočet.

Senát odvolacieho súdu nesúhlasil ani s tvrdením žalobcu, že by súd prvého stupňa postupoval v rozpore s názorom vysloveným v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorým bolo predchádzajúce rozhodnutie prvostupňového súdu zrušené a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie, pretože súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vyhodnotil žalobné dôvody náležitým spôsobom a nie je možné napadnuté rozhodnutie prvostupňového súdu považovať za nezákonné a nesprávne len preto, že žalobca v danej veci nemal úspech.

Odvolací súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 O.s.p.), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť vecnú a právnu správnosť posudzovanej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline ako vecne správny a súladný so zákonom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. a s § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. potvrdil stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi prvostupňového rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. Žalobcovi náhradu trov tohto konania nepriznal, pretože v tomto konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere 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 1.5.2011).

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

V Bratislave, dňa 20. júna 2012

JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth