



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a sudkýň JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: **M., s.r.o.**, so sídlom v L., L. k., právne zastúpeného advokátom *JUDr. J. M., so sídlom v B., K. X.*,
proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná ulica 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/13039-82796/2010/990325-r zo dňa 23. augusta 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 24S/95/2010-52 zo dňa 28. januára 2011, jednomyseľne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 24S/95/2010-52 zo dňa 28. januára 2011 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/13039-82796/2010/990325-r zo dňa 23. augusta 2010, ktorým žalovaný v zmysle § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.

v znení neskorších predpisov potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Lučenec č. 664/230/5857/10/Gol zo dňa 8. februára 2010, ktorým bol v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov žalobcovi ako platiteľovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 10.154,01 € za zdaňovacie obdobie marec 2000 s odôvodnením, že sa stotožnil so skutkovými a právnymi závermi zistenými v daňovom konaní, podľa ktorých žalobcovi nevznikol nárok na odpočet dane, pretože nesplnil podmienky nároku na odpočet podľa § 20 ods. 1, 2 písm. a) a ods. 3 v nadväznosti na § 15 ods. 2 písm. f) zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o DPH“).

Krajský súd v Banskej Bystrici v medziach žaloby podanej žalobcom preskúmal napadnuté rozhodnutie, prvostupňové rozhodnutie správcu dane a konanie, ktoré im predchádzalo a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správneho orgánu sú v súlade so zákonom. Prvostupňový súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že podľa predloženého dokladu zo dňa 30.11.1999 nájomná zmluva nevznikla, a preto je správny záver správcu dane, že žalobca v daňovom konaní nepredložil platnú nájomnú zmluvu. Skutočnosť, že žalobca v čase deklarovanych prác nemal objekt právoplatne prenajatý, vyplýva zo samotnej nájomnej zmluvy zo dňa 30.11.1999, ktorá nebola podpísaná v súlade s podmienkami akciovej spoločnosti L. k., a.s.; uvedenými vo výpise z Obchodného registra, podľa ktorého v mene spoločnosti rokujú a podpisujú vždy najmenej dvaja členovia predstavenstva. V danom prípade chýbal druhý podpis člena predstavenstva.

K námietke žalobcu ohľadne porušenia ust. § 15 ods. 5 písm. d) a e) zákona o správe daní tým, že správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly vypočul štatutárneho zástupcu obchodnej spoločnosti E., s.r.o., bez účasti žalobcu alebo jeho právneho zástupcu a bez ich predchádzajúceho upovedomenia, krajský súd uviedol, že žalobcovi bola zaslaná výzva zo dňa 22.12.2009 na vyjadrenie sa k protokolu a na prerokovanie, na základe čoho zástupca žalobcu podal vyjadrenie zo dňa 31.12.2009 k protokolu z opakovanej daňovej kontroly, v ktorom uviedol svoje námietky ku skutočnostiam zisteným pri opakovanej daňovej kontrole, s čím sa žalovaný vysporiadal v dodatku k protokolu, keď z tejto opakovanej daňovej kontroly vyplýva, podľa názoru krajského súdu, že žalobcovi nebolo upreté právo vyplývajúce z citovaného zákonného ustanovenia.

Vo veci námietky žalobcu ohľadne nesprávne vyhodnoteného dôkazu výsluchom MUDr. J. M., bývalého primátora Mesta L., krajský súd zhodnotil, že menovaný svedok nevedel konkrétne uviesť, kto tieto práce vykonával, takisto nevedel vierohodne a zodpovedne definovať ani výšku preinvestovaných nákladov.

Pred prvostupňovým súdom neobstála ani námietka žalobcu, podľa ktorej tento nemôže znášať zodpovednosť za formálne nedostatky dodávateľom vyhotovených faktúr. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na dôkazné bremeno vyplývajúce žalobcovi z ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní v spojení so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a objektívnej pravdy ovládajúcich daňové konanie podľa § 29 ods. 1 a 2 zákona o správe daní.

K otázke odcudzenia dokladov na základe vlámania sa do objektu žalobcu krajský súd sa taktiež ako v predchádzajúcich prípadoch stotožnil so závermi žalovaného a za najvýznamnejšiu okolnosť považoval v tejto súvislosti tú skutočnosť, že žalobca tieto doklady nepredložil už ani k riadnej daňovej kontrole začatej v roku 2000, pričom vlámanie a krádeže boli potvrdené Okresným oddelením PZ L. až dňa 1.2.2001, teda v období po začatí samotnej prvotnej daňovej kontroly.

Záverom krajský súd uviedol, že žalobca nepreukázal skutočnosti, ktoré by preukazovali vznik práva na odpočet dane inak, ako bolo zistené na základe preskúmvanej opakovanej kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2000, preto potom žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. b), c), d), e), f) a h) OSP. Navrhol napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne ho navrhol zmeniť, rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca uviedol, že považuje rozsudok krajského súdu za nesprávny. Namietal, že vo vzťahu k užívaniu a rekonštrukčným prácam na nehnuteľnostiach L. k. neplatnosť nájomnej zmluvy zo dňa 30. novembra 1999 nespôsobil žalobca, ale prenajímateľ tým, že za L. k., a.s. nepodpísali nájomnú zmluvu dvaja členovia predstavenstva, ale len jeden. Žalobca v odvolaní uviedol, že o tomto nedostatku pri uzatváraní zmluvy nevedel a pri tomto právnom úkone konal v omyle, o ktorom nevedel a ktorý bol vyvolaný prenajímateľom. Ďalej žalobca namietal, že možnosť daná mu vo výzve zo dňa 22. decembra 2009 na vyjadrenie sa k zisteniam

vyplývajúcim z protokolu o výsledku opakovanej daňovej kontroly nepovažuje za konvalidovanie porušeného práva v priebehu daňovej kontroly byť prítomný pri výsluchu svedka – konateľa spoločnosti E. s.r.o. a jeho práva klásť tomuto svedkovi otázky. Podľa názoru žalobcu krajský súd sa nesprávne vyporiadal s týmto porušením jeho procesných práv, nakoľko vyjadrenie sa na výzvu k zisteniam obsiahnutým v protokole o výsledku daňovej kontroly nezohľadňuje právo žalobcu tak, ako to majú na zreteli ustanovenia § 15 ods. 5 písm. d) a e) zákona o správe daní. Nemožno preto súhlasiť s názorom krajského súdu, že táto námietka k porušeniu práv žalobcu nie je vo vzťahu k predmetu konania relevantná, keďže zistenia skutkového stavu získané opakovanou daňovou kontrolou sú odôvodňované v rozhodnutí žalovaného i vyššie uvedeným protizákonným úkonom porušujúcim zákonné právo žalobcu. Žalobca naďalej zotrval na názore, že v obidvoch stupňoch daňového konania ako i v konaní súdnom bola príslušnými orgánmi nesprávne vyhodnotená výpoveď svedka MUDr. J. M.. Podľa názoru žalobcu, z výpovede tohto svedka jednoznačne vyplynula vedomosť, že na objekte L. k. v roku 2000, t.j. počas jeho výkonu funkcie primátora Mesta L., rekonštrukčné stavebné práce vykonával žalobca. Z jeho výpovede vyplynulo, že rekonštrukčnými prácami bol dotknutý celý objekt L. k., avšak svedok nevedel odhadnúť hodnotu týchto uskutočnených prác. Ďalej žalobca uviedol, že spochybňuje výsledky dokazovania vykonaného porovnaním hodnoty rekonštruovaných nehnuteľností vyplývajúce zo znaleckých posudkov vypracovaných so štvorročným časovým odstupom; zo znaleckého posudku č. 20/1999 vypracovaného pred začatím rekonštrukčných prác Ing. A. V. vyplýva hodnota nehnuteľnosti vo výške 193.794,40 €, pričom zo znaleckého posudku č. 58/2003 vypracovaného po ukončení rekonštrukčných prác Ing. P. H. vyplýva hodnota nehnuteľnosti vo výške 192.874,94 €. Podľa žalobcu vzájomné porovnanie týchto znaleckých posudkov neodráža objektívne existujúce skutočnosti z dôvodu, že v čase vypracovania neskoršieho znaleckého posudku žalobca pre trvalejšie nezhody s novým vedením Mesta L. už nehnuteľnosti L. k. fakticky neužíval. O tento majetok sa vlastníci objektu ani mesto nestarali a objekt po opustení žalobcom bol zasiahnutý masívnou devastáciou majúcou vplyv na jeho rýchle znehodnocovanie. Taktiež namietal, že správne orgány ani krajský súd pri rozhodovaní vo veci nebrali zreteľ na dôkaznú núdzu, v ktorej sa žalobca ocitol po tom, ako mu bola dňa 1. februára 2001 po vlámaní sa do objektu L. k. odcudzená účtovná dokumentácia súvisiaca s jeho podnikateľskou činnosťou. Aj napriek uvedenému, podľa žalobcu, pri dôslednom dodržaní zásad daňového konania (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní) zo strany žalovaného, ako i pri dôslednom rešpektovaní všetkých zákonných práv žalobcu zo strany žalovaného v priebehu

opakovanej daňovej kontroly (žalobca poukazuje na nezákonný postup pri vypočutí svedka – štatutárneho zástupcu spoločnosti E., s.r.o. porušením § 15 ods. 5 písm. d/ a e/ zákona o správe daní), by takto získané skutkové zistenia a ich objektívne vyhodnotenie s vysokou pravdepodobnosťou viedli k iným záverom, než k akým dospel žalovaný a pri odôvodňovaní svojho rozsudku aj krajský súd.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť. Zotrval na odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia ako aj na svojom stanovisku, vyplývajúcom z vyjadrenia k žalobe.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP). Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP). Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP). Dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 prvé dve vety zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo:

- a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,

- e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že dokazovanie vedie správcu dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých

preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona č. 511/1992 Zb. rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Podľa § 15 ods. 2 zákona o DPH daňový doklad musí obsahovať:

- a) obchodné meno, sídlo alebo trvalý pobyt, miesto podnikania, daňové identifikačné číslo platiteľa, ktorý uskutočňuje zdaniteľné plnenie,
- b) obchodné meno, sídlo alebo trvalý pobyt, miesto podnikania, daňové identifikačné číslo platiteľa, v ktorého prospech sa zdaniteľné plnenie uskutočňuje,
- c) poradové číslo daňového dokladu,
- d) dátum uskutočnenia zdaniteľného plnenia,
- e) dátum vyhotovenia daňového dokladu,
- f) názov, množstvo tovaru alebo rozsah zdaniteľného plnenia,
- g) výšku ceny bez dane,
- h) sadzbu dane,
- ch) výšku dane celkom.

Podľa § 15 ods. 4 zákona o DPH, ak súčasťou zdaniteľného plnenia je tovar alebo služba s rôznymi sadzbami dane, prípadne zdaniteľné plnenie oslobodené od dane, musí

sa v daňovom doklade uviesť výška ceny bez dane a výška dane celkom oddelene podľa ustanovených sadzieb dane, prípadne výška ceny zdaniteľného plnenia oslobodeného od dane. Daň sa zaokrúhľuje pre jednotlivé sadzby dane.

Podľa § 20 ods. 1 zákona o DPH platiteľ má nárok na odpočet dane pri prijatých zdaniteľných plneniach, ak sú prijaté na účely uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 20 ods. 2 zákona o DPH platiteľ má nárok na odpočet dane ak:

- a) sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo (§ 13),
- b) daň na vstupe zaúčtoval,
- c) daň zaplatil platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie,
- d) má daňový doklad alebo zjednodušený daňový doklad, ktoré vyhotovil platiteľ a doklad o zaplatení dane, pričom dokladom o zaplatení dane v prípade, že daň na vstupe je 200.000,--Sk a viac, je len doklad o bezhotovostnej platbe uskutočňujúcej prostredníctvom banky alebo doklad o platbe na pošte poštovou poukážkou.

Podľa § 20 ods. 3 zákona o DPH platiteľ uplatňuje nárok na odpočet dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sú splnené podmienky uvedené v odseku 2 písm. a) a c) a ku dňu podania daňového priznania má daň na vstupe zaúčtovanú, má daňový doklad alebo zjednodušený daňový doklad a doklad o zaplatení dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že žalobcom uvádzaná dobromyseľnosť v užívaní nehnuteľností L. k. na základe nájomnej zmluvy uzavretej medzi ním a akciovou spoločnosťou L. k., a.s. zo dňa 30. novembra 1999, je spochybniteľná, resp. nepreukázaná bez akýchkoľvek pochyb, a to od počiatku, po podpísaní zmluvy. O nedobromyseľnosti žalobcu vo vzťahu k predmetnej nájomnej zmluve svedčí predovšetkým výpoveď bývalého predsedu predstavenstva L. k., a.s., Ing. P. K.. Na ústnom pojednávaní konanom dňa 9. septembra 2009 tento svedok správcovi dane do zápisnice uviedol, že vyššie uvedenú nájomnú zmluvu zo dňa 30. novembra 1999 on ako predseda predstavenstva nepodpísal, pretože žiadal zmluvu doplniť o niektoré body obmedzujúce žalobcu v nakladaní s predmetom nájmu, napr. zákaz prenajímať nehnuteľnosti tretej osobe alebo zapracovať do zmluvy podmienku schválenia zamýšľaných rekonštrukčných prác predstavenstvom

prenajímateľa. Čo sa týka predsedu predstavenstva, tento podpísal nájomnú zmluvu až dňa 24. júla 2001 po doplnení uvádzaných požiadaviek.

Predtlač mien a funkcií konateľov podpisujúcich strán sa nachádza pod záverečnými ustanoveniami nájomnej zmluvy spolu s dátumom podpisu zmluvy na tej istej strane zmluvy. Za žalobcu podpísal spornú nájomnú zmluvu konateľ spoločnosti J. N., pričom na mieste, kde má byť podpis prenájomateľa, sú na zmluve uvedené dve mená s uvedením ich funkcie. Na predloženej nájomnej zmluve na strane prenájomateľa, však pri predtlačí mena a funkcie predsedu predstavenstva L. k., a.s., chýba jeho podpis. Vzhľadom k tomu, že pred podpisom nájomnej zmluvy prebiehali rokovania, počas ktorých museli byť rokujúcim stranám známe výhrady predsedu predstavenstva L. k. k obsahu zmluvy a je vysoký predpoklad, že tieto výhrady boli známe konateľovi žalobcu, nie je možné bez akýchkoľvek pochybností prijať záver, že v roku 2000 bol žalobca v užívaní nehnuteľností prenajatých kúpeľov dobromyseľný. Najvyšší súd poukazuje aj na to, že tvrdeniu žalobcu nesvedčí ani zápis v príslušnom obchodnom registri o spôsobe konania v mene akciovej spoločnosti L. k., a.s., podľa ktorého v mene spoločnosti konajú a podpisujú vždy najmenej dvaja členovia predstavenstva. Zápis spôsobu konania obchodnej spoločnosti v obchodnom registri je súčasťou obsahu verejnej listiny, ktorá slúži verejnosti, tretím osobám na overenie relevantných informácií, potrebných pri vstupe s týmito obchodnými spoločnosťami do právnych vzťahov. V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných zmlúv, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať na to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov (§ 43 OZ), to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Inak sa, napr. aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi prejavia vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej ktorej zmluvnej strany. Žalobca teda v čase podpisu nájomnej zmluvy dňa 30. novembra 1999 mal a mohol vedieť, akým účinným a zaväzujúcim spôsobom jeho zmluvný partner – L. k., a.s., koná.

Na platnosť zmluvy o prenájme nebytového priestoru vyžaduje zákon č. 116/1990 Zb. o nájme a podnájme nebytových priestorov v znení neskorších predpisov písomnú formu (§ 3 ods. 3 a 4). Nedostatok podpisu konajúcej osoby, v prípade obchodnej spoločnosti nedostatok podpisov členov štatutárneho orgánu spoločnosti podľa spôsobu uvedeného v obchodnom registri, spôsobuje neplatnosť takéhoto právneho úkonu

pre nedostatok formy (§ 40 Občianskeho zákonníka). Nakoľko sa jedná o nedodržanie písomnej formy vyžadovanej zákonom, má tento nedostatok zmluvy za následok absolútnu neplatnosť právneho úkonu. S prihliadnutím na vedomý nedostatok prejavu vôle nepripojením podpisu predsedu predstavenstva prenajímateľa možno konštatovať, že sa jedná o ničotný právny úkon, ku ktorého uzavretiu vôbec nedošlo. V prípade absolútnej neplatnosti právny úkon sa podľa súdnej praxe za absolútne neplatný nevyhlasuje, ale sa naň hľadí tak, ako keby nebol vôbec urobený a jeho neplatnosť pôsobí voči každému. Na absolútnu neplatnosť súd alebo iný štátny orgán prihliada z úradnej povinnosti, bez toho, aby sa jej neplatnosti dotknutá osoba dovoľavala. Vzhľadom na uvedené skutočnosti a okolnosti uzavretia spornej nájomnej zmluvy a na vedomosť žalobcu o nesúhlase predsedu predstavenstva L. k. s obsahom spornej zmluvy, nemožno ju považovať za platne uzavretú. Žalobca, ako druhá zmluvná strana, vedel o neakceptovaní zmluvného návrhu a prenajímateľ s úmyslom neuzavrieť navrhovanú zmluvu nedoplnil podpis predsedu predstavenstva, preto možno uvedenú zmluvu považovať za absolútne neplatnú (§ 40 OZ) resp. za neuzavretú, a nie za relatívne neplatnú. V tomto ohľade je vyhodnotenie správcu dane, že žalobca k dodávateľským daňovým dokladom nepredložil nájomnú zmluvu, správne, pretože vo vzájomnej súvislosti výsledkov ďalšieho dokazovania vzal do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 v spojení s § 29 ods. 4 zákona o správe daní). Na margo skúmania platnosti nájomnej zmluvy najvyšší súd konštatuje, že vo vzťahu k splneniu zákonných hmotnoprávnych podmienok na vznik nároku na nadmerný odpočet DPH podľa § 20 zákona o DPH, je riešenie tejto otázky irelevantné. Základnou podmienkou, ak zákon neustanovuje inak, na vznik nároku na nadmerný odpočet podľa § 20 ods. 1 veta prvá zákona o DPH je, aby platiteľ zdaniteľné plnenia prijímal na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení. Samozrejme nesmie byť spochybnené, resp. nepreukázateľné, uskutočnenie zdaniteľných plnení, a to za súčasného splnenia formálnych nárokov kladených zákonom na daňové doklady a kumulatívnych podmienok stanovených v § 20 ods. 2 zákona o DPH.

Skúmanie účelu prijímania zdaniteľných plnení platcom DPH je prvoradé a podstatné, pričom prijímanie takýchto plnení na základe neplatného právneho úkonu nemá vplyv na vznik nároku na odpočet DPH. Neplatnosť právneho úkonu by bola významnou skutočnosťou v prípade, ak by si obchodní partneri navzájom vrátili vzájomné plnenia, čo by bolo podkladom na vykonanie opravy základu dane podľa § 18 zákona o DPH.

Obdobný výklad pri skúmaní podmienok na určenie daňovej povinnosti na dani z príjmu vyplýva i z Nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07-44 z 18. septembra 2008, v zmysle ktorého, podľa hmotnoprávnej úpravy dane z príjmov v posudzovanom zdaňovacom období platnosť alebo neplatnosť zmluvy (právneho úkonu) z pohľadu súkromnoprávneho nemala vplyv na skutočnosť, či výdavky realizované na jej základe sú, alebo nie sú daňovými výdavkami.

Najvyššiemu súdu z listinných dôkazov obsiahnutých v administratívnom spise žalovaného nevyplývajú žiadne dôkazy a skutočnosti, ktoré by preukazovali, že by žalobca mal v súvislosti s užívaním prenajatých nehnuteľností v úmysle prijímať zdaniteľné plnenia na uskutočnenie jeho vlastných zdaniteľných plnení, teda realizovať tam podnikateľskú činnosť.

Predovšetkým žiadne listinné dôkazy nenasvedčujú tomu, že by žalobca realizoval prípravu a kroky potrebné na zahájenie, prípadne činnosti spojené s rekonštrukciou a plynofikáciou prenajatých nehnuteľností. Správcovi dane nepredložil dôležité súvisiace listinné dôkazy, akými by nesporne boli štúdia na podnikateľský zámer využitia prenajatých L. k., projektová dokumentácia na realizáciu rekonštrukcie alebo plynofikácie objektov, stavebný denník, súpis vykonaných stavebných prác, protokoly o vykonaných prácach a odovzdaní objednaného diela a podobne. Absencia takýchto dôkazov nasvedčuje tomu, že žalobca zrejme nemal v úmysle v predmetných objektoch uskutočňovať svoje zdaniteľné plnenia.

Hodnovernosti žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení a jeho tvrdeniam neprispieva ani skutočnosť, že Mestu L. za účelom zmluvne dohodnutej kompenzácie nájomného s vynaloženými nákladmi na rekonštrukciu prenajatých nehnuteľností predložil požiadavku na vyplatenie 527.730,46 €, pričom suma vyplývajúca z predložených faktúr dosahovala výšku 59.542,64 €. Navyše z predložených daňových dokladov prenajímateľ nevedel zistiť, a to konštatoval po posúdení v rámci daňovej kontroly i správca dane, kto daný doklad vystavil, schválil, podpísal. Doklady neboli opatrené pečiatkou dodávateľa, doklady boli vystavené výlučne na dodávku stavebného materiálu s 23 % DPH, neobsahujú súpis vykonaných prác, doklady za dodávky stavebného materiálu sú bez dodacích listov, nie je možné skontrolovať, kto materiál dodal, prevzal, kde, kedy a ako bol v rekonštruovaných nehnuteľnostiach zabudovaný.

