

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/16/2016
Identifikačné číslo spisu: 8014201364
Dátum vydania rozhodnutia: 16.08.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8014201364.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: AGRO BORKOV, s. r. o., IČO: 36 865 419, so sídlom Výšný Hrušov č. 100, právne zastúpeného JUDr. Petrom Nízky, advokátom so sídlom Námestie slobody 2, Humenné, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/404850/2014/5293 zo dňa 11.09.2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/68/2014-51 zo dňa 16. decembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/68/2014-51 zo dňa 16. decembra 2015 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na prvostupňovom súde

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu a neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/404850/2014/5293 zo dňa 11.09.2014, ktorým v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 9710401/5/3118214/2014/3910/Gala zo dňa 26.06.2014. Uvedeným prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie od 22.03.2012 do 22.05.2013 v sume 3 939,97 eura.

Dôvodom dorubenia DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie bolo daňovými orgánmi oboch stupňov zhodne konštatované porušenie ustanovení § 69 ods. 13 a § 78 ods. 9 v spojení s § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30.12.2013 (ďalej len „zákon o DPH“), tým, že žalobca ako zdaniteľná osoba podal žiadosť o registráciu pre daň oneskorene, pričom toto oneskorenie trvalo dlhšie ako 30 dní a nepriznal daň vo výške 3 939,97 eura z dodania tovaru spojeného s prepravou do iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „EÚ“).

Krajský súd na základe obsahu žaloby vymedzil rozsah súdneho prieskumu na zodpovedanie spornej otázky týkajúcej sa možnosti dodatočného určenia predmetnej daňovej povinnosti zdaniteľnej osobe, ktorá si nespĺnila povinnosť podľa § 69 ods. 13 zákona o DPH za dodanie tovaru, i keď tento nebol dodaný v tuzemsku, ale bol dodaný z tuzemska do iného členského štátu EÚ, v preskúvanom prípade osobe identifikovanej pre DPH v Poľskej republike.

Vychádzal pri tom z definície pojmu zdaniteľnej osoby v zmysle ustanovenia § 3 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na jej povinnosti vyplývajúce z ustanovení § 4 ods. 1, § 69 ods. 13, § 55 ods. 3, § 78 ods. 9 zákona o DPH v spojení s určením základu dane pri dodaní tovaru alebo služieb podľa § 22 ods. 1 písm. a) citovaného zákona.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu a napadnutých administratívnych rozhodnutí zrekapituloval skutkové zistenia a okolnosti, z ktorých poukázal na nespornú skutočnosť, že žalobca podal dňa 23.04.2013 žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty bez uvedenia konkrétneho dôvodu. Správca dane vykonal miestne zisťovanie dňa 13.05.2013 (zápisnica č. 9710401/5/1836178/2013/Što) za účelom preverenia ekonomickej činnosti žalobcu ako zdaniteľnej osoby žiadajúcej o registráciu pre daň v rámci ktorého zistil, že žalobca dosiahol obrat presahujúci sumu 49 790,00 eur už v mesiaci január 2012, a preto mu podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH vznikla povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty. Z uvedeného je zrejmé, že žalobca zákonom stanovenú lehotu na registráciu nedodrжал.

Správca dane výzvou zo dňa 04.07.2013 vyzval žalobcu už ako platiteľ dane, aby podľa § 78 ods. 9 zákona o DPH podal daňové priznanie z dôvodu, že ku dňu 24.06.2013, teda v lehote určenej v tomto ustanovení, si túto povinnosť nespĺnil. Žalobca podal daňové priznanie dňa 26.07.2013 za zdaňovacie obdobie od 22.03.2012 do 22.05.2013 z dôvodu, že v daňovom priznaní odpočítanie dane (8 405,36 eura) podľa § 55 ods. 3 zákona o DPH prevyšovalo daň, ktorú je žalobca povinný platiť, správca dane začal dňa 22.08.2013 výkon daňovej kontroly (oznámenie č. 9710401/5/3788007/2013/Gala zo dňa 13.08.2013). Kontrolou správca dane zistil, že žalobca za uvedené obdobie uskutočnil dodanie tovaru (pšenice) do iného členského štátu - Poľska, ktorý vyfakturoval faktúrami v celkovej sume 23 639,80 eura pre odberateľa P.P.H.I.U. "M. ROL. TRAN". Na základe tejto skutočnosti mu v zmysle § 69 ods. 13 zákona o DPH vznikla zákonná povinnosť platiť daň z dodania tovaru a služieb v tuzemsku a v zmysle § 78 ods. 9 zákona o DPH v daňovom priznaní daň, ktorú je povinný platiť, priznať a v lehote na podanie daňového priznania aj zaplatiť po odpočítaní dane podľa § 55 ods. 3 zákona o DPH.

V nadväznosti na relevantné ustanovenia zákona o DPH a na zistený skutkový stav, krajský súd vyhodnotil námietku žalobcu, napádajúcu zdanenie dodávky tovaru do iného členského štátu EÚ, ako neopodstatnenú.

Ohľadom tejto právnej otázky krajský súd sa stotožnil s argumentáciou daňových orgánov, že ustanovenie § 69 ods. 13 zákona o DPH jednoznačne identifikuje osobu povinnú platiť daň z dodania tovarov v tuzemsku za zákonom stanovených okolností, a to, že ide o zdaniteľnú osobu so sídlom, miestom podnikania v tuzemsku, ktorá si nespĺnila povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň, alebo podala žiadosť o registráciu pre daň oneskorene a toto oneskorenie je viac ako 30 dní.

Na základe vyššie uvedených skutočností bolo podľa krajského súdu nesporné, že žalobca v tomto prípade splnil zákonné predpoklady pre vznik povinnosti platiť daň podľa § 69 ods. 13 zákona o DPH.

Takto identifikovanej zdaniteľnej osobe je týmto ustanovením ďalej určená povinnosť platiť daň z dodania tovaru a služieb v tuzemsku, ktoré dodala v tomto období. Zákonodarca teda týmto ustanovením určil aj charakter a spôsob zdanenia.

Krajský súd zároveň vyhodnotil ako nedôvodnú i žalobnú námietku, ktorou žalobca napádal nezákonnosť preskúmaného daňového rozhodnutia z dôvodu nesprávnej aplikácie určenia miesta zdaniteľného plnenia podľa § 13 ods. 1 zákona o DPH v kontexte s ustanovením § 69 ods. 13 zákona o DPH.

V tejto súvislosti krajský súd konštatoval, že žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia s touto námietkou v dostatočnom rozsahu vysporiadal, a to tým, že dôvody uvedené v rozhodnutí správcu dane nevychádzajú z aplikácie určenia miesta zdaniteľného plnenia podľa § 13 ods. 1 zákona o DPH, ani sa neuplatňuje nezákonne retrospektívne vo vzťahu k žalobcovi toto ustanovenie ako na platiteľa DPH, ale s poukazom na toto ustanovenie sa mu objasňujú dôvody, prečo za zistených skutkových okolností má povinnosť platiť daň aj z dodania pšenice poľskému odberateľovi.

Krajský súd poukázal na obsah odôvodnenia správcu dane, z ktorého nesporne vyplýva, že dodávky pšenice do Poľska neboli oslobodené od dane ako dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH, pretože žalobca v čase dodania pšenice nebol platiteľom DPH podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH (aj keď v tom čase mal byť platiteľom z dôvodu prekročenia obratu). Právo na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu má iba platiteľ dane, a to v prípade splnenia podmienok uvedených v § 43 zákona o DPH. Žalobcovi ako zdaniteľnej osobe (ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň oneskorene a toto oneskorenie trvalo viac ako 30 dní) vznikla povinnosť platiť daň z dodania tovaru v tuzemsku podľa § 69 ods. 13 v spojení s § 78 ods. 9 zákona o DPH.

II.

Odvolanie žalobcu

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. d) a písm. f) OSP a navrhol, aby najvyšší súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalobca napádal nesprávne posúdenie veci krajským súdom vo vzťahu k dodatočnému určeniu DPH za predmetné zdaňovacie obdobie, keď mu správca dane určil daň i za dodávky tovaru realizované do iného členského štátu EÚ, ktoré mali byť podľa § 43 zákona o DPH oslobodené od dane. V nadväznosti na uvedené súdu prvého stupňa vytýkal, že na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, keďže vzhľadom na uvedené intrakomunitárne dodanie tovaru bolo nesprávne na dodatočne určené dane použité ustanovenie § 13 ods. 1 zákona o DPH v kontexte s § 69 ods. 13 citovaného zákona.

Podľa názoru žalobcu za obdobie od 22.03.2012 až 22.05.2013, teda kedy nebol registrovaným platcom DPH, v prípade vývozu tovaru do iného členského štátu EÚ (do Poľska) malo byť simulované platcovstvo dane z pridanej hodnoty. Žalobca namietal, že hoci sú dodávky tovaru do štátov EÚ oslobodené od dane, aj napriek tomu mu správca dane dopočítal daň tak, akoby dodával tovar v rámci Slovenskej republiky, teda v tuzemsku. Žalobca pri nákupe, ktorý predchádzal dodávke tovaru do Poľska, si neuplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty, a teda nemal v súvislosti so svojím konaním žiadny prospech. Žalobca dodával tovar do Poľska a pre poľského platiteľa DPH a takáto transakcia sa zo zákona nezdaňuje.

Opakovane namietal nesprávnu aplikáciu určenia miesta zdaniteľného plnenia v zmysle § 13 ods. 1 zákona o DPH v kontexte s ustanovením § 69 ods. 13 citovaného zákona, nakoľko ustanovenie § 69 ods. 13 zákona o DPH neodkazuje pri povinnosti platiť daň pri oneskorenej registrácii na ustanovenie § 13 ods. 1 zákona o DPH, ale uvedené ustanovenie obligatórne stanovuje povinnosť zaplatiť daň z

dodávok tovarov a služieb v tuzemsku a tuzemskom sa v zmysle § 2 ods. 2 písm. a) citovaného zákona rozumie územie Slovenskej republiky.

V tejto súvislosti citoval z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného na strane 3: „...na základe zistených skutočností zdaniteľnej osobe, teda žalobcovi, vznikla podľa § 69 ods. 13 zákona o DPH zákonná povinnosť platiť daň z dodania tovarov a služieb v tuzemsku, podľa § 78 ods. 9 tohto zákona v daňovom priznaní daň, ktorú je povinná platiť, priznať a v lehote na podanie daňového priznania aj zaplatiť po odpočítaní dane podľa § 55 ods. 3“. Vo vzťahu k uvedenému žalobca uviedol, že i napriek uvedenému konštatovaniu správca dane vyrubil dodatočne daň daňovému subjektu, ktorý dodával tovar nie v tuzemsku, ale v inom štáte EÚ. Z uvedeného dôvodu žalobca považoval napadnuté rozhodnutie za plné rozporuplnosť, pričom zistený skutkový stav nezodpovedá reálnemu právnemu stavu. Zo strany žalobcu nedošlo ku konaniu, z ktorého by sa obohatil, resp. mal zisk. Zopakoval, že nedodával tovar v tuzemsku a pri nákupe tovaru si neuplatnil nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty.

III.

Vyjadrenie žalovaného

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu, s poukazom na odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia žalovaného, navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil.

Na základe obsahu odvolacích námietok považoval za zjavné, že žalobca sa doteraz nestotožnil so zákonom určeným spôsobom zdanenia podľa § 69 ods. 13 zákona o DPH, resp. mu neporozumel, a to ani za tých okolností, keď jednoznačne všetky zákonné podmienky tohto postupu zdanenia boli preukázateľne zistené. Na pomery tohto prípadu odvolateľ je nepochybne zdaniteľnou osobou so sídlom, miestom podnikania v tuzemsku, ktorá si nespĺnila povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň alebo podala žiadosť o registráciu pre daň oneskorene a toto oneskorenie je viac ako 30 dní. Následkom toho je potom vznik povinnosti platiť daň z dodania tovaru v tuzemsku, pričom zákon nastavil pre takéto prípady spôsob zdanenia podľa § 69 ods. 13 zákona o DPH bez ohľadu na miesto zdaniteľného obchodu (§ 13 ods. 1 citovaného zákona).

IV.

Konanie na odvolacom súde

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, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok).

Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá), 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 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Podľa § 247 ods. 1 OSP, v správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu.

Podľa § 250i ods. 3 OSP, na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady

mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP, odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Z obsahu administratívneho spisu súd zistil, že žalobca podal dňa 23.04.2013 žiadosť o registráciu pre daň z pridanej bez uvedenia konkrétneho dôvodu.

Správca dane vykonal dňa 13.05.2013 miestne zisťovanie za účasti konateľky Lýdie Nízkej. Z predložených účtovných dokladov za roky 2012 a 2013 správca dane zistil, že obrat presahujúci sumu 49 790,- eur dosiahol žalobca už v januári 2012, a preto podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH vznikla povinnosť podať žiadosť o registráciu na daň z pridanej hodnoty.

Následne správca dane výzvou zo dňa 04.07.2013 vyzval žalobcu, aby v zmysle ust. § 78 ods. 9 zákona o DPH podal daňové priznanie, nakoľko ku dňu 24.06.2013 si túto povinnosť nesplnil.

Daňové priznanie podal žalobca dňa 26.07.2013 za obdobie od 22.03.2012 do 22.05.2013.

Vzhľadom na skutočnosti uvedené v daňovom priznaní, a síce, že odpočítanie dane vo výške 8 405,36 eura prevyšovalo daň, ktorú je daňový subjekt povinný platiť, správca dane začal dňa 22.08.2013 výkon daňovej kontroly, pri ktorej sa okrem iného zamerlal na splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane podľa § 55 ods. 3 zákona o DPH a na zaplatenie dane z dodania tovaru podľa § 69 ods. 13 zákona o DPH.

Zo skutočností, ktoré správca dane zistil v priebehu výkonu daňovej kontroly, vyplynulo, že daňový subjekt za obdobie, keď ako zdaniteľná osoba dodával tovar do Poľska, nepostupoval podľa ustanovení zákona o DPH. Správca dane konštatoval, že žalobca dodanie tovaru poľskému odberateľovi nezahrnul do podaného daňového priznania (riadok 03 DP) a z tohto dodania tovaru daň v sume 3 939,97 eura (riadok 04 DP) nepriznal a nezaplatil.

Ďalej správca dane zistil, že daňový subjekt si za okolností tohto prípadu uplatnil podľa § 55 ods. 3 zákona o DPH odpočítanie dane v sume 10 115,18 eura, avšak nepostupoval podľa bodu 44 poučenia na vyplnenie daňového priznania k dani z pridanej hodnoty, ustanoveného opatrením Ministerstva financií SR č. MF/23118/2011-73, keď túto sumu odpočítania dane uviedol v riadku 21, ako keby bol platiteľom dane, ale správne ju mal uviesť v riadku 29 daňového priznania.

Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane konštatoval zistený rozdiel odpočítania dane v riadkoch 21 a 29 daňového priznania.

Tiež z podaného daňového priznania vyplynulo, že daňový subjekt, uplatňujúc si odpočítanie dane podľa § 55 ods. 3 zákona o DPH, sumu dane 8 405,36 eura uviedol do riadku 32, čo nebolo správne, pretože v uvedenom období nebol platiteľom dane a mal ju správe uviesť do riadku 31 so znamienkom mínus (bod 46 poučenia).

O výsledku tejto daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 9710401/5/1206565/2014/Gala zo dňa 31.03.2014, v ktorom uviedol všetky preukázané skutočnosti s ich vyhodnotením.

Protokol o výsledku daňovej kontroly bol doručený žalobcovi dňa 03.04.2014. Žalobca sa k nemu vyjadril písomným podaním zo dňa 28.04.2014, doplneným dňa 25.05.2014.

Na základe výsledkov tejto daňovej kontroly vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie č.

9710401/5/3118214/2014/3910/Gala zo dňa 26.06.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov vyrubil daňovému subjektu (žalobcovi) rozdiel dane vo výške 3 939,97 eura za obdobie od 22.03.2012 do 22.05.2013 z dôvodu porušenia ust. § 69 ods. 13 a § 78 ods. 9 v kontexte s § 22 ods. 1 zákona o DPH. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného.

V.

Právna úprava, názory odvolacieho súdu

Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH, zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

Podľa § 4 ods. 5 poslednej vety zákona o DPH, dňom uvedeným v osvedčení o registrácii pre daň sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane (ďalej len „platiteľ“).

Podľa § 22 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, 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 § 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 § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2. množstvo a druh tovaru,

3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

Podľa § 43 ods. 8 zákona o DPH, ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b) alebo c) do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b) alebo c) v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 55 ods. 3 zákona o DPH, osoba, ktorá nespĺnila povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň alebo podala žiadosť o registráciu pre daň oneskorene a toto oneskorenie je viac ako 30 dní, má za obdobie, v ktorom mala byť platiteľom, právo na odpočítanie dane inej ako podľa odseku 1 viažucej sa na tovary a služby, ktoré použila na dodanie tovarov a služieb, v rozsahu a za podmienok podľa § 49 a 51. Odpočítanie dane sa uplatní v tom istom daňovom priznaní, v ktorom sa uvádza daň podľa § 78 ods. 9. Obdobím, v ktorom osoba mala byť platiteľom, sa rozumie obdobie, ktoré sa začína 31. dňom po dni, keď osoba bola povinná najneskôr podať žiadosť o registráciu pre daň.

Podľa § 69 ods. 13 zákona o DPH, zdaniteľná osoba so sídlom, miestom podnikania, prevádzkarňou alebo bydliskom v tuzemsku, ktorá nespĺnila povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň alebo podala žiadosť o registráciu pre daň oneskorene a toto oneskorenie je viac ako 30 dní a zahraničná osoba, ktorá nespĺnila povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň alebo podala žiadosť o registráciu pre daň oneskorene, sú za obdobie, v ktorom mali byť platiteľmi, povinné platiť daň z dodania tovarov a služieb v tuzemsku, ktoré dodali v tomto období, okrem dane z dodania tovarov a služieb, pri ktorých je podľa odsekov 2, 3 a 9 osobou povinnou platiť daň príjemca plnenia.

Podľa § 78 ods. 9 zákona o DPH, osoba, ktorá nespĺnila povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň alebo podala žiadosť o registráciu pre daň oneskorene, je povinná podať jedno daňové priznanie za obdobie, v ktorom mala byť platiteľom, do 60 dní odo dňa zistenia daňovým úradom, že osoba nespĺnila povinnosť podať žiadosť o registráciu pre daň, alebo do 60 dní od podania oneskorenej žiadosti o registráciu pre daň. V daňovom priznaní osoba prizná daň, ktorú je povinná platiť podľa § 69 ods. 13, a v lehote na podanie daňového priznania je povinná túto daň zaplatiť po odpočítaní dane podľa § 55 ods. 3 a § 55 ods. 4; ak odpočítanie dane podľa § 55 ods. 3 a § 55 ods. 4 prevyšuje daň, ktorú je povinná platiť podľa § 69 ods. 13, daňový úrad vykoná kontrolu a daň vráti v lehote desiatich dní od skončenia kontroly.

Odvolačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdil argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu a konštatoval, že vo vzťahu k splneniu hmotnoprávných podmienok na určenie kontrolovanej dane, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

V prejednávanej príhode nie je medzi účastníkmi sporné, že žalobca na základe jeho oneskorenej registrácie pre DPH, s omeškaním prevyšujúcim 30 dní, spĺňa kvalifikačné predpoklady podľa § 69 ods. 13 zákona o DPH na zaplatenie predmetnej dane vzťahujúcej sa k obdobiu, za ktoré ju bol ako zdaniteľná osoba povinný platiť.

Spornou je otázka nastolená žalobcom, podľa ktorého nie je za relevantné obdobie dodatočného platenia dane určenej podľa § 78 ods. 9 zákona o DPH v spojení s § 55 ods. 3 citovaného zákona povinný platiť daň zo zdaniteľných plnení inak oslobodených od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru do iného členského štátu EÚ (§ 43 zákona o DPH).

S prihliadnutím na zákonnú úpravu spôsobu určenia dane zdaniteľnej osobe za obdobie, v ktorom mala byť platiteľom (§ 69 ods. 13 v spojení s § 78 ods. 9 a § 55 ods. 3 zákona o DPH), ako i s prihliadnutím na právnu úpravu oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu (§ 43 zákona o DPH), s vyššie uvedeným názorom žalobcu nemožno súhlasiť.

Zo zákonnej úpravy povinnosti zdaniteľnej osoby (§ 3 ods. 1 zákona o DPH) platiť daň za podmienok podľa § 69 ods. 13 zákona o DPH za obdobie, kedy nebola včas registrovaná ako platiteľ, vyplýva, že

táto osoba má za obdobie, v ktorom mala byť platiteľom, právo na odpočítanie dane viažucej sa na tovary a služby, ktoré použila na dodanie tovarov a služieb, v rozsahu a za podmienok podľa § 49 a 51 citovaného zákona. To znamená, že zákon kogentne upravil spôsob určenia dane zdaniteľnej osobe za obdobie, v ktorom mala byť platiteľom, pričom pripustil len možnosť uplatnenia odpočtu dane za podmienok podľa § 49 a 51 zákona o DPH.

Naproti tomu, zákon o DPH pre uvedený prípad možnosť spätného uplatnenia oslobodenia od dane nepripúšťa. Vyplyva to z kontextu kogentnej zákonnej úpravy typov oslobodenia od dane, deliacich sa na oslobodenia od dane, pri ktorých nie je nárok na odpočítanie dane (§ 28 až 41 zákona o DPH), a oslobodenia od dane, pri ktorých platiteľ dane môže odpočítať daň (§ 43 až 48 zákona o DPH).

Koncepcia zákonnej úpravy uplatnenia oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu (§ 43 zákona o DPH) je postavená na prísnom určení podmienok, pričom takýto zdaniteľný obchod je viazaný na jeho realizáciu medzi zdaniteľnými osobami registrovanými pre daň, ako na strane dodávateľa v tuzemsku, tak i na strane odberateľa v inom členskom štáte EÚ (§ 43 ods. 5, 8 v spojení s § 72 ods. 1 písm. e), § 74 ods. 1 písm. a), b) a h) zákona o DPH). Pre účely uplatnenia oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH platiteľovi zo zákona vyplýva povinnosť preukázať splnenie podmienok podľa odsekov 1 až 4 predložením dokladov stanovených v § 43 ods. 5 citovaného zákona.

V prípade, ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou a platiteľ registrovaný v tuzemsku nemá doklady podľa § 43 ods. 5 písm. b) alebo c) zákona o DPH, nemôže si uplatniť právo na oslobodenie od dane, ale má povinnosť predmetné dodanie tovaru uviesť do daňového priznania bez oslobodenia od dane z dôvodu absencie dokladov požadovaných uvedeným ustanovením (§ 43 ods. 8 zákona o DPH).

Nemožno prisvedčiť názoru žalobcu, že v prípade dodania tovaru do Poľska v období, kedy nebol registrovaný ako platca DPH (§ 4 ods. 5 in fine zákona o DPH), malo byť, ako to žalobca nazval „simulované platcovstvo“ dane z pridanej hodnoty, keďže oslobodenie od dane možno odpočítať len, ak dodanie tovaru do iného členského štátu bolo realizované medzi platcami dane (čo žalobca v čase realizácie dodania tovaru do Poľska nebol), pričom dodatočné uplatnenie oslobodenia pre prípad predpokladaný ustanovením § 69 ods. 13 zákona o DPH, t. j. v prípade oneskorenej registrácie zdaniteľnej osoby, zákon výslovne nepripúšťa.

Taktiež neobstojí argumentácia žalobcu poukazujúca na skutočnosť, že pri nákupe predmetného tovaru si neuplatnil nadmerný odpočet DPH, nakoľko pri platení dane za podmienok podľa § 69 ods. 13 zákona o DPH, určenej podľa § 78 ods. 9 citovaného zákona, si oneskorene registrovaná zdaniteľná osoba za obdobie, kedy mala byť registrovaná ako platiteľ, môže uplatniť odpočet dane za podmienok podľa § 55 ods. 3 v spojení s § 49 až § 51 citovaného zákona.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil postupom podľa § 250ja ods. 3 vety druhej OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c vetou prvou OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

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 01. mája 2011).

Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok účinný od 01.07.2016, odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.