



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: **M., s.r.o.**, so sídlom v L., L., právne zastúpený: *JUDr. J. M., advokátom, so sídlom K., B.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Banskej Bystrici, Nová ulica 13, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. sp. I/221/13038-82793/2010/990325-r zo dňa 23. augusta 2010, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 24S/99/2010-52 zo dňa 04. marca 2011, jednomyselne

#### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 24S/99/2010-52 zo dňa 04. marca 2011 **m e n í** tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. I/221/13038-82793/2010/990325-r zo dňa 23. augusta 2010 **z r u š u j e a v r a c i a** vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania 132 € do 30 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. J. M., advokáta, B.

#### 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/221/13038-82793/2010/990325-r zo dňa 23. augusta 2010, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona číslo 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení

neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Lučenec č. 664/230/5582/10/ Gol zo dňa 05. februára 2010, ktorým bol v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona číslo 511/1992 Zb. žalobcovi ako platiteľovi znížený nadmerný odpočet, uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2000 zo sumy 14 636,99 € (440 954,-Sk) na sumu 112,99 € (3 404,-Sk), t.j. znížil nadmerný odpočet o sumu 14 523,99 € (437 550,-Sk) s odôvodnením, že daňový subjekt nepreukázal, že objekt, na rekonštrukciu ktorého mal prijať zdaniteľné plnenia, mal právoplatne prenajatý, a teda nemohol prijaté zdaniteľné plnenia použiť pre účely uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení, čím nespĺnil podmienky nároku na odpočet dane podľa § 20 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len DPH).

Krajský súd, ktorý dôvody žaloby zhrnul do sedem bodov uviedol, že žalobca v daňovom konaní preukazoval prijatie zdaniteľného plnenia na svoje podnikanie nájomnou zmluvou uzavretou medzi ním ako nájomníkom a vlastníkom rekonštruovanej nehnuteľností spoločnosťou L. K., a.s., ako prenajímateľom. Ako dôkaz o existencii tejto nájomnej zmluvy predložil v daňovom konaní listinu zo dňa 30.11.1999, ktorú za prenajímateľa podpísal jeden člen predstavenstva a to JUDr. P. L., podpredseda predstavenstva akciovej spoločnosti. Medzi účastníkmi nebolo sporné, že za prenajímateľa v čase uzatvárania nájomnej zmluvy nebol oprávnený konať len jeden člen predstavenstva samostatne. Prenajímateľ na to podľa vyjadrenia žalobcu v daňovom konaní, či už vo vyjadrení k protokolu alebo v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu žalobcu upozornil a z tohto dôvodu bola uzavretá 24. júla 2001 nová nájomná zmluva, ktorá bola už na strane prenajímateľa podpísaná dvoma členmi predstavenstva.

Podľa § 20 Občianskeho zákonníka právne úkony právnickej osoby vo všetkých veciach robia tí, ktorí sú na to oprávnení zmluvou o zriadení právnickej osoby, zakladacou listinou, alebo zákonom (štatutárne orgány).

Je nepochybné, že právny úkon, či už návrh zmluvy o nájme nehnuteľnosti alebo akceptáciu tohto návrhu spoločnosť L. K., a.s., vo vzťahu k žalobcovi v roku 1999 neurobila. Na vznik zmluvy ako dvojstranného právneho úkonu sú nevyhnutné prejavy vôle obidvoch účastníkov tohto vzťahu. Pokiaľ jeden z účastníkov svoju vôľu neprejaví, dvojstranný právny úkon nevznikne. Daňové orgány preto správne konštatovali, že žalobca v daňovom konaní nepredložil platnú nájomnú zmluvu. Argumentácia žalobcu o tom, že žalovaný nemal oprávnenie posudzovať platnosť právneho úkonu s poukazom na § 40a Občianskeho zákonníka, ktorou právny úkon trpí z dôvodov tam uvedených. Táto kompetencia patrí súdu, ale na návrh účastníka tohto právneho úkonu, a to len toho, ktorý túto neplatnosť nespôsobil. Z predloženého dokladu datovaného 30.11.1999 jednoznačne vyplýva, že nájomná zmluva na jeho základe nevznikla. Daňové orgány neposudzovali relatívnu neplatnosť právneho úkonu z dôvodov uvedených v paragrafe 40a Občianskeho zákonníka. Žalovaný len konštatoval, že v daňovom konaní nebola predložená nájomná zmluva a ako dôkaz o tom, že žalobca zdaniteľné plnenia predstavujúce alebo vzťahujúce sa k nehnuteľnostiam L. K., a.s., použil na svoje podnikanie, pretože nepredložil nájomnú zmluvu, na základe ktorej by bol oprávnený predmetné nehnuteľnosti užívať.

K ďalšej námietke uviedol, že rozhodnutie žalovaného vo veci neuznania nadmerného odpočtu DPH za júl 2000 sa nevzťahuje k žiadnej faktúre, ktorá by sa týkala rekonštrukcie kotolne alebo prípojky k nej, ktorých prác sa týka zisťovanie správcu dane u spoločnosti E., s.r.o., preto tvrdenie žalobcu, že ho nemôže zaťažovať to, že správca dane mal problémy so zisťovaním niektorých skutočností súvisiacich s rekonštrukčnými prácami na objekte L. K. nie je spôsobilé napadnúť zákonnosť predmetného rozhodnutia a netýka sa napadnutého rozhodnutia ani konania, ktoré mu predchádzalo.

Pokiaľ ide o námietku nesprávneho vyhodnotenia výpovede svedka MUDr. M. krajský súd uviedol, že nebola formulovaná dostatočne zrozumiteľne. Žalobca neuvádza, čo táto tvrdená nesprávnosť spôsobila vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu. Zdôraznil, a nielen vo vzťahu k tomuto dôvodu žaloby, že súd nemá zákonom danú kompetenciu na to, aby dôvody žaloby za žalobcu vyhládaval alebo tieto dopĺňal. Prvostupňové rozhodnutie bolo postavené na jedinom dôvode a to, že žalobca nepreukázal, že objekt na rekonštrukciu, z ktorého prijal zdaniteľné plnenia, mal právoplatne prenajatý a preto nebola splnená podmienka nároku na odpočet dane podľa § 20 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ďalej len zákon o DPH. Rozhodnutie žalovaného k tomuto dôvodu pridalo aj ďalšie dôvody, a to nesplnenie podmienok podľa § 20 ods. 2, písm. a) zákona o DPH, pretože žalobca nepreukázal, že zdaniteľné plnenie prijal a správcovi dane sa vykonaným preverovaním uskutočnenie zdaniteľných plnení nepotvrdilo. Tento záver správneho orgánu vo vzťahu k vykonanému zisťovaniu výsluchom MUDr. M., ale aj vo vzťahu k hodnoteniu výsledkov znaleckého dokazovania na hodnotu stavieb nachádzajúcich sa v L. v čase pred a po rekonštrukcii (bod 6 žaloby) obstoja. Z týchto dôkazov v skutočnosti nebol zistený ani rozsah prác vykonaných na predmetných nehnuteľnostiach a ani to, že boli tieto práce vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach a prijaté žalobcom. To neznamená, že týmito dôkazmi bolo vyvrátené tvrdenie žalobcu, že plnenie prijal. V daňovom konaní však nestačí tvrdenie o prijatí zdaniteľného plnenia, ale je potrebné, aby toto tvrdenie bolo preukázané.

Krajský súd ďalej poukázal na základné pravidlá, na ktorých je založené daňové konanie a na to, že dokazovanie síce vykonáva správca dane, dôkazné bremeno však znáša daňovník tak, ako to vyplýva z §-u 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Povinnosť dokazovať splnenie podmienok nadmerného odpočtu dane má daňovník a dôvod, že formálne nedostatky dodávateľských faktúr nemôžu zaťažovať daňovníka, neobstoja. Práve naopak, ak daňovník nemá daňový doklad, nemôže uplatniť nadmerný odpočet DPH, pretože tento je, resp. bol zákonom vyžadovanou nevyhnutnou podmienkou na uplatnenie nadmerného odpočtu tak, ako vyplýva z citovaného § 20 ods. 3 zákona o DPH a to, že daňovník má daňový doklad alebo zjednodušený daňový doklad. Uvedeným zákonom bolo v ustanovení § 15 ods. 2 zároveň vymedzené, čo je možné považovať za daňový doklad určením jeho náležitostí. Ak daňovník takýto doklad nemá, nie je oprávnený v zmysle cit. § 20 ods. 3 zákona o DPH uplatniť nárok na odpočet dane a na tom nič nemení skutočnosť, že za obsah daňového dokladu zodpovedá ten, kto ho vystavuje, teda ten platiteľ dane, ktorý ho vystavil. Práve naopak, bolo úlohou daňovníka zabezpečiť si od svojho dodávateľa taký doklad, ktorý spĺňa náležitosti daňového dokladu potrebného na uplatnenie nároku na odpočet dane, pretože inak mu zákon nedáva právo uplatniť právo na odpočet dane.

Pokiaľ ide o namietané procesné pochybenie neoznámene predĺženia lehoty na ukončenie daňovej kontroly, žalobca netvrdí, že toto spôsobilo nezákonnosť rozhodnutia, iba poukazuje na nedodržaný zákonný postup a ani netvrdí, že táto nesprávnosť postupu mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci.

Čo sa týka odcudzenej dokumentácie, ktorá bola dôkazným materiálom pre preukazovanie práv žalobcu v daňovom konaní, žalobca neuviedol jej vplyv na zákonnosť alebo nezákonnosť rozhodnutia žalovaného. Riadna daňová kontrola začala niekoľko mesiacov pred tvrdenou krádežou a zákon o DPH v znení účinnom pre predmetné daňové konanie, neoslobodzoval od dôkaznej povinnosti toho daňovníka, ktorému boli odcudzené doklady. Na základe takto zistených skutočností dospel krajský súd k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu sú v súlade so zákonom.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca odvolanie a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok prvostupňového súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne aby rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. V dôvodoch namietal, že nehnuteľný objekt užíval na základe nájomnej zmluvy zo dňa 30.11.1999 a pri jej uzatváraní mal v predmete svojej činnosti oprávnenie na výkon podnikateľskej činnosti „pohostinská činnosť a ubytovacie služby“, a to na základe registrácie v obchodnom registri Okresného súdu v Banskej Bystrici odo dňa 15.10.1999. Podľa dotknutej nájomnej zmluvy mal právo v budúcnosti hodnotu vykonaných rekonštrukčných stavebných prác započítavať na nájom za užívanie predmetu nájmu - z nehnuteľného objektu L. Pokiaľ ide o zohľadňovanie prvostupňovým súdom i tej skutočnosti, že nájomná zmluva zo dňa 30.11.1999 medzi žalobcom ako nájomcom a L. K., a.s., ako prenajímateľom, mala právnu vadu majúcu za následok jej neplatnosť z dôvodu, že na strane prenajímateľa (L. K. akciová spoločnosť), mali pri uzatváraní nájomnej zmluvy za spoločnosť konať a dotknutú zmluvu podpísať dvaja členovia predstavenstva L. K., a.s., (za prenajímateľa nájomnú zmluvu podpísal podpredseda predstavenstva JUDr. P. L., t.j., jeden člen predstavenstva), tak zohľadňovanie tejto skutočnosti vo vzťahu k žalobcovi je nesprávne, pretože neplatnosť nájomnej zmluvy nespôsobil žalobca a tento bol pri uzatváraní nájomnej zmluvy v dobrej viere, že dotknutý úkon nemá žiadnu právnu vadu a teda následne bol dobrej viere, že nehnuteľný objekt L. v dobe od 01.12.1999 po podpise nájomnej zmluvy dňa 30.11.1999 užíval oprávnene. Ak dôvody prípadnej neplatnosti nájomnej zmluvy vznikli, tak tieto vyvolal prenajímateľ vo vzťahu žalobcovi ako nájomcovi, preto nemožno vyvodzovať dôsledky, v súvislosti s ktorými by mal byť obmedzovaný vo svojich právach spojených s užívaním dotknutej nehnuteľnosti. Argumentoval, že neplatnosť právneho úkonu nevyvolal, respektíve pri tomto úkone konal v omyle, o ktorom nevedel, a ktorý bol vyvolaný prenajímateľom. Objekt L. dobromyseľne užíval na základe nájomnej zmluvy od 01.12.1999 do 24.07.2001. Dňa 24.07.2001 došlo k opätovnému podpísaniu nájomnej zmluvy medzi žalobcom a L. K., a.s., kedy na základe iniciatívy prenajímateľa došlo k odstráneniu nedostatku - podpisu druhého člena predstavenstva L. K., a.s. Žiadnym spôsobom nedošlo k dovolaniu sa neplatnosti dotknutej nájomnej zmluvy zo strany L. K., a.s., ako prenajímateľa, resp. nedošlo k výzve, aby žalobca dotknuté nehnuteľné priestory vypratá a na objekte nevykonával žiadne rekonštrukčné stavebné práce z dôvodu, že by ich mal užívať

neoprávnene. Žalobca už v priebehu daňovej kontroly poukazoval na skutočnosť, že neplatnosti právneho úkonu sa nemôže dovolávať ten, kto ju sám spôsobil.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu zotrval na odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia a na vyjadrení k žalobe a keďže žalobca v odvolaní uvádza v podstate rovnaké dôvody ako v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane, s ktorými sa už vysporiadal, navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2, § 246c Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p.), bez nariadenia odvolacieho pojednávania (podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia uverejnené na webovej stránke Najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), [www.supcourt.gov.sk](http://www.supcourt.gov.sk) a úradnej tabuli najmenej päť dní vopred, rozhodol hlasovaním členov senátu v pomere 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch v znení neskorších predpisov, v znení účinnom od 01.05.2011) a rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Podľa § 20 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z., *platiteľ má nárok na odpočet dane pri prijatých zdaniteľných plneniach, ak sú prijaté na účely uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení a ak tento zákon neustanovuje inak.*

Podľa § 20 ods. 2 citovaného zákona, platiteľ má nárok na odpočet dane, ak

a/ sa uskutočnilo zdaniteľné plnenie (13).

b/ daň na vstupe zaúčtoval,

c/daň zaplatil inému platiteľovi za prijaté zdaniteľné plnenie,

d/má daňový doklad alebo zjednodušený daňový doklad, ktorý vyhotovil platiteľ, a doklad o zaplatení dane.

*Platiteľ uplatňuje nárok na odpočet dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sú už splnené všetky podmienky uvedené v odseku 2 (§ 20 ods. 3 zákona o DPH).*

Najvyšší súd z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu zistil, že správca dane identifikoval ako kontrolou zistené porušenie zákona o DPH, ktoré viedlo k zníženiu dane na vstupe za kontrolované obdobie júl 2000 skutočnosť, že platiteľ M., s.r.o. L. nepreukázal, že objekt na rekonštrukciu, ktorého mal prijať zdaniteľné plnenia mal právoplatne prenajatý (správne má byť platne prenajatý), a teda nemohol prijaté zdaniteľné plnenia použiť pre účely uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení, čím nesplnil

podmienky nároku na odpočet dane podľa § 20 ods. 1 zákona č. 289/1995Zb. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Pojem „právoplatne prenajatý“ bez pochyb podľa záveru súdu, zodpovedá pojmu „prenajatý na základe platného právneho úkonu“. Správca dane zistil, že nájomná zmluva zo dňa 30.11.1999 medzi prenajímateľom L. K., a.s., a nájomcom M., s.r.o., je absolútne neplatná, a to z dôvodu, že na strane prenajímateľa za spoločnosť konajú najmenej vždy dvaja členovia predstavenstva, pričom dotknutá nájomná zmluva bola na strane prenajímateľa podpísaná len jedným z nich.

Najvyšší súd tiež zistil, že žalobca v daňovom konaní nenamietal relatívnu neplatnosť právneho úkonu, ktorú on nespôsobil. Z obsahu spisu rovnako vyplýva, že neplatnosť tohto právneho úkonu nebola deklarovaná rozsudkom a ani žiadna zo zmluvných strán sa neplatnosti nedovoľavala.

V zásade je však sporná kvalita tejto vady, ktorú zmluvné strany nerozporovali, ani sa jej nedovoľavali. Súčasne na základe zmluvy sa plnilo, avšak v neprehľadnom rozsahu. Podľa § 267 ods. 1 Obchodného zákonníka v znení účinnom k mesiacu júl 2000 „*ak je neplatnosť právneho úkonu ustanovená na ochranu niektorého účastníka, môže sa tejto neplatnosti dovoľávať iba tento účastník*“. Ustanovenia § 191 Obchodného zákonníka v spojení so stanovami prenajímateľa o spolupodpisovaní, vyžadujúce podpis najmenej dvoch členov predstavenstva sú na ochranu akciovej spoločnosti, preto v zmysle § 267 ods. 1 Obchodného zákonníka, (ktorý spočíva na princípe širšej zmluvnej voľnosti), sa tejto neplatnosti mohol dovoľávať iba prenajímateľ L. K., a.s., teda subjekt, ktorý vadu úkonu sám spôsobil. Keďže takéto konanie vedené nebolo, právny úkon – nájomná zmluva je aj naďalej platná a z tohto dôvodu je postup a rozhodnutie správcu dane, ako aj žalovaného v rozpore so zákonom. V súdnom konaní, v ktorom by predmet sporu tvorilo určenie absolútnej neplatnosti právneho úkonu, nestačí len tvrdenie, že samotný úkon je absolútne neplatný, je potrebné, aby bol zároveň preukázaný naliehavý právny záujem (§ 80 písm. c/ O.s.p.).

Pojem „*prijaté zdaniteľné plnenia na účel uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení*“, použitý v § 20 ods.1 zákona č. 289/1995 Z.z. má autonómny ekonomický význam. Ide o faktický stav ekonomickej výmeny, ktorý existuje napriek prípadným vadám v právnych úkonoch, ktoré tvorili právny základ ekonomickej výmeny. Správca dane preto musí preskúmať materiál existenciu zdaniteľného plnenia.

Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody najvyšší súd rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3, prvá veta O.s.p. zmenil tak, že podľa § 250j ods. 2, písm. a/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. sp. I/221/13038-82793/2010/990325-r zo dňa 23. augusta 2010 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V ďalšom konaní žalovaný posúdi, či zostávajúce zistenia a dôvody sú spôsobilé tvoriť samostatný skutkový základ pre záver o znížení nadmerného odpočtu DPH.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 246c ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal

v konaní úspech priznal náhradu trov konania pozostávajúcich z náhrady súdneho poplatku za podanú žalobu a za odvolanie, spolu 132 €. Trovy právneho zastúpenia si žalobca neuplatnil.

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

V Bratislave dňa 03. októbra 2011

**JUDr. Jana Z E M K O V Á PhD.**, v.r.  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:  
Emília Čičková