



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členiek senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Zuzany Ďurišovej, v právnej veci žalobcu: **I. L. M. – A.**, O. X., X. S., IČO: X., zastúpený advokátom J. E. V., Advokátska kancelária V. X., X. B., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 20. februára 2009, č. I/222/17359-99319/2008/991410-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave z 25. júna 2010, č. k. 4S 72/2009-47, jednohlasne, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave z 25. júna 2010, č. k. 4S 72/2009-47, **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 :

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/222/17359-99319/2008/991410-r zo dňa 20. februára 2009. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Senec č. 609/230/35094/08/Blč zo dňa

19. augusta 2008, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2004 v sume 74 300,03 € (2 238 363 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 na účet Daňového úradu Senec.

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 realizáciu dodania tovaru, a teda ani vznik zdaniteľného plnenia a žalobcovi nevznikla povinnosť vystaviť faktúru. 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 august 2004), podľa § 51 ods.1 písm. a/ zákona o DPH. Zdôraznil, že účtovné doklady dodávateľa tovaru neobsahovali náležitosti podľa § 71 ods. 2 písm. f/ zákona o DPH, odberateľovi nevznikla daňová povinnosť a teda žalobcovi nevznikol nárok na odpočet dane. Krajský súd uviedol, že 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. T.) z roku 2004 a svoje tvrdenie o uzavretí ústnej dohody nepreukázal ani s inými dodávateľmi v preskúvanom čase. Jeho tvrdenie o ústnej dohode nebolo potvrdené odberateľmi. Nepreukázaním zmluvného vzťahu na dodávku jačmeňa, resp. iného tovaru neunesol žalobca v daňovom konaní dôkazné bremeno o tom, že umožnil odberateľom nakladať s dodaným tovarom, a teda, že ho dodal. Žalobca v konaní nepreukázal, že umožnil odberateľom (H. S. S., A., H., S. L.) nakladať s tovarom, t.j. že došlo k zdaniteľnému plneniu a že na základe tejto skutočnosti bol oprávnený vystaviť faktúry a dobropisy. Spoločnosť F. S. S., A. akceptovala návrhy žalobcu na postúpenie pohľadávok a vykonala úhrady v prospech účtu žalobcu. Krajský súd poukázal tiež na skutočnosť, že F. S. S., A. eviduje predmetné faktúry bez uvedenia množstva dodávaného 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 v uvedenej hodnote nedodal, platiteľovi nevznikla daňová povinnosť a teda nemohol postupovať podľa § 25 ods. 3 zákona o DPH. Keďže žalobcovi –

ktorý nepredložil v konaní žiaden relevantný dôkaz o svojich tvrdeniach a ani nenavrhol kontrolnému orgánu vykonať príslušný dôkaz – nevzniklo právo na odpočítanie DPH v rozsudku presne označených faktúr, správca dane postupoval správne, keď žalobcovi právo na odpočítanie DPH v uvedených prípadoch nepriznal. Na základe uvedeného považoval krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa za vecne správne a žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa ustanovenia § 250k ods. 1 O.s.p. 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 vec vrátil na ďalšie konanie. Namietal, že žalovaný svojim 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 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 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 odberateľov, 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 zaúčtované faktúry, nemôže byť vyvodенý 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 obchodné 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 správcem 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 august 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 tiež 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, ktorý je nevyhnutne potrebný 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/183/12842-35748/2008/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 žalobcu 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 30.4.2004 a ktorý už na uvedený prípad nemožno aplikovať.

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](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený 20. októbra 2011 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/17359-99319/2008/991410-r zo dňa 20. februára 2009, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Senec č. 609/230/35094/08/Blč zo dňa 19. augusta 2008, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2004 v sume 74 300,03 € (2 238 363 Sk) podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní.

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 č. 511/1992 Zb. 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 obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu

daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 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 za zdaňovacie obdobie august 2004 podal daňové priznanie v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet z faktúry č. X. (int. č. X.) z 31.7.2004 za služby prijaté od dodávateľa spoločnosti F. S. S., A. (ďalej aj „factoringová spoločnosť“) vo výške 74 287,30 Sk. Factoringová spoločnosť fakturovala žalobcovi za služby odmenu factora, úrok a poplatky za dokumenty. Podľa podkladu k faktúre, ktorým je protokol vyhotovených faktúr, boli služby factora poskytnuté za zrealizované úhrady pohľadávok – faktúr: č. X., X., X., X., X., X. a X.. Kontrolou bolo preukázané, že žalobca tovar v zmysle citovaných faktúr odberateľom nedodal, preto vyhotovil dobropisy a DPH si na základe dobropisov uplatnil v plnom rozsahu späť. Služba prijatá v zmysle factoringovej faktúry č. X. (int. č. X.) bola poskytnutá na neexistujúce pohľadávky - faktúry, na základe ktorých tovar nebol dodaný, preto nevzniklo žalobcovi ani právo na odpočítanie dane vo výške 74 287,30 Sk. Factoringovej spoločnosti žalobca vrátil prijaté finančné prostriedky bez toho, aby ich použil na uskutočnenie zdaniteľných obchodov – nákup a predaj tovaru a týmito prostriedkami získanými od factora uhradil mu naspäť predchádzajúce záväzky. Žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období august 2004 uplatnil právo na odpočítanie dane a aj ju odpočítal v sume 5 675,30 Sk, ZD 29 870 Sk z prijatej faktúry č. X. (int. č. X.) zo dňa 20.8.2004 od spoločnosti F. S. S., A., Bratislava za služby – spísanie notárskej zápisnice. Ani v tomto prípade dodávateľ tovar nedodal žalobcovi, preto žalobca ani túto časť nemohol použiť ako zdaniteľný obchod s daňou. Preto žalobcovi vyššie uvádzanú odpočítanú daň kontrolná skupina nepriznala v zdaňovacom období august 2004. V kontrolovanom zdaňovacom období žalobca vyhotovil na spoločnosť H. S. S., A., N. faktúru č. X., ako na odberateľa. Platiteľ predmetnou faktúrou deklaroval dodanie tovaru – jačmeňa sladovníckeho. DPH vo výške 1 026 000 Sk priznal a odvedol v zdaňovacom období august 2004. K tejto faktúre platiteľ vyhotovil dobropis č. X., ktorý zahrnul do daňového priznania za zdaňovacie obdobie október 2004. Preto kontrolná skupina uvedenú daň v sume mínus 1 026 000 Sk vylúčila z obdobia október 2004 a zaradila ju do daňového obdobia august 2004. V kontrolovanom zdaňovacom období žalobca vyhotovil na spoločnosť H. S. S., A., N. faktúru č. X. v ktorej ho uviedol ako odberateľa tovaru - jačmeň sladovnícky. DPH vo výške 931 000 Sk priznal a odvedol v zdaňovacom období august 2004. K tejto fa. vyhotovil dobropis č. X. ako storno fa. č. X. a zahrnul ho do daňového priznania za október 2004. Preto kontrolná skupina uvedenú daň v sume mínus 931 000 Sk vylúčila

z obdobia október 2004 a zaradila ju do daňového obdobia august 2004. V kontrolovanom zdaňovacom období žalobca vyhotovil na spoločnosť H. S. S., A., N. faktúru č. X., v ktorej ho uviedol ako odberateľa tovaru – jačmeň sladovnícky. DPH vo výške 836 000 Sk priznal a odviedol v zdaňovacom období august 2004. K tejto faktúre vyhotovil dobropis č. X. ako storno fa. č. X., ktorý zahrnul do daňového priznania za zdaňovacie obdobie november 2004. Preto kontrolná skupina uvedenú daň v sume mínus 836 000 Sk vylúčila z obdobia november 2004 a zaradila ju do daňového obdobia august 2004. V kontrolovanom zdaňovacom období žalobca vyhotovil na spoločnosť H. S. S., A., N. dobropis č. X. k pôvodnej faktúre č. X. ako storno fa. č. X.. Dobropis zahrnul do daňového priznania za august 2004. DPH z pôvodnej faktúry č. X. v sume 1 284 000 Sk platiteľ priznal a odviedol v zdaňovacom období jún 2004. Preto kontrolná skupina uvedenú daň v sume mínus 1 284 000 Sk vylúčila z obdobia august 2004 a zaradila ju do daňového obdobia jún 2004. V kontrolovanom zdaňovacom období žalobca vyhotovil pre odberateľa H. S. S., A., N. dobropis č. X. k pôvodnej faktúre č. X., ako storno fa. č. X.. Dobropis zahrnul do daňového priznania za zdaňovacie obdobie august 2004. DPH z pôvodnej fa. č. X. v sume 1 501 000 Sk platiteľ priznal a odviedol v zdaňovacom období jún 2004. Preto kontrolná skupina uvedenú daň v sume mínus 1 501 000 Sk vylúčila z obdobia august 2004 a zaradila ju do daňového obdobia jún 2004. V kontrolovanom zdaňovacom období žalobca vyhotovil pre spoločnosť S. L. a L., A., L. dobropis č. X., k pôvodnej faktúre č. X., ako storno fa. č. X.. Dobropis zahrnul do daňového priznania za zdaňovacie obdobie august 2004. DPH z pôvodnej fa. č. X. v sume 2 166 000 Sk platiteľ priznal a odviedol v zdaňovacom období jún 2004. Preto kontrolná skupina uvedenú daň v sume mínus 2 166 000 Sk vylúčila z obdobia august 2004 a zaradila ju do daňového obdobia jún 2004. Keďže ani v jednom prípade nedošlo k dodaniu tovaru správne orgány v predmetnej veci dospeli k záveru, že žalobca nebol oprávnený postupovať podľa § 25 ods. 3 zákona o DPH, ale mal podať dodatočné daňové priznanie a uvedeným spôsobom si uplatniť daň späť. Žalovaný uviedol, že kontrolou zistil, že žalobca vyhotovil pre odberateľov faktúry na tovary, ktoré im však nikdy neboli dodané. Uvedené faktúry neboli odberateľom zaslané a následne (s niekoľko mesačným oneskorením) k nim boli vystavené dobropisy, ktoré tiež neboli odberateľom zaslané hoci vedel, že dodávky neboli uskutočnené. Tieto skutočnosti žalobca žalovanému neozrejmil. Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalovaný mal bez akýchkoľvek pochybností za to, že pohľadávky spôsobilé na postúpenie spoločnosti F. S. S., A. 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 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 H. S. S., A. a S. L. a L., A., L. sa uskutočnili. Žalobca tak v konaní neuniesol 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 dodávok pre odberateľov 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 august 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. Najvyšší súd SR poukazuje 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.

Odvolačný 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.

Odvolačný súd zistil, že dôvody uvádzané žalobcom nie sú spôsobilé spochybniť 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.

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

V Bratislave 20. októbra 2011

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

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská