

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 5Sfk/25/2023  
Identifikačné číslo spisu: 1021200854  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. februára 2024  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:1021200854.1

## 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: Rezidencia Nestor s.r.o., so sídlom Stred 449, 027 05 Zázrivá, IČO: 36 852 911, právne zastúpený: advokátska kancelária WERNER & Co., s.r.o., so sídlom Žltá 2/F, 851 07 Bratislava, IČO: 36 869 643, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica,

1) v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného: č. 100459251/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459293/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459319/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459346/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459377/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459380/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100461718/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100461890/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462013/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462188/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462245/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462377/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462465/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462531/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462616/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462695/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462746/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100491573/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100491791/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100491990/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492162/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492266/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492311/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492513/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492613/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492678/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492814/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492868/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100493001/2021 zo dňa 25.03.2021 a

2) o trovách konania v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100454671/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100455151/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100455399/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100455738/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100455998/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100456261/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100456894/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100457083/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100457395/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100458971/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459020/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459133/2021 zo dňa 18.03.2021,

v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/103/2021-246 zo dňa 13. októbra 2022, takto

### rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/103/2021-246 zo dňa 13. októbra 2022 z r u š u j e a v e c v r a c i a Správneému súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

## O d ô v o d n e n i e

### I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu daňové kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2014, január až december 2015, január až november 2016 a január až december 2017 v zmysle § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“ alebo „zákon č. 563/2009 Z.z.“)

2. O výsledku daňových kontrol vyhotovil správca dane protokoly č. 100966177/2019 zo dňa 25.04.2019 (júl až december 2014), č. 101033068/2019 zo dňa 03.05.2019 (r. 2015), č. 101007207/2019 zo dňa 30.04.2019 (január až november 2016) a č. 101037186/2019 zo dňa 03.05.2019 (r. 2017), ktoré spolu s výzvami na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokoloch doručil žalobcovi. Dňom doručenia protokolov žalobcovi boli daňové kontroly v zmysle § 46 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) ukončené.

3. Na základe výsledkov daňovej kontroly uvedených v protokoloch a na základe vyhodnotenia pripomienok a dôkazov predložených žalobcom vo vyjadrení k protokolom, vydal správca dane prvostupňové rozhodnutia (ďalej aj „rozhodnutia správcu dane č. 1“): č. 101744914/2019 zo dňa 16.07.2019, č. 101745046/2019 zo dňa 16.07.2019, č. 101745120/2019 zo dňa 16.07.2019, č. 101745150/2019 zo dňa 16.07.2019, č. 101745166/2019 zo dňa 16.07.2019, č. 101745180/2019 zo dňa 16.07.2019, č. 101750942/2019 zo dňa 17.07.2019, č. 101751113/2019 zo dňa 17.07.2019, č. 101751611/2019 zo dňa 17.07.2019, č. 101752033/2019 zo dňa 17.07.2019, č. 101752575/2019 zo dňa 17.07.2019, č. 101752962/2019 zo dňa 17.07.2019, č. 101753044/2019 zo dňa 17.07.2019, č. 101753242/2019 zo dňa 17.07.2019, č. 101753286/2019 zo dňa 17.07.2019, č. 101753427/2019 zo dňa 17.07.2019, č. 101753454/2019 zo dňa 17.07.2019, č. 101753503/2019 zo dňa 17.07.2019, č. 101757886/2019 zo dňa 18.07.2019, č. 101758120/2019 zo dňa 18.07.2019, č. 101758767/2019 zo dňa 18.07.2019, č. 101759186/2019 zo dňa 18.07.2019, č. 101759398/2019 zo dňa 18.07.2019, č. 101759549/2019 zo dňa 18.07.2019, č. 101759668/2019 zo dňa 18.07.2019, č. 101759953/2019 zo dňa 18.07.2019, č. 101760105/2019 zo dňa 18.07.2019, č. 101760366/2019 zo dňa 18.07.2019, č. 101760522/2019 zo dňa 18.07.2019, č. 101766043/2019 zo dňa 19.07.2019, č. 101766192/2019 zo dňa 19.07.2019, č. 101766641/2019 zo dňa 19.07.2019, č. 101766961/2019 zo dňa 19.07.2019, č. 101767086/2019 zo dňa 19.07.2019, č. 101767180/2019 zo dňa 19.07.2019, č. 101767229/2019 zo dňa 19.07.2019, č. 101767324/2019 zo dňa 19.07.2019, č. 101767406/2019 zo dňa 19.07.2019, č. 101767502/2019 zo dňa 19.07.2019, č. 101767547/2019 zo dňa 19.07.2019 a č. 101767658/2019 zo dňa 19.07.2019.

4. Predmetom týchto prvostupňových rozhodnutí správcu dane č. 1 bolo určenie rozdielu nadmerného odpočtu za príslušné zdaňovacie obdobie uvedené vo výroku tohto rozhodnutia (júl 2014 až december 2014, január až december 2015, január až november 2016 a január až december 2017) a žalobcovi bol znížený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia.

5. Voči predmetným rozhodnutiam podal žalobca odvolanie. Žalovaný ako odvolací orgán prvostupňové rozhodnutia správcu dane č. 1 zrušil s tým, že sa plne stotožnil s tvrdením žalobcu, že správca dane sa pri rozhodovaní nevysporiadal s tým, či nájomca spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby v zmysle § 3 zákona o DPH. Žalovaný konštatoval, že rozhodnutia správcu dane č. 1 sú vydané na základe nedostatočných dôkazov, na základe čoho ich zrušil a vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. V ďalšom konaní preto zaviazal správcu dane opätovne posúdiť všetky dôkazy a skutočnosti, ktoré získal počas daňovej kontroly, následného vyrubovacieho konania a vykonať ďalšie dokazovanie za účelom úplného zistenia skutkového a právneho stavu veci.

6. Na základe vykonaného dokazovania správca dane opätovne rozhodol rozhodnutiami: č. 101629472/2020 zo dňa 26.10.2020, č. 101629731/2020 zo dňa 26.10.2020, č. 499495/2020 zo dňa 28.10.2020, č. 499520/2020 zo dňa 28.10.2020, č. 101630695/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101631420/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101634585/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101634827/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101635143/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101635309/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101635972/2020 zo dňa 28.10.2020, č. 101636102/2020 zo dňa 28.10.2020, č. 101636341/2020 zo dňa 28.10.2020, č. 101636497/2020 zo dňa 28.10.2020, č. 101636646/2020 zo dňa 28.10.2020, č. 101636850/2020 zo dňa 28.10.2020, č. 101638096/2020 zo dňa 28.10.2020, č. 101638253/2020 zo dňa 28.10.2020, č. 101627367/2020 zo dňa 26.10.2020, č. 101628194/2020 zo dňa 26.10.2020, č. 101629086/2020 zo dňa 26.10.2020, č. 101629356/2020 zo dňa 26.10.2020, č. 101629821/2020 zo dňa 26.10.2020, č. 101630018/2020 zo dňa 26.10.2020, č. 101630161/2020 zo dňa 26.10.2020, č. 101630240/2020 zo dňa 26.10.2020, č. 101630310/2020 zo dňa 26.10.2020, č. 101631310/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101631679/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101639493/2020 zo dňa 28.10.2020, č. 101632785/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101633091/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101633952/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101634347/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101634584/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101634682/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101634828/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101635202/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101635279/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101635392/2020 zo dňa 27.10.2020, č. 101635470/2020 zo dňa 27.10.2020 (ďalej len prvostupňového rozhodnutia č. 2), ktorými správca dane za každé kontrolované zdaňovacie obdobie (júl 2014 až december 2014, január až december 2015, január až november 2016 a január až december 2017) dorubil žalobcovi DPH z plnení na výstupe, a to vo forme dodania služby nájomného, dodania tovaru (elektriny, vody a zemného plynu) a dodania tovarov a služieb určených pre občianske združenie ZSS Nestor o.z. (ďalej aj ako „občianske združenie“) a jeho činnosť, ktoré zabudol žalobca prefakturovať. V predmetných rozhodnutiach správca dane zároveň skonštatoval porušenie § 69 ods. 1 v nadväznosti na § 19, § 8 ods. 1 a ods. 3 zákona o DPH zo strany žalobcu.

7. Žalobca proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane č. 2 podal odvolanie, v ktorom namietal dodanie služieb nájomného. Žalovaný následne vydal rozhodnutia: č. 100454671/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100455151/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100455399/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100455738/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100455998/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100456261/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100456894/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100457083/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100457395/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100458971/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459020/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459133/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459251/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459293/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459319/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459346/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459377/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100459380/2021 zo dňa 18.03.2021, č. 100461718/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100461890/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462013/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462188/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462245/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462377/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462465/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462531/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462616/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462695/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100462746/2021 zo dňa 19.03.2021, č. 100491573/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100491791/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100491990/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492162/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492266/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492311/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492513/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492613/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492678/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492814/2021 zo dňa 25.03.2021, č. 100492868/2021 zo dňa 25.03.2021 a č. 100493001/2021 zo dňa 25.03.2021 (ďalej len rozhodnutia žalovaného č. 2), ktorými prvostupňové rozhodnutia správcu dane č. 2 potvrdil.

8. Žalovaný v rozhodnutiach č.2 vo vzťahu k dodaniu služieb nájomného uviedol, že žalobca na základe zmluvy o prenájme budovy zo dňa 17. decembra 2013 a jej dodatkov a dohody poskytol združeniu právo užívať hmotný majetok, ktorý je vo vlastníctve žalobcu, t.j. v zmysle § 9 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH dodal združeniu službu. Keďže právo užívať hmotný majetok bolo občianskemu združeniu poskytnuté za zmluvne dohodnutú cenu, išlo zo strany žalobcu o dodanie služby za protihodnotu, ktorá je v zmysle § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH predmetom dane.

9. Žalobcovi preto podľa jeho názoru v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH dňom dodania služby vznikla daňová povinnosť, pričom bol povinný v súlade s § 69 ods. 1 zákona o DPH platiť daň z dodania služby. Zároveň bol povinný v súlade s § 72 a § 73 zákona o DPH pri dodaní služby prenájmu vyhotoviť faktúru, a to do 15 dní od dodania služby. Keďže si žalobca nesplnil v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH povinnosť platiť daň z dodania služieb prenájmu občianskemu združeniu ZSS Nestor o.z., žalovaný dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a zákonne, keď dodanie služieb prenájmu žalobcovi na výstupe dodal.

## II. Konanie pred správnym súdom

10. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“), ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, rovnako tak prvostupňového rozhodnutia a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie, a priznania práva na náhradu trov konania.

11. Správny súd rozsudkom č.k. 1S/103/2021-246 zo dňa 13. októbra 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c/ a e/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) rozhodnutia žalovaného:

č. 100459251/2021 zo dňa 18.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101636341/2020 zo dňa 28.10.2020,  
č. 100459293/2021 zo dňa 18.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101636497/2020 zo dňa 28.10.2020,  
č. 100459319/2021 zo dňa 18.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101636646/2020 zo dňa 28.10.2020,  
č. 100459346/2021 zo dňa 18.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101636850/2020 zo dňa 28.10.2020,  
č. 100459377/2021 zo dňa 18.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101638096/2020 zo dňa 28.10.2020,  
č. 100459380/2021 zo dňa 18.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101638253/2020 zo dňa 28.10.2020,  
č. 100461718/2021 zo dňa 19.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101627367/2020 zo dňa 26.10.2020,  
č. 100461890/2021 zo dňa 19.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101628194/2020 zo dňa 26.10.2020,  
č. 100462013/2021 zo dňa 19.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101629086/2020 zo dňa 26.10.2020,  
č. 100462188/2021 zo dňa 19.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101629356/2020 zo dňa 26.10.2020,  
č. 100462245/2021 zo dňa 19.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101629821/2020 zo dňa 26.10.2020,  
č. 100462377/2021 zo dňa 19.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101630018/2020 zo dňa 26.10.2020,  
č. 100462465/2021 zo dňa 19.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101630161/2020 zo dňa 26.10.2020,  
č. 100462531/2021 zo dňa 19.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101630240/2020 zo dňa 26.10.2020,  
č. 100462616/2021 zo dňa 19.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101630310/2020 zo dňa 26.10.2020,  
č. 100462695/2021 zo dňa 19.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101631310/2020 zo dňa 27.10.2020,  
č. 100462746/2021 zo dňa 19.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101631679/2020 zo dňa 27.10.2020,  
č. 100491573/2021 zo dňa 25.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101639493/2020 zo dňa 28.10.2020,

č. 100491791/2021 zo dňa 25.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101632785/2020 zo dňa 27.10.2020,  
č. 100491990/2021 zo dňa 25.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101633091/2020 zo dňa 27.10.2020,  
č. 100492162/2021 zo dňa 25.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101633952/2020 zo dňa 27.10.2020,  
č. 100492266/2021 zo dňa 25.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101634347/2020 zo dňa 27.10.2020,  
č. 100492311/2021 zo dňa 25.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101634584/2020 zo dňa 27.10.2020,  
č. 100492513/2021 zo dňa 25.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101634682/2020 zo dňa 27.10.2020,  
č. 100492613/2021 zo dňa 25.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101634828/2020 zo dňa 27.10.2020,  
č. 100492678/2021 zo dňa 25.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101635202/2020 zo dňa 27.10.2020,  
č. 100492814/2021 zo dňa 25.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101635279/2020 zo dňa 27.10.2020,  
č. 100492868/2021 zo dňa 25.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101635392/2020 zo dňa 27.10.2020,  
č. 100493001/2021 zo dňa 25.03.2021 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101635470/2020 zo dňa 27.10.2020.

zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

12. Správny súd uviedol, že správcom dane a žalovaným zistený skutkový stav nie je jednoznačný a ich právny záver je predčasný. Poukázal na výpoveď svedkyne A.. T. zo dňa 26. októbra 2017, ktorá uviedla, že medzi zmluvnými stranami je uzatvorená ústna dohoda, podľa ktorej občianske združenie zatiaľ nájomné neplatí, pričom nájomné sa bude platiť až po úplnom naplnení kapacity zariadenia. V kontexte uvedeného znela aj jej druhá svedecká výpoveď dňa 2. júla 2020, kedy rovnako uviedla, že sa s prenajímateľom dohodli, odkedy začnú uhrádzať nájomné, a to z dôvodu, že zmluvne dohodnuté nájomné nezvládali platiť vzhľadom na prebiehajúcu rekonštrukciu, keďže nemohli využiť plnú kapacitu zariadenia. Existenciu ústnej dohody medzi zmluvnými stranami svedkyňa potvrdila, a preto správny súd nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že A.. T. vo svojej výpovedi dňa 2. júla 2020 sa nezmienila, že skutočná vôľa zmluvných strán bola iná, ako bola v zmluve deklarovaná, a nezmenila sa ani o existencii ústnej dohody.

13. V zmysle predmetnej ústnej dohody podmienkou začatia fakturácie mala byť skutočnosť, že sociálne zariadenie dosiahne naplnenosť 90% po dobu najmenej troch za sebou idúcich mesiacov, pričom podľa svedkyne bol stav naplnenosti konzultovaný medzi žalobcom a občianskym združením ohľadom naplnenosti sociálneho zariadenia prebiehala relatívne často, niekedy aj 5 krát do mesiaca a to nielen telefonicky. Ďalej uviedla, že zoznam klientov sa každé 3 mesiace nahlasuje obci, mestu a VÚC, kde klienti majú trvalé bydlisko a tiež obci, mestu a VÚC, ktoré vydali klientom posudok o odkázanosti.

14. Správny súd na základe uvedených zistení vytkol správcovi dane, že na jednej strane poprel ústnu dohodu o odklade platenia nájomného, a na druhej strane zo zisteného skutkového stavu vyvodil záver, že v konaní nebola preukázaná 90% naplnenosť kapacity zariadenia ako (ústne a neskôr aj písomne dohodnutá) podmienka začatia fakturovania nájomného, z čoho vyvodil, že správca dane si vo vyhodnotení skutkového stavu vzájomne odporuje.

15. Podľa správneho súdu, ak žalovaný a aj správca dane mali pochybnosti o existencii ústnej dohody a tiež o tom, ako a kedy bola naplnená kapacita zariadenia na 90%, mali túto skutočnosť oznámiť žalobcovi, aby si mohol riadne splniť svoju dôkaznú povinnosť za účelom riadneho zistenia skutkového stavu veci a vyjadrenia sa k podkladom rozhodnutia. Ďalej podotkol, že správca dane

počas výsluchu svedkyne A.. T. už dňa 26. októbra 2017 mal vedomosť o tom, že tu bola takáto dohoda a napriek tomu ju nevyzval a ani sa jej nespýtal na preukázanie tejto skutočnosti, hoci v závere pojednávania ju vyzval na predloženie nájomnej zmluvy, a teda mu nič nebránilo, aby od svedkyne vyžiadal dôkazy preukazujúce uzavretie tejto dohody.

16. Taktiež k otázke naplnenosti zariadenia uviedla, že zoznam klientov sa hlási obci, mestu a VÚC, kde majú klienti trvalé bydlisko, a ktoré vydali klientom posudok o odkázanosti, a to každé 3 mesiace. Správca dane však nežiadal bližšie informácie za účelom preukázania tohto tvrdenia, za účelom zistenia aká bola priebežná naplnenosť kapacity tohto zariadenia a ani nevysvetlil, prečo dokazovanie v tomto smere nedoplnil.

17. Preukázanie predmetných žalobcom namietaných skutočností, podľa správneho súdu dáva jednoznačnú odpoveď v spojitosti s § 22 ods. 1 zákona o DPH, čo tvorí základ dane pri dodaní služby v súvislosti s tým, či žalobca mal alebo nemal prijať od príjemcu plnenia v správcom dane určených zdaňovacích obdobiach, za dodanie služby nájmu nehnuteľnosti.

18. Správny súd sa ďalej zaoberal otázkou posúdenia miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, keď žalobca tvrdil, že dôkazná povinnosť zo správcu dane na neho prenesená nebola, keďže správca dane ani žalovaný ho neinformovali o tom, že existencia dohody o začatí fakturácie, resp. platenia nájomného je správcom dane spochybnená.

19. Správny súd taktiež podotkol, že správca dane by mal v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku daňový subjekt oboznámiť so zistenými v rozpormi, resp. s pochybnosťami ku ktorým dospel pri vykonanom dokazovaní a minimálne by mal dať daňovému subjektu možnosť, aby v súlade s § 24 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku pochybnosti vysvetlil a rozpory odstránil, čo sa však v preskúmvanej veci nestalo. Uviedol, že žalobca sa od správcu dane až na ústnom pojednávaní dňa 28. septembra 2020 dozvedel, že nájomné, ktoré mal žalobca fakturovať občianskemu združeniu zmysle uzatvorenej nájomnej zmluvy a jej dodatkov, mu bude dodané, pričom nebolo mu umožnené vyjadriť sa k tejto skutočnosti.

20. Podľa názoru správneho súdu sa správca dane sa k dodaniu za poskytnutú službu nájomného nevyjadril, uviedol len, že žalobca si pri obstaraní, prestavbe a zariadení nehnuteľnosti, ktorá bola prenajatá občianskemu združeniu uplatnil právo na odpočítanie DPH, a teda v prípade, že síce nájomné nájomcovi nefakturoval, mal určiť základ dane podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, a teda základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia. Z uvedeného tvrdenia správcu dane podľa správneho súdu nevyplýva jeho jednoznačný úmysel žalobcovi dodaním poskytnutú službu prenájmu.

21. Správny súd zastal názor, že z vykonaného dokazovania skutkový stav nebol zistený jednoznačne vo vzťahu k správne určeniu základu dane pri poskytnutí služby nájomného žalobcom, z ktorého správca dane pri určení rozdielu nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty za to, ktoré zdaňovacie obdobie v jednotlivých preskúmvaných rozhodnutiach vychádzal, keď podľa žalobcu nájomné bolo počas trvania nájomného vzťahu viackrát upravované oproti pôvodne dohodnutej výške nájomného v sume 650 000,- ročne bez DPH.

### III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov

22. 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 správne súdu na ďalšie konanie.

23. Sťažovateľ namietal najmä, že správny súd nedostatočne odôvodnil rozhodujúce okolnosti súvisiace s predmetom sporu medzi žalobcom a žalovaným spočívajúce v tom, že medzi žalobcom ako prenajímateľom a nájomcom ide na základe uzatvorenej zmluvy o prenájme budovy zo dňa 17.

decembra 2013 o odplatný právny vzťah počas celej doby prenájmu (t.j. dodanie služby nájmu za protihodnotu).

24. Poukázal, že vnútroštátna a ani európska legislatíva nepripúšťa tzv. „rent -free“ obdobie, za ktoré by platiteľ dane nebol povinný pri dodaní tovaru alebo služby za protihodnotu odvádzať DPH na výstupe, keďže daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo dňom poskytnutia služby. V danom prípade bolo podľa sťažovateľa jednoznačne preukázané, že žalobca poskytoval od 10. júna 2014 služby prenájmu za protihodnotu, a preto mu vznikla z dodania služieb prenájmu daňová povinnosť.

25. Sťažovateľ ako aj prvostupňový orgán založili svoje rozhodnutia na skutočnosti, že žalobca na základe zmluvy o prenájme budovy zo dňa 17. decembra 2013, jej dodatkov a dohody zo dňa 1. augusta 2015 ako vlastníka nehnuteľnosti poskytol združeniu právo užívať danú nehnuteľnosť a to za odplatu, na dojednanú dobu s vylúčením tretích osôb.

26. Sťažovateľ uviedol, že napriek zmluvnému dojednaniu, podľa ktorého akékoľvek zmeny a doplnky zmluvy musia byť vyhotovené písomne a podpísané oprávnenými zástupcami oboch zmluvných strán formou postupne očíslovaných a datovaných dodatkov, dohoda zo dňa 1. augusta 2015 nebola spísaná touto formou. Zároveň zmluva o prenájme budovy zo dňa 17. decembra 2013 podľa jeho názoru nepripúšťa žiadne zmeny na základe ústnych dohôd, pričom správny súd tieto okolnosti nezohľadnil a nepodal k nim žiadne stanovisko.

27. Sťažovateľ vo vzťahu k tvrdeniu správneho súdu, že správca dane nevysvetlil, prečo nevykonal dokazovanie v tom smere, že od svedka A.. T. na ústnom pojednávaní konanom dňa 26. októbra 2017 a 2. júla 2020 nepožadoval predložiť dôkazy o ústnej dohode, resp. dôkazy o naplnení kapacity zariadenia uvádza, že výpoveď p. T. bola v danom čase zameraná na objasnenie založenia a výkonu činnosti zariadenia sociálnych služieb a na zistenie, či nájomca (občianske združenie) spĺňa definíciu zdaniteľnej osoby. Medzi správcou dane a žalobcom v čase výpovede menovanej neboli žiadne pochybnosti, že išlo o odplatný vzťah. Až po dodaní nájmu žalobcovi správcou dane, začal žalobca argumentovať, že nemusí platiť daň z dodania služby prenájmu, nakoľko poskytol nájomcovi „rent-free“ obdobie neplatenia nájomného, ktoré však podľa jeho vyjadrenia malo byť doplatené cez vyššie nájomné v neskoršom období. To sa však podľa sťažovateľa nestalo.

28. Sťažovateľ namieta tvrdenie súdu, že žalobca nebol oboznámený so zisteniami správcu dane v obnovenom vyrubovacom konaní a až na ústnom pojednávaní konanom dňa 28. septembra 2020 sa dozvedel, že nájomné, ktoré mal žalobca fakturovať občianskemu združeniu v zmysle uzavretej nájomnej zmluvy mu bude dodané a nemal možnosť sa k danému vyjadriť. Uvedené tvrdenie je podľa sťažovateľa v rozpore so skutkovým stavom, keďže z administratívneho spisu je podľa neho zrejmé, že správca dane žalobcu riadne oboznámil s výsledkami vyrubovacieho konania na ústnych pojednaniach konaných dňa 12. augusta 2020 a 28. septembra 2020.

29. Na ústnom pojednávaní zo 12. augusta 2020 správca dane do zápisnice uviedol, že zo skutočností zistených počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania vyplýva, že výška nájomného bola zmluvne riadne dohodnutá a služba prenájmu bola zo strany žalobcu poskytnutá, a teda v prípade, že síce nájomné nájomcovi nefakturoval, mal určiť základ dane podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, v zmysle ktorého je základom dane pri dodaní tovaru alebo služby všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby. Argumentoval, že slovné spojenie „prijal alebo má prijať“ hovorí o časovom hľadisku, t.j. protihodnotu už dodávateľ prijal alebo ju ešte má prijať od príjemcu plnenia a nie o alternatíve, že ju dodávateľ má alebo vôbec nemusí prijať od príjemcu plnenia, t.j. že príjemca nie je povinný protihodnotu uhradiť.

30. S obsahom zápisnice bol žalobca oboznámený, čo potvrdil svojim podpisom zo strany žalobcu konateľ žalobcu p. I., právny zástupca žalobcu JUDr. Schmidt a U.. Z uvedeného vyjadrenia správcu dane podľa sťažovateľa teda vyplýva, že žalobca bol oboznámený s tým, že poskytnutý nájom

občianskemu združeniu mal zdaníť a bol oboznámený aj s tým, akým spôsobom mal postupovať pri určení základu dane.

31. Zároveň uviedol, že v opatreniach a záveroch prijatých na ústnom pojednávaní konanom dňa 12. augusta 2020 správca dane po vzájomnej dohode so žalobcom určil lehotu 2. septembra 2020, v ktorej sa mal, resp. mohol žalobca vyjadriť ku všetkým skutočnostiam a otázkam uvedeným v zápisnici. Žalobcovi teda nebolo upreté právo vyjadriť sa k celému obsahu zápisnice, a teda aj k otázke dodania nájmu a určení základu dane.

32. Žalobca sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti plne stotožnil s napadnutým rozhodnutím správneho súdu. Uviedol, že správca dane a sťažovateľ nedostatočne zistili skutkový stav a nezohľadnili skutočnú vôľu účastníkov nájomného vzťahu, pričom tento vzťah vyhodnocovali v jednotlivých rozhodnutiach rozporne, zároveň nevyhoveli návrhu žalobcu na vypočutie svedkyne L. a opätovné vypočutie svedkyne T..

33. Rovnako uviedol, že považuje predmetný nájomný vzťah za odplatný, avšak zdôraznil pojem namietaného „rent-free“ obdobia, pričom aj za tento čo i len jeden deň musí odvieť štátu DPH, a to napriek tomu, že za tento jeden deň neprijal ani nemal prijať žiadnu protihodnotu (nájomné) a práve skutočne získaná protihodnota je podľa neho základné východisko, na ktorom stojí systém DPH, pričom daňový orgán nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba.

34. V súvislosti s týmto namietal, že v období za mesiace jún 2014 až apríl 2018 žiadnu protihodnotu neprijal a ani nemal prijať, a preto nie je možné aplikovať § 22 ods. 1 zákona o DPH. Uviedol, že prijímal protihodnotu až od mája 2018, ktorú následne zvyšoval a tak si kompenzoval absenciu príjmov počas „rent free“ obdobia. Poukázal na rozsudky SD EÚ Astra Zeneca, C-40/09, bod 28, Balkan and Sea Properties a Provedinvest, C-621/10 a C-129/11, bod 44, v tomto zmysle aj Goldsmiths, C-330/95, bod 15), Campsa Estaciones de Servicio vo veci C-285/10, bod 25, 27 a 28, Elida Gibbs Ltd vo veci C-317/94.

35. Sťažovateľ a rovnako aj žalobca v ďalších vo vyjadreniach v súhrne uvádzali skutočnosti a tvrdenia známe kasačnému súdu z predchádzajúceho priebehu konania, pričom v závere vyjadrenia sťažovateľ potvrdil svoj návrh, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a zároveň aby nepriznal žalobcovi právo na náhradu trov konania priznanú krajským súdom v bode 1 a 2 výroku predmetného rozsudku a naopak žalobca navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP zamietol ako nedôvodnú a aby zaviazal sťažovateľa na náhradu trov kasačného konania.

#### IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

36. 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.

37. 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.

38. 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.

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

#### V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal



- Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje
  - a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
  - b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
  - c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
- Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.
- Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.
- Podľa § 9 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH, dodaním služby, je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane poskytnutia práva užívať hmotný majetok.
- Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.
- Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.
- Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.
- Podľa § 72 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru podľa tohto zákona pri dodaní tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku inej zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou.

## VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

40. Kasačný súd zhodne so správnym súdom konštatuje, že rozhodnutia sťažovateľa, ktoré boli predmetom prieskumu zákonnosti správny súdom vychádzajú zo zisteného stavu skutkového stavu veci, ktorý je totožný a zachytáva zdaňovacie obdobia júl až december 2015, január až november 2016 a január až december 2017. Správny súd zameral svoj prieskum predovšetkým za účelom zodpovedania otázky, či žalobca bol alebo nebol povinný v zdaňovacích obdobiach za ktoré boli vydané rozhodnutia sťažovateľa fakturovať nájomné nájomcovi za poskytnutý prenájom nehnuteľnosti.

41. Kasačný súd upriamuje pozornosť na skutočnosť, že správny súd sa nezaoberal celým predmetom konania, čo spôsobilo zmätočnosť a nepreskúmateľnosť jeho rozhodnutia. Kasačný súd považuje za potrebné a to bude aj úlohou správneho súdu v ďalšom konaní, rozčleniť predmetnú vec na tri obdobia, ktoré vystihujú skutkový stav so zameraním na odlišnosti, ktoré vznikli v priebehu celého nájomného vzťahu a sú významné pre posúdenie daňovej povinnosti žalobcu.

42. Čo sa týka prvého obdobia, podstatnou okolnosťou začatia nájomného vzťahu bolo uzatvorenie zmluvy o prenájme budovy zo dňa 17. decembra 2013, kde si zmluvné strany v zmysle článku 2 ods.1 dohodli nájomné vo výške 650 000 Eur ročne bez DPH, ktoré sa uhrádza na základe faktúry vystavenej prenajímateľom spätne za kalendárny rok v lehote do 16. decembra príslušného kalendárneho roka a taktiež si dohodli predmet nájmu.

43. Druhé obdobie sa začalo uzatvorením dodatku č. 2 k predmetnej zmluve zo dňa 30. júna 2015, podľa ktorého sa s účinnosťou od 1. júla 2015 zmenil článok 1, 2 a 3 zmluvy o prenájme budovy zo dňa 17. decembra 2013, ktorým došlo k zúženiu predmetu nájmu, zníženiu sumy nájomného na 140 004 Eur ročne bez DPH a zároveň sa zmluvné strany dohodli, že nájomné sa nájomca zaväzuje uhrádzať mesačne na základe faktúry vystavenej prenajímateľom, a to vždy spätne za uplynulý mesiac

v lehote do 15. dňa príslušného kalendárneho mesiaca prevodom na účet prenajímateľa uvedený v záhlaví tejto zmluvy. Taktiež došlo uzatvorením dodatku k zmene zmluvného vzťahu na dobu určitú do 30. júna 2027.

44. Tretie obdobie sa začalo uzatvorením dohody zmluvných strán zmluvy o prenájme budovy zo dňa 17. decembra 2013 k podmienkam hradenia nájomného zo dňa 1. augusta 2015, podľa ktorej sa zmluvné strany dohodli, že ustanovenia zmluvy o prenájme budovy týkajúce sa platenia nájomného budú účinné až od momentu, keď predmet nájmu, ktorý nájomca využíva za účelom poskytovania sociálnych služieb, bude naplnený minimálne na 90% kapacity zariadenia, a to počas obdobia najmenej troch za sebou idúcich mesiacov.

45. V súvislosti s tretím obdobím sa musí kasačný súd čiastočne stotožniť so závermi správneho súdu ohľadom nedostatočne zisteného skutkového stavu, pretože nie je zrejmé na základe čoho sťažovateľ vychádzal pri dodaní zo sumy 650 000,- €, ktorá bola dojednaná na úplne iné obdobie. Jeho závery, že v treťom období došlo k odovzdaniu celého predmetu nájmu do užívania občianskeho združenia obdobne ako bol predmet nájmu stanovený v prvom období je nedostatočný pre určenie základu dane a je preto nevyhnutné, aby sa v ďalšom konaní týmto správny súd zaoberal a prehodnotil, či neprichádzali do úvahy aj iné prístupy určenia základu dane vo vzťahu k nájomnému v treťom období.

46. Kasačný súd však na druhej strane zhodne s názorom sťažovateľa konštatuje, že vzťah medzi žalobcom a prenajímateľom bol od začiatku písomne dojednaný ako odplatný, a to napriek tomu, že žalobca v konaní pred daňovými orgánmi argumentoval, že skutočná vôľa medzi zmluvnými stranami reprezentujúcimi žalobcu a občianske združenie mala na základe ústnej dohody reflektovať skutočnosť, že žalobca nebude občianskemu združeniu fakturovať nájomné až do momentu kedy bude občianske združenie rentabilné, respektíve jeho príjmy budú dostatočné na platenie nájomného.

47. Existencia ústnej dohody bola jedným z hlavných aspektov, ktorým sa venoval správny súd v svojom právnom posúdení. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že v správnom súdnom procese súdy neposudzujú platnosť, alebo neplatnosť súkromnoprávných vzťahov. Je nesporné, že v tomto prípade vznikol nájomný vzťah, pričom zmluvné strany zhodne potvrdili, že nebolo platené nájomné.

48. Kasačný súd má za to, že nájomný vzťah medzi žalobcom a občianskym združením bol od počiatku písomne dojednaný ako odplatný, pričom na tejto skutočnosti nič nemení ani existencia ústnej dohody počas prvého a druhého obdobia, alebo písomnej dohody, podľa ktorej sa malo dohodnúť odkladné platenie nájomného v treťom období, tzv. „rent-free“ obdobie.

49. Žalobcovi v danom prípade (najmä v prvom a druhom období) vznikla daňová povinnosť, keďže preukázateľne došlo k poskytnutiu služby - nájmu, za ktorú je žalobca povinný odvieť DPH, a to aj napriek skutočnosti, že žalobca občianskemu združeniu nefakturoval nájomné až do mája 2018. Pri jej určení bolo potrebné postupovať podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH.

50. Správny súd zameral svoj súdny prieskum predovšetkým na existenciu ústnej dohody, resp. odkladacej podmienky, ktorá mala byť predmetom tejto dohody, pričom dospel k záveru, že správca dane si odporoval, keď na jednej strane poprel existenciu ústnej dohody, respektíve ju označil ako účelovú a na druhej strane mal správca dane akceptovať podmienku 90% naplnenosti zariadenia občianskeho združenia.

51. Správnym súdom rozporovaná nejednoznačnosť záverov správcu dane, ohľadom ústnej dohody je pre prejedávaný prípad už ako načrtnutá kasačný súd irelevantná a preto kasačný súd konštatuje, že bez ďalšieho toto nemôže byť dôvod zrušenia rozhodnutia správcu dane. Rovnako na to nadväzujúca argumentácia správneho súdu, že správca dane neakceptoval návrhy na doplnenie dokazovania vo vzťahu k preukázaniu naplnenosti kapacity zariadenia občianskeho združenia je rovnako irelevantná, keďže táto skutočnosť nič nemení na existencii daňovej povinnosti žalobcu, keďže služba nájmu bola preukázateľne dodaná.

52. Kasačný súd však musí prisvedčiť správne mu súdu, že sťažovateľ zámer dodaním žalobcu neoznámil jednoznačne a nedal mu možnosť vyjadriť sa k danej skutočnosti. Skutočný zámer dodaním žalobcu prejavil správca dane až dňa 28. septembra 2020, keďže zo zápisnice o ústnom konaní vyplýva jednoznačný zámer správcu dane vyjadrený nasledovne: „Správca dane bude vo vyrubovacom konaní postupovať v zmysle vyššie uvedeného nájomné, ktoré malo byť fakturované zo strany daňového subjektu občianskemu združeniu ZSS Nestor o. z. podľa platne uzatvorenej nájomnej zmluvy a jej dodatkov bude dodané“. Opačným spôsobom argumentoval sťažovateľ, keď v danom prípade na pojednávaní dňa 12. augusta 2020 uviedol, že žalobca mal určiť základ dane podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH. Týmto spôsobom podľa kasačného súdu správca dane nevyjadril skutočný úmysel dodaním nájomné, ale len uviedol, akým spôsobom mal byť v danom prípade určený základ dane. S touto okolnosťou sa preto bude musieť sťažovateľ opätovne vyrovnáť v ďalšom konaní.

53. Kasačný súd vzhľadom na uvedené považuje za potrebné zhrnúť, že pre účely správneho konania v predmetnom prípade nie je podstatným aspektom, či nájomné bolo fakticky platené, a teda argumentácia žalobcu, že nájomné v predmetných zdaňovacích obdobiach nefakturoval až do mája 2018 je rovnako irelevantná, s čím súvisí aj bezpredmetnosť namietanej ústnej dohody pre účely vzniku daňovej povinnosti.

54. Správny súd zaujal názor, že daňové orgány v predmetnej veci nedostatočne zistili skutkový stav, pričom svoj súdny prieskum zameril hlavne k otázke existencie a relevancie ústnej dohody ako odkladacej podmienky platenia nájomného. Svoj prieskum však zameril striktne stotožnením sa so žalobnými bodmi bez bližšieho právneho posúdenia. Kasačný súd nerozporuje závery, správneho súdu o potrebe zrušenia rozhodnutia správcu dane, správny súd však v odôvodnení svojho rozhodnutia nedostatočne objasnil celý predmet konania (zameril sa iba na pochybnosti ohľadom ústnej dohody a otázku nedodržania lehoty na vyjadrenie žalobcu), čo v zásade spôsobilo, že jeho rozhodnutie je vo svojej podstate nedostatočne odôvodnené a nepreskúmateľné.

55. V ďalšom konaní bude preto nevyhnutné, aby správny súd zameril svoj súdny prieskum komplexne a zodpovedal otázky a to, či obstoja závery správcu dane a žalovaného pri jednotlivých troch obdobiach, t.j. či išlo o dodanie služby (nájom) odplatené, alebo bezodplatené a aká daňová povinnosť vznikla na strane žalobcu v jednotlivých troch obdobiach (§ 22 ods. 1 zákona o DPH pri odplatnom dodaní služby alebo § 22 ods. 5 zákona o DPH pri dodaní bezodplatnom), aj s prihliadnutím na rozsah užívania nehnuteľnosti zo strany občianskeho združenia za jednotlivé obdobia a tiež, či správca dane vychádzal v jednotlivých obdobiach z dodatočne (a zákonne) zisteného skutkového stavu na prijatie záveru o vyrubení rozdielu dane a zníženia nadmerného odpočtu.

## VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

58. Kasačný súd, poukazujúc na vyššie uvedené, konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola dôvodná a napadnutý rozsudok správneho súdu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a f) SSP vychádza z nesprávneho právneho posúdenia a je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov. Preto napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil Správne mu súdu v Bratislave (právne mu nástupcovi Krajského súdu v Bratislave v oblasti správneho súdnictva - § 3 ods. 3 písm. a/ zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov) na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP.

59. V ďalšom konaní bude žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie, pričom žalovaný je viazaný vyjadreným právny m názorom kasačného súdu (§ 469 SSP). V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

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

**Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.