

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/37/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4017200822  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.07.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200822.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu: JUDr. Marián Trenčan a členov senátu: JUDr. Igor Belko a Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): L. Z., T. XX, L., IČO: 41 760 565, zastúpený: JUDr. Martin Kanás, advokát, Školská 3, Nitra, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/153/2017-97 zo dňa 23. januára 2019, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jednohlasne takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január až december 2014 vydal Daňový úrad Nitra, pobočka Nové Zámky (ďalej len „správca dane“) dňa 7.3.2017 rozhodnutie č. 100411505/2017 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2014 rozdiel dane v sume 6.843,88 eur. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101834153/2017 zo dňa 24.8.2017 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

2. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný poukázal na zistenia správcu dane, že žalobca podniká ako člen združenia bez právnej subjektivity na základe zmluvy o združení zo dňa 31.3.2007 uzavretej podľa § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka (zákon č. 40/1964 Zb. v znení neskorších predpisov) s T. Z. (ďalej aj „združenie“) pričom v združení majú obaja rovnaké podiely. Žalobca za obdobie kalendárneho roka 2014 nevystavil žiadnu faktúru a neeviduje ani žiadnu prijatú faktúru. Všetky podnikateľské činnosti vykonával

len v rámci združenia, pričom príjmy a výdavky uvedené v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2014 predstavujú len príjmy a výdavky zo združenia a to v podiele 50 %. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane, že podľa novely zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) vykonanej zákonom č. 360/2013 Z.z. boli s účinnosťou od 1.1.2014 vypustené ustanovenia § 4 ods. 2, 3 a druhá veta ods. 4, v dôsledku čoho sa spoločné podnikanie členov združenia posudzuje ako individuálne podnikanie jednotlivých osôb a preto nie je možné, aby údaje o jednotlivých uskutočnených a prijatých zdaniteľných plneniach uvádzal v daňovom priznaní DPH len jeden člen združenia a ostatní členovia podávali negatívne daňové priznania. Ak sa dve a viac zdaniteľných osôb rozhodlo podnikat' na základe zmluvy o združení aj po 1.1.2014, na každého člena združenia sa vzťahujú povinnosti a práva vyplývajúce zo zákona o DPH a to v rozsahu ich podnikateľskej činnosti.

3. Žalovaný súhlasil so správcom dane, že žalobcom priznané príjmy za rok 2014 považované za zdaniteľné obchody podľa § 8 a § 9 zákona o DPH, pri ktorých vzniká daňová povinnosť podľa § 19 a v nadväznosti na § 8 ods. 6 a § 9 ods. 4 tohto zákona, majú byť zdanené príslušnou sadzbou DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2014. Správca dane podľa žalovaného správne vychádzal aj z údajov v daňových priznaniach k DPH za kontrolované obdobie a zo záznamov k dani u druhého člena združenia Heleny Uhríkovej.

4. Žalovaný poukázal na to, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly opakovane upozorňoval žalobcu na zmeny zákona o DPH od 1.1.2014, týkajúce sa zdaniteľných osôb podnikajúcich na základe združenia bez právnej subjektivity, oboznamoval ho v priebehu kontroly s predbežnými kontrolnými zisteniami a vyzýval na doplnenie dôkazov. Uviedol tiež, že žalobca bol súčinný so správcom dane, avšak tým, že nerešpektoval zmeny v zákona o DPH, porušil viaceré jeho ustanovenia.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca včas všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) a navrhol toto rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe uviedol, že v rámci združenia Helena Uhríková obstaráva všetok tovar a služby vo svojom mene, získava vlastnícke právo k tomuto tovaru a pri obstaraní služby ju obstaráva na svoju osobu. Zároveň vo svojom mene všetok tovar a služby dodáva. Toto podľa žalobcu vyplýva zo zmluvy o združení, ktorou bolo na ňu delegované vedenie účtovníctva vo vlastnom mene za oboch členov združenia s tým, že žalobcovi ako druhému členovi združenia nebude preúčtovať každé jednotlivé dodanie tovaru a služby, ale iba sumár podielov na príjmoch a výdavkoch za celé zdaňovacie obdobie.

6. Žalobca zaujal názor, že ak by dodal tovar ako druhý člen združenia, na ktorého nebolo prenesené vlastnícke právo k tovaru, konal by v rozpore s § 8 ods. 1 zákona o DPH a išlo by o tzv. fiktívne plnenie bez reálneho obsahu. Mal za to, že vykonávanie svojej činnosti nemôže fakturovať, pretože neuskutočňuje žiadne zdaniteľné obchody a vo svojom mene neobstaráva žiadny tovar ani služby. Podiel na príjmoch združenia nie je zdaniteľným obchodom v zmysle § 8 až § 12 zákona o DPH, ani právnym titulom na vystavenie faktúry podľa § 72 tohto zákona. T. Z. ako člen združenia poverený vedením účtovníctva uplatňuje odpočítanie dane za všetky prijaté plnenia, prijatý tovar eviduje vo svojej účtovnej evidencii a následne ho dodáva odberateľom bez toho, aby ho najskôr dodala druhému členovi združenia a teda mu nemôže z tohto dôvodu vystaviť faktúru za neuskutočnené zdaniteľné dodania. Tovar alebo službu nemôže rozúčtovať podľa § 8 ods. 6 resp. § 9 ods. 4 zákona o DPH.

7. Žalobca poukázal na „Oznámenie o zmenách pri uplatňovaní zákona o DPH od 1.1.2014 zdaniteľnými osobami, ktoré podnikajú spoločne na základe zmluvy združení, ktoré nemá právnu subjektivitu“ (ďalej aj „oznámenie“), ktoré bolo uverejnené na stránke žalovaného a na ktoré sa žalovaný v konaní odvolával. Žalobca tvrdil, že ide o právne nezáväzný dokument, ktorý ukladá povinnosti nad rámec zákona. Mal za to, že v § 72 zákona o DPH sú presne vymedzené prípady, kedy a kto má povinnosť vystaviť faktúru, pričom ani v jednom prípade sa neuvádza povinnosť vystaviť faktúru pri dodaní tovaru a služby v rámci

činností vykonávaných na základe zmluvy o združení tak, ako sa to uvádza v oznámení. Podľa žalobcu sa priamo v zákone nezakazuje postup, ktorý zvolili s Helenou Uhríkovou ako druhou členkou združenia. Menovaná platí daň v plnej výške, bez fiktívnych preúčtovaní na druhého člena združenia, nedochádza preto ku kráteniu dane, ktorá bola aj v prejednávanom prípade zaplatená v plnej výške.

8. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol správnu žalobu zamietnuť, pričom zrekapituloval svoju argumentáciu uvedenú v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia. Poukázal tiež na to, že ustanovenia zákona o DPH, ktoré boli novelou vykonanou zákonom č. 360/2013 Z.z. vypustené od 1.1.2014, boli v rozpore so Smernicou Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH, ktorá neumožňuje zjednodušený postup pre členov združenia, len pre skupinovú registráciu upravenú v § 4a a § 4b zákona o DPH, za splnenia podmienok finančného, ekonomického a organizačného spojenia zdaniteľných osôb.

9. Krajský súd dňa 23.5.2019 verejne vyhlásil rozsudok, ktorým žalobu zamietol a žalovanému nepriznal náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku uviedol, že v súvislosti s vypustením ustanovení týkajúcich sa povinnej a dobrovoľnej registrácie pre DPH u zdaniteľných osôb podnikajúcich na základe zmluvy o združení alebo inej obdobnej zmluvy sa v § 85kb zákona o DPH s účinnosťou od 1.1.2014 určilo, že žiadosti o registráciu pre DPH jednotlivých zúčastnených osôb v združení, podané pred účinnosťou novely zákona o DPH, sa posudzujú, ako by išlo o samostatné žiadosti o dobrovoľnú alebo povinnú registráciu pre DPH u týchto jednotlivých zdaniteľných osôb. V súvislosti s existujúcimi registráciami osôb podnikajúcich spoločne na základe zmluvy o združení bolo zákonom stanovené, že poverená osoba vysporiada za posledné zdaňovacie obdobie roku 2013 svoje daňové povinnosti v daňovom priznaní, ktoré podá do 25.1.2014. Rovnako súhrnný výkaz vrátane dodatočného súhrnného výkazu za príslušné obdobia do konca roku 2013 podáva poverená osoba.

10. Krajský súd považoval rozhodnutia a postup žalovaného i správcu dane za plne súladný so zákonom, pričom v plnom rozsahu poukázal na právne posúdenie vykonané krajským súdom v rozsudku č. k. 11S/154/2017-82 zo dňa 10.10.2018, ktorý považuje za plne aplikovateľný na prejednávanú vec, nakoľko sa týka zdaňovacieho obdobia november 2014, teda iného zdaňovacieho obdobia kontrolovaného tou istou daňovou kontrolou za obdobie január až december 2014. Poukázal na to, že žalobca v prejednávanej veci týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia december 2014 uviedol rovnaké námietky ako v konaní vedenom pod sp. zn. 11S/154/2017, zo strany žalovaného bolo podané obsahom rovnaké vyjadrenie, pričom predmetom preskúmania bolo rozhodnutie žalovaného vydaného na základe obdobných skutkových zistení, s rozdielom spočívajúcim len v inom mesačnom zdaňovacom období a v inej sume rozdielu dane.

### III.

Kasačná sťažnosť žalobcu / stanovisko žalovaného

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) pre nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom a navrhol rozsudok zmeniť tak, že sa zruší rozhodnutie žalovaného a vec sa mu vráti na ďalšie konanie.

12. Sťažovateľ nesúhlasil správnym posúdením veci zo strany krajského súdu v tom, že by pri spoločnom podnikaní na základe zmluvy o združení bol sťažovateľ povinný od 1.1.2014 postupovať tak, ako pri individuálnom podnikaní jednotlivých osôb a teda nebolo možné, aby údaje o uskutočnených a prijatých zdaniteľných plneniach uvádzal v daňovom priznaní k dani len jeden člen združenia a druhý podával negatívne daňové priznania. Trval na tom, že i keď bol zákon o DPH s účinnosťou od 1.1.2014 zmenený a doplnený zákonom č. 360/2013 Z. z. tak, že sa vypustili ustanovenia § 4 ods. 2, 3 a druhej vety ods. 4, týkajúce sa registrácie zdaniteľných osôb spoločne podnikajúcich na základe zmluvy o združení podľa § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka, nebolo v zákone priamo zakázané postupovať tak, ako to urobil sťažovateľ spolu s druhou členkou združenia T. Z.L., ktorá vo svojom mene prijíma a dodáva všetky zdaniteľné obchody a vedie za ne evidenciu a vystavuje všetky doklady.

13. Sťažovateľ zotrval na tom, že daň je pri tomto spôsobe zaplatená v plnej výške, nedochádza k jej kráteniu a je platená osobou, ktorej táto povinnosť vyplýva zo zákona o DPH. Mal za to, že v žiadnom ustanovení tohto zákona sa neustanovuje povinnosť rozúčtovať dodanie tovaru a služieb podľa pomeru, v akom sa delia príjmy a výdavky obsiahnuté pri spoločnom podnikaní na základe zmluvy o združení. Sťažovateľ trval aj na svojej argumentácii, že nemôže fakturovať vykonávanie svojej činnosti, pretože neuskutočňuje žiadne zdaniteľné obchody, keďže vo svojom mene neobstaráva žiadny tovar ani služby a preto nemá obsah pre faktúru druhému členovi združenia.

14. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť, pričom zaujal názor, že vec bola krajským súdom posúdená správne, preto sa v plnej miere s odôvodnením rozsudku stotožnil. Znovu poukázal na ustanovenie § 85kb zákona o DPH a na dôsledky novely zákona o DPH účinné od 1.1.2014, podľa ktorej sa spoločné podnikanie na základe zmluvy o združení posudzuje rovnako ako individuálne podnikanie jednotlivých osôb. Poukázal tiež na to, že pokiaľ T. Z. podala daňové priznanie k DPH, v ktorom v rozpore so zákonom účinným od 1.1.2014 uviedla údaje o DPH za združenie, potom toto pochybenie nezabuduje sťažovateľa povinnosti podať daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie v súlade so zákonom, reflektujúc na jeho zmenu účinnú od 1.1.2014.

#### IV.

##### Právne názory kasačného súdu

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „Najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne došiel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

16. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe výsledkov daňovej kontroly u sťažovateľa za obdobie január až december 2014 boli vydané rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia roku 2014, pričom všetky tieto rozhodnutia vzhľadom na obdobné skutkové i právne okolnosti boli postavené na tých istých záveroch. Sťažovateľ podal správnu žalobu voči viacerých rozhodnutiam žalovaného s tou istou argumentáciou ako v prejednávanej veci, týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia december 2014, pričom krajský súd jeho žaloby zamietol, keď sa stotožnil s právnym posúdením veci zo strany žalovaného. Sťažovateľ sa následne obrátil na kasačný súd s prakticky identickými kasačnými sťažnosťami proti rozsudkom krajského súdu.

17. Najvyšší súd rozhodoval o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu vo veci vedenej pod sp. zn. 4Sžfk/22/2019, pričom rozsudkom zo dňa 5.5.2020 kasačnú sťažnosť zamietol. S právnymi závermi tohto senátu sa stotožnil i ďalší senát vo veci vedenej pod sp. zn. 6Sžfk/21/2019, v ktorej bola rozsudkom zo dňa 18.6.2020 tak isto kasačná sťažnosť sťažovateľa zamietnutá. Keďže okolnosti týkajúce sa zdaňovacieho obdobia december 2014 sú obdobné ako v oboch uvedených veciach (za zdaňovacie obdobia august a november 2014), poukazuje senát 1S na odôvodnenie rozsudku vo veci 4Sžfk/22/2019 zo dňa 5.5.2020, s ktorého nižšie citovanými závermi sa v plnom rozsahu stotožňuje (§ 464 ods. 1 S. s. p.):

„47. Spornou v prejednávanej veci bola správnosť postupu žalobcu, podnikajúceho v postavení účastníka združenia, ktorý v jednotlivých zdaňovacích obdobiach roka 2014 podával negatívne daňové priznania na dani z pridanej hodnoty, pri súčasnom vykazovaní príjmov a výdavkov v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014 dôvodiac, že daňové priznania k dani z pridanej hodnoty po 01. 01. 2014 (rovnako, ako do 31. 12. 2013) podávala T. Z., ako druhý člen združenia, pričom daň z pridanej hodnoty ňou bola riadne priznaná a zaplatená.

48. Kľúčovou otázkou, ktorú musel Najvyšší súd Slovenskej republiky v danom prípade posúdiť bolo, či

vyššie špecifikovaný postup žalobcu, ako účastníka združenia, bol aj po 01. 01. 2014 v súlade so zákonom o DPH v znení jeho novely uskutočnenej zákonom č. 360/2013 Z. z. s účinnosťou od 01. 01. 2014, a teda či krajský súd postupoval správne, keď napadnutým rozhodnutím zamietol správnu žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2 320,62 eur za zdaňovacie obdobie august 2014.

49. Najvyšší súd Slovenskej republiky v predmetnom kontexte považoval za rozhodujúcu skutočnosť, že od 01. 01. 2014 nadobudla účinnosť novela zákona o DPH (zákon č. 360/2013 Z.z.), v dôsledku ktorej došlo k zmene, resp. vypusteniu ustanovení predmetného zákona (§ 4 ods. 2, ods. 3 a ods. 4 druhá veta), týkajúcich sa povinnej, ako aj dobrovoľnej registrácie pre daň z pridanej hodnoty u zdaniteľných osôb, ktoré spoločne podnikajú na základe zmluvy o združení podľa § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka alebo inej obdobnej zmluvy. Z hľadiska aplikácie zákona o DPH je v dôsledku zmien, ktoré priniesol zákon č. 360/2013 Z.z., potrebné spoločné podnikanie s účinnosťou od 01.01.2014 posudzovať rovnako, ako individuálne podnikanie jednotlivých osôb.

50. V súvislosti s vypustením ustanovení týkajúcich sa povinnej a dobrovoľnej registrácie pre daň z pridanej hodnoty u zdaniteľných osôb, ktoré spoločne podnikajú na základe zmluvy o združení alebo inej obdobnej zmluvy, je potrebné upozorniť taktiež na znenie prechodného ustanovenia § 85kb zákona o DPH v znení účinnom od 01. 01. 2014, ktoré stanovilo, že žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty u jednotlivých zúčastnených osôb v združení, podané pred účinnosťou novely zákona o DPH, sa posudzujú tak, akoby išlo o samostatné žiadosti o dobrovoľnú alebo povinnú registráciu (s ohľadom len na obrat žiadateľa) pre daň z pridanej hodnoty u týchto jednotlivých zdaniteľných osôb. Vo vzťahu k existujúcim registráciám osôb podnikajúcich spoločne na základe zmluvy o združení, prípadne inej obdobnej zmluvy, bolo v prechodných ustanoveniach stanovené, že osoba poverená konať za združenie (podľa znenia § 4 ods. 3 účinného do 31. 12. 2013) uvedie vo svojom daňovom priznaní, dodatočnom daňovom priznaní, súhrnnom výkaze, dodatočnom súhrnnom výkaze údaje týkajúce sa spoločného podnikania združenia za obdobia do konca kalendárneho roka 2013. Za daň vzťahujúcu sa na spoločné podnikanie do konca roka 2013 všetci účastníci združenia zodpovedajú spoločne a nerozdielne.

51. Najvyšší súd Slovenskej republiky vo vzťahu k právnomu postaveniu združení osôb v zmysle § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka zdôraznil, že vzhľadom na skutočnosť, že tieto nemajú právnu subjektivitu, t.j. nemôžu byť nositeľom práv a povinností a taktiež nemôžu v právnych vzťahoch vystupovať vo svojom mene a niesť zodpovednosť za svoje konanie, práva a povinnosti nevznikajú združeniu, ale jeho účastníkom, z čoho vyplýva, že podnikateľská činnosť môže byť realizovaná iba v mene konkrétnych osôb, ktoré spoločne podnikajú na základe zmluvy o združení. Z uvedených dôvodov nepredstavuje združenie ako také účtovnú jednotku a nie je ani samostatným daňovým subjektom. Účtovnou jednotkou a daňovým subjektom je však každý účastník združenia, založeného v zmysle § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka.

52. Najvyšší súd Slovenskej republiky uviedol, že si je podstatné uvedomiť, že vypustením registrácie pre daň z pridanej hodnoty u združení nedošlo k zrušeniu možnosti osôb združiť sa s cieľom spoločne sa pričiniť o dosiahnutie dojednaného účelu. Zmena, ktorá v dôsledku spomínanej novely zákona o DPH nastala je, že jednotliví účastníci združenia vystupujú ako samostatné zdaniteľné osoby registrované pre daň z pridanej hodnoty, pričom dodanie tovarov a poskytovanie služieb uskutočňujú a tovary a služby nadobúdajú vo vlastnom mene, t.j. v štandardnom režime platiteľa dane z pridanej hodnoty.

53. Pokiaľ ide o úlohu poverenej osoby v zmysle § 4 ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2013, táto bola nahradená starostlivosťou samotných účastníkov združenia o veci, ktoré pôvodne spadali do právomoci poverenej osoby. Poverená osoba nie je už naďalej oprávnená za spoločnú činnosť účastníkov združenia vyhotovovať za združenie faktúry, viesť v zmysle ustanovenia § 70 zákona o DPH záznamy o činnosti združenia a uvádzať vo svojom daňovom priznaní a vo svojom súhrnnom výkaze údaje o uskutočnených a prijatých zdaniteľných plneniach združenia.

54. V súlade s novelizovanou právnou úpravou je každá fyzická osoba, ktorá je členom združenia, povinná vykazovať všetky potrebné údaje (obchody, odpočty dane, údaje týkajúce sa dane z pridanej hodnoty) sama vo svojom vlastnom daňovom priznaní a rovnako je povinná sama podávať súhrnný výkaz. S účinnosťou novely zákona o DPH je od 01. 01. 2014 každý člen združenia, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, povinný podávať daňové priznanie, súhrnný výkaz sám za seba, a to v takom pomere, v akom je majetkovo zúčastnený na činnosti združenia podľa zmluvy o združení. Z uvedeného

vyplýva, že všetky vstupy a tým i odpočítanie dane z pridanej hodnoty z prijatého plnenia súvisiaceho s činnosťou združenia, si uplatní každý účastník združenia samostatne, a to v príslušnom pomere a obdobne poskytnuté zdaniteľné plnenia súvisiace s činnosťou združenia, vykáže každý účastník združenia tiež samostatne, v príslušnom pomere.

55. Po vyhodnotení vyššie uvedených aspektov Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že žalobca v postavení účastníka združenia nebol pri plnení povinností v zmysle zákona o DPH s účinnosťou od 01.01.2014 oprávnený postupovať tak, ako postupoval pred novelizáciou predmetného zákona zákonom č. 360/2013 Z. z. Žalobca, vystupujúci ako daňový subjekt registrovaný pre daň z pridanej hodnoty, bol povinný na uvedenú novelu prihliadať a konať v súlade so zmenami, ktoré vo vzťahu k dotknutým ustanoveniam zákona o DPH priniesla. Inými slovami povedané, pokiaľ žalobca ako člen združenia v roku 2014 vykonával podnikateľskú činnosť a podal daňové priznania k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2014, pri plnení daňových povinností vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty nemohol postupovať rovnakým spôsobom, ako do konca roku 2013, t.j. podávať negatívne daňové priznania k dani z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014, keďže zákon o DPH v novelizovanom znení ho k takémuto postupu neoprávňoval.

56. Z obsahu predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe rozhodnúť. Záver správcu dane a žalovaného, ku ktorému dospeli vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je aj v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH v znení účinnom v rozhodujúcom období, t.j. v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia t.j. august 2014. Na správnosti ich postupu vo vzťahu k žalobcovi nemení nič ani skutočnosť, že T. Z., ako druhý účastník združenia, podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, v ktorom uviedla daň z pridanej hodnoty, odpočítanie dane a vlastnú daňovú povinnosť na úhradu. Postup Heleny Uhríkovej, ktorá v predmetnom daňovom priznaní v rozpore so zákonom o DPH v znení účinnom od 01. 01. 2014 uviedla údaje o dani z pridanej hodnoty za združenie, nezabavuje žalobcu povinnosťou podať daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie v súlade s príslušnými ustanoveniami vyššie citovaného zákona, reflektujúc na jeho zmenu účinnú od 01. 01. 2014.

57. Najvyšší súd Slovenskej republiky jednoznačne súhlasí so stanoviskom správcu dane a žalovaného, potvrdeným rozhodnutím krajského súdu, že práve s poukazom na novú právnu úpravu účinnú od 01. 01. 2014 žalobca, podnikajúci ako člen združenia, nemohol uplatňovať postup, ktorý umožňovala právna úprava účinná do 31. 12. 2013 (podávanie negatívnych daňových priznaní k dani z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014, pri súčasnom vykazovaní príjmov a výdavkov v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014) a tento postup (uvádzanie údajov za združenie vo svojom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty) nemohla uplatňovať ani T. Z. v postavení druhého člena združenia, nakoľko od 01. 01. 2014 ju nebolo možné považovať za poverenú osobu v zmysle § 4 ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom do 31. 12. 2013.

58. Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že sa v plnej miere stotožňuje aj s ostatnými závermi krajského súdu, obsiahnutými v odôvodnení jeho rozsudku, konštatujúc, že krajský súd sa náležite vysporiadal so všetkými podstatnými námietkami žalobcu, uplatnenými v podanej správnej žalobe, ktoré boli do značnej miery identické s tými, ktoré žalobca následne uviedol v podanej kasačnej sťažnosti.

59. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Nitre, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť žalobcu v zmysle ustanovenia § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.“

18. Kasačný súd na záver pripomína, že v súvislosti s novelou zákona o DPH vykonanou zákonom č. 360/2013 Z. z. žalovaný vypracoval a v decembri 2013 zverejnil oznámenie, v ktorom podrobne vysvetlil praktické implikácie vykonanej legislatívnej zmeny a popísal povinnosti, ktoré osobám podnikajúcim v združeniach bez právnej subjektivity podľa § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka vznikajú od 1.1.2014, aj s uvedením praktických príkladov. Napriek tomu, že toto oznámenie je len inštruktívnym dokumentom (bez právnej záväznosti), treba naň hľadieť ako na autentický výklad novely zákona o DPH, ktorý je v súlade s jej účelom i textáciou. Správca dane na toto oznámenie a dôsledky vyplývajúce z legislatívnej zmeny v priebehu daňového konania poukazoval a umožnil sťažovateľovi uviesť svoj postup do súladu so zákonom. Túto možnosť však sťažovateľ nevyužil a počas daňového i súdneho správneho konania trval na vlastnej interpretácii zákona, ktorá je však i podľa názoru konajúceho senátu kasačného súdu nesprávna.

19. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).