

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/73/2012
Identifikačné číslo spisu:	2010200469
Dátum vydania rozhodnutia:	18.06.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ida Hanzelová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:2010200469.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: JK Gabčíkovo, s.r.o., so sídlom Patašská 586, Gabčíkovo, IČO: 35 844 761, zastúpeného advokátom Mgr. Přemyslom Marekom, PETERKA&PARTNERS v.o.s. advokátska kancelária, organizačná zložka so sídlom Kapitulská 18/A, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/227/8962-74714/2010/990271-r zo dňa 1. júla 2010, č. I/227/8967-74706/2010/990271-r zo dňa 1. júla 2010, č. I/227/8968-74697/2010/990271-r zo dňa 30. júna 2010, č. I/227/8961-74740/2010/990271-r zo dňa 1. júla 2010, č. I/227/8971-74691/2010/990271-r zo dňa 30. júna 2010, č. I/227/8972-74685/2010/990271-r zo dňa 30. júna 2010, č. I/227/8969-74693/2010/990271-r zo dňa 30. júna 2010, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/64/2010-160 zo dňa 6. septembra 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/64/2010-160 zo dňa 6. septembra 2012, p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. c/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil vyššie v záhlaví uvádzané rozhodnutia žalovaného a vrátil mu predmetné veci na ďalšie konanie.

Žalovaný v rámci odvolacieho konania podľa § 48 ods. 5 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“) napadnutým rozhodnutím:

· č. I/227/8962-74714/2010/990271-r zo dňa 1.7.2010 zmenil dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Dunajská Streda (ďalej aj „správca dane“), č. 612/230/18107/10/Bal dňa 23.3.2010, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie

november 2008 v sume 17 917,77 Eur z dôvodu nesplnenia podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30.11.2008 (ďalej len „zákon o DPH“). Rozhodnutie žalovaného bolo z formálneho hľadiska zmenou prvostupňového rozhodnutia, avšak táto zmena spočívala len v doplnení chýbajúceho číselného vyjadrenia kalendárneho roka v označení predmetného zdaňovacieho obdobia výroku, de facto potvrdeného rozhodnutia správcu dane,

- č. I/227/8967-74706/2010/990271-r zo dňa 1.7.2010 potvrdil dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Dunajská Streda, č. 612/230/18105/10/Bal zo dňa 23.3.2010, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 22 212,67 Eur z dôvodu nesplnenia podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH,

- č. I/227/8968-74697/2010/990271-r zo dňa 30.6.2010 potvrdil dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Dunajská Streda, č. 612/230/18103/10/Bal zo dňa 23.3.2010, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie september 2008 v sume 17 917,77 Eur z dôvodu nesplnenia podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH,

- č. I/227/8961-74740/2010/990271-r zo dňa 1.7.2010 zmenil dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Dunajská Streda, č. 612/230/18108/10/Bal zo dňa 23.3.2010, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2008 v sume 5083,01 Eur z dôvodu nesplnenia podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2008. Rozhodnutie žalovaného bolo z formálneho hľadiska zmenou prvostupňového rozhodnutia, avšak táto zmena spočívala len v doplnení chýbajúceho číselného vyjadrenia kalendárneho roka v označení predmetného zdaňovacieho obdobia výroku, de facto potvrdeného rozhodnutia správcu dane,

- č. I/227/8791-74691/2010/990271-r zo dňa 30.6.2010 potvrdil dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Dunajská Streda, č. 612/230/18099/10/Bal zo dňa 23.3.2010, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2008 v sume 24 466,54 Eur z dôvodu nesplnenia podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH,

- č. I/227/8972-74685/2010/990271-r zo dňa 30.6.2010 potvrdil dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Dunajská Streda, č. 612/230/18137/10/Bal zo dňa 23.3.2010, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie jún 2008 v sume 14 186,18 Eur z dôvodu nesplnenia podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH,

- č. I/227/8969-74693/2010/990271-r zo dňa 30.6.2010 potvrdil dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Dunajská Streda, č. 612/230/18100/10/Bal zo dňa 23.3.2010, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie august 2008 v sume 25 549,72 Eur z dôvodu nesplnenia podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH.

Daňové orgány oboch stupňov v napádaných daňových konaniach neuznali žalobcom uplatnené oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH vzťahujúce sa k žalobcom deklarovanému dodaniu jatočných ošipaných odberateľovi MOL-NA KFT (v zdaňovacích obdobiach október, november, december 2008) a odberateľovi ESSEN GROUP KFT (v zdaňovacích obdobiach jún, júl, august, september, október 2008), registrovaným pre DPH v Maďarskej republike. Pre daňové orgány bolo rozhodujúce, že žalobca nepreukázal, že tovar - živé ošipané boli prepravené z tuzemska do iného členského štátu, nakoľko z vykonaného dokazovania vyplynulo, že predmetné ošipané boli na území Slovenskej republiky na bitútku v areáli spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s. alebo na Bitútku Štefan Jajcaj porazené a až v opracovanom stave odtiaľ prevezené uvedenými odberateľmi na územie Maďarskej republiky (ďalej aj „MR“). Podľa žalovaného, ak na faktúrach uvedený tovar, t. j. živé ošipané, neboli fyzicky prepravené z tuzemska na územie MR, nemôže byť tento obchod posudzovaný ako dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH. Za takého dodanie tovaru možno posudzovať až prepravenie spracovaných ošipaných na územie iného členského štátu.

Krajský súd v rámci súdneho prieskumu žalobami napadnutých rozhodnutí vychádzal z ustanovení článku 55 a článku 138 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH, ustanovenia upravujúce zásady daňového konania, § 2 ods. 1, 3 a ods. 6 zákona o správe daní a ustanovenia § 123 Občianskeho zákonníka a § 409 ods. 1 Obchodného zákonníka, zhodnotil dôkazy obsiahnuté v administratívnom spise žalovaného, pričom prihliadol aj na obsah listinných dôkazov predložených žalobcom v odvolacom daňovom konaní (Spoločné deklarácie o uskutočnených obchodných transakciách za rok 2008, obe zo dňa 27.5.2010, osvedčujúce obsah dohody uzavretej medzi žalobcom a odberateľmi MOL-NA KFT a GROUP KFT, čestné vyhlásenia oboch odberateľov, spísaných v roku 2008, o kúpe predmetného tovaru za účelom jeho ďalšieho predaja v MR) a právnu argumentáciu oboch účastníkov. Prvostupňový súd dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutia boli vydané na základe skutkového stavu nedostačujúceho na posúdenie veci a vec vrátil správne mu orgánu na ďalšie konanie.

Nedostatočné zistenie skutkového stavu krajský súd konštatoval predovšetkým vo vzťahu k rozporu ohľadne zistenia ďalšieho nakladania s tovarom na území Slovenskej republiky pred jeho vývozom do MR, kedy odberatelia žalobcu mali kúpené ošipané predat' spracovateľským subjektom TAURIS DANUBIUS, a.s. alebo Bitúнку Štefan Jajcaj, kde sa mali živé ošipané poraziť, spracovať na polky a následne odberateľmi žalobcu previesť do MR. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, „Je pravdou, že Spoločné deklarácie predložené až v odvolacom konaní boli spísané až v roku 2010. Na druhej strane čestné vyhlásenia odberateľov s poukazom na § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH boli datované z roku 2008, obe odkazovali na slovenské znenie zákona o DPH, a jeho úpravu súvisiacu s nárokom na oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru. Zneniu slovenského právneho predpisu zodpovedalo aj uvedenie potvrdzujúce, že tovar bol vyvezený do „iného členského štátu“. Z tohto vyplývajúceho logického záveru, že predmetom obchodných vzťahov bolo intrakomunitárne dodanie tovaru protirečí, ak títo odberatelia žalobkyne uzavreli k časti tovaru (jatočných ošipaných), na ktorý sa tieto prehlásenia vzťahujú, ďalšie kúpne zmluvy, ktorými mala tento tovar od nich nadobudnúť spoločnosť TAURIS DANUBIUS, a.s., kde boli zvieratá porazené. Súd má za to, že tento rozpor je potrebné odstrániť doplnením dokazovania o výsluch zástupcov maďarských odberateľov žalobkyne.

Osvetlenie vyššie uvedenej skutočnosti je potrebné pre správnu aplikáciu zákona o DPH zohľadňujúcu judikatúru Súdneho dvora EÚ vzťahujúcu sa k Smernici 2006/112/ES, resp. skoršej Šiestej smernici obsahujúcej v danej problematike totožnú úpravu.“

Vo vzťahu k predmetu intrakomunitárneho obchodu krajský súd vyjadril názor, že „je možné považovať za tovar ako predmet (zrejme) kúpnych zmlúv medzi žalobkyňou a maďarskými odberateľmi, aj ošipané bez ohľadu na to, že ešte pred ich vývozom z územia SR došlo k ich porážke a spracovaniu, čo by v prípade preukázania viedlo k záveru, že zo strany bitúнку 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 došetriť priebeh obchodov a prípadne právne vyhodnotiť otázku konania v dobrej viere zo strany žalobkyne.“

Krajský súd vo vzťahu k žalobcom deklarovanému právu na oslobodenie od DPH podľa § 43 zákona o DPH považuje za potrebné ozrejmiť jeho dobromyseľnosť pri uzatváraní a realizácii mienených intrakomunitárnych obchodov s maďarskými odberateľmi ošipaných, pričom poukazuje na judikatúru Európskeho súdneho dvora. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, „Pre prípad ustálenia, že v obchodných vzťahoch medzi žalobkyňou ako dodávateľom a spoločnosťami MOL-NA KFT a ESSEN GROUP KFT plnenie zo strany dobromyseľnej žalobkyne prebiehalo v úmysle zrealizovať intrakomunitárne dodanie tovaru v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z., je dôvodný poukaz na závery SD EÚ vyslovené v zmieňovanom rozsudku C-409/04 Teleos. Je žiadúce vykladať vnútroštátnu úpravu vzťahujúcu sa k problematike DPH upravenej Smernicou 2006/112/ES tak, že je legitímnym očakávaním ochrana (v zmysle priznania nároku na oslobodenie od platenia DPH) 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 v daňovom podvode. V tomto smere v otázkach týkajúcich sa platenia DPH či už v súvislosti s oslobodením od dane pri intrakomunitárnom dodaní, ako aj s nárokom na odpočítanie dane judikoval aj

Súdny dvor EÚ (rozsudky C-80/11, C-142/11, C-255/02, C-409/04, C-354/03, C-355/03, C-484/03). V danom prípade to znamená, že daňové orgány by najskôr mali jednoznačne ustáliť, či niečo vylučuje, že predmetom obchodných vzťahov žalobkyne s jej maďarskými odberateľmi boli ošipané tak, ako to vyplýva z obsahu Spoločnej deklarácie. V nadväznosti na to, aj pri zohľadnení uplatnených daňových nárokov daňovníka TAURIS DANUBIUS, a.s. je potrebné komplexne zhodnotiť celý prípad. Ak by sa aj preukázalo u niektorého zo zúčastnených subjektov podvodné konanie, zákonnosť postupu ďalších je treba vyhodnocovať v nadväznosti na vyššie uvedenú judikatúru.

Po doplnení dokazovania a vyhodnotení novozistených skutočností bude povinnosťou daňových orgánov nanovo vysloviť právny záver o zákonnosti žalobkyňou uplatneného nároku na oslobodenie od DPH.“

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 v spojení s § 151 ods. 8 OSP úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. f) OSP, domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že žaloby podané proti rozhodnutiam žalovaného zamietne a účastníkom náhradu trov konania neprizná.

Podľa názoru žalovaného napadnuté rozhodnutie krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko pre meritum veci nie je podstatná otázka dobromyseľnosti žalobcu v súvislosti s uzatváraním dodaných zdaniteľných obchodov, ako i otázka skúmania momentu nadobudnutia vlastníckeho práva k predmetu intrakomunitárneho obchodu odberateľmi žalobcu a ani otázka ustálenia charakteristiky pojmu „tovar“ vo vzťahu k predávaným ošipánym pre účely aplikácie a skúmania splnenia podmienok podľa ust. § 43 zákona o DPH.

Žalovaný z výsledkov dokazovania dáva do pozornosti, že je nesporné, že spoločnosť ESSEN GROUP KFT a MOL-NA KFT nadobudli právo nakladať so živými ošipánymi ako vlastníkom momentom ich odovzdania na Slovensku, že predmetom dodávky zo strany žalobcu boli živé ošipané a ich preprava na bitúnok spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s. a spoločnosti Štefan Jajcaj a až prepravu spracovaných ošipáných zabezpečili spoločnosti ESSEN GROUP KFT a MOL-NA KFT do iného členského štátu, ako samé prehlásili. Z uvedeného dôvodu žalovaný považuje za rozhodujúcu pre prijatie meritórneho záveru skutočnosť, že tovar - živé ošipané neboli prepravené do iného členského štátu, ale boli dodané maďarským odberateľom s miestom dodania v tuzemsku, pričom následkom opracovania predmetných ošipáných na území SR bol do MR prevážaný už iný tovar, než aký bol nakúpený spornými faktúrami. Na základe týchto skutočností má žalovaný za to, že v danom prípade pri dodaní živých ošipáných žalobcom spoločnostiam ESSEN GROUP KFT a MOLNA KFT neprišlo k oslobodeniu od DPH podľa § 43 zákona o DPH. V tejto súvislosti žalovaný uvádza, že otázka súdu, či za tovar možno považovať iba živé ošipané do momentu porážky, alebo za tovar možno považovať aj ošipané bez ohľadu nato, že ešte pred ich vývozom z územia SR došlo k ich porážke a spracovaniu, čo by podľa súdu 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 hnuťelnej veci v zmysle § 16 ods. 7 zákona o DPH, je pre merito veci nedôvodná. K tomu žalovaný dodal, že v žalobou napadnutých rozhodnutiach sa nenachádza konštatovanie žalovaného, že porazené a spracované ošipané nie sú tovarom. Podľa názoru žalovaného ustanovenie § 16 ods. 7 zákona o DPH rieši miesto dodania služieb, ktorými sú práce na hnuťelnom hmotnom majetku, nerieši však podmienky oslobodenia od DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru.

Žalovaný taktiež v odvolaní namieta, že krajským súdom položená otázka konania žalobcu v dobrej viere nemá v danom prípade opodstatnenie, pretože je nesporné, že žalobca vedel a sám to i potvrdil, že predmetom sporných obchodov z jeho strany bola dodávka živých ošipáných a zabezpečenie ich prepravy na iné miesto na Slovensku, do spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s. a Štefanovi Jajcajovi.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu z 29.11.2012 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a 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 verejného 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 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednomyselne dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne 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.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 48 ods. 2 zákona o správe daní odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuiteľné a nehnuteľné veci, ako aj 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.

Podľa § 16 ods. 7 zákona o DPH miestom dodania služieb, ktorými sú ocenenie hnuiteľného hmotného majetku a práce na hnuiteľnom hmotnom majetku, ak sa vykonávajú 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.

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 nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

- a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu ako i s výsledkami dokazovania vykonaného daňovými orgánmi konštatuje, že napadnutý rozsudok krajského súdu je vo výroku vecne správny, avšak vzhľadom na spornosť právnej argumentácie a výkladu 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.

Medzi účastníkmi je sporný výklad ustanovenia § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH, v spojení s ustanovením § 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 EÚ, v Maďarskej republike, za účelom použitia nimi nadobudnutého tovaru na ich ďalšie zdaniteľné plnenia na území MR, 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 takto zmenený tovar uvedenou úpravou, previezli do MR s cieľom jeho ďalšieho použitia na ich zdaniteľné plnenia na území MR.

Žalobca na podporu svojej právnej argumentácie na pojednávaní konanom dňa 3.11.2011 krajskému

súdu predložil stanovisko Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“) č. MF/22153/2006-73 zo dňa 8.9.2006 k aplikácii ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH v obdobnom prípade predaja tovaru odberateľovi registrovanému pre DPH v inom členskom štáte EÚ s tým, že preprava tovaru sa uskutočnila od tuzemského dodávateľa tovaru na miesto v tuzemsku za účelom spracovania tovaru a po jeho spracovaní bol tovar dodaný do iného členského štátu odberateľovi registrovanému v tomto členskom štáte.

Už v tomto stanovisku ministerstvo, bez uvedenia relevantného a záväzného práva EÚ a judikatúry Súdneho dvora EÚ, konštatovalo, že na takýto prípad u 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.

Naproti tomu žalovaný nesúhlasí s právnou argumentáciou žalobcu podporovanou, dodatočne predloženým dokumentom krajskému súdu (čl. 124 až 128 súdneho spisu), „Unifikujúcim dokumentom o transakciách, iných ako dvojstranných, zahrňujúcich prácu na hnutelnom hmotnom majetku“ (predložená fotokópia v znení anglického jazyka a neoficiálny preklad relevantných strán 9 a 10, podľa názoru žalobcu, vo vzťahu k zneniu čl. 28b písm. F smernice 77/388/EHS, t. j. zodpovedajúcemu zneniu čl. 55 smernice 2006/112/ES v znení účinnom v roku 2008 a zneniu ust. § 16 ods. 7 zákona o DPH), ktorý je možné podľa žalobcu aplikovať na tento prípad. V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že pokyny Poradného výboru pre daň z pridanej hodnoty ako autora uvedeného Unifikujúceho dokumentu nie sú právne záväzné a nemôžu poskytnúť potrebné pokyny k výkladu právnych aktov Spoločenstva. Taktiež poukázal na nedostatok spočívajúci v neoficiálnosti a neúplnosti prekladu a v nedostatku záväznosti šiestej smernice pre SR z dôvodu nezačlenenia SR do štruktúr EÚ v roku 1993, kedy bol tento dokument vydaný.

Žalovaný poukázal na skutočnosť, že od 1.7.2011 sa v Slovenskej republike začalo uplatňovať Vykonávacie nariadenie Rady EÚ č. 282/2011 z 15.3.2011, ktoré je záväzné pre SR a ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, platnej v čase uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov. Základným cieľom nariadenia je zabezpečiť jednotnejšie uplatňovanie súčasného systému DPH v rámci EÚ a zamedziť dvojitému zdaneniu v oblasti DPH vzhľadom na odlišný výklad v jednotlivých členských štátoch EÚ. Podľa žalovaného uvedené nariadenie obsahuje osobitné pravidlá, ako odpoveď na vybrané otázky uplatňovania DPH, avšak čl. 138 Smernice o DPH, ktorému zodpovedá znenie § 43 ods. 1 zákona o DPH, týmto nariadením nie je dotknutý.

Z vyššie uvedeného je zrejmé, že čo do aplikácie ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH na prejednávany prípad, sa žalovaný držal výkladu vyplývajúceho z vyššie uvedeného stanoviska ministerstva, ktoré možno považovať za metodické usmernenie ústredného orgánu štátnej správy určené orgánom daňovej správy spadajúcim do jeho riadiacej kompetencie.

Odvolací súd podotýka, že výklad zákona podávaný ústredným orgánom štátnej správy nie je všeobecne záväzný a v tomto zmysle naň neprihliada. V prejednávanej veci však vyššie uvedené stanovisko ministerstva poskytuje odvolaciemu súdu podklad na ozrejmienie dôvodov a úvah žalovaného vedúcich ho k záveru, že sporné dodanie tovaru žalobcom neposúdil ako dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu oslobodené podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH.

Z odôvodnenia žalobou napádaných správnych rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov vyplýva, že sporné dodanie ošipaných žalobcom maďarským odberateľom kvalifikovali ako zdaniteľný obchod, dodanie tovaru podľa § 2 ods. 1 písm. a/ v spojení s § 8 podľa zákona o DPH, platného na území Slovenskej republiky. Podľa daňových orgánov neboli splnené podmienky na oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, pretože predaný tovar, deklarovaný na predmetných faktúrach - živé ošipané, nebol prepravený na územie iného členského štátu.

Pre žalovaného bolo v súvislosti s nepriznaním oslobodenia od DPH na sporné obchody podstatné, že tovar - živé ošipané neboli prepravené do iného členského štátu, keďže boli dodané maďarskej spoločnosti s miestom dodania v tuzemsku za účelom spracovania tovaru.

Vo všeobecnej rovine sa žalovaný vo vzťahu k aplikácii § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH otázkou, či bol predmetný tovar maďarskými odberateľmi použitý na ich ďalšie zdaniteľné plnenia v tuzemsku alebo v MR, nezaoberal. Svoje rozhodnutie postavil na formalistickom výklade zákona s nepripustením možnosti akceptovania zmeny tovaru jeho opracovaním (v súvislosti s aplikáciou § 43 zákona o DPH) 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 sám odmieta subsumovať sporné obchody pod dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH bez toho, aby prihliadol na účel jednotnej únijnej úpravy vyplývajúcej zo Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a jej cieľ zamedzenia dvojitého zdanenia a zabezpečenia neutrality DPH.

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.

V preskúvanom daňovom konaní nebolo preukázané ani konštatované, že cieľom sporných obchodov by bolo zneužitie systému DPH.

Ak žalovaný predmetné dodanie tovaru žalobcom maďarským odberateľom pre účely ich ďalších zdaniteľných plnení v MR posúdil ako zdaniteľné plnenia podľa § 2 ods. 1 písm. a/ v spojení s § 8 zákona o DPH, mal sa vzhľadom na osobitné okolnosti prípadu odvolať aj na konkrétne rozsudky Súdneho dvora EÚ, ktoré pri neexistencii explicitného ustanovenia v zákone o DPH a v smernici, vyplňajú právnú medzeru.

V prípade, že žalovaný po doplnení dokazovania vykonanom v smere naznačenom krajským súdom dôjde k záveru, že na danú situáciu neexistuje rozsudok Súdneho dvora EÚ, musí svojou argumentáciou vytvoriť súdu podklad pre prípadné polozenie prejudiciálnej otázky v následnom súdnom konaní.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov v medziach podaného odvolania dospel k záveru, že námietky žalovaného vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 ods. 1 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 151 ods. 2 OSP v spojení s § 246c OSP. Hoci mal žalobca úspech vo veci, odvolací súd mu náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože si trovy právneho zastúpenia najneskôr do troch pracovných dní od vyhlásenia tohto rozhodnutia nevyčísľil a iné mu v odvolacom konaní nevznikli.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.