

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/11/2012
Identifikačné číslo spisu:	4011200378
Dátum vydania rozhodnutia:	28.11.2012
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2012:4011200378.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: COREX, s.r.o., so sídlom Štefánikova 49, Nitra, zastúpený Advokátskou kanceláriou JUDr. Ladislav Barát, s.r.o., so sídlom Školská 3, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazová ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 16. februára 2011, č. I/224/3227-16411/2011/992128-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/55/2011-34 zo dňa 24. januára 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/55/2011-34 zo dňa 24. januára 2012 z m e ň u j e tak, že rozhodnutie žalovaného zo dňa 16. februára 2011, č. I/224/3227-16411/2011/992128-r z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie. Žalobcovi náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 16. februára 2011, č. I/224/3227-16411/2011/992128-r, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Vráble zo dňa 5. mája 2010, č. 628/230/33-3166/10/Há, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi 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 neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007 v sume 127,89 eura z dôvodu porušenia ust. § 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 pridanej hodnote alebo zákon č. 222/2004 Z. z. alebo zákona o DPH“). Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

? Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konania mu predchádzajúceho dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná a preto ju v zmysle § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu posudzoval v zmysle ustanovení § 2 ods. 1, písm. a/ b/ v spojení s § 8 ods. 1, písm. aj, s § 9 ods. 1, s § 15 ods. 1, s § 19 ods. 2, s § 22 ods. 1 a s § 43 ods. 1 zákona o DPH a v zmysle ustanovení § 2 ods. 6 a s § 29 ods. 1, 2, 8 zákona č. 511/1992 Zb. a súčasne v zmysle čl. 131 a čl. 24 Smernice Rady č. 2006/112/ES (ďalej len „Smernica“).

Krajský súd medzi účastníkmi považoval za sporný výklad ustanovení § 19 ods. 2 a § 43 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty, a to či žalobcovi vznikol nárok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, alebo či jeho ekonomická činnosť vykonávaná v zmysle predloženej Dealerskej zmluvy, uzavretá s obchodným partnerom v rámci EU - poskytovanie záručných 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 vo svojom vlastníctve a tieto nezdanil vôbec.

Krajský súd z administratívneho spisu žalovaného zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období január až december 2007 daňový subjekt (žalobca), v zmysle Dealerskej zmluvy zo dňa 9. decembra 2003 a jej príloh platných pre rok 2007, č. 3/2004/SK uzavretej so spoločnosťou Karosa, a.s. (od 3.1.2007 Iveco Czech Republic, a.s.) žalobca 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 dvojročnú záruku; žalobca na základe dealerskej zmluvy vystupoval ako autorizovaný dealer Karosy, poverený distribúciou a servisom jej výrobkov a zaviazal sa pod svojím menom a vo svoj vlastný prospech predávať výrobky Karosy konečným zákazníkom, ktorých sídlo sa nachádza na území SR; žalobca vykonával kontrolu a úpravu výrobkov Karosy pred dodaním, záručné práce (servis), asistenčný nonstop servis, servis zameraný na opravy, ako i opravy vozidiel Karosy, ktoré sa už nevyrábajú s tým, že Karosa bude dodávať zmluvné výrobky žalobcovi so všetkými právami podľa záruk uvedených v zmluve; podľa príloh k tejto zmluve, platné pre rok 2007, vo veci servisu výrobkov tohto výrobcu sa žalobca zaviazal zabezpečovať a vykonávať záručný i pozáručný servis, ako i opravy autobusov Karosa podľa normy akosti na servis (príloha G) v súlade so záručnými podmienkami (príloha E4) s použitím technickej dokumentácie, ktorú je povinný vlastniť (príloha G1) s určenými hodinovými sadzbami za uskutočnené práce pri záručných opravách, ktoré je povinný účtovať Karose (príloha G2) a podľa zásad riešenia reklamácií (príloha G3); taktiež bolo dohodnuté, že reklamované chybné súčiastky bol dealer povinný vrátiť Karose v určenej lehote a dohodnutým spôsobom s tým, že nároky dealera zo záruky zanikajú a Karosa 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 s tým, že výška týchto cien sa netýka spotrebného materiálu (olej a pod.), ktorý bol použitý v súvislosti s odstránením reklamovanej chyby (bod 2.3. prílohy G3); vykonané záručné práce a použité náhradné diely mal dealer fakturovať Karose dátumom splatnosti 45 dní odo dňa vystavenia faktúry (bod 2.4. G3).

Krajský súd konštatoval, že daňovou kontrolou zdaňovacieho obdobia bolo zistené, že v prípade oprávnenej reklamácie žalobca vyhotovil odberateľské faktúry pre dodávateľskú spoločnosť Iveco Czech Republic, a.s. za servis výrobkov Karosy vykonaných na Slovensku, konkrétne za servisné prehliadky, za záručné opravy, pri ktorých neboli použité náhradné diely a za záručné opravy, pri ktorých náhradné diely použité boli, a to v celkovej výške 29 301,70 Sk, z toho cena práce ako základ dane bola 4349,20 Sk a DPH 826,20 Sk, cena použitých náhradných dielov bola 24 126,30 Sk, DPH 0,00 Sk. Správca dane po kontrole zvýšil daň o 3852,10 Sk a základ dane o 20 274,20 Sk, pretože cenu použitého náhradného dielu žalobca fakturoval bez dane. Žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu za zdaňovacie obdobie september 2007 v sume 127,89 eura z dôvodu porušenia § 19 ods. 2 v nadväznosti na § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. s tým, že záručné opravy autobusov vykonané v rámci oprávnených reklamácií zákazníkov a zároveň v zmysle dealerskej zmluvy na Slovensku a 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. Žalobca v žalobe v podstate uviedol rovnaké dôvody ako v odvolaní.

S poukazom na základné zásady daňového konania ustanovené v § 2 zákona o správe daní krajský súd

uviedol, že v danej veci v postupe u oboch daňových orgánov nezistil pochybenie, ani iné ich porušenie 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 skutkovými zisteniami a právnym záverom.

Krajský súd zdôraznil, že dňom 1. januára 2007 nadobudla účinnosť Smernica Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 (ďalej len „Smernica“), ktorá nahradila šiestu smernicu Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá Smernica je záväzná pre každý členský štát, pokiaľ ide o dosiahnutie výsledku, pričom voľba formy alebo metód na dosiahnutie výsledku je ponechaná na vnútroštátne orgány s tým, že Zákon o DPH č. 222/2004 Z. z. je vypracovaný v súlade s touto Smernicou (a do 31.12.2006 bol v súlade so Šiestou Smernicou). Krajský súd mal za to, že správca dane objasnil všetky skutočnosti v súvislosti so splnením podmienok vyplývajúcich z ust. § 8 a § 9 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a rozdiely medzi ním v nadväznosti na doklady predložené žalobcom.

Podľa názoru krajského súdu žalobca si nesprávne vysvetlil svoj postup pri poskytovaní záručných opráv autobusov (nakúpených od výrobcu v Českej republike a predaných na Slovensku) v rámci oprávnených reklamácií zákazníkov, pokiaľ tvrdil, že správca dane postupoval nesprávne, ak mu vyrubil rozdiel dane za zdaňovacie obdobie tak, ako je to uvedené v prvostupňovom rozhodnutí a dorubil mu daň z dôvodu, že u vymenených náhradných dielov, ktoré vlastnícky patrili žalobcovi pri záručných opravách nepostupoval zmysle § 19 ods. 2 a použitý náhradný diel na výmenu poškodennej súčiastky u reklamovaného autobusu nezdanil pri vrátení tejto súčiastky výrobcovi tvrdiac, žalobca ako autorizovaný dealer výrobcu autobusov Iveco Czech Republik, a.s. (predtým Karosa, a.s.) postupoval podľa dealerskej zmluvy a v rámci záručnej opravy pri opodstatnenej reklamacii poškodenú súčiastku - náhradný diel vymenil, ktorý vrátil výrobcovi ako tovar 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 EU, majú za to, že išlo o službu - servis a prevod vlastníckeho práva k poškodenému tovaru - náhradného dielu prešla na výrobcu, pričom rozhodujúci charakter má náhradný diel - tovar, a nie služba (úhrada za pracovný čas), nesúhlasiac s tvrdením správcu dane a žalovaného.

Krajský súd zastával názor, že v preskúmvanej veci je potrebné rozlišovať vzťah medzi žalobcom ako daňovým 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 Iveco, ktoré žalobca od tohto dodávateľa nakupoval a zároveň sa zaviazal ako podnikateľ poskytovať záručné a pozáručné opravy na nakúpené autobusy od výrobcu a ním predané zákazníkom na území Slovenskej republiky. Uviedol, že pokiaľ žalobca ako predajca autobusov, ktoré sám predtým odkúpil od uvedeného výrobcu Karosa (Iveco) vo vzťahu k svojim zákazníkom (kupujúcim) vystupuje ako predávajúci a tento vzťah sa medzi nimi posudzuje v zmysle §§ 411 a nasl. 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 postup pri reklamacii tovaru, majú za to, že to ani nie je nutné, pretože službu a dodanie tovaru daňový subjekt vždy musí posúdiť z hľadiska predpisov zákona o DPH, ktorý je špecifický zákon vo vzťahu k daňovému subjektu, ktorý je zároveň v preskúmvanej veci i podnikateľský subjekt ako právnická osoba a nakúpený tovar teda autobusy predáva a poskytuje i servisné služby.

Ďalej krajský súd konštatoval, že v zmysle ust. § 9 zákona o DPH je potrebné považovať za službu každé plnenie za protihodnotu, ktoré nie je dodaním tovaru, majú za to, že na správnosti rozhodnutia správcu dane nemení ani skutočnosť, že správca dane použil terminológiu „zložená služba“ a takýmto spôsobom vyložil ust. § 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 súdu správca dane v súlade so zákonom odôvodnil svoje rozhodnutie, že tento postup môže uplatniť daňový subjekt (platiteľ dane) len vtedy, ak tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň v členskom štáte, bol fyzicky prepravený z tuzemska do iného členského štátu a predaj bol uskutočnený za protihodnotu, keď nad akúkoľvek pochybnosť, s poukazom na výsledky daňovej kontroly, u žalobcu 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.

Podľa názoru krajského súdu 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. Záver žalovaného a správca dane, že u žalobcu išlo o poskytnutie služby, považoval za správny a v súlade so zákonom o DPH a so Smernicou Rady č. 2006/112/ES, keďže pri posudzovaní poskytovania záručných a pozáručných opráv na reklamovaných autobusoch žalobcom vychádzali zo skutočného obsahu právneho úkonu.

Krajský súd dospel k záveru, že ak žalobca v zmysle dohodnutých podmienok podľa Dealerskej zmluvy vracal výrobcovi autobusov Iveco so sídlom CZ chybné súčiastky, bolo to z dôvodu, aby v prípade oprávnenej reklamácie si mohol uplatniť u tohto výrobcu svoje nároky zo zmluvy podľa prílohy G3 odsek 6, keďže ide o vzťah výrobcu ako dodávateľa tovaru a zákazníka - žalobcu ako odberateľa výrobkov, ktorý poskytuje i záručný a pozáručný servis na tieto výrobky na území Slovenskej republiky, avšak ako samostatný subjekt, ktorý nie je pobočkou výrobcu na území Slovenskej republiky, teda nejde o subjekt prepojený ekonomicky s materskou organizáciou, t. j. výrobcom - Iveco, 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 záveru daňových orgánov, keď vychádzali zo skutkových zistení na základe predložených faktúr a dokladov u tých prípadoch, v 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 dane, 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 hodnota samotnej súčiastky, ktorá bola použitá, a teda nie je možné charakter takejto služby rozdeliť na dve časti tak, ako to vykladal žalobca.

Ďalej krajský súd poukázal na to, že záručný a pozáručný servis, ktorý žalobca poskytoval na území Slovenskej republiky je potrebné podradiť pod článok 24 bod prvý Smernice a článok 44 Smernice, ktorá 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 tých prípadoch, kde poskytol službu - servis záručnej opravy autobusu (predaného zákazníkovi) v rámci zákonnej reklamácie, mal vystaviť faktúry i na vymenený náhradný diel, ktorý bol v jeho vlastníctve (ktorý mal na sklade) s daňou, keďže vymenený náhradný diel zostal v tuzemsku, s poukazom na to, že išlo o službu, kde základom dane bola proti hodnota, ktorú dodávateľ prijal alebo mal prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za zdaniteľný obchod znížená o daň (§ 22 ods. 2 zákona), s tým, že základ dane v preverovaných prípadoch zahŕňa cenu vykonanej práce a zároveň aj cenu použitého náhradného dielu a dňom dodania predmetnej služby vznikla žalobcovi daňová povinnosť z poskytnutej služby záručnej opravy vrátane použitých náhradných dielov. Uviedol, že v preskúmvanej veci žalovaný a správca dane nerozhodovali o zaťažení reklamovaného náhradného dielu (chybná súčiastka) daňou 19 % DPH, ale správca dane rozhodoval o zaťažení použitého náhradného dielu, ktorý bol vo vlastníctve žalobcu, ktorý bol oddaný pri jeho kúpe od dodávateľov z tuzemska, čo potvrdil i žalobca v podanej žalobe, že daň z tohto tovaru si odpočítal, tovar však zostal na území SR.

Krajský súd neprihliadol ani na námietky žalobcu uvedené v žalobe v súvislosti namietaného procesného postupu zamestnancov správcu dane, ako i v súvislosti s tabuľkou uvedenou v rozhodnutí, ktorá predstavuje finančné vyjadrenie služby a cenu náhradných dielov vráteného do CZ. Uviedol, že tieto námietky neboli uplatnené v podanom odvolaní, a preto nemôžu byť ani predmetom súdneho prieskumu. Konštatoval, že nezistil procesné pochybenia, ani také vady konania žalovaného, ktoré by spôsobovali nezákonnosť rozhodnutia. Súd neprihliadol ani 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 ust. § 250k ods. 1 O.s.p., žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, pretože v konaní nemal úspech.

? Žalobca sa proti uvedenému rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote odvolal. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na nové konanie.

V dôvodoch odvolania sa nestotožnil s názorom krajského súdu, ktorý sa odvoláva na povinnosti žalobcu pri uplatňovaných reklamáciách v zmysle príslušných právnych predpisov, v ktorej súvislosti poukázal na to, že postup pri reklamáciách je v danom prípade presne upravený v zmysle platného zákona v uzatvorených zmluvách, v ktorých je uvedený reklamačný postup ako aj to, že žalobca nie je bežným ale výhradným zástupcom v SR, s určitými pravidlami, právami a obmedzeniami.

Namietal, že správne orgány oboch stupňov ako aj prvostupňový súd nesprávne vyhodnotili skutkové zistenia týkajúce sa zmluvného dojednania medzi zmluvnými partnermi reklamácie výrobkov (autobusov) 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 - súčiastku pre výrobcu Karosa, a.s. (IVECO Czech Republic, a.s.) vo výške 95 % z tarifnej ceny Karosa, a.s. - IVECO Czech Republic, a.s. bez dane, uskutočnil finančné vyrovnanie v zmysle dealerskej zmluvy.

Dôvodil, že 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 (pre majiteľov autobusov) a podľa správcu dane mali byť fakturované s daňou pre IVECO Czech Republic, 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, že sa jedná o záručnú opravu daňový doklad - faktúra za dodanie tovaru nemôže byť vystavená pre majiteľa autobusu a je nelogické, aby bola faktúra vystavená pre výrobcu, pretože tomu nová vymenená súčiastka nebude dodaná, ani sa nestane jej vlastníkom, a preto spoločnosť COREX, s.r.o. pre výrobcu - Karosa, a.s. - IVECO Czech Republic, a.s. vystavila faktúru, ktorej predmetom bol použitý náhradný diel, z dôvodu, že vlastnícke právo prechádza na uvedenú spoločnosť. Vytýkal 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 - Slovenskú republiku, keď poškodené náhradné diely boli zasielané na posúdenie k výrobcovi, čo je zaevidované v systéme INTRASTAT, s poukazom na to, že z uvedených dôkazov vyplýva, že tovar uvedený na faktúre je tovar, ktorý je uvedený v colnom Štatistickom systéme a tento tovar opustil tuzemsko a bol dodaný (za protihodnotu) a prepravený do iného členského štátu. Namietal, že tým, že správca dane dodáva nové náhradné diely, ktoré boli použité pri záručných opravách (pre majiteľov autobusov) a podľa správcu dane mali byť fakturované s daňou pre IVECO Czech Republic, a.s., ako dodanie tovaru, nerieši základnú podmienku vlastnícke právo k tovaru, ktoré v tomto prípade prechádza na majiteľa autobusu. Výslovil názor, že nakoľko sa jedná o záručnú opravu, daňový doklad - 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 zmluvne dohodnuté podmienky obchodných partnerov pre fakturáciu služby, použitého materiálu a tovaru, tvrdiac, že pokiaľ sú zmluvne dohodnuté podmienky v medziach zákona a zákon ich priamo neupravuje, správcovi dane neprináleží spochybňovať dohodnuté

podmienky, s poukazom na to, že z dôvodu, že zákon o DPH samostatne nerieši postup pri reklamácii tovaru (výrobkov, súčiastok, náhradných dielov, apod.), nemožno z jeho ustanovení dospieť k záveru, že bol porušený zákon, ak žalobca postupoval voči zmluvnému partnerovi tak, že postupuje podľa v zmluve dohodnutých a popísaných podmienok v rozsahu zákona DPH, keďže spoločnosť COREX, s.r.o., na základe dohodnutých podmienok, obchodný vzťah, poskytnutú službu zdanila podľa skutočného plnenia a cien, ktoré boli dohodnuté a uvedené v zmluve a použité reklamované súčiastku, (ktorá bola vymenená za nový náhradný diel) vrátila do krajiny pôvodu výrobcovi bez dane - Karosa, a.s. - IVECO Czech Republic, a.s.

Ďalej dôvodil, 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 alebo čiastočne a súčasne, že z platnej judikatúry Súdneho dvora ES vyplýva, že každé plnenie má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé plnenie.

Súčasne žalobca poukázal na to, že úmyslom spoločnosti COREX, s.r.o. nie je podvádzať a krátiť dane, ale rešpektovať zákony, daňové predpisy a povinnosti z nich vyplývajúce plniť s tým, že správca dane chybnou interpretáciou právnych predpisov spochybňuje hodnovernosť žalobcu a zároveň tým spochybňuje hodnoty, ktoré žalobca uznáva a ktoré sú späté s celou jeho existenciou.

Ďalej poukázal aj na skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov, osôb, a ďalších osôb a nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu.

Záverom vyslovil názor, že rozsudok súdu prvého stupňa nie je správny, keď sa stotožnil s názorom daňových orgánov s tým, že nebol dodržaný zákon o DPH, t. j. uvedené plnenie predstavuje poskytnutá služba a dodanie tovaru, ktoré tvoria jeden celok - zložené plnenie, má charakter služby s povinnosťou zdať toto plnenie ako celok, a preto svoje odvolanie v zmysle § 205 ods. 2 O.s.p. odôvodňuje tým, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a súd na základe vykonaných 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 a dodanie tovaru - poškodeného, reklamovaného dodaného do iného členského štátu (§ 43 zákon o DPH oslobodenie od dane) prekvalifikoval do zloženého plnenia, ktoré má charakter služby, napriek tomu, že bol dodaný 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 pridržiava podrobných písomných vyjadrení, ktoré boli zaslané krajskému súdu a sú súčasťou administratívneho spisu, s poukazom na to, že podané odvolanie obsahuje skutočnosti, ku ktorým sa už vyjadril. Odvolací návrh nepodal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p.), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2, veta prvá O.s.p.), pričom deň 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 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1, veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu treba považovať za dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu, žiadajúc jeho zrušenie a súčasne zrušenie prvostupňového správneho orgánu a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa, t. j. Daňového úradu Vrábľa, ktorým správca

dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007 v sume 127,89 eur, a preto odvolací 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 vysporiadal 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 september 2007 žalobcovi v sume 127,89 eur podľa ustanovení zákona o DPH s konečnou platnosťou.

Úlohou súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.) 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 s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj 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 O.s.p.). 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 ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.). Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1, veta prvá O.s.p.).

Odvolací súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, zistil, že príslušný správca dane Daňový úrad Vráble vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, na základe ktorej bol vyhotovený protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 628/320/2463/2010/Chm zo dňa 9. apríla 2010. Správca dane po prerokovaní protokolu s daňovým subjektom dňa 30. apríla 2010 vydal dodatočný platobný výmer zo dňa 5. mája 2010, č. 628/230/33-3166/10/Há, ktorým bol žalobcovi vyrúbený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007 v sume 127,89 Eur na tom skutkovom základe, že v zdaňovacom období žalobca vyfakturoval spoločnosti Iveco Czech Republik, a.s. v celkovej hodnote 29 301,70 Sk záručné opravy autobusov vykonané na Slovensku, ktorých cena zahŕňala cenu vykonanej práce ako aj cenu použitých náhradných dielov, cenu práce žalobca zdanil v sadzbe 19% a cenu náhradných dielov nezdanil vôbec. V odôvodnení rozhodnutia správca dane konštatoval, že nakoľko poskytnutie záručných oprav vrátane použitých náhradných dielov je zloženým plnením s jedným základom dane, pri ktorom prevláda charakter služby (pri dodaní tovaru by právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na inú osobu), 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. S poukazom na ust. § 22 ods. 1 zákona o DPH mal za to, že základ dane v danom prípade zahŕňa cenu vykonanej práce a zároveň aj cenu použitého náhradného dielu. Tvrdil, že iba čiastočným zdanením predmetnej služby spoločnosť žalobcu porušila ust. § 19 ods. 2 v nadväznosti na § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH, na základe čoho bola daň na riadku 02 daňového priznania 03852,10 Sk zvýšená.

Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane sa žalobca odvolal v zákonnej lehote. V rámci odvolacieho správneho konania žalobca namietal nesprávnu aplikáciu ust. § 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. Uviedol, 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. Poukázal na

to, že v konkrétnom prípade postupoval tak, že v zmysle dohodnutých pravidiel fakturoval finančné vyrovnanie za poškodený náhradný diel, ktorý musí byť vo faktúre označený pre jeho presnú identifikáciu v rámci záruk, tvrdiac, že fakturované finančné vyrovnanie nie je predmetom dane, s tým, že predmetom dane je poskytnutá servisná služba, ktorú fakturoval s daňou. Ďalej uviedol, že reklamovaný náhradný diel dodáva slovenskej spoločnosti - slovenskému platiteľovi bezodplatne, pretože sa jedná o výmenu náhradného dielu v rámci reklamačného konania a vlastnícke práva k novým náhradným dielom získava majiteľ autobusu, pretože nastala výmena pokazeného náhradného dielu. Dajúc do pozornosti § 2 zákona č. 511/1992 Zb. uviedol, že v posudzovanom a daňovom úrade kontrolovanom plnení je jednoznačné, že ide o poskytnutie servisnej služby v rámci reklamačných konaní a finančné vyrovnanie za vymenené poškodené náhradné súčiastky, s poukazom na to, že za výrobok ako celok a za jeho samostatné časti v záručnej lehote nenesie zodpovednosť spoločnosť, ktorá vykonáva servis, ale výrobca, ktorý znehodnotené, reklamované diely finančne vyrovná a zároveň samostatne zaplatí s tým spojené servisné práce.

Žalovaný rozhodnutím zo dňa 16. februára 2011, č. I/224/3227-16411/2011/992128-r (rozhodnutie napadnuté žalobou) rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia konštatoval, že postup správcu dane pri vydaní napadnutého rozhodnutia bol v súlade s procesnými a hmotnoprávnymi predpismi. Považoval zistenie skutkového stavu za správne a stotožnil sa so záverom správcu dane, že v posudzovanom prípade ide o jedno zložené plnenie s jedným základom dane, v ktorom prevláda charakter služby, a ktoré je predmetom dane v tuzemsku, s poukazom na to, že základom dane je protihodnota, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za zdaniteľný obchod, znížená o daň (§ 22 ods. 1). Uviedol, že pretože základ dane v danom prípade zahŕňa cenu vykonanej práce, a zároveň aj cenu použitého náhradného dielu, potom dňom dodania predmetných služieb vznikla spoločnosti žalobcu daňová povinnosť z poskytnutej služby záručnej opravy vrátane použitých náhradných dielov. Odvolací orgán mal za to, že postupom a konaním správcu dane nebolo porušené namietané ustanovenie § 2 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov, pretože správca dane vykonal analýzu posudzovaných plnení s dôrazom na predmet plnenia, ktorým je dodanie služby a s dôrazom na postupy a podmienky dohodnuté v platnej dealerskej zmluve a v jej prílohách platných pre obdobie roka 2007 najmä v prílohe G3.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné 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 práva právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). 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 (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je "povinný začať" daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). 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 (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcou dane v daňovom konaní (ods. 8).

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

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskych spoločenstiev (ďalej len „členský štát“),

d) dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa § 8 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty dodaním tovaru je

a) dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné 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,

b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy.

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

a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,

b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,

c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,

d) služby dodanej 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. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

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. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby.

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 nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Odvolací 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, majúce za následok, že v predmetnej veci rozhodol predčasne.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Z uvedeného článku ústavy vyplýva, že výklad a uplatňovanie všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou. V právnej praxi preto môže v činnosti orgánov aplikujúcich právo dochádzať k situácii, že prameň práva, ktorý je vo formálnom súlade s ústavou nie je interpretovaný ústavne konformným spôsobom, pričom orgány štátu realizujú svoju rozhodovaciu právomoc sú pri výkone svojej moci v zmysle čl. 2 ods.2 ústavy viazané aj právnou úpravou obsiahnutou v medzinárodných zmluvách, ktorými je Slovenská republika viazaná (čl. 7 Ústavy SR) a po vstupe Slovenskej republiky do Európskeho spoločenstva, Európskej únie postupovať tiež v súlade s právnymi

záväznými predpismi Európskeho spoločenstva a Európskej únie, v rámci ktorého postupu je ich povinnosťou prihladať aj na judikatúru Európskeho súdneho dvora v danej oblasti.

Odvolací súd v danej veci zistil, že spor o zákonnosť napadnutého rozhodnutia medzi účastníkmi konania v tomto konaní spočíva práve v ústavnej konformnosti výkladu ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty.

Senát odvolacieho súdu dáva do pozornosti, že 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. Tomu zodpovedá i čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky. Pozitivistický právny prístup k aplikácii zákonov (založený na rešpektovaní dikcie zákona) je preto v činnosti štátnych orgánov modifikovaný ústavne 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 bol zabezpečený ústavne konformný výklad. Požiadavka na ústavne konformnú aplikáciu a výklad zákona je súčasťou zákonnosti rozhodnutia ako individuálneho správneho aktu. Práve tu je ťažisko činnosti správneho súdnictva, pretože dikcia zákona nemôže byť interpretovaná izolovane, mimo zmyslu a účelu zákona, cieľa právnej regulácie, ktorý zákon sleduje. Zákony nie sú samoúčelné, prijímané na to, iba aby sa „slepo“ a formálne dodržiavali.

Odvolací súd v danom prípade zastáva názor, že skutkový stav nie je v podstate sporný - žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období január až december 2007 v zmysle Dealerskej zmluvy zo dňa 9. decembra 2003 a jej príloh platných pre rok 2007, č. 3/2004/SK uzavreť so spoločnosťou Karosa, a.s. - od 3. januára 2007 Iveco Czech Republik, a.s., nakupoval a predával tovar nakúpený v Českej republike od výrobcu Iveco, zákazníkom poskytoval záručný a pozáručný servis a na základe uvedenej zmluvy výrobcovi fakturoval servisné práce a nahradené diely, ktoré použil na výmenu poškodených a súčasne výrobcovi vracal poškodené súčiastky tak, že servisné práce zdanil a dodanie náhradných dielov fakturoval bez dane. Sporným ostala aplikácia právnej úpravy na skutkový stav a tomu predchádzajúci prístup žalovaného i správcu dane k výkladu na vec sa vzťahujúcich ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a s účelom zákona dani z pridanej hodnoty.

Z vyjadrenia k žalobe i z rozhodnutí žalovaného je zrejmé, že žalovaný tvrdil, že vo svojej činnosti dôsledne rešpektoval dikciu zákona o dani z pridanej hodnoty. Zastával názor, že nakoľko poskytnutie záručných oprav 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 ust. § 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 ust. § 19 ods. 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH.

Zákonodarca v právnej úprave zákona o dani 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 konformným výkladom s účelom zákona o dani z pridanej hodnoty. Posúdenie týchto právnych skutočností 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 so zmluvného záväzku, na základe ktorého transakciu uskutočňoval.

Zo skutkových zistení v danom prípade vyplýva, že v kontrolovanom zdaňovacom období september 2007 žalobca fakturoval výrobcovi Iveco Czech Republik, a.s. záručné opravy autobusov vykonané na Slovensku v zmysle dealerskej zmluvy v celkovej hodnote 29 301,70 Sk, ktorá cena zahŕňala cenu

vykonanej práce s daňou a cenu dodaného tovaru bez dane. Žalobca tvrdil, že pri vystavení faktúr postupoval tak, že v zmysle dohodnutých pravidiel fakturoval finančné vyrovnanie za poškodený náhradný diel, vo faktúre označený pre jeho presnú identifikáciu v rámci záruk, majúci za to, že fakturované finančné vyrovnanie nie je predmetom dane, a že predmetom dane je len poskytnutá servisná služba - práca, ktorú aj fakturoval s daňou, s poukazom na to, že reklamovaný náhradný diel dodal zákazníkovi - slovenskej spoločnosti - slovenskému platiteľovi bezodplatne, pretože sa jedná o výmenu náhradného dielu v rámci reklamačného konania a vlastnícke práva k novým náhradným dielom získal zákazník - majiteľ autobusu a súčasne v zmysle zmluvy výrobcovi vrátil diel poškodený.

Senát odvolacieho súdu 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 osobitý 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.

Odvolací súd dospel k záveru, že správne orgány oboch stupňov vyhodnotili skutkové zistenia týkajúce sa zmluvného dojednania medzi zmluvnými partnermi reklamácie výrobkov (autobusov) alebo ich častí, v rozpore s citovanými ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty, majúce za následok prijatia 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. (IVECO Czech Republic, a.s.) vo výške 95 % z tarifnej ceny Karosa, a.s. - IVECO Czech Republic, a.s. bez dane a súčasne poškodený diel odoslal výrobcovi, uskutočnil finančné vyrovnanie v zmysle dealerskej zmluvy.

Podľa názoru senátu odvolacieho súdu žalovaný sa náležite nevyporiadal s odvolacou námietkou žalobcu, ktorou namietal nesprávnu aplikáciu ust. § 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 služba, ktorú fakturoval s daňou. V tejto súvislosti odvolací 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 výrobcovi, pretože napriek tomu, že vrátenie tohto výrobku žalobcovi vyplývalo zo zmluvných podmienok pre uznanie reklamácie, ide o samostatný právny úkon, s ktorým zákonodarcu spája aj podľa úpravy zákona o dani z pridanej hodnoty právne účinky. Vzhľadom na charakter plnenia je preto otázne, či dodanie náhradného dielu je služba?

Súčasne odvolací súd zastáva názor, že žalovaný v danom prípade pri posudzovaní vzniku daňovej povinnosti žalobcu sa náležite nevyporiadal 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 reklamácii tovaru (výrobkov, súčiastok, náhradných dielov, a pod.), nemožno z jeho ustanovení dospieť k záveru, že bol porušený zákon. Odvolací súd v tejto súvislosti dáva do pozornosti, že vzhľadom na charakter zmluvného záväzku ostala v danej veci nezodpovedaná otázka, či žalobca mohol očakávať preplatenie faktúry Karosou, ktorá si vyhradila právo, že ak reklamáciu opravy autobusu zákazníkom neuzná, potom faktúru žalobcovi, ktorý v rámci servisnej služby opravu autobusu vykonal a súčasne dodal náhradný diel, nezaplatí, v ktorom prípade žalobca vystaví faktúru na zaplatenie opravy náhradného dielu zákazníkovi s DPH.

Pokiaľ žalobca v odvolaní proti rozsudku prvostupňového súdu, ako aj v žalobe namietal, že daňové orgány v danej veci nepostupovali v súlade s platnou judikatúrou Európskeho súdneho dvora bez označenia konkrétneho rozhodnutia, odvolací súd dáva do pozornosti žalovanému, že súčasťou postupu daňových orgánov v súlade so zásadou zákonnosti ustanovenou v § 2 zákona č. 511/1992 Zb. je nielen postupovať v súlade s hmotnoprávnymi a procesno - právnymi predpismi Slovenskej republiky, ale aj v súlade s medzinárodnými zmluvami, ktorými je Slovenská republika viazaná (čl. 7 Ústavy SR) a po vstupe Slovenskej republiky do Európskeho spoločenstva, Európskej únie postupovať tiež v súlade s právnymi záväznými aktami Európskeho spoločenstva a Európskej únie, v rámci ktorého postupu je ich povinnosťou prihliadať aj na judikatúru Európskeho súdneho dvora v danej oblasti, a o to skôr, keď právna úprava v slovenskom právnom poriadku absentuje.

Vzhľadom k uvedenému senát odvolacieho súdu v preskúmvanej veci dospel k záveru, že žalovaný v danom prípade náležite nepostupoval v súlade s citovanými právnymi normami, vo veci neboli zadovážené skutkové podklady relevantné pre vydanie rozhodnutia, i keď v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom, skutkové zistenia náležite nevyhodnotil, majúce za následok, že v predmetnej veci bolo rozhodnuté predčasne, s prihliadnutím na to, že žalovaný sa s námietkami žalobcu vznesenými v odvolacom daňovom konaní nevysporiadal dostatočne, z ktorých dôvodov rozhodnutie žalovaného správneho orgánu nie je možné považovať za súladné so zákonom, a preto súd prvého stupňa nerozhodol vo veci zákonne, keď žalobu zamietol.

Z uvedených dôvodov odvolací súd podľa 250ja ods. 3 O.s.p. napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre zmenil tak, že preskúmvané rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. a s § 250k ods. 1, tretia veta O.s.p. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal z dôvodov hodných osobitného zreteľa, za ktoré považoval skutočnosť, že žalobca v daňovom konaní uplatnil v odvolaní proti platobnému výmeru námietky veľmi všeobecne bez právnej kvalifikácie a až v žalobe nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného podložil právnou kvalifikáciou, pri ktorej poukazoval na judikatúru Európskeho súdneho dvora, avšak tiež nie dostatočne, keďže neoznačil konkrétne rozhodnutia Súdneho dvora s obdobnou problematikou, pričom z pohľadu vnútroštátnej úpravy dane z pridanej hodnoty žalovaný nemal dôvod považovať rozhodnutie správcu dane za nezákonné.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 75712004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.