



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **Ing. L. M. – A.** so sídlom S., právne zastúpený: *JUDr. E. V.*, advokát so sídlom B.B., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/222/17352-99323/2008/991410-r zo dňa 20.februára 2009, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/71/09-42 zo dňa 14. júla 2010, jednomyselne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/71/09-42 zo dňa 14. júla 2010 **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

I.

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/17352-99323/2008/991410-r zo dňa 20.02.2009. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Senec č. 609/230/35090/08/Blč zo dňa 19.08.2008, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2004 v sume 15.767,12 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že daňové orgány posúdili vec po právnej stránke správne keď konštatovali, že žalobca v prejednávanych obchodných prípadoch nemal právo vystaviť daňové doklady, pretože ani v jednom prípade odberateľovi tovar nedodal ani mu neumožnil s ním nakladať. Žalobca v daňovom konaní nepreukázal existenciu zmluvného vzťahu s odberateľmi na dodávku predmetného tovaru a ani jeho plnenie, a neunesol tak dôkazné bremeno na preukázanie, že v daných prípadoch došlo k zdaniteľnému plneniu, ktoré by ho oprávňovalo vystaviť faktúry. Jedinými dokladmi, ktoré nasvedčujú akémusi zdaniteľnému plneniu sú faktúry, ktoré však pri absencii ďalších dokladov o vzniku a priebehu plnenia zmluvného vzťahu nepreukazujú na daňové účely uskutočnenie zdaniteľného plnenia, a preto možno súhlasiť so závermi daňových orgánov, že boli vystavené len fiktívne. Svedčí o tom množstvo ďalších obchodných prípadov zdokumentovaných v protokole z daňovej kontroly, ktoré nasvedčujú, že uvedeným spôsobom boli takéto fiktívne faktúry predkladané faktoringovej spoločnosti F. S. s., a.s. za účelom získania finančných prostriedkov od tejto spoločnosti a po ich získaní boli faktúry dobropisované.

Z konštrukcie ustanovenia § 18 ods. 1 písm. a/ zákona č. 289/1995 Z.z. o DPH, resp. § 25 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH vyplýva, že predpokladom pre vykonanie opravy základu dane je zrušenie alebo vrátenie celého zdaniteľného plnenia (dodávky tovaru). Zrušiť však možno len také zdaniteľné plnenie (dodávku tovaru), ktoré sa z hľadiska daňových právnych predpisov aspoň čiastočne uskutočnilo, teda dodávateľ svoj záväzok splnil, resp. bol pripravený plniť a zároveň mu vzniklo právo na vystavenie daňového dokladu za dodávku tovaru (faktúry). Keďže táto podmienka v oboch prípadoch splnená nebola, zo strany žalobcu nešlo o opravu základu dane, ale o stornovanie nesprávne vystavených daňových dokladov. Krajský súd preto nevidel žiadnu nezákonnosť v záveroch daňových orgánov, že dobropisy vystavené k fiktívnym faktúram nemal žalobca zahrnúť do toho zdaňovacieho obdobia, v ktorom ich vyhotovil, ale mal podať dodatočné daňové priznanie k zdaňovacím obdobiam, v ktorých pôvodné faktúry vyhotovil, priznal a odviedol daň a takto si zaplatenú daň uplatniť späť.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutie žalovaného zrušil. V dôvodoch namietal, že zhodnotenie dôkazov a potvrdenie rozhodnutí Daňového riaditeľstva SR neumožňuje správne vyrubiť a vybrať daň. Správca dane je povinný pri uplatňovaní daňových predpisov brať do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. V súlade s ustanovením § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. poskytol správcovi dane potrebnú súčinnosť, v odvolaní a doplnení odvolania vysvetlil nesprávnosť a nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, a i napriek tomu žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane. Ďalej uviedol, že postup správcu dane je v rozpore s platnými právnymi predpismi, najmä so zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a zákonom

č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, pretože správca dane na základe jednostranných vyjadrení odberateľa urobil nekorektný záver, že k dodávke tovaru nedošlo. Za dodávateľa nemôže žiadna tretia strana rozhodnúť, či obchodný kontrakt sa považuje za splnený a tiež, či môže vystaviť faktúru za dodávku tovaru. Z tvrdení kontrolnej skupiny, že odberatelia nepotvrdili dodanie tovaru, alebo že nemajú zaúčtované faktúry nemôže byť vyvodený záver, že sa dodávka tovaru neuskutočnila a už vôbec nie, že nemohol opraviť základ dane podľa § 18 zákona o dani z pridanej hodnoty.

Fungovanie dane z pridanej hodnoty nemožno oddeliť od právnej úpravy obchodných vzťahov. Obchodný zákonník spočíva na princípe čo najširšej zmluvnej voľnosti a strany si môžu dojednať aj iné zmluvy, než len tie, ktoré sú výslovné 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. Znamená to, že strany si môžu v dohodnutej zmluve účinky vyplývajúce pre seba zmeniť alebo úplne vylúčiť.

Z právneho hľadiska žalobca opísal daňovú transakciu ako systém nasledovných právnych vzťahov: „*Obchodný zákonník spočíva na princípe neformálnosti zmlúv, ktoré sa môžu dojednať aj ústne alebo dokonca aj konkludentným spôsobom. Za deň splnenia dodávky je v súlade s Obchodným zákonníkom možné považovať tiež deň, kedy je dodávka nachystaná 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. Faktúru vystavil pred potvrdením fyzického odovzdania tovaru, čím neporušil žiadne ustanovenie zákona o dani z pridanej hodnoty. Nakoľko následne bola dodávka zrušená, v súlade so zákonom vystavil doklady o oprave základu dane – dobropisy. Postupoval teda v súlade s ustanovením § 18 ods. 3 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*“.

So závermi daňovej kontroly o presune dobropisu (dobropisov) medzi jednotlivými zdaňovacími obdobiami preto nesúhlasí a považuje ich za účelové, aby správca dane mohol potom pristúpiť vo vyrubovacom konaní k uloženiu pokuty. Zákon č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v žiadnom svojom ustanovení nezakazuje vystaviť faktúru aj pred fyzickým odovzdaním tovaru. Správca dane vo svojom rozhodnutí nespochybnil právo daňového subjektu vykonať opravu základu dane podľa § 18 ods. 1 a pritom konštatuje porušenie § 18 ods. 3 zákona, a taktiež žiadnym spôsobom nespochybnil právo daňového subjektu vystaviť faktúru pred fyzickým odovzdaním tovaru – neuviedol žiadne konkrétne porušenie zákona. Opravu základu dane vykonal z dôvodu zrušenia dodania tovaru, preto postupoval podľa § 18 ods. 1 zákona, a z uvedeného dôvodu **nemal inú možnosť, ako túto opravu základu dane zahrnúť do obdobia, kedy bol doklad vyhotovený,** čím postupoval v súlade so zákonom. Poukázal na v praxi častokrát sa vyskytujúce prípady, že **odberateľ tovar neprevezme, dodávateľ vyfakturuje 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.

Ďalej uviedol, že v zmysle § 15 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty sa daňová kontrola vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Správca dane porušil svojim postupom toto zákonné ustanovenie, keďže v priebehu daňovej kontroly nespochybniteľne preukázal, že postupoval v súlade s ustanovením § 18 zákona a vystavenými dobropismi na zrušenie dodávky tovaru žiadnym spôsobom neporušil zákon, ani neukrátil štátny rozpočet. V tejto súvislosti sú úkony správcu dane, ktorými spochybňuje 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 jeho právo vystaviť doklady o oprave základu dane podľa § 18 zákona o dani z pridanej hodnoty v kontexte s § 15 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov nad rámec nevyhnutnosti a v rozpore so základnými zásadami daňového konania. V priebehu daňovej kontroly tieto skutočnosti namietal a tiež aj vo vyjadrení k protokolu č. I/183/12842/44249/2008/Vok, avšak správca dane sa tým vôbec nezaoberal. Z toho vyplýva, že správca dane mu odoprel využiť ustanovenie § 18 zákona o dani z pridanej hodnoty o oprave základu dane, čo odôvodnil voľnou úvahou a tak, že takýto postup nebol možný, aj keď to zo zákona nevyplýva. Postup správcu dane možno hodnotiť ako v rozpore so základnými zásadami daňového konania uvedenými v § 2 zákona o správe daní, pretože vystavil faktúry, podal daňové priznanie a odviedol daň, a v ďalšom období vystavil doklady o oprave základu dane a tieto zahrnul do daňových priznaní. Všetko riadne zaúčtoval, splnil si voči štátu svoje zákonné povinnosti, daň bola riadne vybraná aj odvedená, a ďalšie úkony správcu dane sú potom už nad rámec zákona, nechránia jeho záujmy, porušujú jeho právo aby správca dane prihliadal na všetko, čo vyjde najavo v daňovom konaní, a neoprávnene a v rozpore so zákonom ho neprimerane zaťažujú.

III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu poukazuje na tie isté skutočnosti, ktoré boli obsahom odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane ako aj obsahom žaloby, preto sa pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe. Navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/71/2009-42 zo dňa 14.07.2010 ako vecne správny potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 212 ods. 1 OSP) bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), a po tom, čo deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej

stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, senát rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011) rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

Podľa § 219 ods.2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Najvyšší súd konštatuje správnosť dôvodov krajského súdu, s ktorými sa stotožňuje a ktorých podstatu nepovažuje za potrebné vyjadriť iným spôsobom. Na doplnenie možno uviesť, že i najvyšší súd hodnotí daňovú transakciu ako umelú, ktorej chýba hospodársky dôvod, nazývaný taktiež aj kauza alebo v angličtine business purpose, ktorý je súčasťou zásady skúmania ekonomickej podstaty (skutočného obsahu) daňovej transakcie, na ktorej je naše daňové právo založené podľa § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. V danom prípade daňovej transakcii ako systému právnych vzťahov chýba ekonomická podstata opakovania takejto ekonomickej činnosti. **Skúmanie hospodárskeho dôvodu pri daňových transakciách je dôležitým interpretačným prostriedkom pri výklade daňových predpisov a pri podradovaní daňovej transakcie pod právny režim jednej právnej normy: Princíp tzv. jednočinného súbehu v danom prípade nie je možný, a preto je možné správnou úvahou určiť iba jeden právny režim.**

Podľa odôvodnenia dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Senec č. 609/230/35090/08/Blč zo dňa 19.08.2008 „kontrolná skupina nespochybňuje skutočnosť, že platiteľ má vyhotovenú faktúru riadne zaučtovanú vo svojom účtovníctve, ani skutočnosť, že daň z pridanej hodnoty z predmetnej faktúry priznal a odviedol do ŠR, ale zistila, že daňová povinnosť nevznikla platiteľovi z dôvodu uskutočnenia zdaniteľného plnenia – dodania tovaru, ale z dôvodu, že vyhotovil faktúru č.204009, v ktorej uviedol daň z pridanej hodnoty, ktorú bol povinný platiť“.

Z uvedeného stanoviska správcu dane jednoznačne vyplýva, že daňová povinnosť žalobcovi vznikla i napriek skutočnosti, že tovar nebol dodaný. Vznikla na základe subsidiárneho charakteru skutočnosti, že žalobca vyhotovil faktúru č. 204009, v ktorej uviedol daň z pridanej hodnoty, ktorú bol povinný platiť. Z hľadiska systému právnych vzťahov je daňová transakcia v súlade so zákonom (chýba jej však ekonomická podstata). Keďže daňovej transakcii chýba ekonomická podstata, najvyšší súd sa prikláňa k názoru, z hľadiska daňového sa musí na ňu hľadiť akoby sa neuskutočnila, a preto z dvoch možných právnych riešení, sa priklonil k stanovisku správcu dane, k tomu, že žalobca ako platiteľ nemal postupovať tak, že vykoná opravu základu dane podľa § 18 ods.1, písm. a) a odsek 3 zák. č. 289/1995 Z.z. o DPH, ale mal postupovať v zmysle § 42 ods.2 zák.č. 289/1995 Z.z. o DPH. Žalobca ako daňový subjekt mal teda podať dodatočné daňové priznania k zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom pôvodnú faktúru vyhotovil, priznal a odviedol daň a týmto spôsobom uplatniť daň späť.

Rovnako uvedený princíp platí v režime zákona č. 222/2004 Z.z. Platiteľ nemohol postupovať podľa § 25 ods.3 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty a nemohol dobrovoľne zahrnúť do toho zdaňovacieho obdobia, v ktorom ho vyhotovil, ale mal postupovať podľa § 39 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, t.j. podať dodatočné daňové priznanie k zdaňovaciemu obdobiu a uvedeným spôsobom uplatniť daň späť.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. a žalobcovi, ktorý v odvolacom konaní nemal úspech ich náhradu nepriznal.

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

V Bratislave dňa 02. júna 2011

JUDr. Ivan R u m a n a, v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková