



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členiek senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: **Ing. L. M. – A., O. X., S., IČO: X.**, zastúpený advokátom JUDr. E. V., Advokátska kancelária V. X., B., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 20. februára 2009, č. I/222/17363-99315/2008/991410-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo 17. júna 2010, č. k. 1S 71/2009-44, jednohlasne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo 17. júna 2010, č. k. 1S 71/2009-44, **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi 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 :

Krajský súd v Bratislave rozsudkom zo 17. júna 2010, č. k. 1S 71/2009-44 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo 20. februára 2009, č. I/222/17363-99315/2008/991410-r, ktorým ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu v Senci č. 609/230/35099/08/Blč z 19.8.2008, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie **december 2004** v sume 69 816,76 € (2 103 300,00 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“ alebo „zák. č. 511/1992 Zb.) a uložil mu povinnosť zaplatiť rozdiel DPH vo vyrubenej výške do 15 dní odo dňa právoplatnosti tohto dodatočného platobného výmeru, na účet Daňového úradu Senec.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci mal preukázané, že žalovaný správny orgán vydal žalobou napadnuté rozhodnutie v súlade so zákonom. 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“). Krajský súd poukázal, že podľa § 49 ods. 1, 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 ods. 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. Žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že tovar vyfakturovaný faktúrami č. X. zo dňa 10.12.2004 a č. X. zo dňa 4.10.2004 dodal odberateľovi H., a.s., ktorý neobdržal faktúry a ani dobropisy. Žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že dodal tovar vyfakturovaný faktúrami č. X. zo dňa 29.9.2004 a č. X. zo dňa 29.9.2004 odberateľovi S., a.s. Krajský súd ďalej uviedol, že podľa § 71 ods. 1 – 5 zák. 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 a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodaním 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 – 42 zákona o DPH. Z priebehu daňovej kontroly, u popisu zistení ani z obsahu administratívneho spisu nevyplýva skutočnosť, že žalobca dodal odberateľom H., a.s. a S., a.s. fakturovaný tovar. Žalobca vyhotovil pre odberateľa faktúry na tovary, ktoré im však nikdy neboli dodané. Predmetné faktúry neboli odberateľom zaslané a následne k nim boli vystavené dobropisy, ktoré tiež neboli odberateľom zaslané. Krajský

súd uviedol, že žalobca nepreukázal, prečo uvedené faktúry nezaslal odberateľom a dobropisy boli vystavované s niekoľkomesačným oneskorením, pričom vedel, že dodávky neboli uskutočnené. Podľa názoru krajského súdu nedošlo k oprave základu dane podľa § 25 zák. o DPH, ale k stornovaniu vystavených dokladov, pretože bol žalobca povinný ich formou dodatočného daňového priznania uplatniť v tom zdaňovacom období, v ktorom boli zahrnuté vystavené faktúry. Skutočnosť, že sa nejedná o opravu základu dane podľa § 25 zákona o DPH potvrdzuje aj § 53 ods. 1 zákona o DPH, ktorý určuje platiteľovi, ktorý odpočítal daň na základe vystavenej faktúry (na základe ktorej bol uskutočnený zdaniteľný obchod), opraviť odpočítanú daň, ak bola vykonaná oprava základu dane podľa § 25 zákona o DPH, ak obdrží dobropis. Opravu odpočítanej dane vykoná platiteľ v tom zdaňovacom období, v ktorom dostal doklad o oprave základu dane. Tieto ustanovenia úzko súvisia s § 49 zákona o DPH, ktorý upravuje právo odpočítať daň z tovaru a služby, ktoré platiteľ použije na účel svojho podnikania. Žalobca teda mal podať dodatočné daňové priznania k zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom pôvodné faktúry vyhotovil, priznal a odviedol daň, pretože sa nejednalo o opravu základu dane podľa § 25 zákona o DPH, ale o storno faktúr. Pokiaľ žalobca poukazoval na ustanovenia Obchodného zákonníka, túto námietku krajský súd považoval za irelevantnú, keďže pre platiteľa DPH sú pre jeho zdaniteľné plnenia rozhodujúce ustanovenia zákona o DPH. Obchodný zákonník nerieši zdaniteľné plnenia ani uplatnenie dane, platiteľ musí postupovať v súlade so zákonom o DPH.

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.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca, na základe ktorého 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 vyubovacom 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 február 2005 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 predávajúcim 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 dobropismi 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 vzniesol aj vo vyjadrení k protokolu, avšak správca dane sa týmito námietkami nezaoberal. Žalobca ďalej uviedol, že ak vystavil faktúry, podal daňové priznanie a odvedol 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 (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O. s. p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 4. augusta 2011 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia horeoznačeného 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 december 2004.** 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 december 2004.

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 O. s. p.).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona 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 20.6.2008 a dodatok k protokolu č. I/183/12842-62023/2008 zo dňa 1.8.2008, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 6.8.2008. Ďalej mal najvyšší súd za preukázané, že žalobca v zdaňovacom období december 2004 vyhotovil *faktúru č. X. zo dňa 10.12.2004* pre odberateľa spoločnosť

H., a.s., N. za dodanie sladovníckeho jačmeňa v sume 7 116 200 Sk, z čoho DPH činilo sumu 1 136 200 Sk. K uvedenej faktúre následne dňa 28.2.2005 vyhotovil dobropis č. X./D na celú fakturovanú sumu, ktorý zahrnul do zdaňovacieho obdobia február 2005. 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 nezaplatil.

K faktúre č. X. zo dňa 4.10.2004 vyhotovenej tiež pre odberateľa spoločnosť H. a.s., N. za dodanie sladovníckeho jačmeňa v sume 3 403 400 Sk, z čoho DPH činilo sumu 543 400 Sk, žalobca taktiež dňa 14.12.2004 vyhotovil dobropis č. X./D na celú fakturovanú sumu, ktorý zahrnul do zdaňovacieho obdobia október 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 nezaplatil.

K faktúre č. X. zo dňa 29.9.2004 vyhotovenej pre odberateľa S., a.s., L. za dodanie tovaru v sume 7 068 600 Sk, z čoho DPH činilo sumu 1 128 600 Sk, žalobca tiež dňa 16.12.2004 vyhotovil dobropis č. X./D na celú fakturovanú sumu, ktorý zahrnul do zdaňovacieho obdobia september 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 nezaplatil.

K faktúre č. X. zo dňa 29.9.2004 vyhotovenej pre odberateľa S., a.s., L. za dodanie tovaru v sume 9 817 500 Sk, z čoho DPH činilo sumu 1 567 500 Sk, žalobca tiež dňa 16.12.2004 vyhotovil dobropis č. X./D na celú fakturovanú sumu, ktorý zahrnul do zdaňovacieho obdobia september 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 nezaplatil.

Z uvedeného vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že žalobca ako platiteľ, predmetný tovar uvedeným odberateľom v roku 2004 nedodal, a preto spoločnosti H., a.s., N., ako aj S., a.s., L. nevzniklo právo nakladať s fakturovaným tovarom ako vlastníkom. Spoločnosť H., a.s., N. a S., a.s., L. neeviduje žiadne faktúry od dodávateľa a ani žiadne dobropisy k týmto faktúram, keďže im tieto doklady žalobca ani nikdy nedoručil.

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., a.s., N., ako aj S., a.s., L. 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 zneužiteľnosť), 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 odberateľov spoločnosť H., a.s., N. a S., a.s., L. 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., a.s. a 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 december 2004 už tento zákon účinný nebol, 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 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.

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.

Odvolací súd zistil, že dôvody uvádzané žalobcom nie sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil a s ktorými sa odvolací súd v zmysle § 219 ods. 2 O. s. p. v celom rozsahu stotožnil.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu v súlade s ust. § 219 ods. 1 O. s. p. ako vecne správny potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O. s. p. a § 142 ods.1 O. s. p. tak, že žalobcovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.

V Bratislave 4. augusta 2011

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská