



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **W. s.r.o.**, so sídlom v B., IČO: X, právne zastúpeného *Mgr. M., advokátom, so sídlom v B.*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom v Bratislave, Vazovova č. 2, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/222/14076-122279/2009/990036-r zo dňa 16.02.2010 a rozhodnutie správcu dane č. 603/230/79715/09/Mil zo dňa 31.07.2009; č. I/222/14076-122280/2009/330036-r zo dňa 16.02.2010 a rozhodnutie správcu dane č. 603/230/79666/09/Mil zo dňa 31.07.2009; č. I/222/14076-122281/2009/990036-r zo dňa 16.02.2010 a rozhodnutie správcu dane č. 603/230/79670/09/Mil zo dňa 31.07.2009; č. I/222/14076-122282/2009/990036-r zo dňa 16.02.2010 a rozhodnutie správcu dane č. 603/230/79671/09/Mil zo dňa 31.07.2009; č. I/222/14076-122283/2009/990036-r zo dňa 16.02.2010 a rozhodnutie správcu dane č. 603/230/79682/09/Mil zo dňa 31.07.2009; č. I/222/14076-122284/2009/990036-r zo dňa 16.02.2010 a rozhodnutie správcu dane č. 603/230/79688/09/Mil zo dňa 31.07.2009; č. I/222/14076-122285/2009/990036-r zo dňa 16.02.2010 a rozhodnutie správcu dane č. 603/230/79693/09/Mil zo dňa 31.07.2009; č. I/222/14076-122286/2009/990036-r zo dňa 16.02.2010 a rozhodnutie správcu dane č. 603/230/79697/09/Mil zo dňa 31.07.2009; č. I/222/14076-122287/2009/990036-r zo dňa 16.02.2010 a rozhodnutie správcu dane č. 603/230/79701/09/Mil zo dňa 31.07.2009; č. I/222/14076-122288/2009/990036-r zo dňa 16.02.2010 a rozhodnutie správcu dane č. 603/230/79705/09/Mil zo dňa 31.07.2009; č. I/222/14076-122289/2009/990036-r zo dňa 16.02.2010 a rozhodnutie správcu dane č. 603/230/79708/09/Mil zo dňa 31.07.2009; č. I/222/14076-122291/2009/990036-r zo dňa 16.02.2010 a rozhodnutie správcu dane č. 603/230/79712/09/Mil zo dňa 31.07.2009, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 3S/165/2010-573, 3S/167-177/2010 zo dňa 15.11.2011, jednomyseľne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 3S/165/2010-573, 3S/167-177/2010 zo dňa 15. novembra 2011 vo výroku vo veci samej **p o t v r d z u j e**, v časti právnej kvalifikácie **m e n í** tak, že rozhodnutia žalovaného **z r u š u j e** podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi trovy prvostupňového konania **2.512 €** a trovy odvolacieho konania **601 €**, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu Mgr. M., advokáta v B.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave daňové rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane, ktoré sú špecifikované v úvodných ustanoveniach rozsudku zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. b/ O.s.p. (zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo správne rozhodnutie je v rozpore s obsahom spisov) a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne uložil žalovanému povinnosť zaplatiť žalobcovi trovy konania vo výške 1.177,79 € do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

Daňovými rozhodnutiami právny predchodca žalovaného Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky potvrdilo dodatočné platobné výmery Daňového úradu Bratislava IV, ktorý ako správca dane v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2002 až december 2002. Všetky napadnuté rozhodnutia vychádzali z tej istej daňovej kontroly – opakovanej daňovej kontroly začatej dňa 18.07.2006, ktorá nadväzovala na daňovú kontrolu z roku 2004, výsledky ktorej boli správcom dane zhrnuté v protokole zo dňa 09.07.2009 č. 603/320/66972/2009/Mok. Správca dane preveroval realizované obchody žalobcu za rok 2002, vo všetkých rozhodnutiach vychádzal z preverovania tých istých obchodných prípadov, ktorých dôsledky sa prejavili v 12 mesačných zdaňovacích obdobiach. Správca dane rozhodol o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia v roku 2002 na základe vyhodnotenia, že žalobca ako daňový subjekt nesprávne stanovil miesto zdaniteľného plnenia pri poskytovaní softwarových služieb, čo malo za následok nesprávne odvedenie dane. Správca dane uviedol, že pri vývoji softwaru na objednávku poradenskej služby týkajúcej sa vývoja patria podľa zatriedenia činnosti štatistickej klasifikácie pod kód 72.20.32. Príprava softwaru na objednávku je podľa správu dane službou podľa ustanovenia § 6 ods. 3 písm. a/ zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v roku 2002 – ide o služby s miestom zdaniteľného plnenia v tuzemsku, bez ohľadu na to, či sú poskytnuté ako jednotlivý softwarový komponent alebo ako kompletný softwar s poradenstvom, aj vývojom produktov sú služby s miestom zdaniteľného plnenia v tuzemsku. Daňový subjekt nesprávne kvalifikoval práce na vývoji softwaru a poskytnutie softwarových vývojových prác zahraničným odberateľom, podľa § 6 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v roku 2002 nesprávne fakturoval ceny bez DPH (čo výslovne uviedol na faktúrach). Faktúry pre zahraničných odberateľov mali obsahovať cenu s daňou z pridanej hodnoty. Podľa názoru daňového subjektu však miestom uskutočnených zdaniteľných plnení bol nemecký odberateľ a to podľa § 6 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, teda miestom dodaných služieb bolo zahraničie, daňový subjekt ich uviedol do uskutočnených zdaniteľných plnení v zahraničí, ktoré v zmysle § 1 zákona č. 289/1995 Z.z. nepodliehajú dani z pridanej hodnoty. Faktúry preto vystavoval bez DPH. Správca dane sa s právnym názorom daňového subjektu nestotožnil a podľa neho mal daňový subjekt postupovať podľa § 11 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z.z. a k fakturovanej cene mal

pripočítať 19% DPH. V dôsledku týchto skutočností správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2002.

Krajský súd zistil, že žalobca predložil správcovi dane a žalovanému znalecký posudok č. 101/12/53/2006 zo dňa 05.12.2006 a doplnok znaleckého posudku č. 1 zo dňa 15.07.2009. Správca dane a žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach nezaoberali predloženým dôkazom, nevyhodnotili jeho obsah a nie je súdu zrejmé, z akého dôvodu neprihliadli na znalecký posudok. Práve v znaleckom posudku bol konštatovaný opak tvrdenia žalovaného, že podľa § 15 autorského zákona pri predmetnej dodávke autorské práva na softwarový produkt boli na strane objednávateľa (t.j. nie kontrolovaného daňového subjektu). To znamená, že pri predmetných dodávkach podľa príslušných právnych noriem nielen nedošlo a ani nemohlo dôjsť k dodávke softwaru. Krajský súd v rámci záväzného právneho názoru uviedol, že v novom konaní žalovaný a správca dane opätovne prehodnotí predložený znalecký posudok a doplnok a bude ich povinnosťou zaoberať sa, či softwar je vlastníctvom objednávateľa a to v zmysle autorského zákona. Taktiež uložil správcovi dane a žalovanému odstrániť rozpory vo svedeckých výpovediach – list zo dňa 07.12.2009 od spoločnosti T., súd sa nestotožnil s tvrdeniami správcu dane a žalovaného uvádzaných v rozhodnutiach, že preskúmal 5 z 23 dodávateľov žalobcu a bude povinnosťou správcu dane dať k dispozícii i žalobcovi celú zápisnicu o miestnom zisťovaní zo dňa 10.10.2006 a 12.10.2006. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania, ktoré pozostávali zo zaplateného súdneho poplatku za žalobu vo výške 792 € a z trov právneho zastúpenia za tri úkony právnej služby podľa § 11 ods. 2, § 16 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. (1/ príprava a prevzatie veci – á 120,23 € + 7,21 € režijný paušál, 2/ spisanie žaloby 120,23 € + 7,21 € režijný paušál, zastupovanie na pojednávaní dňa 15.11.2011 á 123,50 € + 7,41 € režijný paušál) spolu 1.177,79 €.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalovaný. Namietal, že krajský súd neuvádza, aká skutočnosť zistená zaznamenaná správcom dane resp. žalovaným je v rozpore s obsahom spisu. Pokiaľ ide o znalecký posudok, tým sa v daňovom konaní zaoberal. Po jeho preštudovaní dospel k záveru, že znalec pri určení aké činnosti boli zo strany žalobcu v roku 2002 podľa uzatvorených zmlúv so zahraničnými odberateľmi poskytnuté nevychádzal z komplexne poskytnutej činnosti – služby, ktorá bola zo strany zahraničných partnerov objednaná a žalobcom následne dodaná, ale posudzoval činnosti uvedené v zmluvách a ich dodatkoch, samostatne, jednotlivo, pričom nevychádzal zo skutočností, že platiteľ vykonával a fakturoval poskytnuté služby ako celok a výsledným produktom boli softwarové činnosti, resp. softwarové vývojové práce.

Znalec nezaujal stanovisko a nezaoberal sa vystavenými odberateľskými faktúrami, ktorými boli fakturované softwarové služby, práce, ani dodávateľskými faktúrami, ktorými platiteľ nakúpil od dodávateľov softwarové a vývojové práce a služby, ktoré následne prefakturoval nemeckým odberateľom. V posudzovanom obchodnom prípade išlo o činnosti, ktoré boli neoddeliteľnou súčasťou zmluvne objednaných vývojových softwarových prác (t.j. služieb na vývoj softwaru), mali byť posúdené komplexne ako celok. Podľa znalca vývoj softwaru zahrňuje v sebe viacero odborných činností, ktoré sú vnímané často ako jeden celok. S konštatovaním znalca, že vývoj softwaru v sebe zahŕňa viacero odborných činností daňové orgány súhlasili, avšak pri posudzovaní daného obchodného prípadu je potrebné vychádzať zo skutočností, že zahraničný partner si u platiteľa objednal na základe uzavretých zmlúv vývoj softwarových programov podľa zadania objednávateľa t.j. softwarové vývojové práce a nie dodanie jednotlivých odborných činností, realizovaných pri tomto vývoji, ktoré sú jeho

neoddeliteľnou súčasťou. Predmetom zmluvy o poskytovaní vývoja softwaru zo dňa 09.11.1994 uzavretej so spoločnosťou A. bol vývoj softwarových programov podľa zadania objednávateľa. Ďalej správca uviedol, že podľa zmluvy, čo sa týka vlastníckeho práva, všetky súčasné a budúce vlastnícke a užívateľské práva k výsledkom práce vyplývajúcej z danej zmluvy dodávateľ odstupuje objednávateľovi. Z uzavretých zmlúv medzi žalobcom a zahraničnými partnermi teda jednoznačne a nespochybniteľne vyplýva, že žalobca ako daňový subjekt na základe požiadaviek zahraničných odberateľov dodával softwarové vývojové práce (službu), pričom všetky vlastnícke a užívateľské práva k výsledkom poskytnutých softwarových prác prevádzal na odberateľa.

Žalovaný uviedol, že v danom prípade nebola spornou otázka, či žalobca dodával objednávateľovi kompletný software (tovar v zmysle autorského práva) alebo poskytoval softwarové vývojové práce (služba). Spornou otázkou bolo o aké služby sa vlastne jedná – poradenstvo alebo vývojové softwarové služby.

Aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane boli zistené čo najúplnejšie správca dane požiadal Štatistický úrad SR o zatriedenie činností vykonávaných platiteľom ešte v roku 2004 v rámci riadnej daňovej kontroly. Štatistický úrad vo svojej odpovedi na žiadosť uviedol, že činnosti týkajúce sa vývoja softwaru na objednávku a poradenské služby týkajúce sa tohto vývoja patria pod kód 72.20.32 – vývoj softwaru na objednávku a pri týchto službách sa miesto zdaniteľného plnenia určí v zmysle § 6 ods. 3 písm. a/ zákona o DPH, čo potvrdil aj znalecký posudok na str. 39 prvý odsek. Žalovaný ďalej uviedol, že do pozornosti súdu treba dať aj tú skutočnosť, že v prípade, ak by aj bola dokumentácia k prihláške patentu predložená, táto skutočnosť by nepreukazovala, že miesto dodania posudzovaných softwarových služieb by sa určilo podľa § 6 ods. 4 zákona o DPH, ako sa mylne domnieva žalobca. Z citovaného ustanovenia zákona vyplýva, že prevod alebo postúpenia práv k patentom, licenciám atď. sa vzťahuje len na predmety priemyselných práv, ktoré sa zapisujú na Úrade priemyselného vlastníctva SR. Počítačový program (softwar) nepatrí medzi predmety priemyselného práva, ale medzi ocenené práva z iného duševného vlastníctva, ktoré upravuje zákon č. 383/1997 Z.z. autorský zákon. Ak platiteľ prevedie a postúpi práva k softwaru zahraničnému klientovi, miesto zdaniteľného plnenia sa určuje podľa § 6 ods. 3 písm. a/ zákona č. 289/1995 Z.z. v znení neskorších predpisov. Z uvedeného vyplýva, že žalovaný sa danou skutočnosťou zaoberal a konštatovanie krajského súdu je v rozpore so skutočnosťou.

Proti výroku o trovách konania podal včas odvolanie žalobca. Namietal, že krajský súd neodôvodnil, prečo úspešnému žalobcovi nepriznal trovy aj v zmysle § 13 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z., podľa ktorého sa postupuje pri spojení dvoch alebo viacerých vecí, k čomu v tomto prípade evidentne došlo. Hoci žalobca žiadal plnú sadzbu aj za ostatné konania, súd prvého stupňa mu priznal trovy právneho zastúpenia ako keby k spojeniu vecí nebolo došlo. Žalobca pritom platil súdny poplatok v plnej výške zo všetkých 12 rozhodnutí. Žalobca uplatnil trovy právneho zastúpenia za tri právnej služby podľa § 11 ods. 2 a § 16 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. a podľa § 13 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. Žalobcovi prináleží za každú ďalšiu vec 1/3 zo sumy, čo predstavuje 121,32 €, pričom za 11 vecí je to 121,32 € x 11 = 1.334,52 €. Celkovo žalobca uplatnil nárok na náhradu trov právneho zastúpenia vo výške 1.720,31 € a náhrada trov za zaplatený súdny poplatok vo výške 792 €.

Žalobca vo vyjadrení zo dňa 02.05.2012 k odvolaniu žalovaného navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Súčasne žiadal priznať náhradu trov odvolacieho konania za podanie vyjadrenia k odvolaniu vo výške 601,04 €. Uviedol,

že v doplnku č. 1 k znaleckému posudku znalec uvádza ako príklad žalobcom uskutočnených činností v prospech nemeckých partnerov nasledovné:

- poradenská činnosť pre produkt PDM
- konštrukcia a stavba mechanického zariadenia – Plotter
- konštrukcia a stavba mechanického zariadenia - Plotter
- činnosť cestovného technika na mieste u zákazníka
- testovanie softwaru
- vývoj softwaru.

Z uvedeného výpočtu činnosti vyplýva, že prevažná činnosť žalobcu spočívala v poradenstve a vývoj softwaru bol iba nepatrnou časťou dodávok poskytnutých nemeckým partnerom. Čo sa týka krajským súdom vytykaného rozporu zisteného skutkového stavu s obsahom spisu je zrejme aj v otázke dodávky Plottra, ktorou sa žalovaný vôbec nezaoberal. Na stránke wikipédie je uvedená definícia Plottra ako grafického výstupného zariadenia počítača. Uvedené zariadenie sa využíva na technické výkresy, ktoré kvôli rozmerom nie je možné vytlačiť na bežnej tlačiarne.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalovaného (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 212 ods. 1 O.s.p.), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) s tým, že miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku boli oznámené najmenej 5 dní pred jeho vyhlásením na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, www.subcourt.sk a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v časti právnej kvalifikácie zrušujúceho dôvodu, ktorý zodpovedá ustanoveniu § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p., pretože rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci a súčasne podľa § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci. Vo zvyšnej časti výroku vo veci samej napadnutý rozsudok podľa § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že spor medzi účastníkmi konania sa týka jednak skutkových okolností, a to identifikácie predmetu zdaniteľného plnenia, najmä ustálenia, čo bolo obsahom zdaniteľného plnenia žalobcu ako daňového subjektu. Druhá časť sporu medzi účastníkmi konania sa týka právnej kvalifikácie, a teda subsumpcie zisteného zdaniteľného plnenia pod konkrétny pomenovaný zdaniteľný obchod zákonom č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty a to vyhodnotenie, či tento zdaniteľný obchod patrí pod všeobecnú definíciu služby podľa § 6 ods. 3 písm. a/ zákona č. 289/1995 Z.z. v znení účinnom v roku 2012, alebo ide o druh služby, ktorý je možno podradiť pod ustanovenie § 6 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. v znení účinnom v roku 2002.

Znalecké dokazovanie je prípustné nariadiť iba na skutkové okolnosti. Predmetom znaleckého posudku č. 101/12/53/2006 zo dňa 05.12.2006 však bolo posúdenie a definovanie činností, ktoré vykonávala v roku 2002 pre objednávateľov spoločnosť W. , s.r.o., vo vzťahu k zákonu Národnej rady Slovenskej republiky č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Najvyšší súd preto konštatuje, že predmet znaleckého dokazovania bol určený nesprávne. Bol stanovený na právne otázky. Na tieto otázky nie je prípustné vykonávať znalecké dokazovanie. V tejto súvislosti je nevyhnutné uviesť, že znalecký posudok v časti určenia jeho predmetu nebol vyžiadaný daňovými orgánmi ani súdom. Preto nemožno pričítať daňovým orgánom ani súdu prvého stupňa ako nesprávne určenie predmetu znaleckého posudku. Znalecký posudok si objednal žalobca. Skutkový stav tak, ako ho zistili daňové

orgány nie je v rozpore s obsahom spisu, pretože na znalecký posudok v tejto časti nie je možné prihliadať.

Pokiaľ ide o ustálenie obsahu zdaniteľného plnenia najvyšší súd sa stotožňuje so žalovaným, že išlo v prevažujúcej miere o predmet, ktorý možno podradiť pod pojem softwarové vývojové služby (vývojové softwarové práce), ktoré boli vykonávané podľa zadania objednávateľa. Služby boli takýmto spôsobom definované v zmluve o poskytovaní vývoja softwaru zo dňa 09.11.2004 a v zmluve o dodávke softwarových vývojových prác č. 01 P 24/02 zo dňa 18.02.2002. Rovnakým spôsobom ako softwarové vývojové služby boli tieto aj deklarované daňovým subjektom vo faktúrach. Z obsahu procesnej obrany daňového subjektu možno vyvodiť, že deklarovaná služba vysvetľoval iným spôsobom – ako poradenskú činnosť, aby obhájil právny režim miesta zdaniteľného plnenia podľa § 6 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z., v dôsledku čoho vystavoval faktúry bez DPH.

Najvyšší súd sa však nestotožnil s právnou kvalifikáciou daňových orgánov a s ich vyhodnotením softwarových prác alebo softwarových vývojových služieb ako služby, ktorá sa má kvalifikovať pod ustanovenie § 6 ods. 3 písm. a/ zákona č. 289/1995 Z.z. vznení účinnom v roku 2002.

Právna kvalifikácia, t.j. podradenie daňovej transakcie pod konkrétnu právnu normu je právnou otázkou a spory ohľadne tejto právnej otázky rozhoduje výlučne súd v správnom súdnom konaní, ktorý preskúmava zákonnosť vydaného daňového rozhodnutia. Výklad daňového práva uskutočňovaný správcou dane nemá právnu silu všeobecne záväzného právneho predpisu. Je predmetom preskúmania zákonnosti súdom a môže byť spochybnený žalobou daňového subjektu.

Daňový subjekt pri uskutočňovaní daňovej subsumpcie, to znamená pri vzťahnutí a podradení deklarovanej daňovej transakcie pod určitý právny režim zákona o DPH uskutočňuje svoj výklad autonómne. Znáša pritom riziko, že jeho výklad nebude zhodný s výkladom správcu dane. V tejto súvislosti je nevyhnuté uviesť, že náš právny poriadok nepozná tzv. tax ruling, obsahom ktorého je možnosť daňového subjektu pred uskutočnením daňovej transakcie nechať si ju posúdiť, a teda vykonať subsumpciu a právne posúdenie transakcie daňovým orgánom ešte pred jej uskutočnením tak, aby daňový subjekt mal istotu, že daňové orgány ex post, v rámci daňovej kontroly nepoužijú iný výklad práva, ktorý bude pre neho predstavovať dorubenie dane.

Najvyšší súd zistil, že napadnuté rozhodnutia boli výsledkami opakovanej daňovej kontroly zo dňa 18.07.2006. Išlo o daňovú kontrolu uskutočnenú po pristúpení Slovenskej republiky k Európskej únii (01.05.2004), kedy súčasťou nášho právneho poriadku bolo i právo Európskej únie, ktoré má aplikačnú prednosť pred národným právom. Túto skutočnosť správca dane počas výkonu daňovej kontroly nebral do úvahy. Vychádzal z izolovaného výkladu dikcie národnej právnej normy.

Orgány štátnej správy (vrátane daňových orgánov) už pred 01. májom 2004, teda i v roku 2002, boli povinné uskutočňovať eurokonformný výklad a vykladať ustanovenia zákona o DPH spôsobom kompatibilným s európskym právom. V danom prípade kompatibilným so Šiestou smernicou RADY zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (77/388/EHS). Tento výklad má prednosť pred výkladom založeným na izolovanej dikcii národného práva.

Európske daňové právo – Šiesta smernica (9 ods. 2 písm. e) autorské a priemyselné práva považuje za rovnorodú skupinu a priznáva im rovnaký daňový režim (ide o princíp, ktorý sa neustále opakuje). Tento princíp musí byť v daňovej praxi dodržaný.

Predmetné ustanovenie § 6 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. v znení k účinnom v roku 2002 je výsledkom harmonizácie so šiestou smernicou. Keď legislatíva v procese harmonizácie zistila, že v ustanovení § 6 ods. 4 v súlade s harmonizovaním Európskej únie opomenula uviesť explicitne aj autorské práva, harmonizačný nedostatok odstránila a s účinnosťou od 01.01.2003 je v ustanovení § 6 ods. 4 uvedené, že sa aplikuje pri prevode alebo postúpení autorských a im príbuzných práv, práv patentov, licenciám, ochranným známkam a podobným priemyselným právam. Teda ide o rovnorodú skupinu práv tzv. duševného vlastníctva.

Vzhľadom na to, že SR v súčasnosti je členom Európskej únie, najvyšší súd považuje za v rozpore s európskym právom, ak daňové orgány vykladajú daňové transakcie v rozpore s európskym právom, izolovane, aj keď nastali krátko v pred prístupovom období.

Podľa § 6 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. o DPH v znení účinnom v roku 2002 *pri reklamných, poradenských, právnych, účtovných, auditorských, bankových, finančných alebo poisťovacích službách, pri prevode alebo postúpení práv k patentom, licenciám, ochranným známkam a podobným priemyselným právam, pri prenájme hnutel'ného hmotného majetku s výnimkou prenájmu dopravných prostriedkov, ak sú tieto služby poskytnuté zákazníkovi pre jeho podnik založený v zahraničí, je miestom zdaniteľného plnenia miesto, kde má zákazník založený podnik, pre ktorý sa služby poskytujú.*

Pokiaľ zákonodarca výslovne s ustanovením § 6 ods. 4 nezmiene i autorské právo, možno zo systému tohto ustanovenia, kde sú vymenované práva duševného vlastníctva vyvodit', že k podobným priemyselným právam musí byť pre daňové účely zaradované i autorské právo. A to i s ohľadom na zásadu skutočného obsahu skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie dane (§ 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb.).

Právnym názorom daňových orgánov, že v zmysle pojmového vymedzenia nášho národného práva počítačový program (softwar) nepatrí medzi predmety priemyselného práva, ale medzi oceníteľné práva z iného duševného vlastníctva, ktoré upravuje zákon č. 383/1997 Z.z. autorský zákon (ďalej len „autorský zákon“) je správny. Legálne definície z iných právnych predpisov však pre daňové účely možno použiť iba v prípade ak neodporujú zásade podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. Eurokonformný výklad ustanovenia § 6 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. sa týka celého spektra práv duševného vlastníctva. Z tohto dôvodu k použitému pojmu „a podobným priemyselným právam“ je nevyhnutné priradiť i práva duševného vlastníctva, ktoré upravuje autorský zákon.

Nedostatky legislatívy pri harmonizácii daňových právnych predpisov v pred prístupovom období musia byť odstraňované eurokomformným výkladom súdu a nemôžu byť vykladané na ťarchu daňových subjektov.

Podľa § 6 ods. 1 písm. a/ autorského zákona predmetom autorského práva je literárne dielo, vedecké dielo alebo umelecké dielo, ktoré je výsledkom vlastnej tvorivej duševnej činnosti autora, najmä slovesné dielo a počítačový program.

Podľa § 15 ods. 2 autorského zákona autorské právo sa vzťahuje na celok diela aj na jeho časť.

Vzhľadom na uvedené ustanovenia softwarové vývojové služby spadajú pod ustanovenie § 15 ods. 2 autorského zákona.

Právnym základom tzv. eurokomformného výkladu v pred prístupovom období je Asociačná dohoda (Európska dohoda o pridružení, uzatvorená medzi Európskymi spoločenstvami a ich členskými štátmi na jednej strane a Slovenskou republikou na druhej strane dňa 04.10.1993 v Luxemburgu, ktorá bola uverejnená v Zbierke zákonov Slovenskej republiky ako oznámenie Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 158/1997.

Závazok eurokomformného výkladu vyplýva z kapitoly III. (zblížovanie práva) Asociačnej dohody. Vzhľadom na to výklad právnych predpisov uskutočňovaných daňovými orgánmi v asociačnom období pred 01.05.2004 musí zohľadňovať európske právo a tento výklad má prednosť pred výkladom založeným na dikcii národného práva. Na základe uvedených skutočností najvyšší súd dospel k záveru, že už v roku 2002 boli daňové orgány povinné zohľadňovať eurokomformný výklad.

V tomto súdnom spore je však situácia modifikovaná i tým, že dodatočné platobné výmery boli vydané daňovými orgánmi už za účinnosti nášho vstupu do Európskej únie, teda po 01.05.2004, i keď ide o daňové transakcie z roku 2002. Pri vydávaní dodatočných platobných výmerov je už záväzok aplikovať európske právo jednoznačný, ovládaný princípom nepravej retroaktivity Európskeho práva. V prípade nejasnosti v tejto otázke by mal najvyšší súd povinnosť položiť predbežnú otázku Súdnemu dvoru Európskej únie, avšak senát dospel k záveru, že danú situáciu je možné riešiť eurokomformným výkladom, preto predbežnú otázku Súdnemu dvoru Európskej únie nepredložil.

Prejudikatúrou k právnej povahe Asociačnej dohody je rozhodnutie najvyššieho súdu 1 SžoKS/88/2004 (B. c/a Daňové riaditeľstvo SR).

Najvyšší súd súčasne poukazuje aj na dôvodovú správu k článku I. bod 9 zákona č. 511/2002 Z.z., podľa ktorej „navrhuje sa, aby sa do ustanovenia § 6 ods. 4 zákona doplnil aj prevod autorských práv a im príbuzných práv. Toto doplnenie je v súlade s článkom 9 ods. 2 písm. e/ Šiestej smernice“.

Z článku 9 ods. 2 písm. e/ Šiestej smernice vyplýva, že miesto poskytnutia služby sa pri prevodoch a postúpení autorských práv, patentov, licencií, ochranných známk a podobných práv určuje podľa sídla objednávateľa zákazníka, čo predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla, že miestom poskytnutia služby je sídlo dodávateľa (čl. 9 ods. 1 Šiestej smernice).

Vzhľadom na uvedené možno konštatovať, že ak žalobca ako daňový subjekt pri dodávke softwarových vývojových služieb určil miesto poskytnutia služby podľa sídla objednávateľa v Spolkovej republike Nemecko, tak postupoval v súlade s čl. 9 ods. 2 písm. e/ Šiestej smernice a súčasne súladne s eurokonformným výkladom ust. § 6 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v roku 2002.

Z uvedeného je zrejmé, že miesto zdaniteľného plnenia pre poskytnutie služby týkajúcej sa rovnorodej skupiny autorských práv, patentov, licencií, ochranných známok a podobných práv je jednotné a určuje sa podľa objednávateľa (zákazníka).

Podľa § 250j ods. 7 O.s.p. správne orgány sú viazané právnym názorom súdu.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, 2 O.s.p. a § 246 ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi priznal nárok na náhradu trov prvostupňového konania, ktoré pozostávali z náhrady súdneho poplatku z podanej žaloby vo výške **792 €** a trov právneho zastúpenia **1.720 €** za tri úkony právnej služby podľa § 11 ods. 2 a § 16 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z., zvýšenú podľa § 13 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o 1/3 základnej sadzby tarifnej odmeny, ktorá advokátovi patrí v 11 spojených veciach :

- príprava a prevzatie veci 120,23€ + 1/3 x 120,23 x 11 + 7,21 € režijný paušál,
- spísanie žaloby 120,23 € + 1/3 x 120,23 € x 11 + 7,21 € režijný paušál,
- zastupovanie na pojednávaní dňa 15.11.2011 123,50 € + 1/3 x 123,50 x 11 + 7,41 €)

a náhrada trov odvolacieho konania, ktoré pozostávali z náhrady trov právneho zastúpenia **601 €** (za 1 úkon právnej služby, vyjadrenie k odvolaniu 127,16 € + 1/3 x 127,16 € x 11 + 7,63 € režijný paušál).

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie **nie je** prípustné.

V Bratislave dňa 11. septembra 2012

JUDr. Ivan R U M A N A, v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková