

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/31/2018
Identifikačné číslo spisu: 2016200417
Dátum vydania rozhodnutia: 13.09.2019
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2016200417.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, 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, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/70/2016-155 zo dňa 26. októbra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave zrušil rozhodnutie sťažovateľa 532694/2016 z 22.04.2016, ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky 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 (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdilo rozhodnutie správca dane - Daňového úradu Trnava, pobočka Dunajská Streda (ďalej len „správca dane“) č. 1784231/2015 zo 17.12.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ - č.l. 51), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2008 v tam uvedenej sume. Prvostupňové rozhodnutie správca dane odôvodnil, keďže žalobca nepreukázal, že tovar - živé ošípané deklarované spornou faktúrou prepravil z tuzemska do iného členského štátu Európskej únie (Maďarsko) dokladmi podľa ust. § 43 ods. 5 písm. c) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“). Naopak podľa zistenia správca dane išlo o dodanie tovaru v

tuzemsku podľa § 69 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

2. Krajský súd pri preskúmaní spisového materiálu zistil (bod č. 11 napadnutého rozsudku), že predmetom sporu medzi žalobcom a žalovaným je skutočnosť, či žalobca splnil podmienky pre oslobodenie dodaného tovaru podľa § 43 ods. 1 a 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v súvislosti s dodávkami ošipaných spoločnosti 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 aj žalobca zdaniteľný obchod deklaroval. Žalobca však najskôr doviezol živé ošipané na bitúnok spoločnosti Tauris Danubius a.s., kde tieto živé ošipané boli porazené a rozpoltené. Telá porazených a rozpoltených ošipaných boli podľa vyjadrenia žalobcu prepravené z bitúniku maďarským odberateľom do Maďarska.

3. Krajský súd ďalej zistil (bod č. 12 napadnutého rozsudku), že v danom prípade už správny súd preskúmaval predchádzajúce rozhodnutie vo veci rozdielu dane za zdaňovacie obdobie november 2008, keď zrušil rozhodnutie žalovaného, a to rozsudkom Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/64/2010 zo dňa 6. septembra 2012, pričom v záveroch svojho rozhodnutia správny súd poukázal najmä na to, že je treba považovať za tovar ako predmet kúpnych zmlúv medzi žalobcom a maďarskými odberateľmi aj ošipané, bez ohľadu na to, že ešte pred ich vývozom z územia Slovenskej republiky došlo k ich porážke a k spracovaniu a čo by v prípade preukázania viedlo k záveru, že zo strany bitúniku TAURIS DANUBIUS a.s. došlo vykonaním porážky a čiastočného spracovania zvierat iba k vykonaniu práce na cudzej hnutelnej veci v zmysle § 16 ods. 7 zák. č. 222/2004 Z.z.

4. Citovaný rozsudok Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S 64/2010 zo dňa 6. septembra 2012 bol potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež „Najvyšší súd“) sp. zn. 4Sžf 73-79/2012 zo dňa 18. júna 2013. Najvyšší súd poukázal, že medzi účastníkmi je sporný výklad ust. § 43 ods. 1 a ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v spojení s ust. § 16 ods. 7 zák. č. 222/2004 Z.z. 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 Maďarsku za účelom použitia nimi nadobudnutého tovaru na ich ďalšie zdaniteľné plnenia na maďarskom území s tým, že pred fyzickým vyvezením žalobcom predaného tovaru (živých ošipaných) z tuzemska došlo na území Slovenskej republiky k opracovaniu predaného tovaru porazením a spracovaním ošipaných tuzemským poskytovateľom tejto služby na účet žalobcových odberateľov, ktorí tento zmenený tovar uvedenou úpravou previezli do Maďarska s cieľom jeho ďalšieho použitia na ich zdaniteľné plnenia na maďarskom území (bod č. 13 napadnutého rozsudku).

5. Správny súd mal rovnako preukázané (tiež bod č. 13 napadnutého rozsudku) z citovaného rozsudku Najvyššieho súdu, že pokiaľ ide o aplikáciu ust. § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. na preskúmanú vec, žalovaný sa vyslovene zdržal výkladu uvedeného v stanovisku Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/22153/2006/73 z 08.09.2006, kde však uvedené ministerstvo bez vyhodnotenia relevantného záväzného práva Európskej únie a judikatúry Súdneho dvora Európskej únie konštatuje, že na takýto prípad tuzemského platiteľa predávajúceho predmetný tovar nemožno aplikovať oslobodenie od platenia dane podľa § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. 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. Záverom správny súd upozornil, že Najvyšší súd v uvedenom rozsudku odporučil, že:

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

6. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný ako sťažovateľ v zákonnej lehote v zmysle zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „Správny súdny poriadok“, resp. „S.s.p.“) kasačnú sťažnosť z 20.12.2017 (č.l. 168). Zopakoval skutočnosti obsahu zhodné s odôvodnením napadnutého rozsudku. Ďalej sťažovateľ zdôraznil, že je nesporné (č.l. 169), že

spoločnosť MOL-NA KFT 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 TAURIS DANUBIUS, a.s. a až prepravu spracovaných ošípaných zabezpečila spoločnosť MOL-NA KFT 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 sťažovateľ za rozhodujúcu pre prijatie meritórneho záveru, že v danom prípade pri dodaní živých ošípaných spoločnosti MOL-NA KFT neprišlo k oslobodeniu od DPH podľa § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. Sťažovateľ považuje za potrebné zdôrazniť, že pre meritum veci nie je rozhodujúce miesto dodania služieb vykonaných na spornom tovare. Navrhoval aj s odkazom na judikatúru Súdneho dvora (najmä sp. zn. C-409/04) a jeho výklad pojmu „tovar odoslaný“, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

7. Žalobca v zastúpení advokátom vo vyjadrení zo dňa 28.03.2018 ku kasačnej sťažnosti (č.l. 177) navrhoval, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Zdôraznil, 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 (č.l. 178 a správnym súdom citované rozsudky k tomuto prípadu), žalovaný svoj názor nezmenil a daň v tej istej výške doručil žalobcovi aj tretíkrát (detailný priebeh konania je zhrnutý v bode 1 žaloby). Sťažovateľ 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 zák. č. 222/2004 Z.z. žalobca nemal uplatniť.

II.

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

9. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že rozhodnutiu vo veci, ktorá je predmetom konania, už predchádza rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžf/73-79/2012 zo dňa 18. júna 2013 (č.l. 37), ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/64/2010-160 zo dňa 6. septembra 2012 (č.l. 24), ktorým bolo zrušené viaceré predchádzajúce rozhodnutia žalovaného a správcu dane, a medzi nimi aj to rozhodnutie, ktoré sa týkalo zdaňovacieho obdobia november 2008. Správca dane i sťažovateľ zotrvali na svojich predchádzajúcich záveroch, že tovar - živé ošípané neboli prepravené do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., ale boli dodané maďarskej spoločnosti s miestom dodania v tuzemsku, t.j. podľa § 69 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom v roku 2008.

10. Kasačný súd má tiež z iného rozsudku kasačného súdu (rozsudok sp. zn. 5Sžfk/30/2018 zo dňa 31. júla 2019) preverenú skutočnosť, že uvedený senát:
„z obsahu administratívneho spisu ďalej zistil, že žalobca už v podaní z 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 zámény,
odberatelia si z dôvodu zamedzenia zámény a dodržania kvality vyhradili právo kontroly priebehu porážky na bitútku a veterinárnej kontroly,
odberatelia si vyhradili právo, že v prípade preukázania nesplnenia dohodnutých kvalitatívnych podmienok je spoločnosť JK Gabčíkovo s.r.o. povinná uhradiť náklady odberateľov spojené s porážkou a veterinárnym vyšetrením,
proces preberania ošípaných bol skončený ich prevzatím v porazenom stave v areáli spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s. ako aj
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 bitútku 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. Vecná a časová súvislosť spracovania ošípaných na bitútku do formy bravčových polovic nasvedčuje, že išlo o dočasné pozastavenie odoslania tovaru za účelom jeho spracovania, ktorý bol následne vyvezený do Maďarska.

13. Podľa § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre preskúvanú vec 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 str. 14 ods. 2 preskúvaného rozhodnutia zo dňa 22.04.2016 uvádza, že

„Miestnym zisťovaním v spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s., vykonaným dňa 15.11.2013 vo vyrubovacom konaní po odvolacom konaní bolo zistené, že zástupcovia spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s. dospeli k záveru, že v roku 2008 došlo v ich účtovníctve k nesprávnemu účtovaniu, že v súvislosti so spoločnosťou MOL-NA KFT nešlo o nákup materiálu a predaj tovaru, ale o poskytnutie služieb a z uvedeného dôvodu podajú dodatočné daňové priznania k DPH za predmetné zdaňovacie obdobie.“

Kasačný súd sa nestotožnil s vyhodnotením žalovaného, že uvedená skutočnosť nemá vplyv na závery správca dane v napadnutom rozhodnutí. Uvedená skutočnosť potvrdzuje, že Tauris Danubius, a.s. bol iba spracovateľom a nie dodávateľom tovaru. Dodávateľom tovaru priamo maďarskému odberateľovi bol podľa kasačného súdu 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 MOL-NA KFT, Maďarsko (toto nebolo sporné medzi správcou dane a žalobcom), vyplýva, že predmetom ucelenej dodávky už boli ošípané 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 Maďarsku. Tvrdenia žalobcu neboli rozporné a ani sa kasačnému súdu nepreukázali ako nepravdivé.

16. Podľa § 16 ods. 7 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení miestom dodania služieb, ktorými sú ocenenie hnutelného hmotného majetku a práce na hnutelnom 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.

17. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že kupujúci MOL-NA KFT, Maďarsko si u spoločnosti TAURIS DANUBIUS, a.s. objednával iba službu spočívajúcu v porážke ošipovaných a ich spracovaní na polovice. Podľa zápisnice Daňového úradu Trnava, pobočka Dunajská streda č. 9210401/5/5001174/2013/Sche zo dňa 08.11.2013 (príloha č. 74) z účtovnej evidencie Tauris Danubius s.r.o. vyplýva, že TAURIS DANUBIUS, s.r.o. deklaroval samozdanením a následným odpočtom DPH, že ošipané, ktoré sú predmetom obchodu dovezol z Maďarska a po porážke ich späť vyviezol. Nákup a následný predaj je deklarovaný voči spoločnostiam MOL-NA KFT a ESSEN GROUP KFT.

18. Na podporu hore uvedeného tvrdenia daňový zástupca žalobcu založil do daňového spisu zápisnicu z výsluchu svedka T. A. bytom A., prostredníctvom ktorej menovaný svedok objasnil, ako predmetné zdaniteľné obchody prebiehali.

19. V tejto súvislosti sa kasačný súd zhoduje so zistením Najvyššieho súdu, ktorý v obdobnej veci prostredníctvom rozsudku sp. zn. 5Sžfk/30/2018 zo dňa 31. júla 2019 vyslovil nasledujúci záver:

„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.“

III.

20. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného, ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 4Sžf 73-79/2012 zo dňa 18. júna 2013, sp. zn. 3Sžfk/19/2018 zo dňa 12. júna 2019, ako aj sp. zn. 5Sžfk/30/2018 zo dňa 31. júla 2019, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A-24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A-48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

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

22. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

23. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutí n i e j e přípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).