

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/35/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1014200495  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.07.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1014200495.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) JOLLY BIKE s.r.o., so sídlom Šamorínska 10, 821 06 Bratislava, IČO: 46 873 031, právne zastúpená JUDr. Tomášom Balážikom, advokátom, so sídlom Šamorínska 10, 821 06 Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 1100302/1/563106/2013/1042 zo dňa 9. decembra 2013, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/67/2014-125 zo dňa 15. februára 2018, 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.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 9101302/5/4088151/2013 zo dňa 06.09.2013 podľa § 4 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) žiadosti žalobkyne o registráciu pre daň z pridanej hodnoty zo dňa 08.07.2013 nevyhovel a osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty nevydal.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100302/1/563106/2013/1042 zo dňa 09.12.2013 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

#### II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. V odôvodnení uviedol, že napriek zákonnej povinnosti správcu dane v zmysle § 4 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. registrovať daňový subjekt a vydať mu osvedčenie o registrácii DPH bol správca dane oprávnený v prípade akýchkoľvek pochybností skúmať splnenie deklarováných podmienok stanovených v § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. zo strany žalobkyne a potom mal aj povinnosť preverovať doklady, z ktorých by vyplývalo dosiahnutie zákonom požadovaného obratu žalobkyne. Krajský súd uviedol, že faktúra musí odrážať aj reálne poskytnuté plnenie v nej uvedené, t. z. malo by aj z iných dôkazov byť hodnoverne preukázané daňovým subjektom (žalobkyňou), že k plneniu vo výške deklarovanej na faktúre aj skutočne došlo. Takýto postup bude namieste najmä, ak ide o deklarovanie plnenia vzájomne prepojených obchodných spoločností, kedy jedna spoločnosť druhej písomnými dokladmi (bez reálneho plnenia) potvrdzuje plnenie/ prijatie plnenia, ktoré má pre daňový subjekt určitý význam v daňovom konaní (pri registrácii pre DPH). Krajský súd sa stotožnil so záverom správcu dane a žalovaného, ktorí posúdili, že preukazujúci dosiahnutý obrat žalobkyňou bol umelo vytvorený a tiež spochybnili žalobkyňou vyhotovené faktúry v prospech personálne (v osobe konateľa) prepojenej spol. ERS T.I.M., spol. s.r.o.

5. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle šetrenie za účelom preukázania splnenia zákonných podmienok žalobkyňou pre registráciu DPH a svoje zistenia pretavil do svojho rozhodnutia, ktorým žiadosti žalobkyne o registráciu pre DPH nevyhovел a osvedčenie jej nevydal. Žalovaný vo svojom napadnutom rozhodnutí prvoinštančné rozhodnutie potvrdil, pričom podľa súdu dal žalobkyni náležité odpovede na všetky relevantné v odvolaní vznesené námietky. Skutkový stav zistený správcou dane bol podľa názoru krajského súdu zistený v rozsahu dostatočnom na riadne posúdenie vecí, správne orgány vo svojich preskúmaných rozhodnutiach zistený skutkový stav správne právne posúdili a primerane sa vysporiadali s námietkami žalobkyne. Námietka nedodržania lehoty 60 dní na vydanie prvostupňového rozhodnutia správcou dane sama o sebe nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, a preto jej nemožno prisvedčiť.

6. Podľa názoru krajského súdu v danom prípade pri postupe správnych orgánov a ani ich rozhodnutiami nedošlo k žiadnemu porušeniu ústavných práv žalobkyne na podnikanie. Žalobkyňa môže riadne ďalej vykonávať podnikateľskú činnosť (§ 2 Obchodného zákonníka) a v prípade, ak splní (nielen formálne písomnými dôkazmi bude deklarovať) zákonné podmienky pre registráciu DPH aj ako platca DPH. Žalobkyni nebolo týmto rozhodnutím nijako odňaté a ani obmedzené právo vykonávať jej podnikateľskú činnosť.

7. Krajský súd tiež konštatoval, že z obsahu pripojeného administratívneho spisu a z neho vyplývajúceho vykonaného šetrenia správcou dane jednoznačne vyplýva, že k úhrade deklarovaného plnenia titulom faktúry žalobkyni v nej uvedenej sumy vo výške 50.020 € v tejto výške preukázateľne nedošlo. Z účtovných dokladov žalobkyne a spoločnosti ERS T.I.M., spol. s.r.o., mal krajský súd za preukázané, že došlo k úhrade len časti tejto faktúry zo strany odberateľa žalobkyne, a to vo výške 2.900 €. Potom je aj súdu zrejmé, že celý obchodný vzťah deklarovaný žalobkyňou a jej odberateľom - spol. ERS T.I.M., spol. s.r.o., (personálne prepojené spoločnosti v osobe konateľa) je treba pokladať za umelo vytvorený v snahe splniť zákonom vyžadované podmienky pre povinnú registráciu DPH žalobkyne. Na základe predložených a zistených daňových dokladov - faktúr, nemohlo dôjsť k splneniu zákonných podmienok ustanovených v § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Obrat vyžadovaný zákonom č. 222/2004 Z.z. (49.790 €) žalobkyňa v stanovenom období v skutočnosti nedosiahla. Takýto záver vyplýva zo zisteného skutkového stavu správcou dane - účtovnej evidencie žalobkyne, spol. ERS T.I.M., spol. s.r.o., a dokladov (faktúr) živnostníkov G.. T. a R.. Zistený a preukázaný obrat žalobkyne predstavuje výdavok žalobkyne - 3.706 € vyplatený vyššie uvedeným živnostníkom a reálny príjem od spol. ERS T.I.M., spol. s.r.o., vo výške 2.900 €, čo v ich súčte (6 606 €) nepredstavuje zákonom požadovanú výšku. Obrat obchodnej spoločnosti predstavuje súčet príjmov a výdavkov za určité obdobie (v prípade zákonnej registrácie na DPH za obdobie maximálne 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich

kalendárnych mesiacov). Podľa presvedčenia súdu je potrebné preukázať reálne dosiahnutý obrat a nie len obrat deklarovaný neuhradenými faktúrami. V danom prípade je jasné, že žalobkyňa zákonom požadovaný minimálny obrat nedosiahla.

8. Ohľadom namietaného svojvoľného posúdenia primeranosti výšky ceny poskytnutej služby správcom dane krajský súd uviedol, že v danom prípade išlo o montáž komponentov elektrických bicyklov a potom je aj bez ďalšieho celkom zrejmé, že nemohlo ísť o činnosť tak odborne, resp. prístrojovo a priestorovo náročnú, ktorú by v danom čase nebolo možné bežne uskutočniť na území Slovenskej republiky manuálne zručnými zaškolenými pracovníkmi. Žalobkyňa nepreukázala, že by sa na dodanie služby vyžadovali také skutočnosti, ktorými by disponovala výhradne ona. Dokonca na účel montáže nedisponovala ani vlastnými zamestnancami a špeciálnu odbornosť na montáž danými živnostníkmi ani nijako neuvádzala. Odberateľ žalobkyne - spol. ERS T.I.M., spol. s.r.o., je podľa vyjadrenia samotnej žalobkyne podnikateľský subjekt zaoberajúci sa predajom jej výrobkov. Ide o obchodnú spoločnosť, ktorej snahou by malo byť dosiahnuť finančný profit z predaja výrobkov ponúkaných na predaj. Potom je sa treba zamyslieť, či by bola táto obchodná spoločnosť schopná dosiahnuť primeraný zisk pri predaji predmetných bicyklov, ktorých obstarávacía cena bola 3.706 €, keď ich ona nakúpila za 50.020 €, a to pri zohľadnení všetkých ostatných oprávnených nákladov potrebných na ich predaj, napr. reklama, mzdy a odvody zamestnancov, náklady na predajné, skladové a servisné priestory. Krajský súd bez ďalšieho vzhľadom na všetky zistené okolnosti prípadu súhlasil so záverom prijatým správnymi orgánmi ohľadom toho, že fakturovaná suma žalobkyňou jej personálne prepojenému odberateľovi bola 13,5 krát vyššia ako suma, za ktorú žalobkyňa danú službu nakúpila nereálna a takáto protihodnota za plnenie uvedená na faktúre - 50.020 € bola bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká.

9. Záverom krajský súd uviedol, že v rámci súdneho prieskumu, a teda aj tohto konania sa skúma zákonnosť postupu a rozhodnutia orgánov verejnej správy a súd nemôže uložiť Daňovému úradu Bratislava v petíte žaloby navrhovanú povinnosť zaregistrovať žalobkyňu ako platcu DPH.

10. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 v spojení s §175 ods.1 S.s.p. tak, že vo veci úspešnému žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil, ide o orgán štátnej správy, a preto mu súd náhradu trov konania nepriznal.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

11. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g), v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

12. Podľa názoru sťažovateľky sa krajský súd náležite nezaoberal s jej žalobnými námietkami, a že správca dane nerozhodol v zákonom stanovenej lehote o registrácii žalobkyne pre DPH. Sťažovateľka má za to, že správca dane v administratívnom konaní nepostupoval správne a v súlade s platnými právnymi predpismi a nedostatočne zistil skutkový stav veci, dospel k nesprávnemu právnemu záveru, zistenie skutkového stavu správcom dane bolo nepostačujúce na riadne posúdenie veci, a preto je jeho rozhodnutie nezákonné. Sťažovateľka tiež namietala, že krajský súd neprihliadol na § 4 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.

13. Sťažovateľka ďalej namietala, že krajský súd nesledoval dôkazy žalobkyne, sledoval a hodnotil iba dôkazy predložené správcom dane, v dôsledku čoho pochybil a vec nesprávne právne posúdil. Sťažovateľkou dosiahnutý obrat bol reálne preukázaný predloženými dôkazmi, a preto nemal správca dane nárok na jeho spochybňovanie.

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil ako vecne správny a kasačnú sťažnosť zamietol.

#### IV.

##### Právny názor Najvyššieho súdu

15. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, 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 rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. júla 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

16. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými nebolo sťažovateľke vyhovené v jej žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

17. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

18. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

19. Podľa § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, a ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790 eur, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň. Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla obrat podľa prvej vety.

20. Podľa § 4 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. zdaniteľné osoby, ktoré majú sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku a ktoré spoločne podnikajú na základe zmluvy o združení 3) alebo inej obdobnej zmluvy (ďalej len "zmluva o združení"), sú povinné podať žiadosť o registráciu pre daň, ak za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov dosiahnu celkový obrat 49 790 eur. Do celkového obratu sa započítavajú obraty jednotlivých osôb a obrat z ich spoločného podnikania. Zdaniteľné osoby sú povinné podať jednotlivo žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahli obrat 49 790 eur. Ak zdaniteľná

osoba, ktorá nie je platiteľom dane, uzavrie zmluvu o združení s platiteľom dane, je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň najneskôr do desiatich dní odo dňa uzavretia tejto zmluvy.

21. Podľa § 4 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. ak právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa odsekov 1 až 4, je zdaniteľnou osobou podľa § 3 a nie je dôvod na zamietnutie žiadosti podľa § 4c ods. 5, daňový úrad ju zaregistruje, vydá jej osvedčenie o registrácii pre daň a prideli jej identifikačné číslo pre daň. Daňový úrad vykoná registráciu najneskôr do 30 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň a najneskôr do 60 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň, ak je zdaniteľná osoba povinná zložiť zábezpeku na daň podľa § 4c ods. 1. Dňom uvedeným v osvedčení o registrácii pre daň sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane (ďalej len „platiteľ“).

22. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

23. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci zisťovania podmienok stanovených v § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky. V danej veci nebolo preukázané dosiahnutie zákonom považovaného obratu zo strany sťažovateľky. Podľa názoru kasačného súdu pre splnenie zákonných podmienok nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom, ale musí sa aj preukázať reálne poskytnutie plnenia v nich uvedených, teda, že k plneniu na predloženej faktúre aj reálne došlo. Pokiaľ nie je uvedené preukázané, tak podľa názoru kasačného súdu nepostačuje na vydanie osvedčenia o registrácii pre DPH len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

24. Kasačný súd sa po preskúmaní spisového materiálu stotožnil so záverom krajského súdu ako aj správnych orgánov, že žalobkyňou preukazujúci dosiahnutý obrat bol umelo vytvorený a s tým aj súvisí spochybnenie žalobkyňou vyhotovených faktúr v prospech personálne prepojenej spoločnosti ERS T.I.M., spol. s r.o. Obe spoločnosti majú tú istú osobu konateľa. Kasačný súd tiež z rovnakého dôvodu spochybňuje Dohodu o vzájomnom započítaní záväzkov a pohľadávok zo dňa 12.12.2013 uzatvorenej medzi sťažovateľkou a spoločnosťou ERS T.I.M., spol. s r.o. a považuje ju za umelo vytvorenú s cieľom splniť zákonom požadované podmienky pre povinnú registráciu DPH. Na základe predložených a zistených faktúr, preto ani podľa názoru kasačného súdu nemohlo dôjsť k splneniu zákonných podmienok stanovených v § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Zistený a preukázaný obrat sťažovateľky predstavuje výdavok 3.706 € vyplatený G.. T. a R.. R. a reálny príjem od spoločnosti ERS T.I.M., spol. s r.o. vo výške 2.900 €, teda spolu 6.606 €. Požadovaný obrat vo výške 49.790 € tak sťažovateľka v stanovenom období v skutočnosti nedosiahla.

25. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone svojej činnosti vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre svoje rozhodnutie v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone činnosti nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Z uvedených dôvodov vyhodnotil kasačný súd námietky sťažovateľky, týkajúcich sa nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a nesprávneho právneho záveru správnych orgánov, za nedôvodné.

26. K námietke sťažovateľky, že správca dane nerozhodol v zákonom stanovenej lehote kasačný súd

uvádza, že uvedený nesprávny postup sám o sebe nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, a preto kasačný súd vyhodnotil túto námietku ako nedôvodnú.

27. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

28. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

29. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.