



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

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anny Elexovej a členov senátu JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, v právnej veci žalobcu : **R. S., spol. s r.o.**, IČO : X., so sídlom Č. č. 7, X. K., zast. : *JUDr. R. K.*, advokátom so sídlom J. č. 30, K. proti žalovanému : **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 25. apríla 2007 č.k. 5 S 18/2006-102, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 25. apríla 2007 č.k. 5 S 18/2006-102 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a .**

**O d ô v o d n e n i e :**

Rozhodnutím č. : I/223/453-2161/2006/991545-r zo dňa 19.01.2006 žalovaný ako odvolací orgán v daňovom konaní potvrdil podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely tohto rozsudku len „*zák. č. 511/1992 Zb.*“) odvolaním napadnuté rozhodnutie

Daňového úradu Košice I č. 695/231/86753/2005/Drá zo dňa 07.11.2005 vo veci vyrubenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2004 vo výške 1.917.027,- Sk.

Žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že na základe opakovanej daňovej kontroly vykonanej u žalobcu správca dane zistil porušenie § 25 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) a to tým, že po poskytnutí služby je možné opraviť základ dane najmä v závislosti od výsledkov reklamačného konania a pri splnení reklamačných podmienok.

Uvedenou daňovou kontrolou správca dane zistil, že žalobca dňa 16. apríla 2002 uzatvoril Rámcovú zmluvu o obchodnej spolupráci so spoločnosťou J., spol. s r.o., V. K. ako nadobúdateľom, predmetom ktorej bolo poskytnutie dispozičného práva k programovému vybaveniu označenou ochrannou známkou L. s právom ďalšieho predaja iným odberateľom v zahraničí. Žalobca na základe citovanej zmluvy vystavil v zdaňovacích obdobiach II. a III. štvrt'rok 2002 faktúry za predaj licencií k uvedenému programovému vybaveniu (suma 16 miliónov Sk) a za údržbu programu (suma 3 milióny Sk) a v rovnakom období boli vyhotovené aj odovzdávacie protokoly po každom odobratí inštalačného CD nosiča obsahujúceho programové vybavenie.

V roku 2004 žalobca vystavil spoločnosti J. spol. s r.o. dobropisy na celkovú sumu 10.251.927,- Sk a opravil základ dane na výstupe za vrátenie poskytnutej služby. Dôvodom vystavenia dobropisov a opravy základu dane bolo nezaplatenie pôvodných faktúr z roku 2002.

Žalovaný vo svojom odôvodnení konštatoval s odvolaním sa na text Rámcovej zmluvy o obchodnej spolupráci, že služba už bola raz poskytnutá a samotné nezaplatenie faktúr odberateľom služby nie je dôvodom na opravu základu dane.

Keďže až v odvolaní žalobcu poukázal na dohodu o zrušení zmluvy a následné navrátenie poskytnutej licencie a nosičov softvéru, žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na to, že samotná Rámcová zmluva o obchodnej spolupráci neobsahuje ustanovenie, že nezaplatenie kúpnej ceny je v zmysle § 345 a 346 Obchodného zákonníka závažným porušením zmluvy, ktoré zakladá dôvod na odstúpenie od nej.

Nakoľko služba spočívajúca v poskytnutí dispozičného práva k programovému vybaveniu nebola zrušená pred jej poskytnutím, potom podľa

mienky žalovaného nie je daná možnosť ani na vykonanie opravy základu dane v zmysle § 25 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z..

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Košiciach žalobu zo dňa 17.03.2006.

Krajský súd ako súd prvého stupňa zamietol žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú. Vo svojom rozsudku sa stotožnil so skutkovými zisteniami a právnymi závermi žalovaného, pričom zdôraznil, že uzavretie dohody o odstúpení od zmluvy v prejednávanej veci nie je relevantnou skutočnosťou, s ktorou by zák. č. 222/2004 Z.z. spájal právne následky vo vzťahu k vzniku daňovej povinnosti.

Včas podaným odvolaním zo dňa 09.07.2007 (č.l. 111) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu napadol rozsudok vo všetkých jeho výrokoch a požadoval vykonanie jeho zmeny tak, že žalobe sa vyhovie v plnom rozsahu a žalobcovi bude priznaná náhrada trov tak prvostupňového ako aj odvolacieho konania. Ďalej žalobca zdôraznil, že rozsudok prvostupňového súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.), čo ďalej zdôvodnil nasledovne.

Nesprávnosť právneho posúdenia spočíva podľa žalobcu najmä v tom, že krajský súd sa v odôvodnení zaoberal inou vecou ako tou, čo bola predmetom jeho rozhodovania. Podľa žalobcu tiež krajský súd pochybil, ak právne účinky odstúpenia od zmluvy majú v zmysle Obchodného zákonníka nastať až v čase samotného odstúpenia od zmluvy, pričom odkázal na svoje tvrdenia obsiahnuté jednak v II. časti jeho žaloby adresovanej na krajský súd a ďalej na svoje odvolanie podané v daňovom konaní. Najmä neobstojí argument, že po poskytnutí služby už ju nie je možné zrušiť, lebo toto súkromné právo umožňuje.

K otázke možnosti vrátenia poskytnutej služby sa žalobca vyjadril pozitívne, nakoľko k vráteniu poskytnutého softvéru (jeho nosičov) došlo 07.07.2004. Navyše softvér bol podľa uzavretej zmluvy určený na dodanie konečnému spotrebiteľovi v zahraničí, a nakoľko sa tak nestalo, bolo možné sa dohodnúť na zrušení zmluvy.

Žalobca vo svojom odvolaní uznal, že výklad pojmu zrušenie dodávky služby je základným problémom, ktorý je však nutné riešiť s prihliadnutím na súkromnoprávne predpisy, tzn. Občiansky a Obchodný zákonník. Z obidvoch

právných predpisov nemožno dospieť výkladom k inému záveru ako k tomu, že pojem zrušenia dodávky služby je ekvivalentom odstúpenia od zmluvy.

Záverom svojho odvolania opätovne žiadal, aby odvolací súd zmenil odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že žalobe v celom rozsahu vyhovie a prizná žalobcovi náhradu trov obidvoch stupňov súdneho konania.

Dňa 27. septembra 2007 žalobca doručil na odvolací súd dokument označený ako Doplňenie odvolania (15 – dňová lehota na rozšírenie rozsahu a dôvodov odvolania uplynula žalobcovi v zmysle § 205 ods. 3 O.s.p. dňa 10.07.2007), v ktorom mal byť nasledovným spôsobom precizovaný žalobcom pôvodne označený odvolací dôvod podľa § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.. Podľa žalobcu inštitút opravy základu dane obsiahnutý v § 25 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. predpokladá nasledovný logický reťazec – len ak je skutočne poskytnutá služba, môže dôjsť k vydaniu k vystaveniu faktúry, môže byť podané daňové priznanie, môže vzniknúť daňová povinnosť, a teda môže následne dôjsť k prípadnej oprave základu dane.

Na základe uvedeného nie je podľa žalobcu možné prijať výklad žalovaného, že zrušiť poskytnutie služby je možné len pred jej reálnym poskytnutím.

Z vyjadrenia žalovaného zo dňa 31.08.2007 vyplýva, že žalobca neuviedol nové námietky ani právne relevantné dôvody. Vo svojom vyjadrení žalovaný zrekapituloval svoje skôr uvedené dôvody, prečo sa domnieva, že žalobca nesplnil zákonné podmienky obsiahnuté v ust. § 25 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. a prečo nemohol požadovať vrátenie odpočtu. Išlo najmä o právne dopady odstúpenia od zmluvy v spojitosti s otázkou vzniku daňovej povinnosti.

Záverom žalovaný žiadal potvrdiť odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe postupom podľa § 212 a nasl. ustanovení zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou (právnym zástupcom účastníka konania) v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 3 O.s.p. nenariadil pojednávanie

a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok krajského súdu je vydaný v súlade so zákonom, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom podľa § 219 O.s.p. potvrdil.

Po vyhodnotení odvolacích dôvodov Najvyšší súd konštatuje, že najzávažnejším z nich je námietka žalobcu smerujúca k výkladu pojmu zrušenie dodávky služby v prípade opravy dane vykonanej postupom podľa § 25 zák. č. 222/2004 Z.z. v režime dane z pridanej hodnoty, ktorý správca dane mal nesprávne vyložiť bez prihliadnutia na osobitosti vyplývajúce pre tento inštitút zo súkromnoprávných predpisov, tzn. v danej veci Občiansky a Obchodný zákonník. Z obidvoch právnych predpisov podľa právneho názoru zastávaného žalobcom nemožno dospieť výkladom k inému záveru ako k tomu, že pojem zrušenia dodávky služby je ekvivalentom odstúpenia od zmluvy. Až po jej vyriešení je možno sa zaoberať s ďalšími námietkami žalobcu, pokiaľ budú pre odvolacie konanie ešte relevantné.

Najvyšší súd k výkladu takto podanému žalobcom uvádza svoje nasledujúce stanovisko. S odkazom na ust. § 25 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. je nutné mať na zreteli, že okrem iného aj pri úplnom zrušení dodávky tovaru alebo služby vznikne účastníkom tohto záväzkového právneho vzťahu právo/ povinnosť na opravu základu dane, ktorá vznikla pri dodaní tovaru alebo služby.

Z celej systematiky ako aj zo štruktúry právnej úpravy dane z pridanej hodnoty vyplýva, že ide o nepriamu daň (bližšie základný rámec obsiahnutý v § 2 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktorej spoločným menovateľom je využitie (spotreba) hodnôt (bližšie § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.) vyplývajúcich pre daňový subjekt z dodávky tovaru alebo služieb inými daňovými subjektmi za účelom zabezpečenia svojej ďalšej hospodárskej činnosti (bližšie pojem vymedzený v ust. § 3 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.).

V tomto zmysle načrtnutý uhol pohľadu je nutné dodržať aj pri hodnotení, či je možné akúkoľvek dodávku tovaru alebo služby uskutočnenú na základe záväzkových právnych vzťahov označiť za zdaniteľné plnenie a s akým dopadom na daňový režim má možná zmena alebo zánik týchto právnych vzťahov, najmä s dôrazom na inštitút zrušenia dodávky tovaru alebo služby, ktorého splnenie je základným predpokladom na vykonanie opravy základu dane podľa hore cit. § 254 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z..

Z ust. § 9 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. nad všetku pochybnosť vyplýva, že predmet zmluvy opísaný v čl. I. Rámcovej zmluvy o obchodnej spolupráci, tzn. poskytnutie dispozičného práva k programovému vybaveniu s ochrannou známkou L. spoločnosti J. spol. s r.o., K. spadá v režime dane z pridanej hodnoty pod pojem dodanie služby. Z ďalších ustanovení uvedenej zmluvy vyplýva, že pod pojmom dispozičné právo rozumejú zmluvné strany, tzn. aj žalobca, právo spoločnosti J. spol. s r.o. právo ďalšieho predaja iným odberateľom v zahraničí podmieneného vopred udeleným súhlasom žalobcom (čl. I bod 2, čl. III ) v spojení s povinnosťou spoločnosti J. spol. s r.o. zabezpečiť odbornú spôsobilosť a kvalifikáciu svojho personálu (čl. IV. bod 2 zmluvy). Takto je podľa Najvyššieho súdu vymedzená služba poskytovaná žalobcom, čo do svojho rozsahu ako aj obsahu.

Ďalej z priloženého daňového spisu vyplýva, že žalobca podal za zdaňovacie obdobie júl 2004 riadne daňové priznanie, kde po následne vykonanej oprave vykázal nadmerný odpočet v čiastke 1.902.260,- Sk. Tento úkon žalobcu vychádzal najmä z jeho dobropisov vystavených v počte 9 kusov pre spoločnosť J. spol. s r.o., ktorými chcel zrušiť svoje účtovné doklady vystavené v roku 2002 pre menovanú spoločnosť za vtedy dodané služby, tzn. prevod licencií k predmetnému programovému vybaveniu (celková suma cca 16 miliónov Sk) a ďalej za údržbu tohto programového vybavenia (celková suma cca 3 milióny Sk).

Najvyšší súd sa stotožňuje s názorom správcu dane, ktorý bol potvrdený nielen v samotnom odvolacom daňovom konaní, ale aj počas súdneho prieskumu napadnutého rozhodnutia vykonaným krajským súdom, že služby poskytnuté žalobcom spoločnosti J. spol. s r.o. boli poskytnuté nezvratne (uvedená spoločnosť ich prijala a nereklamovala žiadne nedostatky v plnení čo do množstva, akosti alebo právnych vád) a navyše menovaná spoločnosť prijala službu spočívajúcu vo vykonaní údržby programového vybavenia, čo nepochybne signalizuje, že účel sledovaný rámcovou zmluvou bol naplnený. Najvyšší súd môže iba konštatovať, že obsahom poskytnutej služby, hore vymedzenou prevodom dispozičného práva, bola predovšetkým možnosť programové vybavenie odpredať do zahraničia iným odberateľom, a či túto možnosť spoločnosť J. spol. s r.o. využije alebo nie, toto bolo ponechané formou *bona fide* v čase od poskytnutia služby až do okamihu do odstúpenia od rámcovej zmluvy na jej voľnej úvahe. Na tomto mieste a vzhľadom na charakter poskytnutej služby sa ako správny názor javí záver žalovaného, že iba pred dokončením poskytnutia služby mohol žalobca pristúpiť k jej úplnému zrušeniu s daňovými dôsledkami predpokladanými v § 25 zák. č. 222/2004 Z.z..

Na základe uvedeného bolo zdaniteľné plnenie, v danom prípade dodávka služby, spoločnosťou J. spol. s r.o. nevratne skonsumovaná (vo význame, že bola odberateľom služby akceptovaná na jej ďalšie využitie), a ani pri nasledovnom odstúpení od rámcovej zmluvy žalobcovi, ako sa mylne domnieval, nevzniklo mu právo v zmysle § 25 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. na opravu základu dane.

V žiadnom prípade nie je možné pod akt vrátenia 9 ks CD-RW nosičov obsahujúcich programové vybavenie L. v zmysle textu preberacieho protokolu zo 07.07.2004 subsumovať zrušenie dodávky služby, ktorú, najmä vzhľadom na jej obsah a rozsah, je možné v konkrétnej veci iba zrušiť, tak ako správne poznamenal žalovaný, poskytnúť za rovnakých podmienok, a týmito spoločnosť J. spol. s r.o., ako neoprávnená osoba k programovému vybaveniu L., nemohla vo vzťahu k žalobcovi disponovať.

Záverom je tiež nutné konštatovať, že ani samotné nezaplatenie dlhodobu splatného záväzku odberateľom licencie k programovému vybaveniu nie je možné považovať za dôvod oprávňujúci žalobcu na využitie postupu podľa § 25 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., hoci za určitých podmienok táto skutočnosť sa javí ako relevantná pre odstúpenie od predmetnej zmluvy podľa príslušných ustanovení Občianskeho alebo Obchodného zákonníka.

Na základe uvedeného Najvyšší súd vyhodnotil námietku žalobcu vrátane jeho doplnenia zo 14.09.2007 ako neoprávnenú a na tomto základe musí konštatovať, že ani ostatné námietky žalobcu (tzn. vyhodnotenie právnych účinkov odstúpenia od zmluvy v zmysle Obchodného zákonníka) na tomto závere nič nezmenia.

Čo sa týka odvolacej námietky žalobcu, že krajský súd sa v odôvodnení zaoberal inou vecou ako tou, čo bola predmetom jeho rozhodovania, tu sa Najvyšší súd so žalobcom zhoduje v tej skutočnosti, že určitým nedostatkom napadnutého rozsudku krajského súdu je nezrozumiteľnosť jeho odôvodnenia v tej časti (konkrétne ide o časť nachádzajúcu sa v závere str. 2 a v prvej polovici str. 3 odôvodnenia), kde krajský súd sa bez bližšieho spresnenia vyjadruje k činnosti spoločnosti D., s.r.o. a p. B. M., pričom ide o subjekty, ktoré s prejednávanou vecou nemajú nič spoločné, ale na druhej strane tento nedostatok vzhľadom na svoju nezávažnosť je subsumovateľný pod ust. § 202 ods. 4 O.s.p.. Preto aj túto námietku vzhľadom na jej dopad na výrok napadnutého rozsudku krajského súdu vyhodnotil ako nedôvodnú.

Vzhľadom na hore uvedené skutkové zistenia a právne závery ako aj na už spomenutú judikatúru Najvyššieho súdu, pri vyhodnotení aktuálnosti ktorej Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nej odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska), rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (nárok na nadmerný odpočet pri dani z pridanej hodnoty vyplýva z verejnoprávnych vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov tohto konania nevzniklo.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozhodnutiu **n i e j e** prípustný opravný prostriedok (§ 246c O.s.p.).

V Bratislave, dňa 13. mája 2008

**JUDr. Anna Elexová, v.r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia :  
Anna Koláriková