



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: **R., s.r.o.**, zastúpený: JUDr. T. T., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/224/6939-47734/2008/992117-r zo dňa 04.06.2008, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/88/2008-50 zo dňa 24.02.2009, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/88/2008-50 zo dňa 24. februára 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 :

Krajský súd v Nitre rozsudkom č.k. 11S/88/2008-50 zo dňa 24.02.2009 zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/6939-47734/2008/992117-r zo dňa 04.06.2008, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nové Zámky č. 631/230/10230/08/Jč zo dňa 03.03.2008, ktoré bolo vydané podľa 15 ods. 14 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, v znení neskorších predpisov (ďalej len zák.č. 511/1992 Zb.), ktorým správca dane za porušenie ustanovení § 49 ods. 3 zák.č. 222/2004 Z.z. o dani

z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) v znení neskorších predpisov, nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2007 vo výške 107 824,-- Sk.

Krajský súd v Nitre napadnutý rozsudok zdôvodnil tým, že v tomto prípade bolo rozhodujúce vyriešiť spornú otázku, či bola oprávnenosť uplatnenia nadmerného odpočtu za mesiac august 2007, kedy žalobca rekonštruoval nehnuteľnosť, v ktorej sa predpokladalo plnenie úloh neziskovej organizácie zriadenej na účely poskytovania sociálnej pomoci. Žalobca v mesiaci august 2007 uhradil faktúry za práce súvisiace s rekonštrukciou nehnuteľností a v súvislosti s takto zaplatenými faktúrami si následne uplatnil na DPH nadmerný odpočet. Právny vzťah medzi žalobcom a neziskovou organizáciou bol pôvodne založený na Zmluve o nájme nebytových priestorov uzavretej medzi prenajímateľom R. O. st. a nájomcom R., s.r.o., uzavretej podľa § 720 Občianskeho zákonníka a zák.č. 116/1990 Zb. a na základe Zmluvy o podnájme nebytových priestorov uzavretej tohto istého dňa medzi nájomcom R., s.r.o., a podnájomníkom S., n. o., uzavretej podľa § 720 Občianskeho zákonníka a zák.č. 116/1990 Zb., na základe ktorých správca dane dospel k záveru, že s poukazom na ust. § 49 ods. 3 zákona o DPH si žalobca nemôže odpočítať DPH, pretože prijaté plnenia budú použité na služby oslobodené od DPH, majú na mysli nájomný vzťah.

Krajský súd dospel v tejto veci k záveru, že žalovaný a správca dane rozhodli zákonne vychádzajúc z dikcie § 38 ods. 5 zákona o DPH, keď nepriznali žalobcovi – platiteľovi DPH nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za august 2007. Tieto dôvody rozviedol tak, že ak totiž platiteľ dane nadobudne hnutel'nu vec alebo nehnuteľnú vec (odpisový majetok) a pri nadobudnutí vie, že táto vec je určená na podnikateľské účely a súčasne aj na iné účely ako podnikanie (napríklad na súkromnú spotrebu platiteľa dane alebo jeho zamestnancov), môže odpočítať daň v plnej výške, ale pri použití majetku na iný účel ako podnikanie bude musieť daň odvieť tak, ako to vyplýva z § 8 ods. 3 a § 9 ods. 2 zákona. Z článku XI. b/ Zmluvy o nájme nebytových priestorov uzavretej medzi prenajímateľom a žalobcom ako nájomcom je nepochybné, že prenajímateľ dal súhlas na rekonštrukciu za účelom prispôsobenia na využívanie na dohodnutý účel nájmu a to poskytovanie všeobecne prospešných služieb sociálnej pomoci a humanitárnu starostlivosť v zariadení sociálnych služieb, Domov sociálnych služieb, Domov dôchodcov. V čase vykonania daňovej kontroly a uplatnenia si nároku na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie august 2007, mal platiteľ dane uzatvorený zmluvný vzťah len na podnájom nebytových priestorov s nájomcom S., n. o.

Podľa čl. 7 dodatku č. 1 právne účinky Zmluvy o nájme nastanú až dňom začatia prevádzky po predchádzajúcej kolaudácii a s obsadením najmenej 25 miest. Táto podmienka zmluvy nebola splnená ani v mesiaci august 2007 a ani v čase vykonania daňovej kontroly. Vzhľadom k tomu, že daňový subjekt až dňa 16.01.2008 získal oprávnenie - živnostenský list na vykonávanie ohlasovacej činnosti - ubytovacie služby bez prevádzkovania pohostinských služieb, podľa § 49 ods. 3 zákona o DPH nemohol už v auguste 2007 odpočítať DPH z tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené podľa § 28 až § 41 zákona o DPH (s výnimkou § 37 a § 39 citovaného zákona, ktoré sa netýkajú danej veci).

Dôkazné bremeno v daňovom konaní je na daňovom subjekte. Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť, alebo úplnosť povinných evidencií, alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 8 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších zmien(d'alej len zákon o správe daní a poplatkov).

Kontrolovaný platiteľ dane tak v predmetnom zdaňovacom období nevykázal žiadne zdaniteľné obchody. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane potvrdil podľa § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov. Krajský súd sa so závermi daňových orgánov stotožnil a žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 OSP.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca dôvodiac tým, že žalovaný nesprávne posúdil po právnej stránke skutkové okolnosti rozhodujúce pre uplatnenie nadmerného odpočtu vo vzťahu k plneniu v mesiaci august 2007, kedy žalobca uhradil faktúry za práce súvisiace s rekonštrukciou nehnuteľnosti, pričom sa jedná o nehnuteľnosť, ktorá nad všetky pochybnosti mala slúžiť od počiatku na ubytovanie osôb, ktorým nezisková organizácia S., n.o., bude poskytovať služby sociálnej pomoci a humanitárnej starostlivosti v súlade s týmto účelom, pre ktorý bola zriadená. Jedinou skutočnosťou, ktorá podľa odvolateľa svedčí v jeho neprospech je, že nevyhotovil medzi neziskovou organizáciou a svojou spoločnosťou právne správnu zmluvu, keď vzťahy ošetril zmluvou nájomnou. Žalobca poukázal na dodatok k podnájomnej k zmluve, z ktorého vyplýva, že v rozhodujúcom období nájomná zmluva ani nebola účinná.

Preto nebolo rozhodujúce v daňovom konaní, či v období uplatnenia nároku na nadmerný odpočet mal alebo nemal žalobca v predmete podnikania činnosť spočívajúcu v poskytovaní ubytovacích služieb, keďže jediným merítkom oprávnenosti jeho nároku je účel použitia finančných prostriedkov. Žalobca poukazuje na svoje stanovisko k dvom právne odlišným typom zmlúv, teda k zmluve o ubytovaní a k nájomnej zmluve s dôrazom na skutočnosť, že zo samotného predmetu činnosti neziskovej organizácie vyplýva, že táto bude využívať objekt za účelom poskytovania sociálnej starostlivosti s ubytovaním. Primárnym vzťahom teda nie je užívanie nehnuteľnosti, čo je základná charakteristická črta nájomnej zmluvy, ale poskytnutie ubytovania s cieľom umožniť tam ubytovaným prijímať služby sociálnej starostlivosti. Bez ohľadu na nesprávne použitý typ zmluvy žalobcom je vyššie uvedená skutočnosť zrejماً zo všetkých ďalších súvislostí. Žalobca teda namieta, že súd prvého stupňa rovnako ako žalovaný posúdili vec len po formálnej stránke a nie po stránke obsahovej, pričom zo všetkých súvislostí je zrejماً, že cieľom žalobcu v žiadnom prípade nebolo získať pre seba daňovú výhodu a problém spôsobilo výlučne nevhodné podradenie právneho vzťahu pod určitý typ zmluvy. Na základe všetkých vyššie uvedených skutočností ako aj predchádzajúcich vyjadrení a žaloby vo veci samej žalobca navrhuje, aby odvolací súd o podanom odvolaní rozhodol tak, že Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre 11S 88/2008-50 zo dňa 24.02.2009 zmeňuje tak, že sa zrušuje rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane.

K odvolaniu žalobcu sa vyjadril žalovaný dňa 27.03.2009 uvádzajúc, že podané odvolanie neobsahuje žiadne nové relevantné skutočnosti, ku ktorým by sa žalovaný nevyjadril. Žalovaný sa v plnom rozsahu stotožňuje s vysloveným právnym názorom v napadnutom rozsudku Krajského súdu v Nitre.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP) a dospel k záveru postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP, že napadnutý rozsudok je potrebné potvrdiť v súlade s § 219 ods. 1 a 2 OSP.

Podľa § 38 ods. 3 zák.č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom ku dňu 31.12.2007, oslobodený od dane je nájom nehnuteľnosti alebo jej časti s výnimkou

a) *nájmu v ubytovacích zariadeniach (ubytovacie služby),*

- b) nájmu priestorov a miest na parkovanie vozidiel,
- c) nájmu trvalo inštalovaných zariadení a strojov,
- d) nájmu bezpečnostných schránok.

Podľa § 38 ods. 4 zák.č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom ku dňu 31.12.2007 na účely odseku 3 sa ubytovacím zariadením rozumie hotel, motel, hotel, penzión, turistická ubytovňa alebo chata, kemping a ubytovanie v súkromí.

Podľa § 49 ods. 3 citovaného zákona *platiteľ nemôže odpočítať* daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, *ktoré sú oslobodené od dane* podľa § 28 až 41, s výnimkou poisťovacích služieb podľa § 37 a finančných služieb podľa § 39, ak sú poskytnuté zákazníkovi, ktorý nemá sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko na území Európskych spoločenstiev, alebo ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom tovaru mimo územia Európskych spoločenstiev.

Podľa § 49 ods. 4 citovaného zákona, ak platiteľ použije tovary a služby pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých môže odpočítať daň a súčasne pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých nemôže odpočítať daň podľa odseku 3, je povinný postupovať pri výpočte pomernej výšky dane, ktorú môže odpočítať, podľa § 50.

Podľa § 49 ods. 5 citovaného zákona platiteľ, ktorý nadobudne hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, 26) 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, 26) 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.

Podľa § 8 ods. 3 zák.č. 222/2004 Z.z. 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 5) sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.

Podľa § 9 ods. 2 citovaného zákona 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 sa považuje za dodanie služby za protihodnotu.

Podľa § 9 ods. 3 citovaného zákona bezodplatné dodanie služby iné ako v odseku 2 na osobnú spotrebu platiteľa alebo jeho zamestnancov alebo na ďalší iný účel ako na podnikanie platiteľa sa považuje za dodanie služby za protihodnotu.

Z obsahu pripojeného spisového materiálu odvolací súd zistil, že Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, ako odvolací orgán, preskúmalo rozhodnutie správcu dane v rozsahu požadovanom v odvolaní, s ním súvisiaci spisový materiál a v odvolaní uvádzané skutočnosti a dospelo k záveru, že odvolanie nie je dôvodné. Správca dane vykonal u daňového subjektu – platiteľa DPH kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2007. O výsledku kontroly vypracoval Protokol o výsledku na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 631/320/957/2008/Sá,Sh zo dňa 28.01.2008 (ďalej len „protokol“). Protokol, vrátane dodatku č. 1 vypracovaného na základe vyjadrenia daňového subjektu k protokolu, bol prerokovaný dňa 28.02.2008. Splnomocnený zástupca ani daňový subjekt sa prerokovania protokolu nezúčastnili. Toto vopred písomne oznámili správcovi dane. Dňa 03.03.2008 vydal správca dane rozhodnutie č. 631/230/10230/08/Jč, ktoré bolo doručené daňovému subjektu 06.03.2008. Proti rozhodnutiu, ktorým správca dane nepriznal nadmerný odpočet vo výške 107 824,-- Sk, sa daňový subjekt v zákonom stanovenej lehote odvolal. Daňovou kontrolou

správca dane zistil, že daňový subjekt v zdaňovacom období august 2007 odpočítal daň z tovarov a služieb nakúpených v tuzemsku vo výške 107 824,-- Sk. Zdaniteľné obchody neuskutočnil žiadne. Ku kontrole predložil Zmluvu o podnájme nebytových priestorov, ktorými deklaroval, že bude nehnuteľnosť prenajímať neziskovej organizácii. V kontrolovanom zdaňovacom období táto nezisková organizácia nebola registrovaným platiteľom dane z pridanej hodnoty, nemala štatút platiteľa podľa zákona o DPH. Správca dane konštatoval, že daňový subjekt použil prijaté plnenia na dodanie služby oslobodenej od dane podľa § 38 zákona o DPH, pričom z prijatých plnení odpočítal daň, čím porušil § 49 ods. 3 zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb oslobodených od dane.

Žalobca v rámci konania uvádzal, že mal uzavretú Zmluvu o podnájme nebytových priestorov s neplatiteľom. Upozorňoval, rovnako ako v podanom odvolaní, na skutočnosť, že správca dane zrejme prehliadol dôležitú podmienku tejto zmluvy uvedenú v čl. 7 dodatku č. 1, v zmysle ktorej právne účinky Zmluvy o nájme nastanú až dňom začatia prevádzky po predchádzajúcej kolaudácii a s obsadením najmenej 25 miest, ktorá podmienka nie je splnená ani dodnes. Táto argumentácia daňového subjektu však nemá vplyv na fakt, že zmluva o nájme bola v čase uplatnenia odpočítania dane platne uzavretá. Preukázal to sám daňový subjekt, keď dňa 16.01.2008 predložil správcovi dane dohodu o skončení podnájmu nebytových priestorov ku dňu 07.01.2008. Vzhľadom na skutočnosť, že daňový subjekt mal uzatvorenú Zmluvu o prenájme nehnuteľnosti s neplatiteľom, tento prenájom je v zmysle § 38 zákon o DPH oslobodený od dane. Následne podľa § 49 ods. 3 citovaného zákona, platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené podľa § 28 až 41 uvedeného zákona (s výnimkou § 37 a 39, ktoré sa netýkajú tohto odvolania).

Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že žalobcovi v rozhodujúcom období, t.j. v auguste 2007 nevznikol nárok na odpočítanie DPH, pretože prijaté plnenia použil na plnenia oslobodené od DPH bez nároku na odpočítanie dane, keďže v rozhodujúcom období – počas daňovej kontroly, predkladal správcovi dane Zmluvu o podnájme nebytových priestorov, ktorou deklaroval, že predmetnú nehnuteľnosť bude prenajímať neziskovej organizácii, ktorá v rozhodujúcom období nebola registrovaným platcom dane z pridanej hodnoty a preto správca dane postupoval v zmysle zákona, keď konštatoval, že daňovník použil prijaté plnenia na dodanie služby oslobodenej od dane podľa § 38 zákona o DPH, pričom z prijatých plnení odpočítal daň, čím porušil ustanovenie § 49

ods. 3 zákona o DPH, v zmysle ktorého platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb oslobodených od dane.

Odvolačí súd ďalej zistil, že v rámci ústneho pojednávania, ktoré sa uskutočnilo u správcu dane, z ktorého je založená v administratívnom spise zápisnica o ústnom pojednávaní č. 631/320/67114/2007/Sa,Sh konateľ žalobcu uviedol, na otázku správcu dane, či spoločnosť R., s.r.o., vykonáva ubytovacie služby, že nevykonáva ku dňu 16.01.2008. Túto odpoveď zmenil až dňa 16.01.2008, keď konateľ spoločnosti žalobcu predložil správcovi dane zmluvu o ubytovacích službách a súčasne sa vyjadril, že od 16.01.2008 ešte neposkytol žiadne ubytovacie služby. Odvolačí súd sa stotožnil so záverom krajského súdu o tom, že pokiaľ žalobca nevykonával v rozhodujúcom zdaňovacom období, t.j. august 2007 činnosť ubytovacie služby, nemohol mu vzniknúť nárok na odpočet DPH za podmienky, že by vykonával ubytovacie služby, na ktoré sa vzťahuje výnimka z pravidla, že nájom nehnuteľností alebo jej časti je oslobodený od DPH. V tomto prípade je nesporné, že žalobca použil prijaté plnenia na dodanie služby, ktorá je oslobodená od dane podľa § 38 zák.č. 222/2004 Z.z. účinného ku dňu 31.12.2007 a podľa ktorého platiteľ DPH nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb oslobodených od dane.

S poukazom na uvedené skutočnosti dospel senát najvyššieho súdu k záveru, že je potrebné rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/88/2008-50 zo dňa 24.02.2009 ako vecne správny potvrdiť.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 246c ods. 1 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 28. mája 2009

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

Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková