



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej, v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **HEPAR, s. r. o.**, so sídlom Zvolenská 20, Banská Bystrica, *zastúpenej advokátskou kanceláriou ATTORNEYS GROUP, s. r. o.*, so sídlom Partizánska cesta 94, Banská Bystrica, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/671-4497/2011/990325-r z 10. januára 2011, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23S/30/2011-49 zo dňa 22. júna 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23S/20/2011-49 zo 22. júna 2011 **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného I/221/671-4497/2011/990325-r z 10.01.2011, ako aj dodatočného platobného výmeru Daňového úradu

Banská Bystrica I. č. 651/230/59118/10/Kli zo dňa 09.09.2010, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 136.353,50 eura za zdaňovacie obdobie jún 2009 s odôvodnením, že sa stotožnil so skutkovými a právnymi závermi zistenými v daňovom konaní, podľa ktorých žalobkyni nevznikol nárok na odpočet dane, pretože nepreukázala splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane, čím porušila ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

Krajský súd v Banskej Bystrici v medziach žaloby podanej žalobkyňou preskúmal napadnuté rozhodnutie, prvostupňové rozhodnutie správcu dane ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu sú v súlade so zákonom. Prvostupňový súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že zastáva rovnaké stanovisko ako daňové orgány, a to, že dodávateľovi žalobcu obchodnej spoločnosti JK TV, s. r. o., nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 4 zákona o DPH z prijatej zálohovej platby, pretože deklarovaná dodávka tovaru (vína) nebola vo faktúre dostatočne špecifikovaná tak, aby bolo zrejmé, aké množstvo a druh tovaru odpredá dodávateľ žalobcovi. Predmetnú faktúru č. 052009 dodávateľa spoločnosti JK TV, s. r. o., si správca dane zaobstaral sám z Prezídia Policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite, oddelenia finančnej polície Banská Bystrica, vzhľadom k tomu, že konateľ žalobcu pri začatí daňovej kontroly správcovi dane žiadne doklady nepredložil, keď predložil iba potvrdenie o odovzdaní týchto dokladov polícii. Následne žalovaný opakovane dňa 07.09.2009 a 28.10.2009 vyzval žalobcu, aby k predmetnej faktúre predložil aj ďalšie doklady preukazujúce dodanie tovaru a jeho množstvo. Žalobca oznámil žalovanému, že záloha za víno bola poskytnutá na dodávky, ktoré sa neuskutočnili, boli dobropisované a záloha bola vrátená. Žalovanému sa ani šetrením v spoločnosti dodávateľa nepodarilo zistiť druh a množstvo tovaru, ktorý bol označený v dodávateľskej (zálohovej) faktúre ako dodávka vína. Konateľ dodávateľa I.M. nepotvrdil ani výpoveď konateľa žalobcu, že dodávka sa neuskutočnila, a preto bola záloha vrátená. I.M. v rozpore s výpoveďou konateľa žalobcu uviedol, že išlo síce o zálohovú faktúru, že víno bolo aj dodané a išlo do Brusna.

V danom prípade krajský súd mal za preukázané, že vo faktúre č. 052009 zo dňa 22.06.2009 nebol tovar presne vymedzený druhom ani množstvom, žiadne ďalšie doklady preukazujúce určitosť a reálnosť dodávky neboli zo strany žalobkyne predložené, a preto krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane boli vydané v súlade so zákonom. Z dokladu – faktúry č. 052009 zo dňa 22.06.2009 nemohla preto vzniknúť dodávateľovi daňová povinnosť a odberateľovi nárok na odpočet dane. Žalobkyňa tak v konaní neuniesla dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Z. z.

o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov účinného do 31.12.2011 (ďalej len „zákon o správe daní“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“), pretože sa mu relevantným spôsobom nepodarilo vyvrátiť pochybnosti vo veciach súvisiacich so zdaniteľným plnením.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobkyni náhradu trov konania nepriznal pre jeho neúspech v konaní.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa, žiadajúc napadnutý rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica I. č. 651/230/59118/10/Kli zo dňa 09.09.2010, bude zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie. Žalobkyňa namietala, že rozsudok krajského súdu považuje za nezákonný a nepreskúmateľný, pretože konanie má inú vadu, ktorá by mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci v zmysle ustanovenia § 205 ods. 2 písm. b/ OSP. Namietala, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam v zmysle § 205 ods. 2 písm. d/ OSP, že doteraz zistený skutkový stav neobstojí, pretože sú tu ďalšie skutočnosti alebo iné dôkazy, ktoré doteraz neboli uplatnené v zmysle § 205 ods. 2 písm. e/ OSP.

Žalobkyňa ďalej namietala, že žalovaný a ani krajský súd pri svojom rozhodovaní nevzali do úvahy skutočnosť, že daňová povinnosť ako taká v zmysle ustanovenia § 19 ods. 4 zákona o DPH vzniká dňom prijatia platby a nie vystavením faktúry, keďže v danom prípade sa jednalo o zálohovú faktúru. V danom prípade krajský súd nevzal do úvahy explicitné znenie zákona, ale rozhodol v zmysle názoru žalovaného. Podľa názoru žalobkyne v zmysle ustanovenia § 19 ods. 4 v spojení s ustanovením § 71 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť spoločnosti JK TV, s. r. o., v tomto prípade vznikla dňom prijatia platby zo zálohovej faktúry a nie vystavením zálohovej faktúry ako takej. Z toho dôvodu aj právo žalobkyne na odpočet DPH vzniklo dňom prijatia platby zo zálohovej faktúry a nie dňom doručenia, resp. vystavenia zálohovej faktúry za dodávku vína. Na základe uvedeného je podľa žalobkyne právne irelevantné, či zálohová faktúra má alebo nemá zákonom vyžadované náležitosti, ako aj presná identifikácia druhu a množstva dodávaného tovaru, keďže presný druh a množstvo tovaru by bolo presne uvedené v konečnej faktúre dodávateľa spoločnosti JK TV, s. r. o.. Žalobkyňa uviedla, že tento názor potvrdzuje aj sám žalovaný, ktorý vo svojom rozhodnutí na strane 4 uvádza nasledovné: *„Odvolací orgán k zisteným skutočnostiam uvádza, že platiteľ dane z pridanej hodnoty je povinný postupovať pri odpočítaní dane v zmysle ustanovení zákona o DPH, ktoré určujú podmienky pre vznik*

a uplatnenie práva na odpočítanie dane“. Poukazovala pritom aj na ustanovenie § 49 ods. 1 zákona o DPH.

Žalobkyňa ďalej poukazovala na to, že v odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný uvádza, že žalobkyňa k predmetnej dodávateľskej faktúre nepredložila žiadnu objednávku ani zmluvu o dodávke vína, v ktorej by bol bližšie špecifikovaný druh deklarovaného vína ako aj jeho množstvo a ani preverovaním u dodávateľa JK TV, s. r. o., nebolo preukázané, aký druh a množstvo vína bolo predmetnou faktúrou „zálohovo“ deklarované ako dodávka vína. Takéto tvrdenie v odôvodnení rozsudku konštatuje aj krajský súd. V tejto súvislosti žalobkyňa sa žalobkyňa odvolávala na ustanovenie § 409 ods. 1 a 2 Obchodného zákonníka, v zmysle ktorých sa nevyžaduje pre kúpnu zmluvu písomná forma. Žalobkyňa uzavrela s dodávateľom kúpnu zmluvu v ústnej forme, na základe ktorej sa dohodli na dodávke množstva a druhu vína ako aj na kúpnej cene. Z toho dôvodu nebolo možné predložiť na krajskom súde žiadne ďalšie listinné dôkazy preukazujúce uvedené skutočnosti. K množstvu a druhu vína, resp. k zálohovej faktúre a preukázaniu zmluvného vzťahu medzi žalobkyňou ako kupujúcou a spoločnosťou JK TV, s. r. o., ako predávajúcim nebol v konaní vypočutý ani bývalý konateľ spoločnosti JK TV, s. r. o., I.M.. Žalobkyňa ďalej namietala, že rozpor v tvrdeniach konateľa žalobkyne a konateľa spoločnosti JK TV, s. r. o., nebol v konaní na krajskom súde odstránený a krajský súd ani neskúmal, či mali žalobkyňa a spoločnosť JK TV, s. r. o., medzi sebou uzavretú ústnu kúpnu zmluvu, v zmysle ktorej mali určený druh a množstvo dodaného tovaru a na základe ktorej spoločnosť JK TV, s. r. o., vystavila zálohovú faktúru z ktorej si žalobkyňa uplatnila odpočet DPH. K tejto skutočnosti nebol konateľ spoločnosti JK TV, s. r. o., vypočutý ako svedok a tieto rozpory mohli byť odstránené.

Ďalej tiež poukazovala na to, že žalovaný ako aj krajský súd v napadnutom rozsudku spochybnili uzavretie záväzkového vzťahu medzi žalobkyňou a spoločnosťou JK TV, s. r. o., a to napriek tomu, že v odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že z faktúry, ako aj z vyjadrení účastníkov je zrejmé, že išlo o kúpu tovaru (vína), keď kúpna cena bude zaplatená ako záloha dopredu. Z tohto konštatovania krajského súdu je zrejmé, že mal za preukázanú existenciu záväzkového vzťahu medzi žalobkyňou a spoločnosťou JK TV, s. r. o.. Následne však krajský súd konštatoval, že žalobkyňa neuniesla dôkazné bremeno a nevyvrátila právne relevantným spôsobom pochybnosti so zdaniteľným plnením, t. j. s existenciou záväzkového vzťahu, na základe ktorého zdaniteľné plnenie vzniklo.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu zo dňa 08.09.2011 navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť. Uviedol, že zistený skutkový stav bol posúdený

v súlade s ustanoveniami § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 19 ods. 4 zákona o DPH, ako aj v súlade s ustálenou judikatúrou Európskeho spoločenstva (rozhodnutie C-419/02 BUPA). Žalovaný zároveň poukazoval na skutočnosť, že žalobkyňa nevykonáva ekonomickú činnosť, ale funguje ako „obchodník so zálohovými faktúrami“, t. j. jeho podnikateľská činnosť spočíva len na princípe zálohových faktúr na budúci nákup tovaru, z ktorých si žalobkyňa uplatňuje odpočítanie dane, pričom tovar na základe zálohových faktúr nie je nikdy dodaný. Následne, z dôvodu nedodania tovaru, sú v iných zdaňovacích obdobiach dodávateľmi vyhotovované k zálohovým faktúram dobropisy, pričom ale žalobkyňou odpočítaná daň zo zálohových faktúr sa do Štátneho rozpočtu Slovenskej republiky nevráti, pretože žalobkyňa si daň na výstupe upravuje ďalšími zálohovými faktúrami. Zálohové faktúry sú vyhotovované na fiktívny tovar fiktívnej hodnoty, ktorý nikdy nie je dodaný. Jediným cieľom takéhoto postupu žalobkyne je odčerpať finančné prostriedky zo štátneho rozpočtu prostredníctvom uplatneného nadmerného odpočtu v podanom daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie.

K námietkam uvedeným v odvolaní žalovaný uviedol, že dôvody, ktorými krajský súd odôvodnil svoje rozhodnutie vyplývajú z odôvodnenia žalobou napadnutého rozhodnutia ako aj z predloženého spisového materiálu, a preto žalovaný zotrval na odôvodnení napadnutého rozhodnutia ako aj na vyjadrení k žalobe zo dňa 02.05.2011, v ktorom sa vysporiadal s námietkami žalobkyne. Pokiaľ ide o právne posúdenie krajským súdom, s týmto sa žalovaný stotožňuje.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nie je možné priznať úspech.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správca 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. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá 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 § 2 ods. 1 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní 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.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správě daní vyplývá, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správě 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 správě daní 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 § 19 ods. 4 zákona o DPH ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odseku 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň:

- a/ voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktorú sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b/ ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c/ ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d/ zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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. 2 písm. f/ zákona o DPH faktúra musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal z obsahu administratívneho spisu preukázané, že správca dane oznámením o výkone daňovej kontroly zo dňa 05.08.2009 oznámil žalobkyni výkon daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj a jún 2009 s tým, že daňová kontrola začne dňa 07.09.2009 v priestoroch Daňového úradu Banská Bystrica II. Na základe tohto oznámenia sa konateľ žalobkyne Jaroslav Šujan dostavil na výkon daňovej kontroly, kde však žiadne doklady potrebné k daňovej kontrole nepredložil a predložil len potvrdenie o vydaní vecí Úradu boja proti organizovanej kriminalite, Prezídiu policajného zboru. Ďalej mal najvyšší súd za preukázané, že žalobkyňa nepredložila správcovi dane žiadne doklady potrebné na výkon daňovej kontroly, a to ani na základe písomnej výzvy. Vzhľadom na uvedenú skutočnosť, si správca dane zabezpečil doklady sám, a to z Úradu boja proti organizovanej kriminalite. Z dokladov zapožičaných z Úradu boja proti organizovanej kriminalite mal najvyšší súd za preukázané, že žalobkyňa si v zdaňovacom období jún 2009 uplatnila odpočet dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry č. 052009 (interné č. DZ 19) zo dňa 22.06.2009 vystavenej dodávateľom obchodnou spoločnosťou JK TV, s. r. o.. Z uvedenej faktúry vyplýva, že predmetom fakturácie bola záloha na dodávku vína, pričom množstvo bolo označené ako 1.00, cena bez DPH – 717.650,- eur, 19 % DPH 136.353,50 eura, celková suma 854.003,30 eura. Na opakovanú výzvu správcu dane na predloženie dokladov preukazujúcich skutočné uskutočnenie dodávky, žalobkyňa listom zo dňa 04.12.2009 uviedla, že „záloha na víno dodávateľovi JK TV, s. r. o., bola poskytnutá na dodávky, ktoré sa neuskutočnili a boli dobropisované a záloha bola vrátená“. Správca dane následne vykonal šetrenie u dodávateľa obchodnej spoločnosti JK TV, s. r. o., a z výsluchu konateľa tejto spoločnosti M. vyplynulo, že víno „pravdepodobne“ kúpil od pána Š. z firmy MORAVIA WINE a išlo o zálohovú faktúru. Ďalej uviedol, že všetko víno bolo skutočne dodané a išlo do Brusna. Iné bližšie skutočnosti týkajúce sa predmetnej dodávky I.M. uviesť nevedel. Z uvedeného dokazovania vykonaného správcom dane, keď konateľ dodávateľa nepotvrdil skutočnosti tvrdené konateľom žalobkyne, že dodávka vína uskutočnená nebola a záloha bola vrátená, sa nepodarilo zistiť množstvo ani druh tovaru uvedeného vo vyššie označenej zálohovej faktúre. Ďalej mal najvyšší súd z obsahu administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že

žalobkyňa nepreukázala spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti konkrétny obchodný vzťah medzi ňou a dodávateľom - spoločnosťou JK TV, s. r. o..

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal, že vecné plnenia fakturované vyššie označenou faktúrou boli žalobkyni vôbec dodané, a že boli dodané dodávateľom obchodnou spoločnosťou JK TV, s. r. o.. Žalobkyňa tak v konaní neunesla dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Pokiaľ žalobkyňa v odvolaní namietala nedostatočne zistený skutkový stav krajským súdom, ako aj nevypočutie bývalého konateľa spoločnosti JK TV, s. r. o., M., najvyšší súd k tejto námietke dáva do pozornosti žalobkyne, že v konaniach o žalobách v správnom súdnictve (§ 247 a nasl. OSP) súd zásadne skúma predovšetkým dôvodnosť žaloby, pričom pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre neho rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá OSP). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta druhá OSP). Za nevyhnutné dôkazy treba považovať tie, ktorých vykonanie slúži účelu správneho súdnictva, ktorý je stanovený v § 244 OSP. Je tomu tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale len preskúmať „zákonnosť“ ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Správny súd „nie je súdom skutkovým“, ale je súdom, ktorý (s výnimkou vecí v tzv. plnej jurisdikcii - § 250i ods. 2 OSP) posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy.

Pokiaľ ide o námietku týkajúcu sa nevypočutia konateľa spoločnosti JK TV, s. r. o., M., najvyšší súd poukazuje na skutočnosť, že táto námietka sa nezakladá na pravde. I.M. bol riadne vypočutý správcom dane, pričom jeho výpoveď nepotvrdila tvrdenia žalobkyne a je zásadne v rozpore s tvrdeniami konateľa žalobkyne pokiaľ ide o obsah predmetnej faktúry. Pokiaľ ide o rozpory vo výpovediach jednotlivých konateľov, najvyšší súd poukazuje na vyššie uvedené ustanovenie § 250i ods. 1 veta druhá OSP, z ktorého vyplýva, že súd dokazovanie zásadne nevykonáva, je najmä povinnosťou daňového subjektu preukázať tvrdené skutočnosti, a to pred správcom dane a nie je teda povinnosťou správcu dane odstraňovať rozpory vo výpovediach jednotlivých konateľov.

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 zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené a faktúra musí mať všetky zákonom predpísané náležitosti (§ 71 ods. 2 písm. f/ zákona o DPH).

Z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH je nesporné, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte – žalobkyni. Preto je primárne nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu - ž, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; je teda jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“ (k tomu pozri bližšie na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011 - www.concourt.sk).

Najvyšší súd Slovenskej republiky súhlasí s názorom žalobkyne, že Obchodný zákonník spočíva na princípe širšej zmluvnej voľnosti, a že strany si môžu dojednať plnenie aj inou ako písomnou formou, teda ústne, avšak pre daný prípad nie je rozhodujúce, akým spôsobom (akou formou) mala žalobkyňa svoje zmluvné vzťahy s dodávateľmi 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. Taktiež podľa názoru najvyššieho súdu neobstojí ani tvrdenie žalobkyne, že daňová povinnosť spoločnosti JK TV, s. r. o., v tomto prípade vznikla dňom prijatia platby zo zálohovej faktúry a nie vystavením zálohovej faktúry ako takej a že z toho dôvodu aj právo žalobkyne na odpočet DPH vzniklo dňom prijatia platby zo zálohovej faktúry a nie dňom doručenia, resp. vystavenia zálohovej faktúry za dodávku vína, a teda je právne irelevantné, či zálohová faktúra má alebo nemá zákonom vyžadované náležitosti, ako je presná identifikácia druhu a množstva dodávaného tovaru, keďže presný druh a množstvo tovaru

by bolo presne uvedené v konečnej faktúre dodávateľa spoločnosti JK TV, s. r. o.. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-419/02 BUPA Hospitals Ltd, z ktorého vyplýva, že „v prípade vyplatenia preddavku sa DPH stane splatnou bez toho, aby sa uskutočnila dodávka alebo poskytnutie služieb. Na to, aby sa daň stala splatnou v takejto situácii, je potrebné, aby všetky príslušné prvky zdaniteľného plnenia, teda budúca dodávka alebo budúce poskytnutie služieb, boli už známe, a teda najmä, že v momente vyplatenia preddavku už musia byť tovary a služby presne určené. Nemôžu teda a fortiori podliehať DPH preddavky uhradené za dodávku tovaru alebo služieb, ktoré zatiaľ neboli presne určené“. Aj z uvedeného rozhodnutia je nepochybné, že predmetná zálohová faktúra mala byť presne špecifikovaná čo do množstva a druhu dodávky.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobkyňa v konaní neunesla dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní, pokiaľ ide o obsah predmetnej faktúry, z ktorej si uplatnila odpočet DPH.

Najvyšší súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP v spojení s § 211 ods. 2 OSP a § 246c ods. 1 veta prvá OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobkyne uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobkyňa v odvolacom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 01.01.2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého

pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, odvolací súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

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

V Bratislave 28. júna 2012

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková