



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. Gabriely Gerdovej, v právnej veci žalobcu: **C., s.r.o.**, so sídlom Š., zastúpený Advokátskou kanceláriou JUDr. L., s.r.o., so sídlom Š., proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Vazovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 16. februára 2011 č. I/224/2920-14890/2011/992128-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/49/2011-42 zo dňa 09.11.2011, jednomyseľne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/49/2011-42 zo dňa 09.11.2011 **m e n í** tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného zo dňa 16. februára 2011 č. I/224/2920-14890/2011/992128-r **z r u š u j e** a **v r a c i a** 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. L., s.r.o., N.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 16. februára 2011 č. I/224/2920-14890/2011/992128-r, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Vráble zo dňa 05.05.2010 č. 628/230/33-3156/10/Há, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona

č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2007 v sume 2.775,44 € z dôvodu porušenia ust. § 19 ods. 2 v nadväznosti na § 2 ods. 1 písm. b/ zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH alebo zákon č. 222/2004 Z.z.).

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konania mu predchádzajúceho dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju v zmysle § 250j ods.1 O.s.p. zamietol.

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu posudzoval v zmysle ustanovení § 2 ods. 1 písm. a/, b/ v spojení s § 8 ods. 1 písm. a/, s § 9 ods. 1, s § 15 ods. 1, s § 19 ods. 2, s § 22 ods. 1 a s § 43 ods. 1 zákona o DPH a v zmysle ustanovení § 2 ods. 6 a s § 29 ods. 1, 2, 8 zákona č. 511/1992 Zb. a súčasne v zmysle čl. 131 a čl. 24 Smernice Rady č. 2006/112/ES (ďalej len Smernica).

Krajský súd považoval medzi účastníkmi za sporný výklad ustanovení § 19 ods. 2 a § 43 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty a to, či žalobcovi vznikol nárok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Či ekonomickú činnosť, vykonávanú v zmysle predloženej Dealerskej zmluvy, uzavretej s obchodným partnerom v rámci EU – poskytovanie záručných opráv autobusov v rámci oprávnených reklamácií zákazníkov, bolo potrebné posudzovať podľa § 19 ods. 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. b/ citovaného zákona, t.j. ako službu v tých prípadoch, kde žalobca použil náhradné diely, ktoré mal vo svojom vlastníctve a tieto nezdanil vôbec.

Krajský súd z administratívneho spisu žalovaného, súčasťou ktorého bol i spis správcu dane zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období január až december 2007 daňový subjekt (žalobca), v zmysle Dealerskej zmluvy zo dňa 09.12.2003 a jej príloh platných pre rok 2007 č. 3/2004/SK uzavretej so spoločnosťou K., a.s. (od 03.01.2007 I., a.s.) žalobca ako dealer nakupoval a predával tovar nakúpený v Českej republike od výrobcu I. Tovar od tohto dodávateľa žalobca uviedol do daňových priznaní DPH ako intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, ktorý zdanil a daň si odpočítal; následne predaj tohto tovaru na území SR zdanil a zákazníkom poskytol dvojročnú záruku. Žalobca na základe Dealerskej zmluvy vystupoval ako autorizovaný dealer K., poverený distribúciou a servisom jej výrobkov a zaviazal sa pod svojím menom a vo svoj vlastný prospech predávať výrobky K. konečným zákazníkom, ktorých sídlo sa nachádza na území SR. Žalobca vykonával kontrolu a úpravu výrobkov K. pred dodaním, záručné práce (servis) a asistenčný nonstop servis, servis zameraný na opravy, ako i opravy vozidiel K., ktoré sa už nevyrábajú s tým, že K. bude dodávať zmluvné výrobky žalobcovi so všetkými právami podľa záruk uvedených v zmluve; podľa príloh k tejto zmluve, platné pre rok 2007.

Krajský súd konštatoval, že daňovou kontrolou zdaňovacieho obdobia bolo zistené, že v prípade oprávnenej reklamácie žalobca vyhotovil odberateľské faktúry pre dodávateľskú spoločnosť I., a.s. za servis výrobkov K. vykonaných na Slovensku, konkrétne za servisné prehliadky, za záručné opravy, pri ktorých neboli použité náhradné diely a za záručné opravy, pri ktorých náhradné diely použité boli. Správca dane po kontrole zvýšil daň a základ dane, pretože cenu použitého náhradného dielu žalobca fakturoval bez dane. Žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu

za zdaňovacie obdobie marec 2007 v sume 2.775,44 € z dôvodu porušenia § 19 ods. 2 v nadväznosti na § 2 ods. 1 písm. b/ zák. č. 222/2004 Z.z. zákona o dani z pridanej hodnoty s tým, že záručné opravy autobusov vykonané v rámci oprávnených reklamácií zákazníkov a zároveň v zmysle dealerskej zmluvy na Slovensku a za protihodnotu zdanil iba čiastočne, a to tak, že cenu vykonanej práce zdanil sadzbou 19% a cenu použitých náhradných dielov, ktoré mal vo svojom vlastníctve, nezdanil vôbec. Žalobca v žalobe v podstate uviedol rovnaké dôvody ako v odvolaní.

Krajský súd zdôraznil, že dňom 01.01.2007 nadobudla účinnosť Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 (ďalej len Smernica), ktorá nahradila šiestu smernicu Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá Smernica je záväzná pre každý členský štát pokiaľ ide o dosiahnutie výsledku, pričom voľba formy alebo metód na dosiahnutie výsledku je ponechaná na vnútroštátne orgány s tým, že Zákon o DPH č. 222/2004 Z.z. je vypracovaný v súlade s touto Smernicou (a do 31.12. 2006 bol v súlade so Šiestou Smernicou), majúc za to, že správca dane objasnil všetky skutočnosti v súvislosti so splnením podmienok vyplývajúcich z ust. § 8 a § 9 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a rozdiely medzi ním v nadväznosti na doklady predložené žalobcom.

Podľa názoru krajského súdu žalobca si nesprávne vysvetlil svoj postup pri poskytovaní záručných opráv autobusov (nakúpených od výrobcu v Českej republike a predaných na Slovensku) v rámci oprávnených reklamácií zákazníkov pokiaľ tvrdil, že správca dane postupoval nesprávne, ak mu vyrubil rozdiel dane za zdaňovacie obdobie tak, ako je to uvedené v prvostupňovom rozhodnutí a dorubil mu daň z dôvodu, že u vymenených náhradných dielov, ktoré vlastnícky patrili žalobcovi pri záručných opravách nepostupoval zmysle § 19 ods. 2 a použitý náhradný diel na výmenu poškodenej súčiastky u reklamovaného autobusu nezdanil pri vrátení tejto súčiastky výrobcovi tvrdiac, že ako autorizovaný dealer výrobcu autobusov I. a.s. (predtým K. a.s.) postupoval podľa Dealerskej zmluvy a v rámci záručnej opravy pri opodstatnenej reklamacii poškodenú súčiastku – náhradný diel vymenil, ktorý vrátil výrobcovi ako tovar bez DPH z dôvodu, že už raz vymenený náhradný diel bol zaplatený ako súčiastka autobusu, a preto postupoval podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, t.j. uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v rámci EU, majúc za to, že išlo o službu – servis a prevod vlastníckeho práva k poškodenému tovaru – náhradného dielu prešla na výrobcu, pričom rozhodujúci charakter má náhradný diel tovar, a nie služba (úhrada za pracovný čas), nesúhlasiac s tvrdením správcu dane a žalovaného.

Krajský súd zastával názor, že v preskúmvanej veci je potrebné rozlišovať vzťah medzi žalobcom ako daňovým subjektom vo vzťahu k svojim zákazníkmi v rámci poskytovania záručných opráv v zmysle Dealerskej zmluvy a vzťah medzi žalobcom ako daňovým subjektom a výrobcu autobusov I., ktoré žalobca od tohto dodávateľa nakupoval a zároveň sa zaviazal ako podnikateľ poskytovať záručné a pozáručné opravy na nakúpené autobusy od výrobcu a ním predané zákazníkmi na území Slovenskej republiky. Uviedol, že pokiaľ žalobca ako predajca autobusov, ktoré sám predtým odkúpil od uvedeného výrobcu K. (I.) vo vzťahu k svojim zákazníkmi (kupujúcim) vystupuje ako predávajúci a tento vzťah sa medzi nimi posudzuje v zmysle §§ 411 a nasl. Obchodného zákonníka s poukazom na to, že reklamačné konanie je upravené v inom právnom predpise, ktorý žalobca ako predávajúci musí dodržať, inak by niesol sankcie podľa príslušného právneho predpisu. Krajský súd súhlasil s tvrdením žalobcu a správcu dane, že zákon o DPH samostatne nerieši postup pri reklamacii tovaru, majúc za to, že to ani nie je nutné, pretože službu a dodanie tovaru daňový

subjekt vždy musí posúdiť z hľadiska predpisov zákona o DPH, ktorý je špecifický zákon vo vzťahu k daňovému subjektu, ktorý je zároveň v preskúmvanej veci i podnikateľský subjekt ako právnická osoba a nakúpený tovar. Teda autobusy predáva a poskytuje i servisné služby.

Ďalej krajský súd konštatoval, že v zmysle ust. § 9 zákona o DPH je potrebné považovať za službu každé plnenie za protihodnotu, ktoré nie je dodaním tovaru, majúc za to, že na správnosti rozhodnutia správcu dane nemení ani skutočnosť, že správca dane použil terminológiu „zložená služba“ a takýmto spôsobom vyložil ust. § 9 službu poskytovanú žalobcom, pričom správca dane jasne vysvetlil v čom bol nesprávny postup žalobcu, teda v čom porušil zákon o DPH pokiaľ poskytoval záručný a pozáručný servis reklamovaných autobusov v zmysle dealerskej zmluvy a uplatnený postup žalobcu, ktorý v prípade oprávnenej reklamácie vyhotovil v prospech výrobcu odberateľskú faktúru, ale DPH v nej uplatnil k cene práce (vynaložený pracovný čas), avšak cenu použitého náhradného dielu v jeho vlastníctve fakturoval bez dane a uplatnil pritom režim dodávok oslobodených od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH. Podľa názoru súdu správca dane v súlade so zákonom odôvodnil svoje rozhodnutie, že tento postup môže uplatniť daňový subjekt (platiteľ dane) len vtedy, ak tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň v členskom štáte, bol fyzicky prepravený z tuzemska do iného členského štátu a predaj bol uskutočnený za protihodnotu, keď nad akúkoľvek pochybnosť, s poukazom na výsledky daňovej kontroly u žalobcu nešlo o takýto prípad, pretože reklamované chybné súčiastky žalobca iba vrátil výrobcovi do Českej republiky, teda do iného členského štátu v rámci EÚ z dôvodu, aby splnil dohodnuté podmienky podľa uzavretej dealerskej zmluvy, pričom ide o právny vzťah iba medzi žalobcom a výrobcom, s poukazom na to, že zákonodarcia v zákone o DPH jednoznačne rozlišuje dodanie tovaru a stanovuje i podmienky tohto dodania a poskytnutie služby, kde tiež upravuje podmienky dodania služby spolu s následkami.

Podľa názoru krajského súdu, ak sa poskytuje služba na výrobok, kde je potrebné vymeniť súčiastku, ktorá je neoddeliteľná od predaného výrobku, aby bol funkčný (čo je i prípad reklamácie poškodeného dielu predaného autobusu), takúto službu nie je možné rozdeliť na službu za prácu podľa § 9 zákona o DPH a náhradný diel posúdiť ako dodanie tovaru podľa § 8 zákona o DPH ako to tvrdí žalobca, pretože takýto tovar nespĺňa podmienky v zmysle zákona o DPH a je súčasťou služby ako takej poskytnutej za protihodnotu, považujúc záver žalovaného a správcu dane, že u žalobcu išlo o poskytnutie služby, za správny a v súlade so zákonom o DPH a so Smemicou Rady č. 2006/112/ES, keďže vychádzali pri posudzovaní poskytovania záručných a pozáručných opráv na reklamovaných autobusoch žalobcom zo skutočného obsahu právneho úkonu.

Krajský súd dospel k záveru, že ak žalobca v zmysle dohodnutých podmienok podľa Dealerskej zmluvy vracal výrobcovi autobusov I. so sídlom CZ chybné súčiastky, bolo to z dôvodu, aby v prípade oprávnenej reklamácie si mohol uplatniť u tohto výrobcu svoje nároky zo zmluvy podľa prílohy G3 odsek 6, keďže ide o vzťah výrobcu ako dodávateľa tovaru a zákazníka – žalobca ako odberateľa výrobkov, ktorý poskytuje i záručný a pozáručný servis na tieto výrobky na území Slovenskej republiky, avšak ako samostatný subjekt, ktorý nie je pobočkou výrobcu na území Slovenskej republiky, teda o subjekt prepojený ekonomicky s materskou organizáciou, t.j. výrobcom – I., správca dane v súlade so zákonom vydal dodatočný platobný výmer, ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie podľa § 44 ods. 6 písm. v/ bod prvý zákona o správe daní a poplatkov, s poukazom na správnosť záveru daňových orgánov, keď vychádzali zo skutkových zistení na základe predložených faktúr a dokladov u tých prípadoch, v ktorých žalobca použil náhradné diely v rámci servisných služieb do predaných autobusov a zákazník

si uplatnil reklamáciu na poškodenú súčiastku a žalobca túto službu, t.j. vymenený náhradný diel fakturoval bez dane, čím porušil zákon o DPH, lebo službu v zmysle daňových predpisov je potrebné vykladať tak, že ide o poskytnuté plnenie za protihodnotu, teda nielen za čas nevyhnutný na výmenu poškodenej súčiastky, ale aj hodnota samotnej súčiastky, ktorá bola použitá, a teda nie je možné charakter takejto služby rozdeliť na dve časti tak, ako to vykladá žalobca.

Ďalej krajský súd poukázal na to, že záručný a pozáručný servis, ktorý žalobca poskytoval na území Slovenskej republiky je potrebné podradiť pod článok 24 bod prvý Smernice a článok 44 Smernice, ktorá upravuje miesto poskytovania služby zdaniteľnou osobou, z ktorého článku (44 Smernice) vyplýva, že ide o zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, majúc za to, že žalobca v kontrolovaných prípadoch podľa predložených faktúr mal postupovať podľa § 9, § 15, § 19 ods. 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH a v tých prípadoch, kde poskytol službu – servis záručnej opravy autobusu (predaného zákazníkovi) v rámci zákonnej reklamácie, mal vystaviť faktúry i na vymenený náhradný diel, ktorý bol v jeho vlastníctve (ktorý mal na sklade) s daňou, keďže vymenený náhradný diel zostal v tuzemsku, s poukazom na to, že išlo o službu, kde základom dane bola protihodnota, ktorú dodávateľ prijal alebo mal prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za zdaniteľný obchod znížená o daň (§ 22 ods. 2 zákona), s tým, že základ dane v preverovaných prípadoch zahŕňa cenu vykonanej práce a zároveň aj cenu použitého náhradného dielu a dňom dodania predmetnej služby vznikla žalobcovi daňová povinnosť z poskytnutej služby záručnej opravy vrátane použitých náhradných dielov. Uviedol, že v preskúmvanej veci žalovaný a správca dane nerozhodovali o zaťažení reklamovaného náhradného dielu (chybná súčiastka) daňou 19% DPH, ale správca dane rozhodoval o zatažení použitého náhradného dielu, ktorý bol vo vlastníctve žalobcu, ktorý bol oddaný pri jeho kúpe od dodávateľov z tuzemska, čo potvrdil i žalobca v podanej žalobe, že daň z tohto tovaru si odpočítal, tovar však zostal na území SR.

Žalobca podal proti rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote odvolanie z dôvodu, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že preskúmvané rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na nové konanie.

V dôvodoch odvolania sa nestotožnil s názorom krajského súdu, ktorý sa odvoláva na povinnosti žalobcu pri uplatňovaných reklamáciách v zmysle príslušných právnych predpisov, v ktorej súvislosti poukázal na to, že postup pri reklamáciách je v danom prípade presne upravený v zmysle platného zákona v uzatvorených zmluvách, v ktorých je uvedený reklamačný postup, ako aj to, že žalobca nie je bežným, ale výhradným zástupcom v SR, s určitými pravidlami, právami a obmedzeniami.

Namietal, že správne orgány oboch stupňov, ako aj prvostupňový súd nesprávne vyhodnotili skutkové zistenia týkajúce sa zmluvného dojednaní medzi zmluvnými partnermi reklamácie výrobkov (autobusov) alebo ich častí, ktoré priamo vo svojich rozhodnutiach citovali a vyvodili z nich nesprávny právny záver. Uviedol, že tým, že vystavil faktúru za poškodený náhradný diel – súčiastku pre výrobcu K. a.s. (I. , a.s.) vo výške 95% z tarifnej ceny K. a.s. – I. , a.s. bez dane, uskutočnil finančné vyrovnanie v zmysle dealerskej zmluvy.

Dôvodil, že v zmysle zákona DPH dodanie tovaru podľa § 8 je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, s poukazom na to, že v tomto prípade správca dane dodáva nové náhradné diely, ktoré boli použité pri záručných opravách (pre majiteľov autobusov) a podľa správcu dane mali byť fakturované s daňou pre I. , s.r.o. ako dodanie tovaru, čo ale nezodpovedá zásadám logického myslenia a nie je v súlade s § 8 zákona DPH v znení neskorších predpisov, keď vlastnícke právo k vymenenému tovaru v tomto prípade prechádza na majiteľa autobusu. Tvrdil, že z dôvodu, že sa ide o záručnú opravu daňový doklad – faktúra za dodanie tovaru nemôže byť vystavená pre majiteľa autobusu a je nelogické, aby bola faktúra vystavená pre výrobcu, pretože tomu nová vymenená súčiastka nebude dodaná, ani sa nestane jej vlastníkom, a preto spoločnosť C., s.r.o. pre výrobcu – K., a.s. – I. , a.s. vystavila faktúru, ktorej predmetom bol použitý náhradný diel, z dôvodu, že vlastnícke právo prechádza na uvedenú spoločnosť. Vytýkal správcovi dane, že nebral do úvahy dôkaz predložený spoločnosťou C., s.r.o., z ktorého je jednoznačné, že tovar, ktorý bol predmetom vystavených faktúr skutočne opustil tuzemsko – Slovenskú republiku, keď poškodené náhradné diely boli zasielané na posúdenie k výrobcovi, čo je zaevidované v systéme INTRASTAT, s poukazom na to, že z uvedených dôkazov vyplýva, že tovar uvedený na faktúre je tovar, ktorý je uvedený v colnom Štatistickom systéme a tento tovar opustil tuzemsko a bol dodaný (za protihodnotu) a prepravený do iného členského štátu. Namietal, že tým, že správca dane dodáva nové náhradné diely, ktoré boli použité pri záručných opravách (pre majiteľov autobusov) a podľa správcu dane mali byť fakturované s daňou pre I. ,a.s. ako dodanie tovaru, nerieši základnú podmienku vlastnícke právo k tovaru, ktoré v tomto prípade prechádza na majiteľa autobusu. Vyslovil názor, že nakoľko sa jedná o záručnú opravu, daňový doklad – faktúra za dodanie tovaru nemôže byť vystavená pre majiteľa autobusu, ale pre výrobcu, ktorý v zmysle dohodnutých podmienok platí za reklamáciu, s poukazom na to, že keďže zákon o DPH nerieši reklamačné konanie, tak podnikateľský subjekt musí postupovať tak, aby neporušil zákon o reklamačnom konaní a zároveň rešpektoval zákon DPH v jeho základnej podstate.

Ďalej dôvodil, že pre správne uplatnenie dane z pridanej hodnoty je vhodné najprv vykonať analýzu zdaniteľného obchodu a pozrieť sa, aký cieľ majú jednotlivé prvky plnenia pre zákazníka. Na základe tejto analýzy je možné určiť, či ide o jedno zložené plnenie s jedným základom dane alebo o viaceré odlišné plnenia a stanoviť, o aký zdaniteľný obchod, ktorý je predmetom dane ide, teda či ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, s poukazom na to, že Súdny dvor ES sa opiera o to, čo je účelom a zámerom plnenia, aký je cieľ oslobodenia od dane a či plnenie tomuto cieľu zodpovedá úplne alebo čiastočne a súčasne, že z platnej judikatúry Súdneho dvora EU vyplýva, že každé plnenie má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé plnenie.

Súčasne žalobca poukázal na to, že úmyslom spoločnosti C., s.r.o. nie je podvádzať a krátiť dane, ale rešpektovať zákony, daňové predpisy a povinnosti z nich vyplývajúce plniť s tým, že správca dane chybnou interpretáciou právnych predpisov spochybňuje hodnovernosť žalobcu a zároveň tým spochybňuje hodnoty, ktoré žalobca uznáva a ktoré sú späté s celou jeho existenciou.

Záverom vyslovil názor, že rozsudok súdu prvého stupňa nie je správny, keď sa stotožnil s názorom daňových orgánov s tým, že nebol dodržaný zákon o DPH t.j. uvedené plnenie predstavuje poskytnutá služba a dodanie tovaru, ktoré tvoria jeden celok – zložené plnenie, má charakter služby s povinnosťou zdaniť toto plnenie ako celok, a preto svoje odvolanie v zmysle § 205 ods. 2 O.s.p. odôvodňuje tým, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a súd na základe vykonaných dôkazov

dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, vôbec sa nevysporiadal s prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastník (§ 8 odst. 1 zákona DPH), t.j. uvedené plnenie poskytnutú službu a dodanie tovaru – poškodeného, reklamovaného, dodaného do iného členského štátu (§ 43 zákon DPH oslobodenie od dane) prekvalifikoval do zloženého plnenia, ktoré má charakter služby, napriek tomu, že bol dodaný do iného členského štátu, namietajúc, že správca dane neoprávnene zdanil dodanie tovaru v tuzemsku, pretože k dodaniu tovaru v tuzemsku nedošlo, ale v skutočnosti bol dodaný do iného členského štátu.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 27.01.2012 k odvolaniu uviedol, že sa pridrižiava podrobných vyjadrení, ktoré boli zaslané Krajskému súdu v Nitre a sú súčasťou spisu.

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 podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného zo dňa 16. februára 2011 č. I/224/2920-14890/2011/992128-r zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Ide o právny a daňový vzťah medzi žalobcom ako dealerom a spoločnosťou I. , a.s. V., Česká republika ako výrobcou autobusov, vyplývajúci zo záručných opráv autobusov, realizovaných žalobcom ako dealerom na území Slovenskej republiky, v prospech koncových zákazníkov žalobcu.

Z obsahu spisu najvyšší súd zistil, že správca dane prekvalifikoval zdaniteľné plnenie, ktoré bolo deklarované žalobcom v predmetných faktúrach ako intrakomunitárne dodanie vadného náhradného dielu výrobcovi K., a.s (I. , a.s.) za odplatu vo výške 95% z tarifnej ceny výrobcu.

Spor v prvom rade spočíva v tom, či na faktúrach žalobcu deklarované dodanie tovaru I. , a.s. sa týka nového náhradného dielu, ktorý bol použitý (vymenený) pri oprave, alebo či deklarované dodanie tovaru sa týka vadného náhradného dielu, ktorý žalobca v zmysle zmluvných podmienok záručných opráv na základe Dealerskej zmluvy č. 3/2004/SK zo dňa 09.12.2003 a jej prílohy – G3, vracal výrobcovi I. , a.s., Česká republika. Prvotný problém podľa zistenia senátu spočíva v identite tovaru deklarovaného vo faktúrach.

Žalobca tvrdil, že vo faktúrach deklarované zdaniteľné plnenie je tovar – vrátený vadný náhradný diel – súčiastka, zaslaný výrobcovi do iného členského štátu EU (Českej republiky). V tomto prípade ide o oslobodené dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu EU v zmysle § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. Dodanie tovaru do ČR je preukázané. Cena poškodeného náhradného dielu, ako aj jeho hmotnosť sú uvedené na faktúre a totožné

s hlásením, ktoré bolo vystavené štatistickým systémom INTRASTAT pre obeh tovaru v rámci EU, platný v roku 2007.

Naproti tomu správca dane vychádzal zo zistenia, že deklarovaným tovarom boli nové náhradné diely, vymenené (použité) pri oprave, ktoré sa stali súčasťou celkovej služby žalobcu, poskytnutej žalovanému na území SR. Správca dane pritom vychádzal zo zmluvných podmienok medzi žalobcom a I. , a.s., podľa ktorých mal žalobca vyúčtovať cenu služby a použitého náhradného dielu. Zmluvné podmienky, príloha G3 Dealerskej zmluvy hovoria o použitom náhradom diele, ktorý pojem výkladom zodpovedá novému náhradnému dielu, ktorý bol pri záručnej oprave namontovaný.

Senát dospel k záveru, že nemožno odhliadnúť od skutočnosti, že faktúry súčasne plnili funkciu dodacieho listu. Tovar bol na faktúrach jednoznačne identifikovaný ako vadný náhradný diel popisom i hmotnosťou, ktorý žalobca vracal výrobcovi do Českej republiky. Použitá formulácia „vývozca výrobkov uvedených v tomto dokumente vyhlasuje...“. Uvedené nasvedčuje, že žalobca vystavoval faktúry v rozpore s dikciou zmluvných podmienok, ktoré mu určovali faktúrou vyúčtovať použitý, t.j. nový náhradný diel. Odchýlenie sa od zmluvných podmienok je však súkromnoprávnou záležitosťou daňových subjektov, ktoré môžu zavedením vlastných obchodných zvyklostí dať autonómny význam neurčitým zmluvným pojmom a zmeniť spôsob uskutočňovania vzájomných plnení. Či k takémuto postupu došlo by malo potvrdiť I. , a.s. Z hľadiska daňového a pre správcu dane je rozhodujúce reálne, materiálne uskutočnené plnenie a skutočnosť, aby toto reálne plnenie zodpovedalo deklarovanému plneniu vo faktúre. *Vnútorštátnemu súdu prináleží posúdiť, či zo skutočností, ktoré mu boli predložené vyplýva, že ide o jedno plnenie, bez ohľadu na zmluvnú štruktúru plnení (Súdny dvor EU C-425/06 Part Service Srl, bod 54).*

Okolnosti nasvedčujú tomu, že žalobca skutočne vo faktúrach uvádzal dodanie vadného náhradného dielu za protihodnotu 95% tarifných cien výrobcu. Ide o atypickú daňovú transakciu, spočívajúcu v odplatnom plnení za vadný náhradný diel, ktorá v kontexte záručnej opravy však môže mať reálny hospodársky dôvod. Pokiaľ ide o spätný prevod vlastníckeho práva k vadnej súčiastke ako hnutelnej veci, ten sa ex lege uskutočňoval tradíciou, reálnym odovzdaním. Výrobca v dôsledku reklamácie k vymenenému náhradnému dielu vlastnícke právo nenadobúdal. To prešlo na konečného zákazníka, ktorý bol vlastníkom v záručnej lehote opravovaného autobusu. V konaní nebolo osvedčené, že cieľom transakcie by bolo zneužitie systému DPH. V tejto súvislosti senát považuje za potrebné poukázať na bod 47 rozsudku Súdneho dvora EU vo veci *C-425/06 Part Service Srl* „voľba podnikateľa medzi oslobodenými plneniami a plneniami podliehajúcimi dani sa môže zakladať na množstve prvkov a najmä na úvahách daňovej povahy, týkajúcich sa objektívneho režimu DPH. Keď má platiteľ dane možnosť výberu medzi dvoma plneniami, šiesta smernica mu neukladá vybrať si to, ktoré implikuje platbu najvyššieho DPH. Naopak, platiteľ dane má právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzil svoj daňový dlh (Rozsudok Halifax a i. už citovaný, bod 73).

Pokiaľ predmetom reálneho dodania tovaru výrobcovi autobusov do Českej republiky bol vadný náhradný diel oproti finančnému vyrovnaniu 95% tarifných cien výrobcu, správca dane nemože „skutkovo“ prekvalifikovať toto plnenie tak, že jeho predmetom bol nový náhradný diel. Identita reálnej daňovej transakcie a reálneho dodania tovaru sa „skutkovo“ prekvalifikovať nedá, bez zmeny dôkaznej situácie. Prekvalifikácia môže spočívať iba v inej subsumpcii materiálne daného skutkového stavu.

Pre DPH je rozhodujúce zachovanie princípu daňovej neutrality. V prípade dodania tovaru do iného členského štátu EU je tovar oslobodený od DPH na výstupe iba v prípade, ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať. Je dôležité, či výrobca I. , a.s., V., Česká republika pri dodaní – vrátení vadnej súčastky žalobcom uplatnil systém samozdanenia dodania tovaru zo Slovenskej republiky do Českej republiky ako iného členského štátu EU (reverse – charge). Mechanizmus reverse charge uľahčuje odberateľovi, v tomto prípade výrobcovi, zdaniť tovar – vadnú súčastku vo svojom štáte bez zložitého uplatňovania nároku na odpočet dane v inom štáte (SR).

Senát ďalej vyhodnotil ako podstatnú skutkovú okolnosť (konštatovanú aj súdom prvého stupňa na str. 6 rozsudku), že žalobca ako dealer od výrobcu autobusy aj nakupoval a následne ich vo vlastnom mene predával konečným zákazníkom (bod 59.1.1. Dealerskej zmluvy). Táto skutočnosť nebola žalovaným v daňovom konaní podrobnejšie analyzovaná. Vyplýva z nej však, že ak bol dealer súčasne v postavení kupujúceho, právny režim jeho nárokov zo záruky je obdobný ako režim konečných zákazníkov, t.j. nárok ex lege vrátiť vadnú súčastku a žiadať finančnú kompenzáciu.

Posúdenie, ktorý z prvkov uskutočnenej daňovej transakcie prevláda má povahu zásadnej právnej otázky, ktorá nie je explicitne riešená ani v zákone o DPH, ani v smernici. Inštitút tzv. zloženého plnenia a jeho právnej kvalifikácie je vytvorený judikatúrou Súdneho dvora EU. Pokiaľ žalovaný predmet konania posúdil ako zložené plnenie, mal sa pri svojej subsumpcii odvolať aj na konkrétne rozsudky Súdneho dvora EU. Pri neexistencii explicitného ustanovenia v zákone o DPH a v smernici, rozsudky Súdneho dvora vyplňajú právnu medzeru. V prípade, že žalovaný dôjde k záveru, že na danú situáciu neexistuje rozsudok, v tom prípade musí svojou argumentáciou vytvoriť súdu podklad pre prípadné polozenie prejudiciálnej otázky v následnom súdnom konaní.

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 i v odvolaní. Trovy konania však v zmysle § 151 ods. 1 O.s.p. nevyčíslil 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).

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

V Bratislave dňa 05. februára 2013

JUDr. Ivan R U M A N A, v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková