



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu: **M., s.r.o., so sídlom L.K.L., zastúpeného advokátom JUDr. J. M., so sídlom K.**, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. **I/221/13037-82790/2010/990325-r zo dňa 23. augusta 2010**, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/100/2010-52 zo dňa 04. marca 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/100/2010-52 zo dňa 04. marca 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 :

Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia správcu dane, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Lučenec č. 664/230/5609/10/Gol zo dňa 05. februára 2010, ktorým správca dane na základe výsledkov opakovanej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie mesiaca august 2000 o sumu 20 816,44 Eur. Dôvodom zníženia žalobcom uplatnenej výšky nadmerného odpočtu DPH na vstupe bolo neuznanie žalobcom predložených daňových dokladov – dodávateľských faktúr od dodávateľa P.; 8 faktúr prevažne za dodanie materiálu na rekonštrukciu L. K. a 1 faktúra od dodávateľa S. H. – S. za dodávky stavebného materiálu a rozvody TV systému na rekonštrukciu L. K., ktoré mal mať žalobca prenajaté. Podľa zistení správcu dane faktúry č. 0807MJ, 0818MJ, 821MJ, 0824MJ od dodávateľa P. a č. 0821MJ od dodávateľa S. H. – S. nespĺňali náležitosti daňového dokladu podľa ust. § 15 ods. 2 písm. f/ a ods. 4 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom pre kontrolované zdaňovacie obdobie (ďalej len „zákon o DPH“), podľa ktorého daňový doklad musí obsahovať názov, množstvo tovaru alebo rozsah zdaniteľného plnenia. Z obsahu žalobcom predložených daňových dokladov (faktúr, dodacích listov, výdavkových a príjmových pokladničných dokladov) nie je zrejmé, aký konkrétny materiál a stavebné služby sa dodávateľmi poskytovali, uvedené faktúry neobsahovali názov, množstvo dodaného tovaru, prípadne rozsah zdaniteľného plnenia a ani ceny bez dane a ceny oddelene podľa rozdielnej výšky sadzby dane (23 % a 10 % DPH). Správca dane v súvislosti s uvedeným skúmal žalobcom predloženú zmluvu o prenájme L. K. uzavretú dňa 30.11.1999 medzi ním a spoločnosťou L. K. a.s., ktorých 100% vlastníkom bolo Mesto Lučenec. Z obsahu predloženej zmluvy správca dane zistil, že nebola platne uzavretá, pretože nie je podpísaná minimálne dvoma členmi predstavenstva prenajímateľa tak, ako to pre konanie v mene akciovej spoločnosti vyplývalo z výpisu príslušného obchodného registra. Z uvedeného dôvodu správca dane neuznal žalobcom prijaté zdaniteľné plnenia vynaložené na rekonštrukciu L. K., nakoľko tieto, keďže nemal platne prenajatý predmet rekonštrukcie, nemohol použiť na účely uskutočnenia svojich zdaniteľných plnení, čím podľa správcu dane nespĺnil podmienky nároku na odpočet DPH podľa ust. § 20 ods. 1 zákona o DPH. Na základe výsledkov doplneného dokazovania vykonaného v rámci opakovanej daňovej kontroly správca dane zistil, že žalobcom

predložené daňové doklady nemajú reálny základ, nakoľko sa nepodarilo preukázať uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných plnení.

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 rozhodnutie 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, a to napriek tomu, ako uviedol prvostupňový súd, že správny orgán nie je kompetentný posudzovať relatívnu neplatnosť právneho úkonu podľa § 40a Občianskeho zákonníka. Podľa názoru krajského súdu správny orgán neposudzoval relatívnu neplatnosť právneho úkonu z dôvodov uvedených v § 40a Občianskeho zákona. Žalovaný len konštatoval, že v daňovom konaní nebola predložená nájomná zmluva 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. Argumentáciu žalobcu, že žalovaný nemá oprávnenie posudzovať platnosť právneho úkonu s poukazom na § 40a Občianskeho zákona, prvostupňový súd považoval úplne mimo skutkových okolností tohto prípadu. Posúdenie sporných zdaniteľných plnení vo vzťahu k nájomnej zmluve považuje krajský súd v súlade so zákonom.

S námietkou 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., N. K., bez účasti žalobcu alebo jeho právneho zástupcu a bez ich predchádzajúceho upovedomenia o tom, že sa bude uvedený svedok vypočúvať, sa krajský súd vysporiadal konštatovaním, že napadnuté rozhodnutie v predmetnej veci neuznania nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie 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 prvostupňový súd tento žalobný dôvod označil za nespôsobilý napadnúť žalované rozhodnutie.

Vo veci námietky žalobcu ohľadne nesprávne vyhodnoteného dôkazu výsluchom MUDr. J. M., bývalého primátora Mesta Lučenec, krajský súd zhodnotil, že vykonaním tohto dôkazu v skutočnosti nebol zistený ani rozsah prác vykonaný na prenajatých nehnuteľnostiach a ani to, že boli tieto práce vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach a prijaté žalobcom.

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. Podľa názoru súdu je úlohou daňovníka zabezpečiť si od svojho dodávateľa taký doklad, ktorý spĺňa náležitosti daňového dokladu podľa § 15 ods. 2 zákona o DPH potrebného na uplatnenie nároku na odpočet tejto dane podľa § 20 ods. 3 zákona o DPH; v opačnom prípade mu zákon o DPH nedáva právo na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Z uvedených dôvodov prvostupňový súd i tento žalobný dôvod vyhodnotil ako nespôsobilý napadnúť zákonnosť preskúmaného správneho rozhodnutia.

Podľa názoru krajského súdu, žalobcom namietané nedodržanie zákonného postupu neoznámením mu predĺženie lehoty na ukončenie daňovej kontroly nepôsobilo nezákonnosť rozhodnutia. Podľa súdu, žalobca tiež v žalobe netvrdí, že táto nesprávnosť postupu mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci.

Taktiež žalobný dôvod odcudzenia žalobcovej dokumentácie nemá podľa názoru prvostupňového súdu spôsobilosť napadnúť zákonnosť rozhodnutia žalovaného, nakoľko daňová kontrola začala niekoľko mesiacov pred tvrdenou krádežou, a navyše zákon o DPH pre predmetné daňové konanie neoslobodzoval od dôkaznej povinnosti toho daňovníka, ktorému boli doklady odcudzené.

Proti rozsudku krajského súdu žalobca podal prostredníctvom právneho zástupcu v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. b/, c/, d/, e/, f/ a písm. h/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) a alternatívne navrhuje napadnutý rozsudok prvostupňového súdu zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie, príp. navrhuje prvostupňové rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie. Žalobca považuje rozhodnutie prvostupňového súdu za nesprávne a namieta zákonnosť žalobou napadnutého správneho rozhodnutia a konania z dôvodov:

- Vo vzťahu k užívaniu a rekonštrukčným prácam na nehnuteľnostiach L. K. neplatnosť nájomnej zmluvy zo dňa 30.11.1999 nespôsobil žalobca, ale prenajímateľ tým, že za L. K. a.s. nepodpísali nájomnú zmluvu dvaja členovia predstavenstva, ale len jeden. Žalobca v odvolaní uvádza, že o tomto nedostatku pri uzatváraní zmluvy nevedel a pri tomto právnom úkone konal v omyle. Vzhľadom k tomu, že žalobca bol v užívaní predmetných nehnuteľností dobromyseľným nájomcom a v zmysle § 40a Občianskeho zákonníka relatívne neplatnú zmluvu o nájme ako jediný aktívne legitimovaný

nenapadol, je potrebné vo vzťahu k nemu považovať ním prijaté plnenia za plnenia v zmysle § 20 ods. 1 zákona o DPH. Z uvedeného dôvodu nebol správca dane oprávnený pre účely daňového konania vyvodiť záver, že nájomná zmluva predložená žalobcom v súvislosti s preukázaním nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, nie je platná, a teda žalobca neplatne prenajatý predmet rekonštrukcie nemohol použiť na účely uskutočnenia svojich zdaniteľných plnení, čím podľa správcu dane nesplnil podmienky nároku na odpočet DPH podľa ust. § 20 ods. 1 zákona o DPH.

- Možnosť daná žalobcovi vo výzve zo dňa 22.12.2009 na vyjadrenie sa k zisteniam vyplývajúcim z protokolu o výsledku opakovanej daňovej kontroly nepovažuje žalobca za konvalidovanie porušeného práva žalobcu v priebehu daňovej kontroly byť prítomný na výsluchu svedka – konateľa spoločnosti E. s.r.o. a jeho práva klásť tomuto svedkovi otázky. Podľa názoru žalobcu prvostupňový súd sa nesprávne vysporiadal s týmto porušením procesných práv žalobcu, nakoľko vyjadrenie sa na výzvu k zisteniam obsiahnutým v protokole o výsledku daňovej kontroly nezohľadňuje právo žalobcu tak, ako to majú na zreteli dotknuté ustanovenia zákona (§ 15 ods. 5 písm. d/ a e/ zákona o správe daní). Nemožno súhlasiť s názorom krajského súdu, že táto námietka k porušeniu žalobcových práv 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 zotrváva na názore, že v oboch stupňoch daňového konania ako i v súdnom konaní bola príslušnými orgánmi nesprávne vyhodnotená výpoveď svedka MUDr. J. M.. Podľa názoru žalobcu, z uvedenej výpovede svedka jednoznačne vyplynula vedomosť (pozn. – zrejme vedomosť svedka), že na objekte L. K. v roku 2000, t. j. počas jeho výkonu funkcie primátora Mesta Lučenec, 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.
- Žalobca 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 Eur, pričom zo znaleckého posudku č. 58/2003 vypracovaného po ukončení rekonštrukčných prác Ing. P. H. vyplýva hodnota

nehnuteľnosti vo výške 192 874,94 Eur. Podľa žalobcu vzájomné porovnanie týchto znaleckých posudkov neodráža objektívne existujúce skutočnosti z dôvodu, že v čase vypracovania neskoršieho znaleckého posudku žalobca pre trvalejšie nehody s novým vedením Mesta Lučenec už nehnuteľnosti L. K. fakticky neužíval. O tento majetok sa vlastník objektu ani mesto nestarali a objekt po opustení žalobcom bol zasiahnutý masívnou devastáciou majúcou vplyv na jeho rýchle znehodnocovanie.

- Žalobca namieta skutočnosť, že správne orgány ani prvostupňový súd pri rozhodovaní vo veci nebrali na zreteľ dôkaznú núdzu, v ktorej sa žalobca ocitol po tom, ako mu bola dňa 01.02.2001 po vlámaní 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, k akým dospel žalovaný a pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia i prvostupňový súd.

Žalobca až v podanom odvolaní proti rozsudku prvostupňového súdu poukazuje, podľa jeho názoru, na ďalšiu zreteľa hodnú skutočnosť, že dodatočne disponuje ďalšími účtovnými dokladmi, ktoré dosiaľ nemohli byť a neboli ním použité počas opakovanej daňovej kontroly ako listinné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho právo na priznanie uplatneného nadmerného odpočtu na DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie. Žalobca uvádza, že predmetné pokladničné doklady boli fyzicky objavené medzi inou dokumentáciou (nie účtovnou dokumentáciou) žalobcu, ktorú sa podarilo zachrániť po násilnom vlámaní neznámych osôb do objektu L. K. v mesiaci január 2001. Žalobca v odvolaní uvádza čísla a dátumy vystavenia spomenutých pokladničných dokladov bez bližšej špecifikácie ich obsahu.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok prvostupňového súdu potvrdil, pretože žalobcom namietané procesné pochybenia nemajú vplyv na zákonnosť daňového konania a prvostupňového rozhodnutia správcu dane. V ostatnom zotrváva na svojom stanovisku vyplývajúcom z jeho vyjadrenia k podanej žalobe.

K napádanému výsluchu konateľa spoločnosti E. s.r.o. bez účasti žalobcu žalovaný uvádza, že správne orgány aj krajský súd vo svojich rozhodnutiach konštatovali, že namietané pochybenie nemalo vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal v medziach odvolania napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§250ja ods. 2 OSP), pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednohlasne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú súde 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 o správe daní 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 o správe daní 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 o správe daní 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 o správe daní 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 o správe daní 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 o správe daní 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 o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca 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 o správe daní 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 o správe daní 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 o správe daní 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 a číslo platiteľa, ktorý uskutočňuje zdaniteľné plnenie, **b)** obchodné meno, sídlo alebo trvalý pobyt, miesto podnikanie, 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.

Preskúmaním obsahu administratívneho spisu odvolací súd zistil, 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 30.11.1999, je spochybniteľná, resp. nepreukázaná bez akýchkoľvek pochyb, a to od počiatku, po podpísaní zmluvy. O nedobromyseľnosti žalobcu vo vzťahu k spornej nájomnej zmluve svedčí predovšetkým výpoveď bývalého predsedu predstavenstva L. K., a.s., Ing. P. K.. Na ústnom pojednávaní konanom dňa 09.09.2009 tento svedok správcovi dane do zápisnice uviedol, že vyššie uvedenú nájomnú zmluvu zo dňa 30.11.1999 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 24.07.2001 po doplnení uvádzaných požiadaviek.

Predtlač mien a funkcií konateľov podpisujúcich strán sa nachádzajú 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 za účelom uvedenia podpisu prenajímateľa sú na zmluve uvedené dve mená s uvedením ich funkcie. Z obsahu žalobcom predloženej nájomnej zmluvy vyplýva, že nad menom a funkciou predsedu predstavenstva L. K. a.s. jeho podpis chýba. 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 konateľovi žalobcu známe, nie je možné bez akýchkoľvek pochybností prijať záver, že v roku 2000 bol žalobca v užívaní nehnuteľností prenajatých K. dobromyseľný. Odvolací súd podotýka, že žalobcovi nesvedčí ani obsah zápisu 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 prejavujú 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 zo dňa 30.11.1999 mal a mohol vedieť, akým účinným a zaväzujúcim spôsobom jeho zmluvný partner – L. K. a.s. koná.

Na platnosť zmluvy o prenájme nebytového priestoru zákon č. 116/1990 Zb. o nájme a podnájme nebytových priestorov v znení neskorších predpisov podľa § 3 ods. 3 v spojení s ods. 4 vyžaduje písomnú formu, pričom nedostatok podpisu konajúcej osoby, v prípade obchodnej spoločnosti podpisov členov štatutárneho orgánu spoločnosti podľa spôsobu uvedeného v obchodnom registri, spôsobuje neplatnosť takéhoto právneho úkonu pre nedostatok formy (§ 40 OZ). Nakoľko sa jedná o nedodržanie písomnej formy vyžadovanej zákonom, má tento nedostatok zmluvy za následok absolútnu neplatnosť právneho úkonu, ba 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. 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 vyššie 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 neuzavretú, a nie za relatívne neplatnú.

V tomto ohľade je vyhodnotenie správcu dane, že žalobca k dodávateľským daňovým dokladom nepredložil uzavretú nájomnú zmluvu, správne, pretože vo vzájomnej súvislosti výsledkov ďalšieho dokazovania bral 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 odvolací súd konštatuje, že vo vzťahu k splneniu zákonných hmotnoprávných podmienok na vznik nároku na nadmerný odpočet DPH podľa § 20 zákona o DPH, riešenie tejto otázky je 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 jeho 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 na vznik nároku na odpočet DPH význam. 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 č. I. ÚS 241/07-44 zo dňa 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.

Odvolaciemu súdu z listinných dôkazov obsiahnutých v administratívnom spise žalovaného nevyplývajú žiadne dôkazy a skutočnosti preukazujúce, že by mal žalobca 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, resp. ani tak nečinil.

Hodnovernosti žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení a jeho tvrdeniam neprispieva ani skutočnosť, že od Mesta Lučenec za účelom zmluvne dohodnutej kompenzácie nájomného s vynaloženými nákladmi na rekonštrukciu prenajatých nehnuteľností predložil požiadavku na vyplatenie 527 730,46 Eur, pričom suma vyplývajúca z predložených faktúr dosahovala výšku 59 542,64 Eur. Navyše z predložených daňových dokladov prenajímateľ nevedel zistiť, a to konštatuje 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 Lučenec, úradného záznamu k posudzovaniu účelne vynaložených nákladov na zhodnotenie nehnuteľnosti L. K. zo dňa 16.02.2001, vyplýva, že pri kontrole realizovaných stavebných prác sa so zástupcami mesta na základe požiadavky žalobcu stretol konateľ spoločnosti P., s.r.o., P. B., ktorý však nemal kľúče od kontrolovaných objektov a potrebné informácie nevedel poskytnúť. Uvedený, t. č. bývalý konateľ spoločnosti P., s.r.o., do zápisnice správcovi dane dňa 26.04.2004 vypovedal, 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 15.07.2009 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 deklarováných prijatých zdaniteľných plneniach ako i o nevierohodnosti predložených daňových dokladov.

K námietke žalobcu ohľadne nezabezpečenia jeho účasti správcom dane pri výsluchu svedka, konateľa spoločnosti E. s.r.o. N. K., odvolací súd uvádza, že vzhľadom na skutočnosť, že účelom výsluchu bolo podanie vysvetlenia k dokladmi podloženým zisteniam a k informácii poskytnutej Mestom Lučenec, ktoré bolo objednávateľom prác vykonaných spoločnosťou E. s.r.o., sa účasť žalobcu nejaví ako nevyhnutná na zabezpečenie jeho práv, pričom možnosť jeho 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 plynofikácii prenajatého objektu, ktorej realizovanie žalobca, na rozdiel od vyslúchaného 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 06.09.2000 vydané na stavebníka S. š. p. OZ Lučenec, faktúra vystavená Mestu Lučenec spoločnosťou E. s.r.o. za vykonané výkopové a zásypové práce súvisiace s uvedenou plynofikáciou. Vykonanie výkopových a zásypových prác žalobcom nepotvrdilo ani Mesto Lučenec, ani predseda predstavenstva L. K., a.s., Ing. P. K., o ktorého výsluchu boli, mimochodom, žalobca i jeho právny zástupca vopred informovaní, pričom svoje právo účasti na výsluchu a klásť svedkovi otázky, nevyužili.

Z uvedeného dôvodu odvolací súd neoznámene termínu výsluchu svedka N. K. žalobcovi nehodnotí ako závažné porušenie jeho procesných práv vyplývajúcich z § 15 ods. 5 písm. d/ a e/ zákona o správe daní, 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.), vysporiadal sa s námietkami žalobcu predloženými k protokolu o výsledku opakovanej daňovej kontroly a uviedol ich v dodatku k tomuto protokolu ako i prvostupňovom rozhodnutí správcu dane.

Vo vzťahu k výpovedi svedka MUDr. J. M. odvolací 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, aké práce 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 žalobcových tvrdení realizované správcom dane 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 sa na ohodnotení nehnuteľností musela prejavit', 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 núdzi, v ktorej sa žalobca ocitol po odcudzení jeho účtovnej dokumentácie z dôvodu vlámania do objektu L. K. dňa 01.02.2001, žalovaný zaujal procesne akceptovateľné stanovisko. Žalobca preukazoval odcudzenie účtovnej dokumentácie potvrdením Okresného oddelenia PZ Lučenec zo dňa 01.02.2001 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 žalobcove tvrdenia 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.

V súvislosti s novoobjavenými pokladničnými dokladmi, na ktoré žalobca v odvolaní poukazuje, odvolací súd konštatuje, že predmetom odvolacieho konania o odvolaní proti rozsudku prvostupňového súdu vydaného v rámci preskúmania zákonnosti správneho rozhodnutia a procesného postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu, nie je vykonanie nových dôkazov, ale posúdiť, či je napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby v súlade so zákonom (§ 250ja ods. 3 OSP), pričom podľa § 250i ods. 1 OSP pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Nové dôkazy môžu byť podkladom pre využitie mimoriadneho opravného prostriedku podaním žiadosti účastníkom daňového konania na obnovu konania v lehote ustanovenej procesným predpisom (§ 51 ods. 3 zákona o správe daní).

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov, dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c OSP. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

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

V Bratislave 13. septembra 2011

JUDr. Ida H a n z e l o v á , v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Andrea Jánošíková