Z listinného dôkazu predloženého Mestom L. - úradného záznamu k posúdeniu účelne vynaložených nákladov na zhodnotenie nehnuteľnosti L. k. zo dňa 16. februára 2001 vyplýva, že pri kontrole realizovaných stavebných prác sa so zástupcami mesta na základe požiadavky žalobcu stretol konateľ spoločnosti P.B & J.M t., s.r.o., P. B., ktorý však nemal kľúče od kontrolovaných objektov a potrebné informácie nevedel poskytnúť. Uvedený, t.č. už bývalý konateľ spoločnosti P.B & J.M t., s.r.o., do zápisnice správcovi dane dňa 26. apríla 2004 uviedol, že si nepamätá, resp. nevie, akými stavebnými strojmi sa ním ako subdodávateľom žalobcu, resp. vykonávateľom stavebných prác, realizovala rekonštrukcia a ohľadne zabezpečenia potrebných strojov uviedol, že tieto na miesto stavebných prác zabezpečoval žalobca, ktorý ich mal prenajaté. Uvedené tvrdenie nekorešponduje s tvrdením žalobcu, ktorý na otázky zabezpečenia strojov potrebných k realizácii stavebných prác dňa 15. júla 2009 správcovi dane do zápisnice odpovedal, že si nepamätá, od koho mali stroje prenajaté. Nie len tieto dôkazy a súvislosti, ale aj mnohé iné, podrobne rozobraté v žalobou napadnutom rozhodnutí žalovaného, svedčia o nedôveryhodnosti žalobcom deklarovaných prijatých zdanieľných plnení ako i o nevieryhodnosti predložených daňových dokladov.

K námietke žalobcu ohľadne nezabezpečenia jeho účasti správcovi dane pri výsluchu svedka - konateľa spoločnosti E., s.r.o., N. K., najvyšší súd uvádza, že vzhľadom na skutočnosť, že účelom výsluchu bolo podanie vysvetlenia k dokladmi podloženým zisteniam a k informácii poskytnutej Mestom L., ktoré bolo objednávateľom prác vykonaných spoločnosťou E., s.r.o., sa účasť žalobcu nejaví ako nevyhnutná na zabezpečenie jeho práv, pričom možnosť oboznámenia sa s obsahom dôkazu formou nahliadnutia do spisu, čo žalobca nevyužil, prípadne jeho vyjadrenie sa k zisteniam správcu dane, na to postačuje. Vo svetle dosiaľ vykonaného dokazovania sa prítomnosť žalobcu na výsluchu tohto svedka nejaví ako okolnosť, ktorá by mohla zásadným spôsobom zvrátiť výsledky dokazovania, obzvlášť kladením otázok konateľovi spoločnosti, s ktorou žalobca nebol v žiadnom zmluvnom ani obdobnom vzťahu. Výsluch uvedeného svedka mal len dotvoriť celkový obraz o realizovanej plynifikácii prenajatého objektu, ktorej realizovanie žalobca na rozdiel od vypočutého svedka nevedel žiadnymi dôkazmi preukázať. Výsledky výsluchu uvedeného svedka korešpondovali s ostatnými súvisiacimi podpornými dôkazmi, ako napr. stavebné povolenie na stavbu „L. k. - prívod plynu“ vydané v roku 1999, kolaudačné rozhodnutie č. F-2000/01715 zo dňa 6. septembra 2000 vydané na

stavebníka S.P.P, š.p. OZ L., faktúra vystavená Mestu L. spoločnosťou E., s.r.o. za vykonané výkopové a zásypové práce súvisiace s uvedenou plynofikáciou. Vykonanie výkopových a zásypových prác žalobcom nepotvrdilo ani Mesto L., ani predseda predstavenstva L. k., a.s., Ing. P. K., o ktorého výsluchu boli žalobca i jeho právny zástupca vopred informovaní. Svoje právo účasti na výsluchu a možnosť klásť svedkovi otázky nevyužili. Z uvedeného dôvodu najvyšší súd neoznámene termínu výsluchu svedka N. K. žalobcovi nevyhodnotil ako závažné porušenie jeho procesných práv vyplývajúcich z § 15 ods. 5 písm. d) a e) zákona č. 511/1992 Zb. a to i s prihliadnutím na skutočnosť, že správca dane v rámci výkonu opakovanej daňovej kontroly mal snahu realizovať žalobcom navrhované dôkazy (napr. predvolaním svedka P. B.). Správca dane sa vypořiadal s námietkami žalobcu predloženými k protokolu o výsledku opakovanej daňovej kontroly a uviedol ich v dodatku k tomuto protokolu, ako i v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane. Vo vzťahu k výpovedi svedka MUDr. J. M. najvyšší súd konštatuje, že táto bola prvostupňovým aj druhostupňovým správnym orgánom, ako i krajským súdom vyhodnotená správne bez zaujatosti v neprospech žalobcu a v súlade so zásadami logiky, pričom ani odpovede uvedeného svedka na otázky žalobcu počas výsluchu nedávajú jednoznačnú odpoveď na nezodpovedané otázky, či žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období vykonával rekonštrukčné práce na sporných objektoch a v akom rozsahu. Vykonanie dôkazov znaleckými posudkami vypracovanými z dôvodu ohodnotenia prenajatých nehnuteľností pred ich rekonštrukciou a po rekonštrukcii dvoma odlišnými znalcami bolo pre účely preukázania tvrdení žalobcu realizované správcom dane práve na návrh žalobcu. Skutočnosť, že zistenia z nich vyplývajúce nie sú v súlade s očakávaním žalobcu o preukázaní ním uvádzanej výšky zhodnotenia predmetného majetku, nie je dôvodom, aby na ne správca dane pri hodnotení všetkých vykonaných dôkazov v ich vzájomnej súvislosti neprihliadal. V tejto súvislosti nemožno prisvedčiť argumentácii žalobcu o nadmernej opotrebovanosti a nadmernom zdevastovaní posudzovaných objektov, nakoľko v priebehu troch rokov od žalobcom deklarovanej rekonštrukcie objektov (investícia v sume cca 15 mil. Sk), by sa na ohodnotení nehnuteľností musela prejavíť, čo však zo znaleckého posudku z roku 2003 nevyplýva, ba naopak, vyplýva z neho celkovo nižšia hodnota predmetu ocenenia ako pred začatím rekonštrukcie.

K žalobcom namietanej dôkaznej núde, v ktorej sa žalobca ocitol po odcudzení jeho účtovnej dokumentácie z dôvodu vlámání do objektu L. k. dňa 1. februára 2001, žalovaný zaujal procesne akceptovateľné stanovisko. Žalobca preukazoval odcudzenie účtovnej

dokumentácie potvrdením Okresného oddelenia PZ L. zo dňa 1. februára 2001 o krádeži vlámaním do budovy L. k.. Z tohto dokladu, ani z inej listiny vyšetrovacieho úkonu orgánov činných v trestnom konaní, nevyplýva žiaden popis a špecifikácia odcudzených vecí a dokumentácie.

Vzhľadom k tomu, že žalobca v priebehu prvej a ani opakovanej daňovej kontroly nepredložil daňové doklady spĺňajúce formálne náležitosti podľa zákona o DPH a nimi deklarované prijaté zdaniteľné plnenia nepreukázal inými hodnovernými dôkazmi, správca dane v súlade s jeho povinnosťou vyplývajúcou mu z § 15 ods. 1 zákona o správe daní, t.j. povinnosťou preveriť a zistiť skutočnosti rozhodujúce pre oprávnenie uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie, v spojení so zásadou materiálnej pravdy a voľného hodnotenia dôkazov podľa § 29 ods. 1, 2 a ods. 4 zákona o správe daní, realizoval ďalšie dokazovanie, ktoré však tvrdenia žalobcu nepotvrdilo. V tomto ohľade nemožno žalobcom uvádzané odcudzenie účtovnej dokumentácie považovať za liberačný dôvod pre účely akceptovania ním predložených neúplných a v zmysle zákona o účtovníctve neakceptovateľných daňových dokladov.

Najvyšší súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP v spojení s § 211 ods. 2 OSP a § 246c ods. 1 veta prvá OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s jeho dôvodmi (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobca nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave, dňa 28. marca 2012

JUDr. Jozef Hargaš, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth