



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci **žalobcu: Ing. L. M. – A., O., IČO: X., zastúpený advokátom JUDr. E. V.**, Advokátska kancelária, V., proti **žalovanému: Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, 974 01 Banská Bystrica, o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 20. februára 2009, č. I/222/17351-99218/2008/991410-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 9. decembra 2010, č. k. 1S 70/2009-43, takto**

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 9. decembra 2010, č. k. 1S 70/2009-43 **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 dňa 9. decembra 2010, č. k. 1S 70/2009-43 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 20. februára 2009, č. I/222/17351-99218/2008/991410-r a súčasne jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci mal preukázané, že žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu v Senci č. 609/230/35089/08/Blč zo dňa 19.8.2008, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie marec 2004 v sume 189.960,47 EUR 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 č. 511/1992 Zb.“) a uložil mu povinnosť zaplatiť rozdiel DPH vo vyrubenej výške do 15 dní.

Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný správny orgán vydal žalobou napadnuté

rozhodnutie v súlade so zákonom. Zameral pozornosť na skutkové zistenia vyplývajúce z protokolu č. I/183/12842-35748/2008/Cib zo dňa 20.6.2008 a z jeho dodatku č. I/183/12842-62023/2008 zo dňa 1.8.2008 a to na obchodné vzťahy, ktoré boli predmetom žaloby, jednalo sa o plnenie zo zmluvného vzťahu žalobcu a spoločnosti H. S. a.s. N. (faktúra č. 204018, dobropis č. 204018/D; faktúra č. 204033, dobropis č. 204033/D; faktúra č. 204034, dobropis č. 204034/D) a plnenie zo zmluvného vzťahu žalobcu a H. S. S. a.s. H. (faktúra č. 204042 a dobropis č. 204042/D).

Krajský súd v Bratislave posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 1, § 2 ods. 1 písm. a/, až d/, § 14 ods. 1, § 13 ods. 1 zákona č. 289/1992 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase zdaniteľného plnenia (ďalej len „zákon č. 289/1992 Z.z.“).

Konštatoval, že z ustanovení zákona, ktoré citoval, je nesporné, že podľa ust. § 14 zákona o DPH platnom v čase vystavenia predmetných faktúr, vznikla platiteľovi daňová povinnosť dňom uskutočnenia zdaniteľného plnenia, ktorým je v nadväznosti na ust. § 13 deň odovzdania tovaru. Mal za to, že v preskúmvanej veci je nesporné, že kontrolou, ktorá bola vykonaná Daňovým riaditeľstvom SR, odbor mimoriadnych kontrol, oddelenie výkonu mimoriadnych kontrol u platiteľa dane z pridanej hodnoty (u žalobcu) za obdobie marec 2004, bolo nepochybne zistené, že platiteľ dane v predmetnom období vystavil faktúry za dodávky jačmeňa sladovníckeho pre odberateľa H. S. a.s., ktoré zahrnul do daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2004; následne vystavil k uvedeným faktúram dobropisy z dôvodu neprevzatia tovaru odberateľmi a tieto zahrnul do zdaňovacích období, v ktorých dobropisy vystavil (faktúry č. 204018, 204033 a 204034); následne vystavil faktúru č. 204042, ku ktorej následne vystavil dobropis 204042/D, v ktorom ako odberateľa uviedol spoločnosť H. S. S. a.s., H.. Podľa názoru krajského súdu ani v jednom z uvedených prípadov faktúr však žalobca nepreukázal, že došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia, naopak šetrením kontrolnej skupiny bolo nepochybne zistené, že žalobca odberateľovi tovar nedodal, čím nevzniklo právo odberateľa nakladať s tovarom, a preto nemohol postupovať žalobca tak, že vykonal opravu základu dane podľa ust. § 25 ods. 1 písm. a) a ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, ale mal postupovať v zmysle ust. § 39 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého ustanovenia 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, teda v tomto prípade mal žalobca podať dodatočné daňové priznania k zdaňovacím obdobiam, v ktorých pôvodné faktúry vyhotovil, priznal a odviedol daň a týmto spôsobom si mal uplatniť daň späť.

Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí ako aj konania, ktoré im predchádzalo, krajský súd dospel k právnomu záveru totožnému so záverom správnych orgánov a konštatoval, že preskúmvaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona. Taktiež dospel k záveru, že v danej veci je nepochybné, že tovar zo strany žalobcu nebol dodaný v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty, pretože nebola splnená ani jedna podmienka ust. § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ktorá upravuje moment uskutočnenia zdaniteľného obchodu, s poukazom na to, že odberatelia a to spoločnosť H. S. a.s., spoločnosť H. S. S. a.s., H. sa vyjadrili, že žiaden tovar im dodaný nebol, pričom sa nevyjadrili v tom zmysle, že by tento tovar odmietli tak, ako to tvrdí žalovaný (zrejme žalobca). Súčasne konštatoval, že keďže žalobca odberateľom tovar nedodal, tým nemohlo následne vzniknúť právo s tovarom nakladať, nemal žalobca právo vystavovať daňové doklady podľa ust. § 15 zákona o DPH, pretože reálne k uskutočneniu zdaniteľného plnenia nedošlo a preto ak následne vystavil v mesiaci máj a jún 2004 k uvedeným daňovým dokladom dobropisy, nedošlo k oprave základu dane podľa ust. § 25 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., ale k stornovaniu daňových dokladov vystavených v zdaňovacom období marec 2004.

Krajský súd ďalej konštatoval, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie DPH z vyššie citovaných vystavených faktúr, a preto správca dane postupoval správne, keď žalobcovi právo na odpočítanie DPH v uvedených prípadoch nepriznal. Považujúc postup žalovaného ako aj jeho rozhodnutie v súlade so zákonom, žalobu podľa ust. § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Rozhodnutie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil podľa ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi nepriznal právo na ich náhradu.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca.

Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušil rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a vec vrátil krajskému súdu na nové prejednanie a rozhodnutie.

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 cit. zákona, keď rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane uviedol v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom vyhotovil doklad o oprave základu dane. Nesúhlasil so závermi daňovej kontroly o presune dobropisu medzi jednotlivými zdaňovacími obdobiami. Považoval ich za účelové, aby správca dane mohol potom pristúpiť vo vyrubovacom 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 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 marec 2004 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 cit. zákona. Z uvedeného dôvodu nemal inú možnosť, ako opravu základu dane zahrnúť do obdobia, kedy bol tento doklad vyhotovený, čím postupoval v súlade so zákonom. 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 predávajúci zbavuje možnosti v prípade zrušenia dodávky vystaviť doklad o oprave základu dane podľa § 18 zákona o DPH.

Žalobca taktiež poukazoval na ustanovenie § 15 ods. 1 zákona o DPH, 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 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, 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. Pridržiaval sa písomného vyjadrenia k žalobe.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., 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 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia 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 marec 2004, a preto 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 rozhodol s konečnou platnosťou o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní (ods. 1). 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 (ods. 2). 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 (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní účinného v čase vykonania daňovej kontroly daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na účel zistenia oprávnenosti uplatneného nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona.

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, 2, 3, 4, 7, 8 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. 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. Správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu. Daňový subjekt preukazuje všetky 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 § 13 ods. 1, písm. a/ zákona č. 289/1995 Z.z. účinného v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia (ďalej len „zákon č. 289/1995 Z.z.“) zdaniteľné plnenie je uskutočnené pri dodaní tovaru dňom odovzdania tovaru v určitom mieste alebo dňom odovzdania tovaru prvému dopravcovi na prepravu, ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním tovaru, a to aj vtedy, ak k zmene vlastníckeho práva k tovaru podľa kúpnej zmluvy dôjde až zaplatením ceny tovaru; v ostatných prípadoch dňom, keď je príjemcovi umožnené nakladať s tovarom, a to aj vtedy, ak k zmene vlastníckeho práva k tovaru podľa kúpnej zmluvy dôjde až zaplatením ceny tovaru.

Podľa § 14 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. daňová povinnosť vzniká platiteľovi dňom uskutočnenia zdaniteľného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade so zákonom o správe daní, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom – žalobcom a vo veci rozhodol skutkovo a právne správne, žalovaný správny orgán sa s námietkami žalobcu vznesenými v daňovom konaní náležite vypořiadal v dôvodoch svojho rozhodnutia, z ktorých dôvodov rozhodnutie žalovaného správneho orgánu je treba považovať za súladné so zákonom, a preto súd prvého stupňa rozhodol vo veci zákonne, keď žalobu zamietol.

Odvolací súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, zistil, že Daňové riaditeľstvo SR Odbor mimoriadnych kontrol, Oddelenie výkonu mimoriadnych kontrol Bratislava vykonalo u žalobcu ako platiteľa dane

z pridanej hodnoty daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovilo 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; protokol bol s platiteľom dane – žalobcom prerokovaný a doručený dňa 6.8.2008. Na základe zistení v rámci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty správca dane Daňový úrad v Senci dodatočným platobným výmerom č. 609/230/35089/08/Blč zo dňa 19.8.2008 vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004 v sume 189.960,47 €. Proti tomuto rozhodnutiu správca dane sa žalobca odvolal. Žalovaný rozhodnutím č. I/222/17351-99218/2008/991410-r zo dňa 20.2.2009 (rozhodnutie napadnuté žalobou) potvrdil rozhodnutie správca dane Daňového úradu v Senci č. 609/230/35089/08/Blč zo dňa 19.8.2008.

Ďalej mal odvolací súd z obsahu administratívneho spisu preukázané, že žalobca ako platiteľ dane v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2004 vystavil faktúry pre odberateľa H. S. a.s. N. a to faktúru č. 204018, ku ktorej vystavil dobropis č. 204018/D ako storno dodávky 204018, ktorý zahrnul do daňového priznania za zdaňovacie obdobie máj 2004; faktúru č. 204033, ku ktorej vystavil dobropis č. 204033/D ako storno dodávky fakturovanej 204033, ktorý zahrnul do daňového priznania za zdaňovacie obdobie máj 2004; faktúru č. 204034, ku ktorej vystavil dobropis č. 204034/D ako storno dodávky faktorovanej 204034, ktorý zahrnul do daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2004. Uvedená obchodná spoločnosť vo svojom stanovisku a do zápisnice o miestnom zisťovaní dňa 14.11.2007 uviedla, že so žalobcom v kontrolovanom období nebola v obchodnom vzťahu, uvedenými faktúrami nedisponuje a ani ich dobropismi, tieto neprijala a ani ich nemá zaevidované vo svojom účtovníctve a ani žiaden tovar od žalobcu v tomto období nenadobudla. Žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2004 ďalej vystavil faktúru pre odberateľa H. S. S. a.s. N. č. 204042, ku ktorej vystavil dobropis č. 204042/D ako storno dodávky faktorovanej 204042, ktorý zahrnul do daňového priznania za zdaňovacie obdobie jún 2004. Uvedená obchodná spoločnosť vo svojom stanovisku a do zápisnice o miestnom zisťovaní dňa 14.11.2007 uviedla, že v roku 2004 tovar od žalobcu ako dodávateľa neprijala, žiadna z faktúr, teda ani faktúra č. 204042 nie je evidovaná v jeho účtovníctve a taktiež neprijala uvedený dobropis a nemá ho zaevidovaný v účtovníctve. Žalobca v daňovom konaní nepredložil k faktúram č. 204018, 204033, 204034 žiadne dodacie listy potvrdené odberateľom H. S. a.s. N., ani iné podklady k fakturácii vydané kupujúcim a ani nepredložil žiadnu zmluvu uzatvorenú s uvedenou spoločnosťou. V prípade faktúry č. 204042 žalobca taktiež nepredložil žiaden dodací list potvrdený odberateľom H. S. S. a.s. N. a ani iný doklad k tejto fakturácii vydaný kupujúcim. Predložil kúpnu zmluvu č. T 0001/2004 zo dňa 8.3.2004 na sladovnícky jačmeň z úrody 2004 uzatvorenú s kupujúcim H. S. S. a.s., Š.N., IČO: X., v zmysle ktorej v bode 4.5. predávajúci vystaví faktúru na dodávku tovaru podľa podkladu na fakturáciu vydaného kupujúcim a v zmluvne dohodnutej kúpnej cene podľa bodu 7. zmluvy najneskôr do 10 dní od dodania tovaru.

Zo skutkových zistení aj podľa názoru odvolacieho súdu jednoznačne vyplýva, že žalobca v danom prípade nepredložil žiaden dôkaz potvrdzujúci, že tovar bol uvedeným odberateľom skutočne dodaný, nepreukázal, že odberatelia boli oprávnení nakladať s tovarom a tiež nepredložil dôkaz o tom, že bol oprávnený pre uvedených odberateľov vyhotoviť predmetné faktúry.

Podmienky uvedené v § 14 ods. 1 v spojení s § 13 ods. 1, písm. a/ zákona č. 289/1995 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže daňová povinnosť. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje). V zmysle právnej úpravy ustanovenej v § 14 ods. 1 vniká platiteľovi dane daňová povinnosť dňom uskutočnenia zdaniteľného plnenia v spojení s § 13 ods. 1 písm. a/ tohto zákona, pričom zdaniteľné plnenie

je uskutočnené dodaním tovaru, teda dňom odovzdania tovaru v určitom mieste alebo dňom odovzdania tovaru prvému prepravcovi, ak je dodanie tovaru spojené s jeho odoslaním, v ostatných prípadoch dňom, kedy je príjemcovi umožnené nakladať s tovarom.

Senát odvolacieho súdu 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 posúdenie splnenia zákonných podmienok vzniku daňovej povinnosti ako aj nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nie je možné aplikovať ustanovenia Obchodného zákonníka upravujúce dodanie tovaru, ale vznik daňovej povinnosti a nárok na odpočet dane daňové orgány posudzujú podľa zákonnej úpravy ustanovenej v zákone o DPH účinného v čase, kedy došlo k zdaniteľnému plneniu zakladajúceho vznik daňovej povinnosti resp. nároku na odpočet dane. Daňový subjekt zaťažuje dôkazná povinnosť preukázať uskutočnenie zdaniteľných obchodov, pričom nepostačuje, že tovar bol k odberu prichystaný. Z uvedených dôvodov teda 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 a k dodaniu tovaru v skutočnosti nedošlo.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa aj ako žalovaný, že žalobca v konaní nepreukázal, že vecné plnenia fakturované pre odberateľov H. S. a.s. N. a H. S. S. a.s. H. (predtým Š.N.) sa uskutočnili. 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 pre odberateľov postupoval podľa ustanovení § 15 a § 18 ods. 1 a 3 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, odvolací súd poukazuje na to, že v čase, keď vykonával opravu základu dane za zdaňovacie obdobie marec 2004 (máj, jún 2004) už tento zákon nebol účinný, 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 zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty a ani podľa ustanovení tohto zákona postupovať.

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v prechodných ustanoveniach v § 85 v ods. 5 ustanovil len právnu úpravu týkajúcu sa opravy základu dane zdaniteľného plnenia uskutočneného len do 31.12.2003, z ktorých dôvodov pri oprave základu dane zdaniteľného plnenia uskutočneného v inom ako uvedenom období je povinnosť postupovať v zmysle § 25 tohto zákona.

Podľa § 25 ods. 1 písm. a/, ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty účinného od 1.5.2004 základ dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa opraví pri úplnom alebo čiastočnom zrušení dodávky tovaru alebo služby a pri úplnom alebo čiastočnom vrátení dodávky tovaru.

Rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou sa uvedie v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa vyhotovil doklad o oprave základu dane, a pri oprave základu dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu alebo pri dodaní tovaru alebo služby, keď je povinný platiť daň nadobúdateľ tovaru alebo príjemca služby, rozdiel sa uvedie v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadobúdateľ tovaru alebo príjemca služby obdržal doklad o oprave základu dane.

Zákonodarca v citovanej právnej norme predpokladá vykonanie opravy základu dane pri dodaní tovaru alebo služby.

Zo skutkových zistení v danej veci vyplýva, že žalobca odberateľom uvedeným vyššie tovar nedodal, týmto nevzniklo právo nakladať s tovarom, faktúry a ani ich dobropisy odberateľom nedoručil, pričom nepreukázal dodacími listinami alebo inými podkladmi pre fakturáciu dodanými mu odberateľmi skutočností oprávňujúce ho na vystavenie faktúr. Z uvedených dôvodov žalobca nemohol vykonať opravu základu dane podľa § 25 zákona č. 222/2004 Z.z.. Odvolací súd vzhľadom k uvedenému taktiež súhlasí s tvrdením správcu dane, že žalobca mal postupovať podľa § 39 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a podať dodatočné daňové priznanie k zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom vyhotovil pôvodné faktúry, priznal a odviedol daň a týmto spôsobom uplatniť daň späť.

Z uvedených dôvodov odvolací súd zhodne s názorom súdu prvého stupňa nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu, pokiaľ v odvolaní namietal, že skutkový stav bol nesprávne právne posúdený. K tejto námietke dáva 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.

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny a súladný so zákonom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1, 2 potvrdil. V zásade sa stotožnil aj s dôvodmi uvedenými v napadnutom rozsudku krajského súdu, na ktoré súčasne poukazuje.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a s § 250k ods. 1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania, pretože bol v tomto konaní neúspešný.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave, dňa 28. septembra 2011

JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth