

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 5Sfk/65/2022
Identifikačné číslo spisu: 8019200522
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8019200522.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Prešovské zdravotníctvo, a.s., so sídlom Nemocničná 7, 066 01 Humenné, IČO: 46 758 054, právne zastúpeného ACRES spol. s r. o., Advokátska kancelária, so sídlom Digital Park III, Einsteinova 19, 851 01 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia č. 101298200/2019 zo dňa 29. mája 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/45/2019-126 zo dňa 10. marca 2022, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Humenné (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2017, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 101845556/2018 zo dňa 19. septembra 2018, doručený žalobcovi dňa 21. septembra 2018.

2. Správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určil rozhodnutím č. 102486791/2018 zo dňa 6. decembra 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) žalobcovi rozdiel dane v sume 489 538,34 € na dani z pridanej hodnoty a zároveň znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2017 zo sumy 496 644,19 € na sumu 7 105,85 €.

3. Za kontrolované zdaňovacie obdobie december 2017 vznikol žalobcovi nadmerný odpočet vo výške 496 644,19 €. Nadmerný odpočet vznikol z dôvodu žalobcom vykonanej úpravy odpočítanej dane podľa § 54 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), čo sa prejavilo vykázaním odpočítania dane v riadku č. 21 podaného daňového priznania.

4. Podľa správcu dane žalobca nesplnil podmienky definované v ustanovení § 54 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH, pretože vykonal úpravu odpočítanej dane zo stavieb, ktoré nie sú budovami, nebytovými priestormi alebo bytmi a zároveň nesplnil podmienky definované v § 54 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH v znení neskorších predpisov, keďže vykonal úpravu odpočítanej dane zo stavebných úprav budov a nebytových priestorov, ktoré si nevyžadovali stavebné povolenia resp. zo stavebných úprav, ktoré neboli realizované na budovách, nebytových priestoroch a bytoch, v súlade s právnou úpravou účinnou do 31. decembra 2017.

5. Investičný majetok, na ktorý sa vzťahuje úprava odpočítanej dane, bol od 1. január 2018 rozšírený na všetky stavby (nielen budovy, nebytové priestory a byty - poz. správcu dane), ale úprava odpočítanej dane podľa § 54 pri stavbe inej ako budova sa vzťahuje len na tú stavbu, pri ktorej si platiteľ dane odpočítal daň po 31. decembri 2017, čo nie je prípad kontrolovaného daňového subjektu.

6. Väčšina vykonaných stavebných úprav si podľa žalobcu nevyžadovala stavebné povolenia a preto bola vykonaná bez stavebných povolení resp. iba na základe ohlásenia. Správca dane dospel k záveru, že ak na stavebné úpravy stavebný zákon nevyžadoval stavebné povolenie, nie je možné v súlade § 54 zákona o DPH hovoriť o investičnom majetku a nie je teda možné dodatočne uplatniť odpočítanie dane, keďže na účely zákona o DPH v relevantnom znení sa za samostatný investičný majetok považuje aj nadstavba a prístavba budov, ako aj stavebné úpravy budov, bytov a nebytových priestorov, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie.

7. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101298200/2019 zo dňa 29. mája 2019, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

8. Odvolací orgán po preskúmaní napadnutého rozhodnutia a celého spisového materiálu v rozsahu námietok daňového subjektu dospel k záveru, že správca dane postupoval v celom konaní v zmysle platných právnych predpisov, posudzoval závažnosť všetkých jednotlivých dôkazných prostriedkov a vyhodnotil všetky dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom námietky žalobcu vyhodnotil ako neopodstatnené.

II. Konanie pred správnym súdom

9. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „správny súd“), ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť prvostupňovému správne orgánu na ďalšie konanie.

10. Správny súd rozsudkom č.k. 2S/45/2019-126 zo dňa 10. marca 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) žalobu žalobcu zamietol.

11. Správny súd uviedol, že v danom prípade tak smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica“), ako aj smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty smernica (ďalej len „smernica o DPH“) výslovne splnomocnila členské štáty, aby vo vnútroštátnom práve upravili pojem investičného majetku a tak stanovili predpoklady, ktoré musí majetok daňového subjektu spĺňať, aby

tento mohol vo vzťahu k majetku napĺňajúcemu predpoklady investičného majetku uplatniť postup podľa § 54 a nasl. zákona o DPH.

12. Slovenský právny poriadok pritom v ustanovení § 54 ods. 2 zákona o DPH, účinnom do 31. decembra 2017, definoval investičný majetok ako hnutel'ne veci, ktorých obstarávacía cena bez dane alebo vlastné náklady sú 3 319,39 € a viac a ktorých doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. Taktiež ako investičný majetok definoval budovy, stavebné pozemky, byty a nebytové priestory a taktiež nadstavby budov, prístavby budov a stavebné úpravy budov, bytov a nebytových priestorov, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie podľa osobitného predpisu.

13. Novelou zákona o DPH č. 334/2017 Z.z., účinnou od 1. januára 2018 (ďalej len „novela zákona o DPH“), došlo v ustanovení § 54 ods. 2 písm. b/ a c/ zákona o DPH k nahradeniu pojmu budova pojmom stavba, v dôsledku čoho došlo k rozšíreniu majetku, ktorý je možné považovať za investičný majetok. Táto novela bola odôvodnená tým, že v praxi sa prejavuje skutočnosť, že aj inžinierske stavby, resp. stavby iné ako budovy, môžu podliehať zmene ich použitia na oslobodené činnosti zo zdaňovaných činností a naopak, prípadne sa môže meniť rozsah ich použitia na zdaňované činnosti a súčasne na činnosti oslobodené od dane. Zároveň však zákonodarca predmetnou novelou prijal aj prechodné ustanovenie § 85kf ods.2 zákona o DPH, v zmysle ktorého sa úprava odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH pri stavbe inej ako budova, bude vzťahovať len na tú stavbu, pri ktorej si platiteľ dane odpočítal DPH po 31. decembri 2017.

14. Správny súd vyhodnotil, že úprava odpočítanej dane sa v zmysle § 54 ods. 5 zákona o DPH vykonávala v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, keď nastala zmena účelu použitia, čo v prejednávacom prípade bol december 2017, keďže žalobca od januára 2017 zmenil účel použitia majetku, vo vzťahu ku ktorému si následne uplatnil postup podľa § 54 a nasl. zákona o DPH, na základe uvedeného bolo nevyhnutné pri posudzovaní charakteru majetku, teda či sa jedná o investičný majetok, postupovať podľa ustanovení zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2017.

15. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že tento si postupom podľa § 79 ods. 1 prvá veta zákona o DPH nadmerný odpočet odpočítal až v januári 2018, pričom prechodné ustanovenie § 85kf ods. 2 zákona o DPH používa práve pojem „odpočíta“, teda je nevyhnutné na vec aplikovať ustanovenia účinné od 1. januára 2018, správny súd konštatoval, že ust. § 85kf a použité slovné spojenie „úprava odpočítanej dane podľa § 54 a 54a sa neuplatní na daň odpočítanú pred 1. januárom 2018“ je nevyhnutné chápať v kontexte momentu, kedy došlo k úprave odpočítanej dane platiteľom.

16. Správny súd sa preto nemohol stotožniť so závermi žalobcu, že v tomto prípade je relevantný čas, kedy žalobca odpočítal vzniknutý nadmerný odpočet podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH, keďže v uvedenom prechodnom ustanovení § 85kf nebolo uvedené, že je relevantný moment odpočítania nadmerného odpočtu, ale práve moment odpočítania dane, k čomu dochádza práve pri úprave dane postupom podľa § 54 ods. 4 zákona o DPH. Odkazujúc na uvedené došlo podľa správneho súdu zo strany daňového subjektu k odpočítaniu dane, tak ako to upravuje ustanovenie § 85kf ods. 2 zákona o DPH, do 31. decembra 2017 a preto nebolo možné na vec aplikovať ustanovenia § 54 ods. 2 písm. b/ a c/ v znení účinnom po 1. januári 2018.

17. Správny súd sa stotožnil so záverom správcu dane, že žalobca nesplnil podmienky na vykonanie úpravy odpočítanej dane, definované v ustanovení § 54 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH v znení platnom do 31. decembra 2017, pretože v prípade stavebných úprav (vnútroareálové komunikácie pokládka asfaltu, rozšírenie cesty, spevnené plochy a vnútroareálová komunikácia a parkovacie plochy v areáli Vranovskej nemocnice, technická rekultivácia- sadové úpravy v areáli nemocnice Vranov nad Topľou a Svidník, záhradný altánok Alabama a areálové osvetlenia) nešlo o stavebné úpravy budov, bytov a nebytových priestorov a vzhľadom na vyššie uvedené závery nebolo možné na vec aplikovať ustanovenie §54 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH, účinného od 1. januára 2018, ktoré rozšírilo pojem investičný majetok aj na stavebné úpravy stavieb iných ako sú budovy. Teda v preskúmanom prípade došlo k stavebným úpravám iných stavieb ako to predpokladalo ustanovenie §54 ods. 2 písm.

c/ zákona o DPH v znení do 31. decembra 2017, preto nebolo možné priznať žalobcovi právo na úpravu odpočítanej dane v zdaňovacom období december 2017.

18. Správny súd vo vzťahu k žalobcovej námietke, že slovenský právny poriadok nevymedzuje pojmy budova a nebytové priestory, preto je potrebné vychádzať z definície pojmu nehnuteľný majetok v článku 13b písm. c) a d) vykonávacieho nariadenia rady č. 282/2011 konštatoval, že vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice o DPH, upravuje okrem iného aj pojmy použité v smernici o DPH, avšak na základe tohto práva EÚ nemožno vykladať pojmy použité vo vnútroštátnej právnej úprave za situácie, ak samotná smernica stanovuje, že obsah pojmu investičný majetok si majú upraviť jednotlivé členské štáty.

19. Správny súd uviedol, že nie je možné sa odvolávať na charakteristiku pojmu nehnuteľný majetok vo vykonávacom nariadení k smernici o DPH, ktorý je nevyhnutné aplikovať na prípady, ak samotná smernica používa pojem nehnuteľný majetok. V prípade inštitútu investičného majetku však smernica neupravuje žiadnu charakteristiku tohto majetku a túto možnosť ponecháva na jednotlivé vnútroštátne právne úpravy. Ani samotný slovenský právny poriadok neustanovuje, že by pod pojmom investičný majetok bolo nevyhnutné chápať nehnuteľný majetok, ale výslovne vymedzil (v znení účinnom do 31. decembra 2017), že investičným majetkom sú budovy, stavebné pozemky, byty a nebytové priestory, resp. stavebné úpravy budov, bytov a nebytových priestorov, ktoré si vyžadovali vydanie stavebného povolenia podľa stavebného zákona.

20. V tejto súvislosti považoval správny súd za potrebné skonštatovať, že aj samotné vykonávacie nariadenie rozlišuje medzi pojmom budova a stavba, pričom slovenský zákonodarca v zákone o DPH zvolil definíciu investičného majetku tak, že pod tento pojem bolo možné do 31. decembra 2017 považovať iba budovy, resp. stavebné úpravy budov, ktoré si vyžadujú stavebné povolenie, teda nie všetky druhy stavieb sú investičným majetkom podľa zákona o DPH. Správny súd pritom s odkazom na znenie § 43 a nasl. zákona č. 50/1976 Zb. (stavebný zákon) poukázal, že pojem stavba predstavuje širšie vymedzenie ako pojem budova.

21. Vo vzťahu k ostatným námietkam, ktorými žalobca poukázal na to, že technickým zhodnotením stavieb došlo k ich neoddeliteľnému spojeniu so samotnými stavbami, v dôsledku čoho ide o nehnuteľnosti, správny súd opätovne uviedol, že zákonodarca nepovažuje za investičný majetok nehnuteľný majetok, ale výslovne vymedzené druhy stavieb, akými sú do 31. decembra 2017 budovy, resp. ich stavebné úpravy, na ktoré je potrebné stavebné povolenie. Teda aj predmetnú námietku žalobcu vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú.

22. Čo sa týka rozhodnutia C-184/04, na ktoré poukázal žalobca, správny súd uviedol, že ide o rozhodnutie, ktoré nie je možné aplikovať na prejednávaný prípad, keďže vychádza z odlišných skutkových okolností ako v preskúmanom prípade a z daného rozhodnutia Súdneho dvora je zrejmé, že fínsky právny poriadok nedefinoval pojem investičný majetok. V dôsledku tohto bolo možné sa dovolávať aplikácie smernice. Slovenský právny poriadok však obsahuje prevzatú predmetnú smernicu a v zmysle čl. 20 ods. 4 (v súčasnosti čl. 189 smernice o DPH) a definuje pojem investičný majetok, preto nemožno závery vyplývajúce z tohto rozhodnutia aplikovať aj v prejednávanej veci.

23. Vo vzťahu k odpočtu dane pri stavbe „Zdrojová stanica kyslíka v NsP Svidník“ správny súd uviedol, že v danom prípade ide o inžiniersku stavbu, ktorá taktiež nenapĺňa podmienky stanovené v ustanovení § 57 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2017. Pri uvedenej stavbe platia rovnaké závery aké už boli vyslovené správnym súdom vo vyššie uvedenom odôvodnení a teda, že sa nejedná o budovu, stavebný pozemok, byt alebo nebytový priestor, preto nemožno priznať tejto stavbe charakter investičného majetku do 31. decembra 2017, v dôsledku čoho nemožno priznať oprávnenosť úpravy odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH za zdaňovacie obdobie december 2017.

24. Vzhľadom na uvedené aj správny súd dospel k právnenému záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a právom chránených záujmov žalobcu.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov

25. Proti napadnutému rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správnenému súdu na ďalšie konanie.

26. Sťažovateľ sa nestotožnil s konštatáciou správneho súdu, že členské štáty disponujú voľnosťou pri definícii pojmu investičný majetok. Podľa jeho názoru dotknuté zmocňovacie ustanovenia šiestej smernice a smernice o DPH priznávajú členským štátom len určitú mieru voľnej úvahy, a nemôžu systematicky spochybňovať právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH. Argumentoval pritom judikatúrou Súdneho dvora EÚ, napr. Halifax vo veci C-255/02, bod 92, Gabalfrisa, spojené veci C-110/98 až C-147/98, bod 52, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, vo veci C-454/98, bod 59.

27. Podľa sťažovateľa obsahom a účelom uvedených smerníc nie je umožniť výklad pojmu investičný majetok mimo kontextu smernice. Práve naopak, ust. § 54 zákona DPH, ktorý definuje pojem investičný majetok, je potrebné vykladať v kontexte Smernice, ňou presadzovaných princípov (najmä zásada neutrality DPH) a na ňu nadväzujúcich legislatívnych aktov, ako napríklad vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 v znení zmien vykonaných vykonávacím nariadením (EÚ) č. 1042/2013, v ktorom je uvedená (čl. 13b) definícia nehnuteľného majetku na účely uplatňovania smernice o DPH.

28. Rovnako aj argumentoval znením metodického pokynu k uplatneniu DPH pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť v nadväznosti na vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011, zmenené vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013, v ktorom na str. 4 v časti c/ uvádza: „Podľa článku 13b písm. c/ vykonávacieho nariadenia každý prvok, ktorý bol namontovaný v budove alebo stavbe, sa považuje za nehnuteľný majetok, ak tvorí neoddeliteľnú súčasť budovy alebo stavby. „Neoddeliteľnú“ znamená, že bez tohto prvku by bola budova alebo stavba neúplná. Okrem hlavnej konštrukcie budovy alebo stavby sa niektoré prvky, ktoré sú namontované v tejto budove alebo stavbe, majú tiež považovať za nehnuteľný majetok, ak tvoria jej neoddeliteľnú súčasť.“

29. Podľa sťažovateľa sa ním realizované technické zhodnotenia stali neoddeliteľnou súčasťou stavieb vo vlastníctve sťažovateľa (a je zrejmé, že nejde o pozemky), môžu byť tieto v zmysle Občianskeho zákonníka (§119 ods. 2) a v kontexte vyššie uvedeného metodického pokynu a Vykonávacieho nariadenia považované jedine za stavby a pre účely smernice a zákona o DPH sú nehnuteľným majetkom.

30. Ďalej argumentuje tým, že technické zhodnotenia, resp. stavebné úpravy budov, pri týchto sú investičným majetkom, a to s odkazom na § 54 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH, keďže ich realizáciou (inštaláciou) sa stali neoddeliteľnou súčasťou budov a pre účely zákona o DPH na ne treba nazerať ako na budovy. Nestotožnil sa však s odôvodnením správneho súdu (bod 45 a 46), ktoré rozlišuje medzi znením § 54 ods. 2 písm. b) zákona o DPH účinným do 31. decembra 2017 (používa pojem „budova“) a znením § 54 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH účinným od 1. januára 2018 (používa pojem „stavba“). Skutočnosť, či realizované stavebné úpravy vyžadovali stavebné povolenie alebo nie, nemá podľa sťažovateľa v zmysle vykonávacieho nariadenia na uvedené posúdenie žiaden vplyv. Sťažovateľ výslovne uviedol, že aplikácia mechanizmu úpravy odpočítanej dane pri technickom zhodnotení, t.j. stavebných úpravách už skolaudovanej budovy by mala byť logicky rovnaká, ako pri výstavbe novej budovy. Pri úprave odpočítanej dane pri novopostavenej budove sa rovnako neskúmajú jednotlivé stavebné práce a stavebný materiál (služby a tovary). Z pohľadu úpravy odpočítanej dane je podstatný až výsledok týchto stavebných prác, t.j. budova, ktorá je investičným majetkom podľa § 54 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH.

31. Vo vzťahu k stavbám iným ako budovy (inžinierske stavby), sťažovateľ v súvislosti s odôvodnením správneho súdu (bod 46) napadnutého rozsudku, v zmysle ktorého je vylúčená aplikácia

§ 54 ods. 2 zákona o DPH (v súvislosti so stavebnými úpravami vymenovanými v tom istom bode odôvodnenia), keďže je v uvedenom ustanovení použitý pojem „budova“ a nie pojem „stavba“, uvádza, že s uvedeným záverom nesúhlasí. Podľa jeho názoru záver správneho súdu je výsledkom jazykového, gramatického výkladu, pričom sťažovateľ má za to, že pri interpretácii ust. § 54 ods. 2 zákona o DPH je nutné skúmať účel a základné zásady fungovania dane z pridanej hodnoty, ako sú vyjadrené v príslušných smerniciach EÚ a súvisiacich judikátoch Súdneho dvora EÚ. Argumentuje pritom najmä judikatúrou Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, zo dňa 21. júna 2012).

32. Sťažovateľ je toho názoru, že neumožnenie úpravy odpočítanej dane pri stavebných úpravách inžinierskych stavieb by viedlo k popretiu zásady neutrality DPH, pričom po podrobnejšom preskúmaní tak podľa neho možno konštatovať, že úprava odpočítanej dane pri stavebných úpravách inžinierskych stavieb vykonaná sťažovateľom je v súlade s účelom a základnými zásadami fungovania DPH.

33. Ďalej sťažovateľ argumentoval, že metodický pokyn žalovaného - Metodický pokyn k úprave odpočítanej dane pri investičnom majetku podľa § 54 a § 54b zákona o DPH vzťahujúci sa k právnej úprave v znení do 31. decembra 2017 nerozlišuje pojmy „budova“ a „stavba“ a investičný majetok podľa § 54 ods. 2 písm. b/ a c/ označuje spojením „nehnutelný investičný majetok“, a teda ustanovenie § 54 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH výslovne aplikuje na stavby ako také, t.j. nielen na budovy (pozemné stavby), ale aj na inžinierske stavby.

34. Podľa názoru sťažovateľa je zrejmé, že vylúčiť z odpočtu možno len tie kategórie výdavkov, ktoré s ohľadom na ich povahu nemožno do odpočtu zahrnúť, a to preto, že jednoznačne nepatria do podnikateľských výdavkov (viď v šiestej smernici príkladmo uvedené luxusné výrobky, zábava...).

35. Sťažovateľ v súvislosti rozsudkom Súdneho dvora EÚ C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki opäťovne (tak ako v žalobe) poukazuje aj na stanovisko generálnej advokátky:

„46. Toto riešenie zodpovedá už spomínanému cieľu právnej úpravy odpočtu dane, ktorým je úplne odbremeniť podnikateľa od DPH, ktorú v rámci svojej ekonomickej činnosti dlží alebo zaplatí, a tým zaručiť jej neutralitu.

47. Neuplatnenie opravného mechanizmu by v prípade, v ktorom sa investičný majetok najskôr používa na plnenia oslobodené od dane a potom na zdaniteľné plnenia, naopak viedlo k tomu, že nadobudnuté tovary alebo služby, ktorých hodnota je obsiahnutá v investičnom majetku, by boli v rozpore so zásadou neutrality viackrát zaťažené daňou z pridanej hodnoty“.

36. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že s argumentáciou žalobcu sa vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia ako aj vo svojom vyjadrení k žalobe, pričom sa stotožňuje s právnym posúdením veci správneho súdu a námietky uvedené v kasačnej sťažnosti žalobcu považuje za neopodstatnené. Navrhol preto kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

37. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h/ SSP.

38. 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.

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

40. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

41. Podľa § 54 ods. 1 zákona o DPH 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.

42. Podľa § 54 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2017, investičným majetkom na účely tohto zákona sú

- a) hnutel'né veci, ktorých obstarávacía cena bez dane alebo vlastné náklady sú 3 319,39 € 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.

43. Podľa § 54 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom od 1. januára 2018, investičným majetkom na účely tohto zákona sú

- a) hnutel'né veci, ktorých obstarávacía cena bez dane alebo vlastné náklady sú 3 319,39 € a viac a ktorých doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok,
- b) stavby, stavebné pozemky, byty a nebytové priestory,
- c) nadstavby stavieb, prístavby stavieb a stavebné úpravy stavieb, bytov a nebytových priestorov, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie podľa osobitného predpisu.

44. Podľa § 54 ods. 5 zákona o DPH úpravu odpočítanej dane platiteľ vykoná v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom zmenil účel použitia investičného majetku. Platiteľ postupuje pri úprave odpočítanej dane podľa prílohy č. 1. Na účely výpočtu úpravy dane odpočítanej pri investičnom majetku sa daň, ktorú platiteľ nemôže odpočítať, považuje za odpočítanie dane vo výške 0.

45. Podľa § 85kf ods. 2 zákona o DPH úprava odpočítanej dane podľa § 54 a 54a sa neuplatní na daň odpočítanú pred 1. januárom 2018, ktorá sa vzťahuje na inú stavbu alebo časť stavby ako bola uvedená v § 54 ods. 2 písm. b/ a c/ v znení účinnom do 31. decembra 2017.

46. Podľa článku 188 ods. 2 smernice o DPH, úprava odpočítanej dane ustanovená v odseku 1 sa urobí len raz za celé obdobie na úpravu odpočítanej dane, ktoré ešte neuplynulo. Keď je však dodanie investičného majetku oslobodené od dane, členské štáty môžu upustiť od požiadavky na úpravu odpočítanej dane, pokiaľ je nadobúdateľ zdaniteľnou osobou, ktorá používa dotknutý investičný majetok výlučne na transakcie, pri ktorých je DPH odpočítateľná.“

47. Podľa článku 189 smernice o DPH na účely uplatňovania článkov 187 a 188 môžu členské štáty prijať tieto opatrenia:

- a) vymedziť pojem investičný majetok,
- b) určiť výšku DPH, ktorá sa zohľadní pri úprave odpočítanej dane,
- c) prijať všetky potrebné opatrenia s cieľom zabezpečiť, aby úpravou odpočítanej dane nevznikli neoprávnené výhody,
- d) povoliť zjednodušenie administratívnych postupov.“

48. Podľa článku 190 smernice o DPH, na účely článkov 187, 188, 189 a 191 môžu členské štáty za investičný majetok považovať služby, ktoré majú vlastnosti podobné vlastnostiam, ktoré sa bežne pripisujú investičnému majetku.

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

49. Kasačný súd zistil, že správny súd v danej veci v procese súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného postupoval v súlade s procesnými pravidlami nastolenými v SSP, keď súdny prieskum zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu napadnutého žalobou, vykonal náležite v zmysle zákona o DPH, ako aj šiestej smernice a smernice o DPH s dostatočným odôvodnením.

50. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti sťažovateľa vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, s námietkami sťažovateľa uvedenými v kasačnej sťažnosti a s prihliadnutím na § 461 SSP dospel k záveru, že v zásade nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku správneho súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. Kasačný súd na zdôraznenie správnosti a zákonnosti rozsudku správneho súdu uvádza nasledovné.

51. Kľúčovou okolnosťou, od ktorej v prejedávanom prípade záviselo právne posúdenie bola otázka účinnosti znenia zákona o DPH. Zo skutkového stavu zisteného žalovaným je zrejmé, že od 1. januára 2017 sa žalobca rozhodol, že nájom nehnuteľností nebude oslobodený od dane (§ 38 ods. 5 zákona o DPH). Následne v decembri 2017 pri stavebných úpravách deklarovaných žalobcom ako technické zhodnotenie, rekonštrukcia, modernizácia, o ktoré bola zvýšená obstarávacia (zostatková) cena nehnuteľností vrátane DPH, vykonal žalobca úpravu odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH. Správca dane zaslal vzápätí na to žalobcovi subjektu výzvu č. 100691229/2018 zo dňa 9. apríla 2018 na predloženie stavebných povolení k stavebným úpravám budov, ktoré boli v zdaňovacom období december 2017 predmetom úpravy odpočítanej dane pri investičnom majetku podľa § 54 zákona o DPH, a záznamov DPH za zdaňovacie obdobia roku 2012-2016.

52. Sťažovateľ vykonal úpravu odpočítanej dane zo stavieb, ktoré nie sú budovami, nebytovými priestormi alebo bytmi, a nesplnil podmienky definované v ustanovení § 54 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH v znení platnom do 31. decembra 2017, pretože vykonal úpravu odpočítanej dane zo stavebných úprav budov a nebytových priestorov, ktoré si nevyžadovali stavebné povolenia, resp. zo stavebných úprav, ktoré neboli realizované na budovách, nebytových priestoroch a bytoch.

53. Od 1. januára 2018 vstúpila do účinnosti novela zákona o DPH, ktorou okrem iného došlo zmene, keď v § 54 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH sa slovo „budovy“ nahradilo slovom „stavby“. Táto zmena prirodzene predstavuje od 1. januára 2018 vznik právnej úpravy, podľa ktorej možno upraviť daň pri nehnuteľných veciach v širšom rámci ako sú budovy a teda umožňuje sťažovateľovi upraviť daň zo stavieb, resp. stavebných úprav ako v prejedávanom prípade.

54. Zásadným momentom, podľa ktorého sa určuje účinné (relevantné) znenie zákona o DPH, je vykonanie úpravy dane podľa § 54 zákona o DPH, ktoré bolo realizované v predmetnom prípade v decembri 2017. Na základe tohto správca dane ako aj žalovaný správne vyhodnotili, že je potrebné vychádzať z právnej úpravy zákona o DPH účinnej do 31. decembra 2017. Kasačný súd sa v zásade stotožňuje s týmto postupom, pričom poznamenáva, že prechodné ustanovenie § 85kf ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého: „Úprava odpočítanej dane podľa § 54 a 54a sa neuplatní na daň odpočítanú pred 1. januárom 2018, ktorá sa vzťahuje na inú stavbu alebo časť stavby ako bola uvedená v § 54 ods. 2 písm. b/ a c/ v znení účinnom do 31. decembra 2017.“, sa na vec vôbec nevzťahuje, pretože vo vzťahu k sporným stavbám nedošlo pred 1. januárom 2018 k odpočítaniu dane. Kľúčové je, že sťažovateľ nesplnil podmienky na vykonanie úpravy odpočítanej dane definované v ustanovení § 54 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH v znení platnom do 31. decembra 2017. Hmotnoprávne ustanovenia aj v daňovom práve vyvolávajú účinky zásadne (ak výnimočne zákon neurčuje inak) podľa právnej úpravy účinnej v

čase, kedy nastávajú rozhodujúce právne skutočnosti. Zmena účelu použitia nastala v roku 2017 (k tomu § 54 ods. 5 zákona o DPH). Na základe vyššie uvedených skutočností dospel kasačný súd k záveru, že postup a závery orgánov v administratívnom konaní ako aj správneho súdu bol správny a zákonný.

55. Vo vzťahu k definícii pojmu investičný majetok má kasačný súd za preukázané, že v zmysle čl. 189 písm. a) smernice o DPH (a v minulosti čl. 20 ods. 4 šiestej smernice) sú členské štáty splnomocnené vymedziť tento pojem, čo bolo aj premietnuté do slovenskej vnútroštátnej právnej úpravy v podobe ustanovenia § 54 ods. 2 zákona o DPH. Skutočnosť, že Slovenská republika vo svojej legislatíve vymedzila pojem investičný majetok, odlišuje prejedávanú vec od skutkového stavu obsiahnutého v rozhodnutí Súdneho dvora EÚ
sp. zn. C-184/04, a teda jeho závery sú vo vzťahu k prejednávanej veci bezpredmetné.

56. Kasačný súd navyše nemá ani vedomosť o existencii rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, ktoré by definovalo pojem „investičný majetok“ a z ktorého by potom pramenilo ustálenie tohto pojmu na úrovni práva EÚ. Na základe toho je potrebné vychádzať z už spomenutých splnomocňovacích noriem, ktoré umožňujú definovať tento pojem jednotlivým členským štátom. Sťažovateľ podľa kasačného súdu rovnako nepreukázal existenciu takejto judikatúry Súdneho dvora EÚ, pričom ním poukazované rozhodnutia vyhodnotil kasačný súd bez právneho významu k prejednávanej veci.

57. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti síce poukazoval na definíciu „nehnutel'ného majetku“ uvedenej vo vykonávacom nariadení (EÚ) č. 1042/2013, avšak opätovne bez právneho významu, keďže nepoukázal na konkrétnu zjednocujúcu definíciu investičného majetku na úrovni práva EÚ.

58. Vo vzťahu k tvrdeniu sťažovateľa, že skutočnosť, či realizované stavebné úpravy vyžadovali stavebné povolenie alebo nie, nemá podľa sťažovateľa v zmysle vykonávacieho nariadenia na uvedené posúdenie žiaden vplyv, kasačný súd uvádza, že rozhodujúce je v danom prípade znenie § 54 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH, ktoré danú požiadavku explicitne vyžaduje.

59. Rovnako tak argumentácia sťažovateľa metodickým pokynom k úprave odpočítanej dane pri investičnom majetku podľa § 54 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov je v celkovom kontexte nedôvodná, keďže samotný pokyn reflektuje vo svojom znení obsahový rozdiel pojmov investičného majetku v súvislosti prijatím novely zákona o DPH. Kasačný súd si dovoľuje nižšie poukázať na toto znenie metodického pokynu: „Od 1.1.2018 sa vzhľadom na rozšírenie rozsahu investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b/ a písm. c/ zákona o DPH o stavby iné ako budovy úprava odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH vzťahuje aj na stavby iné ako budovy. Ak platiteľ dane v rámci 20-ročného obdobia zmení účel použitia stavieb, je povinný upraviť odpočítanú DPH. Z prechodného ustanovenia § 85kf ods. 2 novelizovaného zákona o DPH vyplýva, že uvedený postup platiteľ dane uplatní len vtedy, ak pri stavbe inej ako je budova odpočíta DPH po 31.12.2017 a následne zmení účel použitia tejto stavby. To znamená, že úprava odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH sa neuplatní v prípadoch, ak bola daň vzťahujúca sa na inú stavbu alebo časť stavby ako bola uvedená v § 54 ods. 2 písm. b/ a c/ v znení účinnom do 31.12.2017, odpočítaná pred 1. januárom 2018.“

60. S poukazom na vyššie uvedené dospel kasačný súd k záveru, že žalobca v kasačnej sťažnosti neuviedol také relevantné skutočnosti, ktoré by spochybnili vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Jeho odôvodnenie, obsahujúce relevantné právne závery ako aj presvedčivé vyhodnotenie všetkých pre vec zásadných námietok, považuje kasačný súd za vyčerpávajúce a dostatočné pre zamietnutie správnej žaloby. Kasačné námietky vyhodnotil ako nedôvodné a rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

61. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku.

62. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhladol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.