

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/30/2018  
Identifikačné číslo spisu: 2016200420  
Dátum vydania rozhodnutia: 31.07.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2016200420.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu: JK Gabčíkovo s.r.o., so sídlom Patašská 586, Gabčíkovo, IČO: 35 844 761, zastúpeného PETERKA & PARTNERS advokátska kancelária s.r.o. organizačná zložka, so sídlom Kapitulská 18/A, Bratislava, IČO: 35 884 703, proti sťažovateľovi (žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 531154/2016 z 22. apríla 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/47/2016-168 z 29. novembra 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/47/2016-168 z 29. novembra 2017 z a m i e t a .

Žalobcovi p r i z n á v a nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania proti sťažovateľovi.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 14S/47/2016-168 z 29.11.2017 podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 531154/2016 z 22.04.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Podľa § 167 ods. 1 SSP správny súd priznal žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

2. Z prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Trnava, pobočka Dunajská Streda č. 1784150/2015 zo 17.12.2015 správny súd zistil, že správca dane týmto rozhodnutím vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2008 v sume 24 466,54 € s odôvodnením, že dodávateľ dodal tovar - živé jatočné ošípané, porážku ošípaných objednala spoločnosť ESSEN GROUP KFT a tovar ktorý opúšťal územie tuzemska boli bravčové polovice. Z vyššie uvedených dôvodov podmienky na uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) splnené neboli a dodanie tovaru dodávateľom odberateľovi je tuzemskou dodávkou, pri ktorej je dodávateľ osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods.

1 zákona o DPH. Ak je v rámci zmluvného vzťahu dohodnuté, že dodávateľ tovaru zabezpečuje prepravu tovaru na iné miesto určenia v tuzemsku, kde sa majú na tomto tovare vykonať spracovateľské operácie a práce, ktoré si objednal odberateľ, ktorý po vykonaní spracovateľských operácií prepraví tovar do iného členského štátu, dodávateľ tovaru nemôže uplatniť oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, pretože nedošlo k plynulej preprave tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ale tovar bol dodávateľom prepravený na miesto v tuzemsku určené odberateľom a to na bitúnok TAURIS DANUBIUS a.s., kde boli vykonané spracovateľské operácie objednané odberateľom (vlastníkom tovaru) ESSEN GROUP KFT a tovar bol po vykonaní spracovateľských operácií prepravený do Maďarska na náklady odberateľa maďarskými prepravcami. Oslobodenie od zaplata dane vylučuje aj skutočnosť, že na odberateľa už v tuzemsku prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastníkom a že dodávke tovaru dodávateľom odberateľovi v rámci tuzemska nie je možné priradiť prepravu, v dôsledku ktorej tovar fyzicky opustí tuzemsko. Prepravu je možné priradiť až k nasledujúcej dodávke, kedy po skončení opracovania tovar opúšťa územie tuzemska.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 531154/2016 z 22.04.2016 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil s odôvodnením, že daňovému subjektu sa počas celého konania nepodarilo preukázať skutočnosti, na základe ktorých by mohlo u neho dôjsť k oslobodeniu od platenia dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, a to preto, že daňový subjekt nepredložil písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby alebo prepravny doklad, že živé ošípané fyzicky prepravil do iného členského štátu a v konaní nepreukázal, že k skutočnému prepraveniu živých ošípaných z tuzemska na územie Maďarska resp. iného členského štátu došlo. Na základe dohôd o preprave bol tovar živé ošípané odoslané do Dunajskej Stredy, čo znamená že neboli splnené podmienky pre oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH a preto daňovému subjektu vznikla povinnosť uplatniť k fakturovanej cene DPH. Preprava z Dunajskej Stredy zo spoločnosti TAURIS DANUBIUS a.s. do Maďarska sa vzťahuje už na iný tovar - spracované ošípané ako ten, ktorý daňový subjekt dodal spoločnosti ESSEN GROUP KFT.

4. Správny súd po preskúmaní spisového materiálu zistil, že predmetom sporu je skutočnosť, či žalobca splnil podmienky pre oslobodenie dodaného tovaru od dane podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, keď žalobca ako dodávateľ dodal ošípané spoločnostiam ESSEN GROUP KFT a spoločnosti MOL-NA kft, ktoré boli v predmetnom zdaňovacom období osobami identifikovanými pre daň v Maďarsku. Žalobca deklaroval, že dodával tovar do iného členského štátu Európskej únie. Predtým doviezol živé ošípané na bitúnok spoločnosti TAURIS DANUBIUS a.s., kde boli tieto porazené a rozpoltené a telá porazených a rozpoltených ošípaných boli prepravené z bitúnku maďarským odberateľom do Maďarska. Ďalej bolo zistené, že bitúnok TAURIS DANUBIUS a.s. nevystavil maďarskému odberateľovi faktúry za služby porážky ošípaných, ale vystavil faktúry za nákup živých ošípaných a potom za predaj spracovaných ošípaných späť maďarskému odberateľovi, pričom spoločnosť TAURIS DANUBIUS a.s. toto odôvodnila tým, že išlo z ich strany o chybné vystavenie faktúr, ktoré následne opravili, a zároveň išlo aj o nesprávne účtovanie v roku 2008. Žalobca tvrdil, že tovar - živé ošípané boli privezené na bitúnok TAURIS DANUBIUS a.s. len za účelom ich porážky a spracovania bez toho, že by sa spoločnosť TAURIS DANUBIUS a.s. stala vlastníkom tohto tovaru a že táto spoločnosť vykonala len práce na hnutelnom majetku. Predmetom sporu je teda skutočnosť, či porážka a spracovanie ošípaných bolo vykonané na Slovensku pre maďarského odberateľa, ktorý bol identifikovaný pre daň v Maďarsku, a či miesto dodania týchto služieb bolo v Maďarskej republike a nie na Slovensku. Teda či existuje dôvod na oslobodenie od platenia DPH u žalobcu, keďže DPH za uvedené služby odviezol maďarský odberateľ, teda či nedošlo v danom prípade k dvojitému zdaneniu.

5. Zo spisového materiálu správny súd ďalej zistil, že v obdobnom prípade už Krajský súd v Trnave rozhodoval, kedy zrušil rozhodnutie žalovaného rozsudkom sp.zn. 14S/64/2010 zo 06.09.2012, pričom v záveroch svojho rozhodnutia poukázal na to, že podľa jeho názoru je možné považovať za tovar ako predmet kúpnych zmlúv medzi žalobcom a maďarskými odberateľmi ošípané, bez ohľadu na to, že ešte pred ich vývozom z územia Slovenskej republiky došlo k ich porážke a k spracovaniu a čo by v prípade preukázania viedlo k záveru, že zo strany bitúnku TAURIS DANUBIUS a.s. došlo vykonaním porážky a čiastočného spracovania zvierat iba k vykonaniu práce na cudzej hnutelnej veci v zmysle § 16 ods. 7 zákona o DPH. Na prijatie jednoznačného záveru je však potrebné (aj s prihliadnutím na uplatnenie si

oslobodenia od dane zo strany spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s.) zo strany daňových orgánov došetrit' priebeh obchodov a prípadne právne vyhodnotiť otázku konania v dobrej viere zo strany žalobcu. Ďalej súd uviedol, že pre prípad ustálenia, že v obchodných vzťahoch medzi žalobcom ako dodávateľom a spoločnosťami MOL-NA KFT a ESSEN GROUP KFT plnenie zo strany dobromyseľného žalobcu prebiehalo v úmysle zrealizovať intrakomunitárne dodanie tovaru v zmysle § 43 zákona o DPH, je dôvodný poukaz na závery Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vyslovené v rozsudku C-409/04 Teleos. Je žiaduce vykladať vnútroštátnu úpravu vzťahujúcu sa k problematike DPH upravenú Smernicou 2006/112/ES tak, že je legitímnym očakávaním ochrana daňovníka, ako dobromyseľného subjektu, ktorý sa neúmyselne prípadne aj stal účastníkom daňového podvodu bez ohľadu na to, že vykonával podnikateľskú činnosť s riadnou starostlivosťou a v rámci toho prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka v rámci spoločenstva nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

6. Rozsudok Krajského súdu v Trnave bol potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/73-79/2012 z 18.06.2013, keď sa najvyšší súd stotožnil s argumentáciou prvostupňového súdu, ku ktorej uviedol, že napriek tomu že považuje výrok prvostupňového súdu za vecne správny, vzhľadom na spornosť právnej argumentácie a výklad relevantných ustanovení zákona o DPH účastníkmi konania s dopadom na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH žalobcom deklarovaných intrakomunitárnych dodaní tovaru pre vyššie uvádzaných odberateľov registrovaných pre DPH v inom členskom štáte Európskej únie je potrebné ustáliť výklad záväzných prameňov práva, vzťahujúcich sa na daný prípad. Najvyšší súd poukázal, že medzi účastníkmi je sporný výklad § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH v spojení s § 16 ods. 7 zákona o DPH a ich aplikácia na sporné obchodné transakcie, kedy žalobca ako tuzemský platiteľ DPH predal tovar platiteľom registrovaným pre DPH v inom členskom štáte Európskej únie - v Maďarskej republike za účelom použitia nimi nadobudnutého tovaru na ich ďalšie zdaniteľné plnenia na území Maďarskej republiky s tým, že pred fyzickým vyvezením žalobcom predaného tovaru (živých ošipáných) z tuzemska došlo na území Slovenskej republiky k opracovaniu predaného tovaru porazením a spracovaním ošipáných tuzemským poskytovateľom tejto služby na účet žalobcových odberateľov, ktorí tento zmenený tovar uvedenou úpravou previezli do Maďarskej republiky s cieľom jeho ďalšieho použitia na ich zdaniteľné plnenia na území Maďarskej republiky. Najvyšší súd ďalej poznamenal, že pokiaľ ide o aplikáciu § 43 ods. 1 zákona o DPH na prejednávany prípad, žalovaný sa vyslovene zdržal výkladu uvedeného v stanovisku Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/22153/2006/73 z 08.09.2006, kde však ministerstvo bez uvedeného relevantného záväzného práva Európskej únie a judikatúry Súdneho dvora konštatovalo, že na takýto prípad tuzemského platiteľa predávajúceho predmetný tovar nemožno aplikovať oslobodenie od platenia dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu dodania tovaru v tuzemsku na miesto jeho spracovania a z dôvodu dodania zmeneného tovaru odberateľovi v inom členskom štáte, nakoľko po jeho spracovaní to už nie je ten istý tovar ako bol predaný tuzemským dodávateľom podľa ním vystavených faktúr. V tomto smere najvyšší súd konštatoval, že výklad zákona podávaný ústredným orgánom štátnej správy nie je všeobecne záväzný a v tomto zmysle naň nemožno prihliadať. Najvyšší súd vytkol žalovanému, že vo všeobecnej rovine sa vo vzťahu k aplikácii § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH nezaoberal otázkou, či predmetný tovar maďarskými odberateľmi bol použitý na ich ďalšie zdaniteľné plnenia v tuzemsku. Najvyšší súd ďalej vytkol žalovanému, že svoje rozhodnutie postavil na formalistickom výklade zákona s nepripustením možnosti akceptovania zmeny tovaru jeho spracovaním na území členského štátu dodávateľa, avšak bez zmeny podstaty ekonomického využitia predávaného tovaru pre účely ďalších zdaniteľných plnení odberateľov na území členského štátu ich registrácie. Žalovaný odmietol subsumovať sporné obchody pod dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH bez toho, aby prihliadol na účel jednotnej úniovej úpravy vyplývajúcej zo Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a jej cieľ zamedzenia dvojitého zdanenia na zabezpečenie neutrality DPH. Záverom najvyšší súd uviedol, že v prípade, že žalovaný po doplnení dokazovania v smere naznačenom krajským súdom dôjde k záveru, že na danú situáciu neexistuje rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, musí svojou argumentáciou vytvoriť súdu podklad pre prípadné polozenie prejudiciálnej otázky v následnom súdnom konaní.

7. Správca dane a žalovaný v novom konaní subsumovali daný prípad pod viacero rozhodnutí Súdneho

dvora, ktoré rozhodnutia však analyzoval v žalobe žalobca, pričom správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalobcu vo vzťahu k aplikácii týchto rozsudkov na uvedený prípad. Správca dane vo svojom rozhodnutí odkázal na rozsudok Súdneho dvora č. C 245/04, ktorý sa týka situácie, kedy rakúska spoločnosť Emak obstarala neželezné kovy od rakúskej spoločnosti K, ktorá tento tovar obstarala od dodávateľov usadených v Taliansku alebo Holandsku a ktoré spoločnosť Emak nepoznala. Po uzavretí každej transakcie dala spoločnosť K svojim dodávateľom pokyn, aby tento tovar odovzdali prepravcovi, ktorý bol poverený dopraviť tento tovar priamo do priestorov Emak v Rakúsku alebo do priestorov jej zákazníkov rovnako v Rakúsku. V súvislosti s jedným fyzickým pohybom tovaru teda došlo k viacerým predajom tovaru po sebe. Súdny dvor v tomto prípade teda posudzoval úplne inú skutkovú situáciu než aká je predmetom sporu, teda dodávka toho istého tovaru vznikla medzi viac než dvoma stranami obchodu a jednalo sa o reťazový obchod. Takýto prípad bol aplikovaný aj v rozhodnutí Súdneho dvora č. C 430/09 EuroTyre Holding BV, ktorý sa tiež týka situácie, kedy ten istý tovar bol predmetom dvoch po sebe nasledujúcich dodaní medzi rôznymi osobami povinnými k dani, čo v prípade, ktorý vznikol u žalobcu, nie je aplikovateľné. Rovnako je neaplikovateľný pre daný prípad aj rozsudok Súdneho dvora č. C 184/05 Twoh International, ktorý sa týka úplne inej situácie, kde Súdny dvor rozhodol, že platiteľ dane nemôže požadovať od svojho miestne príslušného finančného úradu, aby si vyžiadal od orgánov členského štátu informácie preukazujúce nárok na odpočet DPH, pretože takáto skutočnosť nenastala v prípade u žalobcu. Pokiaľ správca dane aplikoval rozsudok Súdneho dvora č. C 409/04 vo veci Teleos, tak správca dane sa zamerlal len na to, ako dodávku ošipaných umelo rozkúskovať na viacero dodávok medzi viaceré subjekty a ako vyrobiť z priamej dodávky medzi žalobcom ako dodávateľom a maďarskými odberateľmi MOL-NA kft a ESSEN GROUP KFT reťazový obchod. Ako vyplýva zo skutkového stavu, ktorý bol jednoznačne preukázaný, jednalo sa len o jednu dodávku jatočných ošipaných priamo od žalobcu maďarským odberateľom, kedy spoločnosť TAURIS DANUBIUS a.s. bola len osobou, ktorá vykonala porážku a spracovanie tohto tovaru bez toho, že by prešlo na ňu vlastníctvo k tovaru. V posudzovanom prípade teda právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na nadobúdateľa, teda na maďarských odberateľov na Slovensku, dodávateľ tovaru ktorým bol žalobca preukázal, že tovar opracované ošipané bol prevezený do iného členského štátu a v dôsledku tejto prepravy fyzicky opustil tento tovar územie členského štátu - Slovenskú republiku.

8. Podľa správneho súdu správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach vychádzali najmä z formalistického výkladu, čím porušili § 2 zákona o správe daní, ktorý ustanovuje základné zásady daňového konania. Z § 2 ods. 6 zákona o správe daní vyplýva, že pri uplatňovaní daňových predpisov sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti, rozhodujúci pre určenie alebo vybratie dane, a teda musí byť rešpektovaná zásada preváženia obsahu nad formou. V tomto prípade, keď bitúnok TAURIS DANUBIUS a.s. s maďarskými odberateľmi formálne uzavrel kúpne zmluvy, správca dane mal v súlade s touto zásadou posúdiť podľa skutočného obsahu právneho úkonu, nielen podľa formy kúpnej zmluvy. Je pravdou, že bitúnok TAURIS DANUBIUS a.s. namiesto faktúry za službu porážky ošipaných vystavil maďarskému odberateľovi faktúry najskôr za nákup živých ošipaných a potom za predaj spracovaných ošipaných späť maďarskému odberateľovi, pričom tieto faktúry boli vystavené na také čiastky, aby ich rozdiel zodpovedal cene porážky zvierat. V nadväznosti na to spoločnosť TAURIS DANUBIUS a.s. aj chybné deklarovala predmetné dodávky vo svojom súhrnnom výkaze za príslušné obdobie. Správca dane teda usúdil, že vzhľadom na tieto faktúry vystavené bitúnkom TAURIS DANUBIUS a.s. za nákup a predaj ošipaných a súhrnný výkaz tohto bitúnku, nespĺňa žalobca podmienky na oslobodenie podľa § 43 zákona o DPH. Ďalej však bolo preukázané, že spoločnosť TAURIS DANUBIUS a.s. v konaní po vrátení veci zo strany Krajského súdu v Trnave rozsudkom sp.zn.14S/64/2010 z 06.09.2012 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/73-79/2012 z 18.06.2013, preukázal správcovi dane, že sa nejednalo o nákup materiálu a predaj tovaru, ale len o poskytnutie služieb a predložil správcovi dane dodatočné daňové priznanie, kde túto chybu opravil. Táto skutočnosť vyplýva aj zo zápisnice o miestnom zisťovaní č. 9210401/5/5120464/2013/Sche z 15.11.2013 a zápisnice Daňového úradu Trnava, pobočka Dunajská Streda č. 1732043/2015 z 03.12.2015.

9. Správca dane ani žalovaný v novom konaní svoj právny názor nezmenili a zotrvali na tom, že žalobca

nesplňa podmienky na oslobodenie dane podľa § 43 zákona o DPH.

10. Podľa názoru správneho súdu, ktorý sa stotožnil s argumentáciou žalobcu, v danom prípade došlo rozhodnutiami správcu dane a žalovaného k porušeniu aplikácie článku 14 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme DPH, podľa ktorého sa dodaním tovaru rozumie prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom. Podľa článku 24 ods. 1 Smernice o DPH sa poskytnutím služby rozumie každé plnenie ktoré nie je dodaním tovaru. Tieto články Smernice o DPH boli implementované do § 8 a 9 zákona o DPH, kde v § 8 ods. 1 zákona o DPH sa uvádza, že dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako jeho vlastníkom a v § 9 zákona o DPH je uvedené, že dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8 zákona o DPH.

11. Aj keď zo spisového materiálu vyplýva, že spoločnosť TAURIS DANUBIUS a.s. najskôr vystavila faktúry na základe kúpnych zmlúv, z ktorých vyplýva, že sa stala vlastníkom tovaru, na ktorom základe potom vykonala práce - porážku ošípaných a ich opracovanie, z ďalšieho dokazovania a z vyhlásenia zástupcov spoločnosti TAURIS DANUBIUS a.s. jednoznačne vyplýva, že úmyslom tejto spoločnosti nebolo nakladať s tovarom ako s vlastným a teda nadobudnúť tovar do svojho vlastníctva. Úmyslom konania tohto bitútku bolo len poskytnúť službu maďarskému odberateľovi, ktorú treba kvalifikovať ako prácu na huteľnom majetku podľa § 16 ods. 7 zákona o DPH. Nakoľko porážka a spracovanie ošípaných bolo vykonané na Slovensku pre maďarského odberateľa, ktorý bol identifikovaný pre daň v Maďarsku, bolo miesto dodania služieb v Maďarskej republike a nie na Slovensku a keďže tento maďarský subjekt odviezol daň v Maďarsku za uvedený tovar, dochádza v danom prípade k dvojitému zdaneniu, čo je v rozpore so Smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006.

12. Správny súd nepovažoval za potrebné opätovne sa zaoberať otázkou hodnotenia niektorých dôkazov, ako je napr. čestné vyhlásenie odberateľa ESSEN GROUP KFT z 27.10.2008, deklarácia z 27.5.2010, čestné vyhlásenie odberateľa MOL-NA kft. z 10.11.2008, nakoľko týmito sa už zaoberal vo svojom rozhodnutí sp.zn. 14S/64/2010 a správny súd rozhoduje v podstate v obdobnom zložení ako v predchádzajúcom prípade a nie je dôvod, aby sa k týmto svojim stanoviskám vyjadroval resp. na nich niečo menil už aj vzhľadom na to, že rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/73-79/2012 bola táto argumentácia správneho súdu potvrdená. Správny súd však je povinný sa zaoberať ďalšími dôkazmi ktoré boli vykonané zo strany správcu dane, ako aj žalovaným po zrušení predchádzajúceho rozhodnutia žalovaného. V prvom rade ide o vyhodnotenie dôkazu a to výsluchu svedka B., štatutárneho zástupcu spoločnosti MOL-NA kft. Ďalej správny súd zistil, že správca dane zaslal dňa 24.11.2014 žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií Maďarskej daňovej správe č. 9210401/5/5134423/2014/Galf z 21.11.2014, v ktorej správca dane žiadal zistiť, či v období od júna do októbra 2008 vystupoval B. E. ako obchodný zástupca spoločnosti ESSEN GROUP KFT pri obchodných jednaniach so slovenskými spoločnosťami JK Gabčíkovo s.r.o. a TAURIS DANUBIUS a.s. Ďalej žiadal vypočuť svedka B. E. a položiť mu otázky, ktoré vopred naformuloval. Dňa 07.04.2015 správca dane zaslal urgenciu na túto žiadosť, pričom dňa 12.05.2015 prijal od maďarských daňových orgánov odpoveď na žiadosť pod č. VAT SK 83687/14/PET HU7102-789020141205 AF RY R, v ktorej bolo uvedené, že nie je možné vykonať kontrolu za preverované obdobie z dôvodu premlčania a neexistuje zákonná možnosť vykonania kontroly.

13. Z uvedeného je zrejmé, že správca dane nepreveril žiadne nové skutočnosti, ktoré by preukazovali, či spoločnosť ESSEN GROUP KFT obchodovala so žalobcom a TAURIS DANUBIUS a.s. v období od júna do októbra 2008 so živými ošípanými a tak isto nebol vykonaný ani výsluch svedka B. E..

14. Napriek tejto skutočnosti, že nebolo vykonané žiadne ďalšie dokazovanie, bol zo strany správcu dane predvolaný do sídla správcu dane aj splnomocnený zástupca žalobcu, ktorý bol oboznámený so všetkými úkonmi, ktoré boli vykonané zo strany správcu dane a bol oboznámený s výsledkami šetrenia. Správca dane zotrval na svojom stanovisku, že u žalobcu nie je možné uplatniť § 43 ods. 1 zákona o DPH a oslobodiť ho od dane z dodania tovaru. Za najdôležitejšiu skutočnosť, pre ktorú nedošlo zo strany správcu dane k uznaniu oslobodenia od dane je nemožnosť stotožnenia tovaru dodaného dodávateľom s tovarom, ktorý opustil územie tuzemska.

15. V prejednávanej veci podľa správneho súdu niet pochýb, že žalobca v daňovom konaní prezentoval obchodné transakcie do iného členského štátu, t.j. že malo ísť o intrakomunitárne dodávky, avšak v tomto smere správny súd zdôraznil, že tieto musia byť spojené s prepravou, ktorá musí byť zrealizovaná. Z vykonaného dokazovania bolo nesporne preukázané, že preprava tovaru bola zrealizovaná, hoci na jednej strane žalobca tvrdí, že išlo o jeden tovar, ktorý bol prepravovaný v rámci intrakomunitárnych dodávok a žalovaný tvrdí, že išlo o iný tovar a teda, že išlo o dva druhy tovaru, ktoré boli prepravované z tuzemska na územie iného členského štátu. Z § 43 zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o prepravu tovaru pri oslobodení od DPH je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V tomto smere správny súd poznamenal, že žalobca obe tieto podmienky splnil. Žalobca predložil potrebné doklady, ktorými preukázal dodanie tovaru do iného členského štátu a tieto doklady boli podložené jeho vyjadreniami ako aj ďalšími dôkazmi, ktoré boli vykonané v rámci daňovej kontroly.

16. V tejto súvislosti opätovne správny súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora č. C-409/2004, ktorý obsahuje právny rozbor k článku 28a ods. 3 prvý pododsek a článku 28c A písm. a/ prvý pododsek šiestej Smernice Rady 77/388/EHS zo 17.05.1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém DPH: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17.10.2000, ktoré sa majú vykladať v tom zmysle, že nadobudnutie tovaru v rámci spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď nadobúdateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prevezený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Z vyššie uvedeného rozsudku Súdneho dvora vyplýva nutnosť kvalifikácie dodávky tovaru alebo nadobudnutia tovaru vo vnútri spoločenstva na základe objektívnych dôkazov ako je existencia fyzického pohybu tovaru medzi členskými štátmi (vnútri spoločenstva). Keďže dodávka tovaru vo vnútri spoločenstva a jeho nadobudnutie vo vnútri spoločenstva predstavuje jeden zdaniteľný obchod, akémukoľvek zdaneniu nadobudnutia tovaru v členskom štáte určenia alebo prepravy tovaru zodpovedá oslobodenie predmetnej dodávky v členskom štáte odoslania alebo prepravy tovaru. Súdny dvor skonštatoval, že na to, aby dodanie tovaru osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte mohlo byť oslobodené od dane, musí sa tovar odoslať alebo prepraviť z jedného členského štátu do druhého členského štátu. Vychádzajúc z rozhodnutia Súdneho dvora je potrebné konštatovať, že podmienka oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu môže byť splnená len vtedy, ak tovar fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a tovar platiteľom dane dodaný osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte. Obchodný prípad žalobcu podľa názoru správneho súdu spĺňa atribúty daňovej transakcie podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH pri dodaní tovaru do iného členského štátu.

17. V priebehu dokazovania bolo nesporne preukázané, že žalobca dodal tovar maďarskému odberateľovi, pričom v dobrej viere, že predmet plnenia, teda tovar neprechádza na inú osobu identifikovanú pre daň na Slovensku, t. j. na bitúnok, ktorý vykonal spracovanie tohto tovaru a vykonal práce na tomto hnuťelnom tovare. Žalobca tovar poskytol tejto tretej osobe iba na prácu na hnuťelnom hmotnom majetku, pričom predmetný tovar po týchto prácach si prevzal odberateľ a to maďarský subjekt, ktorý bol identifikovaný ako subjekt dane iného členského štátu.

18. Správny súd dospel k záveru, že žalobca konal v dobrej viere, ktorá spočívala v tom, že spoločnosť TAURIS DANUBIUS a.s. nie je článkom obchodného reťazca, na ktorú prejde vlastníctvo tovaru, pričom táto spoločnosť je len akýmsi sprostredkovateľom služby na tovare, ktorého vlastníctvo prešlo na subjekt, ktorý je identifikovaný ako subjekt platcu dane na území iného členského štátu.

19. Súdny dvor rozsudkom č. C-409/2004 taktiež rozhodol, že článok 28c A písm. a/ prvý odsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES sa má vykladať v tom zmysle, že odporuje tomu, aby príslušné orgány členského štátu dodania nútili dodávateľa, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňujú jeho právo na oslobodenie dodávky

tovaru v rámci spoločenstva od dane, aby následne zaplatil DPH z tohto tovaru keď sa zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé.

20. V danom prípade formálne uzavretie kúpno-predajných zmlúv spoločnosťou TAURIS DANUBIUS a.s. nemôže viesť k účasti žalobcu na daňovom podvode. Sám žalovaný vo svojich vyjadreniach konštatoval, že nikdy netvrdil, že žalobca bol súčasťou daňového podvodu, o ktorom mal vedomosť a že v danom prípade išlo o podvodné konanie niektorého zo zúčastnených subjektov.

21. Správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutých rozhodnutí a procesných postupov, predchádzajúcich ich vydaniu, dospel k záveru, že správca dane zo skutkových okolností nerešpektoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov o vzájomných súvislostiach a prijal nesprávny záver o tom, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 v nadväznosti na § 43 ods. 5 zákona o DPH. Záverom treba konštatovať tú skutočnosť, čo je uvedené aj v rozsudku najvyššieho súdu, že zákon o DPH, ani smernica o spoločnom systéme DPH explicitne neupravujú inštitút oslobodenia od dane pre nuansu prejednávaneho prípadu, preto s prihliadnutím na okolnosti prípadu nie je možné jednoznačne tvrdiť, že vyvezenie tovaru po jeho opracovaní tretím subjektom v tuzemsku nemožno považovať za tovar dodaný do iného členského štátu odberateľovi, v ňom registrovanému na DPH, za účelom jeho ďalších zdaniteľných plnení. Ak žalovaný predmetné dodanie tovaru žalobcom maďarským odberateľom pre účely ich ďalších zdaniteľných plnení v Maďarskej republike posúdil ako zdaniteľné plnenie podľa § 2 ods. 1 písm. a/ v spojení s § 8 zákona o DPH, mal sa vzhľadom na osobitné okolnosti prípadu odvolať na konkrétne rozsudky Súdneho dvora, ktoré pre neexistenciu explicitného ustanovenia v zákone o DPH v smernici vyplňajú právnú medzeru.

22. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

23. Žalovaný zopakoval skutočnosti obsahovo zhodné s odôvodnením napadnutého rozhodnutia. Zdôraznil, že je nesporné, že spoločnosť ESSEN GROUP KFT nadobudla právo nakladať so živými ošipánymi ako vlastníkom momentom ich odovzdania žalobcom na Slovensku, že predmetom dodávky zo strany žalobcu boli živé ošipané a ich preprava na bitúnok spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s. a až prepravu spracovaných ošipaných zabezpečila spoločnosť ESSEN GROUP KFT do iného členského štátu, ako sama prehlásila. Teda skutočnosť, že tovar - živé ošipané neboli prepravené do iného členského štátu, ale boli dodané maďarskej spoločnosti s miestom dodania v tuzemsku, považuje žalovaný za rozhodujúcu pre prijatie meritórneho záveru, že v danom prípade pri dodaní živých ošipaných spoločnosti ESSEN GROUP KFT neprišlo k oslobodeniu od DPH podľa § 43 zákona o DPH. Žalovaný zdôraznil, že pre meritum veci nie je rozhodujúce miesto dodania služieb vykonaných na spornom tovare.

24. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného sťažnosti navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol ako nedôvodnú. Zdôraznil, že aj napriek tomu, že súdy vo svojich rozhodnutiach uviedli, že je možné považovať za predmet kúpnych zmlúv uzavretých medzi žalobcom a maďarskými odberateľmi aj ošipané bez ohľadu na to, že ešte pred ich vývozom z územia Slovenskej republiky došlo k ich porážke a spracovaniu, žalovaný svoj názor nezmenil a DPH v tej istej výške dorubil žalobcovi aj tretíkrát. Žalovaný teda v konaní potom, čo mu bola vec vrátená, nekonal v súlade s uvedenými súdnymi rozhodnutiami, a to aj napriek tomu, že sú pre neho záväzné, a aj v podanej kasačnej sťažnosti trvá na svojej pôvodnej argumentácii, že sa jednalo o iný tovar a že oslobodenie podľa § 43 zákona o DPH žalobca nemal uplatniť.

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti žalovaného (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho

vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

26. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že rozhodnutiu vo veci, ktorá je predmetom konania, predchádza rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/73-79/2012 z 18.06.2013, ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/64/2010-160 zo 06.09.2012, ktorým bolo zrušené predchádzajúce rozhodnutie žalovaného a správcu dane, týkajúce sa zdaňovacieho obdobia júl 2008. Správca dane a žalovaný zotrvali na svojich predchádzajúcich záveroch, že tovar - živé ošípané neboli prepravené do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, ale boli dodané maďarskej spoločnosti s miestom dodania v tuzemsku, podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, v znení účinnom v roku 2008.

27. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu ďalej zistil, že žalobca už v podaní z 28.05.2010 v odvolacom daňovom konaní poukazoval na podstatné okolnosti skutkového stavu, vyplývajúce aj zo zmluvných podmienok dodávky maďarskému odberateľovi, a to:

- ošípané museli pochádzať z chovu spoločnosti JK Gabčíkovo s.r.o.,
- ošípané museli mať jednotlivo hmotnosť minimálne 90 kg,
- súčasťou ceny ošípaných bola ich preprava na bitúnok (to správca dane zistil),
- ošípané museli byť porazené na bitúnku určenom odberateľmi,
- ošípané museli spĺňať stanovené min. množstvá mäsa v pomere k celkovej hmotnosti,
- ošípané museli spĺňať veterinárne kritéria,
- predmetom dodávky boli ošípané v porazenom stave, bez čriev,
- splnenie predmetu dodávok bolo stanovené na moment splnenia poslednej z dohodnutých podmienok,
- proces preberania ošípaných odberateľmi začal priamo v areáli JK Gabčíkovo s.r.o., kde si odberatelia vyhradili právo skontrolovať najmä pôvod ošípaných z chovu JK Gabčíkovo s.r.o. a dohodnutú jednotkovú hmotnosť,
- odberatelia si vyhradili právo kontrolovať proces transportu na bitúnok z dôvodu zamedzenia zámeny,
- odberatelia si z dôvodu zamedzenia zámeny a dodržania kvality vyhradili právo kontroly priebehu porážky na bitúnku a veterinárnej kontroly,
- odberatelia si vyhradili právo, že v prípade preukázania nesplnenia dohodnutých kvalitatívnych podmienok je spoločnosť JK Gabčíkovo s.r.o. povinná uhradiť náklady odberateľov spojené s porážkou a veterinárnym vyšetrením,
- proces preberania ošípaných bol skončený ich prevzatím v porazenom stave v areáli spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s.,
- prepravu takto dodaného tovaru vykonali odberatelia vo vlastnej réžii na vlastné náklady.

28. Predmet konania má charakter zásadnej právnej otázky a pri vyhodnocovaní skutkového stavu zisteného v rámci daňovej kontroly je potrebné brať zreteľ na materiálnu podstatu tejto daňovej transakcie a prihliadať na skutočný obsah daňovej transakcie nielen v prípadoch, kedy je to na neprospech daňového subjektu, ale táto zásada sa musí aplikovať aj v prípadoch, keď je to na prospech daňovému subjektu.

29. Materiálnou podstatou danej transakcie bol predaj jatočných ošípaných odberateľovi do Maďarska, pričom vo vecnej a časovej súvislosti s predajom bola vykonaná ich porážka na bitúnku a spracovanie na bravčové polovice na území Slovenskej republiky. Vo vecnej a časovej súvislosti nasledoval ich vývoz do Maďarska. Zásadnou otázkou sa javí identita tovaru, pri ktorej správca dane vidí ako prekážku, že už nešlo o živé zvieratá. K tomu kasačný súd poukazuje na to, že táto skutočnosť nie je prekážkou identity tovaru, najmä ak išlo o spracovanie na bravčové polovice bez čriev a nie na konečné výrobky určené spotrebiteľom. Vecná a časová súvislosť spracovania ošípaných na bitúnku do formy bravčových polovic nasvedčuje, že išlo o dočasné zastavenie tovaru za účelom jeho spracovania, ktorý bol následne vyvezený do Maďarska.

30. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, v znení účinnom v roku 2008, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

31. Kasačný súd zistil, že žalovaný na strane 15 napadnutého rozhodnutia č. 531154/2016 z 22.04.2016 uvádza, že „Miestnym zisťovaním v spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s., vykonaným dňa 15.11.2013 vo vyrubovacom konaní po odvolacom konaní bolo zistené, že zástupcovia spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s. dospeli k záveru, že v roku 2008 došlo v ich účtovníctve k nesprávnemu účtovaniu, že v súvislosti so spoločnosťou ESSEN GROUP KFT nešlo o nákup materiálu a predaj tovaru, ale o poskytnutie služieb a z uvedeného dôvodu podajú dodatočné daňové priznania k DPH za predmetné zdaňovacie obdobie“. Kasačný súd sa nestotožnil s vyhodnotením žalovaného, že uvedená skutočnosť nemá vplyv na závery správcu dane v napadnutom rozhodnutí. Uvedená skutočnosť potvrdzuje, že spoločnosť TAURIS DANUBIUS, a.s. bola iba spracovateľom a nie dodávateľom tovaru. Dodávateľom tovaru priamo maďarskému odberateľovi bol žalobca.

32. Pokiaľ ide o spornú skutočnosť, či nedošlo k dodaniu tovaru už na území Slovenskej republiky, kasačný súd poukazuje, že podľa Spoločnej deklarácie o uskutočnených obchodných transakciách za rok 2008, čl. II. a, bod 3. (predmet dodávky) medzi predávajúcim JK Gabčíkovo, s.r.o. a kupujúcim ESSEN GROUP KFT, Maďarsko z 27.05.2010 (súčasť administratívneho spisu) boli predmetom ucelenej dodávky už ošipané v porazenom stave so všetkými vnútornosťami okrem čriev. V konaní bolo nesporné, že žalobca ako dodávateľ si zachovával kontrolu nad tovarom úkonmi, ktoré na seba vecne a časovo nadväzovali až do odovzdania v spracovanej podobe odberateľovi, ktorý po spracovaní vyviezol tovar do Maďarska. Odberateľ bol osobou identifikovanou pre daň v Maďarskej republike. Tvrdenia žalobcu neboli rozporné a ani sa nepreukázali ako nepravdivé.

33. Podľa § 16 ods. 7 zákona o DPH, v znení účinnom v roku 2008, miestom dodania služieb, ktorými sú ocenenie hnutel'ného hmotného majetku a práce na hnutel'nom hmotnom majetku, ak sa vykonajú pre odberateľa, ktorý je identifikovaný pre daň v členskom štáte inom, ako je členský štát, kde sa práce fyzicky vykonávajú, je členský štát, ktorý pridelil odberateľovi identifikačné číslo pre daň, pod ktorým sa mu služba dodala; ak sa tovar neodošle alebo neprepraví mimo členského štátu, v ktorom sa služby fyzicky vykonali, je miestom dodania služby členský štát, v ktorom sa služby fyzicky vykonali.

34. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že kupujúci ESSEN GROUP KFT, Maďarsko si u spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s. objednával iba službu spočívajúcu v porážke ošipaných a ich spracovaní na polovice. Podľa zápisnice Daňového úradu Trnava, pobočka Dunajská Streda č. 9210401/5/5001174/2013/Sche z 08.11.2013 z účtovnej evidencie spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s. vyplýva, že TAURIS DANUBIUS, s.r.o. deklaroval samozdanením a následným odpočtom DPH, že ošipané, ktoré sú predmetom obchodu doviezol z Maďarska a po porážke ich späť vyviezol. Nákup a následný predaj je deklarovaný voči spoločnostiam MOL-NA kft a ESSEN GROUP Kft. Kasačný súd konštatuje, že konaním týchto subjektov došlo k zneprehľadneniu vzniknutého právneho vzťahu uvedením nepravdivých údajov o dodávke tovaru. Vzniknutá situácia nemôže byť vykladaná na ťarchu žalobcu, ktorého dobromyseľnosť, že uskutočňuje intrakomunitárnu transakciu nebola podľa obsahu administratívneho spisu spochybnená.

35. Na základe uvedeného kasačný súd vyhodnotil námietky žalovaného vznesené v kasačnej sťažnosti ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalovaného podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

36. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi priznal úplnú náhradu trov kasačného konania proti žalovanému (sťažovateľovi) z dôvodu jeho úspechu v kasačnom konaní (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania na kasačnom súde rozhodne podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 2 SSP správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

37. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom 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, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.