



**ROZSUDOK**  
**V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudkýň JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **D.D., V.**, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou S., s. r. o., so sídlom v B., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/7397-96094/2009/990036-r zo dňa 13.08.2009, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 1Scud/16/2009-48 zo dňa 17.03.2010, takto

**r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 1Scud/16/2009-48 zo dňa 17. marca 2010 **potvrdzuje**.

Žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy odvolacieho konania 125,31 € do 30 dní od právoplatnosti rozsudku, na účet právneho zástupcu žalobcu S. s.r.o., M.

**O d ô v o d n e n i e :**

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. I/222/7397-96094/2009/990036-r zo dňa 13.08.2009 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Správca dane - Daňový úrad Bratislava I dodatočným platobným výmerom č. 600/270/24737/09/Send zo dňa 17.02.2009 podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2005 v sume 232.157,87 Eur. Rozhodol tak na základe výsledkov zistených vykonanou opakovanou daňovou kontrolou, keďže sa daň zistená po kontrole odlišovala od dane priznanej. Konštatoval, že platiteľ porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ a § 71 ods. 2 písm. b/ a i/ zákona č. 222/2004 Z.z., pretože ako daňový subjekt neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, na ktorých nebola voči nemu uplatnená daň z dodaných tovarov.

Žalobca nedisponoval daňovými faktúrami od dodávateľov, keďže títo pre neho nevystavovali faktúry, vystavovali len faktúry prostredníctvom elektronických registračných pokladníc (ERP), ktoré pri odbere tovaru odovzdávali priamo zákazníkovi, ktorí sa preukazovali kartou D. Žalovaný napadnuté rozhodnutie správcu dane v odvolacom konaní potvrdil.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že pri rozhodovaní vychádzal predpokladu, že žalobcovi nebol zo strany dodávateľov dodaný tovar, ale tento tovar bol dodaný priamo zákazníkovi žalobcu. Konštatoval, že žalobca nesplnil podmienku pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ Zákona o DPH z dôvodu, že k dodaniu tovaru medzi žalobcom a dodávateľmi vôbec nedošlo, a teda dodávatelia ani nevystavili žiadny daňový doklad v zmysle § 71 Zákona o DPH. Podľa žalovaného danú podmienku žalobcu nesplnil nie z dôvodu, že by došlo k dodaniu tovaru medzi dodávateľom

PHM a žalobcom a on nemal riadny daňový doklad, ale z dôvodu, že k dodaniu tovaru medzi nimi vôbec nedošlo.

Základnou otázkou pre posúdenie veci podľa krajského súdu bolo, **či z právneho hľadiska došlo zo strany dodávateľov k predaju tovaru žalobcovi, alebo priamo zákazníkovi žalobcu.** Zodpovedanie tejto otázky žalovaným je podľa odôvodnenia napadnutého rozhodnutia jednoznačné, keď **žalovaný konštatuje, že tovar bol dodaný priamo zákazníkovi,** čo odôvodňuje tým, že zákazník jediný je oprávnený nakladať s tovarom zakúpeným na čerpacej stanici ako vlastník. Krajský súd toto tvrdenie, záver žalovaného, považoval za nenáležité odôvodnený či už skutkovo, alebo právne.

Krajský súd konštatoval, že v zmysle § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov je vždy rozhodujúce posúdenie ekonomického charakteru jednotlivých plnení, ktoré sú obsahom právneho úkonu a ktoré súvisia s kauzou právneho úkonu, t. j. bezprostredným hospodárskym cieľom, pre ktorý záväzok vznikol. Z daňového hľadiska je hospodárska kauza významnejšia ako samotný typ právneho úkonu. Krajský súd zastáva stanovisko, že daňové orgány pri posudzovaní obchodných transakcií na základe uzavretých zmlúv účastníkov tohto obchodného vzťahu, ktorými boli zúčastnené strany viazané, náležite nevyhodnotil, a to najmä vo vzájomnej súvislosti ohľadom zmlúv uzavretých na jednej strane medzi žalobcom a jednotlivými dodávateľmi a na strane druhej medzi žalobcom a zákazníkmi žalobcu. Nevyhodnotil tvrdenia žalobcu o existencii hospodárskeho cieľa „kauzy“ poskytnutého plnenia zo strany dodávateľov žalobcovi na základe medzi nimi uzavretých obchodných zmlúv. Daňové orgány musia umožniť preukázať daňovému subjektu hospodársky cieľ a tvrdenia o ňom vyhodnotiť. Pokiaľ daňové orgány v odôvodnení rozhodnutí uvádzajú právne závery konštatované zástupcami dodávateľov, k tomuto krajský súd uviedol, že vyjadrenia zástupcov dodávateľov a zistenia z ich vyjadrení pri miestnom zisťovaní môžu byť len podkladom pre rozhodnutie. Právny záver vo veci, t. j. právne posúdenie veci, musí urobiť daňový orgán zo všetkých skutkových zistení, a nie len právnych tvrdení zástupcov obchodných spoločností zúčastnených na transakciách. Ak by primárne v rámci posúdenia ekonomického charakteru zmluvne

dohodnutého plnenia medzi dodávateľmi a žalobcom bol preukázaný hospodársky cieľ, ktorý by bol náležité odôvodnený skutkovo a právne, bolo by na mieste následne zaujať stanovisko k vykonávanej fakturácii, účtovaniu, k otázke, aký má vplyv na uplatnené odpočítanie dane skutočnosť, že žalobca nedisponuje relevantným daňovým dokladom, do akej miery ovplyvňuje nedokonalý účtovný systém uplatnené právo. Žalovaný sa s touto otázkou nevysporiadal, keďže rozhodnutie vychádza zo základného predpokladu, záveru o nedodaní tovaru medzi žalobcom a dodávateľmi a s tým súvisiacej skutočnosti, že dodávatelia pre žalobcu nevystavovali žiadne daňové doklady podľa § 71 zákona o DPH preukazujúce dodanie tovaru.

Krajský súd považoval v danom prípade zistený skutkový stav veci, ktorý bol podkladom rozhodnutia, za nedostatočný, keďže daňové orgány náležite nevyhodnotili obchodné transakcie podľa obsahu zmlúv uzavretých jednak medzi žalobcom a dodávateľmi a jednak medzi žalobcom a zákazníkmi.

Žalovaný na jednej strane hovoril o irelevantnosti nedostatku faktúry, pričom vyvodzoval záver o dodaní tovaru priamo zákazníkovi a na druhej strane zdôvodňoval nemožnosť uplatniť si odpočítanie DPH žalobcu z dôvodu nedostatku faktúr. Záver žalovaného o nadobudnutí vlastníctva k dodanému tovaru priamo od dodávateľov v prospech zákazníkov žalobcu len na základe faktického prevzatia veci zákaznikom, možnosti disponovania s tovarom zákazníkmi žalobcu bez zohľadnenia skutočného obsahu zmlúv uzavretých všetkými zúčastnenými stranami, krajský súd považoval za predčasný, právne nedostatočne zdôvodnený a skutkovo nepodložený.

Krajský súd vyslovil záväzný právny záver, že konaní daňové orgány posúdia podľa obsahu zmlúv, ktoré boli uzavreté zúčastnenými stranami, či dodávky pohonných hmôt, mazív, služieb... boli uskutočnené v prospech žalobcu, resp. zákazníkov žalobcu, a najmä vyhodnotí otázku zmluvného vzťahu medzi dodávateľmi a žalobcom, či predmetná transakcia sledovala vlastné ekonomické záujmy žalobcu, či mala hospodársky dôvod. Prípadný „zdanlivý“ obchod náležite odôvodní. Vyhodnotí povahu dodávky tovaru podľa obsahu

zmlúv a s tým súvisiacu zákonnú fakturáciu, systém vyúčtovania dodania tovaru a vplyv na uplatnený nárok na odpočítanie DPH žalobcu. Súd pristúpil k zrušeniu rozhodnutia žalovaného, keď prihliadol na skutočnosť, že účelom správneho súdnictva podľa piatej časti O.s.p. nie je nahrádzať rozhodovacia činnosť správnych orgánov, avšak posudzovať zákonnosť vydaných rozhodnutí. Vzhľadom na to, že daňové orgány vychádzali pri rozhodovaní z predpokladu o dodaní tovaru zo strany dodávateľov priamo zákazníkom, nezaoberali sa systémom vyúčtovania za dodaný tovar i zákonnou fakturáciou vo vzťahu dodávateľa – žalobca pre prípad, pokiaľ by bola preukázaná skutočnosť, že došlo k poskytnutiu plnenia zo strany dodávateľov žalobcovi, pokiaľ by toto bolo možné vzhľadom na kauzu hospodársky cieľ a vlastné ekonomické záujmy v tejto obchodnej transakcii v zmysle obsahu uzavretých obchodných zmlúv identifikovať ako zdaniteľné plnenie. Krajský súd nevylučuje, že v ďalšom konaní daňové orgány dospejú k rovnakému záveru a bude vydané rovnaké rozhodnutie, avšak po náležitom vyhodnotení obsahu uzavretých zmlúv, t. j. objasnení skutkového stavu a zodpovedajúcom právnom posúdení veci, vrátane náležitostí podmienok pre priznanie uplatneného odpočítania dane, najmä zákonnej fakturácie a systému vyúčtovania dodaného plnenia.

Proti rozsudku podal žalovaný včas odvolanie. Navrhoval, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol. Uvedenú problematiku (problematika kariet D.) riešili aj na Ministerstve financií SR oddelení DPH, ktoré potvrdilo správnosť postupu daňových orgánov. V rámci kontroly DPH daňové orgány zistili, že žalobca prevádzkuje nezávislý kartový systém, ktorý ponúka členom národných a medzinárodných dopravných spoločností bežhotovostný spôsob obdržania dodávok a služieb po ceste. Žalobca mal uzavreté zmluvy s dodávateľmi – spoločnosťami O.O., s.r.o. a S., a.s. a iné (nazývanými aj partneri), ktorí prevádzkujú sieť servisných stredísk a umiestňujú vybrané servisné strediská do tejto siete k dispozícii D. za účelom ponúkať zákazníkom žalobcu nepenažný spôsob obdržania dodávok a služieb.

V zmysle uzavretých zmlúv so žalobcom, partneri umožňujú nákup palív, masťov doplnkov pre automobily ako aj bežných služieb, ktoré sa poskytujú na čerpacích staniaciach

zákazníkom žalobcu, prostredníctvom kariet D. Keďže v danom prípade dochádzalo k dodaniu tovaru priamo z čerpacej stanice na zákazníka žalobcu, dodávatelia PHM vo svojich záznamoch pre účely DPH neevidujú faktúry, z ktorých si žalobca uplatňoval nárok na odpočítanie dane, ale ich evidujú len na analytických účtoch (karty D., U., E., resp. zúčtovací účet D.), keďže predmetom daných faktúr neboli žiadne zdaniteľné obchody, ale iba finančné vyúčtovanie bezhotovostných nákupov tovarov zákazníkmi žalobcu (spoločnosti D.), a preto dané faktúry neobsahovali ani náležitosti faktúry v zmysle § 71 zákona o DPH.

Na základe uzavretých zmlúv, jednotliví dodávatelia umožňovali na vlastných čerpacích stanicích zákazníkom žalobcu nakupovať tovar bezhotovostne prostredníctvom kariet D.. Faktúry, z ktorých si žalobca uplatňoval odpočítanie dane boli len dokladmi o zúčtovaní predaja tovaru zákazníkom D., na ich základe nedochádzalo k uskutočneniu dodania tovaru, ale len k finančnému vysporiadaniu. K dodaniu tovaru dochádzalo priamo pri predaji tovaru zákazníkom žalobcu (D.) na čerpacích stanicích, ktorý sa eviduje prostredníctvom elektronických registračných pokladníc a doklady vyhotovené ERP, ktoré obdržali priamo zákazníci pri nákupe na kartu D., boli aj faktúrami v zmysle § 71 zákona o DPH, na základe ktorých dochádzalo aj k odvodu dane a spĺňali aj zákonom predpísané náležitosti daňového dokladu. Dátum nákupu je zároveň dňom dodania tovaru, a teda aj dňom vzniku daňovej povinnosti.

Uvedené skutočnosti boli potvrdené aj zástupcami obchodných partnerov pri miestnych zisťovaniach ako aj samotným zástupcom žalobcu dňa 22.11.2005 v zápisnici o miestnom zisťovaní č. 600/270/154708/05/Horm, kde uviedol cit: „Firma D. E. vystupuje ako poskytovateľ finančného krytia čerpania pohonných hmôt u jednotlivých zmluvných dodávateľov. Zahraničné firmy, ktoré majú s D. uzatvorenú zmluvu, čerpajú pohonné hmoty v zmluvných čerpacích stanicích na Slovensku a platba sa uskutočňuje cez kreditnú kartu vystavenú firmou D. Jednotliví dodávatelia pohonných hmôt mesačne vystavia súhrn odčerpaných hmôt podľa odberateľov a predložia ho firme D. ktorá si následne vystaví pre odberateľov faktúru a nárokuje si zaplatenie od odberateľov“.

Keďže v danom prípade nedochádzalo k dodaniu tovaru medzi obchodnými partnermi (O.O., s.r.o., S., a.s. a iné) a žalobcom, žalobca ani nedisponoval relevantným daňovým dokladom preukazujúcim dodanie tovaru. Zákonná fakturácia pri dodaní tovaru na základe kariet D. prebehla medzi obchodnými partnermi a zákazníkmi D. priamo pri nákupe tovaru (dodaní tovaru) zákazníkovi na čerpacej stanici, kedy mu bol vydaný daňový doklad - blok z ERP. Na základe uvedeného prvostupňový orgán, Daňový úrad Bratislava I vo svojom rozhodnutí, tak ako aj odvolací orgán vo svojom rozhodnutí skonštatovali tú istú skutočnosť to, že žalobca porušil § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, t.j. nemal faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Žalobca vo vyjadrení zo dňa 15.05.2010 k odvolaniu žalovaného navrhol, aby odvolací súd rozsudok ako vecne správny potvrdil. Podľa § 205 ods. 2 O.s.p. nie je možné odôvodniť odvolanie proti rozsudku súdu len tým, že žalovaný má opačný názor na vec ako súd. Ak mienil žalovaný odôvodniť svoje odvolanie tým, že rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2, písm. f, O.s.p.), na podporu takéhoto odôvodnenia žalovaný vo svojom odvolaní nič podstatné neuvádza. Žalovaný len opakuje svoje predchádzajúce skutkové zistenia a svoje právne závery bez toho, aby v odvolaní vyvracal skutkové zistenia a právne závery súdu uvedené v rozsudku .

Žalobca poukazoval na fakty, s ktorými sa žalovaný nevysporiadal, pretože sa mu nehodili do ním umelo vykonštruovanej schémy dodávateľsko-odberateľských vzťahov:

V zmluvách žalobcu s partnermi (S., O. a pod.) sa nikde neuvádza, že partneri predávajú palivá zákazníkovi žalobcu. Naopak, v § 1 ods. 1 zmluvy sa výslovne uvádza, že „D. kupuje a získava tieto dodávky a služby a ich ďalej predáva a prevádza svojim zákazníkovi“. Aj samotní partneri žalovanému do zápisnice potvrdili, že svoj tovar predávali priamo žalobcovi.

Kúpa tovaru od prevádzkovateľov čerpacích staníc a jeho následný predaj zákazníkom žalobcu je obchodný model žalobcu, ktorý prevádzkuje už veľa rokov po celej Európe. Aj v rozhodnutí C-185/01 A. to bol práve žalobca, ktorý predával pohonné hmoty zákazníkom leasingového prenajímateľa pri použití rovnakého modelu ich nákupu od zmluvných partnerov (prevádzkovateľov čerpacích staníc). Navyše, žalobca získal záväzné stanovisko Spolkového ministerstva financií SRN a tiež záväznú odpoveď Daňového úradu Düsseldorf, ktoré v reakcii na rozhodnutie ESD v prípade C185/01 potvrdzujú, že žalobcom používaná štruktúra nákupu a predaja pohonných látok sa posudzuje z pohľadu DPH ako nákup a predaj pohonných hmôt zo strany žalobcu.

Pri reťazovom predaji tovaru žalobca platí inú (nižšiu) cenu partnerovi, než akú účtuje svojmu zákazníkovi. Cieľom podnikania žalobcu je práve dosahovanie zisku z rozdielu kúpnej a predajnej ceny pohonných hmôt a iného tovaru. Žalobca v plnej miere znáša riziká z vád tovaru, ktorý dodal svojmu zákazníkovi.

Skutočnosť, že žalobca nedostával v roku 2005 od svojich partnerov riadne daňové doklady k dodávkam bola zavinená chybou informačného systému partnerov, ktorú partneri neskôr odstránili. Od roku 2006 partneri už fakturujú svoje dodávky výlučne žalobcovi a zákazníci žalobcu nedostávajú na čerpacích staniaciach žiadnu faktúru ako daňový doklad z pohľadu DPH.

Žalovaný v rozpore s skutočnosťou tvrdí, že D. karta vystavená zo strany žalobcu je kreditnou kartou. Zo žiadnej zmluvnej dokumentácie nevyplýva, že D. karta je kreditnou kartou, či inou podobnou platobnou kartou. Naopak, D. karta neslúži na úhradu odobratého tovaru zákazníkom na čerpacej stanici, ale slúži len na evidenciu nákupu tovaru alebo služieb na predajnom mieste v mene a na účet žalobcu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP) preskúmal napadnutý rozsudok **iba v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP)** a postupom podľa § 250ja ods. 2 veta

prvá OSP po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozsudku na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), [www.supcourt.gov.sk](http://www.supcourt.gov.sk) verejne vyhlásil vo veci rozsudok postupom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 246c ods. 1 OSP a § 219 ods. 1, 2 OSP a potvrdil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, keďže dospel k záveru, že rozsudok je vecne správny a zákonný.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, 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.

Skutkový stav bol správcom dane zistený a nerozporoval ho ani žalobca. Jeho podstatou je daňová transakcia držiteľa D. karty „bezhotovostný odber tovaru (PHM...) z odberného miesta (čerpaciej stanice) v mene a na účet spoločnosti D.“. Žalobca a žalovaný, každý z nich však považuje iné prvky za významné pre vykvalifikovanie dodania tovaru v zmysle zákona o DPH. Žalovaný zistil existenciu dodania tovaru priamo vo vzťahu medzi zákazníkom D. a čerpacou stanicou „benzínovou spoločnosťou S.“, (resp. O.). Na strane 7. napadnutého rozhodnutia zistenie odôvodňuje nasledovne: „Pokiaľ je držiteľ karty, t. j. zákazník D., oprávnený nakladať s palivom akoby bol vlastník tohto majetku (čo je z vyššie uvedených skutočností nesporné) a tovar kúpi priamo na čerpacjej stanici, vydavateľ karty, t. j. spoločnosť D., nikdy nerozhoduje o druhu, množstve, kvalite nakúpeného tovaru, o mieste a čase nákupu. Zo strany vydavateľa karty, t. j. spoločnosti D. nedochádza k dodávke tovaru zákazníkovi ani v prípade, keď zákazník nakupuje tovar na čerpacjej stanici v mene a na účet spoločnosti, ale k dodávke tovaru dochádza priamo a to, z benzínovej spoločnosti na zákazníka D.“. Žalobca naopak tvrdil dodanie tovaru benzínovou spoločnosťou jemu a ako daňový subjekt sa odvolával na zmluvy uzavreté s dodávateľmi, v ktorých je dohodnuté, že čerpacie stanice umožnia zákazníkovi D. nakupovať pohonné látky, mazivá a automobilové

príslušenstvo, ako aj obvyklé služby poskytované na čerpacích staniciach, v mene a na účet D., a teda v momente prevzatia, tovaru zákazníkom D. na čerpacích staniciach, zákazník koná v mene a na účet D., a teda dochádza k dodaniu tovaru D. a prevzatím dokladu z ERP zákazníkom, de facto aj k prevzatiu dokladu spoločnosťou D.

Spor medzi účastníkmi konania má zásadný význam a obsahuje prvok aplikácie európskeho práva, od ktorého závisí interpretácia pojmu „dodanie tovaru“ podľa § 2 ods. 1, písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov .

Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia, že „...daňové orgány sa pri posudzovaní dodania tovaru na základe kariet D. opierali o ust. § 2 zákona č.222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov a v kontexte rozhodnutia ESD vo veci C-185/01 A., ktoré je pre členské štáty EÚ záväzné a pojednáva o obchodnom prípade, ktorý je svojou podstatou totožný s posudzovaným prípadom, neobsahuje prvky vykonanej subsumpcie na daňovú transakciu žalobcu. Žalovaný nezdôvodnil, pod ktoré prvky rozsudku subsumoval daňovú transakciu žalobu.

Ťažisko sporu medzi účastníkmi konania spočíva práve v interpretácii rozsudku ESD C-185/01, ktorý je v danom prípade v neprospech žalobcu a zužuje výklad zákonného pojmu „dodanie tovaru“ podľa § 2 ods. 1, písm. a) zák.č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Žalovaný v ďalšom konaní musí vysvetliť ktoré prvky skutkového stavu z rozsudku považoval za rozhodujúce pre jeho aplikáciu na transakciu žalobcu. Nemusí byť bez významu ani skutočnosť, že spoločnosť A. podľa bodu 11 bola zákazníkom kredit kartovej spoločnosti D., ktorá jej dodávala tovar a služby, pričom rozsudok tento právny vzťah ako dodanie tovaru nespochybnil. Rozsudok jednoznačne pojednáva iba o vzťahu prenajímateľa a nájomcu na základe leasingovej zmluvy, kde poskytovanie PHM bolo vedľajším plnením, v mene a na účet prenajímateľa a iba toto plnenie nebolo súdnym dvorom hodnotené ako dodanie tovaru v zmysle čl. 5 (1) šiestej smernice.

V danom prípade sa však javí, že hlavnou ekonomickou činnosťou žalobcu je dodávka tovarov zákazníkom prostredníctvom D. kariet. Ekonomický dôvod (commercial reason), kauza daňovej transakcie je tým rozlišovacím kritériom, ktorá umožňuje identifikáciu ekonomického vzťahu v ktorom došlo k dodaniu tovaru. Za predpokladu, že transakcia žalobcu, tak ako ju opisuje, má racionálny ekonomický dôvod, nie je možné ju vylúčiť ako dodanie tovaru v zmysle zákona o DPH. Výnimkou je ak by spadala pod rozsudok ESD C-185/01 A. resp. pod iný rozsudok, ktorý zužuje pojem dodanie tovaru. Najvyšší súd preto konštatuje, že **ak daňová transakcia má racionálny ekonomický dôvod, správca dane ju nemôže prekvalifikovať ak neexistuje precedens Súdneho dvora EU, ktorý by vytvoril explicitný typ ( inú kauzu) pre danú transakciu.**

Pokiaľ ide o správnosť výkladu zásady skutočného obsahu skutočnosti rozhodujúcej pre určenie dane podľa § 2 ods. 6 zák.č. 511/1992Zb. najvyšší súd poukazuje na rozsudok 4SžoKS 90/2006 [SEWS Slovakia] podľa ktorého „zistovanie ekonomického dôvodu daňovej transakcie je súčasťou zásady skutočného obsahu právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane“.

Žalobca tvrdí, že na jednej strane uzatvára vo vlastnom mene a na vlastný účet zmluvy s rôznymi dodávateľmi (prevádzkovateľmi čerpacích staníc) na dodávku PHM a na strane druhej uzatvára vo vlastnom mene a na vlastný účet samostatné zmluvy so zákazníkmi tiež na dodávku PHM v sieti čerpacích staníc, ktoré sú začlenené do siete palivového kartového systému žalobcu, vo svojej podstate je žalobca obchodníkom s PHM hoci nemá vlastné čerpacie stanice. S ohľadom na zmluvné vzťahy sú čerpacie stanice subdodávateľmi PHM pre žalobcu. Zároveň nie je možné považovať žalobcu za spoločnosť vydávajúcu kreditné karty. Žalobca, priamo vstúpil do zmluvných vzťahov s dodávateľmi PHM (s prevádzkovateľmi čerpacích staníc). Spoločnosti, ktoré vydávajú kreditné karty nevstupujú za účelom dojednania podmienok nákupu tovaru zákazníkom do osobitných zmluvných vzťahov s dodávateľmi ich zákazníkov (držiteľov kreditných kariet). Žalobca tvrdil, že transakcia patrí medzi tzv. reťazové obchody.

Ďalším aspektom aplikácie rozsudku Súdneho dvora EU je, že pôsobnosť tohto prameňa práva je európska a je preto potrebné interpretovať ho v európskom kontexte. Pokiaľ žalobca tvrdí, že model daňovej transakcie používa aj v iných štátoch EU, napr. v Spolkovej republike Nemecko je zrejmé, že výklad, či išlo o dodanie tovaru v zmysle šiestej smernice a rozsudku, musí byť jednotný na území EU. Správca dane resp. žalovaný sa preto musí vysporiadať i

Najvyšší súd konštatuje, že najskôr je nevyhnutné vyriešiť podstatu daňovej transakcie, či išlo alebo nešlo o dodanie tovaru za protihodnotu a medzi ktorými subjektmi. Krajský súd správne ustálil, že základnou otázkou pre posúdenie veci podľa krajského súdu bolo, **či z právneho hľadiska došlo zo strany dodávateľov k predaju tovaru žalobcovi, alebo priamo zákazníkom žalobcu.**

Až keď bude transakcia identifikovaná ako dodanie tovaru žalobcovi je potrebné sa zaoberať i formálnymi náležitosťami faktúr. Je nadbytočné vyhodnocovať faktúry od dodávateľov O.O., s.r.o. a S. a.s., ak išlo o dodanie tovaru priamo zákazníkom žalobcu. Faktúra totiž musí zodpovedať právnemu vzťahu tých subjektov ,medzi ktorými sa uskutočnilo zdaniteľné plnenie.

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.

Zákon o DPH je v tejto časti je striktný z čoho vychádza i rozhodovacia činnosť najvyššieho súdu napr. rozsudok 3SžoKS 68/2006 [SKY] podľa ktorého „samotná materiálna existencia zdaniteľného plnenia bez faktúry so zákonnými náležitosťami nie je postačujúca pre odpočet DPH.“ Zmierniť uvedený právny režim je možné iba na základe rozsudkov Súdneho dvora, ktoré explicitne pomenovávajú výnimky z nedostatkov formálnych náležitostí faktúr, pri ktorých je možné uznať odpočet DPH. Je dôkazným bremenom žalobcu, aby správcovi dane preukázal, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého

z rozsudkov Súdneho dvora, ktorých aplikácie sa dovoľáva, napr. C-90/02 Bockemühl, C-85/95 Reisdorf. Faktúry podľa zistení správcu dane vykazujú podstatné vady. Boli vystavené tak, že na nich bola uvedená len cena bez dane. Daň v SKK a sadzba dane alebo údaj o oslobodení na týchto faktúrach chýbala. Taktiež na dokladoch vystavených spoločnosťou O.O., spol. s r.o. chýbalo akékoľvek IČ DPH odberateľa. Faktúry vystavené spoločnosťou S. a.s. obsahovali IČ DPH S. kontrolovanej spoločnosti. Predmetom faktúr boli odobraté pohonné látky, motorové oleje, autopríslušenstvo a diaľničné nálepky od dodávateľa. Daňový subjekt si predmetnú daň vypočítal sám, napísal ju na predmetné faktúry, viedol ich v záznamoch pre daňové účely a uplatnil z nich odpočítanie dane. Fakturovanú čiastku celkom považoval za cenu aj s DPH čiže 119% a daň v sadzbe 19% vypočítal späť.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 246c ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 250k ods. 1 veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý mal v odvolacom konaní úspech výške 125,31 € za jeden úkon právnej služby podľa vyhl.č.655/2004 Z.z. (vyjadrenie k odvolaniu žalovaného 115,90 € + DPH 2,20 € a jeden režijný paušál vo výške 7,21 €).

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

V Bratislave 07. decembra 2010

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

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová