

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/19/2018  
Identifikačné číslo spisu: 2016200418  
Dátum vydania rozhodnutia: 12.06.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2016200418.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (sudca spravodajca) a sudcov Mgr. Viliama Pohančeníka a JUDr. Anny Peťovskej, PhD. v právnej veci pôvodného žalobcu: JK Gabčíkovo, s.r.o., so sídlom Patašská 586, Gabčíkovo, IČO: 35 844 761, právne zastúpeného: PETERKA & PARTNERS advokátska kancelária s.r.o., organizačná zložka, Kapitulská 18/A, Bratislava, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovanému) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 534246/2016 zo dňa 22.04.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/71/2016-160 zo dňa 25.10.2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/71/2016-160 zo dňa 25.10.2017 z a m i e t a.

Pôvodnému žalobcovi p r i z n á v a proti sťažovateľovi úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave zrušil rozhodnutie sťažovateľa 534246/2016 zo dňa 22.04.2016, ktorým Finančné riaditeľstvo SR podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdilo rozhodnutie správu dane - Daňového úradu Trnava č. 1784257/2015 zo dňa 17.12.2015, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008 v sume 5 083,01 eura žalobcovi ako daňovému subjektu, keďže daňový subjekt nepreukázal, že tovar - živné ošipané deklarované spornou faktúrou prepravil z tuzemska do iného členského štátu EU (Maďarská republika) dokladmi podľa ust. § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH. Podľa zistenia správcu dane išlo o dodanie tovaru v tuzemsku podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH.

2. Krajský súd pri preskúmaní spisového materiálu zistil, že predmetom sporu medzi žalobcom a žalovaným je skutočnosť, či žalobca splnil podmienky pre oslobodenie dodaného tovaru podľa § 43 ods.

1 a 5 zákona o DPH v súvislosti s dodávkami ošípaných spoločnostiam ESSEN GROUP KFT a spoločnosti MOL-NA kft, ktoré boli v predmetnom zdaňovacom období osobami identifikovanými pre daň v Maďarsku. Žalobca dodával tovar do iného členského štátu EÚ a takto ho aj žalobca deklaroval. Žalobca však najskôr doviezol živé ošípané na bitúnok spoločnosti W., kde tieto živé ošípané boli porazené a rozpoltené. Telá porazených a rozpoltených ošípaných boli podľa vyjadrenia žalobcu prepravené z bitúnku maďarským odberateľom do Maďarska.

3. Krajský súd ďalej zistil, že v danom prípade už správny súd preskúmaval predchádzajúce rozhodnutie vo veci rozdielu dane za zdaňovacie obdobie september 2008, keď zrušil rozhodnutie žalovaného, a to rozsudkom Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14 S/64/2010 zo dňa 06.09.2012, pričom v záveroch svojho rozhodnutia krajský súd poukázal najmä na to, že je treba považovať za tovar ako predmet kúpnych zmlúv medzi žalobcom a maďarskými odberateľmi aj ošípané, bez ohľadu na to, že ešte pred ich vývozom z územia SR došlo k ich porážke a k spracovaniu a čo by v prípade preukázania viedlo k záveru, že zo strany bitúnku W. došlo vykonaním porážky a čiastočného spracovania zvierat iba k vykonaniu práce na cudzej hnuťelnej veci v zmysle § 16 ods. 7 zákona o DPH.

4. Predchádzajúci rozsudok Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S 64/2010 zo dňa 06.09.2012 bol potvrdený rozsudkom NS SR č. 4Sžf 73-79/2012 zo dňa 18.06.2013. Najvyšší súd poukázal, že medzi účastníkmi je sporný výklad ust. § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH v spojení s ust. § 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 Maďarskej republiky s tým, že pred fyzickým vyvezením žalobcom predaného tovaru (živých ošípaných) z tuzemska došlo na území SR k opracovaniu predaného tovaru porazením a spracovaním ošípaných 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.

5. Krajský súd mal preukázané, že žalobca dodal tovar maďarskému odberateľovi, pričom v dobrej viere, že predmet plnenia, 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 práve 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. Napadnutý rozsudok preto zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP ako vychádzajúci z nesprávneho právneho posúdenia veci.

6. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť. Zopakoval skutočnosti obsahovo zhodné s odôvodnením napadnutého rozhodnutia. Zdôraznil, že je nesporné, že spoločnosť J. nadobudla právo nakladať so živými ošípanými ako vlastníkom momentom ich odovzdania žalobcom na Slovensku, že predmetom dodávky zo strany žalobcu boli živé ošípané a ich preprava na bitúnok spoločnosti W. a až prepravu spracovaných ošípaných zabezpečila spoločnosť J. do iného členského štátu, ako sama prehlásila. Teda skutočnosť, že tovar - živé ošípané 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 ošípaných spoločnosti J. neprišlo k oslobodeniu od DPH podľa § 43 zákona o DPH. Žalovaný považuje za potrebné zdôrazniť, že pre meritum veci nie je rozhodujúce miesto dodania služieb vykonaných na spornom tovare. Navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

7. Žalobca v zastúpení advokátom vo vyjadrení zo dňa 28.03.2018 ku kasačnej sťažnosti navrhoval, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol ako nedôvodnú. Zvýraznil, že aj napriek tomu, že súdy v svojich rozhodnutiach uviedli, že je možné považovať za predmet kúpnych zmlúv uzavretých medzi žalobcom a maďarskými odberateľmi aj ošípané bez ohľadu na to, že ešte pred ich vývozom z územia Slovenskej republiky došlo k ich porážke a spracovaniu (citované rozsudky k tomuto prípadu),

žalovaný svoj názor nezmenil a daň z pridanej hodnoty v tej istej výške dorubil žalobcovi aj tretí krát (detailný priebeh konania je zhrnutý v bode 1 žaloby). 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 ZDPH žalobca nemal uplatniť.

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

9. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že rozhodnutiu vo veci, ktorá je predmetom konania už predchádza rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf/73-79/2012 zo dňa 18.06.2013, ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/64/2010-160 zo dňa 06.09.2012, ktorým bolo zrušené predchádzajúce rozhodnutia žalovaného a správcu dane týkajúce sa zdaňovacieho obdobia december 2008. Správca dane i 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.

10. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu ďalej zistil, že žalobca už v podaní doručeným žalovanému dňa 28.05.2010 v odvolacom daňovom konaní poukazoval na podstatné okolnosti skutkové 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 W. prepravu takto dodaného tovaru vykonali odberatelia vo vlastnej réžii na vlastné náklady.

11. Predmet konania má právny 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 i v prípadoch keď je to na prospech daňovému subjektu.

12. 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 najvyšší 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. Věcná a časová súvislosť spracovania ošipaných na bitunku do formy bravčových polovic nasvedčuje, že išlo o dočasné zastavenie tovaru za účelom jeho spracovania, ktorý bol následne vyvezený do Maďarska.

13. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom k 31.12.2008 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.

14. Kasačný súd zistil, že žalovaný na s. 14 napadnutého rozhodnutia č. 534246/2016 zo dňa 22.04.2016 uvádza, že „Miestnym zisťovaním v spoločnosti W., vykonaným dňa 15.11.2013 vo vyrubovacom konaní po odvolacom konaní bolo zistené, že zástupcovia spoločnosti W. dospeli k záveru, že v roku 2008 došlo v ich účtovníctve k nesprávnemu účtovaniu, že v súvislosti so spoločnosťou J. 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 W. bol iba spracovateľom a nie dodávateľom tovaru. Dodávateľom tovaru priamo maďarskému odberateľovi bol žalobca.

15. 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 J., Maďarsko zo dňa 27.05.2010 (súčasť administratívneho spisu) vyplýva, že predmetom ucelenej dodávky už boli 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.

16. Podľa § 16 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom k 31.12.2008 miestom dodania služieb, ktorými sú ocenenie hnutel'ného hmotného majetku a práce na hnutel'nom 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 neodošlo alebo neprepraví mimo členského štátu, v ktorom sa služby fyzicky vykonali, je miestom dodania služby členský štát, v ktorom sa služby fyzicky vykonali.

17. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že kupujúci J. si u spoločnosti W. 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 zo dňa 08.11.2013 z účtovnej evidencie Tauris Danubius s.r.o. vyplýva, že W. 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 J. a P. 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.

18. O trovách kasačného konania kasačný súd rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že pôvodnému žalobcovi, ktorý mal úspech v kasačnom konaní, priznal proti sťažovateľovi nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

19. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.