

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžf/19/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1013201094  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1013201094.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: DDSG - BLUE DANUBE SCHIFFFAHRT GMBH., so sídlom Handelskai 265, 1020 Viedeň, Rakúska republika, č. FN 13691z, právne zastúpený: JUDr. Slávka Gajdošová, advokátka so sídlom Májkova 1, 811 07 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/118038/2013/5060-r zo dňa 18.3.2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k.6S/153/2013-121 zo dňa 15. januára 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/153/2013-121 zo dňa 15. januára 2016 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 6S/153/2013-121 zo dňa 15. januára 2016 postupom podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a b/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100302/1/118038/2013/5060-r zo dňa 18.03.2013 a rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Bratislava č. 9102305/5/3621534/2012/Váha zo dňa 05.12.2012 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi priznal náhradu trov konania za zaplatený súdny poplatok vo výške 70,- € a trovy právneho zastúpenia vo výške 513,02 €.

2. Rozhodnutím č. 1100302/1/118038/2013/5060-r zo dňa 18.03.2013 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Bratislava č. 9102305/5/3621534/2012/Váha zo dňa 05.12.2012, ktorým zamietol žiadosť žalobcu o vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) uplatnenej žalobcom za obdobie od 01.01.2011 do 31.12.2011 v sume 34 291,65 € z dôvodu, že žalobca ako zahraničná osoba nesplnil podmienku na vrátenie DPH v zmysle § 55a ods. 2 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z.z. (ďalej len „zákon o DPH“), keď dodal tovar podľa § 8 zákona o DPH s miestom dodania

v tuzemsku podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH na tom skutkovom základe, že žalobca pri výkone svojich práv a plnení povinností podľa prevádzkovej zmluvy nakúpil pohonné hmoty od slovenského platiteľa DPH (Slovenská plavba a prístavy a.s.) a tieto následne zúčtoval vlastníkovi plavidla spoločnosti Central Danube Region Marketing & Development GmbH, so sídlom vo Viedni, Rakúska republika (ďalej len „CDR“).

3. Krajský súd mal za preukázané, že žalobca v rozhodnom čase (od 01.01.2011 do 31.12.2011) nakúpil pohonné hmoty vo vlastnom mene, a to na základe dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou Slovenská plavba a prístavy, a.s. K cene za nakúpené pohonné hmoty bola v týchto faktúrach pripočítaná DPH, ktorej vrátenia sa žalobca domáha. Žalobca si touto činnosťou plnil svoje zmluvné záväzky vyplývajúce mu z čl. IV. bodu 5 prevádzkovej zmluvy zo dňa 29.07.2005 uzavretej s CDR. Následne žalobca tieto náklady na pohonné hmoty (prevádzkové náklady) v súlade s čl. V. a v súlade s časovým intervalom v čl. VII. prevádzkovej zmluvy zúčtoval spoločnosti CDR bez akejkoľvek prirážky, a to vystavenými odberateľskými faktúrami vrátane DPH, čiže v súvislosti s náhradou za nakúpené pohonné hmoty preniesol daňovú povinnosť na zahraničnú spoločnosť CDR. Krajský súd mal za to, že žalobca v rámci poskytovania komplexnej služby pri prevádzkovaní lodnej prepravy spoločnosťou CDR poskytol tejto spoločnosti čiastkovú službu tankovania pohonných hmôt, na náhradu ktorých je v zmysle čl. V. v spojení s čl. VII. prevádzkovej zmluvy povinná spoločnosť CDR. Poukázal na ustanovenie § 3 ods. 6 zákona č.563/2009 Z.z. o správe daní („ďalej len Daňový poriadok“) upravujúce zásadu, podľa ktorej pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní je povinnosťou daňových orgánov brať do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Pri dodržaní tejto zásady daňového konania nie je možné opomenúť fakt, že žalobca tankoval do lodí vo vlastníctve spoločnosti CDR pohonné hmoty výlučne za účelom plnenia si svojich zmluvných povinností vyplývajúcich mu z prevádzkovej zmluvy. Bez existencie prevádzkovej zmluvy a zmluvnej povinnosti žalobcu na tankovanie, by k tankovaniu pohonných hmôt žalobcom nedošlo. Ustanovenie § 8 ods. 6 zákona o DPH nie je možné vykladať striktnie gramaticky, ale povinnosťou daňového orgánu je používať taký výklad zákona, ktorý zodpovedá zmyslu a účelu danej právnej normy. Pri použití teleologického výkladu všetkých príslušných ustanovení daňových právnych predpisov citovaných vyššie zároveň nie je možné nereflektovať na vôľu zmluvných strán, ktorou nepochybne bolo poskytovanie komplexnej služby žalobcom spoločnosti CDR a v rámci nej čiastkových plnení, medzi ktoré patrí aj tankovanie pohonných hmôt a ktoré žalobca vykonával vo vlastnom mene. Daňový úrad nemôže posudzovať jednotlivé prípady výlučne z pohľadu faktúr ako daňových dokladov, ale naopak, musí posudzovať každý prípad komplexne, podľa jeho obsahu a skutočnej vôle strán. Navyše z odberateľských faktúr vystavených žalobcom spoločnosti CDR vyplýva, že ide o fakturáciu vzniknutých nákladov za pohonné hmoty. Taktiež sám žalovaný vo svojom vyjadrení poukázal na nárok žalobcu na vrátenie DPH v rozhodnom období v prípade, ak by náklady na pohonné hmoty fakturoval spoločnosti CDR spolu s ostatnými položkami, akými boli know how, personál a pod. Táto argumentácia, aj vzhľadom na ustálenú judikatúru Súdneho dvora ES, neobstoí. Súdny dvor ES v rozhodnutiach C-2/95 SDC a C-41/01 konštatoval, že osobitné fakturovanie plnení nemá vplyv na to, že v konkrétnom prípade ide o jedno komplexné plnenie. Krajský súd sa taktiež stotožnil s argumentáciou žalobcu v tom, že žiadne ustanovenie prevádzkovej zmluvy uzavretej medzi žalobcom a spoločnosťou CDR neukladá žalobcovi povinnosť fakturovať náhradu vynaložených výdavkov CDR súčasne s úhradou napr. za personál v jednom daňovom doklade. V súvislosti so zdaňovaním služby krajský súd poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-429/07 EK), podľa ktorej v prípade samostatného zdaňovania čiastkových plnení by dochádzalo k zdaneniu v rôznych členských štátoch v rozpore so zásadou zákazu dvojitého zdanenia. Súdny dvor EÚ ustálil, že v prípade čiastkových plnení sa za účelom zdanenia uplatní základné pravidlo určenia miesta poskytnutia služby. V prejednávacom prípade ide o pravidlo upravené v § 15 ods. 1 zákona o DPH. Na základe uvedeného mal krajský súd za preukázané, že vyššie opísanou činnosťou žalobca dodal zahraničnej spoločnosti CDR službu podľa § 9 zákona o DPH (tankovanie) s miestom dodania podľa sídla zahraničnej osoby, a teda z jeho strany došlo k splneniu všetkých podmienok na vrátenie DPH podľa § 55a ods. 2 zákona o DPH. Krajský súd tak považoval napadnuté rozhodnutia daňových orgánov za rozhodnutia vychádzajúce z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď žalovaný a prvostupňový orgán nesprávne posúdili tankovanie pohonných hmôt ako dodanie tovaru, na základe čoho nesprávne rozhodli o nároku na vrátenie dane. Za dôvod na

zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného podľa § 250j ods. 3 O.s.p. považoval krajský súd aj absenciu prevádzkovej zmluvy v predložennom administratívnom spise, posúdenie obsahu ktorej, bolo pre úplné zistenie skutkového stavu rozhodujúce. Krajský súd sa s prevádzkovou zmluvou oboznámil, nakoľko tvorila prílohu k žalobe.

4. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol. V dôvodoch odvolania namietal, že krajský súd neúplne zistil skutkový stav veci, na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a vec nesprávne právne posúdil. Zdôraznil, že žalobca nakúpil v tuzemsku pohonné hmoty, z ktorých si žiada vrátiť DPH, ale tieto pohonné hmoty fakturoval ďalšej spoločnosti CDR s DPH, teda nezúčtoval jej iba náklady. Rakúska spoločnosť CDR má faktúry vystavené žalobcom za dodanie tovaru a teda na CDR žalobca nepreniesol daňovú povinnosť podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Spoločnosť CDR si môže po splnení podmienok rakúskeho zákona o DPH uplatniť v Rakúsku vyfakturovanú DPH. V súvislosti s úpravou zmluvných vzťahov medzi žalobcom a CDR uviedol, že prevádzková zmluva bola uzatvorená medzi dvoma zahraničnými obchodnými spoločnosťami a ako vyplýva z čl. XIV. riadi sa rakúskym právom a teda za príslušný súd bude zvolený súd so sídlom vo Viedni. Žalovaný nie je oprávnený ani povinný posudzovať dohodnuté obchodné podmienky zahraničných obchodných spoločností, ktoré si uzatvoria v rámci svojej ekonomickej činnosti. Daňové orgány posudzovali vec komplexne vzhľadom na predložené doklady a dôkazy. Z vystavených faktúr žalobcom nevyplýva, že rakúskemu odberateľovi fakturoval náklady za služby v súvislosti s ostatnými dohodnutými položkami. Keďže žalobca ako zahraničná osoba nadobudol v tuzemsku predmet dane - pohonné hmoty, ktoré následne (dodal) fakturoval s DPH platiteľovi dane v inom členskom štáte, bol povinný podať žiadosť o registráciu DPH v tuzemsku podľa § 5 zákona o DPH a po zaregistrovaní má právo na odpočítanie dane z nákupu pohonných hmôt v tuzemsku podľa ustanovení zákona o DPH. Daňové orgány neporušili zásadu uvedenú v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku, keďže obsahom právneho úkonu žalobcu boli vystavené faktúry pre zahraničnú osobu s DPH za tovar - pohonné hmoty. Žalovaný poukázal na rozsudok vo veci C-111/05 Aktiebolaget, v ktorom sa Súdny dvor EÚ zaoberal otázkou posudzovania zložených plnení pozostávajúcich z dodania tovarov a služieb. Podľa názoru žalovaného judikatúra, na ktorú poukazoval krajský súd nemá s danou vecí skutkovo rovnaké znaky. Žalobca nefakturoval náklady súvisiace so službami (hlavné a vedľajšie náklady), ktoré je možné začleniť ako jedno komplexné plnenie služby. Ak by aj žalobca fakturoval pohonné hmoty v rámci dodania služby rakúskej spoločnosti CDR, pri výške nákladov za pohonné hmoty ide v zmysle prevádzkovej zmluvy a jej prílohy č. 1 o väčšiu polovicu kalkulovaných nákladov. Žalovaný poukazuje na znenie čl. 3 písm. b/ smernice Rady 2008/9/ES, ktorý bol prenesený do ustanovenia. § 55a ods. 2 písm. c/ zákona o DPH mal za to, že žalobca dodal v tuzemsku tovar v období, za ktoré žiada vrátiť daň. Za dôležitú považoval aj skutočnosť, že spoločnosť CDR žiadala o vrátenie dane v tuzemsku za rok 2011 a 2012. Správca dane týmto žiadosťami nevyhovel z dôvodu, že predmetom jej obchodnej činnosti bola vnútrozemská osobná lodná preprava. Rakúska spoločnosť CDR je od 29.10.2013 registrovaná v tuzemsku podľa § 5 zákona o DPH a podáva daňové priznania. Záverom zdôraznil, že dopravca z iného členského štátu alebo z tretieho štátu sa musí registrovať za platiteľa DPH v tuzemsku, keď vykonáva dopravu osôb na území Slovenskej republiky. Pokiaľ zahraničný dopravca nakúpi pohonné hmoty na Slovensku, prípadne iný tovar alebo služby od platiteľa dane v tuzemsku, má právo na odpočítanie dane z pohonných hmôt, tovaru a služieb prostredníctvom daňového priznania podaného v tuzemsku.

5. Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že žalovaný pri argumentácii o neprenesení daňovej povinnosti žalobcom nesprávne odkázal na ustanovenie § 15 ods. 1 zákona o DPH, keďže predmetné ustanovenie obsahuje právnu úpravu miesta dodania služby z pohľadu DPH a neupravuje prenos daňovej povinnosti. Žalovaný sa zamerával výlučne na daňové doklady vystavené žalobcom bez vnímania všetkých súvisiacich okolností. Zákon o DPH ani iný právny predpis s vystavením faktúry nespájajú vznik, zmenu alebo zánik práv a povinností. Daňové orgány existenciu odberateľských faktúr vyhodnotili izolovane tak, že žalobca mal dodať spoločnosti CDR pohonné hmoty ako tovar samostatné plnenie, ktoré nie je súčasťou komplexnej služby a umelo tak toto vedľajšie plnenie oddelili od hlavného plnenia. Pri zohľadnení všetkých skutkových okolností zloženého plnenia nie je možné charakterizovať tankovanie

pohonných hmôt žalobcom do lodí vo vlastníctve spoločnosti CDR ako samostatné plnenie - samostatné dodanie tovaru, nakoľko bez existencie prevádzkovej zmluvy, bez samotného hlavného plnenia, by k tankovaniu pohonných hmôt žalobcom vôbec nedochádzalo. Odkaz žalovaného so zameraním sa len na judikát Aktiebolaget je vytrhnutý z kontextu. Žalobca zastáva názor, že vo vzťahu k ním podanej žiadosti o vrátenie DPH predmetom daňového konania, ale aj súdneho konania nie je analýza statusu subjektu CDR. S poukazom na uvedené žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil a žalobcovi priznal náhradu trov odvolacieho konania.

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

7. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

8. Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

9. 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 O.s.p.).

10. Daňový poriadok definuje základné zásady daňového konania takým spôsobom, že tieto vychádzajú z princípov právneho štátu, Ústavy Slovenskej republiky a medzinárodného kontextu legislatívy a nutnosti aproximácie daňového práva SR a krajín Európskej únie. V zmysle základnej zásady daňového konania sa v daňovom konaní postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných zúčastnených v daňovom konaní.

11. Zásada zákonnosti daňového konania zakotvená v ustanovení § 3 Daňového poriadku, vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti rozhodnutiu správcu dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný aj odvolací daňový orgán.

12. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (hmotnoprávne ako aj procesnoprávne), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

13. Slovenská republika je podľa čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky právnym štátom. Jedným zo

základných princípov právneho štátu je princíp právnej istoty. Záujmu zachovania právnej istoty ako imanentnej súčasť právneho štátu podľa čl.1 Ústavy Slovenskej republiky nezodpovedá taký stav, ktorý by orgánu štátu umožňoval konať podľa vlastnej úvahy a z vlastného rozhodnutia aj nad rámec zákona a tiež iným ako zákonom ustanoveným postupom. Princíp právnej istoty napokon spočíva aj v tom, že všetky subjekty práva môžu dôvodne očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať.

14. Článok 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky zabezpečuje realizáciu princípu právnej istoty tým, že ukladá štátnym orgánom povinnosť konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

15. V danej veci bolo potrebné zaujať právny názor k otázke, či žalobca ako zahraničná osoba splnil podmienku na vrátenie DPH v zmysle § 55a ods. 2 písm. c/ zákona o DPH, keď pri výkone svojich práv a plnení povinností podľa prevádzkovej zmluvy nakúpil pohonné hmoty od slovenského platiteľa DPH (Slovenská plavba a prístavy a.s.) a tieto následne zúčtoval vlastníkovi plavidla spoločnosti CDR. V tejto súvislosti bolo potrebné ustáliť najmä to, či tankovanie pohonných hmôt žalobcom v tuzemsku a ich fakturácia spoločnosti CDR je možné na účely žiadosti žalobcu o vrátenie DPH kvalifikovať ako dodanie služby podľa § 9 zákona o DPH s miestom dodania na území Rakúskej republiky podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH resp. dodanie tovaru podľa § 8 zákona o DPH s miestom dodania v tuzemsku podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH.

16. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

17. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

18. Podľa § 2 ods. 1 písm. c) zákona o DPH predmetom dane je nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“).

19. Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

20. Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

21. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

22. Podľa § 8 ods. 6 zákona o DPH ak zdaniteľná osoba na základe komisionárskej zmluvy alebo inej obdobnej zmluvy, podľa ktorej koná vo svojom mene na účet inej osoby (ďalej len „komisionárska zmluva“), obstará kúpu tovaru alebo predaj tovaru, platí, že táto zdaniteľná osoba tovar kúpila a predala.

23. Podľa § 9 ods. 1 zákona 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.

24. Podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

25. Podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH miestom dodania služby zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň. Ak zdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom služby, nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, miestom dodania služby je jej bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.

26. Podľa § 55a ods. 1 zákona o DPH zahraničná osoba, ktorá má v inom členskom štáte sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v inom členskom štáte obvykle zdržiava a žiada o vrátenie dane (ďalej len „žadateľ“), má nárok na vrátenie dane z tovaru a služby, ktoré jej dodal platiteľ v tuzemsku, a nárok na vrátenie dane vyrubenej pri dovoze tovaru v tuzemsku za podmienok a v rozsahu podľa odsekov 2 až 5 a § 55b až 55e.

27. Podľa § 55a ods. 2 zákona o DPH žiadateľ má nárok na vrátenie dane, ak

- a) je identifikovaný pre daň v členskom štáte, v ktorom má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo v ktorom sa obvykle zdržiava,
- b) v období, za ktoré podáva žiadosť o vrátenie dane, nemal v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko a ani sa v tuzemsku obvykle nezdržiaval,
- c) v období, za ktoré podáva žiadosť o vrátenie dane, nedodal tovar ani službu v tuzemsku.

28. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

29. Odvolací súd z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu zistil že, žalobca ako držiteľ licencie dňa 29.7.2005 uzavrel so spoločnosťou CDR ako vlastníkom plavidla prevádzkovú zmluvu, ktorej predmetom podľa čl. I bolo prevádzkovanie lodného spojenia medzi mestami Viedeň a Bratislava po rieke Dunaj spoločnosťou CDR, v rámci ktorého jej žalobca za odplatu poskytoval služby, zamestnancov a know how potrebné na zabezpečenie prevádzky. Podľa čl. III tejto zmluvy prevádzku lodného spojenia realizovala spoločnosť CDR vo vlastnom mene, na vlastné náklady a na vlastné hospodárske riziko. Zmluvné strany sa zároveň dohodli, že žalobca nenesie žiadne hospodárske riziko a finančná náhrada mu patrí iba za jeho vlastné výkony upravené v čl. IV zmluvy, v zmysle ktorého sa žalobca zaviazal uskutočňovať všetky výkony nevyhnutné na prevádzku lodného spojenia a využívať svoje know how v tejto oblasti. Uvedené výkony zahŕňali najmä spoluúčasť a poradenstvo pri kúpe a preberaní plavidla, zodpovednosť za celú prevádzku, údržbu a opravy lodí, tankovanie lodí a nákup prevádzkových prostriedkov, zabezpečenie a rozdelenie lodného a technického personálu, predajov lodných lístkov a ďalšie. V čl. V zmluvy sa zmluvné strany dohodli, že všetky bežné náklady hradí spoločnosť CDR, pričom žalobca je povinný pred každým novým rokom zostaviť rozpočet nákladov hradených spoločnosťou CDR v rámci výkonov uvedených v čl. IV. Žalobca sa zároveň zaviazal čo najúspornejšie účtovať všetky ďalšie výdavky s tým, že tieto bez prirážky záúčtuje spoločnosti CDR. V čl. VII bod 2 zmluvy sa spoločnosť CDR zaviazala zaplatiť žalobcovi náhradu výdavkov predbežne hradených žalobcom na konci príslušného mesiaca.

30. Z uvedenej úpravy zmluvných vzťahov medzi žalobcom a spoločnosťou CDR nepochybne vyplýva, že jej primárnym cieľom je zabezpečenie celkového vedenia prevádzky lodného spojenia medzi mestami Viedeň - Bratislava. V rámci tohto zmluvného záväzku sa žalobca zaviazal spoločnosti CDR poskytovať

komplex súvisiacich plnení, ktoré zahŕňali napr. vykonávanie údržby lodí, zabezpečenie lodného personálu, ale aj tankovanie pohonných hmôt. S ohľadom na charakter jednotlivých plnení poskytovaných žalobcom si zmluvné strany upravili aj spôsob ich úhrady ako platbu za personál, náhradu výdavkov, odmenu pre vedenie a prémie v závislosti od prevádzkového výsledku. V súvislosti s poskytovaním plnenia v zmluve označeného ako tankovanie pohonných hmôt, bol spôsob úhrady týchto nákladov upravený tak, že žalobca priebežne realizuje dohodnuté výdavky a tieto bez akejkoľvek prirážky zúčtuje spoločnosti CDR.

31. Vzhľadom na skutočnosť, že zákon o DPH a taktiež ani Smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH neupravujú otázku zložených plnení, je potrebné vychádzať z judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorý stanovil určité kritéria, na posúdenie toho, či jedno plnenie zložené z viacerých prvkov je nutné považovať za jeden zdaniteľný obchod alebo viacero samostatných zdaniteľných obchodov. Taktiež definoval pojem vedľajšie plnenie, na ktoré sa vzťahuje daňový režim hlavného plnenia. V prvom rade treba pripomenúť, že na účely DPH má byť každé plnenie za normálnych okolností považované za odlišné a nezávislé, ako to vyplýva aj z článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Zb. s. I-2697, bod 22; z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Zb.

s. I-11079, bod 35, a z 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Zb. s. I-12359, bod 21). V prípade, ak plnenie pozostáva z niekoľkých častí, však vzniká otázka, či treba toto plnenie považovať za plnenie tvorené jediným plnením alebo viacerými odlišnými a nezávislými plneniami, ktoré z pohľadu DPH treba posudzovať oddelene. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ totiž vyplýva, že za určitých okolností viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene a tak viesť samostatne k zdaneniu alebo k oslobodeniu od dane, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedno plnenie (rozsudok z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, Zb. s. I-897, bod 51). V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ konštatoval, že plnenie treba považovať za jediné plnenie, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté platiteľom dane sú tak úzko zviazané, že tvoria objektívne jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodené (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Zb. s. I-9433, bod 22, a Everything Everywhere, body 24 a 25). Okrem toho o takýto prípad ide aj vtedy, ak jedno alebo viaceré plnenia predstavujú hlavné plnenie a ostatné plnenie alebo plnenia predstavujú jedno alebo viacero vedľajších plnení alebo viacero vedľajších plnení, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Predovšetkým musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa (pozri v tomto zmysle rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb.

s. I-973, bod 30; Part Service, bod 52, ako aj z 10. marca 2011, Bog a i., C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, bod 54). Následne s cieľom určiť, či jediné zložené plnenie, akým je plnenie v konaní vo veci samej, má byť považované za dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb, je potrebné identifikovať prevažujúce prvky (pozri najmä rozsudky Faaborg-Gelting Linien, body 12 a 14, ako aj Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 27). S ohľadom na dvojitú okolnosť, na základe ktorej má byť každé plnenie za normálnych okolností považované za odlišné a nezávislé, a jednak nesmie byť operácia pozostávajúca z hospodárskeho hľadiska z jediného plnenia umelo členená, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH, je potrebné nájsť charakteristické prvky dotknutej činnosti na účely určenia, či poskytnuté služby tvoria rôzne hlavné oddelené plnenia alebo jedno plnenie (pozri v tomto zmysle rozsudky CPP, bod 29, Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 20; Aktiebolaget NN, bod 22, Everything Everywhere, body 21 a 22, ako aj Bog a i., bod 53).

32. Z obsahu a účelu prevádzkovej zmluvy vyplýva, že žalobca sa zaviazal na zabezpečenie celkového vedenia prevádzky lodného spojenia medzi mestami Viedeň - Bratislava, ktoré je nutné považovať za hlavné plnenie. Jednotlivé zložky tohto plnenia (v danom prípade tankovanie pohonných hmôt) nemožno oddeľovať a kvalifikovať ako samostatné dodávky tovarov a služieb. Tankovanie pohonných hmôt je síce nevyhnutným predpokladom prevádzky lodí, avšak s ohľadom na účel prevádzkovej zmluvy nie je určujúcim pre kvalifikáciu plnenia ako celku, keďže žalobca nevstúpil do zmluvného vzťahu so spoločnosťou CDR za účelom zabezpečenia prevádzky lodnej prepravy len rozsahu tankovania resp. dodávky pohonných hmôt. Uvedené plnenie nemalo vo vzťahu k hlavnému plneniu zahrňujúcemu

komplex služieb prevažujúci charakter. V tejto súvislosti odvolací súd vzal do úvahy aj spôsob úhrady za tankovanie pohonných hmôt, keď z prevádzkovej zmluvy vyplýva, že ide iba o náhradu za skutočne vynaložené výdavky bez akejkoľvek prirážky, ktorá by nadhodnotila poskytnuté plnenie. Posúdenie tankovania pohonných hmôt a ich následná fakturácia ako samostatného ekonomického plnenia by prichádzalo do úvahy v prípade osobitnej zmluvnej úpravy, čo však nie je tento prípad. Žalobca za účelom preukázania splnenia podmienok na vrátenie DPH priložil k žiadosti faktúry za pohonné hmoty č. 639044 zo dňa 30.04.2011, č.639013 zo dňa 31.05.2011, č. 639249 zo dňa 31.05.2011 a č.639434 zo dňa 30.06.2011 vystavené spoločnosťou Slovenská plavba a prístavy, a.s. a tiež faktúry vystavené žalobcom spoločnosti CDR. Pokiaľ žalovaný namietal, že žalobca nefakturoval náklady súvisiace so službami (hlavné a vedľajšie náklady), ktoré je možné začleniť ako jedno komplexné plnenie služby, odvolací súd poukazuje na judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. vo veci Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04) má za to, že spôsob fakturácie nie je určujúci pre posúdenie otázky, či ide o jedno resp. zložené plnenie. Navyše ani z prevádzkovej zmluvy táto povinnosť žalobcovi nevyplývala a preto bolo výlučne na žalobcovi, akým spôsobom bude toto vedľajšie plnenie fakturovať. Žalovaný taktiež tvrdil, že ak by aj žalobca fakturoval pohonné hmoty v rámci dodania služby rakúskej spoločnosti CDR, pri výške nákladov za pohonné hmoty ide v zmysle prevádzkovej zmluvy a jej prílohy č. 1 o väčšiu polovicu kalkulovaných nákladov. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že finančná náročnosť čiastkového plnenia môže zdánlivo vyvolávať dojem o prevažujúcom charaktere plnenia, avšak nie je rozhodujúcim kritériom. Uvedenou otázkou sa zaoberal aj Súdny dvor EÚ, ktorý v rozhodnutí Aktiebolaget NN, C-111/05 bod 37, konštatoval, že: „hoci je pravda, že pomer medzi cenou tovaru a cenou služieb je objektívnym údajom predstavujúcim indíciu, na ktorú je možné prihliadať s cieľom kvalifikácie plnenia, ktorého sa týka konanie vo veci samej, skutočnosťou zostáva ako to uvádza Komisia Európskych spoločenstiev vo svojich pripomienkach, že cena materiálu a prác sama osebe nemá mať rozhodujúcu dôležitosť.“ Odvolací súd zastáva názor, že uvedené kritérium nemožno vziať do úvahy aj z dôvodu, že náklady za tankovanie pohonných hmôt žalobca bez akejkoľvek prirážky iba prefakturoval spoločnosti CDR a teda nešlo o plnenie, ktoré by bolo možné porovnávať s ostatnými zmluvnými plneniami, za ktoré bola dohodnutá odplata.

33. Odvolací súd musel prisvedčiť správnosti záverov krajského súdu že žalovaný, ale aj správca dane síce vzali do úvahy faktúry za pohonné hmoty, ktoré predložil žalobca spoločnosti CDR, avšak tieto vyhodnotili izolovane a uvedené plnenie nesprávne posúdili ako samostatné plnenie, čím došlo k jeho umelému oddeleniu od hlavného plnenia. Daňové orgány upriamili svoju pozornosť výlučne na daňové doklady predložené žalobcom, bez toho aby prihliadali na jednotlivé okolnosti prípadu a skutočný obsah právneho úkonu - prevádzkovej zmluvy, čím došlo k porušeniu zásady zákonnosti daňového konania v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku Z argumentácie žalovaného je zřejmé, že fakturáciu pohonných hmôt žalobcom voči spoločnosti CDR považovali daňové orgány za dodanie tovaru podľa § 8 zákona o DPH s miestom dodania v tuzemsku podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH. Odvolací súd v tejto súvislosti uvádza, že žalobca nakúpil pohonné hmoty za účelom zabezpečenia prevádzky lodnej prepravy a teda nie za účelom ich následného dodania spoločnosti CDR. Pohonné hmoty boli vo výlučnom vlastníctve žalobcu, ktorý ich následne bez prirážky prefakturoval spoločnosti CDR, pričom ani prefakturovaním týchto nákladov k prevodu vlastníctva na spoločnosť CDR nedošlo. Rovnako ani z obsahu prevádzkovej zmluvy nevyplývalo právo spoločnosti CDR fakticky disponovať s pohonnými hmotami ako vlastníkom. Je potrebné poznamenať aj to, že podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ pojem dodávka tovaru zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá splnomocní druhú stranu fakticky s ním disponovať, akoby bola vlastníkom tohto majetku (Aktiebolaget NN, C-111/05 bod 32). Argumentáciu žalovaného, že spoločnosti CDR zamietol žiadosť o vrátenie DPH za rok 2011 - 2012 z dôvodu vykonávania vnútrozemskej osobnej vodnej prepravy odvolací súd nepovažoval za opodstatnenú, nakoľko v predmetnom konaní sa posudzuje splnenie podmienok na vrátenie DPH o vzťahu k žalobcovi. Odvolací súd s poukazom na vyššie uvedené dospel k záveru, že tankovanie pohonných hmôt žalobcom v tuzemsku a ich následná fakturácia spoločnosti CDR je vzhľadom na povahu poskytnutého plnenia ako celku s prevládajúcim charakterom služieb vedľajším plnením, ktoré podlieha rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Uvedené plnenie je preto potrebné kvalifikovať ako dodanie služby podľa § 9 zákona o DPH s miestom dodania na území Rakúskej republiky podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH.

34. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny v zmysle § 219 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

35. O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. s použitím § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. a v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi nepriznal ich náhradu, keďže trovy právneho zastúpenia v lehote podľa § 151 ods. 1 O.s.p. nevyčísľil a ďalšie trovy konania ku dňu vyhlásenia rozhodnutia zo spisu nevyplývali (§ 151 ods. 2 O.s.p.). Žalovanému v tomto konaní náhrada trov neprináleží.

36. 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. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.