

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/25/2015
Identifikačné číslo spisu: 1013200484
Dátum vydania rozhodnutia: 26.07.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1013200484.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jaroslavy Fúrovej, v právnej veci žalobcu: eD' systém Slovakia, s.r.o., so sídlom Stará Vajnorská 21, Bratislava, IČO: 36 413 658, zastúpený: agner & partners, s.r.o., Špitálska 10, Bratislava, JUDr. Vojtech Agner, advokát a konateľ, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/26324/2013/5003 zo dňa 14.01.2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/64/13-86 zo dňa 29.10.2014 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/64/13-86 zo dňa 29. októbra 2014 p o t v r d z u j e .

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania pozostávajúcich z náhrady trov právneho zastúpenia v sume 177,86 eur, na účet jeho právneho zástupcu, vedený v Tatra banke, a.s. Bratislava, č.ú.:2628727394/1100 do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

I.

Rozsudkom č. k. 2S/64/2013-86 zo dňa 29.10.2014 krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) vyhovel žalobnému návrhu zo dňa 15.03.2013, ktorým sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/26324/2013/5003 zo dňa 14.01.2013, potvrdzujúceho dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900403/5/2646368/2012/Dur zo dňa 24.09.2012, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len Daňový poriadok), vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 10.649,58 eur.

II.

Žalobca v konaní pred krajským súdom spochybňoval správnosť záverov daňových orgánov, podľa ktorých mal v predmetnom zdaňovacom období porušiť ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) tým, že si uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 10.649,58 eur z nákupu produktov s názvom internetový kupón WEBKA INFO (ďalej aj webkarta) na základe dodávateľskej faktúry vyhotovenej spoločnosťou omega IT, s.r.o., Beňadická 11, Bratislava, IČO: 44 489 170 (600 kusov). Mal za to, že nakoľko následne tieto dodal spoločnosti DYNAMIC COMPUTERS Kft. do Maďarska, predaj tohto produktu uvedenej spoločnosti dôvodne deklaroval ako oslobodené dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 zákona o DPH. Nepovažoval za správne vyhodnotenie zistených skutočností vykonané daňovými orgánmi, podľa ktorého vzhľadom na povahu dodaného plnenia išlo o dodanie služby v inom členskom štáte EÚ (Maďarsko), nakoľko predaj a nákup webhostingových služieb existuje len medzi prevádzkovateľom služby a koncovým užívateľom (konečným zákazníkom), pričom hodnota webkarty je protihodnotou za dodanie elektronicky dodávanej webhostingovej služby. Nejde o plnenie spoločnosti omega IT, s.r.o., ale ide o dodanie webhostingovej služby od prevádzkovateľa služby pre koncového užívateľa, ktorý za dodanie služby zaplatí protihodnotu uvedenú na zakúpenej webkarte. Žalobca žiadnu dodávku služieb od spoločnosti omega IT, s.r.o. neprijal a teda mu nie je možné uznať právo na odpočítanie DPH z faktúry č. 200900056 zo dňa 8.10.2009 vyhotovenej uvedenou spoločnosťou. Pri predaji produktu WEBKA INFO medzi spoločnosťou omega IT, s.r.o. a žalobcom nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku a z tohto dôvodu nie sú dodávateľské faktúry faktúrami vyhovenými podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH, ale ide len o doklady, na ktorých je uvedená DPH; platenie DPH v danom prípade vyplývalo z § 71 ods. 6 zákona o DPH a nie z dôvodu vzniku daňovej povinnosti v tuzemsku.

Žalobca dôvodil, že webkarta je nosičom informácie o hesle, prostredníctvom ktorého je možné aktivovať a čerpať elektronicky dodávané webhostingové služby, ktoré prostredníctvom svojej infraštruktúry zabezpečuje anglická obchodná spoločnosť (prevádzkovateľ služby). Prenesením práva na aktivovanie a čerpanie elektronických služieb na distribútora poskytol prevádzkovateľ služby službu, ktorá je zdaniteľným plnením. Tým však nie je len tento prvý predaj produktu WEBKA INFO, ale je ním aj každý následný predaj v distribučnom reťazci, keďže aj takýto následný predaj spĺňa definíciu dodania služby podľa § 9 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Tým, že prevádzkovateľ služby (anglická spoločnosť) poskytol produkt WEBKA INFO ďalšej obchodnej spoločnosti (distributérovi), preniesol na ňu právo využívať elektronicky dodávané webhostingové služby. Každá webkarta obsahuje údaje potrebné na aktiváciu a čerpanie webhostingových služieb, pričom tieto údaje sú prístupné nielen koncovému užívateľovi (zákazníkovi), ale aj distributérovi. Svoj názor podporil argumentáciou poukazujúcou na ust. čl. 1 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme DPH, princíp daňovej neutrality a relevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ, v zmysle ktorej má DPH zaťažiť len koncového užívateľa a musí zostať úplne neutrálna vzhľadom na zdaniteľné osoby, ktoré vstupujú do procesu výroby a distribúcie pred štádiom konečného zdanenia a to bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo (napr. C-520/10 Lebara Ltd.)

Ako ďalší dôvod nezákonnosti napadnutého rozhodnutia namietal trvanie daňovej kontroly, z ktorej zistenia sú obsiahnuté v protokole zo dňa 22.08.2012 tvoriacom podklad napadnutého rozhodnutia, v období od 27.04.2010 do 10.09.2012, t.j. presahujúcom zákonnú lehotu dĺžku limitovanú v zmysle § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb.

III.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku právne vyhodnotil obsah žalobných dôvodov ako aj obsah písomného vyjadrenia k žalobe.

Ohľadne namietanej dĺžky daňovej kontroly ustálil že táto bola v súlade s § 15 ods. 17 zákona č.

511/1992 Zb., pričom inštitúty predĺženia a prerušenia daňovej kontroly boli použité v medziach zákona. Žalovaný zrozumiteľne vysvetlil, že žalobcom namietané úkony (výsluch svedkov Mgr. R. Z. a Ing. Š. I.) správca dane realizoval mimo rámca predmetnej daňovej kontroly, a to na základe požiadavky maďarskej daňovej správy o medzinárodnú výmenu informácií v zmysle Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti DPH, resp. Nariadenia Rady(ES) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH, pričom ich svedectvá daňové orgány v daňovej kontrole nepoužili a žiadne zo skutkových zistení správcu dane či žalovaného sa podľa odôvodnení rozhodnutí neopierajú o stanoviská týchto osôb.

V otázke právneho posúdenia uplatnenia ceny webkariet nakúpených od spoločnosti omega IT s.r.o. ako daňového výdavku podľa § 9 zák. č. 222/2004 Z. z. a dôvodnosti uplatnenia oslobodenia od dane dospel krajský súd k záveru, že daňové orgány vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci. Daňové orgány svoje rozhodnutia odôvodnili tým, že nákup a predaj webhostingových služieb prostredníctvom webkarty existuje ako zdaniteľné plnenie len medzi prevádzkovateľom služby a koncovým užívateľom, nakoľko prevádzkovateľ služby (anglická spoločnosť) po zadaní hesla uvedeného na webkarte poskytne službu (webhosting) konečnému zákazníkovi, ktorý za to zaplatí protihodnotu uvedenú na zakúpenej webkarte. Ak žalobca nebol konečným užívateľom služby, ale len ďalším v rade predajcov webkariet, žiadnu dodávku služieb od spoločnosti omega IT, s.r.o. neprijal a preto mu nie je možné uznať právo na odpočítanie DPH z nadobúdacej faktúry, keďže pri predaji webkariet spoločnosťou omega IT, s.r.o. žalobcovi nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku.

Takýto záver považuje krajský súd za nesúladný so závermi Súdneho dvora EÚ v prípade C-520/10 Lebara Ltd., kde v obdobnej veci Súdny dvor EÚ riešil otázku výkladu čl. 2 bod 1 Smernice o DPH v súvislosti s poskytovaním služieb telefónneho operátora, ponúkajúceho telekomunikačné služby spočívajúce v tom, že distribútorovi predáva telefónne karty obsahujúce všetky informácie potrebné na uskutočňovanie medzinárodných telefonických hovorov prostredníctvom infraštruktúry poskytovanej operátorom, a ktoré distribútor vo vlastnom mene a na svoj vlastný účet ďalej predáva koncovým užívateľom buď priamo alebo prostredníctvom iných zdaniteľných osôb, akými sú veľkoobchodní a maloobchodní predajcovia. Operátor v takomto prípade poskytuje odplatnú službu - telekomunikačné služby za protihodnotu distribútorovi avšak operátor nevykonáva druhé poskytovanie služieb za protihodnotu koncovému užívateľovi, ktorý po tom, ako nadobudne telefónnu kartu, vykonáva svoje právo uskutočňovať telefonické hovory tým, že využíva informácie uvedené na tejto karte. Krajský súd vyslovil názor, že pravidlá vyplývajúce z uvedeného rozsudku Súdneho dvora EÚ sú aplikovateľné aj na prejednávany prípad, v ktorom namiesto telefónnych kariet figurovali webkarty umožňujúce po zadaní hesla využívať webhostingové služby poskytované prevádzkovateľom tejto služby.

Z citovaného rozsudku súdneho dvora krajský súd vyvodil, že prevádzkovateľ, ponúkajúci webhostingové služby spočívajúce v tom, že distribútorovi predáva webkarty obsahujúce všetky informácie potrebné na použitie webhostingových služieb poskytovaných prevádzkovateľom služby prostredníctvom infraštruktúry a ktoré distribútor vo svojom mene a na svoj vlastný účet ďalej predáva prostredníctvom ďalších osôb, poskytuje distribútorovi službu za protihodnotu. Takáto služba (vrátane ďalších predajov v rámci distribučného reťazca tvoreného viacerými distribútormi) napĺňa definíciu služby v zmysle § 9 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a možno ju preto považovať za zdaniteľné plnenie, avšak len za predpokladu, že je preukázané skutočné poskytnutie služieb za protihodnotu. Musí teda byť preukázaná existencia právneho vzťahu, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, ktoré sú ekonomicky odôvodniteľné a zodpovedajúce všeobecnej definícii podnikania. Zároveň poukázal na to, že z informácií dostupných z administratívneho spisu sa javí, že nakupovanie a predaj webkariet v rade spoločností, ktorého súčasťou je aj žalobca, postráda za daných okolností akýkoľvek ekonomický zmysel a navodzuje dojem fiktívnych plnení zameraných na zneužívanie jednotného systému DPH. Skonštatoval, že daňové orgány v danom prípade nevenovali pozornosť realite a ekonomickej prijateľnosti predmetných obchodov ako jednej z podmienok pre vznik nároku na odpočítanie DPH.

IV.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalovaný a s poukazom na priebeh správneho konania a

právnou argumentáciu na ktorej boli založené preskúmané rozhodnutia namietať nesprávne právne posúdenie krajským súdom a žiadal napadnutý rozsudok zmeniť a žalobu zamietnuť.

Žalobca vo svojom vyjadrení k odvolaniu žiadal napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť s poukazom na cieľ správy daní, ktorým je správne určenie a vyrubenie dane, v súvislosti s čím musí správca dane v daňovom konaní prihliadať na všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Jeho právo na odpočítanie dane nie je dotknuté ani tým, že v daňovom priznaní za príslušné obdobie bol predaj tohto produktu deklarovaný ako oslobodené dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu EÚ podľa § 43 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. a to z dôvodu, že právo na odpočítanie dane je samostatným právnym inštitútom.

V.

Dňom 1.7.2016 nadobudol účinnosť zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP) upravujúci v zmysle § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 SSP, odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že vzhľadom na rozsah odvolacích dôvodov nie sú preukázané podmienky na zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu.

VI.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb.

Podľa § 9 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu.

Podľa § 19 ods. 2 vetá prvá zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

VII.

Predmetom súdneho prieskumu bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/26324/2013/5003 zo dňa 14.01.2013, potvrdzujúceho dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900403/5/2646368/2012/Dur zo dňa 24.09.2012, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 10.649,58 eur nakoľko správca dane ako aj žalovaný, rozhodujúci ako odvolací orgán nepovažovali za dôvodné uplatnenie práva na odpočet dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH v celkovej výške 10.649,58 eur z nákupu produktov s názvom internetový kupón WEBKA INFO na základe dodávateľskej faktúry od spoločnosti omega IT s.r.o. Bratislava č. 200900056 z 8.9.2009 za dodávku 600 ks predmetných kariet, ktoré boli následne dodané maďarskému odberateľovi, v súvislosti s čím bolo dodanie tohto tovaru do Maďarska deklarované ako oslobodené dodanie tovaru do iného členského štátu.

Žalovaný nepovažoval fakturovaný predmet dodávky od spoločnosti omega IT, s.r.o. za spôsobilé dodanie služieb, preto na jeho základe nemohol vzniknúť nárok na odpočet DPH. Pre jeho závery bolo podstatné právne posúdenie webkarty ako predmetu dodávky, ktorým je podľa daňových orgánov predaj a nákup webhostingových služieb, uznateľný za dodanie služieb len medzi prevádzkovateľom služby (anglická spoločnosť) a koncovým užívateľom.

Krajský súd správne pripomenul, že pri aplikácii právnych predpisov Slovenskej republiky musí byť zohľadnené aj členstvo Slovenskej republiky v Európskej únii, teda od 1. mája 2004 je každý orgán verejnej moci povinný aplikovať právo EÚ prednostne pred slovenským právom vtedy, ak je slovenský zákon v rozpore s právom EÚ (rozsudok Súdneho dvora EÚ 6/64, Costa v. ENEL) a konštantnou judikatúrou súdneho dvora a zároveň majú vnútroštátne orgány aplikácie práva, teda aj sudy, v rámci svojich právomocí vždy usilovať o eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, aby sa zabezpečila úplná účinnosť smernice a dosiahnutie jej cieľa (rozsudok súdneho dvora Adeneler, C-212/04, 4.7.2006) bez ohľadu na to, či ustanovenia použité pri výklade majú alebo nemajú priamy účinok.

Následne vyvrátil správnosť záveru daňových orgánov, že sprostredkovateľom realizovaný predaj webkariet nie je predmetom zdaniteľného plnenia. Argumentáciou na základe záverov rozsudku SD EÚ C- 520/10 Lebara Ltd. odôvodnil, že vzhľadom na obdobnú povahu predmetu plnenia dodávka služieb, nosičom prístupu ku ktorým je webkarta nepochybne je zdaniteľným plnením v zmysle §9 ods. 1 zákona o DPH. Zároveň vytkol daňovým orgánom, že sa nevysporiadali s otázkou zjavej absencie ekonomického zmyslu reťazca nákupov a predajov webkariet, navodzujúcej dojem fiktívnych plnení zameraných na zneužívanie jednotného systému DPH. Treba prisvedčiť krajskému súdu, ako aj vyjadreniu žalobcu, že správca dane je povinný v zmysle ust. §§ 2,3,44 daňového poriadku, zistiť všetky skutočnosti vedúce k správnenému určeniu dane. V danom prípade to nepochybne v sebe zahŕňa aj skúmanie, či sa nejedná o formálne bezvadne preukázané plnenia, účelom ktorých je získanie daňovej výhody. Ako nedôvodnú krajský súd nesprávne vyhodnotil žalobnú námietku prekročenia maximálnej prípustnej doby trvania daňovej kontroly. Dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia bol teda nesprávny právny záver daňových orgánov v základnej otázke, či plnenie fakturované žalobcovi jeho dodávateľom, spoločnosťou omega IT s.r.o. na základe faktúry č. 200900056 zo dňa 8.10.2009 je zdaniteľným plnením .

VII.

Najvyšší súd nezistil procesné vady, ktoré by boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správneho orgánu a žalobnými dôvodmi, rozsahom ktorých je pri svojej rozhodovacej činnosti viazaný (§250h ods.1 O.s.p.). Odvolací súd sa preto v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi prvostupňového rozsudku (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s ust. § 219 ods. 2 O.s.p.), ktorý potvrdil. .

Daňové orgány ktoré sú v ďalšom konaní viazané dôvodom zrušenia svojho rozhodnutia, sú povinné tento dôvod zohľadniť a vec znovu prejednať postupom, výsledkom ktorého bude zákonným spôsobom vydané rozhodnutie o správnom určení dane.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd v zmysle ust. §250k O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods. 1 O.s.p. a § 142 ods. 1 O.s.p tak, že procesne úspešnému žalobcovi priznal nárok na náhradu trov odvolacieho konania spolu v sume 177,86 eur pozostávajúcich z vyčíslenej náhrady trov právneho zastúpenia v zmysle § § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. za 1 úkon právnej služby (pisomné vyjadrenie k odvolaniu) v sume 139,83 eur + 20% DPH, 1x za paušálna náhrada 8,39 eur + 20% DPH. Žalovaného zaviazal uhradiť náhradu trov konania v stanovenej lehote na účet žalobcu č. 2628727394/1100 vedený v Tatra banka, a.s. Bratislava.

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 opravný prostriedok nie je prípustný,