

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/21/2019
Identifikačné číslo spisu: 4017200823
Dátum vydania rozhodnutia: 18.06.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200823.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: Kamil Uhrík, Horná 88, 941 06 Komjatice, IČO: 41 760 565, právne zastúpený: JUDr. Martin Kanás, advokát, Školská 3, 949 01 Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101834152/2017 zo dňa 24.08.2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/154/2017-80 zo dňa 10.10.2018, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101834152/2017 zo dňa 24.08.2017. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 100411122/2017 zo dňa 07.03.2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2 136,67 Eur za zdaňovacie obdobie november 2014.

2. Krajský súd v Nitre v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že sporným v prejednávanej veci bol výklad, akým spôsobom majú osoby podnikajúce na základe zmluvy o združení uzavretej podľa § 829 zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Občiansky zákonník“) uplatňovať zákon o DPH po jeho novelizácii zákonom č. 360/2013 Z.z. s účinnosťou od

01.01.2014.

3. Vo vzťahu k argumentu žalobcu, podľa ktorého reálnu ekonomickú činnosť v rámci združenia, ktoré si založil spolu s O. R., vykonáva v zmysle zmluvy o združení iba O. R. (ktorá aj podala daňové priznania na DPH za mesiace január 2014 až december 2014), krajský súd uviedol, že O. R. ako poverená osoba za združenie bola oprávnená uvedeným spôsobom konať, avšak len za obdobia do konca kalendárneho roka 2013, s prihliadnutím na ustanovenie § 85 kb zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o DPH“).

4. Krajský súd poukázal na skutočnosť, že vypustením § 4 ods. 2 a 3 zo zákona o DPH s účinnosťou od 01.01.2014 došlo k zmenám spočívajúcich v tom, že za spoločnú činnosť združenia už nesmie poverená osoba za združenie vyhotovovať faktúry, podávať daňové priznania a súhrnné výkazy. Každý člen združenia sa posudzuje rovnako ako individuálne podnikajúca osoba a daňové priznanie podáva každý sám za seba, teda za svoj podiel na zdaniteľných obchodoch a prijatých zdaniteľných plneniach. Po 01.01.2014 už zákon o DPH nepripúšťa, aby údaje o uskutočnených a prijatých zdaniteľných plneniach uvádzal v daňovom priznaní k DPH len jeden člen združenia a ďalší člen združenia podal negatívne daňové priznanie, ako to urobil žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období za mesiac november 2014. Ak členovia združenia podnikajú na základe zmluvy o združení aj po 01.01.2014, na každého z nich sa vzťahujú práva a povinnosti vyplývajúce zo zákona o DPH v rozsahu, ktorý zodpovedá ich podielom na podnikaní v rámci združenia.

5. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti dospel krajský súd k záveru, že správca dane a žalovaný postupovali v súlade so zákonom.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

6. Proti rozsudku Krajského súdu v Nitre podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd napadnuté rozhodnutie správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

7. Nesprávnosť právneho posúdenia veci videl v tom, že krajský súd zaujal stanovisko, že aj sťažovateľ v postavení druhého člena združenia bol povinný podať daňové priznanie a odvieť daň pri podnikaní v združení, čo žalovaný označil za zákonný spôsob platný a účinný od 01.01.2014. Sťažovateľ naďalej trval na tom, že napriek skutočnosti, že bol zákon o DPH s účinnosťou od 01.01.2014 zmenený a doplnený zákonom č. 360/2013 Z.z., vypustili sa ustanovenia § 4 ods. 2 a 3 a druhej vety odsek 4 zákona o DPH týkajúce sa registrácie zdaniteľných osôb, ktoré spoločne podnikajú na základe zmluvy o združení podľa § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka a spôsobu vedenia záznamu na účely DPH.

8. Deklaroval, že v danom prípade využil spôsob fakturácie jednotlivým členom združenia, ktorý je zároveň poverený vedením účtovníctva - O. R.. Sťažovateľ uviedol, že on sám nemohol fakturovať vykonávanie svojej činnosti, lebo neuskutočňoval žiadne zdaniteľné obchody. Obsahom jeho činnosti je podľa jeho slov podiel na príjmoch a výdavkoch O. R., ktorá je poverená vedením účtovníctva.

9. Podľa stanoviska sťažovateľa, zákon o DPH nezakazuje postupovať spôsobom, ktorý zvolil spolu s členom združenia, O. R., ktorá vo svojom mene prijíma a aj dodáva všetky zdaniteľné obchody, vystavuje všetky doklady a vedie evidenciu za všetky zdaniteľné obchody. Daň z pridanej hodnoty je pri uvedenom spôsobe zaplatená v plnej výške, nedochádza k jej kráteniu a je platená osobou, ktorej táto povinnosť vyplýva zo zákona o DPH. Zároveň argumentoval, že zo žiadneho ustanovenia zákona o DPH nevyplýva povinnosť rozúčtovať dodanie tovaru a služieb podľa pomeru, v akom sa delia príjmy a výdavky dosiahnuté pri spoločnom podnikaní na základe zmluvy o združení.

10. V závere kasačnej sťažnosti opätovne zdôraznil svoj nesúhlas s právnym posúdením žaloby

krajským súdom, zo záverov ktorého vyplýva, že sťažovateľ bol pri spoločnom podnikaní na základe zmluvy o združení povinný od 01.01.2014 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 z DPH iba jeden člen združenia a druhý člen podával negatívne daňové priznanie.

11. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril písomným podaním zo dňa 03.04.2019, v ktorom navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil, kasačnú sťažnosť zamietol a zároveň nepriznal trovy konania.

12. Uviedol, že podľa jeho názoru Krajský súd v Nitre vec dostatočne, správne právne posúdil, pričom sa v plnej miere stotožňuje s odôvodnením jeho rozhodnutia.

13. Žalovaný trval na tom, že sťažovateľ nerešpektoval zmeny v zákone o DPH od 01.01.2014 a tým porušil viaceré ustanovenia daného zákona. V súvislosti s námietkou sťažovateľa, že v zákone sa nikde nezakazuje postupovať spôsobom, ktorý si zvolil, žalovaný poukázal na ustanovenie § 85 kb zákona o DPH, podľa znenia ktorého poverená osoba podľa § 4 ods. 3 v znení účinnom do 31. decembra 2013 uvedie vo svojom daňovom priznaní, dodatočnom daňovom priznaní, súhrnom výkaze a dodatočnom súhrnnom výkaze údaje týkajúce sa spoločného podnikania združenia za obdobia do konca kalendárneho roka 2013.

14. Na jednej strane žalovaný súhlasil s tvrdením sťažovateľa, že v žiadnom ustanovení zákona o DPH nie je stanovená povinnosť rozúčtovať dodanie tovaru a služieb podľa pomeru, v akom sa delia príjmy a výdavky dosiahnuté pri spoločnom podnikaní na základe zmluvy o združení, avšak zároveň na druhej strane uviedol, že platí, že zákonom č. 360/2013 Z.z. boli vypustené ustanovenia § 4 ods. 2 a 3 a druhej vety ods. 4 zákona o DPH, čo malo za následok, že spoločné podnikanie na základe zmluvy o združení sa od 01.01.2014 posudzuje rovnako, ako individuálne podnikanie jednotlivých osôb, a teda nie je možné, aby údaje o uskutočnených a prijatých zdaniteľných plneniach uvádzal v daňovom priznaní k DPH iba jeden člen združenia a druhý člen združenia podával negatívne daňové priznania.

15. Žalovaný v tejto súvislosti dodal, že k predmetnej novele zákona o DPH od 01.01.2014, spočívajúcej okrem iného vo vypustení právnej úpravy týkajúcej sa registrácie združenia, a teda aj možnosti uplatňovať zjednodušený postup členov združenia pri uplatňovaní dane na výstupe a odpočítaní dane z prijatých zdaniteľných plnení, došlo z dôvodu, že tieto ustanovenia boli v rozpore so smernicou Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Smernica o DPH neumožňuje zjednodušený postup pre členov združenia, ale len pre skupinovú registráciu, ktorá je upravená v § 4a a § 4b zákona o DPH a za splnenia podmienok finančného, ekonomického a organizačného spojenia zdaniteľných osôb.

16. V závere vyjadrenia uviedol, že sa stotožňuje aj s argumentáciou krajského súdu v otázke vysporiadania sa s námietkou sťažovateľa o nemožnosti postupu podľa § 8 ods. 6 a § 9 ods. 4 zákona o DPH.

III.

Konanie na kasačnom súde

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

18. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/154/2017-80 zo dňa

10.10.2018, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101834152/2017 zo dňa 24.08.2017, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane č. 100411122/2017 zo dňa 07.03.2017.

19. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že na základe oznámenia správcu dane o výkone daňovej kontroly č. 103055974/2016 zo dňa 03.05.2016 bola u sťažovateľa dňa 07.06.2016 začatá daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za obdobie január až december 2014.

20. Dňa 07.06.2016 sa sťažovateľ dostavil k správcovi dane, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103293402/2016. V zápisnici o ústnom pojednávaní sťažovateľ odpovedal na otázky správcu dane a doplnil svoje vyjadrenie informáciami o uzatvorenej zmluve o združení zo dňa 31.03.2007 s členom združenía O. R.. Uviedol, že účastníci majú v združení rovnaké podiely. Predmetom činnosti združenía je kúpa tovaru (hodiny a šperky) za účelom jeho predaja konečnému spotrebiteľovi, ktoré účastníci vykonávajú za vzájomnej spolupráce a používajú spoločné označenie: Helena Uhríková - ECO TIME. Sťažovateľ deklaroval, že za obdobie január 2014 až december 2014 nevystavil žiadnu faktúru a nemá vo svojej evidencii žiadnu prijatú faktúru. Všetky podnikateľské činnosti vykonával len v rámci združenía. Príjmy a výdavky uvedené v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2014 predstavujú len príjmy a výdavky zo združenía, a to v podiele 50 % + odvody za SZČO.

21. Správca dane vykonal miestne zisťovanie u daňového subjektu O. R., O. XX, A. (Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 103666728/2016 zo dňa 05.08.2016), predmetom ktorého bolo preverenie ekonomickej činnosti u daňového subjektu O. R.Í. od januára 2014 do novembra 2015 v súvislosti s DPH. V zápisnici sa O. R. vyjadrila, že plnenia uvádzané v jednotlivých daňových priznaniach DPH za roky 2014 a 2015 sú plnenia len v rámci združenía na základe zmluvy o združení zo dňa 31.03.2007, uzatvorenej medzi Helenou Uhríkovou DIČ:1071473546 a Kamilom Uhríkom, DIČ:1028962847. Správcovi dane odovzdala fotokópie dokladov - evidenciu DPH a záznamy k DPH podľa § 70 zákona o DPH.

22. Dňa 03.11.2016 správca dane informoval sťažovateľa o priebežných výsledkoch z daňovej kontroly (List č. 104218069/2016). Správca dane oboznámil sťažovateľa, že na základe uvedených zistení mu upravuje podané negatívne daňové priznania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014 podľa podielov uvedených v predmetnej zmluve o združení - podiel na podnikateľskej činnosti, čo u daňového subjektu predstavuje 50 %. Správca dane vychádzal z údajov obsiahnutých v daňových priznaniach na DPH za január 2014 až december 2014 u druhého člena združenía, O. R. a z dokladov v číselnom rade podľa zoznamov DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014.

23. Sťažovateľ podal dňa 16.11.2016 elektronicky vyjadrenie k predbežným výsledkom kontroly č. 104218069/2016, v ktorom uviedol, že s kontrolnými zisteniami nesúhlasí.

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň zistil, že súčasť administratívneho spisu tvorí taktiež materiál označený ako „Interný informačný akt č. 185/2013/O“, ktorý bol vypracovaný dňa 18.12.2013 v súvislosti so zmenou zákona o DPH v znení neskorších predpisov účinnom od 01.01.2004.

25. Správca dane v podaní zo dňa 01.12.2016 vyzval sťažovateľa na predloženie dôkazov, pričom sťažovateľ reagoval v podaní, ktoré bolo doručené správcovi dane dňa 13.12.2016. Následne správca dane v podaní zo dňa 03.01.2017 opätovne informoval sťažovateľa o priebežných výsledkoch daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2014 a zároveň mu oznámil, že svojím postupom v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach porušoval konkrétne ustanovenia zákona o DPH.

26. Sťažovateľ podal vyjadrenie, ktoré bolo doručené správcovi dane dňa 17.01.2017 a v ktorom okrem

iného uviedol, že aj po 01.01.2014 postupoval rovnako ako do 31.12.2013, nakoľko zákonodarca takýto postup nezakázal a nedošlo k porušeniu zákona o DPH.

27. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 100205693/2017 zo dňa 03.02.2017, ktorý bol sťažovateľovi doručený dňa 08.02.2017 spolu s výzvou, aby sa k zisteniam uvedeným v protokole vyjadril. Sťažovateľ na výzvu správcu dane reagoval vo svojom vyjadrení zo dňa 20.02.2017, v ktorom uviedol, že nesúhlasí s kontrolnými zisteniami a správcovi dane navrhol, aby akceptoval priznania k DPH za obdobie január až december 2014 tak, ako boli podané. Správca dane na ústnom pojednávaní dňa 03.03.2017 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100392056/2017 zo dňa 03.03.2017) prerokoval so sťažovateľom vznesené pripomienky, pričom sťažovateľ ani po výzve správcu dane k svojim tvrdeniam nepredložil žiadne nové dôkazy, ktoré by mohli mať vplyv na výsledok daňovej kontroly.

28. Správca dane rozhodnutím č. 100411122/2017 zo dňa 07.03.2017 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 2 136,67 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014. Sťažovateľ napadol predmetné rozhodnutie v zákonom stanovenej lehote odvolaním, v ktorom tvrdil, že neporušil žiadne ustanovenia zákona o DPH, a preto navrhol napadnuté rozhodnutie v celom rozsahu zrušiť. O podanom odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101834152/2017 zo dňa 24.08.2017 tak, že napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

29. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené, alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy, alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže, za podmienok ustanovených týmto zákonom, domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

30. Správne súdu v správnom súdnictve preskúmajajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

31. Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH zdaniteľnou osobou, je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa ods. 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

32. Podľa § 4 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2013 zdaniteľné osoby, ktoré majú sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku a ktoré spoločne podnikajú na základe zmluvy o združení 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.

33. Podľa § 4 ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2013 zdaniteľné osoby podľa odseku 2 sú povinné súčasne so žiadosťou o registráciu pre daň predložiť daňovému úradu písomnú zmluvu o združení a poveriť písomne jedného z účastníkov združenia vedením záznamov podľa § 70 za združenie. Poverená osoba je povinná predložiť daňovému úradu poverenie, zoznam účastníkov združenia s uvedením sídla alebo miesta podnikania a miestne príslušného daňového úradu každého účastníka združenia; ak dôjde k zmenám týchto skutočností, je poverená osoba povinná každú túto zmenu oznámiť

daňovému úradu do 20 dní odo dňa, keď zmena nastala. Poverená osoba vyhotovuje za združenie faktúry, vedie za združenie osobitne záznamy podľa § 70 a vo svojom daňovom priznaní a súhrnnom výkaze uvádza údaje za združenie. Za daň vzťahujúcu sa na spoločné podnikanie zodpovedajú účastníci združenia spoločne a nerozdielne.

34. Podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2013 žiadosť o registráciu pre daň môže podať aj zdaniteľná osoba, ktorá nedosiahla obrat podľa odseku 1 alebo 2. Ak sa jeden z účastníkov združenia, ktorý podniká spoločne na základe zmluvy o združení, rozhodne registrovať pre daň pred dosiahnutím obratu podľa odseku 2, sú povinní podať žiadosť o registráciu pre daň všetci účastníci tohto združenia k rovnakému dňu.

35. Podľa § 8 ods. 6 zákona o DPH, ak zdaniteľná osoba na základe komisionárskej zmluvy alebo inej obdobnej zmluvy, podľa ktorej koná vo svojom mene na účet inej osoby (ďalej len „komisionárska zmluva“), obstará kúpu tovaru alebo predaj tovaru, platí, že táto zdaniteľná osoba tovar kúpila a predala.

36. Podľa § 9 ods. 4 zákona o DPH, ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala.

37. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

38. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

39. Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

40. Podľa § 70 ods. 1 zákona o DPH platiteľ je povinný viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách; osobitne vedie záznamy o dodaní tovarov a služieb do iného členského štátu, o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, o prijatí služieb z iného členského štátu a o dovoze tovaru. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Na účely odpočítania dane vedie platiteľ záznamy v členení na tovary a služby s možnosťou odpočítania dane, bez možnosti odpočítania dane a s možnosťou pomerného odpočítania dane; v záznamoch platiteľ uvedie zdaňovacie obdobie, v ktorom vykonal odpočítanie dane alebo pomerné odpočítanie dane. Platiteľ vedie záznamy aj o platbách prijatých pred dodaním tovarov a služieb a o platbách poskytnutých pred dodaním tovarov a služieb. Člen skupiny je povinný viesť osobitne záznamy o dodaní tovarov a služieb ostatným členom skupiny.

41. Podľa § 78a ods. 1 zákona o DPH platiteľ je povinný podať kontrolný výkaz elektronickými prostriedkami za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré je povinný podať daňové priznanie, do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia. Ak platiteľ podá daňové priznanie pred 25. dňom po skončení zdaňovacieho obdobia, je povinný podať kontrolný výkaz v deň podania daňového priznania. Platiteľ nie je povinný podať kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie, za ktoré podáva daňové priznanie, v ktorom

- nie je povinný uviesť žiadne údaje o plneniach,
- je povinný uviesť len údaje o dodaní tovaru oslobodeného od dane podľa § 43 alebo § 47 alebo údaje o dodaní tovaru podľa § 45 a súčasne v ktorom neuvádza údaje o odpočítaní dane alebo uvádza len odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. d/.

42. Podľa § 85kb ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2014 poverená osoba podľa § 4 ods. 3 v znení účinnom do 31. decembra 2013 uvedie vo svojom daňovom priznaní, dodatočnom daňovom

priznaní, súhrnom výkaze a 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 kalendárneho roka 2013 zodpovedajú všetci účastníci združenia spoločne a nerozdielne.

43. Podľa § 829 ods. 1 Občianskeho zákonníka niekoľko osôb sa môže združiť, aby sa spoločne pričínili o dosiahnutie dojednaného účelu.

44. Podľa § 829 ods. 2 Občianskeho zákonníka združenia nemajú spôsobilosť na práva a povinnosti.

45. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti sťažovateľa vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

46. Najvyšší súd v tejto súvislosti, využíjúc ust. § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie najvyššieho súdu vydané v obdobnej veci pod sp.zn. 4Sžfk/22/2019 zo dňa 05.05.2020, ktoré konštatuje, že „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 O., ako druhý člen združenia, pričom daň z pridanej hodnoty ňou bola riadne priznaná a zaplatená.

47. 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.

48. 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.

49. 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.

50. Najvyšší súd Slovenskej republiky vo vzťahu k právnenému 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 niešť 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 zdruzenia, založeného v zmysle § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka.

51. 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 zdruzenia 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.

52. 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 zdruzenia o veci, ktoré pôvodne spadali do právomoci poverenej osoby. Poverená osoba nie je už naďalej oprávnená za spoločnú činnosť účastníkov zdruzenia vyhotovovať za združenie faktúry, viesť v zmysle ustanovenia § 70 zákona o DPH záznamy o činnosti zdruzenia a uvádzať vo svojom daňovom priznaní a vo svojom súhrnnom výkaze údaje o uskutočnených a prijatých zdaniteľných plneniach zdruzenia.

53. V súlade s novelizovanou právnou úpravou je každá fyzická osoba, ktorá je členom zdruzenia, 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 zdruzenia, 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 zdruzenia podľa zmluvy o združení. Z uvedeného vyplýva, že všetky vstupy a tým i odpočítanie dane z pridanej hodnoty z prijatého plnenia súvisiaceho s činnosťou zdruzenia, si uplatní každý účastník zdruzenia samostatne, a to v príslušnom pomere a obdobne poskytnuté zdaniteľné plnenia súvisiace s činnosťou zdruzenia, vykáže každý účastník zdruzenia tiež samostatne, v príslušnom pomere.

54. Po vyhodnotení vyššie uvedených aspektov Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že žalobca v postavení účastníka zdruzenia 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 zdruzenia 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.

55. 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 O. R., ako druhý účastník zdruzenia, podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, v ktorom uviedla daň z pridanej hodnoty, odpočítanie dane a vlastnú daňovú povinnosť na úhradu. Postup O. R., 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 povinnosti podať daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie v súlade s príslušnými

ustanoveniami vyššie citovaného zákona, reflektujúc na jeho zmenu účinnú od 01.01.2014.

56. 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 O. R. 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.

57. 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.

58. 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.

59. Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť zamietol podľa ust. § 461 SSP v spojení s ust. § 464 ods. 1 SSP.

60. O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.“

61. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.