

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/56/2012
Identifikačné číslo spisu:	1010201006
Dátum vydania rozhodnutia:	09.04.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:1010201006.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: Kerametal, a.s., Jašíkova 2, Bratislava, právne zastúpený: JUDr. Allan Böhm, advokát, Jesenského 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Vázovova 2, Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/7229-43344/2010/990395-r zo dňa 01. apríla 2010, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/191/2010-590 zo dňa 25. mája 2012, jednomyselne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/191/2010-590 zo dňa 25. mája 2012 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.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom č. k. 4S/191/2010-590 zo dňa 25.05.2012 Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/7229-43344/2010/990395-r zo dňa 01.04.2010, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej len DÚ VDS) č. 500/230/27397/09/Mich zo dňa 10.12.2009, ktorým bol v zmysle § 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 v znení účinnom pre kontrolované zdaňovacie obdobie (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie december 2006 v sume 545.245,20 €

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že základným predpokladom na vykonanie opravy základu dane podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom pre kontrolované zdaňovacie obdobie (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.) je inštitút zrušenia služby. Dohodou o urovnaní nedošlo k naplneniu tohto predpokladu, pretože v ustanoveniach dohody poskytnuté služby nie sú výslovne uvedené medzi urovnávanými právami a záväzkami a v prílohe A (Špecifikácia urovnávaných sporov) Dohody o urovnaní sa medzi špecifikované urovnávané spory neuvádza, že žalobcom poskytnuté služby sú spornými právami a záväzkami, resp. že dané služby sa zrušujú. Uvádzajú sa len spory o sprostredkovateľské provízie, to znamená záväzok odberateľa (Slovenský plynárenský priemysel, a.s.) zaplatiť žalobcovi faktúrami uplatnenú odmenu za poskytnuté služby. Prvostupňovému súdu nebolo zjavné, prečo by mali byť dané služby dohodou o urovnaní zrušené aj z toho dôvodu, že tieto zdaniteľné plnenia boli už poskytnuté a spotrebované. Uvedené podporuje aj fakt, že zdaniteľné plnenia (služby) boli odberateľom nezvratne skonsumované (vo význame, že boli odberateľom služieb akceptované) a ani pri nasledovnom uzavretí Dohody o urovnaní nemohlo dôjsť k ich zrušeniu a tým pádom žalobcovi nevzniklo ani právo v zmysle § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. na opravu základu dane. Záver o tom, že služby boli poskytnuté a spotrebované, bol preukázaný opakovanou daňovou kontrolou, a preto pre daný prípad nie je rozhodujúce tvrdenie odberateľa v Dohode o urovnaní, že žalobca nevykonával činnosť, resp. úkony, za ktoré si vyfakturoval sprostredkovateľské odmeny, pretože aj naďalej v predmetnej dohode sa uvádza, že žalobca si aj napriek argumentácii odberateľa uplatňuje nárok na zaplatenie provízie za poskytnuté služby. Pokiaľ žalobca tiež tvrdí, že došlo k zníženiu ceny služby po vzniku daňovej povinnosti, je potrebné to aj hodnoverne preukázať, pričom nestačí len žalobcovi tvrdenie, že došlo k danému zníženiu ceny.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) zmenil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/191/2010-590 zo dňa 25.05.2012 a zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/221/7229-43344/2010/990395-r zo dňa 01.04.2010 a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby podľa § 221 ods. 1 písm. h/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zrušil rozhodnutie súdu prvého stupňa č. k. 4S/191/2010-590 zo dňa 25.05.2012 a vec vrátil prvostupňovému súdu na ďalšie konanie.

V dôvodoch uviedol, že nesprávne skutkové zistenia súdu prvého stupňa spočívajú v tom, že tento, napriek výslovnému postoju odberateľa skonštatoval, že odberateľ ako daňový subjekt zdaniteľné plnenia na princípe dobrovoľnosti akceptoval a ich uskutočneniu sa nebránil, resp. ich plnenie neodmietal. Odberateľ však popieral, že by žalobca v jeho prospech akékoľvek služby poskytoval. Odberateľ tvrdil, že služby mu poskytnuté neboli, faktúry za služby neakceptoval, neuhrádzal ich, neevidoval ich vo svojom účtovníctve, neuplatňoval z nich DPH a vrátil ich ako právne neopodstatnené. Dôvodom vystavenia dobropisov a opravy základu dane nebolo nezaplatenie faktúr, ale pochybnosti a spory ohľadne urovnávaných práv a záväzkov, právna neistota zmluvných strán a sporná samotná existencia, ako aj výška nárokov vyplývajúcich z urovnávaných práv a záväzkov a samotné uzavretie Dohody o urovnaní. Odberateľ trval na uvedení tejto skutočnosti v Dohode o urovnaní, t.j. že žalobca nevykonával činnosť, resp. úkony, za ktoré si vyfakturoval sprostredkovateľské odmeny. Na základe toho žalobca uviedol, že poskytnuté služby nemohli byť odberateľom akceptované. Odberateľ totiž nenamietal iba právo žalobcu na zaplatenie provízie, ale popieral, že by mu akékoľvek služby boli poskytnuté. Odberateľ pripustil len určitú formálnu činnosť žalobcu na žiadosť zahraničných odberateľov, stále však popieral, že by takáto činnosť mala povahu ním objednanej služby. Preto považuje záver súdu prvého stupňa, že Dohodou o urovnaní nedošlo k zrušeniu poskytnutej služby za nesprávny. Pohľadávku na zaplatenie nemožno izolovať od jej hmotnoprávneho základu. Podľa názoru žalobcu, odberateľ nikdy jeho činnosť neprijal a neakceptoval svoju povinnosť zaplatiť žalobcovi odplatu. V daňovom konaní nebolo sporné, že odberateľ odmieta svoju povinnosť na zaplatenie odplaty. Sporným bolo, či služba bola alebo nebola poskytnutá. Uzatvorenie Dohody o urovnaní na strane žalobcu znamenalo, že služby, ktoré poskytol, o ktorých v zmysle platných právnych predpisov účtoval, ktoré riadne fakturoval a za ktoré odvádza v mesačných intervaloch DPH, musí zákonným spôsobom vysporiadať. Keďže Dohodou o urovnaní došlo k zániku sporného záväzku, boli podľa názoru žalobcu zrušené aj poskytnuté služby, keďže iným

spôsobom by sa spornosť o ich poskytnutí neodstránila, ale trvala by ďalej, čo je v rozpore s obsahom Dohody o urovnaní.

Otázka posúdenia zníženia ceny na základe uzavretia dohody o urovnaní, ktorej právnou podstatou je, že všetky doterajšie sporné práva a záväzky strán zanikajú a nahrádzajú sa novými, je otázkou právnou. Spadá do oblasti právneho posúdenia vecí, nie ďalšieho dokazovania ohľadom výšky zníženia ceny. Žalobca predložil Dohodu o urovnaní a preukázal skutočnosť jej uzavretia. Posúdenie jej obsahu a dopadu na daný prípad nie je otázkou dokazovania. Z podstaty Dohody o urovnaní uzavretej podľa § 585 Občianskeho zákonníka vyplýva, že doterajší záväzok je nahradený novým, ktorý vyplýva z urovnania. Doterajší sporný záväzok sa preto podľa vôle zmluvných strán zrušuje, zaniká. V číselnom vyjadrení neexistujúci záväzok predstavuje nulu a táto skutočnosť vyplývala aj z dobropisov č. 5101789, č. 5101776, č. 5101766 a č. 5101796. Právnym dôsledkom Dohody o urovnaní o.i. bolo, že z titulu doterajších nárokovateľných pohľadávok žalobcu v spore o zaplatenie provízií nie je odberateľ povinný zaplatiť žalobcovi nič, keďže tento záväzok bol Dohodou o urovnaní zrušený a zanikol. Pre účely DPH tak vznikol z tohto titulu nulový základ dane, pretože odberateľ už nebol povinný žalobcovi titulom predmetných provízií zaplatiť žiadnu odplatu. Naproti tomu vznikol záväzok nový, nahrádzajúci všetky doteraz sporné, zanikajúce nároky. Ustanovenie § 25 zákona č. 222/2004 Z.z. v súlade s čl. 11 C Šiestej smernice Rady 77/388/EHS vymedzuje, v akých prípadoch vzniká platiteľovi dane povinnosť opraviť základ dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. Zákonná regulácia pritom prakticky vždy vytvára priestor na to, aby platiteľ mohol základ dane opraviť. Bolo by v rozpore s princípom neutrality DPH, ak by nebolo možné zrušiť službu (upraviť základ dane) a uplatniť si tak daň z nej odvodenú, pri ktorej bolo preukázané, že odberateľom služby nebola prijatá na jej ďalšie využitie a daň z nej nebola uplatnená, resp. pri ktorej bolo preukázané, že jej protihodnota bola na základe dohody dodávateľa a poskytovateľa v dôsledku spornosti poskytnutia služby a nároku na jej zaplatenie zmenená a daň z nej nebola uplatnená. Z hľadiska základu dane tvorí protihodnotu, na ktorú má žalobca voči odberateľovi nárok iba odplata, ktorú odberateľ žalobcovi zaplatil na základe Dohody o urovnaní. Je nepochybné, že žalobca nemá právny nárok na zaplatenie faktúr, z ktorých základ dane opravil. Jeho právo v dôsledku Dohody o urovnaní zaniklo. Nebolo povinnosťou žalobcu ani odberateľa v Dohode o urovnaní vyšetriť a zistiť skutočný stav sporného prvku a takto ho definovať. Cieľom bolo zrušenie záväzku, ktorý má nedostatky a jeho nahradenie novým záväzkom. Aj keď prvostupňový súd akceptoval právne posúdenie, že právnym následkom Dohody o urovnaní nebolo zrušenie sporných služieb a poskytované služby boli skonsumované, čo v danom prípade podľa žalobcu nie je možné tvrdiť, nakoľko odberateľ si daň zo služby neuplatňoval evidentne z dôvodu, že mal za to, že nebol jej prijímateľom, mal súd dopad Dohody o urovnaní právne posúdiť tak, že v jeho dôsledku nárok žalobcu na zaplatenie odplaty z pôvodných faktúr zanikol, čím došlo k zmene základu dane z týchto faktúr.

Na záver poukázal, že prvostupňový súd sa nijakým spôsobom nevysporiadal ani s tvrdením žalobcu, že keď zanikli všetky urovnané pohľadávky je dňom uskutočnenia účtovného prípadu a žalobca, bez ohľadu na to, že predmetom daňovej kontroly nebola kontrola účtovníctva, bol povinný podľa zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení účinnom v kontrolovanom období (ďalej len zákon č. 431/2002 Z.z.) a podľa postupov účtovania bez zbytočného odkladu usporiadať aj zaniknuté pohľadávky (práva). Žalobca na základe Dohody o urovnaní a podľa § 34 zákona č. 431/2002 Z.z. bol povinný vykonať opravu účtovných záznamov tak, že boli vyhotovené štyri faktúry (dobropisy) na rozdiel medzi pôvodným základom dane a pôvodnou daňou. Len takouto formou mohla sporná pohľadávka právne zaniknúť aj podľa predpisov o účtovníctve. Ak by žalobca prijal argumentáciu správnych orgánov a súdu prvého stupňa, tak by sa muselo ustáliť, že pre platby DPH je právnou a skutkovou podstatou vzťahu medzi dodávateľom a odberateľom irelevantná a tým by stratil význam aj inštitút opravy základu dane. Výsledkom postupu daňových orgánov je skutočnosť, že žalobca je povinný z jedného obchodného prípadu, z jednej poskytnutej služby odvieť DPH dvakrát, a to tak z pôvodne dohodnutej ceny, ktorú nikdy neinkasoval a nárok na zaplatenie ktorej Dohodou o urovnaní zanikol, ako aj z novej odplaty, ktorá pôvodnú cenu nahrádzala a v konečnom dôsledku znamenala pre žalobcu inkaso podstatne vyššieho plnenia, ktoré by bez uzavretia Dohody o urovnaní nedosiahol.

