



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, v právnej veci žalobcu **T., s.r.o.**, so sídlom P., IČO: X., zastúpený JUDr. P. B., advokátom so sídlom F., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky** so sídlom v Banskej Bystrici, Nová č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: I/228/10701-81129/2007/993196-r zo dňa 30.10.2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/3/2008-49 zo dňa 16.09.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21 S/3/2008-49 zo dňa 16. septembra 2008 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/10701-81129/2007/993196-r zo dňa 30. októbra 2007 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Dolný Kubín č. 657/230/24237/07/Pap zo dňa 30. mája 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** nahradiť žalobcovi trovy konania vo výške 132,77 eura, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. P. B., advokáta so sídlom v F.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: I/228/10701-81129/2007/993196-r zo dňa 30.10.2007, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Dolný Kubín č. 657/230/24237/07/Pap zo dňa 30. mája 2007, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi **rozdiel dane príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2005 v sume 2 891 204,-- Sk.**

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobca taktiež nepreukázal splnenie podmienok pre odpisovanie predmetného majetku podľa § 24 ods. 1 písm. a/, b/, c/, d/, e/, najmä písm. e/ zák.č. 595/2003 Z.z., keď nepreukázal, že predmetný majetok obec – Mesto Dolný Kubín dala do správy žalobcovi ako inej právnickej osobe. V tejto časti sa súd, napriek rozsahu špecifikovaného odvolania proti prvostupňovému správnenému rozhodnutiu, stotožnil s argumentmi prvostupňového správneho orgánu, že nevznikol žalobcovi nárok na odpisy vo vzťahu k tomuto majetku za rok 2005, keďže žalobca nepreukázal vlastnícke právo k tomuto majetku, ani splnenie iných podmienok v zmysle § 24 ods. 1 písm. a/ až e/ zák. č. 595/2003 Z.z.. Taktiež nepreukázal, že by v súlade s § 24 ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom pre rok 2005 bola uzavretá medzi ním a Mestom Dolným Kubín nájomná zmluva a vzniklo tu právo na odpisovanie technického zhodnotenia prenajatého hmotného majetku uhradené nájomcom, ktoré by mohol nájomca na základe písomnej zmluvy s vlastníkom odpisovať v súlade s týmto ustanovením.

Sporným medzi účastníkmi bolo vyriešenie otázky, či oprávnenie žalobcu zaúčtovať do nákladov účtovné odpisy a znížiť základ dane z príjmov právnických osôb bolo možné vo vzťahu k predmetným stavbám v roku 2005, kedy ako tvrdil žalobca, došlo k fyzickému užívaniu predmetných stavieb, alebo k tomuto konaniu mohlo dôjsť iba na základe vydania kolaudačného rozhodnutia, ktoré však vo vzťahu k predmetným stavbám bolo vydané v roku 2006, teda nie v preskúvanom zdaňovacom období roku 2005.

Ďalšou spornou otázkou bolo posúdiť, či bolo možné odlišiť stavebnú a technologickú časť vo vzťahu k predmetným trom stavbám a v dôsledku tejto skutočnosti odpisovať predmetný majetok ako stavebnú časť osobitne a osobitne technologickú časť, resp. či je potrebné chápať predmetnú stavbu, ktorá obsahuje aj stavebné, aj technologické časti, ako jeden celok a zaradiť ju do odpisovania ako jeden celok.

Podľa krajského súdu jednoznačne súčasťou stavby ako takej boli vytvorené nové vonkajšie sekundárne rozvody, rekonštrukcia pôvodných sekundárnych rozvodov ústredného kúrenia na systém dvoj rúrový, pri použití oceľového bezkanálového predizolovaného potrubia. Súd konštatuje, že táto „výmena“, ktorá bola realizovaná, sa stala súčasťou stavby (stavebnej časti), preto aj v preskúmvanom prípade predmetné technologické vybavenie stavby slúžilo na uskutočňovanie technologického procesu, na účel ktorý je stavba určená. Vzhľadom na obsah stavebných povolení, **nemožno, podľa názoru krajského súdu, vzhľadom na charakter (popis stavby), účel stavby, oddeliť technologickú časť od stavebnej časti a nemožno technologickú časť stavieb chápať ako samostatné hnutelné veci – výrobné zariadenia, definované v § 22 ods. 3 zák.č. 595/2003 Z.z., pre účely odpisovania hmotného majetku pri dani z príjmu.** Predmetom stavebného konania, okrem výmeny rozvodov na systém dvojrúrový, bola aj inštalácia nových plynových kotlov a ich napojenie na komínové telesá a zabezpečenie plynovej prípojky. Podľa krajského súdu nielen vykurovacie rozvody, ale aj vykurovacie telesá s príslušenstvom sú s hľadiska odpisov vybavením stavby a z hľadiska odpisovania ich chápeme ako súčasť stavby. Krajský súd nie je toho názoru ako žalobca, že k odpisovaniu malo dôjsť samostatne v stavebnej a samostatne v technologickej časti. Vzhľadom na charakter predmetnej stavby, ktorá je špecifikovaná vo výrokovej časti stavebného povolenia, tieto technické časti nemožno chápať ako výrobné zariadenia, ktoré sú definované v § 22 ods. 3 zák. č. 595/2003 Z.z., pričom tieto zariadenia tvoria so stavbou jeden funkčný celok a spolu so stavbou (stavebnou časťou) slúžia na realizáciu účelu stavby ako takej. Súd vychádzal z definície stavby, ktorá je upravená v § 43 zák. č. 50/1976 Zb., podľa ktorého je stavba stavebná konštrukcia postavená stavebnými prácami zo základných výrobkoch, ktorá je pevne spojená so zemou, alebo ktorej osadenie vyžaduje úpravu podkladu, pričom pevným spojením so zemou sa rozumie:

- a) spojenie pevným základom,
- b) upevnenie strojovými súčiastkami alebo zvarom o pevný základ v zemi alebo inú stavbu,
- c) ukotvenie pilotkami alebo lanami s kotvou v zemi alebo na inej stavbe,
- d) pripojenie na siete a zariadenie technického vybavenia územia a umiestnenie pod zemou

Vychádzajúc aj z ust. § 120 ods. 1 Občianskeho zákonníka, podľa ktorého súčasťou veci je všetko, čo k nej podľa jej povahy patrí a nemôže byť oddelené bez toho, že by sa tým vec znehodnotila, pričom súčasťou bytového domu podľa § 2 ods. 4, 5 zák. č. 182/1993 Z.z. je okrem iného kotolňa, plynové prípojky.

V danom prípade sa predmetné stavebné povolenie týkalo kotolne, jej prestavby na plynovú kotolňu, a v nej príslušnej rekonštrukcie a dodávky technologickej časti. V danom prípade nemožno oddeliť od plynovej kotolne kotel a rozvody plynu a komíny bez toho, aby a vec neznehodnotila a bez toho, aby plnila tú istú funkciu. Vo vzťahu k stavbe tepelného hospodárstva A. I. a II. Etapa nemožno podľa krajského súdu oddeliť čo do odpisovania samostatne stavebnú časť a samostatne časť technologickú, vzhľadom na povahu veci (stavby), jej charakter a účel stavby.

Čo sa týka stavebného povolenia na stavbu kotolne B. – výmena sekundárnych rozvodov ÚK a inštalácia DOS na sídlisku B., ako vyplýva z obsahu stavebného povolenia, predmetom bola výstavba novej kotolne, umiestnenie domových odovzdávacích staníc a výmenu vonkajších sekundárnych rozvodov UK. Táto výmena vonkajších sekundárnych rozvodov UK spočívala vo výmene podzemných štvorrúrových rozvodov na systém dvojrúrový. V tejto časti sa súd stotožnil so skutkovými a právnymi závermi správneho orgánu, že nemožno oddeliť predmetnú stavebnú časť od technologickej časti. Podľa obsahu stavebného povolenia a zmien, ktoré sa mali stavbou realizovať, sú tieto výmeny rozvodov, umiestnenie domových odovzdávacích staníc súčasťou stavby kotolne s poukazom aj na § 120 ods. 1 Občianskeho zákonníka nie je možné tieto rozvody od stavby ako takej oddeliť, bez toho, aby sa nezmenil celkový charakter a účel stavby. V tejto časti taktiež sa súd stotožnil so závermi správneho orgánu, že nebolo možné odpisy samostatne realizovať zo stavebnej a technologickej časti, čo je aj v súlade s § 33 ods. 1 Postupov účtovania.

Zo stavebného zákona vyplýva, že stavba je spôsobilá na samostatné užívanie a má charakter dokončenej stavby až na základe kolaudačného rozhodnutia. Je pravdou, že Stavebný zákon používa termín a umožňuje tzv. dočasné užívanie stavby na skúšobnú prevádzku. Termín dočasné užívanie stavby, vo vzťahu k zákonnej úprave týkajúcej sa odpisovania hmotného majetku vo vzťahu k dani z príjmov, zákon neupravuje a v danom prípade sa stotožnil krajský súd s názorom, že pokiaľ nebolo vydané kolaudačné rozhodnutie v roku 2005, kedy žalobca odpisoval predmetný hmotný majetok a zaradil ho do svojej

evidencie z hľadiska odpisov, nebolo možné vykonávať odpisy hmotného majetku skôr, než kolaudačné rozhodnutie bolo vydané a nadobudlo právoplatnosť. Nebolo preukázané, že v prípade stavby – Modernizácia tepelného hospodárstva I. a II. Etapa A. v súlade so zákonom č. 50/1976 Zb., § 84 ods. 2, bolo vydané rozhodnutie o dočasnom užívaní stavby na skúšobnú prevádzku. Takéto rozhodnutie súčasťou správneho spisu, vo vzťahu k uvedenej stavbe, ani k iným preskúmaným stavbám, nie je a z tohto dôvodu súd ani neposudzoval, či na rozhodovanie a na postup žalobcu by takéto rozhodnutie malo vplyv, a to ani v prípade ostatných stavieb B. a M. Rozhodnutia vydané podľa zák.č. 478/2002 Z.z. o ochrane ovzdušia, boli rozhodnutiami o užívaní stavby do skúšobnej prevádzky z dôvodu vzniku nového stredného zdroja znečisťovania ovzdušia, v prípade tohto rozhodnutia sa nejedná o rozhodnutia, ktoré by boli vydané stavebným úradom podľa § 84 stavebného zákona. Vzhľadom na uvedené súd dospel k záveru, že ani tieto rozhodnutia nemajú vplyv na posudzovanie charakteru predmetnej stavby ako takej, teda posudzovanie, či predmetná stavba je spôsobilá užívania podľa Stavebného zákona. Ako vyplýva z ust. § 22 ods. 1 zák. č. 478/2002 Z.z. v znení účinnom v roku 2005 a 2006, predmetnými rozhodnutiami podľa tohto zákona bol daný súhlas orgánom ochrany ovzdušia, ktorý je potrebný na vydanie rozhodnutia, okrem iného, na užívanie, teda, ktorý je potrebný potom k celkovému kolaudačnému konaniu, pričom tieto rozhodnutia vydané podľa zák.č. 478/2002 Z.z. majú predchádzať vydaniu následného užívacieho povolenia, ktorým je len kolaudačné rozhodnutie vydané podľa Stavebného zákona. Predloženie rozhodnutia vydané podľa zák.č. 478/2002 Z.z. preto nemožno charakterizovať ako rozhodnutia, na základe ktorých bolo povolené užívanie stavby ako takej, jedná sa len o udelenie súhlasu orgánu ochrany ovzdušia.

Vzhľadom na uvedené súd dospel k záveru, že vychádzajúc z obsahu stavebných povolení vydaných na predmetné stavby A. L, II. Etapa, kotolňa B. alebo stavba na M., nie je možné, vzhľadom na charakter stavby, oddeliť technologickú časť od stavebnej časti a v danom prípade, podľa názoru krajského súdu, pokiaľ nebolo vydané užívacie povolenie, ktorým je právoplatné kolaudačné rozhodnutie vo veci, nebol žalobca oprávnený za splnenia ostatných zákonných podmienok uplatniť si odpisy predmetného hmotného majetku. Súd dospel k záveru, že rozhodnutie správnych orgánov je vecne správne, žaloba nie je dôvodná, a preto návrh ako nedôvodný zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Namietal, že, žalobca prostredníctvom odpisovaného majetku dosahoval v kontrolovanom zdaňovacom

období výnosy. Podľa § 17 ods. 3 písm. g/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení platnom v roku 2005 do základu dane sa nezahŕňa príjem prislúchajúci k výdavku (nákladu), ktorý nebol uznaný za daňový výdavok podľa § 19, ktorý bol daňovník povinný účtovať. Správca dane mal v alikvotnej výške krátiť aj daňové výnosy žalobcu dosahované z predaja tepla z kotolní a tepelného hospodárstva, ktorých odpisy správca dane neuznal ako daňový náklad. Prvostupňový súd sa s touto žalobnou námietkou v napadnutom rozsudku vôbec nevysporiadal.

Odvolať zotrúva na právnom názore, že keď správca dane krátil žalobcovi daňové odpisy, mal rozdeliť odpisovaný majetok na technologickú časť nepodliehajúci stavebnému konaniu (kde neexistoval ani správcom dane deklarováný dôvod na krátenie odpisov) a stavebnú časť, ktorá kolaudácii podlieha. Preto je právny názor správcu dane o krátení daňových odpisov rozpore so zákonom (contra legem). Konkrétne ide o porušenie ustanovenia § 22 ods. 3 zák.č. 595/2003 Z.z., podľa ktorého samostatnou hnutel'nou vecou je aj výrobné zariadenie, zariadenie a predmet slúžiaci na poskytovanie služieb, účelový predmet a iné zariadenie, ktoré s budovou alebo stavbou netvorí jeden funkčný celok, aj keď je s ňou pevne spojené.

Ak aj správca dane dospel k záveru, že žalobca nebol oprávnený uplatniť odpisy zo stavebnej časti hmotného majetku do daňových nákladov (hoci ani s týmto právnym názorom žalobca nesúhlasí), mal uznať odpisy z technológií (najmä kotolne). Tento právny názor odobruje aj príloha č. 4 pokynu Ministerstva financií SR č. 3400/1998-62, podľa ktorého výrobné zariadenia sa považujú za samostatné technologické zariadenia a aj za samostatné hnutel'né veci, ktoré sú odpisované oddelene od stavieb napriek pevnému spojeniu so stavbou. V bode 2.2 metodického pokynu sa uvádzajú aj zariadenia na výrobu, transformáciu a dopravu tepelnej energie a zariadenia lokálnych kotolniach v obytných domoch. Metodický pokyn pritom vydalo Ministerstvo financií SR, ktorá je nadriadeným orgánom Daňového riaditeľstva SR, ktoré vydalo napadnuté rozhodnutie v pozícii odvolacieho orgánu.

Žalobca na podporu argumentácie o samostatnom odpisovaní technológie a stavieb pripája dôkaz, že v kontrolovanom zdaňovacom období roku 2005 ročné odpisy zo stavebnej časti tvorili len 18,5% a ročné odpisy z technologickej časti tvorili 81,5 % z krátených

daňových odpisov v celkovej výške 14 888 723,-- Sk. Aj to podčiarkuje význam technologickej časti odpisovaného majetku a správnosť právneho názoru žalobcu.

Podľa názoru súdu prvého stupňa nemožno technologickú časť stavieb považovať za samostatné huteľné veci – výrobné zariadenia definované v § 22 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov pre účely odpisovania hmotného majetku. Súd prvého stupňa dodáva, že tieto technické časti tvoria so stavbou jeden funkčný celok a spolu so stavebnou časťou slúžia na realizáciu účelu stavby ako takej. Svoj právny názor zdôvodňuje aj spojením stavby so zemou pevným základom. Žalobca s právnym názorom krajského súdu vysloveným v prvostupňovom rozsudku nesúhlasí. Súd *stricti iuris* poníma príslušenstvo veci v zmysle § 120 Občianskeho zákonníka neuvedomujúc si, že v daňovom práve sa aplikuje *lex specialis* zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov pred *lex generalis* (Občiansky zákonník č. 40/1964 Zb. v platnom znení). Ustanovenie § 22 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z.z. *expressis verbis* hovorí, že samostatnou huteľnou vecou je aj výrobné zariadenie, ktoré so stavbou netvorí jeden funkčný celok, aj keď je s ňou pevne spojené. Prvostupňový súd sa odvoláva aj na zákon č. 182/1993 Z.z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov v platnom znení, podľa ktorého súčasťou bytového domu je aj kotolňa a plynové prípojky. Opäť ide o izolované posúdenie problematiky vytrhnuté z kontextu. Podľa citovaného metodického pokynu Ministerstva financií SR sa za výrobné zariadenia, ktoré sú odpisované oddelene od stavieb napriek pevnému spojeniu so stavbou, považujú aj zariadenia na výrobu, transformáciu a dopravu tepelnej energie a zariadenia lokálnych kotolní v obytných domoch. V tomto prípade metodické usmernenie, ktoré je pre daňové orgány záväzné, výslovne hovorí, že lokálne kotolne v bytových lomoch majú byť odpisované oddelene od stavby.

Stavebná časť tvorí len 1/5 vynaložených finančných prostriedkov a technologická časť je ťažisková z hľadiska funkčnosti a finančnej náročnosti investície. Kotolne a ďalšie objekty tepelného hospodárstva sú prípadmi *sui generis* a v porovnaní so stavebnou časťou sú kľúčové. Podľa názoru súdu aj vykurovacie rozvody sú súčasťou stavby. Tento argument súdu považuje žalobca za nepresvedčivý, nakoľko niekoľko kilometrov dlhé rozvody tepelného hospodárstva nemožno považovať z hľadiska odpisovania za súčasť stavby kotolne. Navyše v danom prípade išlo o prestavbu na plynovú kotolňu a v druhom prípade dokonca o vybudovanie novej kotolne, čiže vlastne o novú technologickú časť, ktorá by sa podľa názoru žalobcu mala odpisovať samostatne od stavebnej časti.

Krajský súd sa s otázkou oddeleného odpisovania stavebnej a technologickej časti kotolní a objektov tepelného hospodárstva vôbec nevysporiadal. Súd ignoroval skutočnosť, že existuje záväzný pokyn Ministerstva financií SR Č. 3400/1998-62, ktorý pre výrobcu tepla kotolňu považuje za samostatný funkčný celok napriek pevnému spojeniu so stavbou a ako taký ho aj nariaďuje odpisovať samostatne mimo rámca nehnuteľnosti. Ide pritom o právne záväzný pokyn rezortu financií, podľa ktorého postupujú všetci ostatní výrobcovia tepla. To znamená, že ak odvolací súd akceptuje právny názor krajského súdu a potvrdí prvostupňový rozsudok, bude to mať v praxi za následok dominový efekt a narušenie právnej istoty odpisovania aj u ostatných výrobcov a distribútorov tepla.

Pokiaľ ide o druhú námietku, totiž že žalobca mohol odpisovať predmetné nehnuteľnosti v skúšobnej prevádzke ešte pred vydaním kolaudačného rozhodnutia. Je potrebné uviesť, že žalobca je vlastníkom tepelného hospodárstva mesta D.K. a je dodávateľom tepla koncovým spotrebiteľom. Odpisované stavby sú objekty, ktoré sú špecifické tým, že pozostávajú zo stavebnej časti podliehajúcej kolaudácii podľa stavebného zákona a z technologickej časti, ktorá kolaudácii nepodlieha. Stavebný úrad nie je oprávnený posudzovať technologické parametre a splnenie slovenských technických noriem a európskych na sprevádzkovanie technológie. V praxi ide napríklad o tlakové plynové skúšky, revízie elektrických zariadení, kotolní, výmenníkových staníc, sekundárnych rozvodov ústredného kúrenia, dvojrúrového systému oceleového bezkanálového predizolovaného potrubia. Niektoré stavby ani nepodliehajú kolaudačnému rozhodnutiu, napr. plynofikácia podlieha len stavebnému povoleniu ale kolaudácia sa nevyžaduje.

Žalobca na základe vyššie uvedených právne relevantných skutočností navrhoval, aby Najvyšší súd SR ako súd odvolací zmenil rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/3/2008 zo dňa 16.09.2008 tak, že žalobe vyhovie alebo alternatívne aby rozsudok súdu prvého stupňa zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 09.12.2008 k odvolaniu žalobcu navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že, podľa § 33 ods. 1 Opatrenia MF SR zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení predpisov platných

pre rok 2005 (ďalej len „Postupy“) dlhodobým nehmotným majetkom a dlhodobým hmotným majetkom sú na účely účtovania majetok a technické zhodnotenie podľa § 32 ods. 2 písm. d/ uvedené do užívania.

Uvedením do užívania sa rozumie zabezpečenie všetkých technických funkcií tohto majetku potrebných na jeho užívanie a splnenie povinností podľa osobitných predpisov. Pri pojme osobitný predpis sa zákon odvoláva na zákon č. 50/1976 Zb. v znení neskorších predpisov, zák.č. 330/1996 Z.z. o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci v znení neskorších predpisov a zákon č. 314/2001 Z.z. o ochrane pred požiarimi v znení zák.č. 438/2002 Z.z.

Podľa § 33 ods. 2 Postupov sa odsek 1 vzťahuje aj na technické zhodnotenie majetku.

Podľa § 76 ods. 1 zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku v znení predpisov platných pre rok 2005 (ďalej len „stavebný zákon“) dokončenú stavbu, prípadne jej časť spôsobilú na samostatné užívanie alebo tú časť stavby, na ktorej sa vykonala zmena alebo udržiavacie práce, pokiaľ tieto stavby vyžadovali stavebné povolenie, možno užívať len na základe kolaudačného rozhodnutia.

Podľa § 82 ods. 1 stavebného zákona kolaudačným rozhodnutím sa povoľuje užívanie stavby na určený účel.

Kolaudačné rozhodnutia vo všetkých sporných prípadoch boli vydané v roku 2006. Až vydaním kolaudačného rozhodnutia mohol žalobca užívať dlhodobý hmotný majetok, resp. technické zhodnotenie dlhodobého hmotného majetku na určený účel. Žalobca teda vo vyššie uvedených prípadoch si splnil povinnosti podľa stavebného zákona až v roku 2006, nemohol preto o uvedenom majetku, resp. technickom zhodnotení majetku účtovať už v roku 2005.

Ani v prípade predčasného užívania stavby (§ 83 stavebného zákona) a ani v prípade dočasného užívania stavby (§ 84 stavebného zákona) nemožno tvrdiť, že boli splnené povinnosti podľa stavebného zákona. Oba režimy sú totižto iba dočasné a predpokladajú vydanie kolaudačného rozhodnutia. Až vydaním kolaudačného rozhodnutia sú splnené povinnosti podľa stavebného zákona.

Žalobca ani nepreukázal, že by stavebný úrad povolil žalobcovi stavby predčasne využívať, resp. ich skúšobné prevádzky. Rozhodnutia Obvodného úradu životného prostredia v Dolnom Kubíne (rozhodnutie č. 2005/00953-ADA-CA5-10 zo dňa 25.09.2005, rozhodnutie č. 2005/00954-ADA-CA5-10 zo dňa 23.09.2005, rozhodnutie č. 2005/00955-ADA-CA5-10 zo dňa 25.09.2005), ktoré sa nachádzali v administratívnom spise nie sú rozhodnutiami stavebného úradu, ktorým je v tomto prípade Mesto Dolný Kubín.

Stavebný zákon v časti označenej ako všeobecné technické požiadavky na uskutočňovanie stavieb v § 53 ustanovuje, že technologické vybavenie stavieb musí umožňovať technologický proces, pre ktorý je určené, a zároveň spĺňať požiadavky bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci i bezpečnosti technických zariadení, požiarnej ochrany, ochrany zdravia ľudí a ochrany životného prostredia.

Podľa § 81b písm. e/ stavebného zákona kolaudačné rozhodnutie sa nevydá, ak nie je zaistená bezpečnosť a ochrana zdravia ľudí a životného prostredia, ako aj riadne užívanie stavby na určený účel, najmä ak nie sú predložené doklady o vyhovujúcich výsledkoch predpísaných skúšok a vyhlásenia výrobcu o zhode stavebných výrobkov (§ 43f).

Podľa § 82 ods. 1 stavebného zákona kolaudačným rozhodnutím sa povoľuje užívanie stavby na určený účel.

Podľa § 85 ods. 1 stavebného zákona stavbu možno užívať len na účel určený v kolaudačnom rozhodnutí, prípadne stavebnom povolení.

Stavebný úrad síce nevykonáva skúšky, resp. revízie technologickej časti stavby (napr. tlakové, plynové skúšky, resp. revízie elektrických zariadení), ale v rámci kolaudačného konania skúma, či boli vykonané predpísané skúšky jednotlivých technologických zariadení stavby. Nepredloženie skladov o vyhovujúcich výsledkoch predpísaných skúšok a vyhlásenia výrobcu o zhode stavebných výrobkov má za následok nevydanie kolaudačného rozhodnutia. Vydanie kolaudačného rozhodnutia znamená, že stavbu ako celok (vrátane jej technologickej časti) možno užívať na určený účel. Nemožno preto tvrdiť, že technologická časť stavby bola uvedená do užívania skôr ako jej stavebná časť.

K námietkam ohľadom ustanovenia § 22 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z.z a Pokynu MF SR č. 3400/1998-62 žalovaný uviedol nasledovné:

Podľa § 22 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z.z. samostatnou hnutel'nou vecou je aj výrobné zariadenie predmet slúžiaci na poskytovanie služieb, účelový predmet a iné zariadenie, ktoré s budovou alebo stavbou netvorí jeden funkčný celok, aj keď je s ňou pevne spojené. Žalovaný na základe už vyššie uvedených skutočností (predchádzajúca časť) má zato, že technologická časť predmetných stavieb tvorí so stavbami jeden funkčný celok, tzn. nie je samostatne hnutel'nou vecou v zmysle § 22 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z.z.

Ministerstvo financií SR zverejnilo vo Finančnom spravodajcovi č. 3/1998 Pokyn č. 3400/1998-62 k uplatňovaniu § 26 ods. 2 a § 33 zák.č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Pokyn“). Nakoľko predmetný Pokyn sa vzťahuje k zákonu č. 286/1992 Zb. daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (ktorý bol s účinnosťou od 01.01.2000 zrušený zákonom č. 366/1999 Z. z.), nebolo možné ho považovať za právny predpis, ktorý by bol pre žalovaného záväzný. Ustanovenia predmetného Pokynu je možné vzhľadom k príbuznosti ustanovení zákona č. 286/1992 Zb. a zák.č. 595/2003 Z.z. použiť len ako aplikačnú pomôcku.

K samotnej aplikácii predmetného Pokynu žalovaný uviedol:

V bode 2.2., na ktorý sa žalobca odvoláva, sa uvádza ako príklad výrobných zariadení, ktoré sú samostatnými technologickými zariadeniami a v zmysle § 26 ods. 2 zákona č. 286/1992 Zb. daniach z príjmov aj samostatnými hnutel'nými vecami odpisovanými oddelene od stavieb podľa § 1 resp. § 32 cit. zákona, a to i napriek ich pevnému spojeniu so stavbou – zariadenia na výrobu, transformáciu a dopravu tepelnej energie v priemysle určené na priemyslovú výrobu vrátane poľnohospodárstva a zariadení lokálnych kotolní v obytných nájomných domoch.

Žalobca opomenul uviesť, že uvedené ustanovenie sa vzťahuje na zariadenia na výrobu, transformáciu a dopravu tepelnej energie v priemysle určené na priemyslovú výrobu vrátane poľnohospodárstva a v prípade zariadení lokálnych kotolní v obytných nájomných domoch. Podľa informácií, ktoré žalovanému vyplynuli z administratívneho spisu, nie je známe, že by sa jednalo o takéto prípady. Naopak žalovaný má zato, že sa jednalo o zariadenia uvedené v bode 1.2. uvedeného Pokynu.

Podľa bodu 1.2. – ako príklad vybavenia stavby, ktoré je jej súčasťou a odpisuje sa so stavbou v rovnakej odpisovej skupine je uvedené vykurovanie: rozvody ústredného vykurovania a vykurovacie telesá s príslušenstvom – zariadenia kotolní a odovzdávacích staníc (kotly, výmenníky, zásobníky, vyrovnávače tlaku, čerpadlá, kompresory, expanzné nádoby, rozdeľovače a zberače, filtre, poistné a zabezpečovacie zariadenia v obytných domoch a budovách slúžiacich pre administratívu, školstvo atď.), okrem zariadení uvedených v bode 2.2. Z uvedeného je zrejmé, že aj podľa Pokynu je záver rovnaký, aký prijal žalovaný vo svojom rozhodnutí. Žalobca taktiež poukazoval na skutočnosť, že podľa predmetného Pokynu MF SR postupujú všetci ostatní výrobcovia tepla. Žalovanému z jeho praxe nie je známa skutočnosť, žeby postup zvolený žalobcom bol zaužívaný aj u ostatných výrobcov tepla.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal vec podľa § 246c, § 214 ods. 1 OSP bez pojednávania podľa § 250ja ods. 3 OSP a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 250ja ods. 4 OSP, v spojení s § 220 OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/10701-81129/2007/993196-r zo dňa 30.10.2007 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Dolný Kubín č. 657/230/24237/07/Pap zo dňa 30.05.2007 zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Najvyšší súd zistil, že skutkový stav z ktorého vychádzali obaja účastníci konania nie je sporným, preto z neho tak, ako bol zistený daňovými orgánmi a opísaný v protokole o daňovej kontrole a v rozhodnutiach vychádzal. Predmetom konania sú zásadné právne otázky daňovej praxe.

Súd prvého stupňa správne ustálil sporné okruhy právnych otázok. Najvyšší súd sa však nestotožnil s ich právnym vyhodnotením.

V prvom rade spornou právnou otázkou bolo posúdiť, či je možné odlíšiť stavebnú a technologickú časť vo vzťahu k predmetným trom stavbám a v dôsledku tejto skutočnosti odpisovať predmetný majetok ako stavebnú časť osobitne a osobitne technologickú časť.

Podľa § 22 ods.3 zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov samostatnou hnutel'nou vecou je aj výrobné zariadenie, zariadenie a predmet slúžiaci

na poskytovanie služieb, účelový predmet a iné zariadenie, ktoré s budovou alebo so stavbou netvorí jeden funkčný celok, aj keď je s ňou pevne spojené.

Uvedené ustanovenie je nevyhnutné vykladať v súlade s ust. § 2 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, podľa ktorého *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.*

Skutočný obsah skutočnosti rozhodujúcej pre určenie dane znamená ekonomický – materiálny obsah. Určenie hranice medzi stavebnou časťou stavby a technologickou časťou stavby je právnou otázkou o ktorej si záver vytvára správca dane a ktorú rieši pre účely aplikácie zákona o dani z príjmov ako predbežnú otázku s použitím ust. § 2 ods.6 zák.č. 511/1992 Zb. Najvyšší súd konštatuje, metodický pokyn č. 3400/1998-62, uverejnený vo finančnom spravodajcovi predstavuje návod na aplikáciu založený práve na zásadách uvedených v § 2 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb, preto je univerzálne použiteľný i pri aplikácii zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov (tak ako to uvádza žalovaný na vlastnej internetovej stránke), ako aj pri aplikácii zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov.

Najvyšší súd konštatuje, že aplikovať do oblasti daňových predpisov, definície použité inými, súkromnoprávnymi právnymi predpismi možno iba primerane. Napr. legálnu definíciu súčasť veci podľa § 120 ods. 1 občianskeho zákonníka tak, ako to urobil súd prvého stupňa je možné iba v prípade ak neodporuje ust. § 2 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a ak je v materiálnom súlade s daňovými zákonmi. Zabezpečenie materiálneho súladu pri výklade daňových predpisov je predmetom zákonnosti súdneho výkladu daňových predpisov ako aj následných výkladov daňových predpisov zabezpečovaných metodickými pokynmi ministerstva financií, ktoré však nemožno hodnotiť ako pramene práva, ale iba ako výkladové pomôcky pri aplikácii zákona. Pokyn ako výkladová pomôcka je obsahovo použiteľný i pri výklade nadväzujúcich právnych predpisov o daniach z príjmov.

Podľa metodického pokynu č. 3400/1998-62 „... všetky výrobné zariadenia voľne umiestnené v stavbách, alebo aj pevne spojené so stavbou, ktoré slúžia na zabezpečenie technologického procesu sú samostatnými hnutelnými vecami, ktoré sa odpisujú oddelene od stavieb“.

Najvyšší súd považuje za relevantné pre odlišenie stavebnej a technologickej časti ekonomické hľadisko. Pokiaľ stavebná časť tvorí len 1/5-inu vynaložených finančných prostriedkov a technologická časť je ťažisková z hľadiska funkčnosti a finančnej náročnosti investície, kotolne a ďalšie objekty tepelného hospodárstva nemožno hodnotiť ako súčasť stavby pre účely odpisovania. Rozhodujúca je finančná náročnosť investície. Rovnako finančne náročné vykurovacie rozvody tepelného hospodárstva, niekoľko kilometrov dlhé, nemožno považovať z hľadiska odpisovania za súčasť pôvodnej stavby. Ide o zariadenia na výrobu, transformáciu a dopravu tepelnej energie, určené nie pre vlastnú spotrebu výrobcu.

Samostatnou hnutelnou vecou v zmysle verejnoprávných daňových predpisov (napr. § 22 ods. 3 zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov) preto môže byť i vec, ktorá z hľadiska súkromnoprávneho (občianskoprávných vzťahov) napĺňa pojmové znaky súčasti veci v zmysle § 120 ods.1 Občianskeho zákonníka.

O trovách konania najvyšší súd rozhodol podľa § 246c ods. 1, prvá veta OSP v spojení § 224 ods. 1, 2 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP. Žalobca mal vo veci úspech, preto mu vznikol nárok na náhradu trov konania 132,77 eura, ktoré pozostávali z náhrady súdneho poplatku z podanej žaloby 2000,-- Sk a súdneho poplatku z podaného odvolania 2000,-- Sk. Podľa obsahu spisu žalobca ani jeho právny zástupca v priebehu súdneho konania, ani do 3 dní od vyhlásenia rozsudku trovy právneho zastúpenia nevyčíslil (§ 246c ods. 1 prvá veta OSP v spojení s § 151 ods. 2, prvá veta OSP), najvyšší súd preto žalobcovi náhradu trov právneho zastúpenia nepriznal.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave dňa 23. apríla 2009

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

za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková