

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/12/2012
Identifikačné číslo spisu:	4011200377
Dátum vydania rozhodnutia:	28.02.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Baricová
Funkcia:	súdca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:4011200377.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu COREX, s. r. o., so sídlom v Nitre, Štefánikova 49, zastúpeného Advokátskou kanceláriou JUDr. Ladislav Barát, s. r. o., so sídlom v Nitre, Školská 3, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Bratislave, Vázovova 2, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/3226-16398/2011/992128-r zo 16. februára 2011, konajúc o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/54/2011-43 z 24. januára 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/54/2011-43 z 24. januára 2012 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/224/3226-16398/2011/992128-r z 16. februára 2011 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 132 eur titulom súdneho poplatku a v sume 637,68 eura titulom trov právneho zastúpenia na účet advokátskej kancelárie JUDr. Ladislav Barát, s. r. o., so sídlom v Nitre, do troch dní.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo 16.02.2011 č. I/224/3226-16398/2011/992128-r, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Vráble z 05.05.2010 č. 628/230/33-3165/10/Há, vydaný 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 o správe daní“), ktorým správca dane vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2007 v sume 4.294,13 eura z dôvodu porušenia ustanovenia § 19 ods. 2 v nadväznosti na § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že medzi účastníkmi bol sporný výklad ustanovení § 19 ods. 2 a § 43 ods. 1 zákona o DPH a záver o tom, či žalobkyni vznikol nárok na

oslobodenie dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, alebo či jeho ekonomická činnosť vykonávaná v zmysle predloženej dealerskej zmluvy, uzavretá s obchodným partnerom v rámci Európskej únie - poskytovanie záručných opráv autobusov v rámci oprávnených reklamácií zákazníkov, bolo potrebné posudzovať podľa ustanovenia § 19 ods. 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH, t. j. službu v tých prípadoch, kde žalobkyňa použila náhradné diely, ktoré mala v osobnom vlastníctve a tieto nezdanila vôbec.

Z administratívneho spisu žalovaného rajský súd zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období január až december 2007 žalobkyňa v zmysle dealerskej zmluvy z 09.12.2003 a jej príloh platných pre rok 2007 č. 3/2004/SK uzavreť so spoločnosťou Karosa, a. s. (od 03.01.2007 Iveco Czech Republik, a. s.) nakupovala a predávala tovar nakúpený v Českej republike od výrobcu Iveco. Nakúpený tovar od tohto dodávateľa žalobkyňa uviedla do daňových priznaní DPH ako intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, ktorý zdanila a daň si odpočítala. Následne predaj tohto tovaru na území Slovenskej republiky zdanila a zákazníkom poskytla dvojročnú záruku. Žalobkyňa na základe dealerskej zmluvy vystupovala ako autorizovaný dealer Karosy, poverený distribúciou a servisom jej výrobkov a zaviazala sa pod svojím menom a vo svoj vlastný prospech predávať výrobky Karosy konečným zákazníkom, ktorých sídlo sa nachádza na území Slovenskej republiky. Žalobkyňa vykonávala kontrolu a úpravu výrobkov Karosy pred dodaním, záručné práce (servis), asistenčný nonstop servis, servis zameraný na opravy, ako i opravy vozidiel Karosa, ktoré sa už nevyrábajú s tým, že Karosa bude dodávať zmluvné výrobky žalobkyni so všetkými právami podľa záruk uvedených v zmluve. Podľa príloh k tejto zmluve platných pre rok 2007 vo veci servisu výrobkov tohto výrobcu sa žalobkyňa zaviazala zabezpečovať a vykonávať záručný i pozáručný servis, ako i opravy autobusov Karosa podľa normy akosti na servis v súlade so záručnými podmienkami s použitím technickej dokumentácie určenými hodinovými sadzbami za uskutočnené práce, ktoré je povinná účtovať Karose a podľa zásad riešenia reklamácií. Taktiež bolo dohodnuté, že reklamované chybné súčiastky je dealer povinný vrátiť Karose v určenej lehote a dohodnutým spôsobom s tým, že nároky dealera zo záruky zanikajú a Karosa má právo reklamáciu neuznať v prípade, ak reklamované chybné súčiastky nebudú vrátené (príloha G3 odsek 6). Ďalej, že pri záručných opravách bude dealer účtovať ceny použitých náhradných dielov vo výške 95 % z tarifných cien Karosy s tým, že výška týchto cien sa netýka spotrebného materiálu, ktorý bol použitý v súvislosti s odstránením reklamovanej chyby a vykonané záručné práce a použité náhradné diely mal dealer fakturovať Karose s dátumom splatnosti 45 dní odo dňa vystavenia faktúry.

Krajský súd konštatoval, že daňovou kontrolou zdaňovacieho obdobia bolo zistené, že v prípade oprávnenej reklamácie žalobkyňa vyhotovila odberateľské faktúry pre dodávateľskú spoločnosť Iveco Czech Republik, a. s. za servis výrobkov Karosy vykonávaných na Slovensku, konkrétne za servisné prehliadky a záručné opravy, pri ktorých neboli použité náhradné diely a za záručné opravy, pri ktorých náhradné diely použité boli. Žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu za zdaňovacie obdobie august 2007 v sume 4.294,13 eura z dôvodu porušenia § 19 ods. 2 v nadväznosti na § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH s tým, že záručné opravy autobusov vykonané v rámci oprávnených reklamácií zákazníkov a zároveň v zmysle dealerskej zmluvy na Slovensku za protihodnotu zdanila iba čiastočne, a to tak, že cenu vykonanej práce zdanila sadzbou 19 % a cenu použitých náhradných dielov, ktoré mala vo svojom vlastníctve nezdanila vôbec.

S poukazom na základné zásady daňového konania ustanovené v § 2 zákona o správe daní krajský súd uviedol, že v danej veci v postupe oboch daňových orgánov nezistil pochybenia ani iné ich porušenia zákona, pretože správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba, resp. ktorú správca dane potrebuje objasniť vzhľadom na predložené doklady k daňovému priznaniu príslušným daňovým subjektom a podaným vysvetlením daňového subjektu s tým, že takto daňové orgány v preskúmvanej veci i postupovali stotožniac sa s ich skutkovým a právnm záverom.

Krajský súd ďalej poukázal na to, 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 z 17.05.1977 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty ktorá je záväzná pre každý členský štát, pokiaľ ide o dosiahnutie výsledku, pričom voľba formy a metód na dosiahnutie výsledku je ponechaná na vnútroštátne orgány s tým, že zákon o DPH je vypracovaný v súlade s touto Smernicou. Krajský súd mal za to, že správca dane objasnil všetky skutočnosti v súvislosti so splnením podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 8 a § 9 zákona o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a

rozdiely medzi nimi v nadväznosti na doklady predložené žalobcom.

Podľa názoru krajského súdu žalobkyňa si nesprávne vysvetlila svoj postup pri poskytovaní záručných opráv autobusov v rámci oprávnených reklamácií zákazníkov, pokiaľ tvrdila, že správca dane postupoval nesprávne, ak jej vyrubil rozdiel dane za zdaňovacie obdobie tak, ako to je uvedené v prvostupňovom rozhodnutí a dorubil jej daň z dôvodu, že u vymenených náhradných dielov, ktoré vlastnícky patrili žalobkyni pri záručných opravách nepostupovala v zmysle § 19 ods. 2 a použitý náhradný diel na výmenu poškodennej súčiastky u reklamovaného autobusu nezdaničila pri vrátení tejto súčiastky výrobcovi tvrdiac, že ako autorizovaný dealer na výrobu autobusov Iveco Czech Republic, a. s. postupovala podľa dealerskej zmluvy a v rámci záručnej opravy pri opodstatnenej reklamacii poškodenú súčiastku vymenila a vrátila výrobcovi ako tovar bez DPH z dôvodu, že už raz vymenený náhradný diel bol zaplatený ako súčiastka autobusu, a preto postupovala podľa ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH, t. j. uplatnila oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v rámci Európskej únie, majúc zato, že išlo o službu - servis a prevod vlastníckeho práva k poškodenému tovaru - náhradného dielu, pričom rozhodujúci charakter má náhradný diel tovar, a nie služba, ktorou bola úhrada za pracovný čas pri oprave alebo výmene náhradného dielu.

Krajský súd bol toho názoru, že v preskúmvanej veci je potrebné rozlišovať vzťah medzi žalobkyňou ako domovým subjektom vo vzťahu k svojim zákazníkom v rámci poskytovania záručných opráv v zmysle dealerskej zmluvy a vzťah medzi žalobkyňou ako daňovým subjektom a výrobcom autobusov, ktoré žalobkyňa od tohto dodávateľa nakupovala a zároveň sa zaviazala poskytovať záručné a pozáručné opravy na nakúpené autobusy od výrobcu ňou predané zákazníkom na území Slovenskej republiky. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobkyňa ako predajca autobusov, ktoré pred tým odkúpila od uvedeného výrobcu Karosa (Iveco) vo vzťahu k svojim zákazníkom (kupujúcim) vystupuje ako predávajúci a tento vzťah sa medzi nimi posudzuje v zmysle § 411 a nasledovné Obchodného zákonníka. S poukazom na to, že reklamačné konanie je upravené v inom právnom predpise ktorý žalobkyňa ako predávajúci musí dodržať, inak by niesla sankcie podľa príslušného právneho predpisu.

Krajský súd súhlasil s tvrdením žalobkyne a správcu dane, že zákon o DPH samostatne nerieši postupy reklamácií tovaru, majúc však za to, že to ani nie je nutné, pretože službu dodanie tovaru daňový subjekt musí vždy 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.

Krajský súd konštatoval, že v zmysle ustanovenia § 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 nič ani skutočnosť, že správca dane použil terminológiu „zložená služba“ a takýmto spôsobom vyložil ustanovenie § 9 zákona o DPH teda službu poskytovanú žalobkyňou, pričom správca dane jasne vysvetlil v čom bol jej postup nesprávny, teda v čom porušila zákon o DPH, pokiaľ poskytovala záručný a pozáručný servis reklamovaných autobusov v zmysle dealerskej zmluvy a uplatnený postup žalobkyne, ktorá v prípade oprávnenej reklamácie vyhotovila v prospech výrobcu odberateľskú faktúru, ale DPH v nej uplatnila k cene práce (vynaložený pracovný čas), avšak cenu použitého náhradného dielu v jej vlastníctve fakturovala bez dane a uplatnila pritom režim dodávok oslobodených od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH.

Podľa názoru krajského súdu, správca dane v súlade so zákonom odôvodnil svoje rozhodnutie, že tento postup môže uplatniť daňový subjekt len vtedy, ak tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň v členskom štáte a bol fyzicky prepravený z tuzemska do iného členského štátu, pričom predaj bol uskutočnený za protihodnotu, pričom nad akúkoľvek pochybnosť nešlo o takýto prípad, pretože reklamované chybné súčiastky žalobkyňa iba vrátila 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 žalobkyňou a výrobcom s poukazom na to, že zákonodarcu 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.

Ďalej 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 žalobkyňa, pretože takýto tovar nespĺňa podmienky v zmysle zákona o DPH a je súčasťou služby ako

takej poskytnutej za protihodnotu.

Krajský súd taktiež dospel k záveru, že správca dane v súlade so zákonom vydal dodatočný platobný výmer, ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2007 podľa § 44 ods. 6 písm. v/ bod prvý zákona o správe daní s poukazom na správnosť záverov daňových orgánov, keď vychádzali zo skutkových zistení na základe predložených faktúr a dokladov v tých prípadoch, ktorých žalobkyňa použila náhradné diely v rámci servisných služieb do predaných autobusov a zákazník si uplatnil reklamáciu na poškodenú súčiastku a žalobkyňa túto službu, t. j. vymenený náhradný diel fakturovala bez dane, čím porušila 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 hodnotu samotnej súčiastky, ktorá bola použitá. Ďalej krajský súd poukázal na to, že záručný a pozáručný servis, ktorý žalobkyňa poskytovala na území Slovenskej republiky, je potrebné podradiť pod článok 24 bod prvý Smernice a článok 44 Smernice, ktorý 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, majú za to, že žalobkyňa v kontrolovaných prípadoch podľa predložených faktúr mala postupovať podľa § 9, § 15, § 19 ods. 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH a v týchto prípadoch kde poskytla službu - servis záručnej opravy autobusu v rámci zákonnej reklamácie mala vystaviť faktúru i na vymenený náhradný diel, ktorý bol v jej vlastníctve s daňou. Uviedol, že v preskúmvanej veci sa nerozhodovalo o zaťažení reklamovaného náhradného dielu daňou 19 % DPH, ale správca dane rozhodoval o zaťažení použitého náhradného dielu, ktorý bol vo vlastníctve žalobkyne, ktorý bol zdanený pri jeho kúpe od dodávateľov v tuzemsku, čo potvrdila i žalobkyňa v podanej žalobe a daň z tohto tovaru si odpočítala, tovar však zostal na území SR.

Krajský súd neprihliadol na argumentáciu žalobkyne, ktorou poukazovala na platnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, v zmysle ktorej by malo vyplývať, že každé plnenie by malo byť považované za odlišné a nezávislé plnenie, keďže žalobkyňa rozhodnutia neoznačila a v žalobe len všeobecne poukazuje na judikatúru ako takú.

Rozhodnutie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil ustanovením § 250k ods. 1 OSP a žalobkyni náhradu trov konania nepriznal, pretože nemala vo veci úspech.

Proti tomuto rozhodnutiu sa v zákonnej lehote odvolala žalobkyňa namietajúc, že krajský súd dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a vec nesprávne právne posúdil. Namietala, že správne orgány oboch stupňov ako aj krajský súd nesprávne vyhodnotili skutkové zistenia týkajúce sa zmluvného dojednaní medzi zmluvnými partnermi - reklamácie výrobkov alebo ich častí, ktoré priamo vo svojich rozhodnutiach citovali a vyvodili z nich nesprávny právny záver. Uviedla, že tým, že vystavila faktúru za poškodený náhradný diel vo výške 95 % tarifnej ceny firme Karosa, a. s. (Iveco Czech Republik, a. s.) bez dane, uskutočnila finančné vyrovnanie v zmysle dealerskej zmluvy.

Podľa názoru žalobkyne v zmysle zákona o 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 a podľa správcu dane mali byť fakturované s daňou pre Iveco Czech Republik, a. s., ako dodanie tovaru, čo ale nezodpovedá zásadám logického myslenia a nie je v súlade s ustanovením § 8 zákona o DPH, keď vlastnícke právo k vymenenému tovaru v tomto prípade prechádza na majiteľa autobusu. Žalobkyňa tvrdila, že z dôvodu, že sa jedná o doklad - faktúru 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 je vlastníkom, a preto spoločnosť Corex, s. r. o. pre výrobcu vystavila faktúru, ktorej predmetom bol použitý náhradný diel z dôvodu, že vlastnícke právo prechádza na uvedenú spoločnosť. Výtýkala správcovi dane, že nevzal do úvahy, že dôkaz predložený spoločnosťou Corex, s. r. o., z ktorého je jednoznačné, že tovar ktorý bol predmetom vystavených faktúr skutočne opustil tuzemsko, keď poškodené náhradné diely boli zaslané na posúdenie výrobcovi. Namietala, že správca dane dodáva nové náhradné diely, ktoré boli použité pri záručných opravách daňou z pridanej hodnoty ako dodanie tovaru a nerieši základnú otázku, t. j., že vlastnícke právo k tovaru, v tomto prípade prechádza na majiteľa autobusu. Podľa názoru žalobkyne sa jedná o záručnú opravu a 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 o DPH v jeho základnej podstate.

Ďalej namietala, že správca dane nevzal do úvahy zmluvné dohodnuté podmienky obchodných partnerov k fakturácii služby použitého materiálu tovaru tvrdiac, že pokiaľ sú zmluvné podmienky dohodnuté v medziach zákona a zákon ich priamo neupravuje správcovi dane neprináleží spochybňovať dohodnuté podmienky s poukazom na to, že zákon o DPH samostatne nerieši postup pri reklamacii tovaru.

Napokon žalobkyňa dôvodila, 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 Európskej únie sa opiera o to, čo je účelom a zámerom plnenia, aký je cieľ oslobodenia od dane a či plnenie tomuto cieľu zodpovedá úplne, čiastočne a súčasne, že z platnej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vyplýva, že každé plnenie má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé plnenie.

Na záver žalobkyňa vyslovila názor, že rozsudok krajského súdu nie správny, keď sa tento stotožnil s názorom daňových orgánov o tom, že nebol dodržaný zákon o DPH, a preto svoje odvolanie v zmysle § 205 ods. 2 OSP odôvodňuje tým, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a súd na základe výkonných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. Žalobkyňa poukazovala na to, že prvostupňový súd sa vôbec nevysporiadal s prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastníč (§ 8 ods. 1 zákona o DPH), t. j. uvedené plnenie - poskytnutú službu dodanie tovaru, reklamovaného a dodaného do iného členského štátu prekvalifikoval do zloženého plnenia, ktoré má charakter služby napriek tomu, že bol dodaný tovar do iného členského štátu namietajúc, že správca dane neoprávnene zdanil dodanie tovaru v tuzemsku, pretože dodaniu tovaru v tuzemsku nedošlo, ale v skutočnosti bol dodaný do iného členského štátu.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že sa v plnom rozsahu pridržiava podrobných písomných vyjadrení, ktoré boli zaslané krajskému súdu a sú súčasťou administratívneho spisu.

Uviedol, že podané odvolanie obsahuje skutočnosti, ku ktorým sa už vyjadril. Odvolací návrh nepodal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 211 ods. 2 OSP a § 246c ods. 1 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu treba považovať za dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok Krajského súdu v Nitre, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu, žiadajúc jeho zrušenie a súčasne aj zrušenie prvostupňového správneho orgánu a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie.

Najvyšší súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu ako aj konanie, ktoré im predchádzalo, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci bolo vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2007 v sume 4.294,13 eura žalobkyňi.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH platného v čase zdaniteľného plnenia, predmetom dane je:

a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou,

- b/ poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou,
- c/ nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskych spoločenstiev (ďalej len „členský štát“),
- d/ dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH platného v čase zdaniteľného plnenia dodaním tovaru je:

- a/ dodanie hmotného majetku pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci ako je elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska,
- b/ dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy oddielov alebo inej obchodnej zmluvy.

Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8 vrátane:

- a/ prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva priemyselnému vlastníctvu, alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b/ poskytnutie práva užívať hmotný majetok,
- c/ prijatie záväzku zdržať sa konania, alebo strpieť konanie alebo stav,
- d/ služby dodané na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň.

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH 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 nadobúdateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte.

Najvyšší súd pre preskúmanie veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že žalovaný v danom prípade náležite nepostupoval v súlade s citovanými právnymi normami, vo veci si nezadovážil skutkové podklady relevantné pre vydanie rozhodnutia, i keď v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobkyňou. Skutkové zistenia náležite nevyhodnotil, čo má za následok, že v predmetnej veci bolo rozhodnuté predčasne s prihliadnutím na to, že žalovaný sa námietkami žalobkyne vznesenými v odvolacom daňovom konaní nevysporiadal dostatočne a z toho dôvodu rozhodnutie žalovaného správneho orgánu nie je možné považovať za súladné so zákonom.

Úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy OSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či vo veci dostatočne zistil skutkový stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu sú teda skúmané procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie) preskúmava súd, iba či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk stanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 OSP).

Zákondarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovil zákonné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa poskytuje v súlade so všeobecnými záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi pri vyžadovaní plnenia si ich povinnosti v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú a umožňujú pri tom správne vyrubiť a vybrať daň. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkoch preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov aby mohli zisťovať či daňového subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi.

Podľa článku 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) výklad na uplatňovanie ústavných zákonov a ostatných všeobecných záväzných predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že výklad pri uplatňovaní všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou. V právnej praxi preto nemôže v činnosti orgánov aplikujúcich právo dochádzať k situácii, že prameň práva, ktorý je vo formálnom súlade s ústavou nie je interpretovaný ústavne konformným spôsobom. Najvyšší súd zistil, že spor o zákonnosť napadnutého rozhodnutia medzi účastníkmi konania v tomto individuálnom prípade spočíva práve v ústavnej konformnosti výkladu ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty.

Najvyšší súd poukazuje na to, že ustanovenie čl. 2 ods. 2 ústavy je kumulatívnou právnou normou, ktorá na konanie štátnych orgánov okrem požiadavky na konanie v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon, vyžaduje súlad s ústavou a jej medzami.

Tomu zodpovedá i čl. 152 ods. 4 ústavy. Pozitivistický právny prístup aplikácie zákonov založený na rešpektovaní dikcie zákona je preto v činnosti štátnych orgánov modifikovaný ústavne konformným výkladom, ktorý v závislosti od ústavou chránených hodnôt pôsobí reštriktívne alebo extenzívne na dikciu zákonných pojmov.

Vplyvom ústavy dochádza k vsunutiu jej obsahovo hodnotových vlastností do všeobecných pojmov zákona tak, aby bola zabezpečená požiadavka na ústavnú konformnú aplikáciu a výklad zákona jej súčasnej zákonnosti rozhodnutia ako individuálneho správneho aktu. Dikcia zákona nemôže byť interpretovaná izolovane od zmyslu a účelu zákona a cieľa právnej regulácie ktorý zákon sleduje. Zákony nie sú samoučelne prijímané na to, aby sa slepo a formálne dodržiavali.

Z vyjadrenia k žalobe i z rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že žalovaný tvrdí, že vo svojej činnosti dôsledne rešpektoval dikciu zákona o dani z pridanej hodnoty. Zastával názor, že nakoľko poskytnutie záručných opráv, vrátane použitých náhradných dielov je zloženým plnením s jedným základom dane, pri ktorom prevláda charakter služby v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH, dňom dodania predmetných služieb spoločnosti žalobkyne vznikla daňová povinnosť z poskytnutej služby záručnej opravy, vrátane náhradných dielov, a preto podľa ustanovenia § 22 ods. 1 zákona o DPH základ dane v danom prípade zahŕňa cenu vykonanej práce a zároveň aj cenu použitého náhradného dielu, z ktorých dôvodov iba čiastočným zdanením predmetnej služby žalobkyňa porušila ustanovenie § 19 ods. 2 v spojení s § 2 ods.

1 písm. b/ zákona o DPH.

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zákonodarca v právnej úprave zákona o DPH explicitne neupravuje zákonné podmienky v prípade reklamácie pri dodaní tovaru alebo služby samostatným spôsobom, z ktorých dôvodom je povinnosťou daňových orgánov subsumovať vykonanie reklamácie pod zákonnú úpravu dodania tovaru alebo služby konformným spôsobom a účelom zákona o DPH. Posúdenie týchto právnych skutočností sa však môže vykonať až na základe podrobnej analýzy právnych úkonov daňového subjektu, na základe ktorých si plnil svoju daňovú povinnosť alebo uplatnil oslobodenie od dane, vychádzajúc zo zmluvného záväzku na základe ktorého transakciu uskutočňoval.

Žalovaný pochybil, keď pri rozhodnutí podrobne neuviedol, ako právne posúdil predmetný daňový úkon žalobkyne a zároveň musí zdôvodniť svoj názor na jeho právne hodnotenie, či sa podľa jeho názoru jedná o služby alebo o uplatnenie zodpovednosti za vady podľa § 422 a nasledovné Obchodného zákonníka.

Najvyšší súd súhlasí s tvrdením žalovaného, že v danom prípade ide o zložené plnenie pozostávajúce z vykonania servisnej opravy, v rámci ktorej bola vykonaná servisná práca a dodanie tovaru, avšak nesúhlasí s jeho tvrdením, že v predmetných plneniach prevláda charakter služby, ktorú bola žalobkyňa ako platiteľ dane povinná zdať. Z charakteru plnenia v zmysle faktúr vyplýva, že žalobkyňa vykonala službu opravu autobusu a dodala tovar. Vzhľadom na osobitný charakter vykonaných prác a dodania tovaru v rámci finančného vysporiadania zmluvných partnerov v zmysle dealerskej zmluvy bolo povinnosťou daňových orgánov posudzovať každú právnu skutočnosť samostatne v zmysle právnej úpravy zákona o DPH.

Najvyšší súd dospel k záveru, že správne orgány oboch stupňov vyhodnotili skutkové zistenia týkajúce sa zmluvného dojednania medzi zmluvnými partnermi reklamácie výrobkov (autobusov) alebo ich častí v rozpore s citovanými ustanoveniami zákona o DPH, čo malo za následok prijatie predčasného právneho záveru. Najvyšší súd dáva do pozornosti, že žalobkyňa tým, že vystavila faktúru za výmenu poškodeného dielu náhradným dielom, ktoré sa stalo súčasťou autobusu vo vlastníctve zákazníka Karosa, a. s. (IVECO Czech Republic, a. s.) vo výške 95 % tarifnej ceny Karosa, a. s. - IVECO Czech Republic, a. s. bez dane a súčasne poškodený diel odoslal výrobcovi, uskutočnili finančné vyrovnanie v zmysle dealerskej zmluvy.

Podľa názoru najvyššieho súdu sa žalovaný náležite nevysporiadal s odvolacou námietkou žalobkyne, ktorou namietala nesprávnu aplikáciu ustanovenia § 22 v spojení s ustanovením § 19 ods. 2 zákona o DPH, keď správca dane posúdil problém ako celok a zahrnul do základu dane celú fakturovanú protihodnotu s poukazom na to, že v rámci reklamačných konaní sa jedná o poškodený reklamovaný náhradný diel, ktorý sa vracia do krajiny pôvodu a servisnú službu, ktorú zabezpečuje Corex, s. r. o. tvrdiac, že v danom prípade postupovala tak, že v zmysle dohodnutých pravidiel fakturovala finančné vyrovnanie za poškodený náhradný diel, a že fakturované finančné vyrovnanie nie je predmetom dane s tým, že predmetom dane je poskytnutá servisná služba, ktorú fakturovala s daňou. V tejto súvislosti najvyšší súd dáva do pozornosti, že žalovaný nevenoval dostatočnú pozornosť prechodu vlastníctva k poškodenému dielu, ktorý žalobkyňa po vykonaní opravy autobusu na základe reklamácie zákazníka, s faktúrou ceny náhradného vymeneného dielu vracala k výrobcovi, pretože napriek tomu, že vrátenie tohto výrobku žalobkyňi vyplývalo zo zmluvných podmienok pre uznanie reklamácie, ide o samostatný právny úkon, s ktorým zákonodarca spája aj podľa úpravy zákona o DPH právne účinky. Vzhľadom na charakter plnenia je preto otázne, či dodanie náhradného dielu je služba.

Súčasne najvyšší súd zastáva názor, že žalovaný v danom prípade sa pri posudzovaní vzniku daňovej povinnosti žalobkyne sa náležite nevyporiadal so zmluvnými podmienkami obchodných partnerov - žalobkyne a spoločnosti Iveco Czech Republic, a. s. pre fakturáciu služby, použitého materiálu a tovaru, súhlasiac s tvrdením žalobkyne, že pokiaľ sú zmluvne dohodnuté podmienky v medziach zákona a zákon ich priamo neupravuje, správcovi dane neprináleží spochybňovať dohodnuté podmienky s poukazom aj na to, že zákon o DPH samostatne nerieši postup pri reklamacii tovaru (výrobkov, súčiastok,

náhradných dielov a pod.) a nemožno z jeho ustanovení dospieť k záveru, že bol porušený zákon. Najvyšší súd v tejto súvislosti dáva do pozornosti, že vzhľadom na charakter zmluvného záväzku zostala nezodpovedaná otázka, či žalobkyňa mohla očakávať preplatenie faktúry Karosou, ktorá si vyhradila právo, že ak reklamáciu opravy autobusu neuzná, potom faktúru žalobkyni, ktorá v rámci servisnej služby opravu autobusu vykonala a súčasne dodala náhradný diel, nezaplatí, pričom v tomto prípade žalobkyňa vystaví faktúru na zaplatenie opravy náhradného dielu zákazníkovi s DPH.

Pokiaľ žalobkyňa v odvolaní proti rozsudku krajského súdu namietala, že daňové orgány v danej veci nepostupovali v súlade s platnou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie bez označenia konkrétneho rozhodnutia, najvyšší súd dáva do pozornosti žalovanému, že súčasťou postupu daňových orgánov v súlade so zákonnou zásadou zákonnosti ustanovenej v § 2 zákona o správe daní je nielen postupovať v súlade s hmotnoprávnymi a procesnoprávnymi predpismi Slovenskej republiky ale aj v súlade s medzinárodnými zmluvami, ktorými je Slovenská republika viazaná (čl. 7 Ústavy Slovenskej republiky) a po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie postupovať tiež v súlade s právnymi aktmi Európskej únie, v rámci ktorého postupu je povinnosťou prihliadať aj na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie v danej oblasti a o to skôr, keď právna úprava v slovenskom právnom poriadku absentuje.

Vzhľadom na vyššie uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 250j ods. 2 písm. c/ v spojení s § 211 ods. 2 OSP a 246c ods. 1 veta prvá OSP).

Správny orgán v ďalšom konaní je viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP). Len doplnením dokazovaním z hora naznačenom smere môže byť náležite zistený skutkový stav veci a dodržané základné princípy a zásady daňového konania včítane princípov ústavných ako princíp právneho štátu, právo na spravodlivý proces ako aj zásada rovnosti.

O náhrade trov celého súdneho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1 a 5 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, v zmysle ich vyčíslenia právnym zástupcom v sume 769,68 eura, ktorá suma pozostáva z náhrady za zaplatený súdny poplatok 2 x 66 eur a z náhrady trov právneho zastúpenia za dva úkony právnej služby vykonané v roku 2011 (prevzatie a príprava, vrátane prvej porady s klientom, spísanie žaloby) po 123,50 eura, za dva úkony právnej služby vykonané v roku 2012 (účasť na pojednávaní krajského súdu a podanie odvolania proti rozsudku krajského súdu) po 127,16 eura (§ 11 ods. 4, § 14 ods. 1 písm. a/, b/ a c/ vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“), plus 2 krát režijný paušál po 7,41 eura a 2 krát režijný paušál po 7,63 eura. Vzhľadom k tomu, že právny zástupca je platiteľom DPH, zvyšuje sa odmena a náhrady o daň z pridanej hodnoty o 20 %, t. j. o sumu 106,28 eura (§ 18 ods. 3 vyhlášky). Náhradu trov celého konania je žalovaný povinný zaplatiť na účet advokátskej kancelárie JUDr. Ladislav Barát, s. r. o., so sídlom v Nitre do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 01.01.2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica č. 63, 974 01 Banská Bystrica, odvolací súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná z vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

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.