



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Veroniky Poláčkovej, v právnej veci žalobcu: **N., s.r.o.**, M., právne zastúpený: *JUDr. V. P., advokát, M.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/225/5879-60137/2007/991048-r zo dňa 19.07.2007, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/53/07-38 zo dňa 03.03.2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/53/07-38 zo dňa 03. marca 2009 **p o t v r d z u j e**.

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

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Prešove napadnutým rozsudkom č.k. 2S/53/07-38 zo dňa 03.03.2009 zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 19.07.2007, č. I/225/5879-60137/2007/991048-r, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Svidník (ďalej len správca dane) č. 737/230/155-4548/07/Vaň zo dňa 28.02.2007, ktorým bol znížený nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie tretí štvrtrok 2006 o sumu 478 050,-- Sk a žalobcovi priznaný nadmerný odpočet v sume -124 214,-- Sk.

Krajský súd vydaný rozsudok zdôvodnil tak, že sa stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane a žalovaného a dospel k záveru, že námietky žalobcu nie sú dôvodné. Je nepochybné, že práce na hnutel'nom hmotnom majetku fyzicky vykonali slovenskí dodávatelia pre žalobcu v rámci dohodnutých zmluvných vzťahov v Českej republike, pričom išlo o daňové subjekty identifikované pre daň z pridanej hodnoty, ďalej aj DPH, v Slovenskej republike. Námietka žalobcu, že tovar, na ktorom boli fyzicky vykonané práce v Českej republike bol aj odoslaný firmou B., a.s., B., Česká republika mimo územie Českej republiky neobstojí, pretože z potvrdenia zo dňa 19.02.2007 nevyplýva jednoznačný záver, že práve zákazka, ktorú vykonával žalobca, bola vyvezená mimo územia Českej republiky, aj keď sa v nej konštatuje, že *väčšinu* svojej výroby firma B., a.s., exportuje do zahraničia. Ide o doklad, ktorý za jednoznačný dôkaz nemožno považovať, lebo nepotvrďuje dodanie tovaru na územie tretieho štátu.

S poukazom na vyššie uvedené je nepochybné, že tovar, na ktorom predmetné práce vykonávali v rámci zmluvného vzťahu Š. M., M. B. a spoločnosť D. M., s.r.o., na základe zmluvy o dielo pre žalobcu, nebol prepravený a ani odoslaný mimo členského štátu, kde sa práce na tomto tovare fyzicky vykonali. Miestom dodania služby, ktorou je práca na predmetnom tovare (zámočnícke práce) je teda to miesto, kde práce dodávatelia na základe zmluvy o dielo vykonali, t.j. v Českej republike, preto dodanie uvedených služieb nie je predmetom dane v tuzemsku v zmysle ust. § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o dani z pridanej hodnoty a žalobcovi nárok na odpočet dane nevznikol.

Krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia v rozsahu žaloby, posúdil námietky žalobcu o jeho nezákonnosti ako nedôvodné, pretože dospel k záveru, že postup žalovaného bol zákonný, a skutkový stav, z ktorého vychádzali správne orgány, bol pre prijatý záver dostatočne zistený. Z týchto podstatných dôvodov krajský súd žalobu podľa ust. § 250j ods. 1 OSP ako nedôvodnú zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca dôvodiac tým, že prvostupňový súd sa po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane a žalovaného a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je správne a zákonné, poukazujúc na:

- nepochybný skutkový stav,
- rozdielnosť výkladu ustanovenia § 16 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty a výnimky z neho vyplývajúcej pre žalobcu,
- požiadavku zákonodarcu z dôvodu „ľahkej zneužitelnosti“, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočítanie dane uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočítanie stanovil.

V tejto súvislosti odvolateľ poukázal na skutočnosť, že ani podľa obsahu administratívneho spisu žalovaného, žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, písomného vyjadrenia žalovaného k žalobe, ani z vyjadrení žalobcu a žalovaného na pojednávaní vo veci, nikdy nebolo a nie je sporné odoslanie tovaru mimo územia Českej

republiky a preto neobstojí ani záver, ktorý súd prvého stupňa vyvodil z obsahu potvrdenia spoločnosti B., a.s. B. (Česká republika) zo dňa 19.02.2007 o tom, že z neho jednoznačne nevyplýva, že práve zákazka, na ktorej boli žalobcovi dodané služby (práce na hnutel'nom hmotnom majetku – zámočnícke práce na mostových žeriavoch) boli vyvezené mimo územia Českej republiky. Podľa názoru súdu prvého stupňa ide o doklad, ktorý za jednoznačný dôkaz nemožno považovať, lebo nepotvrďuje dodanie (súd mal zrejme na mysli odoslanie) tovaru na územie tretieho štátu. Zrejme ušlo pozornosti súdu prvého stupňa, že potvrdenie spoločnosti B., a.s. svojim obsahom preukazuje, že „... zákazky realizované žalobcom pre firmu B., a. s., boli vyvezené mimo územia Českej republiky, z čoho je zrejmé, že išlo o všetky zákazky, teda aj zákazku, pri ktorej si žalobca uplatnil žalovaným neuznaný nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Dôvetok tohto potvrdenia o tom, že spoločnosť B., a.s., väčšinu svojej výroby exportuje do zahraničia je vo vzťahu k potvrdeniu jednoznačnosti vývozu zákaziek realizovaných žalobcom, teda aj zákazky v tomto prípade, nepodstatný.

Z uvedeného je zrejmé, že súd pri preskúvaní zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia nevychádzal zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia, ktorým bolo preukázané odoslanie hnutel'ného hmotného majetku (tovaru) mimo územia Českej republiky, na ktorom boli žalobcovi dodané služby platiteľmi dane identifikovanými pre daň v Slovenskej republike a ktorý je pre súd v zmysle ustanovenia § 250i ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP, rozhodujúci. Naopak súd prvého stupňa nedôvodne spochybnil, to čo mali účastníci konania, teda aj žalovaný za dostatočne preukázané a pri svojom rozhodovaní na túto, v danom prípade podstatnú skutočnosť neprihliadol a v ďalšom posudzoval zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia ako keby k odoslaniu (vyvezeniu) tovaru mimo územia Českej republiky nedošlo bez ohľadu na to, že spornou medzi žalovaným a žalobcom bola len otázka určenia miesta dodania služby, ak tovar výlučne v rámci zmluvných vzťahov žalobcu a jeho dodávateľov žalobca neodošle alebo neprepraví mimo členského štátu, v ktorom sa služby fyzicky vykonali.

Nesprávne právne posúdenie veci súdom prvého stupňa žalobca vidí v jeho nesprávnom výklade a použití ustanovenia § 16 ods. 7 zákona o dani z pridanej hodnoty v danom prípade. Podľa názoru žalobcu citované ustanovenie 16 ods. 7 zákona o dani z pridanej hodnoty neukladá podmienku určenia miesta dodania služby aby bol tovar na ktorom boli dodané služby, ktorými sú práce na hnutel'nom hmotnom majetku, odoslaný alebo prepravený mimo členského štátu, v ktorom sa služby fyzicky vykonali v rámci zmluvných vzťahov dodávateľa a odberateľa, odberateľom. Poukázal na zákonodarcom v tomto ustanovení použité zvrtné zámeno „sa“ za bodkočiarkou, z ktorého je zrejmé, že ak sa tovar neodošle alebo neprepraví mimo členského štátu, v ktorom sa služby fyzicky vykonali, je miesto dodania služby členský štát, v ktorom sa služby fyzicky v konali. Nakoľko v tomto ustanovení nie je použité osobné zámeno a ani iné slovné označenie, ktoré by individualizovalo subjekt, ktorý má tovar odoslať alebo prepraviť máme za to že podmienka odoslania alebo prepravenia tovaru je splnená jeho odoslaním alebo prepravením mimo členského štátu aj treťou osobou. V tejto súvislosti uviedol, že v tomto ustanovení pri určení predmetu, na ktorom sa má dodaná služba vykonať, nie je explicitne uvedené, že hmotná

hnuteľná vec musí byť vo vlastníctve odberateľa alebo má k nej mať odberateľ iné právo, napr. leasing, nájom, podnájom a pod. Rovnako zdôraznil skutočnosť že v ustanovení § 16 ods. 7 zákona o dani z pridanej hodnoty absentujú akékoľvek slovné spojenia typu zmluvné vzťahy a účastníci zmluvných vzťahov, ktoré žalovaný v rámci svojej obrany používa, z ktorých by bolo možné jednoznačne bez akýchkoľvek pochybností určiť, že odoslať alebo prepraviť tovar mimo územia členského štátu po dodaní služby musí výlučne odberateľ (žalobca).

Z uvedeného je možné vyvodit' záver, že miestom dodania služieb, ktorými sú práce na hnuteľnom hmotnom majetku, ak sa vykonávajú pre odberateľa, ktorý je identifikovaný pre daň v členskom štáte inom, ako je členský štát, kde sa práce fyzicky vykonávajú, je členský štát, ktorý pridelil odberateľovi identifikačné číslo pre daň, pod ktorým sa mu služba dodala, ak sa tento hnuteľný hmotný majetok (tovar) odošle alebo prepraví mimo členského štátu, v ktorom sa služby fyzicky vykonali a to bez ohľadu na to, kto tento tovar odošle alebo prepraví mimo členského štátu alebo v rámci akých zmluvných vzťahov je tento tovar odoslaný alebo prepravený mimo členského štátu. Ak by sa tento hmotný hnuteľný majetok (tovar) neodoslal alebo neprepravil, a to je úplne jedno v rámci akých zmluvných vzťahov (zákon tu nekladie žiadnu podmienku) mimo územia členského štátu, miestom dodania takýchto služieb by bol členský štát, v ktorom sa služby vykonali a preto by slovenskí dodávatelia fakturovali slovenskému odberateľovi (žalobcovi) dodanie služby podľa predpisov platných na území Českej republiky.

Vychádzajúc z uvedeného žalobca v danom prípade splnil bez ďalšieho všetky zákonom o dani z pridanej hodnoty stanovené podmienky na uplatnenie nároku na odpočet dane, keď pre neho ako odberateľa, identifikovaného pre daň v Slovenskej republike dodali službu, ktorou boli práce na hnuteľnom hmotnom majetku vykonané na území Českej republiky, dodávatelia (Š. M., M. B. a spoločnosť D. M., s.r.o.), identifikovaní pre daň v Slovenskej republike, a tento hnuteľný hmotný majetok (tovar) sa bez ohľadu na to, v rámci akých zmluvných vzťahov bol odoslaný (vyvezený), odoslal (vyviezol) mimo územia Českej republiky a preto fakturácia dodanej služby medzi jeho dodávateľmi a žalovaným, ako odberateľom bola vykonaná v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty s miestom dodania služby v tuzemsku (Slovenská republika) s následným nárokom žalobcu na jej odpočet. V súvislosti s názorom súdu prvého stupňa o povinnosti preukazovania existencie podmienok na uplatnenie odpočítania dane poukazujúc na „ľahkú zneužitelnosť“ žalobca poznamenal, že žalobca si uplatňoval len to, na čo mu vznikol zákonný nárok a čo už v rámci dodanej služby zaťaženej aj daňou z pridanej hodnoty svojim dodávateľom riadne zaplatil v roku 2006.

S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti, ktoré nasvedčujú tomu, že rozhodnutie žalovaného v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci žalobca navrhol, aby odvolací súd odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove, č.k. 2S/53/07-38 zo dňa 03.03.2009 zmenil tak, že zruší rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky

zo dňa 19.07.2007 číslo I/225/5879-60137/2007/991048-r v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Svidník zo dňa 28.02.2007 č. 737/230/155-4548/07/Vaň a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie.

K podanému odvolaniu sa písomne vyjadril žalovaný dňa 22.05.2009 uvádzajúc, že dôvody uvedené v odvolaní, ktoré sú principiálne totožné s dôvodmi uplatnenými v žalobe, považuje za neopodstatnené. Na margo ich obsahu je potrebné konštatovať, že odvolateľ zjavne v danom prípade pristupoval k aplikácii ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z., konkrétne § 16 ods. 7 tak, že opomenul brať do úvahy najcharakteristickejšiu a zároveň rozhodujúcu právnu skutočnosť pri posudzovaní plnenia podmienok daňovým subjektom uplatňovaných práv a jeho vzniknutých povinností pri aplikácii zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Tou skutočnosťou je črta tejto dane – daň z pridanej hodnoty je vyberaná na každom stupni produkcie a distribúcie prostredníctvom zdaniteľných osôb, ktoré sú registrované na dani z pridanej hodnoty. V nadväznosti na tento charakter dane a jej právnu úpravu je vylúčené uvažovať pri aplikácii zákona o dani z pridanej hodnoty pri posudzovaní vzniku práv a povinností daňových subjektov inak, ako vo vzťahu k bezprostrednému stupňu produkcie a distribúcie. Preto nebolo potrebné v zákone individualizovať subjekt, ktorý má tovar odoslať alebo prepraviť, preto stačilo legislatívne upraviť pre daný prípad miesto dodania služby tak, ako to upravuje § 16 ods. 7 zákona o dani z pridanej hodnoty, teda s použitím zvrätneho zámena „sa“, a preto zákonodarca v zákone neuvádza slovné spojenia typu zmluvné vzťahy a účastníci zmluvných vzťahov, iba daňové orgány práve nimi odôvodňujú tento charakter dane.

Vzhľadom na tieto skutočnosti v konaní bolo preukázané, že miestom dodania služieb bolo miesto, kde slovenskí dodávatelia pre odvolateľa služby fyzicky vykonali, teda v Českej republike, pretože hnutelný hmotný majetok, na ktorom boli služby vykonané, v zmysle ustanovenia § 16 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. nebol prepravený ani odoslaný mimo členského štátu, kde sa služby fyzicky vykonali. Preto nie je možné prijať záver, že odvolateľ splnil zákonné podmienky vzniku nároku na odpočítanie dane.

Na základe týchto skutočností žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/53/07-38 zo dňa 03.03.2009 potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s 246c ods. 1 veta prvá OSP) postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 250ja ods. 3 OSP rozhodol o odvolaní žalobcu bez pojednávania, keď oznámil verejné vyhlásenie rozsudku na internetovej stránke najvyššieho súdu www.supcourt.gov.sk a na úradnej tabuli najvyššieho súdu a dospel k záveru, že o odvolaní žalobcu rozhodol spôsobom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá v spojení s § 219 OSP tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

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

Podľa § 219 ods. 2 OSP, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Najvyšší súd SR po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove, po oboznámení sa s obsahom pripojeného súdneho a administratívneho spisu dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby zmenil alebo zrušil napadnutý rozsudok, keďže odôvodnenie krajského súdu v napadnutom rozsudku je logické a zákonné. Krajský súd jasne a zrozumiteľne odôvodnil čo považoval za meritum veci. Na podklade dôkazov dospel k záverečnému úsudku a rozhodol v súlade so zákonom, čo aj riadne zdôvodnil.

Najvyšší súd SR preto poukazujúc na § 219 ods. 2 OSP, sa stotožnil s odôvodnením napadnutého rozhodnutia a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku uvádza, že z obsahu pripojeného administratívneho zistil, že žalobca preukazuje splnenie podmienky ustanovenia § 16 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. zákona o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákona o DPH) tým, že v tomto prípade bolo preukázané, že služba bola dodaná žalobcovi na území Českej republiky a podľa formulácie vety za bodkočiarkou v odseku 7 § 16 citovaného zákona možno dospieť k jednoznačnému záveru, že na aplikáciu citovaného ustanovenia zákona postačuje, ak táto podmienka bola splnená, t.j. podmienka odoslania alebo prepravenia tovaru je splnená odoslaním alebo prepravením tovaru mimo členského štátu aj treťou osobou.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu pripojeného administratívneho spisu ako aj z listinných dokladov, ktoré tento spis obsahuje, zistil okrem iného, že so spoločnosťou B., a.s., B., Česká republika, uzavrel žalobca ako kooperujúci zmluvu o kooperácii č. 100064/N. s.r.o./2006, so spoločnosťou B., a.s., ako kooperátorom. V článku 4 zmluvy boli upravené povinnosti kooperátora, v článku 5 kooperujúceho.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o DPH miestom dodania služieb, ktorými sú ocenenie hnutel'ného hmotného majetku a práce na hnutel'nom hmotnom majetku *je miesto*, kde sa tieto služby fyzicky vykonajú s výnimkou podľa § 16 ods. 7.

Podľa § 16 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. miestom dodania služieb, ktorými sú ocenenie hnutel'ného hmotného majetku a práce na hnutel'nom hmotnom majetku, *ak sa vykonávajú pre odberateľa, ktorý je identifikovaný pre daň v členskom štáte inom, ako je členský štát, kde sa práce fyzicky vykonávajú, je členský štát, ktorý pridelil odberateľovi identifikačné číslo pre daň, pod ktorým sa mu služba dodala; ak sa tovar neodošle alebo neprepraví mimo členského štátu, v ktorom sa služby fyzicky vykonali, je miestom dodania služby členský štát, v ktorom sa služby fyzicky vykonali.*

Z obsahu skutkového stavu tak, ako ho zistili daňové orgány, s ktorým sa stotožnil aj prvostupňový súd, je preukázané, že miestom dodania služby, ktorá spočívala v práci na hnutelnom hmotnom majetku pre odberateľa – žalobcu, je územie Českej republiky. Uvedené činnosti vykonávali subjekty zaregistrované na daň z pridanej hodnoty v Slovenskej republike a to dodávatelia Š. M. – D., M. B. a spoločnosť D. M., s.r.o., P.

Podľa názoru senátu odvolacieho súdu ustanovenie § 16 ods. 7 veta za bodkočiarkou zákona č. 222/2004 Z.z. vyžaduje, pokiaľ tovar nie je odoslaný alebo prepravený mimo členského štátu, v ktorom sa služby fyzicky poskytnú, teda pokiaľ tovar nebol odoslaný mimo územia Českej republiky, aby služba, ktorá bola realizovaná s miestom dodania na území Českej republiky pre odberateľa, ktorý je registrovaný pre daň na území Slovenskej republiky – žalobcu, aby za miesto dodania služby bol považovaný členský štát, v ktorom sa služby fyzicky vykonali.

Zo zmluvy, ktorá je súčasťou administratívneho spisu, ktorú žalobca uzavrel so spoločnosťou B., a.s., o kooperácii zo dňa 23.11.2005 na obdobie od 01.01.2006 do 31.12.2006, vyplýva, **že služby alebo plnenie, ktoré žalobca získal na základe predložených zmlúv o dielo ďalej dodal subjektu B., a.s., so sídlom v Českej republike.** V tomto prípade teda predmetné služby (dielo), po ich poskytnutí – dodaní žalobcovi zhotoviteľmi diela (dodávatelia registrovaní na daň na území Slovenskej republiky), neboli odoslané alebo prepravené mimo členského štátu, v ktorom sa služby fyzicky vykonali (t.j. mimo územia Českej republiky), naopak tieto služby boli ďalej dodané žalobcom inému subjektu – daňovníkovi z Českej republiky a to s miestom dodania na území Českej republiky. Z tohto dôvodu senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky dospel k jednoznačnému záveru, že daňové orgány postupovali zákonne, keď nadmerný odpočet DPH za obdobie tretieho štvrt'roku 2006 uvedený v daňovom priznaní žalobcu za predmetné obdobie znížil o sumu 478 050,-- Sk a priznal nadmerný odpočet v sume -124 214,-- Sk, keďže v tomto prípade nebola splnená zákonná podmienka vyplývajúca z ustanovenia § 16 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. za bodkočiarkou. Vo vzťahu k tomuto právnomu záveru je predloženie potvrdenia spoločnosti B., a.s., B. právne irelevantné. Aj napriek uvedenému záveru senát odvolacieho súdu navyše dodáva, že sa stotožnil so stanoviskom a vyhodnotením uvedeného potvrdenia tak, ako je uvedené v rozsudku Krajského súdu v Prešove.

Poukazujúc na uvedené senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/53/07-38 zo dňa 03.03.2009 ako vecne správny potvrdil.

O trovách konania rozhodol súd podľa 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi, ktorý úspech v odvolacom konaní nemal, nepriznal právo na náhradu trov odvolacieho konania.

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

V Bratislave dňa 18. februára 2010

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková

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