



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej v právnej veci žalobcu **Ing. L. M. – A.**, so sídlom v *S.*, *zastúpeného JUDr. E. V.*, *advokátom so sídlom v B.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/17358-99320/2008/991410-r zo dňa 20. februára 2009, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 4S/73/2009-41 zo dňa 25. júna 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č. k. 4S/73/2009-41 zo dňa 25. 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 :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/17358-99320/2008/991410-r zo dňa 20. februára 2009. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Senec č. 609/230/35093/08/Blč zo dňa

19. augusta 2008, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2005 v sume 201.339,- Sk (6.685,22 eura).

Krajský súd v Bratislave posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 2 ods. 1 písm. a/, § 49 ods. 1 a 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 rozhodnom čase (ďalej len „zákon o DPH“), pričom sa stotožnil s názorom žalovaného, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že umožnil odberateľovi spoločnosti H. S. S., a. s. nakladať s tovarom, t. j. že došlo k zdaniteľnému plneniu a že na základe tejto skutočnosti bol oprávnený vystaviť faktúry a dobropisy, pričom v daňovom konaní nepredložil žiaden relevantný dôkaz o svojich tvrdeniach. Kontrolou bolo zistené, že žalobca predmetný tovar nedodal a platiteľovi nevynikla daňová povinnosť, a teda nemohol postupovať podľa § 25 ods. 3 zákona o DPH. Žalobca v konaní nepredložil žiaden relevantný dôkaz o svojich tvrdeniach a ani nenavrhol kontrolnému orgánu príslušný dôkaz vykonať. Preto krajský súd považoval napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa za vecne správne a žalobu preto zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa ustanovenia § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil na ďalšie konanie. Namietal, že žalovaný 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.

Žalobca namietal, že zhodnotenie dôkazov a potvrdenie rozhodnutí Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky neumožňuje správne vyrubiť a vybrať daň. Ďalej uviedol, že v súlade s ustanovením § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) poskytol správcovi dane potrebnú súčinnosť,

vysvetlil nepochybným spôsobom nesprávnosť a nezákonnosť rozhodnutia Daňového úradu Senec (ďalej aj „správca dane“), ale napriek tomu žalovaný rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Žalobca uviedol, že v kontrolovanom období vyhotovil pre odberateľa spoločnosť H. S. S., a. s. *faktúru č. X.* na sumu 8.925.000,- Sk, z toho DPH činilo 1.425.400,- Sk. V mesiaci október 2004 k tejto faktúre vyhotovil dobropis v plnej výške. Správca dane tento dobropis presunul z mesiaca október 2004 do mesiaca júl 2004. Ďalej vyhotovil *faktúru č. X.* na sumu 11.007.500,- Sk, z toho DPH činilo sumu 1.757.500,- Sk. V mesiaci október 2004 vyhotovil k tejto faktúre v plnej výške dobropis, ktorý správca dane z mesiaca október presunul do mesiaca júl 2004.

Ďalej žalobca v kontrolovanom období vyhotovil pre odberateľa spoločnosť H. S. S., a. s. dobropis č. X. na sumu 12.207.703,50 Sk, z toho DPH činilo sumu 1.949.143,50 Sk k *faktúre č. X. z 19.05.2004.* Správca dane tento dobropis presunul z mesiaca júl do mesiaca máj 2004. Ako aj dobropis č. X. na sumu 8.282.162,50 Sk, z toho DPH činilo 1.322.362,- Sk k *faktúre č. X. z 21.05.2004.* Správca dane presunul dobropis z mesiaca júl 2004 do mesiaca máj 2004.

Žalobca uviedol, že správca dane porušenie zákona videl v tom, že žalobca neuskutočnil zdaniteľné plnenie – tovar nedodal a nevzniklo tým ani právo odberateľa nakladať s tovarom, a preto žalobca nemohol postupovať podľa § 18 ods. 3 zákona o DPH 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 november 2004, a tým spôsobom si uplatniť daň.

Žalobca namietal, že postup správcu dane je v rozpore s platnými právnymi predpismi, najmä so zákonom č. 511/1992 Zb. ako aj so zákonom č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Namietal, že správca dane urobil nekorektný záver, že k dodávke tovaru nedošlo, a to na základe jednostranných vyjadrení odberateľa, pričom za dodávateľa nemôže žiadna tretia strana rozhodnúť, či obchodný kontrakt sa považuje za splnený a tiež či môže vystaviť faktúru za dodávku tovaru. Ďalej uviedol, že z tvrdení kontrolnej skupiny, že odberatelia nepotvrdili dodanie tovaru, alebo, že nemajú záúčtované faktúry, nemôže byť vyvodený záver, že sa dodávka tovaru neuskutočnila a už vôbec nie, že žalobca nemohol opraviť základ dane podľa § 18 zákona o DPH.

Žalobca ďalej poukazoval na to, že nemožno oddeliť fungovanie DPH od právnej úpravy obchodných vzťahov. Poukazoval na to, 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.

Žalobca uviedol, že vystavil faktúru pred potvrdením fyzického odovzdania tovaru, čím neporušil žiadne ustanovenie zákona o DPH. Nakoľko následne bola dodávka zrušená, žalobca v súlade so zákonom vystavil doklady o oprave základu dane – dobropisy. Žalobca 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. So závermi daňovej kontroly o presune dobropisu (dobropisov) medzi jednotlivými zdaňovacími obdobiami preto žalobca nesúhlasí a považuje ich za účelové, aby správca dane mohol potom pristúpiť vo vyrubovacom konaní k uloženiu pokuty. Žalobca 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 so správcom dane, ktorý vo svojom rozhodnutí uviedol, že daňový subjekt nemohol postupovať podľa § 18 ods. 3 zákona o DPH (zrejme mal na mysli zákon 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 júl 2004, a tým spôsobom si daň uplatniť späť. Žalobca tvrdil, že opravu základu dane vykonal z dôvodu zrušenia dodania tovaru, a preto postupoval podľa § 18 ods. 1 zákona o DPH (zrejme mal na mysli zákon 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 často krát 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 mal na mysli zákon č. 289/1995 Z. z.).

Žalobca poukazoval na ustanovenie § 15 ods. 1 zákona o DPH (zrejme mal na mysli zákon č. 289/1995 Z. z.), podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva v rozsahu, ktorá je nevyhnutne potrebná na dosiahnutie účelu zákona o správe daní. Tvrdil, že správca dane porušil toto ustanovenie, nakoľko žalobca v priebehu daňovej kontroly nespochybniteľne preukázal, že postupoval v súlade s ustanovením § 18 zákona o DPH (zrejme mal na mysli zákon č. 289/1995 Z. z.) a vystavenými dobropismi na zrušenie dodávky tovaru neporušil zákon ani neukrátil štátny rozpočet. Žalobca 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 ust. § 15 ods. 1 zákona o správe daní (zrejme mal na mysli zákon č. 289/1995 Z. z.) nad rámec nevyhnutnosti a v rozpore so základnými zásadami daňového konania. Ďalej uviedol, že túto skutočnosť namietal vo svojom vyjadrení k protokolu č. I/183/12842/35758/2008/Cib, 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. Namietal, že správca dane je povinný prihliadať na všetko, čo vyjde najavo v daňovom konaní, správca dane však daňovú kontrolu vykonal neoprávnene a v rozpore so zákonom čo ho neprimerane zaťažilo. Na základe uvedeného zotrval na názore, že správca dane posúdil vec po právnej stránke nesprávne.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobkyne vyjadril tak, že navrhoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil, keďže 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 30.04.2004 a ktorý už na uvedený prípad nemožno aplikovať.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 prvá veta OSP a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), 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 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/17358-99320/2008/991410-r zo dňa 20. februára 2009, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Senec č. 609/230/35093/08/Blč zo dňa 19. augusta 2008, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2004 v sume 201.339,- Sk (6.685,22 eura).

V správnom súdnictve prejednávajú 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).

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

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje 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.

Podľa § 39 ods. 3 zákona o správe daní v znení účinnom v rozhodnom čase, dodatočné priznanie alebo hlásenie môže daňový subjekt predložiť aj v tom prípade, ak zistí, že jeho daňová povinnosť má byť nižšia, ako bola uvedená v daňovom priznaní alebo hlásení alebo správcom dane vyrubená. Znížiť základ dane na základe dodatočného daňového priznania alebo hlásenia možno len v prípade uplatnenia skutočností, ktoré neboli predmetom daňovej

kontroly alebo opakovanej daňovej kontroly. Dodatočné daňové priznanie alebo hlásenie nemôže daňový subjekt predložiť po uplynutí jedného roka od ukončenia daňovej kontroly.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon 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 do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby.

Podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH základ dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa opraví:

- a/ pri úplnom alebo čiastočnom zrušení dodávky alebo služby a pri úplnom alebo čiastočnom vrátení dodávky tovaru,
- b/ pri znížení ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti,
- c/ pri zvýšení ceny tovaru alebo služby.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o DPH rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane sa uvedie v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa vyhotovil doklad o oprave základu dane.

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.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ 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 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. 6 zákona o DPH, ak platiteľ vo faktúre uvedie vyššou sumu dane, ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal z obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február až december 2004, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. I/183/12842-35748/2008/Cib zo dňa 20.06.2008 a dodatok k protokolu č. I/183/12842-62023/2008 zo dňa 01.08.2008, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 06.08.2008. Ďalej mal najvyšší súd za preukázané, že žalobca v zdaňovacom období júl 2004 vyhotovil *faktúru č. X. zo dňa 27.07.2004* pre odberateľa spoločnosť H. S. S., a. s. za dodanie sladovníckeho jačmeňa v sume 11.007.500,- Sk, z čoho DPH činilo sumu 1.757.500,- Sk. K uvedenej faktúre následne dňa 05.10.2004 vyhotovil dobropis č. X. na celú fakturovanú sumu, ktorý zahrnul do zdaňovacieho obdobia október 2004. Tovar deklarovaný na predmetnej faktúre žalobca odberateľovi nedodal, faktúru ani dobropis odberateľovi vôbec nedoručil. Keďže tovar nebol dodaný, nemohol byť odberateľom vrátený a odberateľ ani za deklarovaný tovar nezaplátil.

K *faktúre č. X. zo dňa 19.05.2004* vyhotovenej tiež pre odberateľa spoločnosť H. S. S., a. s. za dodanie sladovníckeho jačmeňa v sume 12.207.7903,50 Sk, z čoho DPH činilo sumu 1.949.143,50 Sk, žalobca taktiež dňa 27.07.2007 vyhotovil dobropis č. X. na celú fakturovanú sumu, ktorý zahrnul do zdaňovacieho obdobia júl 2004. Tovar deklarovaný na faktúre žalobca odberateľovi nedodal, faktúru ani dobropis odberateľovi vôbec nedoručil. Keďže tovar nebol dodaný, nemohol byť odberateľom vrátený a odberateľ ani za deklarovaný tovar nezaplátil.

K *faktúre č. X. zo dňa 21.05.2004* vyhotovenej tiež pre toho istého odberateľa za dodanie sladovníckeho jačmeňa v sume 8.282.162,- Sk, z čoho DPH činilo sumu 1.322.362,- Sk, žalobca tiež dňa 26.07.2004 vyhotovil dobropis č. X. na celú fakturovanú sumu, ktorý zahrnul do zdaňovacieho obdobia júl 2004. Tovar deklarovaný na faktúre žalobca odberateľovi nedodal, faktúru ani dobropis odberateľovi vôbec nedoručil. Keďže tovar nebol dodaný, nemohol byť odberateľom vrátený a odberateľ ani za deklarovaný tovar nezaplátil.

Ďalej mal najvyšší súd z obsahu spisového materiálu za preukázané, že žalobca k vyššie označeným faktúram nepredložil žiadne dodacie listy ani iné doklady preukazujúce uskutočnenie fakturovaných dodávok. Predložil kúpnu zmluvu č. X., predmetom ktorej bola dodávka sladovníckeho jačmeňa z úrody roku 2004 zo dňa 08.03.2004. Podľa bodu 4.5. tejto

zmluvy predávajúci vystaví faktúru na dodávku tovaru podľa dokladu na fakturáciu vydaného kupujúcim v dohodnutej kúpnej cene podľa bodu 7. zmluvy najneskôr do 10 dní od dodania tovaru. Taktiež mal najvyšší súd za preukázané z písomného stanoviska spoločnosti H. S. S., a. s., že táto spoločnosť žiadne faktúry ani dodacie listy od žalobcu neviduje, žiaden tovar od žalobcu neprebrala.

Z uvedeného vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že žalobca ako platiteľ, predmetný tovar odberateľovi v roku 2004 nedodal, a preto spoločnosti H. S. S., a. s. ani nevzniklo právo nakladať s fakturovaným tovarom ako vlastník. Spoločnosť H. S. S., a. s. neviduje žiadne faktúry od dodávateľa a ani žiadne dobropisy k týmto faktúram, keďže mu tieto doklady žalobca ani nikdy nedoručil. Podľa vyjadrenia samotného žalobcu, podkladom k vyhotoveniu predmetných faktúr neboli dodacie listy ani iné doklady vystavené odberateľom v zmysle bodu 4.5. vyššie označenej kúpnej zmluvy, ale podkladom k ich vystaveniu bola iba vyššie označená kúpna zmluva.

Keďže v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, kedy kupujúci nadobudne právo nakladať s týmto tovarom ako vlastník, v danom prípade dospel najvyšší súd zhodne z názorom krajského súdu ako aj žalovaného k záveru, že žalobcovi (keďže žiaden tovar odberateľovi nedodal) z tohto dôvodu ani daňová povinnosť nevznikla.

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal za preukázané, že žalobca z uvedených vystavených faktúr odviezol daň. V danom prípade však rozhodujúcou skutočnosťou bola skutočnosť, že žalobca fakturovaný tovar spoločnosti H. S. S., a. s. vôbec nedodal, a preto nebol možný postup opravy základu dane podľa § 25 ods. 1 a 3 zákona o DPH. Postup opravy základu dane je v zmysle citovaných ustanovení možný len v prípade dodania tovaru pri úplnom alebo čiastočnom zrušení dodávky, pri úplnom alebo čiastočnom vrátení dodávky. Žalobca mal preto postupovať podľa § 39 ods. 3 zákona o správe daní a základ dane znížiť na základe dodatočného daňového priznania.

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 nepoprel.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu ako aj žalovaného, že žalobca v konaní nepreukázal, že vecné plnenia fakturované pre odberateľa spoločnosť H. S. S., a. s. boli splnené.

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 spoločnosť H. S. S., a. s. postupoval podľa ustanovení § 15 a § 18 ods. 1 a 3 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, najvyšší súd poukazuje na to, že ušlo zrejme pozornosti žalobcu, resp. jeho právneho zástupcu, že v čase rozhodnom pre uplatnenie odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2004 už tento zákon účinný nebol, keďže dňom 01.05.2004 bol nahradený zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, a preto žalobca nemohol upraviť základ dane podľa § 18 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty a podľa ustanovení tohto zákona postupovať.

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. V danom prípade nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K tejto námietke dáva žalobcovi 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.

Najvyšší súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), 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 najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1OSP, nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

P o u č e n i e : Pr o t i t o m u t o r o z s u d k u o d v o l a n i e n i e j e p r í p u s t n é .

V Bratislave 24. februára 2011.

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková