

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/7/2012
Identifikačné číslo spisu:	4011200380
Dátum vydania rozhodnutia:	29.11.2012
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Baricová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2012:4011200380.1

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/224/3512-17196/2011/992128-r zo 16. februára 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/57/2011-39 z 29. novembra 2011, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/57/2011-39 z 29. novembra 2011 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/224/3512-17196/2011/992128-r zo 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 do troch dní.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo 16. februára 2011 č. I/224/3512-17196/2011/992128-r. Predmetným rozhodnutím žalovaný ako správny orgán potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Vráble (ďalej aj „správca dane“) zo dňa 05. mája 2010 č. 628/230/33-3168/10/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 účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o správe daní“), ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2007 v sume 29.421,56 eur z dôvodu porušenia § 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 dani z pridanej hodnoty“ alebo „zákon o DPH“).

Krajský súd medzi účastníkmi považoval za sporný výklad ustanovení § 19 ods. 2 a § 43 ods. 1 zákona o DPH a záver o tom či žalobcovi vznikol nárok na oslobodenie dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, alebo či jeho ekonomická činnosť vykonávaná v zmysle predložených dealerskej zmluvy uzavretá z obchodným partnerom v rámci EÚ - poskytovanie záručným opráv autobusov v

rámci oprávnených reklamácií zákazníkov bolo potrebné posudzovať podľa § 19 ods. 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. b/ citovaného zákona, t. j. službu v tých prípadoch kde žalobca použil náhradné diely ktoré mal v osobnom vlastníctve a tieto nezdanil vôbec.

Krajský súd z administratívneho spisu žalovaného zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období január až december 2007 žalobca v zmysle dealerskej zmluvy zo dňa 09. decembra 2003 a jej príloh platných pre rok 2007 č. 3/2004/SK uzavretej so spoločnosťou (od 03. januára 2007 Iveco Czech Republik, a. s.) nakupoval a predával tovar nakúpený v Českej republike od výrobcu Iveco, nakúpený tovar od tohto dodávateľa žalobca uviedol do daňových priznaní DPH ako intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, ktorý zdanil a daň si odpočítal, následne predaj tohto tovaru na území SR zdanil a zákazníkom poskytol dvojiročnú záruku. Žalobca na základe dealerskej zmluvy vystupoval ako autorizovaný dealer obchodnej spoločnosti Karosa, a. s. poverený distribúciou a servisom jej výrobkov a zaviazal sa pod svojím menom a vo svoj vlastný prospech predávať výrobky Karosy, a. s. konečným zákazníkom, ktorých sídlo sa nachádza na území Slovenskej republiky; žalobca vykonával kontrolu a úpravu výrobkov Karosy, a. s. pred dodaním, záručné práce (servis), asistenčný nonstop servis, servis zameraný na opravy, ako i opravy vozidiel Karosa, a. s., ktoré sa už nevyrábajú s tým, že Karosa, a. s. bude dodávať zmluvné výrobky žalobcovi so všetkými právami podľa záruk uvedených v zmluve, podľa príloh k tejto zmluve platných pre rok 2007. Vo veci servisu výrobkov tohto výrobcu sa žalobca zaviazal zabezpečovať a vykonávať záručný i pozáručný servis, ako i opravy autobusov Karosa, a. s. podľa normy akosti na servis v súlade so záručnými podmienkami s použitím technickej dokumentácie určenými hodinovými sadzbami za uskutočnené práce, ktoré je povinný účtovať Karose, a. s. a podľa zásad riešenia reklamácií. Taktiež bolo dohodnuté, že reklamované chybné súčiastky je dealer povinný vrátiť Karose, a. s. v určenej lehote a dohodnutým spôsobom s tým, že nároky dealera zo záruky zanikajú a Karosa, a. s. 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, a. s. 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, a. s. s dátumom splatnosti 45 dní odo dňa vystavenia faktúry.

Vychádzajúc z uvedeného krajský súd konštatoval, že daňovou kontrolou zdaňovacieho obdobia bolo zistené, že v prípade oprávnenej reklamácie žalobca vyhotovil odberateľské faktúry pre dodávateľskú spoločnosť Iveco Czech Republik, a. s. za servis výrobkov Karosy, a. s. 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 november 2007 v sume 29.421,56 eur z dôvodu porušenia § 19 ods. 2 v nadväznosti na § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. 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 zdanil iba čiastočne, a to tak, že cenu vykonanej práce zdanil sadzbou 19 % a cenu použitých náhradných dielov, ktoré mal vo svojom vlastníctve nezdanil 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. 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 právnym záverom.

Krajský súd poukázal na to, že dňom 01. januára 2007 nadobudla účinnosť Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 (ďalej len „Smernica“), ktorá nahradila šiestu smernicu Rady č. 77/388/EHS zo dňa 17. mája 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 žalobca si nesprávne vysvetlil svoj postup pri poskytovaní záručných opráv autobusov v rámci oprávnených reklamácií zákazníkov, pokiaľ tvrdil, že správca dane postupoval nesprávne, ak mu vyrubil rozdiel dane za zdaňovacie obdobie tak, ako to je uvedené v prvostupňovom rozhodnutí a dorubil mu daň z dôvodu, že u vymenených náhradných dielov, ktoré vlastnícky patrili žalobcovi pri záručných opravách nepostupoval v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH a použitý náhradný diel na výmenu poškodennej súčiastky u reklamovaného autobusu nezdanil pri vrátení tejto súčiastky výrobcovi tvrdiac, že žalobca ako autorizovaný dealer na výrobu autobusov Iveco Czech Republik, a. s. postupoval podľa dealerskej zmluvy a v rámci záručnej opravy pri opodstatnenej reklamacii poškodenú súčiastku vymenil a vrátil výrobcovi ako dovar bez DPH z dôvodu, že už raz vymenený náhradný diel bol zaplatený ako súčiastka autobusu, a preto postupoval podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, t. j. uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v rámci EÚ 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 po oprave alebo výmene náhradného dielu.

Krajský súd bol toho názoru, že v preskúmvanej veci je potrebné rozlišovať vzťah medzi žalobcom ako domovým subjektom vo vzťahu k svojim zákazníkom v rámci poskytovania záručných opráv v zmysle dealerskej zmluvy a vzťah medzi žalobcom ako daňovým subjektom a výrobcom autobusov, ktoré žalobca od tohto dodávateľa nakupoval a zároveň sa zaviazal ako podnikateľ poskytovať záručné a pozáručné opravy na nakúpené autobusy od výrobcu ním predané zákazníkom na území Slovenskej republiky. Uviedol, že žalobca ako predajca autobusov, ktoré pred tým odkúpil od uvedeného výrobcu Karosa, a. s. (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 žalobca ako predávajúci musí dodržať inak by niesol sankcie podľa príslušného právneho predpisu.

Krajský súd súhlasil s tvrdením žalobcu 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 o vzťahu daňového subjektu, ktorým je zároveň v preskúmvanej veci podnikateľský subjekt ako právnická osoba a nakúpený tovar, teda autobusy predáva pričom 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, teda službu poskytovanú žalobcom, pričom správca dane jasne vysvetlil v čom bol nesprávny postup žalobcu, teda v čom porušil zákon o DPH, pokiaľ poskytoval záručný a pozáručný servis reklamovaných autobusov v zmysle dealerskej zmluvy a uplatnený postup žalobcu, ktorý v prípade oprávnenej reklamácie vyhotovil v prospech výrobcu odberateľskú faktúru, ale DPH v nej uplatnil k cene práce (vynaložený pracovný čas), avšak cenu použitého náhradného dielu v jeho vlastníctve fakturoval bez dane a uplatnil 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 tak, 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 žalobca iba vrátil 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 žalobcom a výrobcom s poukazom na to, že zákonodarca 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.

Krajský súd mal za to, že, 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 žalobca, pretože takýto tovar nespĺňa podmienky v zmysle zákona o DPH a je súčasťou služby ako takej poskytnutej za protihodnotu.

Podľa krajského súdu správca dane v súlade so zákonom vydal dodatočný platobný výmer, ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie podľa § 44 ods. 6 písm. v/ bod prvý zákona o správe daní a poplatkov s poukazom na správnosť záverov daňových orgánov, keď vychádzali zo skutkových zistení na základe predložených faktúr a dokladov v tých prípadoch ktorých žalobca použil náhradné diely v rámci servisných služieb do predaných autobusov a zákazník si uplatnil reklamáciu na poškodenú súčiastku a žalobca túto službu, t. j. vymenený náhradný diel fakturoval bez danie, čím porušil 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 žalobca poskytoval na území SR 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, majúť za to, že žalobca v kontrolovaných prípadoch podľa predložených faktúr mal postupovať podľa § 9, § 15, § 19 ods. 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH a v týchto prípadoch kde poskytol službu - servis záručnej opravy autobusu v rámci zákonnej reklamácie mal vystaviť faktúry i na vymenený náhradný diel, ktorý bol v jeho 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 žalobcu, ktorý bol zdanený pri jeho kúpe od dodávateľov v tuzemsku, čo potvrdil i žalobca v podanej žalobe a daň z tohto tovaru si odpočítal, tovar však zostal na území SR.

Krajský súd neprihliadol na argumentáciu žalobcu ktorou poukazoval na platnú judikatúru Súdneho dvora ES v zmysle ktorej by malo vyplývať, že každé plnenie by malo byť považované za odlišné a nezávislé plnenie, keďže žalobca rozhodnutia neoznačil a v žalobe len všeobecne poukazuje na judikatúru ako takú.

Rozhodovanie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil podľa § 250k ods. 1 OSP a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, pretože nemal vo veci úspech.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca namietajúc, že prvostupňový súd dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a vec nesprávne právne posúdil.

Žalobca bol toho názoru, že správne orgány oboch stupňov ako aj prvostupňový správny 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. Uviedol, že tým, že vystavil faktúru za poškodený náhradný diel vo výške 95 % tarifnej ceny firme Karosa, a. s. (Iveco Czech Republik, a. s.) bez dane uskutočnil finančné vyrovnanie v zmysle dealerskej zmluvy.

Podľa názoru žalobcu 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 § 8 zákona o DPH v znení neskorších predpisov, keď vlastnícke právo k vymenenému tovaru v tomto prípade prechádza na majiteľa autobusu. Tvrdil, že z dôvodu sa jedná o záručnú opravu doklad - faktúra za dodanie tovaru nemôže byť vystavená pre majiteľa autobusu a je nelogické, aby bola faktúra vystavená pre výrobcu pretože tomu nová vymenený 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. Výtýkal správcovi dane, že nebral do úvahy 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. Namietal, že správca dane dodáva nové náhradné diely, ktoré boli použité pri záručných opravách daňou z DPH ako dodanie tovaru a nerieši základnú otázku, t. j. že vlastnícke práva k tovaru, ktoré v tomto prípade prechádza na majiteľa autobusu. Podľa jeho názoru 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 namietal, že správca dane nebral do úvahy zmluvné dohodnuté podmienky obchodných partnerov k fakturácii služby použitého materiálu tovaru tvrdiac, že pokiaľ sú zmluvné dohodnuté podmienky 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.

Dôvodil aj tým, 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 ES 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 Európskeho súdneho dvora vyplýva, že každé plnenie má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé plnenie.

Na záver žalobca vyslovil názor, že rozsudok súdu prvého stupňa nie správny, keď sa stotožnil s názorom daňových orgánov o tom, že nebol dodržaný zákon o DPH, a preto svoje odvolanie v zmysle § 205 ods. 2 OSP odôvodil tým, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a súd na základe výkonných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam namietajúc, že prvostupňový súd sa vôbec nevysporiadal s prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastník (§ 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 k 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 pridŕžiava 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 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 súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu, žiadajúc o jeho zrušenie a súčasne zrušenie prvostupňového správneho orgánu a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vypořiadal 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 november 2007 v sume 29.421,65 euro žalobcovi.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty platného v čase zdaniteľného plnenia predmetom dane je odsekom za:

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

Podľa § 8 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty platného v čase zdaniteľného plnenia dodaním tovaru je za a/ dodanie hmotného majetku pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né 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, za b/ dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy oddielov alebo inej obchodnej zmluvy

Podľa § 9 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8 vrátane za:

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 § 22 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty, 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 § 19 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 43 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty, 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 po preskúmaní 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 - žalobcom skutkové zistenia náležite nevyhodnotil čo má za následok, že v predmetnej veci bolo rozhodnuté predčasne s prihliadnutím na to, že žalovaný sa námietkami žalobcu 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 postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi chráni 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 výklad na uplatňovanie ústavných zákonov a ostatných všeobecných záväzných predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že výklad a uplatňovanie všeobecne záväzných právnych predpisov musia 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 Slovenskej republiky 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.

K tomu zodpovedá i čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky. Pozitivistický právny prístup aplikácii zákonov založený na rešpektovaní dikcie zákona je preto v činnosti štátnych orgánov modifikovaný ústavným 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 ústavne konformnú aplikáciu a výklad zákona. Dikcia zákona nemôže byť interpretovaná izolovane v zmyslu a účelu zákona a cieľa právnej regulácie ktorý zákon sleduje. Zákony nie sú samoúčelné prijímané na to, aby sa slepo a formálne dodržiavali.

Z vyjadrenia v žalobe i rozhodnutí 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 žalobcu 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 žalobca porušil ustanovenie § 19 ods. 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH.

Podľa názoru senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zákonodarca v právnej úprave zákona o dane z pridanej hodnoty neupravuje zákonné podmienky v prípade reklamácie pri dodaní tovaru alebo služby samostatným spôsobom z ktorých dôvodov je povinnosťou daňových orgánov subsumovať vykonanie reklamácie pod zákonnú úpravu dodania tovaru alebo služby ústavne konformným spôsobom s účelom zákona o dani z pridanej hodnoty. 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 pri rozhodnutí, ak podrobne neuviedol, ako právne posúdil predmetný daňový úkon žalobcu a nezodpovedal svoj názor na jeho právne hodnotenie, či sa jedná o služby alebo o uplatnenie zodpovednosti za vady podľa § 422 a nasledovné Obchodného zákonníka.

Najvyšší súd síce 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 bol žalobca ako platiteľ dane povinný zdať. Z charakteru plnenia v zmysle faktúr vyplýva, že žalobca vykonal službu opravu autobusu a dodal 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 dani z pridanej hodnoty.

Najvyšší súd dospel k záveru, že správne orgány oboch stupňov nevyhodnotili skutkové zistenia týkajúce sa zmluvného dojednania medzi zmluvnými partnermi reklamácie výrobkov (autobusov) alebo ich častí v súlade s citovanými ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty, čo malo za následok prijatie predčasného právneho záveru. Dáva do pozornosti, že žalobca tým, že vystavil faktúru za výmenu poškodeného dielu náhradným dielom, ktoré sa stalo súčasťou autobusu vo vlastníctve zákazníka Karosa, a. s. vo výške 95 % tarifnej ceny bez dane a súčasne poškodený diel odoslal výrobcovi uskutočnil finančné vyrovnanie v zmysle dealerskej zmluvy.

Podľa názoru najvyššieho súdu žalovaný sa náležite nevysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu, ktorou namieta nesprávnu aplikáciu ustanovenia § 22 v spojení s § 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 postupoval tak, že v zmysle dohodnutých pravidiel fakturoval finančné vyrovnanie za poškodený náhradný diel, a že fakturované finančné vyrovnanie nie je predmetom dane s tým, že predmetom dane je poskytnutá servisná služby ktorú fakturoval s daňou. V tejto súvislosti najvyšší súd dáva do pozornosti, že žalovaný nevenoval dostatočnú pozornosť prechodu vlastníctva k poškodenému dielu ktorý žalobca po vykonaní opravy autobusu na základe reklamácie zákazníka s faktúrou ceny náhradného vymeneného dielu vracal k výrobcovi, pretože napriek tomu, že vrátenie tohto výrobku žalobcovi vyplývalo zo zmluvných podmienok pre uznanie reklamácie ide o samostatný právny úkon s ktorým zákonodarca spája podľa úpravy zákona o DPH právne účinky. Vzhľadom na charakter plnenia je preto otázne, či dodanie náhradného dielu je služba. Súčasne sa žalovaný v danom prípade náležite pri posudzovaní vzniku daňovej povinnosti žalobcu nevysporiadal so zmluvnými podmienkami obchodných partnerov žalobcu a spoločnosti Iveco Czech Republic, a. s. pre fakturáciu služby použitého materiálu a tovaru súhlasiac s tvrdením žalobcu, 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 a nemožno z jeho ustanovení dospieť k záveru, že bol porušený zákon. V danej veci zostala nezodpovedaná otázka, či žalobca mohol očakávať preplatenie faktúry Karosou, a. s., ktorá si vyhradila právo, že ak reklamáciu opravy autobusu neuzná potom faktúru žalobcovi ktorý v rámci servisnej služby opravu autobusu vykonal a súčasne nedodal náhradný diel nezaplatí, pričom v tomto prípade žalobca vystaví faktúru na

zaplatenie opravy náhradného dielu zákazníkovi s DPH.

Pokiaľ žalobca v odvolaní proti rozsudku prvostupňového súdu namieta, že daňové orgány v danej veci nepostupovali v súlade s platnou judikatúrou Európskeho súdneho dvora (správne Súdneho dvora Európskej únie) bez označenia konkrétneho rozhodnutia, odvolací súd dáva do pozornosti žalovanému, že súčasťou postupu daňových orgánov v súlade so zákonnou zásadou zákonnosti ustanovenej v § 2 zákona č. 511/1992 Zb. je nielen postupovať v súlade s hmotnoprávnymi a procesnoprávnymi predpismi Slovenskej republiky ale aj v súlade s právom európskej únie.

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.

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 správneho štátu, právo na spravodlivý proces ako aj zásada rovnosti.

O náhrade trov celého súdneho konania odvolaní súd rozhodol podľa § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1, 2 OSP s v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, pričom priznal žalobcovi náhradu trov konania vyplývajú zo spisu vo výške 132 eur (t. j. zaplatenie súdneho poplatku za podanie žaloby a podanie odvolania), pričom náhradu trov právneho zastúpenia nepriznal, nakoľko tieto neboli vyčíslené v lehote troch pracovných dní od vyhlásenia tohto rozhodnutia.

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. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.