

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/23/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019200632
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:1019200632.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Mediqa s. r. o., Limbová 22, Bratislava, IČO: 36 810 061, právne zastúpený: Law & Trust - advokátska kancelária, spol. s r. o., Mlynské nivy 16, Bratislava, IČO: 35 821 477, konajúca prostredníctvom advokáta Mgr. Zdenka Kučeru, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 110131/2019 zo dňa 25. februára 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. BA-6S/98/2019-92 zo dňa 27. februára 2024, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím číslo: 100255667/2017/9104403 zo dňa 10.02.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2015 v sume 16 208,36 eur a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 1 348,99 eur, t. j. určil rozdiel dane v sume 17 557,35 eur, z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“).

2. Žalovaný rozhodnutím číslo: 110131/2019 zo dňa 25. februára 2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

II. Rozsudok správneho súdu

3. Správny súd v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. BA-6S/98/2019-92 zo dňa 27. februára (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia.

4. Správny súd skonštatoval, že základným argumentom daňových orgánov bola skutočnosť, že žalobca nepreukázal, že použil prijaté plnenia (t. j. materiál a stavebné práce) na účel, resp. v súvislosti so svojím podnikaním, teda na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane, t. j. žalobca nepreukázal splnenie jednej z hmotnoprávnych podmienok vzniku nároku na odpočítanie dane, konkrétne podmienku podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH.

5. Správny súd mal z administratívneho spisu za preukázané, že správcovi dane boli - okrem iných dokladov - predložené aj jednotlivé - súvisiace zmluvy. Zo zmluvy zo dňa 31.07.2014 vyplynulo, že vlastníkom nehnuteľnosti, ktorej sa rekonštrukcia (materiál a práce) týkala je spoločnosť ALISTON I s.r.o. Účelom zmlúv bola predovšetkým správa nehnuteľnosti, pričom v zmysle č. 1 bodu 4 zmluvy z 31.07.2014 je správca (žalobca) oprávnený realizovať stavebné úpravy a poskytovať vykonané zhodnotenie nehnuteľnosti do ďalšieho užívania nájomcom a užívateľom nehnuteľností.

6. Správny súd zaujal stanovisko, že neobstojí skutková argumentácia žalobcu ohľadom toho, že poskytuje „zhodnotenie nehnuteľnosti“ ako „osobitnú službu“, za čo si fakturuje odplatu (obdobu nájomného), ktorá je súčasťou celkovej fakturovanej odplaty. Pravdivosť uvedeného tvrdenia nevyplýva z obsahu zmluvy z 31.07.2014, odmena je určená za správu a užívanie, nie za poskytovanie plnenia, ktoré žalobca označuje ako „zhodnotenie nehnuteľnosti“. Navyiac, správny súd v tejto súvislosti - v zhode so žalovaným - skonštatoval, že pokiaľ je nájomcom daná do užívania nehnuteľnosť, ktorá je zrekonštruovaná na náklady správcu, uvedené neznamena, že takto zrekonštruovanú nehnuteľnosť je následne správca oprávnený dať do užívania nájomcom, pretože ten k samotnej nehnuteľnosti nemá vlastnícke právo, a teda nie je oprávnený takýmto spôsobom s nehnuteľnosťou disponovať. Inak povedané, skutočnosť, že správca vykoná rekonštrukciu nehnuteľnosti, hoci aj na vlastné náklady, nemá vplyv na vlastnícke právo, či iné právo, výsledkom ktorého je možnosť dispozície s nehnuteľnosťou. Aj z uvedeného dôvodu je podľa správneho súdu zrejmé, že vzhľadom na nemožnosť disponovania s nehnuteľnosťou (z titulu vlastníckeho, príp. iného obdobného práva), žalobca neprijal deklarované plnenia (materiál, práce) na účely svojej podnikateľskej činnosti, resp. pre seba, na svoj účet, ktoré by použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Pokiaľ žalobca argumentoval zmluvou o budúcej zmluve, táto síce naznačuje z časového hľadiska presne neurčený zámer žalobcu uzatvoriť niekedy v budúcnosti zmluvu o podnájme nebytových priestorov, avšak uvedené samo osebe nepreukazuje, že v budúcnosti skutočne dôjde k uzatvoreniu zmluvy, a že podnájom nebytových priestorov bude spájaný s podnikateľskou činnosťou žalobcu.

7. Správny súd uviedol, že žalovaný nespochybnil samotnú skutočnosť, že žalobca bol oprávnený vykonať stavebné úpravy, spochybnené bolo tvrdenie žalobcu, že prijaté plnenia (materiál a práce) použil na účely svojej podnikateľskej činnosti a žalobca túto pochybnosť nevyvrátil.

8. Pokiaľ žalobca namietal porušenie zmluvnej voľnosti s ohľadom na skutočnosť, že správca dane neakceptoval skutočnosť, že medzi žalobcom a druhou zmluvnou stranou mohlo dôjsť k dohode na vykonaní stavebných prác, správca dane a ani žalovaný nepopreli skutočnosť, že si zmluvné strany mohli takýmto spôsobom upraviť vzťahy prostredníctvom zmluvy, avšak žalobcom predložené zmluvy neakceptovali ako dôkaz preukazujúci splnenie hmotnoprávných podmienok pre uznanie práva na odpočet dane, konkrétne podmienky podľa § 49 ods. 2 prvej vety zákona o DPH, že prijaté plnenie je príjmom (žalobcom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Taktiež pokiaľ žalobca argumentoval poukazom na ustanovenia zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v platnom znení (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), tieto v prejednávanej veci nemajú relevanciu, keďže predmetom sporu bol odpočet dane z pridanej hodnoty, regulovaný zákonom o DPH.

9. Správny súd poukázal na to, že zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol a že platiteľ dane použil dodané tovary a služby následne na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení. Nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia (žalobcovi - osobe registrovanej pre DPH) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) - (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej implementácie v právnom poriadku Slovenskej republiky. V posudzovanom prípade bola správcom dane spochybnená tretia (podľa Smernice 2006/112/ES) hmotnoprávna podmienka na odpočítanie dane, t. j. že prijaté plnenie je príjmom (žalobcom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Keďže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (žalobca), bol žalobca následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. Žalobca si túto svoju dôkaznú povinnosť nesplnil a jeho vyjadrenia a ním produkované dôkazy (predložená zmluvná dokumentácia), nevyvrátili pochybnosti správcu dane

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného k nej

10. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správemu súdu na ďalšie konanie.

11. Sťažovateľ považoval za nesprávne právne posúdenie v bode 35. napadnutého rozsudku, že účelom zmlúv bola predovšetkým správa nehnuteľností. Uviedol, že účelom uvedených zmlúv je tiež možnosť vykonania potrebných stavebných úprav nehnuteľností na základe požiadaviek nájomcov a užívateľov nehnuteľností na náklady žalobcu a do majetku, o ktorom je sťažovateľ oprávnený účtovať ako o svojom, pričom zdôraznil, že zo zmlúv mu vyplýva možnosť poskytovať vykonané zhodnotenie nehnuteľností za odplatu do ďalšieho užívania nájomcom a užívateľom nehnuteľností - uvedené definoval ako obdobu nájmu. Tvrdil, že správa nehnuteľností je v zmysle zmlúv rovnako dôležitá ako ostatné účely zmlúv, čo vyjadruje aj podiel odplaty v pomere 50:50 k uvedeným účelom zmluvy.

12. Za nesprávne právne posúdenie označil sťažovateľ záver správneho súdu v bode 36. napadnutého rozsudku, že z dôvodu nemožnosti disponovať s nehnuteľnosťou je zrejmé, že žalobca neprijal deklarované plnenia na účely svojej podnikateľskej činnosti. Namietal, že správny súd nerozlišuje medzi právnym vlastníctvom a tzv. „ekonomickým vlastníctvom“, ktoré ako „fikciu“ pripúšťajú účtovné a daňovoprávne predpisy. Zaujal stanovisko, že náklady na technické zhodnotenie cudzej veci sú v podnikaní a v ich účtovaní a zdaňovaní vnímané ako vlastný hmotný majetok toho, kto tieto náklady vynaložil, ak o nich neúčtuje vlastník a zároveň vlastník dal súhlas oprávnenej osobe na zahrnutie a odpisovanie takýchto nákladov do hmotného majetku oprávnenej osoby. Z ustanovení § 17 ods. 20 a § 24 ods. 2 zákona o dani z príjmov vyplýva, že žalobca nemusí byť len vlastníkom, prenajímateľ alebo nájomca, ale môže mať aj iný užívací vzťah na základe nepomenovanej zmluvy (t. j. Zmluvy o správe a užívaní nehnuteľností), aby mohol zhodnotenie nehnuteľností účtovne nadobúdať pre seba a na účely svojej podnikateľskej činnosti.

13. Sťažovateľ argumentoval tým, že podľa zmlúv o správe a užívaní nehnuteľností má súhlas vlastníka nehnuteľností o nákladoch na uvedené stavebné práce účtovať a ich hodnotu odpisovať vo svojom účtovníctve. Zdôraznil, že stavebné práce zodpovedajúce technickému zhodnoteniu nehnuteľností v súlade s uvedenými oprávneniami obstaráva pre seba, účtuje o nich vo svojom účtovníctve a ďalej ich využíva na svoju podnikateľskú činnosť, v súvislosti s ktorou poskytuje tovary a služby svojim obchodným partnerom ako platiteľ dane a za účelom dosahovania zisku.

14. Sťažovateľ namietal právne posúdenie v bode 39. napadnutého rozsudku, že poukaz na ustanovenia zákona o dani z príjmov nemá relevanciu, keďže predmetom sporu bol odpočet dane z pridanej hodnoty, regulovaný zákonom o DPH. Podľa neho nemôže byť ignorované, že aj v zmysle daňových predpisov je prípustné o nákladoch na technické zhodnotenie cudzej veci účtovať ako o hmotnom majetku oprávnenej osoby. Argumentoval zásadou zmluvnej voľnosti a že žiadny zákon nezakazuje, aby si so svojimi obchodnými partnermi dohodol obchodné podmienky tak, ako je to uvedené v Zmluvách o správe a užívaní nehnuteľností alebo v Zmluve o budúcej zmluve. Tvrdil, že zákon o dani z príjmov upravuje aj „iné užívacie vzťahy“ a „užívateľov“ v najširšom slova zmysle, vrátane vzťahov a subjektov z nepomenovaných zmlúv, vecných bremien, spoluvlastníckych vzťahov, podnájmov - v predmetnej veci sa má jednať o takýto vzťah (obdobu nájmu a obdoba nájomného).

15. Napokon sa sťažovateľ ohradil voči záveru správneho súdu, že zmluva o budúcej zmluve nepreukazuje, že v budúcnosti skutočne dôjde k uzatvoreniu zmluvy a že podnájom nebytových priestorov bude spájaný s podnikateľskou činnosťou žalobcu. Zdôraznil, že podľa Zmluvy o budúcej zmluve bol oprávnený realizovať dohodnuté stavebné úpravy aj pred uzatvorením zmluvy o podnájme nebytových priestorov a ak vykoná stavebné úpravy majúce charakter technického zhodnotenia, je oprávnený hodnotu tohto zhodnotenia účtovne viesť a odpisovať. Uviedol, že je bežnou praxou pri prenajímaní nebytových priestorov, že budúci užívatelia si nebytové priestory stavebne upravujú na základe zmlúv o budúcných zmluvách ešte pred uzatvorením samotných budúcich zmlúv. Veľmi často samotné budúce zmluvy ani nie je možné uzatvárať pred ich kolaudáciou na určený účel.

16. Tvrdil, že v čase vydávania „Rozhodnutia“ (zrejme napadnutého rozhodnutia - pozn. kasačný súd) už žalobca mal v zmysle Zmluvy o budúcej zmluve zmluvu o podnájme s nájomcom uzatvorenú a poskytoval zdaniiteľné plnenia ako platiteľ dane v súvislosti s poskytovaním služieb v kaviarni.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol túto zamietnuť ako nedôvodnú. Zdôraznil, že bolo na sťažovateľovi, aby preukázal priamu a bezprostrednú súvislosť prijatých plnení na vstupe s plneniami na výstupe, t. j. aby preukázal, že takto prijaté plnenia (rekonštrukčné práce a materiál) na vstupe sú súčasťou nákladov na jeho uskutočnené plnenia na výstupe.

18. Žalovaný poukázal na článok 168 Smernice 2006/112/ES a na rozsudky ESD (napr. rozsudok ESD C-37/95, C-268/83, C-98/98, C-169/04, C-16/00), z ktorých vyplýva, že na sťažovateľovi, aby preukázal priamu a bezprostrednú súvislosť prijatých plnení na vstupe s plneniami na výstupe, t. j. aby preukázal, že takto prijaté plnenia (rekonštrukčné práce a materiál) na vstupe sú súčasťou nákladov na jeho uskutočnené plnenia na výstupe.

19. K tvrdeniu sťažovateľa, že on dáva do užívania nájomcom „zhodnotenie nehnuteľnosti“ (čo je podľa neho obdoba nájmu), žalovaný uviedol, že takéto tvrdenie právne neobstojí, nakoľko nehnuteľnosť, či už v pôvodnom stave alebo zhodnotenú, môže dať do prenájmu nájomcom len vlastník nehnuteľnosti, príp. nájomca so súhlasom vlastníka (podnájom) a nie subjekt (v danom prípade sťažovateľ), ktorý nemá k danej nehnuteľnosti žiadny právny vzťah.

20. Žalovaný uviedol, že vlastník nehnuteľnosti, uzatvoril dňa 31.07.2014 so sťažovateľom ako správcom Zmluvu o správe a užívaní nehnuteľností. V predmetnej zmluve je uvedené, že nakoľko niektoré časti nehnuteľností si vyžadujú stavebné úpravy, tieto je v zmysle požiadaviek nájomcov a užívateľov nehnuteľností oprávnený vykonať správca na svoje náklady a svoju zodpovednosť a v prípade skončenia správy a užívania nehnuteľností v zmysle tejto zmluvy je správca oprávnený (nie povinný) požadovať od vlastníka nehnuteľnosti, aktuálnu protihodnotu toho, o čo sa zvýšila hodnota nehnuteľností z dôvodu vykonaných stavebných prác na náklady správcu.

21. Žalovaný zdôraznil, že skutočnosť, že nájomcom je daná do nájmu (užívania) nehnuteľnosť, ktorá je v nejakej miere zrekonštruovaná na náklady správcu, neznamena, že toto vykonané zhodnotenie na nehnuteľnosti, ktorá nie je vlastníctvom správcu, je dané do užívania nájomcom správcom nehnuteľnosti, t. j. sťažovateľom. Nehnuteľnosť, či už v pôvodnom stave alebo zhodnotená, je daná do prenájmu nájomcom len vlastníkom nehnuteľnosti, ktorý jediný môže danú nehnuteľnosť využívať na účely svojej podnikateľskej činnosti. Sťažovateľ sa v Zmluve o správe a užívaní nehnuteľností sám na základe svojej slobodnej vôle rozhodol, že je oprávnený vykonať na svoje náklady a svoju zodpovednosť stavebné úpravy na spravovanej nehnuteľnosti na základe požiadaviek nájomcov. Táto skutočnosť ho však v žiadnom prípade neopravňuje poskytovať vykonané zhodnotenie nehnuteľnosti do ďalšieho užívania nájomcom a užívateľom nehnuteľnosti, nakoľko nie je vlastníkom danej nehnuteľnosti, ani jej prenajímateľom ani nájomcom.

22. Čo sa týka Zmluvy o budúcej zmluve o podnájme nebytových priestorov uzavretej medzi sťažovateľom a spoločnosťou Centrum Kramáre, spol. s r. o., žalovaný má za to, že samotná zmluva o uzavretí budúcej zmluvy o podnájme nezakladá žiadne právo na akékoľvek budúce plnenia súvisiace s týmto podnájmom bez riadneho uzatvorenia následnej riadnej zmluvy o podnájme. V posudzovanom prípade nebolo preukázané reálne odovzdanie rekonštruovaných nehnuteľností do užívania sťažovateľovi, a preto spájať akékoľvek využívanie týchto nehnuteľností v budúcnosti s ekonomickou činnosťou sťažovateľa, je neprípustné. K tvrdeniu sťažovateľa, že v čase vydávania rozhodnutia žalovaného už mal uzatvorenú zmluvu o podnájme s nájomcom, žalovaný uvádza, že dané tvrdenie je špekulatívne a sťažovateľ ho žiadnym relevantným spôsobom nepreukázal.

23. Čo sa týka zásad zmluvnej voľnosti, daňové orgány nenamietali, že sťažovateľ bol oprávnený hodnotu zhodnotenia účtovne viesť a odpisovať vo svojom účtovníctve. Táto skutočnosť však neznamena, že sťažovateľ bol oprávnený predmetnú rekonštruovanú nehnuteľnosť aj používať na svoje podnikanie, keďže k nej nemal žiadny právny vzťah - nebol vlastník, prenajímateľ ani nájomca a nemal k nej ani žiadne iné užívacie právo (spolu vlastník, vecné bremeno, podnájom a pod.) na základe nepomenovanej zmluvy. Na základe uvedeného považoval žalovaný poukaz sťažovateľa na ust. § 17 ods. 20 a 24 ods. 2 zákona o dani z príjmu za bezpredmetný.

IV. Konanie na kasačnom súde

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „najvyšší správny súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

25. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

26. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

27. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybraná súvisiaca právna úprava, právne názory kasačného súdu

28. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

29. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

31. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH 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.

32. Kasačný súd v prvom rade uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik tohto nároku súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

33. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane vyplývajúce z čl. 168 a nasl. Smernice 2006/112/ES sú, že (1) poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), že (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálne existencia plnenia), a že (3) prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane (prevzaté aj do zákona o DPH- § 19 ods. 1 a 2, § 49 ods. 2 a § 51 ods. 1) nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté (rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022). Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad obsahuje všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m. m. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR - sp. zn. 8Sžf/26/2014).

34. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie nepochybne prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že odráža skutočnosť. Kasačný súd však poukazuje na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 241/07-44 zo dňa 18.09.2008, podľa ktorého „zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu“.

35. Kasačný súd zameral primárne svoju pozornosť na to, či prijaté plnenia (t. j. materiál a stavebné práce) na rekonštrukciu nehnuteľnosti, ktorej vlastníkom bola iná spoločnosť (ALISTON I s.r.o.), voči ktorej bol sťažovateľ v postavení správcu, nie nájomcu alebo podnájomcu, sú v priamej súvislosti so službami, za ktoré bolo plnené sťažovateľovi, t. j. či tu existuje priama súvislosť medzi plneniami na vstupe a na výstupe (§ 49 ods. 2 zákona o DPH).

36. Kasačný súd má, zhodne so správnym súdom za to, že z vykonaných dôkazov nevyplývalo, resp. dôkazmi nebolo dostatočne preukázané tvrdenie sťažovateľa o tom, že odplata za správu a užívanie nehnuteľnosti zahŕňala tzv. „zhodnotenie nehnuteľnosti“ ako „osobitnú službu“, za čo si fakturuje odplatu (obdobu nájomného), ktorá je súčasťou celkovej fakturovanej odplaty.“ Zo zmluvy zo dňa 31.07.2024 vyplýva, že výška odmeny bola dohodnutá fixne stanovenou sumou, nezávisle od výšky prípadného zhodnotenia nehnuteľnosti. Sťažovateľ nebol oprávnený s nehnuteľnosťou disponovať a rekonštruovanú nehnuteľnosť dával do užívania nájomcom vlastníkom, a nie sťažovateľ (správca).

37. Takéto náklady za materiál a stavebné práce uhradené sťažovateľom svojim dodávateľom nie je možné vnímať ani ako tzv. náklady súvisiace s jeho celkovou ekonomickou činnosťou, keďže (ako už uviedol aj správny súd) predložená zmluva o budúcej zmluve nepreukazuje, že možnosť budúceho

podnájmu nebytových priestorov bude spájaný s podnikateľskou činnosťou sťažovateľa. Sťažovateľ ani na základe zmluvy o budúcej zmluve nepreukázal vlastnícky alebo iný právny (nájomný, resp. podnájomný) vzťah k nehnuteľnosti, ktorej rekonštrukcia bola predmetom fakturovaných služieb a tovarov.

38. Kasačný súd v tomto smere poukazuje aj na rozhodnutie SD EÚ vo veci C 496/11 (Portugal Telecom SGPS SA c/a Fazenda Pública), z ktorého k prejednávanej veci vyplýva: „36. Na to, aby bolo možné odpočítať DPH, musia plnenia uskutočňované na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s plneniami na výstupe, pri ktorých je DPH odpočítateľná. Právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet (pozri rozsudky Cibo Participations, už citovaný, bod 31; z 26. mája 2005, Kretztechnik, C 465/03, Zb. s. I 4357, bod 35; z 8. februára 2007, Investrand, C 435/05, Zb. s. I 1315, bod 23; Securenta, už citovaný, bod 27, a SKF, už citovaný, bod 57).

37. Právo na odpočet v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri najmä rozsudky Kretztechnik, už citovaný, bod 36; Investrand, už citovaný, bod 24, a SKF, už citovaný, bod 58).“, pričom vo veci nebola v zmysle vyššie uvedeného rozhodnutia SD EÚ preukázaná nielen priama súvislosť medzi plneniami na vstupe a na výstupe, ale nebolo preukázané ani to, že by predmetné náklady mohli byť vnímané ako celkové náklady, ktoré sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré sťažovateľ poskytuje.

39. Ako je uvedené vyššie, kasačný súd predmetné plnenie (t. j. materiál a stavebné práce) poskytnuté na rekonštrukciu nehnuteľnosti, ktorej vlastníkom bola iná spoločnosť (ALISTON I s.r.o.), nemohol akceptovať ani ako služby tvoriace súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby, a to aj s prihliadnutím na to, že ide o adresnú rekonštrukciu viažucu sa k jednému objektu (ku konkrétnej nehnuteľnosti), voči ktorej sťažovateľ v daňovom konaní nepreukázal svoje oprávnenie užívať ju pri výkone svojej ďalšej podnikateľskej činnosti. Z povahy poskytnutých služieb taktiež vyplýva, že tieto nemajú všeobecnú povahu, ale boli poskytnuté adresne, nie sú reprodukovateľné a využiteľné v rámci iných služieb poskytovaných sťažovateľom.

40. Kasačný súd uzatvára, že sporné služby a tovary (stavebné práce a stavebný materiál) nemali v zmysle výkladových princípov judikatúry ESD/SD EÚ priame a bezprostredné spojenie s výstupnou zdaniteľnou transakciou sťažovateľa, ktorá by bola dôvodom pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane a výdavky, ktoré vznikli sťažovateľovi v súvislosti s ich obstaraním, neboli súčasťou nákladov jeho zdaniteľnej transakcie na výstupe. Zároveň nebolo preukázané, že sa jednalo o plnenia tvoriace súčasť celkových nákladov sťažovateľa. Prijaté služby a tovary priamo a bezprostredne súviseli s rekonštrukciou nehnuteľnosti, ktorú však sťažovateľ nerealizoval pre seba, nakoľko nebol vlastníkom, prenajímateľom a ani nájomcom rekonštruovaných nehnuteľností, a teda k daným nehnuteľnostiam nemal žiadny právne relevantný vzťah. Na základe vyššie uvedeného možno súhlasne s názorom správneho súdu aj žalovaného konštatovať, že sťažovateľ nespĺnil podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH tým, že prijaté zdaniteľné plnenie nepoužil na uskutočnenie zdaniteľných plnení ako platiteľ.

41. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Odpočet DPH si sťažovateľ uplatnil sám, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností uvedených na faktúrach.

42. V prejednávanej veci však došlo zo strany správcu dane a žalovaného k spochybneniu splnenia hmotnoprávnych podmienok, ktorých preukázanie je na daňovom subjekte/ sťažovateľovi. Sťažovateľ totiž nepredložil na preukázanie a podporu svojich tvrdení žiadne vierohodné a relevantné dôkazy napriek tomu, že mu na to bol vytvorený dostatočný priestor. V tomto kontexte kasačný súd upriamuje pozornosť aj na predložené stavebné povolenia, z ktorých vyplýva, že stavebníkom pri rekonštrukcii predmetnej nehnuteľnosti bol jej vlastníkom, a nie správca (sťažovateľ). Sťažovateľom následne (pri správnej žalobe) predložené dôkazy z roku 2017, ktorými sa snažil preukázať tvrdenie, že v priestoroch nehnuteľnosti (rekonštruovanej v decembri 2015) následne prevádzkoval kaviareň, neboli predložené v

priebehu administratívneho konania, teda nič nemenia na tom, že sťažovateľ svoje dôkazné bremeno neuniesol.

43. Obdobné skutkové okolnosti („stavebné povolenia na výstavbu haly boli vydané v prospech spoločnosti ..., ktorá má objekt aj vo svojom vlastníctve, čo je subjekt odlišný od sťažovateľa, hoci personálne prepojený, z čoho správca dane vyvodil, že sťažovateľ predmetnú nehnuteľnosť nemal vo vlastníctve a nemal ju ani v nájme, preto prijaté zdaniteľné plnenie sťažovateľ nepoužil na účely svojej podnikateľskej činnosti“) boli predmetom právneho posúdenia napr. v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/50/2022 zo dňa 29. júna 2023, ktoré prešli aj testom ústavnosti - uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 23/2024 zo dňa 23.01.2024. V tu uvedenej veci sa najvyšší správny súd obdobne ako v tejto veci stotožnil so záverom správcu dane, že plnenie (stavebné práce) nebolo príjemcom (sťažovateľom) použité v rámci jeho následnej ekonomickej činnosti.

44. Pokiaľ sťažovateľ argumentoval poukazom na ustanovenia zákona o dani z príjmov, kasačný súd (zhodne so závermi správneho súdu) poznamenáva, že daň z príjmu nie je na európskej úrovni harmonizovanou daňou, na rozdiel od dane z pridanej hodnoty; Smernica Rady 2006/112/ES neupravuje a ani sa nevzťahuje na problematiku dane z príjmov (a contrario čl. 1 a čl. 2 Smernice 2006/112/ES). Preto zároveň ustanovenia zákona o dani z príjmov nie sú spôsobilé zvrátiť podmienky vyplývajúce z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie týkajúca sa Smernice 2006/112/ES.

45. Záverom kasačný súd uzatvára, že na základe vykonaného dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ako aj administratívneho spisu žalovaného, dospel k záveru, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav. Dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, správca dane aj žalovaný riadne vyhodnotili a vysporiadali sa dôkladne aj so všetkými podstatnými námietkami sťažovateľa. Z uvedeného dôvodu preto kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

46. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

47. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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