

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/71/2012
Identifikačné číslo spisu:	5011201064
Dátum vydania rozhodnutia:	17.09.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumanu
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:5011201064.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: RODUR s.r.o., Veľká Okružná 43, 010 01 Žilina, IČO: 43 878 083, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Pavol Kuric, JUDr. Andrea Sunik, s.r.o., Dolný val 11, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Vázovova 2, 815 11 Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR Banská Bystrica č. I/228/17093-90669/2011/993168-r zo dňa 12.09.2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/86/2011-31 zo dňa 13.06.2012, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/86/2011-31 zo dňa 13.06.2012 mení tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného zo dňa 12. septembra 2011 č. I/228/17093-90669/2011/993168-r zrušuje a vracia vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania 132 €, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu Advokátska kancelária JUDr. Pavol Kuric, JUDr. Andrea Sunik, s.r.o., Dolný val, Žilina.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/17093-90669/2011/993168-r zo dňa 12.09.2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Žilina I č. 694/230/60729/11/Jan zo dňa 06.06.2011, ktorým správca dane vyrubil platiteľovi dane z pridanej hodnoty RODUR, s.r.o., Veľká Okružná 43, 010 01 Žilina rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2010 vo výške 735.750,11 €.

Krajský súd vychádzal zo zistení správcu dane. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že daňový subjekt ENAGON, s.r.o., Košice neoprávnene vystavil faktúru č. 14012010 a č. 26012010 za dodávku stavieb PIZZA PAZZA Žilina a PIZZA PAZZA Martin v hypermarketoch TESCO pre spoločnosť RODUR, s.r.o., Žilina, keďže spoločnosť ENAGON, s.r.o., Košice sa na základe predložených dokladov nestala vlastníkom predmetných stavieb. Spoločnosť ENAGON, s.r.o. z dôvodu, že nebola vlastníkom predmetných stavieb, nemohla dodať stavby spoločnosti RODUR, s.r.o. v zdaňovacom období január 2010, zo strany spoločnosti ENAGON, s.r.o. nedošlo k dodaniu tovaru v zmysle § 8 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Na základe takto zisteného skutkového stavu správcu dane konštatoval, že žalobca v zdaňovacom období február 2010 do faktúry č. 14012010 a faktúry č. 26012010 nemá nárok na odpočítané dane v zmysle § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty z dôvodu, že právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Pri vyššie uvedených faktúrach nevznikla v zmysle § 19 ods. 1 a ods. 2 zák. č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty daňová povinnosť.

Krajský súd sa stotožnil s právnou kvalifikáciou daňových orgánov. Zistené dôkazy, ktoré správca dane hodnotil boli Zmluva o postúpení pohľadávky medzi postupcom H.V.Z. s.r.o. a postupníkom K. B. zo dňa 16.02.2008, Dodatku č. 1 zo dňa 22.08.2008 k Zmluve o postúpení pohľadávky medzi postupcom H.V.Z. s.r.o. a postupníkom K. B., Zmluva o postúpení pohľadávky medzi postupcom K. B. a postupníkom ENAGON, s.r.o. zo dňa 06.11.2009. Správca dane predmetné zmluvy o postúpení pohľadávok posudzoval v zmysle ust. § 524 Občianskeho zákonníka. Z citovaného ustanovenia vyplýva, že pohľadávku možno postúpiť písomnou zmluvou, na základe ktorej namiesto doterajšieho veriteľa (postupcu) nastúpi do trvajúceho záväzku nový veriteľ (postupník). Pohľadávka je právo, ktoré vzniká jednému účastníkovi obchodného vzťahu (veriteľovi), požadovať určité plnenie od druhého účastníka tohto vzťahu (dlžníka). Správca dane dospel k záveru, že Zmluvou o postúpení pohľadávky nedochádza k dodaniu tovaru ani služby. Krajský súd konštatoval, že záver správnych orgánov s poukazom na ust. § 524 Občianskeho zákonníka je správny. Zmluvou o postúpení pohľadávky nedochádza k dodaniu tovaru ani služby.

Krajský súd v tejto súvislosti považoval za potrebné uviesť, že predmetom označených zmlúv o postúpení pohľadávky bola aj daň z pridanej hodnoty. Daň z pridanej hodnoty nemôže byť predmetom postúpenia, daň sa musí zúčtovať so štátnym rozpočtom na základe daňového priznania k DPH v príslušnom zdaňovacom období.

Na základe zistených skutočností krajský súd dospel k záveru, že obchodná spoločnosť ENAGON, s.r.o. (predávajúci) nebola vlastníkom predmetných stavieb (hmotného investičného majetku) a preto nemohla dodať stavby spoločnosti RODUR v zdaňovacom období február 2010 a nedošlo k dodaniu tovaru v zmysle § 8 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Žalobcovi preto v zdaňovacom období február 2010 nevznikol nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. z faktúry č. 14012010 a faktúry č. 26012010. Právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tovare alebo službe vzniká daňová povinnosť. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, resp. dňom dodania služby. Keďže rozhodnutia obidvoch správnych orgánov považoval za vecne správne a v súlade so zákonom, preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Žalobca podal proti rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote odvolanie. Namietal, že zo svedeckých výpovedí, ako aj z listinných dôkazov vyplýva, že spoločnosť ENAGON, s.r.o. bola vlastníkom stavieb (ktoré pozostávajú z položiek špecifikovaných v 61. II. Zmlúv) o postúpení pohľadávky) PIZZA PAZZA v Žiline a Martine, a preto jej fakturácia stavieb žalobcov a následné uplatnenie odpočtu DPH zo strany žalobcu bolo v súlade so zákonom

č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Žalobca postupoval pri odpočte DPH v súlade so zákonom o dani z pridanej hodnoty. Spoločnosť ENAGON, s.r.o. vystavila predmetné faktúry ako vlastníkom stavieb, keďže tieto aj reálne vlastnila, tak ako vyplýva z výpovede svedka B. V hypermarketoch TESCO je taká prax, že ak chce ísť subjekt do prenájmu v hypermarkete, musí si prevádzku vybudovať na vlastné náklady, subdodávateľsky, resp. od niekoho ju odkúpiť a táto stavba ostáva jeho vlastníctvom, pričom pri skončení prevádzky a nemožnosti jej odpredať inému záujemcovi je povinný ju zlikvidovať, keďže

táto nie je majetkom TESCA, ale majetkom TESCA je len plocha.

Žalobca má za to, že pri odpočte DPH postupoval v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z. a že svojim postupom neporušil ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty tak, ako mu to žalovaný v rozhodnutí vytkol. Spoločnosť ENAGON, s.r.o., ako aj žalobca postupovali pri prevode stavieb PIZZA PAZZA Žilina a PIZZA PAZZA Martin v hypermarkete TESCO striktnie podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Daňové doklady boli riadne vystavené, riadne zaevidované a k uplatneniu dane došlo v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. v súlade s ustanovením § 19 ods. 1 a ods. 2 zákona. Žalobca na základe predmetných faktúr nadobudol právo nakladať s tovarom a so stavbou ako vlastník, nakoľko ako vyplynulo zo svedeckých výpovedí, stavby boli žalobcovi riadne odovzdané vlastníkom t.j. spoločnosťou ENAGON, s.r.o. Košice.

V tomto konkrétnom prípade sa jednalo de facto o dodanie tovaru a nie dodanie stavby, keďže prevádzka nie je stavbou v zmysle stavebného zákona, pretože nespĺňa základnú podmienku, a to, že je spojená pevne so zemou, t.j. že má pevné základy. Jedná sa o vybudovanie prevádzky v priestoroch prenajímateľa, ktorá po skončení činnosti môže byť prevedená na inú osobu, alebo musí byť odstránená. Preto sa žalobca domnieva, že žalovaný mal pri posudzovaní odpočtu DPH žalobe postupovať tak, ako sa postupuje pri dodaní tovaru v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z.

Žalobca nesúhlasí s tvrdením krajského súdu, že obchodná spoločnosť ENAGON, s.r.o. nebola vlastníkom predmetných stavieb PIZZA PAZZA Žilina a PIZZA PAZZA Martin, a že zmluvou o postúpení pohľadávky nedochádza k dodaniu tovaru ani služby.

Podľa zmluvy o postúpení pohľadávky medzi postupcom H.V.Z., s.r.o. a postupníkom K. B. došlo k postúpeniu pohľadávky, ktorá pozostáva z evidencie postupcu ako stavba bez DPH podľa špecifikácie v čl. 2 predmetnej zmluvy o postúpení pohľadávky, taktiež na základe zmluvy o postúpení pohľadávky medzi postupcom K. B. a postupníkom ENAGON došlo k postúpeniu pohľadávky v zmysle čl. II. Zmluvy, ktorý je špecifikovaný v prílohe uvedenej zmluvy ako stavba PIZZA PAZZA Žilina a PIZZA PAZZA Martin, čím sa postupník spoločnosť ENAGON, s.r.o. stala vlastníkom uvedenej investície. Ak žalovaný a krajský súd tvrdia, že nedošlo k dodaniu stavby, tak došlo minimálne k dodaniu tovaru, ktorý je špecifikovaný v zmluvách o postúpení pohľadávok. Žalobca navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 30.08.2012 k odvolaniu uviedol, že odvolanie neobsahuje skutočnosti, pre ktoré by mal byť rozsudok Krajského súdu v Žiline zrušený. Žalobca pri odpočítaní DPH postupoval v rozpore s ustanovením § 49 ods. 1, § 51 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH, pretože v predmetnom prípade nedošlo k zdaniteľnému obchodu dodaniu tovaru (na účely DPH sa za tovar považuje aj stavba).

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 krajského súdu spolu s konaním, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), pričom 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 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. v spojení s § 220 O.s.p. zmenil tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného zo dňa 12. septembra 2011 č. I /228/17093-90669/2011/993168-r zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Zásadnou právnou otázkou v konaní bolo vyhodnotenie, či v danom prípade došlo k zdaniteľnému obchodu a určenie správnej právnej kvalifikácie zdaniteľného obchodu podľa zákona č. 222/2004 Z.z. Z hľadiska skutkového ide o prevod prevádzky podnikateľa v priestoroch hypermarketu.

Predmet zdaniteľného plnenia je špecifikovaný v čl. 2 Zmluvy o postúpení pohľadávky zo dňa

16.02.2008 medzi postupcom HVZ, s.r.o. a postupníkom K. B. ako „Stavba bez DPH PIZZA PAZZA Žilina (- mezonet, stena sadrokartón, stena zateplenie....) a „Stavba bez DPH PIZZA PAZZA Martin (- závesná lampa, mezonet, chladiace zariadenie, vzduchotechnika....) a ďalej je opísaný rovnakým spôsobom v prílohe č. 1 a č. 2 k zmluve o postúpení pohľadávok zo dňa 06.11.2009 medzi postupcom K. B. a postupníkom ENAGON, s.r.o. Košice.

Zdaniteľné plnenie tak ako je identifikované v uvedených zmluvách vykazuje znaky technického zhodnotenia hmotného majetku t.j. výdavky na dokončené nadstavby, prístavby a stavebné úpravy, ktorého základné definičné znaky sú uvedené v § 29 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov. Keďže zákon o dani z príjmov túto ekonomickú kategóriu pojmovo upravuje, jej prevod vyvoláva právne následky i v oblasti dane z pridanej hodnoty. Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty pojem technického zhodnotenia neupravuje. Neznamená to však, že prevod technického zhodnotenia nie je zdaniteľným plnením podľa zákona. Prevod technického zhodnotenia zdaniteľnými osobami za protihodnotu je ekonomickou činnosťou v zmysle § 3 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. Vylúčiť určitú ekonomickú činnosť z predmetu dane z pridanej hodnoty možno iba explicitnou právnou úpravou smernicou o dani z pridanej hodnoty alebo výkladom smernice rozsudku Súdneho dvora Európskej únie. (Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty).

Technické zhodnotenie je ekonomickou kategóriou, ktorá nie je pojmovo upravená v občianskom zákonníku, ani v obchodnom zákonníku a z toho vyplýva problém identifikácie vzniku vlastníckeho práva a zmluvných typov, ktorými je možné túto ekonomickú hodnotu prevádzať medzi podnikateľskými subjektami. Z hľadiska občianskoprávneho ide o súčasť nehnuteľnosti, ktorá zdieľa právny režim hlavnej veci, s ktorou je trvale spojená. Oddelenie súčasti veci za účelom získania samostatného právneho režimu by viedlo k jej funkčnému znehodnoteniu.

Pre prevod technického zhodnotenia sa v podnikateľskej praxi používajú zmluvy o postúpení pohľadávky. V daňovej praxi nie je otázka použiteľnosti zmluvných typov na prevod technického zhodnotenia ustálená. V praxi sa používa zmluva o postúpení pohľadávok. Nejde však o postúpenie pohľadávky v zmysle § 10 ods. 2 písm. b/ zák. č. 222/2004 Z.z. Uvedené ustanovenie vychádza z čírej zmeny osoby v záväzkovom vzťahu. V zmysle zákona výlučná zmena osoby záväzkového vzťahu nie je považovaná za ekonomickú činnosť. V prípade technického zhodnotenia je tu však významný vecnoprávny aspekt k hnutelným veciam. Vzťah k technickému zhodnoteniu z hľadiska ekonomického je nevyhnutné priradiť k vecným právam.

Z týchto dôvodov najvyšší súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Ďalšie dokazovanie je potrebné viesť v súlade s vysloveným právnym názorom. Správca dane v ďalšom konaní musí preskúmať samotnú existenciu materiálneho plnenia, t.j. druh technického zhodnotenia a zaoberať sa jeho cenou, ktorá priamo ovplyvnila výšku uplatneného nadmerného odpočtu. V tejto časti nebolo vykonané dokazovanie a absentuje záver správcu dane. K skúmaniu tejto otázky vzhľadom na iné právne východiská správca dane nepristúpil. Je nevyhnutné mať na zreteli že apriórne vylúčenie prevodu technického zhodnotenia ako zdaniteľného plnenia môže viesť k záveru o porušení smernice o dani z pridanej hodnoty. Nie je totiž rozhodujúce, že slovenský občiansky zákonník ani obchodný zákonník tieto kategórie neupravujú. V danom prípade správca dane musí vykvalifikovať, či prevod technického zhodnotenia je dodaním tovaru, ak pre tento záver existujú dostatočné argumenty. Okolnosti nasvedčujú tomu, že v danom prípade môže ísť o dodanie služby podľa 9 ods. 1 písm. b/ zák. č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého dodaním služby je poskytnutie práva užívať hmotný majetok. Všeobecná definícia pojmu služby v § 9 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. súčasne vylučuje vznik právnej medzery pre nepomenované typy ekonomickej činnosti.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi ako úspešnému účastníkovi vznikol nárok na náhradu trov konania, ktorý nárok uplatnil v žalobe. Trovy konania však v zmysle § 151 ods. 1 O.s.p. nevyčísľil do 3 pracovných dní od vyhlásenia rozsudku. Najvyšší súd preto podľa § 151 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta O.s.p. priznal žalobcovi náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu,

ktoré pozostávali z náhrady súdneho poplatku z podanej žaloby 66 € a z náhrady súdneho poplatku z podaného odvolania 66 €.

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 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.