



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: **U. P., s.r.o.**, M., zastúpený: JUDr. Z. K., advokát, B., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/3134-26664/2008/990565-r zo dňa 12.03.2008 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S 39/2008-87 zo dňa 21.10.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S 39/2008-87 zo dňa 21.10.2008 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/3134-26664/2008/990565-r zo dňa 12.03.2008 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/230/96340/07/Fer zo dňa 28.11.2007 **z r u š u j e** podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ OSP a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania 187,72 EUR do 30 dní od doručenia rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Z. K., B..

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Trenčíne vydal dňa 21.10.2008 rozsudok, ktorým zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/226/3134-26664/2008/990565-r zo dňa 12.03.2008, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane zo dňa 28.11.2007, ktorým bol znížený žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) uvedený v daňovom priznaní žalobcu za zdaňovacie obdobie september 2006 o sumu 715 643,-- Sk a bol mu priznaný nadmerný odpočet v sume -2 650,-- Sk.

Krajský súd napadnutý rozsudok zdôvodnil tak, že skutkový stav nebol medzi účastníkmi konania sporný, rozdielny názor majú účastníci na zákonnosť nadmerného odpočtu, t.j. či žalobca porušil § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH) pri uplatnení nadmerného odpočtu za september 2006, keďže žalobca nevedel objasniť zámery a spôsob využitia budovaných inžinierskych sietí, nevedel pomenovať konkrétny účel použitia prijatých plnení, čím nepoznal, čo bude predmetom dane, aké bude jeho plnenie na výstupe, preto podľa názoru krajského súdu za daných okolností nedošlo v čase uplatnenia odpočítanej dane k splneniu zákonných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH za obdobie september 2006. Uplatnenie nadmerného odpočtu dane za september 2006 sa podľa krajského súdu javí z tohto dôvodu ako predčasné a pre nesplnenie zákonných predpokladov aj v rozpore so zákonom. V žalobe žalobca poukazoval na možné posúdenie veci aj podľa ust. § 19 ods. 3 zákona o DPH (dodanie tovaru a služieb čiastkovo) ako aj ust. § 54 ods. 1 zákona o DPH (úprava odpočítanej dane pri zmene účelu použitia), ale vzhľadom na zistený skutkový stav krajský súd tieto námietky neakceptoval, keďže na použitie uvedených ustanovení zákona neboli splnené zákonné podmienky a žalobca v odvolacom konaní tieto námietky neuplatnil.

Proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podal včas odvolanie žalobca uvádzajúc, že záver konajúceho súdu nemá oporu v právnom predpise upravujúcom uplatnenie odpočítania DPH, keďže prvostupňový súd neoprel svoje tvrdenia o žiadne relevantné zákonné ustanovenie. Odvolateľ namietal, že konajúci súd vyvodil jednoznačne chybný záver, keď konštatoval, že odvolateľ nevedel pomenovať konkrétny účel ďalšieho použitia predmetných plnení a z tohto tvrdenia vyvodil ďalšie nesprávne zdôvodnenie. Odvolateľ v rámci daňového konania nevedel preukázať, či predmetné inžinierske siete budú predmetom podnikania a to na predaj alebo nájom, pretože išlo o obdobie pred kolaudáciou dotknutých inžinierskych sietí a to z dôvodu, že poznal reálnu situáciu, za akých podmienok možno

nakladať s inžinierskymi sieťami. Predmetné inžinierske siete boli dobudované až koncom roku 2007, keď ich prenajal žalobca na základe Zmluvy o nájme plynárenského zariadenia N 53/2007/RTS nájomcovi S. – D., a.s. s tým, že obsahom zmluvy bol záväzok, že najneskôr do uplynutia doby, na ktorú bola zmluva dojednaná, účastníci zmluvy vzájomne prejednávajú podmienku uzatvorenia kúpnej zmluvy, ktorej predmetom bude prevod vlastníckeho práva k predmetu nájmu z predávajúceho (prenajímateľa) na kupujúceho (nájomcu). Následne kúpnu zmluvou zo dňa 11.03.2008 odvolateľ predal predmetné plynárenské zariadenie kupujúcemu S. – D., a.s., a momentálne Obecné zastupiteľstvo Obce Soblahov rozhoduje o možnosti odplatného prevodu zvyšných inžinierskych sietí vybudovaných žalobcom do vlastníctva Obce Soblahov.

Odvolateľ ďalej namietal nezrovnalosti vo vyjadrení konateľa spoločnosti S., s.r.o., Ing. P. M. v tom, že sa nemal vyjadriť, že by realizácia jednotlivých vykonaných prác bola viazaná na jednotlivé poskytnuté preddavky a to, že konkrétne práce boli vykonané vždy až po uhradení preddavku.

Odvolateľ uvádza, že si nemôže uplatniť odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie september 2006 neskôr, teda až vtedy, keď mohol zamýšľané použitie na podnikateľské účely preukázať a to v priebehu roku 2007, resp. 2008, pretože takýto postup zákon o DPH odvolateľovi nepriznáva. Preto je názoru, že spôsob, ktorým postupoval bol jediný možný aj korektný. Uviedol, že samotná konštrukcia zákona o DPH umožňuje, aby v prípade, ak daňovník nepoužije dodané tovary a služby na podnikateľské účely, mohol upraviť odpočítanú daň, konkrétne podľa § 54 citovaného zákona.

Na základe uvedeného navrhol odvolateľ Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, aby rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S 39/2008-87 zo dňa 21.10.2008 zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil aj trovy konania.

K podanému odvolaniu sa vyjadril dňa 17.12.2008 žalovaný tak, že aj pri dodávkach, ktoré ešte len majú byť dodané, možno odpočítať daň, avšak za podmienky, že dodávky musia byť známe, konkrétne, čo vyplýva z § 71 ods. 2 zákona o DPH, ktorý upravuje povinné náležitosti faktúry, medzi ktorým je okrem iného nutné uvádzať dátum, kedy bola platba prijatá podľa ods. 1, množstvo a druh dodaného tovaru resp. druh dodanej služby,

čiže je potrebné poznať nadväznosť platby na druh a množstvo tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby. Žalovaný uviedol, že žalobca ako predávajúci predal pozemky spojené so záväzkom dobudovať inžinierske siete. Daň pri predaji pozemkov, vrátane záväzku na inžinierske siete nebola uplatnená, keďže k predaju došlo za stavu, keď žalobca ako predajca – vystavovateľ faktúr, ešte nebol registrovaný ako platiteľ DPH, preto podľa žalovaného aj v prípade predaja pozemkov nebola povinnosť daň platiť a odvieť ju do štátneho rozpočtu a teda nemôže vzniknúť následne potom nárok na odpočet dane z tovarov a služieb súvisiacich s týmto predajom pozemkov.

Žalobca v priebehu celého daňového konania neuviedol sám, ani na základe výzvy správcu dane, jednoznačné zámery a spôsoby využitia budovaných inžinierskych sietí, pričom uvádzal, že konečný spôsob využitia inžinierskych sietí bude stanovený po ich kolaudácii z dôvodu, že spoločnosť môže budované dielo v budúcnosti využívať aj na činnosti oslobodené od dane, kedy nevzniká nárok na odpočítanie dane. Žalobca musí vedieť označiť konkrétny spôsob budúceho využitia diela, aby bol v daňovom konaní zistený a jasne vyjadrený zámer využitia budovaného diela. Z tohto dôvodu postupoval správca dane zákonne, keďže znenie § 54 zákona o DPH umožňuje platiteľovi upraviť odpočítanú daň, ak v období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom nadobudol investičný majetok, alebo ho vytvoril na vlastné náklady, sa zmení účel jeho použitia. Zákon predpokladá, že ak je účel nadobudnutia investičného majetku stanovený platiteľom vopred, môže pri stanovenom účele nastať jeho zmena.

Žalovaný považuje za zavádzajúce tvrdenie žalobcu, že v tomto prípade ide o čiastkové dodanie služieb a tovaru a preto je nevyhnutné použiť napr. § 19 ods. 3 prvej vety zákona o DPH, keďže v rámci daňového konania bola po celý čas posudzovaná faktúra za prijatie preddavku, vystavená na základe prijatia platby vopred, keďže ani zo Zmluvy o vykonaní diela zo dňa 08.06.2006 nevyplýva dodanie stavby čiastkovo, v zmysle § 19 ods. 3 zákona o DPH.

S poukazom na uvedené navrhol žalovaný Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, aby napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorým bola žaloba zamietnutá, ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP) prejednal vec podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta prvá OSP a rozsudok súd prvého stupňa zmenil a rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ OSP z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci a nedostatočne zisteného stavu veci.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu pripojeného administratívneho a súdneho spisu zistil, že sporným zostalo právne posúdenie predmetnej veci ako aj skutkový stav veci.

V tomto prípade správca dane vydal dňa 28.11.2007 rozhodnutie č. 645/230/96340/07/Fer, ktorým znížil žalobcovi ako platiteľovi DPH nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie september 2006 o sumu 715 643,-- Sk a priznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume -2 650,-- Sk.

Proti rozhodnutiu Daňového úradu v Trenčíne sa žalobca odvolal a o odvolaní rozhodlo Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/226/3134-26664/2008/990565-r zo dňa 12.03.2008 tak, že odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane zo dňa 28.11.2007 potvrdilo.

V zdaňovacom období *september 2006* uplatnil žalobca odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe faktúr č.06079, 06080, 06081 od dodávateľa stavebných prác a dodávok, spoločnosti S., s.r.o., D., na základe Zmluvy o dielo na stavbu I. P. – S..

Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou 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.

Podľa § 54 ods. 1 zák.č. 222/2004 Z.z. platiteľ upraví odpočítanú daň, ak v období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom nadobudol investičný majetok alebo ho vytvoril na vlastné náklady, zmení účel jeho použitia.

Podľa § 54 ods. 2 zák.č. 222/2004 Z.z. investičným majetkom na účely tohto zákona sú

- a) hnutelné veci, ktorých obstarávacia cena bez dane alebo vlastné náklady sú 100 000 Sk a viac a ktorých doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok,
- b) budovy, stavebné pozemky, byty a nebytové priestory,
- c) nadstavby budov, prístavby budov a stavebné úpravy budov, bytov a nebytových priestorov, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie podľa osobitného predpisu. 27)

Podľa § 54 ods. 3 zák.č. 222/2004 Z.z. zmenou účelu použitia investičného majetku sa rozumie, ak platiteľ

- a) investičný majetok, pri ktorom odpočítal daň, používa na dodávky tovarov a služieb bez možnosti odpočítania dane alebo na dodávky tovarov a služieb s možnosťou pomerného odpočítania dane,
- b) investičný majetok, pri ktorom nemohol odpočítať daň, používa na dodávky tovarov a služieb s možnosťou odpočítania dane alebo na dodávky tovarov a služieb s možnosťou pomerného odpočítania dane,
- c) investičný majetok, pri ktorom odpočítal pomernú výšku dane, používa na dodávky tovarov a služieb s možnosťou odpočítania dane alebo na dodávky tovarov a služieb bez možnosti odpočítania dane; za zmenu účelu použitia investičného majetku, pri ktorom platiteľ odpočítal pomernú výšku dane, považuje sa aj zmena výšky ročného koeficientu (§ 50 ods. 4) o hodnotu väčšiu ako 0,10.

Podľa § 54 ods. 4 zák.č. 222/2004 Z.z. obdobie na úpravu odpočítanej dane pri zmene účelu použitia investičného majetku podľa odseku 1 je päť kalendárnych rokov vrátane roka, v ktorom investičný majetok platiteľ nadobudol alebo na vlastné náklady vytvoril okrem investičného majetku podľa odseku 2 písm. b) a c), pri ktorom je obdobie na úpravu desať kalendárnych rokov, a obdobie na úpravu odpočítanej dane začína plynúť v roku, v ktorom bol investičný majetok uvedený po prvýkrát do užívania. Ak platiteľ dodá

investičný majetok podľa odseku 2 písm. b) a c) pred uvedením do užívania a zmení účel použitia, upraví odpočítanú daň v kalendárnom roku, keď dodá investičný majetok.

Zo znenia ust. § 54 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty vyplýva, že platiteľ DPH môže upraviť odpočítanú daň až v období nasledujúcom po období, v ktorom nadobudol investičný majetok, alebo ho vytvoril na vlastné náklady a zmenil účel jeho použitia, čo znamená, že žalobca ako platiteľ DPH mohol zmeniť účel použitia investičného majetku, ktorý stanovil alternatívne počas daňovej kontroly uvádzajúc, že bude buď predmetný majetok prenajímať vlastníkom pozemkov, alebo bude tento majetok predaný tretej osobe. Podľa názoru odvolacieho súdu **žalobca dostatočne vymedzil použitie zhotoveného diela na účely svojho ďalšieho podnikania v súlade s § 49 ods.2 citovaného zákona** a to uvedením alternatívny účelu použitia zhotoveného diela na ďalšie podnikanie žalobcu. Pri oboch alternatívach použije inžinierske siete na účely svojho podnikania ako platiteľ dane, to znamená, že nájom alebo predajná cena inžinierskych sietí bude zdanená príslušnou sadzbou DPH.

Zákonná úprava dane z pridanej hodnoty umožňuje, aby daňovník (žalobca) dodatočne zmenil účel použitia investičného majetku v zmysle § 54 zákona o DPH, čo je možné zrealizovať až v nasledujúcom zdaňovacom období po tom, ako investičný majetok nadobudol.

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu vyplýva, že žalobca uzavrel Zmluvu o vykonaní diela ako objednávateľ so spoločnosťou S., s.r.o., D. (zhotoviteľ diela) dňa 08.06.2006. Z obsahu zmluvy, z článku IV. bod 2 vyplynulo, že dielo malo byť ukončené a odovzdané ku dňu 15.09.2006. Predmetom diela bolo dodanie prístupovej komunikácie, sídlíštnej komunikácie, vodovodu, čerpacej stanice pitnej vody, vodovod – sídlíštný rozvod, splašková kanalizácia – stoky a rozvod, dažďová kanalizácia, verejné osvetlenie a plynovod.

Z administratívneho spisu vyplýva, že dňa 30.07.2007 Obec Soblahov vydala kolaudačné rozhodnutie na prípojku elektro VN s trafostanicami, sídlíštné rozvody VN a dňa 12.11.2007 kolaudačné rozhodnutie pre stavbu I. – P., S. – inžinierske siete, čerpacia stanica vody – stavebná časť, verejné osvetlenie, plynovod pre investora U. P., s.r.o. T..

Dňa 20.12.2007 uzavrel žalobca ako prenajímateľ so spoločnosťou S. – D., a.s., B. Nájomnú zmluvu o nájme plynárenského zariadenia.

Dňa 11.03.2008 žalobca ako predávajúci a S. – D., a.s., B. ako kupujúci uzavreli kúpnu zmluvu, predmetom, ktorej bol predaj STL plynovodu I. – P., S. v rozsahu stanovenom v zmluve.

Podľa názoru senátu najvyššieho súdu žalobca dostatočne v daňovom konaní, preukázal účel použitia diela, ktoré mu dodaného spoločnosťou S., s.r.o., a to uvedením alternatívy účelu použitia inžinierskych sietí – na podnikanie - na prenájom alebo predaj. Pokiaľ by prišlo k zmene účelu použitia inžinierskych sietí ako investičného majetku, alebo k jeho spresneniu, proti tomu ako účel deklaroval žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty v rámci daňového konania, malo by sa postupovať v súlade s § 54 zákona o DPH.

Z uvedených dôvodov dospel senát odvolacieho súdu k záveru, že v tomto prípade správca dane a žalovaný nepostupovali v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z., keď správca dane znížil žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie *september 2006* v rozpore s ustanovením § 49 ods. 2 citovaného zákona, keďže žalobca alternatívne deklaroval spôsob použitia diela na účely ďalšieho podnikania.

Prvostupňový súd nesprávne právne vec posúdil a preto odvolací súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne a rozhodnutie správcu dane ako aj žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na nové konanie (§ 250ja ods. 3 veta prvá OSP v spojení s § 250j ods. 2 písm. a/ OSP).

Odvolací súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že vo veci je nedostatočne zistený stav veci a to najmä z dôvodov neodstránených rozporov vo výpovedi konateľa spoločnosti S., s.r.o., D. – Ing. P. M. týkajúcich sa realizácie objednaného diela, jeho čiastočných dodávok a preddavkov. Z tohto dôvodu boli rozhodnutia žalovaného aj správcu dane zrušené aj podľa § 250j ods.2 písm. c/ OSP pre nedostatočne zistený skutkový stav veci.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1, 2 OSP v spojení § 250k ods. 1 veta prvá OSP tak, že priznal trovy na náhradu žalobcovi, ktorý bol v odvolacom konaní

úspešný. Z obsahu spisu vyplynulo, že žalobca zaplatil súdny poplatok za podanú žalobu 2 000,-- Sk, za podané odvolanie 2 000,-- Sk t.j. $2 \times 66,39 \text{ EUR} = 132,78 \text{ EUR}$.

Na základe písomnej výzvy súdu vyčíslil žalobca v lehote troch dní od jej doručenia trovy právneho zastúpenia za jeden úkon právnej služby – písomné podanie na súd (odvolanie) týkajúce sa veci samej vo výške 48,63 EUR (1 465,-- Sk) a 1-krát režijný paušál 6,31 EUR (190 Sk). Súd priznal žalobcovi na náhradu odmenu za uplatnený úkon právnej služby (odvolanie zo dňa 04.12.2008) a to výške podľa § 11 ods. 1 vyhlášky č.655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (ďalej len vyhláška), keďže predmetom súdneho konania bolo preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného, vo výške uplatnenej žalobcom 48,63 EUR + režijný paušál podľa § 16 ods. 3 vyhlášky, vo výške 6,31 EUR.

Trovy priznané na náhradu celkom 187,72 EUR (5 655,25 Sk), pozostávajúce zo súčtu 132,78 EUR+ 48,63 EUR + 6,31 EUR.

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

V Bratislave dňa 29. januára 2009

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

Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková