



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: **C., S.**, so sídlom Š., N., IČO: X., zastúpený Advokátskou kanceláriou J.. L. B., S., so sídlom Š., N., IČO: X., v mene ktorej koná J.. L. B., advokát, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Vazovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/3108-15793/2011/992128-r zo dňa 16. februára 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/51/2011-40 zo dňa 22. novembra 2011, jednomyseľne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/51/2011-40 zo dňa 22. novembra 2011 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/224/3108-15793/2011/992128-r zo dňa 16. februára 2011 podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **j e p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania **523,44 €**, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku, na účet právneho zástupcu žalobcu Advokátska kancelária J.. L. B., S., N..

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 250j ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozhodnutia len O. s. p.) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia

žalovaného č. I/224/3108-15793/2011/992128-r zo dňa 16. februára 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Vráble č. 628/230/33-3162/10/Há zo dňa 5. mája 2010, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 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 neskorších predpisov (ďalej v texte rozhodnutia len „zák. o správe daní“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 v sume 2549,49 € z dôvodu porušenia ust. § 19 ods. 2 v nadväznosti na § 2 ods. 1 písm. b/ zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozhodnutia len zák. o DPH).

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd posudzoval zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu v zmysle ustanovení § 2 ods. 1 písm. a/, b/ v spojení s § 8 ods. 1 písm. a/, s § 9 ods. 1, s § 15 ods. 1, s § 19 ods. 2, s § 22 ods. 1 a s § 43 ods. 1 zák. o DPH a v zmysle ustanovení § 2 ods. 6 a s § 29 ods. 1, 2, 8 zák. o správe daní a súčasne v zmysle čl. 131 a čl. 24 Smernice Rady č. 2006/112/ES (ďalej len Smernica).

Krajský súd považoval medzi účastníkmi za sporný výklad ustanovení § 19 ods. 2 a § 43 ods. 1 zák. o DPH a to, či žalobcovi vznikol nárok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu alebo či ekonomickú činnosť, vykonávanú v zmysle predloženej Dealerskej zmluvy, uzavretej s obchodným partnerom v rámci EU – poskytovanie záručných opráv autobusov v rámci oprávnených reklamácií zákazníkov, bolo potrebné posudzovať podľa § 19 ods. 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. b/ citovaného zákona, t.j. ako službu v tých prípadoch, kde žalobca použil náhradné diely, ktoré mal vo svojom vlastníctve a tieto nezdanil vôbec.

Krajský súd z pripojených administratívnych spisov zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období január až december 2007 daňový subjekt (žalobca), v zmysle Dealerskej zmluvy zo dňa 9. decembra 2003 a jej príloh platných pre rok 2007 č. X. uzavretej so spoločnosťou K., A. (od 3.1.2007 I. C. R., A.) žalobca ako dealer nakupoval a predával tovar nakúpený v Českej republike od výrobcu I.. Tovar od tohto dodávateľa žalobca uviedol do daňových priznaní DPH ako intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, ktorý zdanil a daň si odpočítal; následne predaj tohto tovaru na území SR zdanil a zákazníkom poskytol dvojročnú záruku. Žalobca na základe Dealerskej zmluvy vystupoval ako autorizovaný dealer K., poverený distribúciou a servisom jej výrobkov a zaviazal sa pod svojím menom a vo svoj vlastný prospech predávať výrobky K. konečným zákazníkom, ktorých sídlo sa nachádza na území SR. Žalobca vykonával kontrolu a úpravu výrobkov K. pred dodaním, záručné práce (servis) a asistenčný nonstop servis, servis zameraný na opravy, ako i opravy vozidiel K.,

ktoré sa už nevyrábajú s tým, že K. bude dodávať zmluvné výrobky žalobcovi so všetkými právami podľa záruk uvedených v zmluve.

Krajský súd uviedol, že daňovou kontrolou zdaňovacieho obdobia bolo zistené, že v prípade oprávnenej reklamácie žalobca vyhotovil odberateľské faktúry pre dodávateľskú spoločnosť I. C. R., A. za servis výrobkov K. vykonaných na Slovensku, konkrétne za servisné prehliadky, za záručné opravy, pri ktorých neboli použité náhradné diely a za záručné opravy, pri ktorých náhradné diely použité boli, a to v celkovej výške 594 784,30 Sk, z toho cena práce ako základ dane bola 115 498,00 Sk DPH 0 Sk. Správca dane po kontrole zvýšil daň a základ dane, pretože cenu **použitého náhradného dielu** žalobca fakturoval bez dane. Žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu za zdaňovacie obdobie máj 2007 v sume 2549,49 € z dôvodu porušenia § 19 ods. 2 v nadväznosti na § 2 ods. 1 písm. b/ zák. o DPH s tým, že záručné opravy autobusov vykonané v rámci oprávnených reklamácií zákazníkov a zároveň v zmysle dealerskej zmluvy na Slovensku a za protihodnotu, zdanil iba čiastočne, a to tak, že cenu vykonanej práce zdanil sadzbou 19 % a cenu použitých náhradných dielov, ktoré mal vo svojom vlastníctve, nezdanil vôbec.

Podľa názoru krajského súdu si žalobca nesprávne vysvetlil svoj postup pri poskytovaní záručných opráv autobusov (nakúpených od výrobcu v Českej republike a predaných na Slovensku) v rámci oprávnených reklamácií zákazníkov pokiaľ tvrdil, že správca dane postupoval nesprávne, ak mu vyrubil rozdiel dane za zdaňovacie obdobie tak, ako je to uvedené v prvostupňovom rozhodnutí a dorubil mu daň z dôvodu, že u vymenených náhradných dielov, ktoré vlastnícky patrili žalobcovi pri záručných opravách nepostupoval zmysle § 19 ods. 2 a použitý náhradný diel na výmenu poškodenéj súčiastky u reklamovaného autobusu nezdanil pri vrátení tejto súčiastky výrobcovi tvrdiac, že ako autorizovaný dealer výrobcu autobusov I. C. R., A. (predtým K., A.) postupoval podľa Dealerskej zmluvy a v rámci záručnej opravy pri opodstatnenej reklamácií poškodenú súčiastku – náhradný diel vymenil, ktorý vrátil výrobcovi ako tovar bez DPH z dôvodu, že už raz vymenený náhradný diel bol zaplatený ako súčiastka autobusu, a preto postupoval podľa § 43 ods. 1 zák. o DPH, t.j. uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v rámci EU, majúc za to, že išlo o službu – servis a prevod vlastníckeho práva k poškodenému tovaru – náhradného dielu prešla na výrobcu, pričom rozhodujúci charakter má náhradný diel tovar, a nie služba (úhrada za pracovný čas), nesúhlasiac s tvrdením správcu dane a žalovaného.

Krajský súd zastával názor, že v preskúmanej veci je potrebné rozlišovať vzťah medzi žalobcom ako daňovým subjektom vo vzťahu k svojim zákazníkmi v rámci poskytovania záručných opráv v zmysle Dealerskej zmluvy a vzťah medzi žalobcom ako daňovým subjektom a výrobcou autobusov I., ktoré žalobca od tohto dodávateľa nakupoval a zároveň sa zaviazal ako podnikateľ poskytovať záručné a pozáručné opravy na nakúpené autobusy od výrobcu a ním predané zákazníkmi na území Slovenskej republiky. Uviedol, že pokiaľ žalobca ako predajca autobusov, ktoré sám predtým odkúpil od uvedeného výrobcu K. (I.), vo vzťahu k svojim zákazníkmi (kupujúcim) vystupuje ako predávajúci a tento vzťah sa medzi nimi posudzuje v zmysle §§ 411 a nasl. Obchodného zákonníka s poukazom na to, že reklamačné konanie je upravené v inom právnom predpise, ktorý žalobca ako predávajúci musí dodržať, inak by niesol sankcie podľa príslušného právneho predpisu.

Zák. o DPH samostatne nerieši postup pri reklamácii tovaru, majúci za to, že to ani nie je nutné, pretože službu a dodanie tovaru daňový subjekt vždy musí posúdiť z hľadiska zák. o DPH, ktorý je špecifickým zákonom vo vzťahu k daňovému subjektu, ktorý je zároveň v preskúmanej veci i podnikateľským subjektom ako právnická osoba a nakúpený tovar, autobusy, predáva a poskytuje i servisné služby.

Ďalej krajský súd konštatoval, že v zmysle § 9 zák. o DPH je potrebné považovať za službu každé plnenie za protihodnotu, ktoré nie je dodaním tovaru, avšak z hľadiska správneho uplatnenia dane za službu je potrebné vychádzať z konkrétneho druhu poskytovanej služby. Podľa druhu služby platiteľ môže zistiť, aký princíp bude platiť pri jej zdanení z hľadiska miesta jej dodania. Rovnako je dôležité, kto službu dodal, teda či platiteľ dane je v tuzemsku alebo či službu dodáva zahraničná osoba. Miesto dodania služby je dôležité z hľadiska aplikácie národného zákona resp. na posúdenie či takýto zákon sa na dodanú službu nepoužije.

Krajský súd považoval za zákonný postup správca dane ako aj žalovaného, pretože správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane iba v tých prípadoch uplatnenej reklamácie a použitých náhradných dielov za poškodenú súčiastku autobusu, v ktorých žalobca použil na výmenu nový náhradný diel, ktorý mal na sklade, ktorý riadne kúpil v tuzemsku alebo aj od iného dodávateľa z iného členského štátu, za ktorý riadne odviedol daň. Správca dane použil terminológiu „zložená služba“ a takýmto spôsobom vyložil ust. § 9, teda službu poskytovanú žalobcom, pričom správca dane jasne vysvetlil v čom bol nesprávny postup žalobcu, teda v čom porušil zák. o DPH pokiaľ poskytoval záručný a pozáručný servis reklamovaných autobusov v zmysle dealerskej zmluvy a uplatnený postup žalobcu, keď v prípade oprávnenej reklamácie vyhotovil v prospech výrobcu odberateľskú faktúru, ale DPH v nej uplatnil k cene

práce (vynaložený pracovný čas), avšak cenu použitého náhradného dielu v jeho vlastníctve fakturoval bez dane a uplatnil pritom režim dodávok oslobodených od dane v zmysle § 43 ods. 1 zák. o DPH.

Krajský súd ďalej uviedol, že správca dane v súlade so zákonom odôvodnil svoje rozhodnutie, že tento postup môže uplatniť daňový subjekt (platiteľ dane) len vtedy, ak tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň v členskom štáte, bol fyzicky prepravený z tuzemska do iného členského štátu a predaj bol uskutočnený za protihodnotu. S poukazom na výsledky daňovej kontroly u žalobcu nešlo o takýto prípad, pretože reklamované chybné súčiastky žalobca iba vrátil výrobcovi do Českej republiky, teda do iného členského štátu v rámci EU z dôvodu, aby splnil dohodnuté podmienky podľa uzavretej dealerskej zmluvy, pričom ide o právny vzťah iba medzi žalobcom a výrobcom, s poukazom na to, že zákonodarca v zák. o DPH jednoznačne rozlišuje dodanie tovaru a stanovuje i podmienky tohto dodania a poskytnutie služby, kde tiež upravuje podmienky dodania služby spolu s následkami.

Podľa názoru krajského súdu, ak sa poskytuje služba na výrobok, kde je potrebné vymeniť súčiastku, ktorá je neoddeliteľná od predaného výrobku, aby bol funkčný (čo je i prípad reklamácie poškodeného dielu predaného autobusu), takúto službu nie je možné rozdeliť na službu za prácu podľa § 9 zák. o DPH a náhradný diel posúdiť ako dodanie tovaru podľa § 8 zák. o DPH ako to tvrdí žalobca, pretože takýto tovar nespĺňa podmienky v zmysle zák. o DPH a je súčasťou služby ako takej poskytnutej za protihodnotu, považujúc záver žalovaného a správcu dane, že u žalobcu išlo o poskytnutie služby, za správny a súladný so zák. o DPH a so Smernicou, keďže pri posudzovaní poskytovania záručných a pozáručných opráv na reklamovaných autobusoch vychádzali zo skutočného obsahu právneho úkonu.

Krajský súd dospel k záveru, že ak žalobca v zmysle dohodnutých podmienok podľa Dealerskej zmluvy vracal výrobcovi autobusov I. so sídlom CZ chybné súčiastky, bolo to z dôvodu, aby v prípade oprávnenej reklamácie si mohol uplatniť u tohto výrobcu svoje nároky zo zmluvy podľa prílohy G3 odsek 6, keďže ide o vzťah výrobcu ako dodávateľa tovaru a zákazníka – žalobcu ako odberateľa výrobkov, ktorý poskytuje i záručný a pozáručný servis na tieto výrobky na území Slovenskej republiky, avšak ako samostatný subjekt, ktorý nie je pobočkou výrobcu na území Slovenskej republiky, teda o subjekt prepojený ekonomicky s materskou organizáciou, t.j. výrobcom – I.. Správne orgány vychádzali zo skutkových

zistení na základe predložených faktúr a dokladov u tých prípadov, pri ktorých žalobca použil náhradné diely v rámci servisných služieb do predaných autobusov a zákazník si uplatnil reklamáciu na poškodenú súčiastku a žalobca túto službu, t.j. vymenený náhradný diel fakturoval bez dane, čím porušil zák. o DPH, lebo službu v zmysle daňových predpisov je potrebné vykladať tak, že ide o poskytnuté plnenie za protihodnotu, teda nielen za čas nevyhnutný na výmenu poškodenej súčiastky, ale aj hodnotu samotnej súčiastky, ktorá bola použitá, a teda nie je možné charakter takejto služby rozdeliť na dve časti tak, ako to vykladal žalobca.

Ďalej krajský súd poukázal na to, že záručný a pozáručný servis, ktorý žalobca poskytoval na území Slovenskej republiky bolo potrebné podradiť pod článok 24 bod prvý Smernice a článok 44 Smernice, ktorá upravuje miesto poskytovania služby zdaniteľnou osobou, z ktorého článku (44 Smernice) vyplýva, že ide o zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, majúc za to, že žalobca v kontrolovaných prípadoch podľa predložených faktúr mal postupovať podľa § 9, § 15, § 19 ods. 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. b/ zák. o DPH a v tých prípadoch, kde poskytol službu – servis záručnej opravy autobusu (predaného zákazníkovi) v rámci zákonnej reklamácie, mal vystaviť faktúry i na vymenený náhradný diel, ktorý bol v jeho vlastníctve (ktorý mal na sklade) s daňou, keďže vymenený náhradný diel zostal v tuzemsku, s poukazom na to, že išlo o službu, kde základom dane bola protihodnota, ktorú dodávateľ prijal alebo mal prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za zdaniteľný obchod znížená o daň (§ 22 ods. 2 zák. o DPH), s tým, že základ dane v preverovaných prípadoch zahŕňal cenu vykonanej práce a zároveň aj cenu použitého náhradného dielu a dňom dodania predmetnej služby vznikla žalobcovi daňová povinnosť z poskytnutej služby záručnej opravy vrátane použitých náhradných dielov. V preskúmvanej veci žalovaný a správca dane nerozhodovali o zaťažení reklamovaného náhradného dielu (chybná súčiastka) daňou 19 % DPH, ale o zaťažení použitého náhradného dielu, ktorý bol vo vlastníctve žalobcu, ktorý bol oddaný pri jeho kúpe od dodávateľov z tuzemska, čo potvrdil i žalobca v podanej žalobe, že daň z tohto tovaru si odpočítal, tovar však zostal na území SR.

Proti predmetnému rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote dňa 5. januára 2012 odvolanie domáhajúc sa jeho zmeny tak, že odvolací súd žalobou napadnuté rozhodnutie zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať náhradu trov konania.

Uviedol, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Poukázal na obsah dealerskej zmluvy, kde je uvedené, že jeho nároky spočívajú vo finančnej úhrade za pracovný čas – servis a za použitý poškodený diel nutný k výmene. V uvedených podmienkach je rozčlenená a presne identifikovaná samostatne služba a samostatne tovar, nie tak ako uvedenú činnosť hodnotil správca dane. Hodnotenie predmetného dodania ako zloženej služby považoval za rozporné s § 9 zák. o DPH. Poskytnutá služba nemala prevládajúci charakter, jej rozsah bol nižší ako cena náhradných dielov, teda rozhodujúci charakter mal tovar – náhradný diel. V skutočnosti bolo realizované dodanie tovaru a poskytnutie služby, nie zložené plnenie zahrnuté do služby. Dealerská zmluva upravuje postup pre reklamáciu, podľa ktorého bol žalobca povinný vrátiť reklamované súčiastky náhradné diely spoločnosti K. A./I. C. R., A. v zmluvne určenej lehote. Správca dane sám potvrdil, že v prípade záručných opráv autobusov sa zmluvné strany dohodli na poskytnutí konkrétneho plnenia za protihodnotu, t.j. na výmene alebo na oprave chybných súčiastky a vrátení reklamovaných súčiastok. Svoju argumentáciu správne orgány posunuli len do roviny, že bola poskytnutá zložená služba, ktorá bola zdanená čiastočne, a preto rozdiel dodávajú. Žalobca mal za to, že fakturácia medzi zmluvnými partnermi rozčlenená zvlášť na služby a zvlášť na tovar bola súladná so zák. o DPH a správna.

Namietal, že správne orgány, ako aj prvostupňový súd nesprávne vyhodnotili skutkové zistenia týkajúce sa zmluvného dojednania medzi zmluvnými partnermi reklamácie výrobkov (autobusov) alebo ich častí, ktoré priamo vo svojich rozhodnutiach citovali a vyvodili z nich nesprávny právny záver. Uviedol, že tým, že vystavil faktúru za poškodený náhradný diel – súčiastku pre výrobcu K., A. (I. C. R., A.) vo výške 95 % z tarifnej ceny K., A. – I. C. R., A. bez dane, uskutočnil finančné vyrovnanie v zmysle dealerskej zmluvy. Uviedol, že v zmysle zák. o DPH, dodanie tovaru podľa § 8 je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, s poukazom na to, že v tomto prípade správca dane dodáva nové náhradné diely, ktoré boli použité pri záručných opravách (pre majiteľov autobusov) a podľa správcu dane mali byť fakturované s daňou pre I. C. R., S. ako dodanie tovaru, čo ale nezodpovedá zásadám logického myslenia a nie je v súlade s § 8 zák. o DPH, keď vlastnícke právo k vymenenému tovaru v tomto prípade prechádza na majiteľa autobusu. Z dôvodu, že ide o záručnú opravu daňový doklad – faktúra za dodanie tovaru nemôže byť vystavená pre majiteľa autobusu a je nelogické, aby bola faktúra vystavená pre výrobcu, pretože tomu nová vymenená súčiastka nebude dodaná, ani sa nestane jej vlastníkom, a preto žaloba vystavuje pre výrobcu – K., A. – I. C. R., A. faktúru, ktorej predmetom je použitý náhradný diel, z dôvodu, že vlastnícke právo prechádza na uvedenú spoločnosť. Správca dane nebral do úvahy dôkaz predložený žalobcom, z ktorého je jednoznačné, že tovar, ktorý bol predmetom

vystavených faktúr skutočne opustil tuzemsko – Slovenskú republiku, keď poškodené náhradné diely boli zasielané na posúdenie k výrobcovi, čo je zaevidované v systéme INTRASTAT, s poukazom na to, že z uvedených dôkazov vyplýva, že tovar uvedený na faktúre je tovar, ktorý je uvedený v colnom štatistickom systéme a tento tovar opustil tuzemsko a bol dodaný (za protihodnotu) a prepravený do iného členského štátu.

Správca dane nebral do úvahy zmluvne dohodnuté podmienky obchodných partnerov pre fakturáciu služby, použitého materiálu a tovaru. Pokiaľ boli zmluvne dohodnuté podmienky v medziach zákona a zákon ich priamo neupravuje, správcovi dane neprináleží spochybňovať dohodnuté podmienky. Zák. o DPH samostatne nerieši postup pri reklamácií tovarov, a tak nemožno z jeho ustanovení dospieť k záveru, že bol porušený zákon, ak žalobca postupoval voči zmluvnému partnerovi podľa zmluvne dohodnutých podmienok v rozsahu zák. o DPH. Zdôraznil, že v prípade, ak reklamácia nie je výrobcom uznaná, fakturácia uhradená nie je a následne žalobca hodnotu súčiastky fakturuje majiteľovi autobusu s DPH a daň dovedie do štátneho rozpočtu.

Žalobca ďalej namietal, že tým, že správca dane dodáva nové náhradné diely, ktoré boli použité pri záručných opravách (pre majiteľov autobusov) a podľa správcu dane mali byť fakturované s daňou pre I. C. R., A. ako dodanie tovaru, nerieši však základnú podmienku vlastníckeho práva k tovaru, ktoré ale v tomto prípade prechádza na majiteľa autobusu. Vyslovil názor, že nakoľko sa jedná o záručnú opravu, daňový doklad – faktúra za dodanie tovaru nemôže byť vystavená pre majiteľa autobusu, ale pre výrobcu, ktorý v zmysle dohodnutých podmienok platí za reklamáciu, s poukazom na to, že keďže zák. o DPH nerieši reklamačné konanie, tak podnikateľský subjekt musí postupovať tak, aby neporušil zákon o reklamačnom konaní a zároveň rešpektoval zák. DPH v jeho základnej podstate.

Žalobca uviedol, že je potrebné posudzovať každú činnosť hlavne podľa toho, aký má charakter – tovar a služba samostatne, pričom tento názor je uvádzaný aj v usmerneniach ESD. Pre správne uplatnenie dane z pridanej hodnoty je vhodné najprv vykonať analýzu zdaniteľného obchodu a pozrieť sa, aký cieľ majú jednotlivé prvky plnenia pre zákazníka. Na základe tejto analýzy je možné určiť, či ide o jedno zložené plnenie s jedným základom dane alebo o viaceré odlišné plnenia a stanoviť, o aký zdaniteľný obchod, ktorý je predmetom dane ide, teda či ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, s poukazom na to, že Súdny dvor EU sa opiera o to, čo je účelom a zámerom plnenia, aký je cieľ oslobodenia od dane a či plnenie tomuto cieľu zodpovedá úplne alebo čiastočne a súčasne, že z platnej judikatúry Súdneho dvora EU vyplýva, že každé plnenie má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé plnenie.

Správca dane chybnou interpretáciou právnych predpisov spochybnil hodnovernosť žalobcu a zároveň tým spochybňuje hodnoty, ktoré žalobca uznáva a ktoré sú späté s celou jeho existenciou. Záverom vyslovil názor, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a súd na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, vôbec sa nevysporiadal s prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastník (§ 8 ods. 1 zák. o DPH), t.j. uvedené plnenie poskytnutú službu a dodanie tovaru – poškodeného, reklamovaného, dodaného do iného členského štátu (§ 43 zákon DPH oslobodenie od dane) prekvalifikoval do zloženého plnenia, ktoré má charakter služby, napriek tomu, že bol dodaný do iného členského štátu, namietajúc, že správca dane neoprávnene zdaniť dodanie tovaru v tuzemsku, pretože k dodaniu tovaru v tuzemsku nedošlo, ale v skutočnosti bol dodaný do iného členského štátu.

K podanému odvolaniu sa písomným podaním zo dňa 27. januára 2012 vyjadril žalovaný tak, že uviedol, že sa pridrižiava podrobných vyjadrení, ktoré boli zaslané Krajskému súdu v Nitre a sú súčasťou spisu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 O. s. p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 21. februára 2013 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

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

Podľa § 244 ods. 3 O. s. p. rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Podľa § 250ja ods. 7 O. s. p., ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty platného v čase zdaniteľného plnenia 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 § 8 ods. 1 zák. o DPH, dodaním tovaru je

- a) dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy.

Podľa § 9 ods. 1 zák. o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

- a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

Podľa § 22 ods. 1 zák. o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

Podľa § 19 ods. 1 zák. o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby.

Podľa § 43 ods. 1 zák. o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 152 ods. 4 Ústavy SR, výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Predmetom konania v danej veci je preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/224/3108-15793/2011/992128-r zo dňa 16. februára 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Vrábľe č. 628/230/33-3162/10/Há zo dňa 5. mája 2010, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 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 neskorších predpisov (ďalej v texte rozhodnutia len „zák. o správe daní“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 v sume 2549,49 €, keďže správca dane prekvalifikoval zdaniteľné plnenie, ktoré bolo deklarované žalobcom ako intrakomunitárne dodanie **vadného náhradného dielu** výrobcovi K., a.s (I. C. R., A.) za odplatu vo výške 95 % z tarifnej ceny výrobcu.

V právnej praxi preto môže v činnosti orgánov aplikujúcich právo dochádzať k situácii, že prameň práva, ktorý je vo formálnom súlade s ústavou nie je interpretovaný ústavne konformným spôsobom, pričom orgány štátu realizujú svoju rozhodovaciu právomoc sú pri výkone svojej moci v zmysle čl. 2 ods. 2 ústavy viazané aj právnou úpravou obsiahnutou v medzinárodných zmluvách, ktorými je Slovenská republika viazaná (čl. 7 Ústavy SR) a po vstupe Slovenskej republiky do Európskeho spoločenstva, Európskej únie postupovať tiež v súlade s právne záväznými predpismi Európskeho spoločenstva a Európskej únie, v rámci ktorého postupu je ich povinnosťou prihliadať aj na judikatúru Európskeho súdneho dvora v danej oblasti.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že obdobná vec už bola predmetom konania pred tunajším súdom pod sp. zn. 3Sžf/5/2012, 3Sžf/6/2012 (rovnako aj pod sp. zn. 2Sžf/7/2012, 4Sžf/6/2012, 4Sžf/11/2012, 5Sžf/7/2012, 6Sžf/11/2012), pričom obdobnosť veci vyplýva z totožnosti posudzovanej právnej otázky, a preto použijúc ustanovenie § 250ja ods. 7 O. s. p., na tieto rozhodnutia v ďalšom obsahu poukazuje a z ich uvádza odôvodnenia:

Spor v prvom rade spočíva v tom, či na faktúrach žalobcu deklarované dodanie tovaru I. C. R., A. sa týka nového náhradného dielu, ktorý bol použitý (vymenený) pri oprave, alebo či deklarované dodanie tovaru sa týka vadného náhradného dielu, ktorý žalobca v zmysle zmluvných podmienok záručných opráv na základe Dealerskej zmluvy č. X. zo dňa 9.12.2003 a jej prílohy – G3, vracal výrobcovi I. C. R., A., Č. R.. Prvotný problém podľa zistenia senátu spočíva v identite tovaru deklarovaneho vo faktúrach.

Žalobca tvrdil, že vo faktúrach deklarované zdaniteľné plnenie je tovar – vrátený vadný náhradný diel – súčiastka, zaslaný výrobcovi do iného členského štátu EU (Českej republiky). V tomto prípade ide o oslobodené dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu EU v zmysle § 43 zák. č. 222/2004 Z. z. Dodanie tovaru do ČR je preukázané. Cena poškodeného náhradného dielu, ako aj jeho hmotnosť sú uvedené na faktúre a totožné s hlásením, ktoré bolo vystavené štatistickým systémom INTRASTAT pre obchodovanie s tovarom v rámci EU, platný v roku 2007.

Naproti tomu správca dane vychádzal zo zistenia, že deklarovávaným tovarom boli nové náhradné diely, vymenené (použitú) pri oprave, ktoré sa stali súčasťou celkovej služby žalobcu, poskytnutej žalovanému na území SR. Správca dane pritom vychádzal zo zmluvných

podmienok medzi žalobcom a I. C. R., A., podľa ktorých mal žalobca vyúčtovať cenu služby a použitého náhradného dielu. Zmluvné podmienky, príloha G3 Dealerskej zmluvy hovoria o použitom náhradnom diele, ktorý pojem výkladom zodpovedá novému náhradnému dielu, ktorý bol pri záručnej oprave namontovaný.

Senát dospel k záveru, že nemožno odhliadnuť od skutočnosti, že faktúry súčasne plnili funkciu dodacieho listu. Tovar bol na faktúrach jednoznačne identifikovaný ako vadný náhradný diel popisom i hmotnosťou, ktorý žalobca vracal výrobcovi do Českej republiky. Použitá formulácia „vývozca výrobkov uvedených v tomto dokumente vyhlasuje...“. Uvedené nasvedčuje, že žalobca vystavoval faktúry v rozpore s dikciou zmluvných podmienok, ktoré mu určovali faktúrou vyúčtovať použitý, t.j. nový náhradný diel. Odchýlenie sa od zmluvných podmienok je však súkromnoprávnou záležitosťou daňových subjektov, ktoré môžu zavedením vlastných obchodných zvyklostí dať autonómny význam neurčitým zmluvným pojmom a zmeniť spôsob uskutočňovania vzájomných plnení. Či k takémuto postupu došlo by malo potvrdiť I. C. R., A. Z hľadiska daňového a pre správcu dane je rozhodujúce reálne, materiálne uskutočnené plnenie a skutočnosť, aby toto reálne plnenie zodpovedalo deklarovánu plneniu vo faktúre. Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či zo skutočností, ktoré mu boli predložené vyplýva, že ide o jedno plnenie, bez ohľadu na zmluvnú štruktúru plnení (Súdny dvor EU C-425/06 Part Service Srl, bod 54).

Okolnosti nasvedčujú tomu, že žalobca skutočne vo faktúrach uvádzal dodanie vadného náhradného dielu za protihodnotu 95 % tarifných cien výrobcu. Ide o atypickú daňovú transakciu, spočívajúcu v odplatnom plnení za vadný náhradný diel, ktorá v kontexte záručnej opravy však môže mať reálny hospodársky dôvod. Pokiaľ ide o spätný prevod vlastníckeho práva k vadnej súčiastke ako hnutelnej veci, ten sa ex lege uskutočňoval tradíciou, reálnym odovzdaním. **Výrobca v dôsledku reklamácie k vymenenému náhradnému dielu vlastnícke právo nenadobúdal.** To prešlo na konečného zákazníka, ktorý bol vlastníkom v záručnej lehote opravovaného autobusu. V konaní nebolo osvedčené, že cieľom transakcie by bolo zneužitie systému DPH. V tejto súvislosti senát považuje za potrebné poukázať na bod 47 rozsudku Súdneho dvora EU vo veci C-425/06 Part Service Srl „voľba podnikateľa medzi oslobodenými plneniami a plneniami podliehajúcimi dani sa môže zakladať na množstve prvkov a najmä na úvahách daňovej povahy, týkajúcich sa objektívneho režimu DPH. Keď má platiteľ dane možnosť výberu medzi dvoma plneniami, šiesta smernica mu neukladá vybrať si to, ktoré implikuje platbu najvyššieho DPH. Naopak, platiteľ dane

má právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzil svoj daňový dlh (Rozsudok Halifax a i. už citovaný, bod 73).

Pokiaľ predmetom reálneho dodania tovaru výrobcovi autobusov do Českej republiky bol vadný náhradný diel oproti finančnému vyrovnaniu 95% tarifných cien výrobcu, správca dane nemôže „skutkovo“ prekvalifikovať toto plnenie tak, že jeho predmetom bol nový náhradný diel. Identita reálnej daňovej transakcie a reálneho dodania tovaru sa „skutkovo“ prekvalifikovať nedá, bez zmeny dôkaznej situácie. Prekvalifikácia môže spočívať iba v inej subsumpcii materiálne daného skutkového stavu.

Pre DPH je rozhodujúce zachovanie princípu daňovej neutrality. V prípade dodania tovaru do iného členského štátu EU je tovar oslobodený od DPH na výstupe iba v prípade, ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať. Je dôležité, či výrobca I. C. R., A., V. M., Č. R. pri dodaní – vrátení vadnej súčiastky žalobcom uplatnil systém samozdanenia dodania tovaru zo Slovenskej republiky do Českej republiky ako iného členského štátu EU (reverse – charge). Mechanizmus reverse charge uľahčuje odberateľovi, v tomto prípade výrobcovi, zdaňovať tovar – vadnú súčiastku vo svojom štáte bez zložitého uplatňovania nároku na odpočet dane v inom štáte (SR).

Senát ďalej vyhodnotil ako podstatnú skutkovú okolnosť (konštatovanú aj súdom prvého stupňa na str. 6 rozsudku), že žalobca ako dealer od výrobcu autobusy aj nakupoval a následne ich vo vlastnom mene predával konečným zákazníkom (bod 59.1.1. Dealerskej zmluvy). Táto skutočnosť nebola žalovaným v daňovom konaní podrobnejšie analyzovaná. Vyplýva z nej však, že ak bol dealer súčasne v postavení kupujúceho, právny režim jeho nárokov zo záruky je obdobný ako režim konečných zákazníkov, t.j. nárok ex lege vrátiť vadnú súčiastku a žiadať finančnú kompenzáciu.

Posúdenie, ktorý z prvkov uskutočnenej daňovej transakcie prevláda má povahu zásadnej právnej otázky, ktorá nie je explicitne riešená ani v zákone o DPH, ani v smernici. Inštitút tzv. zloženého plnenia a jeho právnej kvalifikácie je vytvorený judikatúrou Súdneho dvora EU. Pokiaľ žalovaný predmet konania posúdil ako zložené plnenie, mal sa pri svojej subsumpcii odvolať aj na konkrétne rozsudky Súdneho dvora EU. Pri neexistencii explicitného ustanovenia v zákone o DPH a v smernici, rozsudky Súdneho dvora vyplňajú právnu medzeru. V prípade, že žalovaný dôjde k záveru, že na danú situáciu neexistuje

rozsudok, v tom prípade musí svojou argumentáciou vytvoriť súdu podklad pre prípadné polozenie prejudiciálnej otázky v následnom súdnom konaní.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na ich náhradu **spolu vo výške 523,44 €** spočívajúcu v

- náhrade za zaplatené súdne poplatky z podanej žaloby a podaného odvolania, á 66 €, t.j. vo výške **132 €**
- náhrade za úkony právnej pomoci vo výške v akej boli vyčíslené **za rok 2011 vo výške 217,32 €** (prevzatie a príprava zastúpenia, písomné podanie na súd vo veci samej - žaloba /§ 14 ods. 1 písm. a), b) vyhlášky Ministerstva spravodlivosti SR č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov/, vo výške á 101,25 €, režijný paušál k dvom úkonom /§ 16 ods. 3 Vyhlášky/, vo výške á 7,41 €), **za rok 2013 vo výške 108,88 €** (písomné podanie na súd vo veci samej - odvolanie) vo výške 101,25 €, režijný paušál vo výške 7,63 €), spolu vo výške 326,20 € zvýšenú o DPH v sadzbe 20 %, t.j. **391,44 €**.

Najvyšší súd nepriznal náhradu trov konania uplatnenú za účasť na pojednávaní, keď z obsahu súdneho spisu (č. I. 37) je zrejmé, že na súde prvého stupňa nebolo vo veci nariadené pojednávanie a verejného vyhlásenia rozsudku sa žalobca ani jeho právny zástupca nezúčastnil.

Pre úplnosť najvyšší súd poznamenáva, že vo veciach správneho súdnictva predmetom konania je posúdenie, či postup a napadnuté rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s právnymi predpismi, čo predstavuje skutočnosť objektívne neoceniteľnú v peniazoch, a preto je v tomto prípade na vyčíslenie výšky tarifnej odmeny potrebné aplikovať § 11 ods. 4 Vyhlášky, ktoré ustanovenie predstavuje osobitnú úpravu pre veci správneho súdnictva.

Nakoľko však náhrada za poskytnuté úkony právnej pomoci bola vyčíslená vo výške nižšej ako by patrila podľa tarifne stanovenej odmeny, súd postupujúc podľa zásady *iudex ne eat ultra petita partium*, priznal náhradu za poskytnuté úkony právnej pomoci v uplatnenej výške.

Žalovaný je povinný náhradu trov konania podľa § 149 ods. 1 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. uhradiť na bankový účet právneho zástupcu žalobcu, č. ú. X. vedený v T. A., v lehote uvedenej vo výroku tohto rozsudku.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1.5.2011).

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

V Bratislave 21. februára 2013

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská