



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej, a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Jaroslavy Fúrovej, v právnej veci **žalobcu: Ing. L. M. – A., O., IČO: X.**, zastúpený advokátom *JUDr. E. V.*, Advokátska kancelária V., proti **žalovanému: Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, 974 01 Banská Bystrica, **o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 20. februára 2009, č. I/222/17361-99317/2008/991410-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 25. júna 2010, č. k. 4S 71/2009-47, takto**

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 25. júna 2010, č. k. 4S 71/2009-47 **potvrzuje**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **nepriznáva**.

Odôvodnenie

Krajský súd v Bratislave rozsudkom zo dňa 25. júna 2010, č. k. 4S 71/2009-47 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 20. februára 2009, č. I/222/17361-99317/2008/991410-r a súčasne jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci mal preukázané, že žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu v Senci č. 609/230/35096/08/Blč zo dňa 19.8.2008, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie október 2004 v sume 18.888,17 EUR (569.025,-Sk) 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 (ďalej len „zákon o správe daní“) a uložil mu povinnosť zaplatiť rozdiel DPH vo vyrubenej výške do 15 dní.

Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný správny orgán vydal žalobou napadnuté rozhodnutie v súlade so zákonom. Konštatoval, že pri oboznámení sa s protokolom

č. I/183/12842-35748/2008/Cib zo dňa 20.6.2008 zameral pozornosť len na obchodné vzťahy, ktoré boli predmetom žaloby, jednalo sa o plnenie zo zmluvného vzťahu žalobcu a spoločnosti S.H., a.s., (kúpna zmluva č. T0001/2004 na sladovnícky jačmeň a úrody 2004 zo dňa 8.3.2004) a plnenie zo zmluvného vzťahu žalobcu so spoločnosťou F., a.s., (rámcová factoringová zmluva č. 100002 zo dňa 31.1.2003).

Krajský súd v Bratislave posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a/, b/, § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ a § 71 ods. 1 až 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase zdaniteľného plnenia (ďalej len „zákon o DPH“).

Nesúhlasil s názorom žalobcu, ktorý vo svojej žalobe poukazoval na ustanovenia zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ktorý bol účinný do 30.4.2004.

Konštatoval, že v preskúmvacej veci nebola vykonaným šetrením preukázaná realizácia dodania tovaru a teda ani vznik zdaniteľného plnenia a žalobcovi nevznikla povinnosť vystaviť faktúru. Poukázal na to, že daňový doklad deklaruje, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma platiteľmi dane z pridanej hodnoty, pričom jednému vzniká daňová povinnosť a druhému nárok na odpočet dane, daňový doklad odzrkadľuje všetky skutočnosti súvisiace s týmto zdaniteľným plnením a preto musí obsahovať taxatívne určené zákonné náležitosti. Ďalej konštatoval, že v danom prípade mali byť správcovi dane ku kontrole predložené doklady žalobcu vedené v jeho účtovníctve, ktoré mal v čase, kedy si uplatnil odpočet dane (t.j. pri podaní daňového priznania na DPH za október 2004) podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, pričom účtovné doklady dodávateľa tovaru neobsahovali náležitosti podľa § 71 ods. 2, písm. f/ zákona o DPH, odberateľovi z nich nevznikla daňová povinnosť a teda žalobcovi nevznikol nárok na odpočet dane.

Podľa názoru krajského súdu z priebehu daňovej kontroly, z popisu zistení, ani z obsahu administratívneho spisu nevyplýva skutočnosť, že by žalobca preukázal uzavretie písomnej dohody s odberateľom na dodávku ďalšieho sladovníckeho jačmeňa (kúpna zmluva č. T0001/2004) z roku 2004 a svoje tvrdenie o uzavretí ústnej dohody nepreukázal, keď jeho tvrdenie o ústnej dohode nebolo potvrdené odberateľom. Mal za to, že nepreukázaním zmluvného vzťahu na dodávku jačmeňa neuniesol žalobca v daňovom konaní dôkazné bremeno o tom, že umožnil odberateľovi nakladať s dodaným tovarom a teda, že ho dodal.

Krajský súd poukázal na právnu úpravu v § 450 ods. 1 a § 325 Obchodného zákonníka (ObZ), ktoré ustanovenia zákona citoval. Konštatoval, že žalobca v konaní nepredložil žiaden relevantný dôkaz o svojich tvrdeniach a ani nenavrhol kontrolnému orgánu vykonať príslušný dôkaz a teda v konaní nepreukázal, že umožnil odberateľom (S.H., a.s., H., Ing. V. I.-A.) nakladať s tovarom, t.j. že došlo k zdaniteľnému plneniu a že na základe tejto skutočnosti bol oprávnený vystaviť faktúry, s poukazom na to, že spoločnosť F., a.s., akceptovala návrhy žalobcu na postúpenie pohľadávok a vykonala úhrady v prospech účtu žalobcu, pričom F., a.s., eviduje predmetné faktúry bez uvedenia množstva dodaného tovaru a jednotkovej ceny bez dane, nie je uvedený ani dátum dodania tovaru, ani množstvo dodávky na dodacích listoch, kontrolou teda bolo zistené, že žalobca tovar vo vyššie uvedenej hodnote (vrátane DPH) nedodal, platiteľovi nevznikla daňová povinnosť a teda nemohol postupovať podľa § 25 ods. 3 zákona o DPH.

Krajský súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne, keď žalobcovi v uvedených prípadoch nepriznal právo na odpočítanie DPH, keďže mu právo na odpočítanie DPH z predmetných vystavených faktúr nevzniklo.

Krajský súd na základe obsahu spisu, vyjadrení žalobcu a žalovaného dospel k záveru, že žalovaný správne právne vyhodnotil vec, jeho postup a rozhodnutie v rozsahu žaloby bolo v súlade so zákonom a žalobu preto podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Rozhodovanie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal a žalovaný zo zákona na náhradu trov konania nemá nárok.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca.

Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Poukázal na to, že v súlade s ustanovením § 2 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. poskytol správcovi dane potrebnú súčinnosť, vysvetlil nesprávnosť dodatočného platobného výmeru. Namietal, že správca dane nerešpektoval skutkový stav a jeho postup možno hodnotiť ako v rozpore so základnou zásadou daňového konania zdôrazniac, že správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Vytýkal správcovi dane, že urobil nesprávny záver o tom, že k dodávke tovaru nedošlo a to na základe jednostranných vyjadrení odberateľa. Uviedol, že z tvrdení kontrolnej skupiny, že jeho odberatelia nepotvrdili dodanie tovaru, alebo že nemajú zaúčtované faktúry, nemôže byť vyvodený záver, že sa dodávka tovaru neuskutočnila, alebo že by žalobca nemohol opraviť základ dane podľa § 18 zákona č. 289/1995 Zb. o dani z pridanej hodnoty.

Žalobca ďalej poukazoval na to, že nemožno oddeliť fungovanie DPH od právnej úpravy obchodných vzťahov. Uviedol, že Obchodný zákonník spočíva na princípe najširšej zmluvnej voľnosti. Strany si môžu dojednať aj iné zmluvy, než len tie, ktoré sú výslovne uvedené v Obchodnom zákonníku ako určitý zmluvný typ. Pritom všetky ustanovenia tretej časti Obchodného zákonníka, ktorá sa nazýva záväzkové vzťahy, majú v zásade dispozitívnu povahu, čo znamená, že strany si môžu v dohodnutej zmluve účinky vyplývajúce pre seba zmeniť alebo úplne vylúčiť, keďže Obchodný zákonník, spočíva na princípe neformálnosti zmlúv, ktoré sa môžu dojednať aj ústne alebo dokonca aj konkludentne. Za deň splnenia dodávky je možné považovať aj deň, kedy je dodávka pripravená k odberu. Skutočnosť, že tovar nebol fyzicky odberateľmi odobratý a tiež že neboli potvrdené dodacie listy, resp. vystavené príjemky na sklad, nemôže znamenať, že kontrakt nebol splnený a teda že k dodávke tovaru nedošlo.

Tvrdil, že vystavil faktúru pred potvrdením fyzického odovzdania tovaru, čím neporušil žiadne ustanovenie zákona o DPH, nakoľko následne bola dodávka zrušená, v súlade so zákonom vystavil doklady o oprave základu dane – dobropisy, a preto postupoval v súlade s ustanovením § 18 ods. 3 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, keď rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane uviedol v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom vyhotovil doklad o oprave základu dane. Nesúhlasil so závermi daňovej kontroly o presune dobropisu medzi jednotlivými zdaňovacími obdobiami. Považuje ich za účelové, aby správca dane mohol potom pristúpiť vo vyrubovacom konaní k uloženiu pokuty.

Žalobca ďalej tvrdil, že zákon č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v žiadnom svojom ustanovení nezakazuje vystaviť faktúru aj pred fyzickým odovzdaním tovaru. Nesúhlasil s názorom správcu dane, ktorý vo svojom rozhodnutí uviedol, že daňový subjekt

nemohol postupovať podľa § 18 ods. 3 zákona o DPH (zrejme mal na mysli zák. č. 289/1995 Z. z.) a nemohol dobropis zahrnúť do toho zdaňovacieho obdobia, v ktorom ho vyhotovil, ale mal postupovať podľa § 42 ods. 2 zákona o DPH, t. j. podať dodatočné daňové priznanie k zdaňovaciemu obdobiu október 2004 a týmto spôsobom si daň uplatniť späť.

Vytýkal správcovi dane, keď konštatoval porušenie § 18 ods. 3 citovaného zákona, pričom vo svojom rozhodnutí nespochybnil právo daňového subjektu vykonať opravu základu dane podľa § 18 ods. 1 a taktiež žiadnym spôsobom nespochybnil právo daňového subjektu vystaviť faktúru pred fyzickým odovzdaním tovaru, namietajúc, že neuviedol žiadne konkrétne porušenie zákona. Uviedol, že opravu základu dane vykonal z dôvodu zrušenia dodania tovaru a preto postupoval podľa § 18 ods. 1 zákona o DPH (zrejme mal na mysli zák. č. 289/1995 Z. z.). Z uvedeného dôvodu nemal inú možnosť, ako opravu základu dane zahrnúť do obdobia, kedy bol tento doklad vyhotovený, čím postupoval v súlade so zákonom. Poukazoval na skutočnosť, že v praxi sa častokrát vyskytujú prípady, že odberateľ tovar neprevezme, dodávateľ fakturuje dodávku tovaru ešte pred potvrdením fyzického prevzatia tovaru, čo však neznamená, že sa týmto predávajúci zbavuje možnosti v prípade zrušenia dodávky vystaviť doklad o oprave základu dane podľa § 18 zákona o DPH (zrejme zák. č. 289/1995 Z. z.).

Žalobca taktiež poukazoval na ustanovenie § 15 ods. 1 zákona o DPH (zrejme mal na mysli zákon č. 511/1992 Zb.), podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu zákona o správe daní. Namietal, že správca dane porušil toto ustanovenie, nakoľko žalobca v priebehu daňovej kontroly nespochybniteľne preukázal, že postupoval v súlade s ustanovením § 18 zákona o DPH a vystavenými dobroписmi na zrušenie dodávky tovaru neporušil zákon ani neukrátil štátny rozpočet.

Nesúhlasil s úkonmi správcu dane, ktorými spochybnil uvedené dodávky tovaru (v daňovom konaní nebolo preukázané, že tovar nebol nachystaný k odberu, čo sa v zmysle Obchodného zákonníka už považuje za splnenie kontraktu) a právo žalobcu vystaviť doklady o oprave základu dane podľa § 18 zákona o DPH v kontexte na ustanovenie § 15 ods. 1 zákona o správe daní nad rámec nevyhnutnosti a v rozpore so základnými zásadami daňového konania. Poukázal na to, že tieto námietky vznikli aj vo vyjadrení k protokolu, avšak správca dane sa týmito námietkami nezaoberal.

Žalobca ďalej uviedol, že ak vystavil faktúry, podal daňové priznanie a odviedol daň a v ďalšom období vystavil doklady o oprave základu dane a tieto zahrnul do daňových priznaní a toto všetko riadne zaúčtoval, splnil si voči štátu všetky svoje zákonné povinnosti, daň bola riadne vybratá aj odvedená, potom sú ďalšie úkony správcu dane už nad rámec zákona, nechránia jeho záujmy, porušujú jeho právo, namietajúc, že správca dane bol povinný prihliadať na všetko, čo vyjde najavo v daňovom konaní, avšak správca dane daňovú kontrolu vykonal neoprávnene a v rozpore so zákonom, čo ho neprimerane zaťažilo.

Namietal, že žalovaný správny orgán svojím postupom účelovo, ťaživo a reštriktívne vykladá zákon v neprospech žalobcu. V tejto súvislosti poukazoval na čl. 2 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého štátne orgány môžu konať iba v medziach zákona, naproti tomu každý právny subjekt môže konať, čo nie je zákonom zakázané a nikoho nemožno nútiť, aby konal čo mu zákon neukladá. Poukazoval aj na čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého výklad všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že navrhoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil. Uviedol, že žalobca v odvolaní poukazuje na tie isté skutočnosti, ktoré boli obsahom odvolania proti

prvostupňovému rozhodnutiu ako aj obsahom žaloby, dokonca sa opätovne odvoláva na ustanovenia zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ktorý bol účinný len do 30.4.2004 a teda ktorý v danom prípade nemožno aplikovať. Pridržiaval sa písomného vyjadrenia k žalobe.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2004, a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konania im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci bolo rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2004.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že 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 (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). 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 (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). 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 (ods. 6). Všetky daňové subjekty

majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní účinného v čase vykonania daňovej kontroly 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. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na účel zistenia oprávnenosti uplatneného nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 7, 8 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. 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. Správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu. 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 § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o DPH“) (1) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 6. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1, písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 71 ods. 1, 2 zákona o DPH pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím platby a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal platbu, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až 42.

Faktúra musí obsahovať:

- a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň,**
- b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené,**
- c) poradové číslo faktúry,**
- d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,**
- e) dátum vyhotovenia faktúry,**
- f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,**
- g) základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,**
- h) sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane,**
- i) výšku dane spolu v slovenských korunách.**

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade so zákonom o správe daní, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom – žalobcom a vo veci rozhodol skutkovo a právne správne, žalovaný správny orgán sa s námietkami žalobcu vznesenými v daňovom konaní náležite vypořiadaval v dôvodoch svojho rozhodnutia, z ktorých dôvodov rozhodnutie žalovaného správneho orgánu je treba považovať za súladné so zákonom, a preto súd prvého stupňa rozhodol vo veci zákonne, keď žalobu zamietol.

Odvolací súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že DR SR Odbor mimoriadnych kontrol, Oddelenie výkonu mimoriadnych kontrol Bratislava vykonalo u žalobcu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovilo protokol č. I/183/12842-35748/2008/Cib zo dňa 20.6.2008 a Dodatok k protokolu č. I/183/12842-62023/2008 zo dňa 1.8.2008; protokol bol s platiteľom dane – žalobcom prerokovaný a doručený dňa 6.8.2008. Na základe zistení v rámci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty správca dane Daňový úrad v Senci dodatočným platobným výmerom č. 609/230/35096/08/Blč zo dňa 19.8.2008 vyrubil

žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2004 v sume 569.025,--Sk (18.888,169 EUR). Proti tomuto rozhodnutiu správcu dane sa žalobca odvolal. Žalovaný rozhodnutím č. I/222/17361-99317/2008/991410-r zo dňa 20.2.2009 (napadnuté žalobou) potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu v Senci č. 609/230/35096/08/Blč zo dňa 19.8.2008.

Ďalej mal odvolací súd z obsahu administratívneho spisu preukázané, že žalobca ako platiteľ dane v kontrolovanom zdaňovacom období október 2004 odpočítal daň z prijatej faktúry č. 401035 (interné č. 192) zo dňa 30.9.2004 od spoločnosti F., a.s., ktorá mu fakturovala za služby odmenu factora, úrok a poplatky za dokumenty, podkladom k faktúre boli služby factora poskytnuté za zrealizované úhrady pohľadávok - faktúry č. 204067, č. 204072, č. 204073, č. 204079, č. 204080 a č.204081, č. 204083, č. 204084 a za poskytnuté finančné prostriedky na nákup – faktúra č. 502/04 (int. č. 165) zo dňa 11.8.2004, pričom tovar v zmysle uvedených faktúr platiteľ odberateľom nedodal. Žalobca k uvedeným faktúram vyhotovil dobropisy, pretože neprišlo k dodaniu tovaru, DPH z uvedených faktúr pôvodne odvedenú do štátneho rozpočtu, si na základe dobropisov uplatnil v plnom rozsahu späť. Služba prijatá v zmysle factoringovej faktúry č. 401035 bola poskytnutá na neexistujúce pohľadávky, na základe ktorých tovar nebol dodaný a preto žalobcovi ako platiteľovi dane nevzniklo právo na odpočítane dane, pretože prijatú službu nepoužil na uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Factoringová spoločnosť predmetné postúpené pohľadávky u deklarovanych odberateľov neoverovala a poskytovala finančné prostriedky na úhradu pohľadávok, ktoré nevznikli, keďže sa nejednalo o faktúry za dodávky tovaru. Žalobca prijaté finančné prostriedky od factoringovej spoločnosti jej vrátil, v dôsledku čoho prijaté finančné prostriedky nepoužil na uskutočnenie zdaniteľných plnení – nákup a predaj tovaru, ale prijatými platbami od factora mu uhradil späť predchádzajúce záväzky.

Pokiaľ išlo o faktúru č. 502/04 z 11.8.2004 túto faktúru dodávateľ Ing. V. I. – A. dobropisoval v plnej výške na základe faktúr č. 505/04, 506/04 a 507/04 z 20.8.2004; dodávateľ tovar na základe faktúry č. 502/04 žalobcovi ako odberateľovi nedodal, teda nemohol byť ani predmetom predaja a preto ani táto časť prijatej služby uvedená v predmetnej faktúre nebola použitá na zdaniteľné obchody s daňou.

Odvolací súd súčasne zistil, že tovar, ktorý bol predmetom faktúr č. 204072, č. 204073, č. 204079, č. 204080 a č. 204085 pre odberateľa S.H., a.s., N. dodaný nebol a teda uvedený odberateľ nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník, pričom odberateľ neuviedol, že by bol tento tovar odmietol prevziať tak, ako to tvrdí žalobca.

Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu ďalej zistil, že tovar, ktorý bol predmetom faktúry č. 204088 pre odberateľa Ing. V. I. - A. dodaný taktiež nebol a teda ani tento odberateľ nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník, pričom odberateľ neuviedol, že by bol tento tovar odmietol prevziať tak, ako to tvrdí žalobca.

Z uvedeného vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že pohľadávky spôsobilé na postúpenie spoločnosti F., a. s., nevznikli, takže služby fakturované touto factoringovou spoločnosťou nie sú prijaté pre dodávky platiteľa – dodávateľa, nakoľko fakturované služby žalobca nepoužil na účely svojho podnikania v zmysle § 49 ods. 3 zákona o DPH, pričom len formálna existencia faktúry, nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich

nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené.

Najvyšší súd Slovenskej republiky súhlasí s názorom žalobcu, že Obchodný zákonník spočíva na princípe širšej zmluvnej voľnosti a že strany si môžu dojednať aj iné zmluvy, než sú uvedené v Obchodnom zákonníku. Avšak pre posúdenie splnenia zákonných podmienok vzniku nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nie je možné aplikovať ustanovenia Obchodného zákonníka upravujúce dodanie tovaru, ale vznik nároku na odpočet dane daňové orgány posudzujú podľa zákonnej úpravy ustanovenej v citovaných ust. § 49 ods. 1, 2 v spojení s § 51 zákona o DPH, a pokiaľ si daňový subjekt nárok na odpočet dane uplatnil, zaťažuje ho dôkazná povinnosť preukázať uskutočnenie zdaniteľných obchodov, pričom nepostačuje, že tovar bol k odberu prichystaný. Z uvedených dôvodov teda pre daný prípad nie je rozhodujúce, akým spôsobom mal žalobca svoje zmluvné vzťahy s odberateľmi dojednané, rozhodujúca je skutočnosť, že fakturované vecné plnenia uskutočnené neboli, čo napokon ani sám žalobca nepoprel. Je pritom právne irelevantné z akého dôvodu k ich uskutočneniu nedošlo.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu ako aj žalovaného, že žalobca v konaní nepreukázal, že vecné plnenia fakturované pre odberateľov S.H., a.s., N. a Ing. V. I. – A. sa uskutočnili.

Žalobca tak v konaní neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Pokiaľ žalobca v odvolaní ako aj v samotnej žalobe poukazuje na skutočnosť, že v prípade dodávky pre odberateľov postupoval podľa ustanovení § 15 a § 18 ods. 1 a 3 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, odvolací súd poukazuje na to, že v čase rozhodnom pre uplatnenie odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie október 2004 už tento zákon nebol účinný, keďže dňom 1.5.2004 bol nahradený zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty a preto žalobca nemohol upraviť základ dane podľa § 18 zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty a ani podľa ustanovení tohto zákona postupovať.

Odvolací súd zhodne s názorom súdu prvého stupňa nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu, pokiaľ v odvolaní namietal, že skutkový stav bol nesprávne právne posúdený. V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje na to, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, nepostačuje iba predloženie faktúry, ale platiteľ dane musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K tejto námietke dáva do pozornosti, že v zmysle vyššie citovaného ustanovenia zákona o správe daní je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva.

Odvolací súd poukazuje súčasne na to, že factoring je službou založenou na postúpení pohľadávok, preto ak klientovi factora osoba uvedená na faktúre nič nedlhuje, neexistuje ani reálna pohľadávka, ktorú by klient mohol postúpiť factorovi na vymáhanie. V prípade poskytnutej factoringovej služby vystupuje voči odberateľom ako nový veriteľ factor, a teda je zrejmé, že v prípade neexistujúcej pohľadávky nemá factor od koho dlh vymáhať. V prípade ako je v danej veci, teda v prípade postúpenia neexistujúcich pohľadávok na factoringovú spoločnosť možno konštatovať, že platiteľ dane (žalobca) neprijal službu vymáhania pohľadávok od factoringovej spoločnosti a nevzniklo mu potom ani právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH.

Odvolací súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 O.s.p.), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom.

Odvolací súd vzhľadom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť správnosť preskúmaného rozhodnutia.

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny a súladný so zákonom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1, 2 potvrdil. V zásade sa stotožnil aj s dôvodmi uvedenými v napadnutom rozsudku krajského súdu, na ktoré súčasne poukazuje.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a s § 250k ods. 1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania, pretože bol v tomto konaní neúspešný.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave, dňa 25. mája 2011

**JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.
predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth