



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: **Ing. L. M. A.**, so sídlom O. S., právne zastúpený *JUDr. E. V.*, advokátom so sídlom V. B. proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/222/17375-99307/2008/991410-r zo dňa 20.februára 2009, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/73/2009-41 zo dňa 17. júna 2010, jednomyseľne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/73/2009-41 zo dňa 17. júna 2010 **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

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/17375-99307/2008/991410-r zo dňa 20.02.2009. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Senec č. 609/230/35108/08/Blč zo dňa 19.08.2008, ktorým správca dane vyrubil

žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2005 v sume 69. 594,- Sk, t.j. 2 310,09 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že z predloženého administratívneho spisu zistil, že žalovaný vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - september, november, december 2005. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. I/183/12842-44249/2008/Vok zo dňa 20.06.2008 a dodatok k protokolu č. 1/183/12842-65003/2008/Vok zo dňa 01.08.2008. Protokol s dodatkom bol so žalobcom prerokovaný a bol mu doručený dňa 06.08.2008. Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou správca dane vyrubil žalobcovi daň z pridanej hodnoty v sume 69 594,- Sk dodatočným platobným výmerom č. 609/230/35108/08/Blč zo dňa 19.08.2008 podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb.

Žalobca podal miestne príslušnému správcovi dane daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie v zákonom stanovenej lehote, v ktorom uviedol vlastnú daňovú povinnosť vo výške 1 438 488,- Sk. Dodatočné daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie nepodal.

1. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane a odpočítal v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2005 daň z faktúry od dodávateľa - F. S. S. a.s., vo výške 69 594,- Sk. Predmetom faktúry č. 501497 zo dňa 31.10.2005 boli odmeny, úroky a poplatky súvisiace s postúpenými faktúrami. Žalobca postúpil factoringovej spoločnosti odberateľskú faktúru: V. I. - A., G. zo dňa 27.10.2004 na celkovú sumu 25 704 000,- Sk z toho DPH vo výške 4 104 000,- Sk, predmetom ktorej bola dodávka 4 500 ton sladovníckeho jačmeňa. K uvedenému obchodnému prípadu vykonal dožiadaný daňový úrad kontrolu, o čom bola spísaná zápisnica č. 615/320/38788/JASE zo dňa 04.11.2005. Podľa vyjadrenia odberateľa tovar nebol dodaný na sklad odberateľa, ale zostal umiestnený u dodávateľa a čakal na fyzickú dodávku konečnému odberateľovi.

Dňa 22.12.2004 dodávateľ - žalobca oznámil, že dodávku, ktorá je predmetom faktúry č. 204088, nevie fyzicky uskutočniť do konca roku 2004, a preto súhlasí so zrušením a dobropisom. V rámci daňovej kontroly žalobca predložil faktúru č. 204088/D vyhotovenú dňa 27.01.2005, ktorou v plnej výške dobropisoval faktúru č. 204088, ktorú zahrnul do daňového priznania za zdaňovacie obdobie január 2005. K výzve na predloženie dokladov č. 1/183/12842-78623/07 zo dňa 17.10.2007 sa vyjadril, že faktúry boli vyhotovené na základe dlhodobých kontraktov a nakoľko dodávaný tovar a dodávky boli ústne odmietnuté, bol nútený vystaviť dobropisy. Faktúra č. 204088 s dátumom vyhotovenia 25.10.2004 (dátum splatnosti 22.02.2005) bola žalobcom postúpená dňa 26.10.2004 spoločnosti F. S. S. a.s., v zmysle uzatvorenej Rámcovej factoringovej zmluvy a Obchodného kontraktu č. 100002.007 na poskytnutie factoringu pre zákazníka Ing. V. I. - A., G. a prijal od factora zálohu dňa 27.10.2004 vo výške 23 133 600,- Sk. Spoločnosť F. S. S. a.s., odstúpila od postúpenej pohľadávky v zmysle Oznámenia o odstúpení č. 65903972 zo dňa 20.12.2005

(ID-024). Táto spoločnosť (F. S. S. a.s.) fakturovala mesačne v roku 2005 odmenu, úroky a poplatky v zmysle RFZ a príslušného Obchodného kontraktu v celkovej sume s DPH 1.479.670,38 Sk. V jednotlivých zdaňovacích obdobiach roka 2005 si daňový subjekt (žalobca) uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej výške 236 349,89,-Sk.

2. Krajský súd z protokolu z daňovej kontroly ďalej zistil, že žalobca uzatvoril dňa 06.12.2004 kúpnu zmluvu so spoločnosťou D. s.r.o., N. B. Na základe kúpnej zmluvy dňa 09.02.2004 žalobca vystavil faktúru č. 204098 (splatnú 08.04.2005 na dohodnutú kúpnu cenu 30 000 000,- Sk s uplatnením oslobodenia od dane v zmysle § 38 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, ďalej len zákon o DPH. Faktúru žalobca postúpil dňa 14.12.2004 spoločnosti F. S. S. a.s., B. v zmysle uzatvorenej Rámcovej factoringovej zmluvy č. 100002 zo dňa 31.01.2003 a Obchodného kontraktu č. 100002.008 na poskytnutie služieb factoringu pre odberateľa D. s.r.o., B. Factoringová spoločnosť akceptovala návrh žalobcu a vyplatila mu zálohu vo výške 15 871 268,- Sk. Za poskytnutie factoringovej služby fakturovala spoločnosť F. S. S. a.s. mesačne v roku 2005 odmenu, úroky a poplatky v zmysle rámcovej factoringovej zmluvy a príslušného obchodného kontraktu v celkovej sume s DPH 1 029 970,59 Sk. V jednotlivých zdaňovacích obdobiach roka 2005 si daňový subjekt uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej výške 164 449,09 Sk. Dňa 11.04.2005 na základe dohody o odstúpení od kúpnej zmluvy zo dňa 06.12.2004 vyhotovil žalobca dobropis č. 204094/D na sumu 30 000 000,- Sk, ktorým v plnej výške dobropisoval faktúru č. 204098.

3. Z protokolu o daňovej kontrole krajský súd zistil, že žalobca dňa 29.04.2005 uzatvoril kúpnu zmluvu s obchodnou spoločnosťou P. T., s.r.o., N. T. na predaj nehnuteľností v dohodnutej kúpnej cene 60 mil. Sk. Dňa 29.04.2005 s dátumom splatnosti 30.09.2005, vyhotovil žalobca faktúru č. 205037, ktorú postúpil v zmysle uzatvorenej Rámcovej factoringovej zmluvy č. 100002 a Factoringovej zmluvy č. 100002.009 na poskytnutie factoringu pre zákazníka P. T., s.r.o. Factoringová spoločnosť akceptovala návrh žalobcu na postúpenie pohľadávky a previedla v prospech účtu žalobcu sumu 54 000 000,- Sk v zmysle avíza o platbe č. 45003945 dňa 29.04.2005 a dňa 21.10.2005 6 000 000,- Sk. Factoringová spoločnosť fakturovala mesačne v roku 2005 odmenu, úroky a poplatky žalobcovi v zmysle RFZ a príslušnej factoringovej zmluvy celkom s DPH 1 923 975,- Sk. V jednotlivých zdaňovacích obdobiach roka 2005 si žalobca odpočítal daň z pridanej hodnoty v celkovej výške 307 189,15 Sk. Dňa 25.10.2005 žalobca vyhotovil faktúru č. 205037/D, ktorou dobropisoval v plnej výške pôvodnú faktúru zo dňa 29.04.2005. K zápisu vlastníckych práv do katastra nehnuteľností nedošlo.

Dňa 19.08.2008 vydal správca dane dodatočný platobný výmer, ktorým určil žalobcovi povinnosť uhradiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2005 v sume 69 594,- Sk. Predmetný rozdiel vychádzal zo sumy určenej žalobcom v daňovom priznaní vo výške 1 438 488,- Sk a daňou zistenou vykonanou kontrolou vo výške 1 508 082,- Sk.

Podľa názoru krajského súdu vykonaným šetrením nebola preukázaná realizácia dodania tovaru a teda ani vznik zdaniteľného plnenia a žalobcovi nevznikla povinnosť vystaviť faktúry. Žalobca uzavretie písomnej dohody s odberateľom na dodávku sladovníckeho jačmeňa v roku 2005 a svoje tvrdenie o uzavretí ústnej dohody nepreukázal. Jeho tvrdenie o ústnej dohode nebolo potvrdené odberateľom. 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. Žalobca nesplnil podmienky dohodnuté factoringovou zmluvou č. 100002 zo dňa 31.01.2003, pretože k factoringu postúpil neexistujúce pohľadávky z neuskutočnených dodávok vyúčtované neodoslanými faktúrami a o postúpení svojich pohľadávok factoringovej spoločnosti neinformoval odberateľov. Uvedeným konaním uviedol factoringovú spoločnosť do omylu, ktorá plnila svoje povinnosti vyplývajúce zo zmluvy bez právneho dôvodu.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca a navrhol rozhodnutie žalovaného zrušiť. Namietal, že zhodnotenie dôkazov a potvrdenie rozhodnutí Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky neumožňuje správne vyrubiť a vybrať daň. Správca dane je povinný pri uplatňovaní daňových predpisov brať do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. V súlade s ustanovením § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. poskytol správcovi dane potrebnú súčinnosť, v odvolaní a doplnení odvolania vysvetlil nesprávnosť a nezákonnosť napadnutého rozhodnutia a i napriek tomu žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane. Ďalej uviedol, že postup správcu dane je v rozpore s platnými právnymi predpismi, najmä so zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a zákonom č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, pretože na základe jednostranných vyjadrení odberateľa urobil nekorektný záver, že k dodávke tovaru nedošlo. Za dodávateľa nemôže žiadna tretia strana rozhodnúť, či obchodný kontrakt sa považuje za splnený a tiež či môže vystaviť faktúru za dodávku tovaru. Z tvrdení kontrolnej skupiny, že odberatelia nepotvrdili dodanie tovaru, alebo že nemajú zaúčtované faktúry, nemôže byť vyvodený záver, že sa dodávka tovaru neuskutočnila a už vôbec nie, že nemohol opraviť základ dane podľa § 18 zákona o DPH. Fungovanie dane z pridanej hodnoty nemožno oddeliť od právnej úpravy obchodných vzťahov. Obchodný zákonník spočíva na princípe čo 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 obchodné záväzkové vzťahy, majú v zásade dispozitívnu povahu. Znamená to, že strany si môžu v dohodnutej zmluve účinky vyplývajúce pre seba zmeniť alebo úplne vylúčiť. Obchodný zákonník spočíva na princípe neformálnosti zmlúv, ktoré sa môžu dojednať aj ústne alebo dokonca aj konkludentným spôsobom. Za deň splnenia dodávky je v súlade s Obchodným zákonníkom možné považovať tiež deň, kedy je dodávka nachystaná 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.

Poukázal na to, že faktúru č. 204088 zo dňa 27.10.2004 vystavil pred potvrdením fyzického odovzdania tovaru, čím neporušil žiadne ustanovenie zákona o dani z pridanej hodnoty. Nakoľko následne bola dodávka zrušená, v súlade so zákonom vystavil doklady o oprave základu dane – dobropisy. Postupoval teda v súlade s ustanovením § 18 ods. 3 zákona, 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. So závermi daňovej kontroly o presune dobropisu (dobropisov) medzi jednotlivými zdaňovacími obdobiami preto nesúhlasí a považuje ich za účelové z dôvodu, aby správca dane mohol potom pristúpiť vo vyrubovacom konaní k uloženiu pokuty. Zákon č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v žiadnom svojom ustanovení nezakazuje vystaviť faktúru aj pred fyzickým odovzdaním tovaru. Správca dane vo svojom rozhodnutí nespochybnil právo daňového subjektu vykonať opravu základu dane podľa § 18 ods. 1, pritom správca dane konštatuje porušenie § 18 ods. 3 zákona. Správca dane taktiež žiadnym spôsobom nespochybnil právo daňového subjektu vystaviť faktúru pred fyzickým odovzdaním tovaru – neuviedol žiadne konkrétne porušenie zákona. Opravu základu dane vykonal žalobca z dôvodu zrušenia dodania tovaru a preto postupoval podľa § 18 ods. 1 zákona. Z uvedeného dôvodu nemal inú možnosť, ako opravu základu dane zahrnúť do obdobia, kedy bol tento doklad vyhotovený, čím postupoval v súlade so zákonom. V praxi sa častokrát vyskytujú prípady, že odberateľ tovar neprevezme, dodávateľ vyfakturuje 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.

V zmysle § 15 ods. 1 zákona o DPH sa daňová kontrola vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Správca dane porušil svojim postupom toto zákonné ustanovenie, nakoľko žalobca v priebehu daňovej kontroly nespochybniteľne preukázal, že postupoval v súlade s ustanovením § 18 zákona a vystavenými dobropismi na zrušenie dodávky tovaru žiadnym spôsobom neporušil zákon ani neukrátil štátny rozpočet. V tejto súvislosti sú úkony správcu dane, ktorými spochybňuje 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 s § 15 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov nad rámec nevyhnutnosti a v rozpore so základnými zásadami daňového konania. V priebehu daňovej kontroly uvedené namietal aj vo vyjadrení k protokolu, avšak správca dane sa týmto vôbec nezaoberal. Z toho vyplýva, že mu odoprel využiť ustanovenie § 18 zákona o DPH o oprave základu dane čo odôvodnil voľnou úvahou a tak, že takýto postup nebol možný. Postup správcu dane je v rozpore so základnými zásadami daňového konania uvedenými v § 2 zákona o správe daní a to zásadou súčinnosti a voľného hodnotenia dôkazov pretože vystavil faktúry, podal daňové priznanie a odviedol daň, a v ďalšom období vystavil doklady o oprave základu dane a tieto zahrnul do daňových priznaní. Všetko riadne zaúčtoval, splnil

si voči štátu zákonné povinnosti, daň bola riadne vybraná aj odvedená a preto ďalšie úkony správcu dane sú už nad rámec zákona, ktoré nechránia jeho záujmy, porušujú jeho právo aby správca dane prihliadal na všetko, čo vyjde najavo v daňovom konaní a neoprávnene a v rozpore so zákonom ho neprimerane zaťažujú.

III.

Žalovaný sa vo vyjadrení k odvolaniu pripojil k dôvodom uvedeným v písomnom vyjadrení k žalobe a doplnil, že žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu poukazuje na tie isté skutočnosti, ktoré už boli obsahom odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane ako aj obsahom žaloby a dokonca sa znova odvoláva na príslušné ustanovenia zákona č. 289/1995 Z.z., ktorý platil len do 30.04.2004, a ktorý v danom prípade nemožno aplikovať. Navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/73/2009-41 zo dňa 17.06.2010 ako vecne správny potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 246c ods.1 veta prvá OSP a § 212 ods. 1 OSP) bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP) a po tom ako bol deň vyhlásenia rozhodnutia zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk a senát rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. v znení účinnom od 01.05.2011) a rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, ods. 3 O.s.p.).

Predmetom preskúmania v danej veci bolo rozhodnutie žalovaného č. I/222/17375-99307/2008/991410-r zo dňa 20.02.2009, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Senec č. 609/230/35108/08/Blč zo dňa 19.08.2008 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2005 v sume 69. 594,- Sk, t.j. 2 310,09 €.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy 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).

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) v § 2 ustanovuje základné zásady daňového konania. Jednou zo základných zásad je zásada zákonnosti, ktorá v § 2 ods. 1 ustanovuje pre správcu dane povinnosť postupovať v daňovom konaní v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a v § 2 ods. 2 (v zmysle zásady súčinnosti) postupovať v úzkej súčinnosti

s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), podľa ktorej 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

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

Podľa § 29 ods. 1, 2 zákona o správe daní *dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.*

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 (§ 29 ods. 4 zákona o správe daní).

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o DPH“) *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 7. 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 (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z pridanej hodnoty).

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona o dani z pridanej hodnoty, 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.

Najvyšší súd z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - september, november, december 2005, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. I/183/12842-44249/2008/Vok zo dňa 20.06.2008 a dodatok k protokolu č. I/183/12842-65003/2008/Vok zo dňa 01.08.2008, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 06.08.2008.

Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane a odpočítal v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2005 daň z faktúr od dodávateľa spoločnosti F. S. S. a.s., (ďalej aj „factoringová spoločnosť“) vo výške 69.594,40,-Sk. Predmetom faktúr boli odmeny, úroky a poplatky súvisiace s postúpenými faktúrami pre odberateľa Ing. V. I. - A., pre kupujúceho D. s.r.o., a pre kupujúceho P. T., s.r.o.

Na základe kontrolných zistení tovar, ktorý je predmetom vyhotovenej faktúry č. 204088 zo dňa 25.10.2004 pre odberateľa Ing. V. I. - A., nebol dodaný a odberateľ (zákazník) nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník. Žalobca k dodávkam tovarov uviedol, že faktúra bola vyhotovovaná na základe dlhodobých kontraktov a nakoľko dodávaný tovar a dodávky boli ústne odmietnuté, bol nútený vystaviť dobropisy. Dodanie tovarov, ktoré boli predmetom faktúr postúpených spoločnosti F. S. S. a.s., sa neuskutočnilo a nevznikla ani pohľadávka spôsobilá na postúpenie spoločnosti F. S. S. a.s.

Pri vyhotovení faktúry č. 204098 zo dňa 09.12.2004 vyhotovenej v zmysle kúpnej zmluvy s kupujúcim D. s.r.o., predmetom ktorej boli nehnuteľnosti zapísané na LV č. X k.ú. S. si uplatnil žalobca oslobodenie od dane v zmysle § 38 ods. 1 zákona o DPH. Dňa 14.12.2004 túto faktúru postúpil factoringovej spoločnosti, od ktorej prijal dňa 17.12.2004 zálohu na jej úhradu vo výške 15.871.268,-Sk. Dňa 11.04.2005 od kúpnej zmluvy (na základe Dohody o odstúpení od kúpnej zmluvy) odstúpil.

Faktúra č. 205037 zo dňa 29.04.2005 bola vyhotovená na základe kúpnej zmluvy zo dňa 29.04.2005. K prevodu nehnuteľností v zmysle tejto kúpnej zmluvy s kupujúcim P. T., s.r.o., nedošlo. Túto faktúru žalobca postúpil factoringovej spoločnosti (od ktorej prijal dňa 29.04.2005 sumu 54.000.000,-Sk a dňa 21.10.2005 sumu 6.000.000,-Sk) a dňa 25.10.2005 ju dobropisoval.

Kontrolná skupina konštatovala, že daňový subjekt **porušil ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH :**

- **§ 49 ods. 2 citovaného zákona tým,** že si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z prijatých faktúr za factoringové služby, nakoľko tieto služby **nepoužil na účely svojho podnikania** v zmysle zákona o DPH v znení neskorších predpisov
- **§ 49 ods. 2 v nadväznosti na ods. 3 citovaného zákona tým,** že si neoprávnene uplatnil odpočítanie z prijatých faktúr za factoringové služby, ktoré **použil na dodanie nehnuteľností s uplatnením oslobodenia od dane v zmysle § 38 ods. 1 zákona o DPH.**

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou ods. 3 a 7.

V zmysle ods. 3 citovaného ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty, platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa ods. 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane.

Kontrolná skupina vylúčila z nároku na odpočítanie daň v sume **69 594,40 Sk.**

Pri *faktúre č. 204088 zo dňa 25.10.2004* pre odberateľa Ing. V. I. – A., predmetom ktorej bola dodávka sladovníckeho jačmeňa, mal najvyšší súd z obsahu spisového materiálu za preukázané, že tento tovar dodaný nebol a teda odberateľ Ing. V. I. - A. nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník. Žalobca predmetnú faktúru dňa 26.10.2004 postúpil factoringovej spoločnosti a dňa 27.10.2004 prijal od tejto factoringovej spoločnosti zálohu na úhradu predmetnej faktúry vo výške 23.133.600,- Sk.

Pri *faktúre č. 204098 zo dňa 09.12.2004* vyhotovenej na základe kúpnej zmluvy zo dňa 06.12.2004 s kupujúcim D. s.r.o., predmetom ktorej boli nehnuteľnosti zapísané na liste vlastníctva č. X. pre k.ú. S., si žalobca uplatnil oslobodenie od dane v zmysle § 38 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Následne dňa 14.12.2004 túto faktúru žalobca postúpil factoringovej spoločnosti, pričom dňa 11.04.2005 od uvedenej kúpnej zmluvy odstúpil na základe Dohody o odstúpení od kúpnej zmluvy zo dňa 06.12.2004. Pritom od factoringovej spoločnosti dňa 17.12.2004 prijal zálohu na úhradu predmetnej faktúry vo výške 15.871.268,- Sk.

Pokiaľ ide o *faktúru č. 205037 zo dňa 29.04.2005* vyhotovenú na základe kúpnej zmluvy zo dňa 29.04.2005 uzavretej so spoločnosťou P. T., s.r.o., túto žalobca postúpil dňa 29.04.2005 factoringovej spoločnosti, pričom následne dňa 25.10.2005 uvedenú faktúru dobropisoval, pretože k prevodu nehnuteľnosti v zmysle kúpnej zmluvy uzatvorenej dňa 29.04.2005 nedošlo. Na úhradu predmetnej faktúry prijal žalobca od factoringovej spoločnosti dňa 29.04.2005 sumu 54.000.000,- Sk a dňa 21.10.2005 sumu 6.000.000,- Sk.

Z uvedeného bez akýchkoľvek pochybností vyplýva, že pohľadávky spôsobilé na postúpenie spoločnosti F. S. S. a.s., nevznikli, takže služby fakturované touto factoringovou spoločnosťou nie sú prijaté pre dodávky platiteľa – dodávateľa, pretože 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 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 nepreľ. Je pritom právne irelevantné z akého dôvodu k ich uskutočneniu nedošlo.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, **daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a 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.**

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu ako aj žalovaného, že žalobca v konaní nepreukázal, že vecné plnenia fakturované pre odberateľov Ing. V. I. - A., D. s.r.o., a P. T., s.r.o., sa uskutočnili, a v konaní tak v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní neunesol dôkazné bremeno.

Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že skutkový stav bol nesprávne právne posúdený, najvyšší súd sa s touto námietkou zhodne s názorom súdu prvého stupňa nestotožňuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, nepostačuje iba predloženie faktúry, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K tejto námietke dáva najvyšší súd žalobcovi do pozornosti, že podľa vyššie citovaného ustanovenia (§ 29 ods. 8 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. Faktoring 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, z čoho vyplýva, že v prípade neexistujúcej pohľadávky nemá factor od koho dlh vymáhať. V prípade ako je v danej veci, teda v prípade postúpenia pohľadávok na factoringovú spoločnosť, možno konštatovať, že platiteľ dane (žalobca) síce prijal službu vymáhania pohľadávok od factoringovej spoločnosti, ale len na podklade daňového dokladu, nie na reálnu pohľadávku pretože vyfakturované plnenie sa nezrealizovalo, čím žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH.

Najvyšší súd v konaní žalovaného nezistil ani vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP) a s poukazom na vyššie uvedené skutočnosti považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku za nedôvodné a také, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci.

Z týchto dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 219 ods. 1, O.s.p. potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. a žalobcovi, ktorý v odvolacom konaní nebol úspešný ich náhradu nepriznal.

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

V Bratislave dňa 02. júna 2011

JUDr. Jana Z e m k o v á PhD.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková