

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/45/2012
Identifikačné číslo spisu:	6011200843
Dátum vydania rozhodnutia:	01.08.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	súdca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:6011200843.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: Bystrická dopravná spoločnosť, a.s., so sídlom v Banskej Bystrici, Partizánska cesta č. 115, IČO: 36 041 777, právne zastúpeného advokátkou JUDr. Janou Kmeťovou, so sídlom kancelárie v Banskej Bystrici, Prof. Sáru č. 44, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná č. 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č.: I/221/3069-64816/2011/990395-r zo dňa 16. júna 2011, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/69/2011-26 zo dňa 23.03.2012, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/69/2011-26 zo dňa 23.03.2012 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a.

Účastníkom konania náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/221/3069-64816/2011/990395-r zo dňa 16.06.2011 a predchádzajúci dodatočný platobný výmer Daňového úradu Banská Bystrica I č. 651/230/72232/10/Ška zo dňa 26.11.2010 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania vo výške 396,61 €.

Krajský súd v odôvodnení uviedol, že predmetom preskúmania zákonnosti je rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu Daňového úradu Banská Bystrica I, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2008 v sume 53.857,06 € a uložil žalobcovi

povinnosť zaplatiť rozdiel k úhrade vo výške 10.462,75 € do 15 dní odo dňa právoplatnosti dodatočného platobného výmeru. Rozdiel k úhrade za zdaňovacie obdobie apríl 2008 v sume + 10.462,75 € (+ 315.201,-Sk) vznikol z rozdielu daňovej povinnosti zistenou správcom dane vo výške + 8.591,28 € a odpočítanou časťou nadmerného odpočtu vo výške + 1.871,47 € za uvádzané zdaňovacie obdobie. Časť nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie apríl 2008 vo výške + 1.871,47 € bola odpočítaná od vlastnej daňovej povinnosti za zdaňovacie obdobie máj 2008 v zmysle § 79 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Správca dane opakovanou daňovou kontrolou zistil, že daňový subjekt si uplatnil odpočítanie DPH vo výške 1.622.497,70 Sk na základe dodatku č. 1 k zmluve o investičnej akcii zo dňa 21.01.2008, podľa ktorého spoločnosť DIAGO, s.r.o. vystupuje zo zmluvného vzťahu založeného zmluvou zo dňa 18.09.2006 a ako nový účastník do zmluvného vzťahu vstupuje spoločnosť Bystrická dopravná spoločnosť, a.s. Podľa bodu 7/ časti II. dodatku spoločnosť DIAGO, s.r.o. vyhlasuje, že ku dňu podpisu tohto dodatku preinvestoval náklady na vybudovanie stavby - plochy autobusového nástupišťa v objeme 8.539.461,80 Sk bez DPH a DPH predstavuje 1.622.497,70 Sk. Podľa bodu 8/ časti II. dodatku Bystrická dopravná spoločnosť, a.s. ako nový účastník zmluvného vzťahu sa zaviazal zaplatiť spoločnosti DIAGO, s.r.o. preinvestovanú sumu 8.539.461,80 Sk bez DPH v lehote do 14 dní od uzavretia dodatku č. 1. Správca dane zistil, že dodávateľská spoločnosť DIAGO, s.r.o. zastúpená konateľom Ing. Ivanom Kupčekom nepovažuje dodatok za faktúru. Konateľ spoločnosti nepotvrdil dodatočne vykonané zmeny v dodatku a dokonca prehlásil, že dodatok nemá a ani ho nepodpísal. Na základe týchto skutočností dospeli daňové orgány k záveru, že dodatok nespĺňa náležitosti uvedené v § 71 zákona o DPH, a preto žalobca nemá právo na odpočítanie dane v zdaňovacom období za apríl 2008 na základe dodatku č. 1/08 k zmluve o investičnej akcii zo dňa 18.06.2006, ktorý bol podpísaný 21.01.2008.

Krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia, ako aj predchádzajúceho rozhodnutia zistil, že výroky týchto rozhodnutí nie sú dostatočne odôvodnené tak, aby bola naplnená požiadavka, ktorá je na obsah odôvodnenia kladená v ust. § 30 ods. 3 a § 48 ods. 2 a 6 zákona o správe daní a poplatkov. Chýba jasné a zrozumiteľné označenie skutočností, z ktorých žalovaný vychádzal a tiež chýba hodnotenie dôkazov, ktoré vykonal jednotlivo a v súvislosti s dokladmi predloženými žalobcom. V odôvodnení nie je uvedené, ktorá náležitosť predloženého dokladu chýba, aby takýto doklad bolo možné považovať za faktúru. Tak isto v napadnutom rozhodnutí chýba vyhodnotenie spornosti výpovedí vypočúvaných osôb. Navyše z predloženého dodatku vyplýva, že vypočúvané osoby neboli všetky osoby, ktoré predmetný dodatok podpisovali, a preto nie je z rozhodnutia zrejmé, akú hodnotu vykonanému dôkaznému prostriedku, a teda výsluchu svedka správny orgán priradil. Rovnako chýba vyhodnotenie ostatných žalobcom predkladaných listín v danom konaní, čo aj v tom zmysle, že nie sú spôsobilé preukazovať náležitosti faktúry. Súd je viazaný skutkovým stavom tak, ako ho zistil správny orgán, a preto nemôže dodatok sám preskúmať v tom zmysle, aby vyhodnotil, či má alebo nemá náležitosti faktúry. Pokiaľ nie je v rozhodnutí dostatok dôvodov spočívajúcich v skutkových zisteniach, súd nemôže posúdiť ani otázku namietanú v žalobe, či skutkový stav bol zistený dostatočne. Krajský súd preto napadnuté rozhodnutia podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. zrušil pre nepreskúmateľnosť rozhodnutia z dôvodu nedostatku dôvodov uvedených v rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalovaný. Uviedol, že podobne ako prvostupňový správny orgán dospel k záveru, že žalobca nemá právo na uplatnenie odpočítania dane v zdaňovacom období apríl 2008 na základe dodatku č. 1/08 k zmluve o investičnej akcii zo dňa 18.06.2006, podpísaného dňa 21.01.2008, keďže tento nie je možné považovať za faktúru podľa § 71 zákona o DPH, keďže neobsahuje náležitosti faktúry podľa

§ 71 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. Žalovaný sa preto nestotožňuje s krajským súdom, že v napadnutých rozhodnutiach chýba právne zdôvodnenie vyplývajúce zo zistených skutočností. Daňové orgány predmetný dodatok posudzovali v intenciách zákona o DPH, keď skúmali, či spĺňa náležitosti faktúry podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH a či sa medzi zmluvnými stranami jednalo o zdaniteľný obchod z pohľadu zákona o DPH.

Z ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH vyplýva, že právo na odpočítanie dane podľa § 49

môže platiteľ t.j. žalobca uplatniť ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH. Odpočítanie dane je viazané na kumulatívne splnenie všetkých zákonov o DPH stanovených podmienok a už nesplnenie jednej z nich tento nárok vylučuje.

Skutočnosť, že dodatok č. 1/08 k zmluve o investičnej akcii zo dňa 18.06.2006 nie je možné považovať za faktúru potvrdzuje aj výpoveď Ing. Ivana Kupčoka, konateľa spoločnosti DIAGO, s.r.o. uvedená v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 651/320/62168/2010/Hru zo dňa 28.09.2010, z ktorej vyplýva, že sa nepreukázalo, že v zmysle dodatku č. 1/08 k zmluve o investičnej akcii zo dňa 18.06.2006 medzi DIAGO, s.r.o. a žalobcom ide o zdaniteľný obchod a zároveň sa preukázalo, že uvedený dodatok nie je možné považovať za faktúru podľa § 71 zákona o DPH na účely odpočítania dane, keďže Ing. Ivan Kupčok na prvú otázku správcu dane, či považuje dodatok za faktúru podľa § 71 zákona o DPH odpovedal, že takýto dodatok nemá, nepodpisoval ho, a preto ho nepovažuje ani za daňový doklad. Keďže v dodatku sú dodatočne ručne dopisované údaje: v preambule je to IČ DPH SK2020463610 spoločnosti DIAGO, s.r.o. a v čl. II v bode 7, 8 je doplnená sadzba 19% opatrená pečiatkami mesta Brezno a žalobcu, na druhú otázku správcu dane, prečo nie sú vykonané doplnenia podpísané aj zmluvnou stranou DIAGO, s.r.o., Ing. Ivan Kupčo odpovedal, že čo sa týka pečiatok, preto nepodpisalo DIAGO, s.r.o. dodatok, lebo ho nemalo a tie dopisovania a prepisovania boli urobené niekým iným. Na tretiu otázku správcu dane, či uskutočnila spoločnosť DIAGO, s.r.o. vybudovanie stavby - plochy autobusového nástupišťa v objeme preinvestovaných nákladov 8.539.461,80 Sk bez DPH pre žalobcu ako nového účastníka zmluvného vzťahu Ing. Ivan Kupčok odpovedal, že nie. Z týchto, ale aj z nasledujúcich odpovedí uvedených v zápisnici č. 651/320/62168/2010/Hru zo dňa 28.09.2010 vyplýva, že dodávateľská spoločnosť DIAGO, s.r.o. zastúpená konateľom Ing. Ivanom Kupčekom nepovažuje dodatok za faktúru, konateľ spoločnosti nepotvrdil dodatočne vykonané zmeny v dodatku a dokonca prehlásil, že dodatok nemá a ani ho nepodpísal. Žalovaný navrhoval, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmenil, žalobu zamietol a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného, ktoré bolo doručené jeho právnej zástupkyňi dňa 18.05.2012 písomne nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalovaného (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. v spojení s § 220 O.s.p. zmenil tak, že žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že správca dane neuznal žalobcovi uplatnenie práva na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie apríl 2008 na základe dodatku č. 1/08 k zmluve o investičnej akcii zo dňa 18.06.2006, uzavretej medzi subjektami mesto Brezno, DIAGO, s.r.o. a Bystrická dopravná spoločnosť, a.s. Dôvodom neuznania bola skutočnosť, že dodatok č. 1/08 k zmluve o investičnej akcii zo dňa 18.06.2006 nemožno považovať za faktúru v zmysle § 71 zákona o DPH.

Najvyšší súd sa oboznámil s dodatkom č. 1/08 k zmluve o investičnej akcii zo dňa 18.06.2006, ktorý bol obsahom administratívneho spisu a zistil, že dodatok k zmluve je právnym úkonom, zmluvou a tento dodatok nemá obsahové náležitosti faktúry podľa § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, v znení účinnom v zdaňovacom období apríl 2008. Podľa predmetu dodatku identifikovaného v čl. II bod 1 ide o právny úkon, ktorým dochádza k zmene osôb v záväzkovom vzťahu, ktorý bol založený zmluvou o investičnej akcii do dňa 18.06.2006. Zo zmluvy vyplýva, že ide výlučne o zmenu v subjekte záväzkového vzťahu, keď spoločnosť DIAGO, s.r.o. vystupuje zo zmluvného vzťahu a do všetkých jej práv a povinností vyplývajúcich z tohto vzťahu vstupuje nový účastník Bystrická dopravná

spoločnosť, a.s. (žalobca). Zmena v subjekte nastáva v právnom vzťahu, ktorý vznikol zmluvou o investičnej akcii „Dopravné riešenie autobusového nástupišťa pri železničnej stanici Brezno“ zo dňa 18.06.2006. Záväzky a práva z tohto právneho vzťahu voči spoločnosti DIAGO, s.r.o. zanikajú a do týchto vstupuje nový účastník zmluvného vzťahu Bystrická dopravná spoločnosť, a.s.

Podľa čl. II bod 7 dodatku č. 1 DIAGO, s.r.o. ako zmluvná strana vyhlasuje, že ku dňu podpisu tohto dodatku preinvestoval náklady na vybudovanie stavby - plochy autobusového nástupišťa v objeme 8.539.461,80 Sk bez DPH (10.161.959,50 suma s DPH) a DPH predstavuje 1.622.497,70 Sk. Do tohto textu je následne pri DPH dopísaná sadzba 19%.

Podľa čl. II bod 8 dodatku č. 1 Bystrická dopravná spoločnosť, a.s. ako nový účastník zmluvného vzťahu sa zaviazala zaplatiť spoločnosť DIAGO, s.r.o. preinvestovanú sumu 8.539.461,80 Sk bez DPH v lehote do 14 dní od uzavretia tohto dodatku č. 1.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v zdaňovacom období apríl 2008 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.

Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že formálnou podmienkou uplatnenia práva na odpočítanie DPH je existencia faktúry od platiteľa, vyhotovená podľa § 71. Faktúra nie je zmluvou - dvojstranným právnym úkonom, ale ide o jednostranne vyhotovený doklad platiteľom dane. Obligatórne náležitosti faktúry podľa § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. musia byť prejavom vôle platiteľa dane a musia sa na takomto doklade nachádzať v zrozumiteľnej forme.

Dodatok č. 1 k zmluve o investičnej akcii zo dňa 18.06.2006, uzavretej 21.01.2008 nie je faktúrou v zmysle § 71 zákona č. 222/2004 Z.z. Neobsahuje náležitosti faktúry podľa § 71 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. Predmetný dodatok je zmluvou, právnym titulom, na základe ktorého došlo k zmene subjektov záväzkového právneho vzťahu, založeného zmluvou o investičnej akcii „dopravné riešenie autobusového nástupišťa pri železničnej stanici Brezno“ zo dňa 18.06.2006. Ako zmluvný typ sa odlišuje od faktúry, pretože faktúra sa vystavuje na základe dodania tovaru, alebo dodania služby, teda faktúra sa vystavuje ako doklad, ktorý jednostranne deklaruje existenciu zdaniteľných plnení v právnom vzťahu. (Dohoda účastníkov zmluvných vzťahov sa považuje za faktúru v zákonom výslovne upravených prípadoch - § 71 ods. 3 zákona o DPH). Je potrebné zdôrazniť, že faktúra v zmysle § 71 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom v zdaňovacom období apríl 2008 je doklad, ktorý vyhotovuje jednostranne platiteľ a už samotná skutočnosť, že náležitosti faktúry nie sú obsahovo prejavom vôle platiteľa dane vylučuje, že ide o faktúru. Senát najvyššieho súdu konštatuje skutočnosť, že platiteľ nevyhotovil faktúru na základe dodatku č. 1 k zmluve o investičnej akcii zo dňa 18.06.2006. Je preto vylúčený vznik nároku na odpočet DPH pre nesplnenie formálnych náležitostí. Dodatok č. 1 k zmluve o investičnej akcii za faktúru považovať nemožno.

V danom prípade sú však dôvodné i pochybnosti o existencii materiálneho zdaniteľného plnenia. Zmluvou, ktorou dochádza výlučne k zmene osoby v záväzkovom právnom vzťahu v tomto prípade totiž nedochádza k dodaniu tovaru a k dodaniu služby. Je potrebné poukázať na ust. § 10 ods. 2 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého za dodanie služby sa nepovažuje postúpenie pohľadávky, t.j. zmena veriteľa v záväzkovom vzťahu. Platiteľ tým, že nevystavil faktúru ani nedeclaroval správcovi dane, akým spôsobom identifikuje zdaniteľný obchod, predmetnú sumu 8.539.461,80 Sk bez DPH. Či ide o dodanie tovaru alebo dodanie služby.

O trovách konania odvolací súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi ako neúspešnému účastníkovi nevznikol nárok na náhradu trov konania. Žalovanému ako správnomu orgánu nárok na náhradu trov konania nevznikol.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom

od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.