III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa v plnej miere stotožňuje s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/191/2010-590 zo dňa 25.05.2012, ktorým prvostupňový súd žalobu zamietol a trvá na svojom stanovisku k žalobe.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, hlasovaním členov senátu v pomere 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v znení účinnom od 01.05.2011) rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu senát odvolacieho súdu zistil, že DÚ VDS vykonal u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia január 2006, máj 2006, august 2006 a december 2006, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 500/322/24997/09/Šoh zo dňa 03.11.2009 a dodatok, ktorý je súčasťou protokolu. Pôvodné rozhodnutie DÚ VDS č. 500/230/25964/08/Mich zo dňa 22.10.2008 bolo rozhodnutím žalovaného č. I/221/2744-20957/2009/990447-r zo dňa 17.02.2009 zrušené z dôvodu, že odôvodnenie neobsahovalo vyhodnotenie všetkých dôkazov a úvahy, ktoré ovplyvnili ich hodnotenie a v odôvodnení rozhodnutia sa správca dane nevysporiadal s námietkami daňového subjektu uvedenými v predloženom vyjadrení k protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly. Rozhodnutím žalovaného č. I/221/7229-43344/2010/990395-r zo dňa 01.04.2010 bol potvrdený dodatočný platobný výmer DÚ VDS č. 500/230/27397/09/Mich zo dňa 10.12.2009.

Žalobca uzatvoril s odberateľom dňa 03.03.1997 Zmluvu o zabezpečení a výkone činnosti súvisiacej s dovozom zemného plynu z Ruskej federácie na Slovensko a Zmluvy o zabezpečení a výkone prepravnej zmluvy a o tranzite zemného plynu cez územie Slovenskej republiky (dokopy štyri zmluvy týkajúce sa štyroch zahraničných spoločností). Na základe uvedených zmlúv bol žalobca zaviazaný vykonávať pre odberateľa dlhodobu službu obchodného charakteru, za ktoré žalobcovi prináležala stanovená odmena. Dňa 30.11.1998 odberateľ a žalobca podpísali Dohodu o vysporiadaní záväzkov a pohľadávok k 31.12.1998, z ktorej vyplýva, že vzájomný platobný styk bude prebiehať podľa príslušných ustanovení zmlúv z roku 1997 v dohodnutých termínoch a dohodnutou formou. Od uzatvorenia zmlúv do 30.06.2001 odberateľ daňové doklady vyhotovené žalobcom akceptoval a uhrádzal ich v plnej výške. Od 01.07.2001 do 30.07.2002 odberateľ daňové doklady vyhotovené žalobcom akceptoval a uhrádzal čiastočne vo výške DPH uvedenej na predmetných daňových dokladoch.

Od 31.07.2002 do uzavretia Dohody o urovnaní zo dňa 13.12.2006 odberateľ daňové doklady vyhotovené žalobcom neakceptoval, neuhrádzal ich vôbec, neevidoval ich vo svojom účtovníctve a žalobcovi ich vrátil ako neopodstatnené. Dňa 01.07.2006 odberateľ (Slovenský plynárenský priemysel, a.s.,) vložil časť svojho podniku do spoločnosti SPP- preprava, a.s., (nové obchodné meno eustream, a.s.,).

Dohodou o urovnaní uzatvorenou dňa 13.12.2006 podľa § 585 až 587 Občianskeho zákonníka sa zmluvné strany dohodli na urovnaní sporných práv a záväzkov.

Ako vyplýva z predmetu a účelu Dohody o urovnaní, spornosť spočívala v existencii a výške nárokov vyplývajúcich z urovnávaných práv a záväzkov. Urovnávané práva a záväzky sa podľa Dohody o urovnaní nahradia novými právami a záväzkami. Na základe uvedenej dohody vyhotovil žalobca dňa 13.12.2006 dobropisy pre odberateľa, pri ktorých uplatnil postup podľa § 25 ods. 1 písm. a/ a ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. DPH z týchto pôvodných daňových dokladov a faktúr žalobca priznal v daňových priznaniach DPH v zdaňovacích obdobiach júl 2002 až november 2006 a zároveň ich zaplatil. Predmet a účel Dohody o urovnaní mala odstrániť spornosť, ktorá spočívala v existencii a výške

nárokov vyplývajúcich z urovnávaných práv a záväzkov. Z článku 4.1 Dohody o urovnaní zo dňa 13.12.2006 (odplata) vyplýva, že za ukončenie účasti podľa čl. 3.1 tejto dohody a za postúpenie práv a prevod povinností podľa a/alebo v súlade s článkom 3.3 tejto dohody, SPP, a.s., a eustream, a.s., spoločne a nerozdielne zaplatí žalobcovi odplatu vo výške 279.000.000,-Sk bez DPH.

Odberateľ (eustream, a.s.) dňa 31.07.2008 v doplnení vyjadrenia k službám žalobcu uviedol, že žalobca podpisoval aj po roku 2002 niektoré z dokumentov preukazovaných zahraničným zmluvným partnerom, avšak išlo len o formálny úkon žalobcu, podmienený požiadavkou zahraničných zmluvných partnerov, keďže žalobca bol podľa existujúcich zmlúv zmluvnou stranou.

V napadnutom rozhodnutí žalovaný zdôraznil, že v uvedenom prípade išlo o poskytnutie služieb, ktoré boli v čase uplatnenia postupu podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. odberateľovi už poskytnuté a spotrebované (odberateľ uznáva, že boli vykonané z dôvodu požiadavky zahraničného partnera) pričom predmet dane bol naplnený, a preto právo na opravu základu dane podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. nevzniklo. Keďže nedošlo k úplnému alebo čiastočnému zrušeniu dodávky služby ani k zníženiu ceny tovaru po vzniku daňovej povinnosti, nebolo možné uviesť rozdiel medzi pôvodným a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou a opravenou daňou v súlade s § 25 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom platiteľ vyhotovil doklad o oprave základu dane.

Žalobca naproti tomu tvrdí, že odberateľ ako daňový subjekt popiera, že by žalobca v jeho prospech akékoľvek služby poskytoval. Odberateľ tvrdil, že mu služby poskytnuté neboli a faktúry za tieto služby neakceptoval. Odberateľ síce pripustil určitú formálnu činnosť žalobcu na žiadosť zahraničných odberateľov, ale popiera, že by takáto činnosť mala povahu ním objednanej služby. Otázka posúdenia zmeny ceny na základe uzavretia Dohody o urovnaní je právneho charakteru, keďže dovtedajší sporný záväzok sa prostredníctvom Dohody o urovnaní zrušuje, zaniká, a teda neexistujúci záväzok predstavuje nulu.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou,
- b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskych spoločenstiev (ďalej len "členský štát"),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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 tovaru 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. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Podľa § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) 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.

Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. 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.

Podľa § 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti.

Podľa § 2 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcou dane v daňovom konaní.

Podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. 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 správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

V správnom súdnictve súd z vlastnej iniciatívy nevyhľadáva za účastníka konania žalobné dôvody. Povinnosťou žalobcu je uviesť, v čom žalobca vidí nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, keďže konanie v správnom súdnictve je ovládané dispozičnou zásadou. Súd sám nevyhľadáva ďalšie možné vady napadnutého rozhodnutia, ako aj konania, ktoré vydaniu rozhodnutia predchádzalo (§ 249 O.s.p.).

Žalobca v žalobe musí konkrétne uviesť, ako bol ukrátený na svojich právach napadnutým rozhodnutím.

Obligatórnou náležitosťou žaloby je i povinnosť žalobcu tvrdiť, že rozhodnutie alebo jeho časť odporuje konkrétnemu všeobecne záväznému právnemu predpisu a svoje tvrdenie musí odôvodniť.

Súd je viazaný rozsahom žalobných dôvodov, ktoré zároveň určujú rozsah súdneho prieskumu.

Senát odvolacieho súdu zistil, že žalobca v rokoch 2002 až 2006 vykonával služby pre odberateľa na Základe zmluvy o zabezpečení činnosti súvisiacej s dovozom zemného plynu z Ruskej federácie do Slovenskej republiky a zmlúv o zabezpečení a výkone zmluvy o tranzite zemného plynu so štyrmi zahraničnými spoločnosťami. Žalobca mal zabezpečovať služby tranzitéra, ktorého povinnosťou bolo sledovanie všetkých nárokov voči zahraničným odberateľom vyplývajúcich zo zmlúv o tranzite.

Spoločnosť eustream, a.s., v písomnom vyjadrení zo dňa 17.07.2009 uviedla, že Zmluvou o zabezpečení a výkone činnosti súvisiacej s dovozom zemného plynu z Ruskej federácie do Slovenskej republiky a

Zmluvami o zabezpečení a výkone prepravnej zmluvy a o tranzite zemného plynu cez územie Slovenskej republiky sa žalobca zaviazal v rámci svojej obchodnej činnosti vyvíjať aktivity smerujúce k bezproblémovému priebehu prepravy zemného plynu pre odberateľov prepravnej služby vrátane činností s tým súvisiacich. V období od roku 1998 odberateľ (SPP, a.s.) začal iniciovať snahu o ukončenie zmluvného vzťahu so žalobcom aj z dôvodu, že sa žalobca začal dostávať do hospodárskych ťažkostí a prestával pravidelne poukazovať tranzitné poplatky zinkasované zo zahraničia, pričom odberateľ prepravné služby v zmysle zahraničných kontraktov vykonával. Negociácie medzi odberateľom a žalobcom boli podmienené rôznymi právnymi udalosťami (napr. zmluvným súhlasom tretích strán pre zmluvy, kde žalobca figuroval ako zmluvná strana), ktoré v konečnom dôsledku determinovali u odberateľa prijatie obchodného rozhodnutia uhrádzať faktúry od žalobcu v čiastočnej výške, ktorá zodpovedala výške DPH. Faktúry boli zaevidované v účtovnej evidencii odberateľa, vzhľadom k tomu, že boli vystavené na základe uzatvorených zmlúv. V období od 31.07.2002 do 13.12.2006 podľa SPP, a.s., žalobca nevykonával pre neho činnosti, ktoré by mu zakladali právo nárokovať si odmenu za služby, ktoré fakticky žalobca neposkytol. Odo dňa 16.07.2002 SPP, a.s., faktúry od žalobcu neuznával ako právne opodstatnené. V doplnení vyjadrenia k službám poskytovaným žalobcom zo dňa 31.07.2009 spoločnosť eustream, a.s., uviedla, že žalobca podpisoval aj po roku 2002 niektoré z dokumentov preukazovaných zahraničným zmluvným partnerom. Išlo však o formálny úkon žalobcu, podmienený požiadavkou zahraničných zmluvných partnerov, keďže žalobca bol podľa existujúcich zmlúv zmluvnou stranou, a to z dôvodu, aby ktorákoľvek zo zmluvných strán neodvodzovala formálne napadnuteľné dokumenty o splnení dodávky.

Podstatné v tomto prípade je posúdiť, či došlo alebo nedošlo k spotrebe poskytnutých služieb odberateľom. Spoločnosť eustream, a.s., podala nejednoznačné vyjadrenie k tomu, či žalobca pre SPP, a.s., vykonával určitú činnosť, alebo nie. Na jednej strane tvrdí, že žalobca v období od 31.07.2002 do 13.12.2006 pre SPP, a.s., nevykonával žiadnu činnosť a na strane druhej uvádza, že vykonával určité formálne úkony, ktoré však boli podmienené požiadavkou zahraničných zmluvných partnerov. Z uvedeného vyplýva, že odberateľ akceptoval určité úkony zo strany žalobcu aj po roku 2002. To, že odberateľ faktúry žalobcu neuhrádzal neznamena, že žalobca služby neposkytol. Rovnako ako odberateľ prijal tieto služby žalobcu, ich uskutočneniu sa nebránil, keďže ako to vyplynulo z obsahu súdneho a administratívneho spisu, bez úkonov žalobcu, ktoré odberateľ považoval síce za formálne, by odberateľ nemohol vykonávať svoje obchodné aktivity - tranzit plynu. Uvedené vyplýva aj z Dohody o urovnaní zo dňa 13.12.2006, článok 5, konkrétne, že k ukončeniu účasti žalobcu vo vyššie uvádzaných zmluvách došlo až podpísaním tejto Dohody o urovnaní.

Pre účely opravy základu dane podľa § 25 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. je podstatné, či došlo alebo nedošlo k využitiu a skonsumovaniu poskytnutých služieb. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) sa už vo svojom rozsudku sp. značka 5Sžf/60/2007 zo dňa 22.04.2008 vyjadril k otázke konzumácie poskytnutých služieb keď uviedol, že musí ísť o zdaniteľné plnenie, ktoré bolo akceptované na princípe dobrovoľnosti, obsah poskytnutých služieb odberateľ skonsumoval tak, že sa mu vytvorila vhodná základňa pre jeho budúcu činnosť s prevažujúcim hospodársko-ekonomickým charakterom, proti uskutočneniu služieb sa nebránil, ich plnenie neodmietal.

Odberateľ v prejednávanej veci na jednej strane uviedol, že žalobca mu žiadne služby v predmetnom období neposkytoval, avšak bez úkonov žalobcu, by žalobca nemohol vykonávať svoje obchodné aktivity. Z rozhodovacej činnosti najvyššieho súdu možno vyvodiť závery tak, ako je uvedené aj v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/65/2007 zo dňa 13.05.2008, že iba pred dokončením poskytnutia služby je možné pristúpiť k jej zrušeniu s daňovými dôsledkami predpokladanými v ustanovení § 25 zákona č. 222/2004 Z.z. Z uvedeného dôvodu postupoval žalovaný v súlade so zákonom, keď dospel k záveru, že právo na opravu základu dane podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v tomto prípade nevzniklo. Ak je už raz služba poskytnutá a akceptovaná na jej ďalšie využitie (požiadavka zahraničných zmluvných partnerov pri ďalšom obchodnom styku) žalobcovi nevzniklo právo v zmysle § 25 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. Nezaplatenie a neakceptácia faktúr za poskytnuté služby nie je dôvod oprávňujúci žalobcu na využitie postupu podľa uvedeného ustanovenia zákona, ale len na postup podľa príslušných ustanovení Občianskeho alebo Obchodného zákonníka.

Podľa § 585 ods. 1 Občianskeho zákonníka dohodou o urovnaní môžu účastníci upraviť práva medzi nimi sporné alebo pochybné. Dohoda, ktorou majú byť medzi účastníkmi upravené všetky práva, sa netýka práv, na ktoré účastník nemohol pomýšľať.

Podľa § 585 ods. 3 Občianskeho zákonníka doterajší záväzok je nahradený záväzkom, ktorý vyplýva z urovnania.

Žalobcom poskytnuté služby už raz boli akceptované a skonsumované, preto ani uzavretie Dohody o urovnaní nemá za následok vznik takých právnych účinkov, ktoré by umožnili účastníkovi takejto dohody opraviť základ dane podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. V tomto prípade nebola splnená žiadna zo zákonných podmienok na opravu základu dane - dodávka služieb nebola zrušená ani vrátená.

Pokiaľ žalobca tvrdí, že prišlo k zníženiu ceny za predmetné dodané služby súd uvádza, že žalobca nepreukázal v tomto prípade o aké zníženie ceny by malo ísť. Úlohou súdu v správnom súdnictve je preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia, pričom je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá O.s.p.). Pokiaľ žalobca tvrdil, že prišlo k zníženiu ceny za poskytnuté služby, jeho povinnosťou je predložiť už v daňovom konaní dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Žalobca poukazuje len na obsah uzavretej Dohody o urovnaní zo dňa 13.12.2006, z ktorej ale nevyplýva konkrétne dohoda zúčastnených o znížení ceny za žalobcom dodané a v čase uzavretia dohody už poskytnuté služby. Pokiaľ účastníci dohody takúto konkrétnu dohodu neuzavreli, nie je možné očakávať, aby súd v správnom súdnictve dokazoval, akú zníženú cenu za jednotlivé poskytnuté služby účastníci dohodli. Prostredníctvom Dohody o urovnaní došlo k zániku všetkých urovnávaných práv a záväzkov. Ak by mal byť uplatnený postup v zmysle ustanovení § 25 ods. 1 písm. b/, c/ zákona č. 222/2004 Z.z. bolo potrebné jednotlivé poskytnuté služby a ich ceny špecifikovať. Dohodou o urovnaní došlo k vyplateniu jednej paušálnej odmeny vo výške 9.261.103,37 € bez DPH (279.000.000,-Sk), ktorá predstavovala odplatu za ukončenie účasti podľa čl. 3.1 Dohody o urovnaní a za postúpenie práv a prevod povinností podľa a/alebo v súlade s článkom 3.3 tejto dohody. Uvedená suma predstavuje paušálnu odmenu za služby bližšie nešpecifikované a za všetky nároky, ktoré by mal žalobca voči SPP, a.s., a eustream, a.s., Ako správne uviedol súd prvého stupňa, zníženie alebo zvýšenie ceny služby po vzniku daňovej povinnosti je potrebné preukázať a špecifikovať.

Odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne (§ 219 ods. 1 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 (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov, dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní nie sú dôvodné, a preto rozhodol podľa § 219 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 O.s.p. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.