

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/70/2019
Identifikačné číslo spisu: 3019200178
Dátum vydania rozhodnutia: 22. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200178.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): H. Y., bytom G. R. XXX, XXX XX G. R., právne zastúpený: JUDr. Katarína Barlová, advokátka, so sídlom Námestie slobody 397/2, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100189192/2019 zo dňa 16. januára 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/32/2019-109 zo dňa 10. júla 2019, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100189192/2019 zo dňa 16.01.2019, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (správcu dane) č. 101828113/2018 zo dňa 18.09.2018 o určení rozdielu na dani z pridanej hodnoty v sume 40 687,63 eura za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2014 nepriznaním nadmerného odpočtu v sume 9,17 eura a vyrubení dane v sume 40 678,46 eura.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že z administratívneho spisu mal preukázané a medzi účastníkmi ani nebolo sporné, že žalobca (pôvodne podnikajúci pod obchodným menom Martin Vašek, s miestom podnikania Čachtice, Lysiná 723, IČO: 43 054 412) nadobudol v roku 2010 nehnuteľnosť - budovu bez súpisného čísla (autoservis) spolu s pozemkom, na ktorom táto budova

stojí. K uvedenému prevodu vlastníckeho práva došlo bez DPH. Nehnutelnosť následne v roku 2014 predal obchodnej spoločnosti Autoservis Martin Vašek, s.r.o., pričom v súvislosti s týmto prevodom majetku vystavil dňa 25.08.2014 faktúru č. 140001. Sporným zostal obsah tejto faktúry, či bol do nej dopisovaný text v súvislosti s režimom obchodu a v konečnom dôsledku aj samotný režim obchodu, či bol oslobodený od DPH alebo došlo k prenosu daňovej povinnosti.

3. Správny súd sa v plnom rozsahu stotožnil so zisteniami a závermi správcu dane a žalovaného, že v rámci daňovej kontroly na dani z príjmov fyzických osôb bola súčasťou účtovníctva žalobcu faktúra č. 140001 zo dňa 25.08.2014 s textom „Plnenie je oslobodené od DPH na základe § 38 ods. 1 zákona o DPH“. Až vo vyrubovacom konaní, teda v čase, keď boli žalobcovi známe zistenia z daňovej kontroly zameranej na daň z pridanej hodnoty, predložil túto faktúru s odlišným textom: „Plnenie je oslobodené od DPH na základe § 38 ods. 1 zákona o DPH s prenosom daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. c) zákona o DPH.“

4. Konštatoval, že táto faktúra obsahuje súčasne dva rozdielne režimy zdaňovania vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty. Je bez pochybností zrejmé, že súčasne je na spornej faktúre uvedené, že plnenie je oslobodené od DPH s uvedením príslušného zákonného ustanovenia a následne text pokračuje uvedením prenosu daňovej povinnosti s príslušným zákonným ustanovením. Za okolností ako boli zistené v predmetnej právnej veci, je dôvodný záver, že k uvedenému došlo tak, že k pôvodnému textu „Plnenie je oslobodené od DPH na základe § 38 ods. 1 zákona o DPH“ bol následne, s časovým odstupom dopísaný text ohľadne prenosu daňovej povinnosti. Uvedenému nasvedčuje skutočnosť, že žalobca, ako aj s ním personálne prepojená spoločnosť Autoservis Martin Vašek, s.r.o. nemali pôvodne vo svojom účtovníctve zaúčtovanú faktúru, ktorá by obsahovala aj text ohľadne prenosu daňovej povinnosti. Oba subjekty mali zhodne vo svojom účtovníctve faktúru s uvedením, že plnenie je oslobodené od DPH a následne v zmysle takto vystavenej faktúry aj konali, resp. nekonali, keď kupujúci subjekt neučinil samozdanenie, ktoré by inak musel realizovať. Odhliadnuc od toho, že zákon nepozná žiadnu skrátenú formu faktúry pre interné potreby, nie je ani logické, aby takéto prípadné „skrátenie textu“ obsahovalo len režim ohľadne DPH, ktorý nemal byť medzi účastníkmi zmluvy dohodnutý. Nie je ani zrejmé, prečo by okrem faktúry v zmysle zákona vystavoval žalobca aj interné faktúry, pričom by jedna z nich bola predložená aj tretiemu subjektu, ktorý ju následne zaúčtoval. Odhliadnuc od zákonných povinností podnikateľa v zmysle zákona o účtovníctve je vecou podnikateľskej obozretnosti a odbornej starostlivosti, aby boli vystavené a následne aj zaúčtované faktúry, ktoré zodpovedajú dojednaniu medzi účastníkmi zmluvy. V danom prípade však boli vystavené faktúry s uvedením režimu oslobodenia od platenia DPH, pričom ani jeden zo zainteresovaných podnikateľských subjektov takýto účtovný doklad nerozporoval, naopak ho obaja riadne zaúčtovali, pričom sa kupujúci v zmysle takto uvedeného režimu aj správal, keď nerealizoval samozdanenie.

5. Správny súd poukázal na to, že inštitút oslobodenia od dane (§ 38 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2017) treba odlišovať od prenesenia daňovej povinnosti pri dodaní nehnuteľnosti (§ 69 ods. 12 písm. c) cit. zákona). Ak dodávateľ (predávajúci) dodá nehnuteľnosť (na ktorú si mohol uplatniť oslobodenie od dane) a rozhodne sa pre jej zdanenie, povinnosť uhradiť daň prechádza na nového platiteľa (kupujúceho). Samotné rozhodnutie platiteľa dane (predávajúceho) o zdanení nehnuteľností napokon vyplýva priamo z ustanovenia § 69 ods. 12 písm. c) cit. zákona. Pokiaľ si dodávateľ (predávajúci) pri dodaní (predaji) nehnuteľnosti neuplatní oslobodenie od dane, potom vo faktúre (vo vzťahu ku ktorej sa kúpna zmluva vzťahuje) je povinný uviesť len slovné spojenie prenesenie daňovej povinnosti (§ 74 ods. 1 písm. k) cit. zákona). Takto sa uvedené aj štandardne realizuje.

6. Odhliadnuc od toho, že je dôvodný záver ohľadne neskoršieho dopísania textu do spornej faktúry ohľadne prenosu daňovej povinnosti, bol správny súd (zhodne so správnymi orgánmi) toho názoru, že takýmto zásahom sa stala faktúra zmätočná. Nie je totiž možné, aby si žalobca uplatnil oslobodenie od dane v zmysle ustanovenia § 38 ods. 1 (zákona o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2017) so súčasným prenesením daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. c) cit. zákona. Dopísaním textu sa v spornej faktúre nachádzajú oba tieto režimy a takýto postup nemá oporu v

zákone o dani z pridanej hodnoty. S poukazom na uvedené považoval správny súd závery správnych orgánov za vecne správne.

7. Ďalej správny súd poukázal na § 54 zákona o dani z pridanej hodnoty (v znení účinnom do 31.12.2017), ktorý upravuje postup platiteľa dane pri úprave investičného majetku z dôvodu zmeny účelu jeho použitia. V citovanom ustanovení je upravená povinnosť dodatočnej úpravy odpočítanej dane, ak platiteľ dane v období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom investičný majetok nadobudol alebo ho vytvoril na vlastné náklady, zmení účel jeho použitia. Platiteľ dane je tak povinný majetok, ktorý je na účely dane z pridanej hodnoty investičný, dôsledne sledovať. Úprava odpočítanej dane sa týka aj investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b) a c) cit. zákona.

8. Žalobca bol v roku 2014 vlastníkom nehnuteľnosti, na ktorej boli vykonané stavebné práce. Konkrétne išlo o prestavbu a prístavbu budovy, ktoré práce si obchodná spoločnosť STABILIT spol. s. r.o., so sídlom Nové Mesto nad Váhom, Podjavorinskej 9, IČO: 31 102 361 (dodávateľ) vyúčtovala faktúrou č. 1401012 zo dňa 22.01.2014 v sume 244 125,80 eura (titulom základu dane vo výške 203 438,17 eura a dane z pridanej hodnoty vo výške 40 687,63 eura). Žalobca si v 1. štvrtroku 2014 odpočítal uvedenú daň z pridanej hodnoty vo výške 40 687,63 eura na investičný majetok (stavebné práce) v jeho vlastníctve. Následne došlo k prevodu tejto nehnuteľnosti na tretiu osobu a povinnosťou žalobcu bolo vykonať úpravu odpočítanej dane (podľa § 54 ods. 7 v nadväznosti na § 54 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2017) v zdaňovacom období 4. štvrtrok 2014, čo správne konštatoval a aj jasne a zrozumiteľne vysvetlil správca dane vo svojom rozhodnutí.

9. Konštatoval, že za vyššie uvedenej situácie bol právny názor správcu dane, aprobovaný žalovaným, podľa ktorého bolo povinnosťou žalobcu vykonať úpravu odpočítanej dane pri zmene účelu investičného majetku, a to pri stavebných prácach (prestavbe a prístavbe budovy) vykonaných dodávateľom (obchodnou spoločnosťou STABILIT spol. s. r.o.) správny a v súlade s vyššie uvedenými zákonnými ustanoveniami. Žalovaný preto dôvodne potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorý určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 40 687,63 eura. Suma rozdielu na dani z pridanej hodnoty číselne zodpovedá sume (dani z pridanej hodnoty) za stavebné práce vykonané a vyfakturované dodávateľom vo faktúre č. 1401012 zo dňa 22.01.2014.

10. Správny súd záverom uviedol, že skutočnosť, že žalobca v čase vydania žalobou napadnutého rozhodnutia nebol podnikateľom a platcom DPH nemá žiaden význam pre posúdenie veci a oprávnenie správnych orgánov rozhodnúť o určení rozdielu dane. Ukončením podnikateľskej činnosti fyzickej osoby - živnostníka nezakladá jeho zodpovednosť za záväzky z jeho podnikateľskej činnosti, a taktiež za prípadné daňové nedoplatky, ktoré neboli uhradené. Rovnako môžu správne orgány preveriť účtovníctvo podnikateľa, ktorému zaniklo podnikateľské oprávnenie a na základe takto vykonanej kontroly mu prípadne určiť daňovú povinnosť. Správny súd sa ani nestotožnil s tým, že by správca dane a žalovaný konali v rozpore s predchádzajúcim zrušujúcim rozhodnutím žalovaného. Správca dane vykonal po takomto zrušení doplnenie dokazovania, a to napríklad výsluchom splnomocneného zástupcu kupujúceho - spoločnosti MADANARI CLIENTS s.r.o. (predtým Autoservis Martin Vašek, s.r.o.), preveril zaúčtovanie spornej faktúry a podobne. Na základe takto doplneného dokazovania následne vec právne posúdil a rozhodol. Súčasne nebolo zistené žiadne procesné pochybenie správcu dane alebo žalovaného, ktoré by malo za následok nezákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne aby zmenil rozhodnutie krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

12. Sťažovateľ považoval rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane za nezákonné a v rozpore s § 69 ods. 12 písm. c), § 38 ods. 1, § 54 ods. 2, 4, 5, 7, § 3 ods. 1, 2, 3 zákona o DPH účinného v čase prevodu predmetnej nehnuteľnosti a čl. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Uviedol, že žalovaný v rozpore so zákonom svojím rozhodnutím oslobodenia prevodu nehnuteľnosti od dane z pridanej hodnoty nahradil úmysel sťažovateľa, že dodanie nehnuteľnosti bude s tuzemským prenosom daňovej povinnosti. Osobou povinnou platiť daň z pridanej hodnoty bol teda kupujúci z kúpnej zmluvy. Taktiež tvrdil, že u neho nedošlo k zmene účelu použitia investičného majetku. Majetok bol použitý na uskutočnenie zdaniteľných plnení (dodanie nehnuteľnosti platiteľovi, ktorý bol povinný platiť daň z pridanej hodnoty), nemal preto povinnosť upraviť odpočítanú daň na vstupe z prijatých zdaniteľných plnení, ktoré nepoužil na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení. Keďže nedošlo k zmene účelu použitia investičného majetku, namietal svoju povinnosť vykonať úpravu odpočítanej dane v zdaňovacom období 4. štvrtrok 2014. Sťažovateľ uviedol, že od 01.09.2016 nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty a od 01.01.2017 ani podnikateľom. V roku 2017, keď u neho správca dane vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 2. až 4. štvrtrok 2014, už nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty.

13. Sťažovateľ opätovne konštatoval, že využil možnosť tuzemského prenosu daňovej povinnosti. Kupujúci ako platiteľ dane z pridanej hodnoty pri splnení všetkých podmienok v zákone o dani z pridanej hodnoty je síce povinný platiť daň z pridanej hodnoty z prijatého plnenia v rámci prenosu daňovej povinnosti, ale pri súčasnom uplatnení práva na odpočet dane na vstupe z prijatých zdaniteľných plnení je celá daň z pridanej hodnoty na vstupe a výstupe uplatnená iba záznamom v povinnej evidencii DPH, v daňovom priznaní a v kontrolnom výkaze. Tuzemský prenos daňovej povinnosti predstavuje výnimku zo základného pravidla zdaňovania pri vnútroštátnych dodávkach, kedy daň z dodania neplatí dodávateľ, ale táto povinnosť je prenesená na odberateľa. Tuzemské sektorové samozdanenie bolo zavedené s cieľom eliminácie daňových podvodov pri obchodoch s vybranými komoditami. Prenos povinnosti platiť daň na odberateľa v SR sa uplatní iba v prípade, ak dodávateľ aj odberateľ sú v SR platiteľmi DPH. V týchto prípadoch neodvádza daň dodávateľ, ale osoba, ktorej bol uvedený tovar predaný alebo služba poskytnutá. Dodávateľ na faktúre uvedie slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“. Ide o prípad predaja nehnuteľnosti, pri predaji ktorej sa dodávateľ rozhodne uplatniť zdanenie v zmysle § 38 ods. 1 zákona o DPH, to znamená, že prevod nehnuteľnosti musí byť „oslobodený od dane z pridanej hodnoty“ a iba vtedy sa môže rozhodnúť, že nebude oslobodený a osobou povinnou platiť daň je nadobúdateľ. Podľa dôvodovej správy bola úmyslom práve eliminácia daňových podvodov z pohľadu štátneho rozpočtu. Zároveň, ale z pohľadu daňových subjektov ako registrovaných platiteľov dane z pridanej hodnoty, to finančne nezaťažuje podnikateľov/daňové subjekty, lebo pri splnení všetkých podmienok, je táto daň „iba záznamová“ - uvedie sa v evidencii na „vstupe“ aj „výstupe“ a výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu je 0,00 eur, tzn. prenos daňovej povinnosti má neutrálny vplyv na štátny rozpočet a taktiež nezaťažuje finančný CASH FLOW daňových subjektov.

14. Namietal tiež, že prvostupňový orgán nevykonal žiadne ďalšie dokazovanie, žiadne vypočutie svedkov, tak ako bol viazaný právnym názorom uvedeným v rozhodnutí žalovaného č. 100508225/2018. Sťažovateľ tiež nerozumel tomu, ako môže žalovaný z tých istých podkladov vyvodiť úplne protichodné závery vo svojom opätovnom rozhodnutí týkajúce sa úmyslu prenosu daňovej povinnosti.

15. Rozhodnutie o určení dane z pridanej hodnoty občanovi Martin Vašek dňa 18.09.2018 je podľa názoru sťažovateľa v rozpore so zákonom o DPH, pretože by tým došlo nezákonne k duplicitne zaplatenej dani z pridanej hodnoty, a to raz vo výške 260 000,00 eur daňovým subjektom Autoservis Martin Vašek, s. r. o. a druhý krát občanom p. Martinom Vašekom vo výške 40 687,63 eura. Teda výsledkom by bol príjem do štátneho rozpočtu celkom vo výške 300 687,63 eura z jedného zdaniteľného plnenia - dodania nehnuteľnosti zapísaných na LV 7787 a LV 7788 z kúpnej ceny 1 300 000,00 eur.

16. Žalovaný vo vyjadrení k podanej kasačnej sťažnosti navrhol zamietnuť kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú a zotrval na svojej argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí ako aj v stanovisku k žalobe.

III.

Konanie pred kasačným súdom

17. Prejednávaná vec bola dňa 24.09.2019 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 10S pod sp. zn. 10Sžfk/70/2019. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Zb. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (článok 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou sp. zn. 10Sžfk/70/2019.

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

19. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/32/2019-109 zo dňa 10.07.2019, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100189192/2019 zo dňa 16.01.2019 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správca dane č. 101828113/2018 zo dňa 18.09.2018. Správca dane v uvedenom rozhodnutí podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil sťažovateľovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 40 687,63 eura za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2014 nepriznaním nadmerného odpočtu v sume 9,17 eura a vyrubení dane v sume 40 678,46 eura.

20. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 2. štvrťrok - 4. štvrťrok 2014, ktorá bola začatá dňa 07.03.2017. Protokol č. 101703550/2017 zo dňa 07.08.2017 bol spolu s výzvou na vyjadrenie sťažovateľovi doručený dňa 11.08.2017. Sťažovateľ podal správcovi dane dňa 05.09.2017 vyjadrenie k uvedenému protokolu, pričom pripomienky vo vyjadrení boli prerokované s konateľom splnomocneného zástupcu TRADE YAMA s.r.o. Ing. Katarínou Roderovou, o čom bola dňa 22.11.2017 spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane vydal rozhodnutie č. 102522101/2017 zo dňa 06.12.2017, ktoré v rámci odvolacieho konania zrušil žalovaný rozhodnutím č. 100508225/2018 zo dňa 07.03.2018 a vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Následne vydal správca dane rozhodnutie č. 101828113/2018 zo dňa 18.09.2018. Proti tomuto rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím.

21. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí v zhode s prvostupňovým orgánom mal za to, že sťažovateľ nevykonal úpravu odpočítanej dane pri zmene účelu použitia investičného majetku v zdaňovacom období 4. štvrťrok 2014 podľa § 54 ods. 7 v nadväznosti na § 54 ods. 5 zákona o DPH, a to zo stavebných prác, prestavby a prístavby budovy, na ktoré si uplatnil odpočítanie dane v 1. štvrťroku 2014 z dodávateľskej faktúry č. 1401012 zo dňa 22.01.2014 vystavenej dodávateľom STABILIT spol. s. r. o. vo výške 40 687,63 eura.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

22. Podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH (v znení účinnom do 31.12.2017), oslobodené od dane je dodanie stavby alebo jej časti vrátane dodania stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, ak je dodanie uskutočnené po piatich rokoch od prvej kolaudácie stavby alebo jej časti, na základe ktorej bolo povolené užívanie stavby alebo jej časti alebo po piatich rokoch odo dňa začatia prvého užívania stavby alebo jej časti; platiteľ sa môže rozhodnúť, že dodanie uvedenej nehnuteľnosti nebude oslobodené od dane. Byty a nebytové priestory sa na účely oslobodenia od dane podľa prvej vety považujú za časť stavby.

23. Podľa § 69 ods. 12 písm. c) zákona o DPH (v znení účinnom do 31.12.2017), platiteľ, ktorý je príjemcom plnenia od iného platiteľa, je povinný platiť daň vzťahujúcu sa na dodanie nehnuteľnosti alebo jej časti v tuzemsku, ktorú sa dodávateľ rozhodol zdaniť podľa § 38 ods. 1.

24. Podľa § 49a ods. 1 veta prvá zákona o DPH (v znení účinnom do 31.12.2017), daň uplatnenú na investičný majetok uvedený v § 54 ods. 2 písm. b) a c), ktorý je zahrnutý v majetku platiteľa a ktorý platiteľ použije na účely podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, odpočíta platiteľ len v rozsahu použitia tohto investičného majetku na podnikanie.

25. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

26. Z ustanovenia § 38 ods. 1 zákona o DPH vyplýva, že platiteľ dane uplatní oslobodenie od dane na dodanie stavby alebo jej časti a pozemku, na ktorom stavba stojí, ak je dodanie uskutočnené po piatich rokoch od kolaudácie, alebo jej prvého užívania. To isté ustanovenie poskytuje platiteľovi dane (dodávateľovi) právo voľby, aby namiesto oslobodenia od dane bolo dodanie nehnuteľnosti dodávanej po 5 rokoch od prvej kolaudácie zdanené.

27. V zmysle § 69 ods. 12 písm. c) zákona o DPH, ak sa dodávateľ rozhodne zdaniť nehnuteľnosť, ktorá má byť oslobodená od DPH, je osobou povinnou platiť DPH kupujúci (nadobúdateľ), pokiaľ má postavenie platiteľa dane. Z dôvodu, aby platiteľ dane, ktorý je nadobúdateľom nehnuteľnosti, s istotou vedel, že je osobou povinnou platiť DPH na základe prenesenia daňovej povinnosti, dodávateľ je povinný písomne informovať nadobúdateľa o tom, že sa rozhodol dodanie nehnuteľnosti zdaniť a túto povinnosť musí splniť v lehote na vyhotovenie faktúry.

28. Podstatou tuzemského samozdanenia DPH je prenesenie daňovej povinnosti od dodávateľa (platiteľa DPH) na odberateľa (platiteľa DPH). Uvedené znamená, že na jednej strane má odberateľ povinnosť odvieť DPH z dodaných tovarov a služieb na vstupe, avšak zároveň má odberateľ nárok aj na odpočet DPH na výstupe (ak splní podmienky v § 49 až § 51 zákona o DPH). Prenos daňovej povinnosti, t. j. samozdanenie je možné len medzi platiteľmi DPH. Zámerom tejto právnej úpravy je znížiť početnosť faktúr s DPH, a tak znížiť základňu pre prípadné daňové podvody. Tuzemský prenos daňovej povinnosti sa týka vybraných druhov transakcií tak, ako to ustanovuje § 69 ods. 12 zákona o DPH.

29. K námietke nesprávneho právneho posúdenia veci kasačný súd uvádza, že z obsahu spisového materiálu vyplýva, že sťažovateľ nadobudol v roku 2010 budovu - autoservis bez súpisného čísla spolu s pozemkom, na ktorom budova stála, bez dane z pridanej hodnoty. V 1. štvrtroku 2014 boli na uvedenej budove vykonané stavebné práce, na ktoré si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 1401012 zo dňa 22.01.2014 vystavenej dodávateľom STABILIT spol. s r.o. vo výške 40 687,63 eura. Z Nájomnej zmluvy zo dňa 30.12.2013 vyplynulo, že budovu s pozemkami bude od 01.01.2014 prenajímať platiteľovi dane spoločnosti Autoservis Martin Vašek, s.r.o., Lysiná 723, Čachtice, ktorej konateľom bol Martin Vašek. Na základe týchto skutočností mu bol nárok na odpočet

dane zo stavebných prác uznaný. Faktúra za nájom v roku 2014 vystavená nebola. Následne v auguste 2014 predal budovu autoservisu aj s pozemkami spoločnosti Autoservis Martin Vašek, s.r.o., Lysiná 723, Čachtice, pričom dňa 15.03.2017 predložil faktúru č. 140001 zo dňa 25.08.2014 na sumu 1 300 000,- eur s textom „plnenie je oslobodené od DPH na základe § 38 ods. 1 zákona o DPH“. Až vo vyrubovacom konaní (keď mu bol známy výsledok kontroly) dňa 25.10.2017 predložil správcovi dane faktúru č. 140001 zo dňa 25.08.2014, na ktorej bol dopísaný text „s prenosom daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. c) zákona o DPH“. Kasačný súd rovnako ako správny súd a žalovaný je toho názoru, že z obsahu spisu jednoznačne vyplýva, že sťažovateľ sa pôvodne rozhodol, že dodanie uvedenej nehnuteľnosti bude oslobodené od dane, čomu okrem pôvodnej faktúry nasvedčuje aj predloženie dodatočného daňového priznania za obdobie august 2014 odberateľom Autoservis Martin Vašek, s.r.o. až dňa 05.09.2017. Všetky ostatné kroky vo veci zmeny režimu zdanenia boli vykonávané až vo vyrubovacom konaní. Ak by sťažovateľ dodal nehnuteľnosť s režimom prenosu daňovej povinnosti, v takom prípade by na faktúre nebol vôbec uvedený text oslobodenia od DPH, nakoľko sa jedná o odlišný režim zdanenia a je nemožné pri predaji nehnuteľnosti vykonať oba režimy naraz. V danej veci bolo bezpochyby preukázané, že sťažovateľ uplatnil na predaj nehnuteľnosti režim oslobodenia prevodu nehnuteľnosti od dane z pridanej hodnoty.

30. K námietke sťažovateľa, že nebol povinný vykonať úpravu odpočítanej dane v zdaňovacom období 4. štvrťrok 2014, keďže u neho nedošlo k zmene účelu použitia investičného majetku kasačný súd uvádza, že na nehnuteľnosti bola uskutočnená stavebná úprava a prístavba jestvujúcej haly na základe stavebného povolenia, preto v zmysle § 54 ods. 2 písm. c) zákona o DPH ide o investičný majetok a tento bol predaný s oslobodením od dane. Sťažovateľ si odpočítal v 1. štvrťroku 2014 daň uplatnenú na investičný majetok, ktorý bol zahrnutý v majetku sťažovateľa s predpokladom jeho použitia na zdaniteľné dodávky. S poukazom na § 54 ods. 5 a 7 zákona o DPH bol sťažovateľ povinný vykonať úpravu odpočítateľnej dane v zdaňovacom období 4. štvrťrok 2014.

31. K námietke, že sťažovateľ je fyzická osoba, kasačný súd uvádza, že v čase uskutočnenia predmetného zdaniteľného obchodu bol sťažovateľ registrovaný ako platiteľ podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH. Túto námietku aj kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože sťažovateľ sa takýmto spôsobom nemôže zbaviť vzniknutých daňových nedoplatkov.

32. Na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správcou dane, ktoré aj náležite doplnil, správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, 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, riadne vyhodnotil a vysporiadal sa aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

33. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil Najvyšší správny súd SR ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa v rozhodnutí riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

34. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

35. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s § 463 SSP).

Poučenie :

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