



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Anny Elexovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **N. S., spol. s r.o., L.**, zastúpený: JUDr. J. K., advokátom, L., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/8570-66527/2007/990618-r zo dňa 21.09.2007 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/108/2007-67 zo dňa 01.04.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/108/2007-67 zo dňa 01.04.2008 **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Trenčíne vydal rozsudok č.k. 13S/108/2007-67 zo dňa 01.04.2008, ktorým zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/226/8570-66527/2007/990618-r zo dňa 21.09.2007, ktorým zmenil dodatočný platobný výmer Daňového úradu v Trenčíne č. 645/230/32597/07/Feč zo dňa 09.05.2007, ktorým bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty 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 (ďalej len zák.č. 511/1992 Zb.), vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty, ktorý bol povinný zaplatiť žalobca za zdaňovacie obdobie november 2005 a to zo sumy 275 156,-- Sk na sumu 274 995,-- Sk čím žalovaný znížil rozdiel dane vyrubený správcom dane o sumu 161,-- Sk.

Krajský súd rozsudok zdôvodnil tým, že boli splnené procesné aj hmotnoprávne podmienky na zamietnutie žaloby, pretože žalovaný vo veci vykonal dostatočné dokazovanie na základe neho správne zistil skutočný stav veci a vyvodil z neho právny názor.

Prvostupňový súd na rozdiel od daňových orgánov dospel k záveru, že je vecou obchodného vzťahu medzi žalobcom a jeho dodávateľom, či reklamný predmet bol dodaný len za cenu zlatého srdiečka, resp. vyskladneného zlata alebo či do ceny reklamného predmetu dodávateľ započítal aj cenu obalu a samolepiaceho štítku. Keďže ide len o domnienku daňových orgánov o skutočnej cene reklamného predmetu, ktorá nebola podložená žiadnym dôkazom, súd prisvedčil žalobcovi, že cena reklamného predmetu bola 493,-- Sk za kus. Krajský súd ďalej uviedol, že v konaní nebolo preukázané reálne dodanie reklamných predmetov žalobcovi s označením jeho obchodného mena, pretože doklady (dodací list a faktúra) od výrobcu štítkov – spoločnosti A. – P., spol. s r.o., E. preukazujú ich dodanie najskôr 22.11.2005, preto je dodanie kompletných predmetov dňa 04.11.2005 vylúčené a samotné vydanie súhrnnej faktúry zo dňa 24.11.2005 nemá na posúdenie veci vplyv. V daňovom konaní boli získané dôkazy zákonne, súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že dôkazy boli získané v rozpore so všeobecne záväznými predpismi, pretože žalobca nemohol klásť pri výsluchu tretích osôb – svedkov otázky a nemal možnosť vyjadriť sa k obsahu svedeckých výpovedí.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca uvádzajúc, že rozsudok krajského súdu ako aj rozhodnutia daňových orgánov boli vydané za použitia neúčinného právneho predpisu a preto mal krajský súd postupovať podľa § 250j ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len OSP). V tejto súvislosti poukázal na znenie článku 16, poslednej vety, Smernice Rady 2006/112/ES, podľa ktorej použitie tovaru ako vzorky alebo daru nižšej hodnoty sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu. Uvedené znenie smernice implementovala Slovenská republika do zákona o DPH, avšak nepresne, pretože obsahuje dodatočné a limitujúce kritériá, ktoré do značnej miery obmedzili využiteľnosť predmetného ustanovenia smernice. Tento stav pretrvával do 01.01.2008, kedy sa predmetné ust. § 8 ods. 3

zákona o DPH dostalo do súladu s citovanou smernicou. Postupom v danej veci žalovaný poškodil žalobcu, pretože nekonal v súlade so znením článku 16 Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

Z uvedených dôvodov navrhol žalobca Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, aby napadnuté správne rozhodnutie zrušil ako nezákonné.

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný uvádzajúc, že v zásade súhlasí s výkladom európskeho práva právnym zástupcom žalobcu, avšak v tomto prípade išlo o vyriešenie otázky, či srdiečka spĺňajú účel reklamného predmetu, pretože musia niesť obchodné meno alebo ochrannú známku poskytovateľa. Bolo na rozhodnutí žalobcu, či na reklamných predmetoch uvedie svoje obchodné meno alebo ochrannú známku v súlade s národnou legislatívou, alebo uvedie akýkoľvek iný nápis, avšak tým nenaplní podmienku uvedenú v § 8 ods. 3 zák.č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení platnom do 31.12.2007. Žalovaný uviedol, že článok 16 Smernice rady č. 2005/112/ES, ako aj článok 5 ods. 6 Smernice rady č. 77/388/EHS, ktorým bol uvedený článok s účinnosťou od 01.01.2007 nahradený, žalobca nespĺnil, pretože nepoužil predmetné srdiečka ako dar malej hodnoty pre potreby podnikania osoby podliehajúcej dani. Žalovaný nesúhlasí, že by národná legislatíva bola v rozpore so smernicou č. 67/227/EHS, teda v súčasnosti so smernicou č. 2006/112/ES z 28.11.2006. Skutočnosť, že zákon o DPH § 8 ods. 3 upravil spôsob, akým má platiteľ preukázať potreby podnikania, t.j. označenie sporného tovaru obchodným menom alebo ochrannou známkou poskytovateľa, nemalo za následok rozpor so Šiestou smernicou, ale jej spresnenie.

Žalovaný vo svojom rozhodnutí netvrdil, že hodnota reklamného predmetu je vyššia ako 500,-- Sk, len poukázal na skutočnosť, že reklamné predmety boli dodané žalobcovi v cene zlata a preto v cene nemohla byť a ani nebola započítaná škatuľka (krabička) a štítok. Žalovaný tvrdil, že škatuľky neboli dodané spolu s reklamnými predmetmi a preto nezvyšovali cenu reklamného predmetu.

Podľa žalovaného žalobca v odvolaní nenamietal predmet sporu, z toho žalovanému vyplýva, že žalobca akceptoval záver žalovaného uvedený v napadnutom rozhodnutí, že predmetné srdiečka nespĺňali nevyhnutnú podmienku pre odpočítanie dane – označenie reklamného predmetu podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH.

Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorým bola žaloba zamietnutá ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) prejednal odvolanie žalobcu v medziach § 212 ods. 1 OSP a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 219 OSP ako vecne správny potvrdil.

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu vyplynulo, že Daňový úrad Trenčín vykonal u žalobcu daňovú kontrolu o výsledku, ktorej vyhotovil Protokol o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly č.k. 645/320/22712/07/Niž zo dňa 28.03.2007, pričom kontrola bola zameraná na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len DPH). Správca dane zistil, že v zdaňovacom období november 2005 žalobca porušil ust. § 8 ods. 3 zákona o DPH tým, že neodviedol daň v sume 281 947,-- Sk za tovar – zlaté srdiečka v celkovom počte kusov 3500, na ktorých bol uvedený nápis A. M. a to z dôvodu, že podľa správca dane uvedené nepoužil na účely podnikania, ale použil ich podľa vyjadrenia žalobcu ako reklamné predmety a bezodplatne ich daroval svojim obchodným partnerom. Konanie žalobcu správca dane vyhodnotil ako dodanie tovaru za protihodnotu podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. V predmetnom období november 2005 si žalobca uplatnil nadmerný odpočet DPH vo výške -166 189,-- Sk, ktorý po zohľadnení zistených skutočností správca dane nepriznal a určil žalobcovi vlastnú daňovú povinnosť vo výške 108 967,-- Sk. Správca dane vydal dňa 09.05.2007 dodatočný platobný výmer a vyrubil podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák.č. 511/1992 Zb. žalobcovi ako platiteľovi DPH, rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2005 vo výške 275 156,-- Sk.

Proti uvedenému rozhodnutiu sa včas odvolal žalobca. Žalovaný zmenil rozhodnutie správca dane a vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2005 zmenil zo sumy 275 156,-- Sk na sumu 274 995,-- Sk, pričom povinnosť žalobcu zaplatiť daň bola vo výške 108 806,-- Sk. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný uviedol, že obchodné meno platiteľa je N. S., spol. s r.o., pričom v rámci predmetu činnosti poskytuje lekárenskú starostlivosť v odbore lekárenstvo vo verejnej lekárni A. M. a v pobočke lekárne A. M. II. Žalobca nemá zaregistrovanú známku A. M., ani Lekárň A. M. na Úrade priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky v Banskej Bystrici.

Predmetom konania bolo posúdenie skutočnosti, či reklamné predmety zlaté srdiečka spĺňali podmienku definovanú v § 8 ods. 3 zákona o DPH, teda či boli označené obchodným menom alebo ochrannou známkou platiteľa. Platiteľ sa v konaní snažil odstrániť nesúlad so zákonom o DPH umiestnením obchodného mena na vnútornej strane krabičky, v ktorej bolo predmetné srdiečko umiestnené. Žalovaný vykonal v rámci odvolacieho konania výsluch štrnástich náhodne vybraných obchodných partnerov platiteľa, z ktorých osem vôbec neobdržalo reklamné srdiečka, ale len dvaja odberatelia potvrdili prevzatie reklamného predmetu v krabičke, ktorá bola označená obchodným menom platiteľa. Uvedené zistenia žalovaný zohľadnil vo svojom rozhodnutí a zmenil rozhodnutie správcu dane.

Podľa § 8 ods. 3 zákona č. 22/2004 Z.z. (účinného v rozhodujúcom období) ak platiteľ dodá tovar na svoju osobnú spotrebu, dodá tovar na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá tovar bezodplatne, alebo dodá tovar na ďalší iný účel ako na podnikanie a ak pri kúpe, alebo vytvorení tohto tovaru vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, považuje sa takéto dodanie tovaru za *dodanie tovaru za protihodnotu. Bezodplatné dodanie obchodných vzoriek na reklamu tovarov, bezodplatné dodanie reklamných predmetov, ak ich hodnota nepresiahne 500,-- Sk za jeden predmet a ak sú označené obchodným menom alebo ochrannou známkou poskytovateľa* a dodanie vzoriek na kontrolné účely podľa osobitného predpisu, sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.

V tomto prípade nebol medzi účastníkmi konania sporný skutkový stav veci. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca si u spoločnosti Zlatá huta, spol. s r.o., Trenčín objednal vyrobenie 3500 kusov reklamných predmetov – zlatých srdiečok s logom A. M., materiál Au 585/100 v cene 493,-- Sk za kus. Uvedené plnenie bolo vyfakturované spoločnosťou Zlatá huta, spol. s r.o., Trenčín vo faktúre č. 0514200570 s dátumom dodania tovaru 03.11.2005, pričom uvedené plnenie malo byť zaplatené v hotovosti dňa 04.11.2005 v celkovej sume 2 053 345,-- Sk s DPH. Súčasťou uvedenej dodávky mali byť aj darčkové škatuľky, pričom ešte v ten mesiac mali byť dodané žalobcovi prostredníctvom spoločnosti Zlatá huta, spol. s r.o., aj samolepiace štítky v počte 3500 kusov s nápisom N. S. a to od dodávateľa spoločnosti A. – P., spol. s r.o., E.. Uvedené vyplýva z dodacieho listu založeného v administratívnom spise pod č. 49. Uvedené plnenie bolo vyfakturované dodávateľovi žalobcu vo faktúre č. 603/2005 zo dňa 24.11.2005 s dátumom splatnosti 01.12.2005. Podľa vyjadrení účastníkov konania malo byť uvedené plnenie dodané na dobierku, pričom

z predmetnej faktúry uvedený spôsob dodania tovaru nevyplýva. Je tu uvedený dátum platby dňa 22.11.2005. Objednávka uvedeného tovaru bola daná dňa 17.10.2005. Samolepiace štítky boli dodané za jednotkovú cenu 1,90 Sk + DPH. Podľa vyjadrenia žalobcu súčasťou dodávky zlatých srdiečok mali byť predmetné škatuľky spolu so samolepiacimi štítkami a mali byť dodané už dňa 04.11.2005.

Podľa názoru odvolacieho súdu pre posúdenie danej veci je rozhodujúce, či žalobca splnil podmienky vyplývajúce z § 8 ods. 3 veta druhá zák.č. 222/2004 Z.z. a či objednané reklamné predmety spĺňajú zákonné podmienky na to, aby neboli považované ako plnenie – dodanie tovaru za protihodnotu.

V odvolaní odvolateľ namietal, že daňové orgány ako aj krajský súd postupovali v rozpore s právom Európskeho spoločenstva, keď uvedené dodanie tovaru považovali za dodávku tovaru za protihodnotu. Namietal najmä, rozpor so Smernicou Rady 2006/112/ES a to v časti článku 16, veta druhá.

Najvyšší súd SR uvedenú argumentáciu odvolateľa považuje za nedôvodnú, keďže Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 v čase realizácie posudzovaného daňového plnenia – november 2005, nebola platná ani účinná. Uvedená smernica bola vydaná dňa 28.11.2006 a nadobudla účinnosť dňa 01.01.2007 a preto ju nebolo možné na daný prípad aplikovať.

Rovnako žalobca namietal nesúlad preskúmaných rozhodnutí so Smernicou č. 67/227/EHS, avšak nepoukázal na konkrétne ustanovenie uvedenej smernice, ktoré malo byť preskúmanými rozhodnutiami porušené, neuviedol konkrétny rozpor medzi európskou úpravou a právom Slovenskej republiky.

V rozhodnom období bola platná a účinná Šiesta Smernica Rady zo dňa 17.05.1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém DPH: jednotný základ jej stanovenia. Keďže odvolací súd je v zmysle § 212 ods. 1 OSP viazaný rozsahom dôvodov, ktoré odvolateľ uvedie v odvolaní, odvolací súd sa zaoberal len takto vymedzeným okruhom odvolacích dôvodov.

Z článku 5 ods. 6 Šiestej Smernice Rady zo dňa 17.05.1977, z druhej vety vyplýva, že aplikácia tohto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty pre obchodné účely osoby podliehajúcej dani sa za poskytnutie tovaru za úhradu považovať nebude.

Samotná výška hodnoty tovaru, ktorý sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu upravovalo znenie § 8 ods. 3 zák.č. 22/2004 Z.z. v znení účinnom k 31.12.2007 tak, že ide o hodnotu tovaru, ktorá nepresiahne hodnotu 500,-- Sk za jeden predmet, za predpokladu, že uvedený predmet je označený obchodným menom alebo ochrannou známkou poskytovateľa.

Z obsahu skutkového stavu veci však vyplynulo, že žalobca v predmetnom období použil na reklamné účely predmet - zlaté srdiečko, ktoré obsahovalo nápis A. M.. Samotný nápis A. M. však nebol obchodným menom žalobcu. Rovnako žalobca nepreukázal, že by mal zapísanú ochrannú známku so znením A. M.. *Pokiaľ chcel žalobca uvedené srdiečka poskytnúť ako reklamné predmety, podľa názoru senátu najvyššieho súdu, jednoznačne zo zákona vyplýva, že tieto predmety museli byť označené obchodným menom alebo ochrannou známkou poskytovateľa, čo však žalobca nesplnil.* Podľa názoru súdu skutočnosť, že reklamný predmet mal byť uložený v škatuľke, vo vnútri ktorej mal byť nalepený štítok s nápisom N. S., nespĺňa kritériá stanovené v zákone na to, aby nebolo uvedené plnenie považované za dodanie tovaru za protihodnotu. Reklamný predmet v tomto prípade je zlaté srdiečko a nie jeho obal – škatuľka. Rovnako nápis na samolepiacom štítku N. S. nie je úplným obchodným menom žalobcu (§ 9 ods. 2 Obchodného zákonníka), jeho súčasťou je pri právnických osobách aj dodatok označujúci právnu formu právnickej osoby.

Správne súdnictvo je ovládané dispozičnou zásadou, znamenajúcou, že súd preskúma napadnuté rozhodnutie len v medziach a v rozsahu určenom žalobcom. Súd teda nemôže z vlastnej iniciatívy prejav žalobcu nahradiť a sám vyhľadávať možné právne vady napadnutého rozhodnutia. Základným predpokladom konania je tvrdenie žalobcu, že napadnutým rozhodnutím bol ukrátený na svojich právach. Zo žaloby, však musí byť zrejmé, v ktorých častiach a z ktorej stránky má súd napadnuté rozhodnutie skúmať. ***Žalobca musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje tvrdenie o porušení zákona, ktorý však musí tiež konkretizovať, t.j. že správny orgán porušil vydaním rozhodnutia konkrétne ustanovenie zákona alebo iného právneho predpisu, a to poukázaním na konkrétne ustanovenie právnych predpisov hmotného alebo procesného práva.*** Napokon

treba uviesť, že v danom prípade je konanie koncentrované, čo znamená, že žalobca môže žalobné body rozširovať len do konca lehoty na podanie žaloby.

V tomto prípade žalobca poukázal na ustanovenie Smernice Rady 2006/112/EHS zo dňa 28.11.2006, ktorá v posudzovanom období nebola platná ani účinná, z tohto dôvodu nemohol odvolací súd na takto uvedený dôvod nezákonnosti prihliadnuť, keďže uvedenú smernicu nebolo možné na tento prípad aplikovať.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že v danej veci je potrebné potvrdiť rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, pretože rozhodol vecne správne, keď zamietol žalobu žalobcu, pretože rozhodnutia žalovaného ako aj správca dane boli vydané zákonne.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý nemal v odvolacom konaní úspech, nepriznal náhradu trov odvolacieho konania.

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

V Bratislave dňa 9. októbra 2008

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.

predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková