

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/29/2014
Identifikačné číslo spisu:	6013201641
Dátum vydania rozhodnutia:	10.03.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:6013201641.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: TANK, s.r.o., so sídlom Haličska cesta 3200, Lučenec, IČO: 36 057 568, zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Marián Kurhajec, s.r.o., so sídlom Bajkalská 13, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/376703/2013 zo dňa 8. augusta 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/308/2013-68 zo dňa 22. januára 2014, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/308/2013-68 zo dňa 22. januára 2014 **p o t v r d z u j e** .

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici č.k. 23S/308/2013-68 zo dňa 22.01.2014, zamietol žalobu žalobcu a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobca nesplnil podmienky pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, pretože svojou podstatou pohonné hmoty (ďalej len „PHM“) sú tovar, ktorý nebol spojený s dodaním tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravovaný z tuzemska do iného členského štátu. Čerpanie pohonných hmôt sa využívalo za účelom priameho použitia motorových vozidiel za účelom uvedenia motorového vozidla do pohybu a v súvislosti s prepravným výkonom.

Preprava bola zabezpečovaná inou osobou, preto v súvislosti s § 43 ods. 5 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) bolo povinnosťou žalobcu preukázať prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, miesto určenia prepravy tovaru. Žalobca miesto určenia prepravy tovaru preukázať nevedel a ani nemohol, pretože neboli vedené evidenčné čísla motorových vozidiel, do ktorých boli pohonné hmoty čerpané. V priebehu celého konania žalobca

nepreukázal, že by prepravu pohonných hmôt vykonával odberateľ. Povinnosťou žalobcu v zmysle § 43 ods. 5 prvá veta zákona o DPH bolo preukázať, že sú splnené podmienky na oslobodenie od dane. V žiadnej kúpnej zmluve a ani v žiadnej faktúre, ktoré boli predložené k výkonu daňovej kontroly nebolo určené miesto, kde mal byť tovar dodaný. V súvislosti s predloženými čestnými prehláseniami odberateľov, krajský súd poukazoval na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-409/04 zo dňa 27.09.2007 TELEOS, C-94/05 zo dňa 27.09.2007, podľa ktorého predpokladom oslobodenia od dane je, aby bol tovar skutočne fyzicky premiestnený do iného členského štátu, pričom vyhlásenie odberateľa nemožno považovať za určujúci dôkaz na oslobodenie dodávky vnútri spoločenstva. Okrem toho, pokiaľ ide o spomínané čestné prehlásenie, v týchto dokladoch nie je potvrdené, že tovar bol skutočne prepravený do Maďarska, z prehlásenia vyplýva iba to, že bol umiestňovaný na prepravu do Maďarska.

Krajský súd ďalej uviedol, že s prihliadnutím na zásadu proporcionality, ktorá predpokladá vyvážený výklad právneho predpisu medzi záujmom štátu reprezentovaného správcom dane a záujmom daňového subjektu a vzhľadom aj na argumenty v súvislosti s rozhodnutím Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“) je toho názoru, že samotné vyhlásene odberateľov nemôže byť pre posúdenie veci rozhodujúce, pretože v opačnom prípade by to dávalo veľkú možnosť pre zneužitie práva - priznanie nadmerného odpočtu DPH. Žalobca ničím nepreukázal, že by pohonné hmoty, ktoré boli čerpané do nádrží automobilov na čerpacej stanici, boli skutočne dodané odberateľom v Maďarsku, či teda došlo k transportu tovaru do iného členského štátu, či tento tovar v konečnom dôsledku nebol po načerpaní využívaný v Slovenskej republike. V danom prípade nebol preverovaný smer jazdy motorových vozidiel a v konečnom dôsledku ani preverovaný byť nemohol.

Krajský súd poukázal aj na novelizované ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH účinné od 01.10.2012, v ktorom sa sprísnila podmienky pre oslobodenie od DPH, pokiaľ ide o predkladanie príslušných dokladov.

Uviedol, že žalobca odberateľom pri načerpaní PHM vystavil doklady z evidenčnej registračnej pokladne (ďalej len „ERP“) označené ako dodacie listy, ktoré obsahovali aj náležitosti faktúry v zmysle § 71 zákona o DPH. Žalobca v týchto dokladoch uviedol daň z pridanej hodnoty a vzhľadom na uvedenú skutočnosť bola tu aj povinnosť žalobcu v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH túto daň zaplatiť.

Pokiaľ žalobca namietal skutočnosť, že tovar bol čerpaný aj do osobitných nádrží a že žalovaný vykonal u neho kontrolu aj za zdaňovacie obdobie júl 2012, a že v tomto období neboli zistené pochybenia, krajský súd sa s týmito námietkami v dôvodoch rozhodnutia už nezaoberal, pretože pre posúdenie veci už nie sú podstatné a v konečnom dôsledku už by nič nezmenili na výroku rozhodnutia.

Súd nepriznal žalobcovi náhradu trov konania, pretože žalobca bol v konaní neúspešný, v súlade s § 250k ods. 1 O.s.p.

II.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok prvostupňového súdu zrušil a vrátil na ďalšie konanie, resp. ho zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného číslo SR č. 1100307/1/376703/2013 zo dňa 08.08.2013 zruší ako nezákonné a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Tiež navrhol, aby súd zaviazal žalovaného na náhradu trov odvolacieho konania.

Dôvodil nasledovne:

1. Prvostupňový súd uviedol, že preprava tovaru PHM bola zabezpečovaná inou osobou, preto v súvislosti s § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH bolo povinnosťou žalobcu preukázať prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, miesto určenia prepravy tovaru.

Žalobca je toho názoru, že v danom prípade súd nesprávne zistil skutkový stav veci, pretože v administratívnom spise, ako aj v danom súdnom konaní, bolo jednoznačne preukázané, že prepravu tovaru PHM do Maďarska si zabezpečovali odberatelia sami, o čom svedčia aj písomné vyhlásenia

vyhotovené v súlade s vtedy účinným zákonom o DPH (§ 43 ods. 5 písm. c/). Žalobcovi preto nie je známe, z akého dôvodu a na základe akých skutočností a dôkazov, súd dospel k záveru, že prepravu tovaru PHM do Maďarska nevykonávali odberatelia, ale iné osoby. Práve naopak, čestné vyhlásenia maďarských podnikateľov, ktorí sami vykonávali prepravu PHM do Maďarska svedčia o tom, že túto prepravu si zabezpečovali oni sami, bez účasti tretej osoby. Žalobca jednoznačne uniesol dôkazné bremeno, čo sa týka tej skutočnosti, ktorý subjekt vykonával prepravu tovaru PHM do Maďarska, a to predložením čestných vyhlásení odberateľov. Skutočnosť, že prepravu vykonávali sami odberatelia nebola medzi stranami nikdy sporná, nakoľko aj žalovaný vo svojom napadnutom rozhodnutí túto skutočnosť vôbec nerozporoval (spornou otázkou bolo preukázanie skutočnosti, či tovar, ktorý bol predmetom dodania, konkrétne PHM, fyzicky opustil tuzemsko - str. 6 rozhodnutia žalovaného).

Posúdenie otázky, kto realizoval prepravu tovaru, má zásadný význam z toho hľadiska, či sa na preukázanie splnenia podmienok na oslobodenie od DPH bude aplikovať ustanovenie § 43 ods. 5 písm. a/ alebo ustanovenie § 43 ods. 5 písm. c/.

Totížto podľa ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a/, t.j. v prípade, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia. To znamená, že zákon v danom prípade výslovne uvádza, že na takomto doklade je potrebné, aby bolo uvedené miesto určenia kam bol tovar dodaný.

Na druhej strane, v prípade aplikácie § 43 ods. 5 písm. c/, t.j. v prípade, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu. Zákon v danom prípade teda nepredpisuje, aby predmetné vyhlásenie obsahovalo údaj o mieste určenia, naopak postačuje, aby vyhlásenie obsahovalo údaj, že tovar bol prepravený do iného členského štátu.

Žalobca je názoru, že jednak v daňovom konaní, ako aj v konaní pred prvostupňovým súdom bolo čestnými vyhláseniami odberateľov preukázané, že prepravu tovaru PHM do Maďarska zabezpečovali sami odberatelia a preto požiadavka súdu na žalobcu na preukázanie miesta určenia tovaru nie je v súlade s ustanovením § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH.

2. Prvostupňový súd v súvislosti s predloženými čestnými vyhláseniami odberateľov, poukázal na rozsudok C-409/04, podľa ktorého vyhlásenie odberateľa nemožno považovať za určujúci dôkaz na oslobodenie dodávky vnútri spoločenstva Európskej únie.

Žalobca v tejto súvislosti poukazuje na celé znenie predmetného rozsudku SD EÚ z 27.09.2007 č.k. C-400/04, ktorý v bode 3 výroku uvádza, že takéto vyhlásenie môže byť doplňujúcim dôkazom pre účely preukázania, že tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania. V tejto súvislosti žalobca poukazuje na rozhodnutie SD EÚ vo veci C-273/11, kde súd uviedol nasledovné: „Keďže smernica 2006/11/ES neobsahuje konkrétne ustanovenia v súvislosti s dôkazmi, ktoré sú zdanieľné osoby povinné predložiť, aby mu mohlo byť priznané oslobodenie od DPH, prináleží členským štátom v súvislosti s článkom 131 smernice 2006/112 stanoviť podmienky, za akých oslobodia od dane dodania v rámci spoločenstva s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť akémukoľvek podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu.“ Inými slovami je na členských štátoch, ako si zákonne upravujú podmienky preukazovania dodania tovaru do iného členského štátu. Zákon o DPH jednoznačne v § 43 ods. 5 určuje, akými dokladmi sa preukazuje dodanie tovaru do iného členského štátu. V zmysle vtedy účinného § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH, platiteľ bol povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry a ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu. Inú dôkaznú povinnosť okrem písomného vyhlásenia odberateľa zákon platiteľovi neukladal.

3. Prvostupňový súd uviedol, že pokiaľ ide o spomínané čestné prehlásenia, z týchto dokladov nie je

potvrdené, že tovar skutočne bol prepravený do Maďarska, z prehlásení vyplýva iba to, že bol umiestňovaný na prepravu do Maďarska.

Žalobca k uvedenému uvádza, že aj v tejto otázke súd nesprávne zistil skutkový stav veci, nakoľko v administratívnom spise sa nachádzajú aj vyhlásenia odberateľov, v ktorých sa konkrétne píše „Týmto potvrdzujeme, že tovar v hodnote odkúpený v období od ... do ... od firmy TANK, s.r.o., Lučenec, prevádzka Šiatorska Bukovinka so sídlom v Slovenskej republike, IČO: 36 057 568, IČ DPH: SK2020082779, sme vyviezli do Maďarska“. Tu je jednoznačné z gramatického výkladu uvedenej vety jasné, že tovar - PHM bol vyvezený do Maďarska . Preto argumentácia súdu, že tieto vyhlásenia odberateľov nepotvrdzujú prepravu tovaru do Maďarska je celkom nesprávna.

Vtedy účinný zákon o DPH neuvádzal predpísanú formu a obsah vyhlásenia odberateľa o preprave tovaru do iného členského štátu, to znamená, že zákon nepredpisoval, aké údaje má toto vyhlásenie obsahovať.

4. Súd v rámci odôvodnenia poukázal aj na novelizované ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH účinné od 01.10.2012, v ktorom sa sprísnil podmienky pre oslobodenie od DPH, pokiaľ ide o predkladanie príslušných dokladov.

K tomuto argumentu žalobca uvádza, že na posudzovaný prípad má právnu relevanciu znenie zákona účinné v čase intrakomunitárneho dodania konkrétneho tovaru. Novelizované znenie ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH bližšie špecifikuje konkrétne obsahové náležitosti potvrdenia o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ. Skutočnosť, že do 01.10.2012 zákon o DPH neustanovoval obsahové náležitosti vyhlásenia odberateľa podľa § 43 ods. 5 písm. c/ citovaného zákona, nemôže byť na ťarchu žalobcu, nakoľko nie je na žalobcovi, ale na samotnom štáte, aby určoval podmienky, za akých bude štát považovať dodanie tovaru do iného členského štátu za preukázané.

5. Súd v odôvodnení ďalej uviedol, že žalobca odberateľom pri načerpaní PHM vystavil doklady z ERP označené ako dodacie listy, ktoré obsahovali aj náležitosti faktúry v zmysle § 71 zákona o DPH. Ďalej uviedol, že žalobca v týchto dokladoch uviedol aj daň z pridanej hodnoty a vzhľadom na túto skutočnosť, bola aj povinnosť žalobcu v zmysle ustanovenia § 69 ods. 58 zákona o DPH túto daň zaplatiť.

Žalobca je toho názoru, že uvedená argumentácia je nesprávna. Žalobca vo svojich vyjadreniach vždy uviedol, že dodacie listy nie sú vytlačené z ERP a nevstupujú do fiškálnej pokladne a že slúžia len ako podklad k vystaveniu súhrnnej faktúry. Preto je pre žalobcu vyššie uvedený záver súdu neakceptovateľný, nemajúci oporu v zákone. Žalobca uvádza, že v uvedených prípadoch išlo o dodanie tovaru do iného členského štátu, tak náležitosti faktúry sa majú posudzovať podľa vtedy platného ustanovenia § 72 zákona o DPH (faktúra pri dodaní tovaru do iného členského štátu) a nie podľa ustanovenia § 71 (faktúra pri dodaní tovaru a služby v tuzemsku). Dodacie listy, ktoré neslúžia ako daňový doklad, nespĺňali náležitosti faktúry ako nesprávne uviedol súd.

Súhrnné dodacie listy nespĺňali ani náležitosti faktúry podľa § 71 ods. 2, nakoľko neobsahujú poradové číslo faktúry a ani dátum vyhotovenia a teda nemožno v danom prípade hovoriť o povinnosti odvieť daň podľa ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH.

Žalovaný v priebehu konania uvádzal, že PHM sú špecifickým tovarom, ktorého dodanie nie je spojené s odoslaním alebo prepravou na konkrétne miesto určenia v inom členskom štáte a v nezmenenom stave a množstve, ale sú pohonnou látkou, potrebnou na priame a postupné použitie. K uvedenému žalobca na pojednávaní uviedol, že zákon o DPH nerozlišuje nejaké osobitné postavenie pohonných látok, na ktoré by sa malo v rámci intrakomunitárneho dodania tovaru osobitne prihliadať. Osobité postavenie pri určovaní miesta dodania tovaru majú napríklad také tovary ako je plyn a elektrická energia, čo však sleduje účel Smernice rady 2003/92/ES. Pre špecifické postavenie PHM ako tovaru existuje samostatná

právna úprava a preto v prípade intrakomunitárneho dodania tohto druhu tovaru sa použije ustanovenie § 43 zákona o DPH rovnako ako pri každom inom tovare.

Žalovaný v rámci konania argumentoval tým, že pre PHM existuje špeciálna úprava obsiahnutá v ustanovení § 55 ods. 5 zákona o DPH. Uvedený výklad žalovaného je nesprávny, nakoľko toto ustanovenie sa netýka intrakomunitárneho dodania tovaru, ale týka sa dodania tovaru zahraničnej osobe v tuzemsku, t.j. na Slovensku. Uvedená argumentácia žalovaného tak nekorešponduje s dôkazmi, ktorými žalobca v rámci konania preukazoval dodanie tovaru do iného členského štátu EÚ, t.j. do Maďarska.

Zákon o DPH nešpecifikuje, akým spôsobom, v akej forme, má byť tovar do iného členského štátu odoslaný alebo prepravovaný. Žalobca na pojednávaní poukázal na rozsudok SD EÚ C-250/11 z 19.07.2012, kde Súdny dvor v rámci argumentácie uviedol, že palivá dovezené z tretej krajiny v nádržiach motorových vozidiel sú oslobodené od dovoznej DPH, nie z dôvodu, že takýto spôsob prepravy je možný, ale z dôvodu neprimeranosti nákladov a nevýhod pre cestujúcich vzhľadom na sumu dovozného cla a DPH, ktorú by takéto overovanie mohlo priniesť.

Žalobca ďalej poukazuje, že prvostupňový súd pri posudzovaní zásadnej otázky, t.j. či v danom prípade došlo k dodaniu tovaru alebo nie, sa neriadil pri hodnotení dôkazov v zmysle ustanovenia § 132 O.s.p., pretože žalobca preukazoval dodanie tovaru do Maďarska nielen čestnými vyhláseniami odberateľov, ale aj geometrickým zameraním vzdialenosti stojanov PHM - cca 60 m od hranice s Maďarskom, ako aj odborným vyjadrením súdneho znalca Ing. T., preukazujúceho skutočnosť, že k spotrebe novonačerpaného paliva do palivovej nádrže dochádza až po prejdení 4,23 km. Je názoru, že žalobca preukázal dodanie tovaru spôsobom, ktorý predpokladá zákon o DPH. Pokiaľ súd, ako aj žalovaný, napriek predloženiu uvedených dôkazov tvrdia, že v danom prípade nešlo o dodanie tovaru do Maďarska, dôkazné bremeno uvedeného tvrdenia a dôkaznú núdzu znáša správca dane, t.j. žalovaný (rozhodnutie NS SR č. 3Sžf/1/2011).

III.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu písomne vyjadril podaním doručeným Krajskému súdu v Banskej Bystrici dňa 27.03.2014.

K námietke žalobcu, že prvostupňový súd nesprávne zistil skutkový stav, keď uviedol, že preprava tovaru PHM bola zabezpečovaná inou osobou, pričom zo spisu vyplýva, že prepravu si zabezpečovali odberatelia sami bez účasti tretej osoby, uviedol, že táto námietka vo vzťahu k meritu veci je nepodstatná. Žalovaný poukazuje na skutočnosť uvádzanú aj v žalovanom rozhodnutí, že v prípade pohonných hmôt dodávaných spôsobom čerpania do motorových nádrží áut, nemôže ísť o naplnenie ustanovenia § 43 zákona o DPH a teda o dodanie tovaru s oslobodením od dane v dôsledku jeho prepravy do iného členského štátu, pretože takýmto spôsobom dodaný tovar nemôže byť prepravený alebo odoslaný v dostatočnom množstve a štruktúre, v akom bol iným platiteľom dane dodaný a to z toho dôvodu, že ide o tovar slúžiaci k okamžitej spotrebe a nie je určený na prepravu alebo odoslanie.

Z uvedeného dôvodu nie je preto pre skutkové posúdenie veci podstatným, do akého motorového vozidla boli PHM čerpané, či do vlastných vozidiel odberateľov alebo do vozidiel iných osôb, ani akého znenia boli vyhlásenia odberateľov, čo napáda žalobca, ale v danom prípade sú pre posúdenie veci rozhodujúcimi dve skutočnosti:

1. pohonné hmoty čerpané do nádrží motorových vozidiel sú špecifickým tovarom, ktorý nie je určený na prepravu alebo dodanie na iné miesto dodania (aj iný členský štát), pretože ide o tovar určený na okamžitú spotrebu a nie na prepravu a dodanie v stave (množstve a štruktúre) v akom bol dodaný a
2. skutočnosť, že žalobca na dodanie tohto tovaru vystavil doklady, v ktorých uviedol daň z pridanej hodnoty a preto bol podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH povinný túto daň zaplatiť.

Uvedené skutočnosti nemôže žalobca svojimi námietkami zvrátiť. Z uvedeného dôvodu považuje žalovaný námietky žalobcu za námietky nesúvisiace s meritom veci a preto sú neopodstatnené. Navrhol,

aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok súdu prvého stupňa potvrdil a žalobcovi nepriznal nárok na náhradu trov konania.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutie daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň verejného 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 O.s.p. a § 211 ods. 2 O.s.p.) a jednomyselne dospel k záveru že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Podľa § 19 ods. 1 prvá veta zákona o DPH, 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 DPH, 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.

Podľa ods. 4 citovaného ustanovenia zákona, oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (§ 8 ods. 4), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu, bolo oslobodené od dane podľa odseku 1.

Podľa ods. 5 citovaného ustanovenia, platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

- a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykonáva dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d) inými dokladmi ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa odseku 5 citovaného ustanovenia zákona, každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

Podľa § 55a ods. 5 zákona o DPH, žiadateľ nemá nárok na vrátenie dane, ktorú dodávateľ neuplatnil v súlade s týmto zákonom, a daň uplatnenú pri tovare, ktorý je alebo môže byť oslobodený od dane podľa § 43 alebo § 47 ods. 2.

Odvolací súd v danej veci posudzoval rozsudok krajského súdu, ktorým bola zamietnutá žaloba žalobcu na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu, ktorým správca dane Daňový úrad Banská Bystrica vyrúbil rozhodnutím č. 9611401/5/1723997/2013/Dea zo dňa 06.05.2013 daňovému subjektu TANK, s.r.o., Haličska cesta 3200, Lučenec v zmysle § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. rozdiel dane v sume 30 068,32 € a na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012. Daňový úrad Banská Bystrica nepriznal dňovému subjektu nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2012 v sume 23 002,16 € a vyrúbil mu vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 7 006,16 €.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 1 v spojitosti s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že napadnutý rozsudok potvrdil, lebo je vo výroku vecne správny.

K námietke žalobcu, že prvostupňový súd nesprávne zistil skutkový stav, keď uviedol, že preprava tovaru pohonných hmôtami bola zabezpečovaná inou osobou, pričom zo spisu vyplýva, že prepravu si zabezpečovali odberatelia sami bez účasti tretej osoby, súd uvádza, že táto námietka je vo vzťahu k meritu veci nepodstatná. V prípade pohonných hmôt dodávaných spôsobom čerpania priamo do motorových nádrží áut, nemôže ísť o naplnenie ustanovenia § 43 zákona o DPH a teda o dodanie tovaru s oslobodením v dôsledku jeho prepravy do iného členského štátu, pretože takýmto spôsobom dodaný tovar nemôže byť prepravený alebo odoslaný v dodanom množstve alebo štruktúre, pretože ide o tovar slúžiaci k okamžitej spotrebe a nie určený na prepravu alebo odoslanie.

Nie je pre skutkové posúdenie podstatným, do akého motorového vozidla boli pohonné hmoty čerpané, či do vlastných vozidiel odberateľov, alebo do vozidiel iných osôb, ani akého znenia boli vyhlásenia odberateľov, čo napáda žalobca, ale v danom prípade sú pre posúdenie veci rozhodujúcimi dve skutočnosti:

1. pohonné hmoty čerpané priamo do nádrží motorových vozidiel sú tovarom, ktorý nie je určený na prepravu alebo dodanie na iné miesto dodania (aj do iného členského štátu), pretože ide o tovar určený na okamžitú spotrebu a nie na prepravu a dodanie v stave (množstve a štruktúre) v akom bol dodaný a
2. skutočnosť, že žalobca na dodanie tohto tovaru vystavil daňové doklady z ERP, v ktorých do ceny zahrnul už aj daň z pridanej hodnoty, bol podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH povinný túto daň zaplatiť.

Z uvedeného dôvodu súd odvolacie námietky žalobcu vyhodnotil ako nesúvisiace s meritom veci, a preto ich považoval za nedôvodné.

Svojou podstatou sú pohonné hmoty tovarom, dodanie ktorého nie je spojené s odoslaním alebo prepravou z tuzemska alebo iného členského štátu v nezmenenom stave a množstve, pokiaľ sú odoberané priamo do nádrže vozidla. Preprava tovaru z tuzemska do iného členského štátu v tomto prípade nevyplyva ani z uzatvorenej kúpnej zmluvy. Dodávky pohonných hmôt načerpaných priamo do palivovej nádrže nespĺňajú zákonnú charakteristiku dodania tovaru, ktorý je oslobodený z dôvodu, že je prepravený/dodaný do iného členského štátu. Preto žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH v súvislosti s týmito dodávkami. Uvedené dodanie tovaru - načerpanie pohonných hmôt priamo do palivovej nádrže na slovenskej čerpacej stanici žalobcu, nemožno považovať za intrakomunitárne dodanie tovaru v rámci EÚ v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty, nakoľko sa nedá preveriť, či tento tovar reálne, v takom množstve, v akom bol vyfakturovaný maďarskému odberateľovi opustil územie Slovenskej republiky alebo ho odberateľ spotreboval už na území Slovenskej republiky. Na túto skutočnosť, nemá vplyv ani umiestnenie čerpacej stanice žalobcu - podľa jeho tvrdenia, je vzdialená 60 m od štátnej hranice s Maďarskom.

Podľa ustanovenia § 43 zákona o DPH je od dane oslobodené dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska alebo iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte. O prepravu tovaru ide vtedy, keď sa tovar, ktorý je predmetom dodania transportuje z jedného miesta na iné miesto. V prípade odoslania tovaru ide o situáciu, kedy je tovar inou osobou (na účet dodávateľa alebo odberateľa) prepravený z jedného miesta na iné určené miesto. Ak sa má uplatniť oslobodenie od dane podľa § 43 citovaného zákona, musí okrem iného ísť o transport alebo odoslanie tovaru z tuzemska do miesta určenia v inom členskom štáte.

V danom prípade sa pohonné hmoty neprepravovali v rámci uzavretého zmluvného vzťahu do miesta určenia v inom členskom štáte. Preprava pohonných hmôt do iného členského štátu totiž nevyplyva ani z predloženej kúpnej zmluvy. Predmetom kúpnej zmluvy je nákup pohonných hmôt na čerpacej stanici

pohonných hmôt Šiatorská Bukovinka. Maďarskí podnikatelia tankovali pohonné hmoty na čerpacej stanici. To znamená, že načerpaním pohonných hmôt cez tankovaciu pištoľ z výdajného stojana na čerpacej stanici do palivovej nádrže konkrétneho motorového vozidla maďarských podnikateľov, boli tieto pohonné hmoty odberateľom dodané. Pri takomto zdaniteľnom obchode nemožno hovoriť o dodaní tovaru, s ktorým je spojená jeho preprava, a na takéto dodanie nemožno uplatniť oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. Keďže boli pohonné hmoty tankované do vozidiel maďarských podnikateľov z dôvodu, aby sa toto vozidlo mohlo hneď používať, potom ide o dodanie tovaru bez prepravy, a jeho miesto dodania sa určuje podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH. Miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje, teda v tomto prípade na území Slovenskej republiky. Dodanie tovaru, s ktorým nie je spojená jeho preprava do iného členského štátu v rámci zmluvného vzťahu medzi čerpacou stanicou a maďarskými podnikateľmi, podlieha zdaneniu v tuzemsku a na takéto dodanie sa uplatní sadzba dane platná v tuzemsku. Maďarskí podnikatelia identifikovaný pre daň v Maďarsku, majú možnosť požiadať o vrátenie dane, ak spĺňajú podmienky ustanovené smernice 2008/9/ES v Maďarsku.

V predloženej kúpnej zmluve nie je uvedené miesto dodania tovaru, je len uvedené, že pokiaľ bude odberateľ platiteľom dane, bude mu tovar dodaný bez dane po predložení potrebných dokladov. Maďarskí odberatelia natankovali pohonné hmoty priamo do nádrží dopravných prostriedkov a teda aj k spotrebe nakúpeného tovaru - pohonných hmôt, priamo do nádrží áut, dochádzalo už na území Slovenskej republiky. Pri takomto zdaniteľnom obchode nemožno hovoriť o dodaní tovaru, s ktorým je spojená jeho preprava do miesta určenia a na takéto dodanie nemožno uplatniť oslobodenie od dane podľa § 41 ods. 1 zákona o DPH. V uvedenom prípade nie je splnená zákonná podmienka oslobodenia od dane a tou je odoslanie alebo prepravenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Režim intrakomunitárnych dodávok do iného členského štátu, kedy sa zdieľajú nadobudnutie tovaru v členskom štáte skončenia prepravy alebo odoslania tovaru, nahradil systém dovozov a vývozov. Dodávka medzi členskými štátmi je uskutočnená, ak dôjde k fyzickému pohybu tovaru medzi členskými štátmi. Pritiažujúcou okolnosťou v danej veci bola i skutočnosť, že žalobca po odobraní tovaru vydal po odobraní tovaru vydal kupujúcemu doklad o zaplatení z elektronickej registratúrnej pokladnice, kde súčasťou ceny bola i daň z pridanej hodnoty.

S poukazom na uvedené najvyšší súd rozsudok krajského súdu potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p., v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., a § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca v odvolacom konaní nebol úspešný, preto mu súd právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.