

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/58/2012
Identifikačné číslo spisu:	1011201376
Dátum vydania rozhodnutia:	18.07.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Baricová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:1011201376.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti MMJ SERVIS, s. r. o., so sídlom v Bratislave, Mlynské Nivy 36, zastúpenej advokátom JUDr. Rastislavom Posluchom, so sídlom v Bratislave, Bazova 9, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Bratislave, Vázovova 2, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/8396-49639/2011/991031-r z 01. júna 2011, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave z 28. júna 2012, č. k. 1S/148/2011-66, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave z 28. júna 2012, č. k. 1S/148/2011-66 **p o t v r d z u j e**.

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a**.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/222/8396-49639/2011/991031-r z 01. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava II č. 601/230/12209/11/Zac z 02. februára 2011. Týmto rozhodnutím Daňový úrad Bratislava II (ďalej len „správca dane“) vyrubil žalobkyni ako daňovému subjektu daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2008 v sume 2.104,99 eura.

Krajský súd posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovenia § 15 ods. 1, ods. 2, § 16 ods. 1, § 19 ods. 2, § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a dospel k záveru, že žalobu je potrebné s poukazom na ustanovenie § 250j ods. 1 OSP zamietnuť.

V danom prípade spornou otázkou medzi účastníkmi konania bolo, či predmetný prieskum trhu je službou, ktorá sa riadi miestom dodania podľa 15 ods. 1 zákona o DPH v znení platnom v rozhodnom čase.

Krajský súd konštatoval, že žalovaný správne vyhodnotil predmetnú realizáciu služby (prieskum trhu v

Dominikánskej republike) ako službu vzťahujúcu sa na nehnuteľnosť podľa ustanovenia § 15 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého sa miesto dodania služby určuje podľa miesta, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

Krajský súd mal za preukázané, že táto služba mala byť poskytnutá spoločnosťou M. K. STAV, s. r. o., Vranov nad Topľou pre spoločnosť ALMAZ INVEST, s. r. o., Brekov na základe mandátnej zmluvy uzatvorenej 15. februára 2007. V danom prípade miestne príslušný správca dane nepriznal nárok na odpočítanie dane z prijatej služby z dôvodu, že dodávateľ služby nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Keďže dodávateľovi služby ALMAZ INVEST, s. r. o. nevznikla daňová povinnosť, tak v nadväznosti na to žalobkyni nemohol vzniknúť nárok na odpočítanie dane.

Krajský súd ďalej konštatoval, že v predmetnej kúpnej zmluve uzatvorenej dňa 27. júla 2008 je vymedzené územie a služba bola dodávaná za účelom sprostredkovania predaja pozemkov, čiže sa jednalo o službu, ktorá súvisí s nehnuteľnosťou a stotožnil sa s právnym názorom žalovaného, že žalobkyňa v priebehu kontroly ani vo vyjadrení k protokolu o vykonanej kontrole nepredložila žiadne vierohodné doklady, ktoré by preukazovali, že miestom dodania služby je tuzemsko.

Z týchto dôvodov krajský súd žalobu zamietol.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že v konaní neúspešnej žalobkyni ich náhradu nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky, rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Žalobkyňa namietala, že rozhodnutie krajského súdu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď krajský súd na spornú otázku ohľadom určenia miesta dodania služby aplikoval nesprávne ustanovenie zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom čase. Žalobkyňa zastáva názor, že krajský súd mal vychádzať z ustanovenia § 15 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého miestom dodania služby je miesto, kde dodávateľ služby má svoje sídlo (ide o všeobecné pravidlo pri určovaní miesta dodania služby), t. j. v tuzemsku, pričom dodávateľovi služby vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH a v nadväznosti na túto skutočnosť vznikol žalobkyni nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Poukazovala na to, že ustanovenie § 15 ods. 2 zákona o DPH upravuje osobitné pravidlo, podľa ktorého je miesto dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť, vrátane služieb realitných kancelárií, znalcov, architektov a stavebného dozoru miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Žalobkyňa namietala, že pre aplikáciu tohto ustanovenia musia byť naplnené dve základné podmienky, a to: a) existencia nehnuteľnosti a jej vymedzenie, a súčasne b) priamy vzťah služby k predmetnej nehnuteľnosti. Služba - prieskum trhu však túto charakteristiku podľa názoru žalobkyne nespĺňa, nakoľko predávajúci poskytol službu, avšak žalobkyňa nemá žiaden, ani potencionálny vzťah k pozemkom, ktoré sú špecifikované projekte. Hlavnou náplňou predmetného prieskumu trhu sú podnikateľské informácie a podnikateľské poradenstvo za účelom ďalšieho predaja balíka získaných informácií. Služba, ktorá bola žalobkyni dodaná sa nevzťahuje k nehnuteľnosti, ale k informáciám, ktoré boli žalobkyni dodané. Žalobkyňa poukazovala aj na Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky zo 16. marca 2005, č. k. 30CA 66/2003-25.

Žalobkyňa taktiež nesúhlasila s odôvodnením rozsudku krajského súdu v ktorom uvádza, že v predmetnej kúpnej zmluve z 27. júla 2008 je vymedzené územie a služba bola dodávaná za účelom sprostredkovania predaja pozemkov, čiže sa jednalo o službu, ktorá úzko súvisí s nehnuteľnosťou, resp. s pozemkami nachádzajúcimi sa na území Dominikánskej republiky. S týmto tvrdením krajského súdu žalobkyňa nesúhlasila dôvodu, že predmetom zmluvy bol prieskum trhu, t. j. rozsiahle získavanie informácií o danom území Dominikánskej republiky a územie tohto štátu nemožno kvalifikovať ako nehnuteľnosť v zmysle zákona o DPH, pretože je v rozpore s vnútroštátnym právnym poriadkom považovať štát za nehnuteľnosť. Žalobkyňa svoje tvrdenia opiera aj o judikatúru ESD a eurokonformný výklad vnútroštátnych právnych predpisov v zmysle ktorých nemožno považovať štátne územie za nehnuteľnosť, ktorá by mohla byť predmetom vlastníckych vzťahov fyzických, či právnických osôb. Žalobkyňa tvrdila, že miestom využitia služby, teda prieskum trhu, je Slovenská republika, v ktorej sa uskutočňuje podnikateľský rozhodovací proces, ku ktorému je prieskum trhu podkladom. K tejto skutočnosti žalobkyňa uviedla, že prieskum trhu nebol vykonaný za účelom predaja konkrétnych pozemkov, ale s cieľom predaja tohto balíka získaných informácií záujemcovi z Ruskej republiky a

predmetný prieskum trhu je službou, ktorej predmetom je podnikateľské poradenstvo so zameraním na podnikateľský potenciál a reálne možnosti v oblasti rekreačných rezortov.

Žalobkyňa sa ďalej nestotožňuje s názorom krajského súdu v tom, že v priebehu kontroly ani vo vyjadrení k protokolu o vykonanej kontrole nepredložila vierohodné doklady, ktoré by preukazovali, že miestom dodania služby je tuzemsko, a že pri dodaní služby vznikla daňová povinnosť u dodávateľa ALMAZ INVEST, s. r. o. v zmysle ustanovenia § 19 ods. 2 zákona o DPH a zároveň právo na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH. Naopak, žalobkyňa tvrdila, že predložila všetky relevantné podklady, ktoré mala k dispozícii, t. j. prieskum trhu v pevnej aj hrebeňovej väzbe, DVD, pozvánku na prezentáciu obchodnej ponuky, ohľadne investičného miesta v Dominikánskej republike, vrátane prezenčných listín, pričom tieto podklady boli aj obsahom protokolu z vykonanej opakovanej daňovej kontroly.

V súvislosti s aplikáciou ustanovenia § 15 ods. 2 zákona o DPH sa žalobkyňa pridrižiava aj stanoviska Ministerstva financií Slovenskej republiky, sekcia daňová a colná č. MF/023606/2009-73 z 07. septembra 2009, ktoré uvádza, že pri vzniku daňovej povinnosti pri dodaní služby sa všeobecne vychádza z miesta dodania služby. Pokiaľ je služba dodávaná pre tuzemskú zdaniteľnú osobu, miestom dodania služby je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde má dodávateľ služby svoje sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, z ktorej sa služba dodáva.

Žalobkyňa taktiež poukazovala na Smernicu Rady č. 2008/8/ES, ktorou sa mení a dopĺňa Smernica 2006/112/ES, ktorá dotvára dve všeobecné a ďalšie osobitné pravidlá pre určenie miesta dodania služby. Čo sa týka osobitného pravidla - vzťah k nehnuteľnosti, Smernica doplnila výpočet služieb, pri ktorých sa bude toto pravidlo aplikovať. Prieskum trhu tam zaradený nebol. Naopak poradenské služby vrátane služieb spracovania údajov a poskytovania informácií patria naďalej medzi služby nehmotného charakteru.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu z 28. augusta 2012 žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou správca dane nepriznal žalobkyni za zdaňovacie obdobie september 2008 nárok na odpočet DPH z faktúry č. 2008/009 z 23. septembra 2008 od dodávateľa ALMAZ INVEST, s. r. o., ktorá fakturovala na základe kúpnej zmluvy z 27. júla 2008 dodanie služby v celkovej výške 17.278.800,- Sk (513.551,09 eura), z toho DPH v sume 2.758.800,- Sk (91.575,38 eura) z dôvodu, že správca dane posúdil dodanie služby - prieskum trhu ako dodanie služby, ktorá sa vzťahuje a úzko súvisí s nehnuteľnosťou, kedy sa určuje miesto dodania služby v zmysle § 15 ods. 2 zákona o DPH. V nadväznosti na tieto zistenia správca dane konštatoval, že nie je splnená podmienka nároku na odpočet dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, preto nepriznal daňovému subjektu nárok na odpočet DPH v sume 2.758.800,- Sk a rozhodnutím č. 648/320/34864/09/Mik zo 06. júla 2009. Odvolací orgán na základe posúdenia spisového materiálu dospel k záveru, že je potrebné opätovne preveriť a zdokumentovať skutkový stav poskytnutej služby, t. j. čo bolo predmetom poskytnutia služby - či sa jednalo o prieskum trhu s miestom dodania v tuzemsku v zmysle § 15 ods. 1 zákona o DPH, alebo poskytnutie tejto služby sa vzťahuje na konkrétne nehnuteľnosti, kde je miesto dodania v zmysle § 15 ods. 2 zákona o DPH tam, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Od správneho posúdenia miesta dodania služby sa odvíja aj dodanie samotnej služby a následný správny odvod daňovej povinnosti do štátneho rozpočtu u dodávateľa služby prostredníctvom daňového priznania a nadväzne na to aj posúdenie nároku na odpočet DPH u kupujúceho po splnení zákonných podmienok uvedených v ustanovení § 49 zákona o DPH, a preto žalovaný rozhodnutie správcu dane č. 648/320/34864/09/Mik zo 06. júla 2009 zrušil a vrátil na ďalšie konanie.

V rámci nového konania správca dane preveroval uskutočnenie obchodu - dodania služby od dodávateľa ALMAZ INVEST, s. r. o., Brekov a zaslal daňovému subjektu výzvu č. 601/321/151075/2010/Kosk zo 06. decembra 2010 na predloženie všetkých relevantných dôkazov týkajúcich sa fakturovaného prieskumu trhu v Dominikánskej republike, ako aj preloženie Exkluzívnej zmluvy týkajúcej sa predaja nehnuteľnosti v Dominikánskej republike „CONTRATO DEREPRESENTACIÓN DE VENTA CAMPCANA, República Dominicana“ do slovenského jazyka. V rámci šetrenia správca dane zistil, že táto služba mala byť poskytnutá spoločnosťou M. K. STAV, s. r. o., Vranov nad Topľou pre spoločnosť ALMAZ INVEST, s. r. o. na základe mandátnej zmluvy uzatvorenej dňa 15. februára 2007. Miestne príslušný správca dane spoločnosti ALMAZ INVEST, s. r. o., Brekov však nepriznal nárok na

odpočet DPH z prijatej služby z dôvodu, že dodávateľ služby M. K. STAV, s. r. o., Vranov nad Topľou nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného obchodu - vznik daňovej povinnosti podľa predmetu mandátnej zmluvy z 15. februára 2007. Kontrolovaný daňový subjekt - žalobkyňa na výzvu správcu dane nereagovala, požadované doklady nepredložila, čo viedlo k tomu, že správcovi dane nevedela vierohodným spôsobom preukázať svoje tvrdenia, že miesto dodania služby - prieskum trhu v Dominikánskej republike je v tuzemsku.

Správca dane na základe predložených dokladov túto službu vyhodnotil ako službu vzťahujúcu sa na nehnuteľnosť podľa § 15 ods. 2 zákona o DPH (v znení účinnom v roku 2008). Žalovaný poukazoval na to, že v predmete Kúpnej zmluvy z 27. júla 2008 je vymedzené územie a služba bola dodávaná za účelom sprostredkovania predaja pozemkov, čiže sa jednalo o službu, ktorá sa vzťahuje a úzko súvisí s nehnuteľnosťou.

Podľa názoru žalovaného, všetky informácie obsiahnuté v predloženej štúdii sa týkajú hospodárstva, podnemej klímy, bankovníctva a finančných služieb, legislatívy, prístavov, dostatku vody a turizmu v Dominikánskej republike a viedli k jedinému cieľu - zmapovaniu regiónu ohľadne umiestnenia a výstavby rekreačného strediska. Žalovaný preto zastáva názor, že miesto dodania služby - prieskum trhu nie je tuzemsko ale miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. K tomuto konštatovaniu správcu dane dospel na základe predložených dokladov, kde kúpna zmluva, jej dodatky ani faktúra neobsahujú žiaden rozpis služieb, ktoré by špecifikovali prieskum trhu, a preto správca dane považoval prieskum trhu za výsledok rôznych činností ako službu. Správca dane opieral svoje stanovisko o skutočnosť, že služba - prieskum trhu bola dodaná za účelom kúpy a predaja nehnuteľností v Dominikánskej republike.

Žalovaný ďalej vo svojom vyjadrení poukazuje na skutočnosť, že v predloženej štúdii prieskum trhu je uvedený nielen majiteľ nehnuteľnosti - pozemkov, ale aj ich rozloha, popis nehnuteľnosti, informácie o dostatku vody na predpokladanú výstavbu, dostupnosti k parcele, fotografie nehnuteľnosti, čo len potvrdzuje skutočnosť, že existuje priama súvislosť medzi službou prieskum trhu poskytnutou daňovým subjektom a zmluvne vymedzeným územím, na ktorý sa služba vzťahuje. Tieto skutočnosti potvrdila aj žalobkyňa, keď jej konateľ v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 648/320/54900/2008/Rig vyhlásil, „že vyššie citovanú kúpnu zmluvu uzavrel za účelom kúpy a následného predaja služby s cieľom dosiahnutia zisku z predaja pozemkov, ktoré sú uvedené v tejto službe. Kupujúceho na tieto pozemky zabezpečila firma MMJ SERVIS, s. r. o. na základe kúpenej služby od ALMAZ INVEST, s. r. o.. Kúpno-predajné zmluvy na služby a pozemky sú rozpracované, podpísané a zrealizované budú po posúdení právnikom koncom roku 2008 alebo v priebehu mesiaca január 2009“.

Na základe uvedených skutočností správca dane považuje dodanie služby - prieskum trhu za službu s miestom dodania, kde sa nehnuteľnosť nachádza, t.j. mimo územia tuzemska, teda nie je naplnená podmienka § 49 ods. 1 zákona o DPH, a preto nepriznal daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie september 2008 nárok na odpočítanie DPH v sume 2.758.800,- Sk (91.575,38 eura) z faktúry č. 2008/009 z 23. septembra 2008.

Ohľadom nerešpektovania stanoviska Ministerstva financií Slovenskej republiky č. j. MF/023606/2009-73 žalovaný poznamenal, že stanovisko nie je možné aplikovať z dôvodu, že sa jedná o stanovisko pre iný daňový subjekt a je ponímané vo všeobecnej rovine.

V ostatných častiach sa žalovaný stotožnil s názorom krajského súdu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorý ako odvolací orgán rozhodnutím č. I/222/8396-49639/2011/991031-r z 01. júna 2011 potvrdil v zmysle § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, účinného do 31. decembra 2011 (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) rozhodnutie Daňového úradu Bratislava II. č. 601/230/12209/11/Zac z 02.

februára 2011, ktorým v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov bola žalobkyni vyrubená daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2008 vo výške 2.104,99 eura. Rozhodujúcim v danej veci je posúdenie, či predmetný prieskum trhu je službou, ktorá sa riadi miestom dodania podľa 15 ods. 1 zákona o DPH dani v znení účinnom v rozhodnom čase, podľa ktorého miestom dodania služby je miesto, kde má dodávateľ služby svoje sídlo alebo miesto podnikania alebo podľa odseku 2, podľa ktorého je miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Ide teda najmä o posúdenie otázky, či sú splnené dve podmienky pre aplikáciu odseku 2 § 15 zákona o DPH, a to existencia nehnuteľnosti a jej vymedzenie, a súčasne priamy vzťah služby k predmetnej nehnuteľnosti.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektami a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom v čase rozhodnom pre posúdenie danej veci, miestom dodania služby je miesto, kde má dodávateľ služby svoje sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, z ktorej sa služba dodáva; ak dodávateľ nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, je miestom

dodania služby miesto, kde má bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava, ak sa v odsekoch 2 až 10 a v § 16 neustanovuje inak.

Podľa § 15 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom v čase rozhodnom pre posúdenie danej veci, miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť vrátane služieb realitných kancelárií, znalcov, architektov a stavebného dozoru je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom v čase rozhodnom pre posúdenie danej veci, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) mal z obsahu administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že žalobkyňa uzatvorila dňa 27. júla 2008 kúpnu zmluvu so spoločnosťou ALMAZ INVEST, s. r. o., so sídlom Brekov 336, IČO: 36 502 359 (ďalej len „predávajúci“), ktorej predmetom bol záväzok predávajúceho za odplatu dodať žalobkyni výsledok činnosti - prieskum trhu v Dominikánskej republike. Žalobkyňa si následne uplatnila nárok na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie september 2008 v sume 2.758.800,- Sk (91.575,38 eura) z faktúry č. 2008/009 od predávajúceho - obchodnej spoločnosti ALMAZ INVEST, s. r. o.. Dodávateľom služby pre predávajúceho bola spoločnosť M. K. STAV, s. r. o., so sídlom Kechnec 130, IČO: 36 513 296, a to na základe Mandátnej zmluvy z 15. februára 2007. V priebehu kontroly ani vo vyjadrení k protokolu o vykonanej kontrole žalobkyňa však nepredložila vierohodné doklady, ktoré by preukazovali, že miestom dodania služby - prieskum trhu v Dominikánskej republike je tuzemsko podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom v čase rozhodnom pre posúdenie danej veci, a že pri dodaní tejto služby vznikla daňová povinnosť u dodávateľa ALMAZ INVEST, s. r. o. v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH, a zároveň právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v znení neskorších predpisov. Nepriznanie práva žalobkyni za zdaňovacie obdobie september 2008 na odpočítanie dane v sume 2.758.800,- Sk z faktúry č. 2008/009 zo dňa 23. septembra 2008, a súčasne vyrubenie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2008 vo výške 2.104,99 eura rozhodnutím č. 601/230/12209/11/Zac zo dňa 02. februára 2011 považuje preto najvyšší súd za zákonné.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a v § 51 ods. 1 zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje, pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil.

Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu a žalovaného, že správca dane správne vyhodnotil na základe predložených dokladov predmetnú realizáciu služby - prieskum trhu v Dominikánskej republike, ako službu vzťahujúcu sa na nehnuteľnosť podľa § 15 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase rozhodnom pre posúdenie veci, ktorého sa miesto dodania služby určuje podľa miesta, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

Z uvedeného dôvodu sa preto nemohlo jednať o dodanie služby s miestom plnenia v tuzemsku. Keďže sa nejednalo o dodanie služby s miestom plnenia v tuzemsku, predávajúcemu ALMAZ INVEST, s. r. o. nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty a v nadväznosti na túto skutočnosť žalobkyni nemohol vzniknúť nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH.

V ustanovení § 15 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení účinnom v čase rozhodnom pre posúdenie veci sú vyjadrené dve podmienky pre aplikáciu osobitného pravidla pri určovaní miesta dodania služby, a to: existencia nehnuteľnosti a priamy vzťah služby k predmetnej nehnuteľnosti. Čo sa týka existencie nehnuteľností, najvyšší súd sa v spojení s obsahom administratívneho spisu stotožnil s názorom krajského súdu, ako aj žalovaného, že prieskum trhu sa týkal zmluvne vymedzených pozemkov (t. j. nehnuteľnosti), ktoré sa nachádzajú na území Dominikánskej republiky, pričom je nesporné, že v predložennom prieskume trhu je uvedený nielen majiteľ nehnuteľnosti pozemkov, ale aj ich rozloha, popis, informácie o dostatku vody na predpokladanú výstavbu, dostupnosti k parcele, fotografie nehnuteľnosti

atď.. Nemožno preto súhlasiť s názorom žalobkyne, že prieskum trhu sa týkal štátu Dominikánska republika, pričom štátne územie ako také nemožno považovať v zmysle judikatúry ESD za nehnuteľnosť, ktorá by mohla byť predmetom vlastníckych vzťahov. Z tohto dôvodu je aj argumentácia žalobkyne judikatúrou ESD, resp. eurokomformným výkladom vnútroštátnych právnych predpisov irelevantná. K priamemu vzťahu služby k predmetnej nehnuteľnosti sa najvyšší súd stotožnil s názorom krajského súdu, že v predmetnej kúpnej zmluve uzatvorenej dňa 27. júla 2008 je vymedzené územie a služba bola dodávaná za účelom sprostredkovania predaja pozemkov, čiže sa jednalo o službu, ktorá úzko súvisí s nehnuteľnosťou, resp. pozemkami nachádzajúcimi sa na území Dominikánskej republiky. Na základe predložených dokladov, kúpnej zmluvy a jej dodatkov, ani faktúra neobsahovala žiaden rozpis služieb, ktoré by špecifikovali prieskum trhu, a preto správca dane správne považoval prieskum trhu za výsledok rôznych činností ako službu. Aj samotná „exkluzívna zmluva“ týkajúca sa predaja nehnuteľnosti v Dominikánskej republike „CONTRATO DEREPRESENTACIÓN DE VENETZA CAMPCANA, República Dominicana“ dokladuje, že služba - prieskum trhu bola dodaná za účelom kúpy a predaja nehnuteľností. Tieto skutočnosti potvrdila aj žalobkyňa, keď jej konateľ v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 648/320/54900/2008/Rig prehlásil: „že, vyššie citovanú kúpnu zmluvu uzavrel za účelom kúpy a následného predaja služby s cieľom dosiahnutia zisku z predaja pozemkov, ktoré sú uvedené v tejto službe. Kupujúceho na tieto pozemky zabezpečila firma MMJ SERVIS, s. r. o. na základe kúpenej služby od ALMAZ INVEST, s. r. o. Kúpno-predajné zmluvy na služby a pozemky sú rozpracované, podpísané a zrealizované budú po posúdení právnikom koncom roka 2008 alebo v priebehu mesiaca január 2009“.

K námietke žalobkyne týkajúcej sa rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 16. marca 2005, č. 30CA 66/2003-25, podľa ktorého má miesto dodania služby vykazovať určitý skutočne existujúci vzťah k tomu, kto službu poskytuje, teda de facto k miestu, odkiaľ poskytovateľ službu poskytuje, najvyšší súd poznamenáva, že v spojení s vyššie uvedenými dôvodmi, napriek označeniu zmluvy z 27. júla 2008 ako „kúpna zmluva“, vychádzajúc z predmetu tejto zmluvy, ktorým bol bez ohľadu na jej označenie, nepochybne dodanie služby „pieskum trhu“ za účelom sprostredkovania kúpy nehnuteľností mimo územia Slovenskej republiky (Dominikánska republika), preto aplikácia osobitného pravidla má prednosť pred aplikáciou všeobecnej klauzuly. Preto z hľadiska uplatnenia odpočtu DPH treba vychádzať pri určení miesta dodania služby z ustanovenia § 15 ods. 2 zákona o DPH a teda v danom prípade je miestom dodania služby miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

K námietke žalobkyne týkajúcej sa nerešpektovania stanoviska Ministerstva financií SR, č. j. MF/023606/2009-73 zo 07. septembra 2009, sa najvyšší súd taktiež stotožnil s názorom žalovaného, že stanovisko nie je možné aplikovať z dôvodu, že sa jedná o stanovisko pre iný daňový subjekt a je poňímané vo všeobecnej rovine.

Z uvedeného aj podľa názoru najvyššieho súdu zhodne s názorom žalovaného ako aj krajského súdu vyplýva, že žalobkyňa žiadnym relevantným spôsobom nepreukázala existenciu splnenej podmienky nároku na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, ktorá spočívala vo vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, keďže žalobkyňa nepredložila vierohodné doklady, ktoré by preukazovali, že miestom dodania služby je tuzemsko.

Najvyšší súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobkyne uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel

prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobkyňa v odvolacom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 o súdoch o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie n i e j e prípustné.