

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/51/2015
Identifikačné číslo spisu:	6014201629
Dátum vydania rozhodnutia:	01.03.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:6014201629.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudkýň JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD., v právnej veci žalobcu: TANK, s.r.o., so sídlom Halčeska 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. 1100307/1/438728/2014/5063 zo dňa 3. októbra 2014, č. 1100307/1/467857/2014/2527 zo dňa 23. októbra 2014, č. 1100307/1/463796/2014/13997 zo dňa 23. októbra 2014, č. 1100307/1/508216/2014/5063 zo dňa 18. novembra 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 23S/256/2014-55 zo dňa 22. apríla 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/256/2014-55 zo dňa 22. apríla 2015 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.

Odvolaním napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici č. k. 23S/256/2014-55 zo dňa 22.04.2015 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“) je 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 do motorových vozidiel za účelom uvedenia motorového vozidla do pohybu a v súvislosti s prepravným výkonom.

Krajský súd konštatoval, že z obsahu pripojených spisov vyplýva, že tovar - PHM boli načerpané priamo

do motorových vozidiel na území Slovenskej republiky (ďalej len „SR“), na území SR začala aj spotreba tohto tovaru. PHM tvoria špecifický tovar, ktorý tým, že sa nachádza v nádržiach motorového vozidla sa cestou od čerpacej stanice, ktorá sa nachádza na území SR, až po určenie mieste nákladu na motorovom vozidle alebo sídla organizácie postupne spotrebuje. Potvrdenie o prijatí tovaru odberateľom neosvedčuje, že došlo k preprave takého množstva tovaru - PHM, aký bol zakúpený u žalobcu, mimo územia SR.

Krajský súd uviedol, že pokiaľ ide o možnosť vrátenia dane pre maďarských podnikateľov identifikovaných pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v Maďarsku, tieto subjekty môžu žiadať o vrátenie dane za podmienok stanovených Smernicou 2008/9/ES v nadväznosti na § 55d ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov o DPH (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“) upravujúcich podmienky na vrátenie dane zahraničnej osobe z iného členského štátu z PHM nakúpených na území SR.

Pokiaľ žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ, C-250/11 zo dňa 9. júla 2012, tento rozsudok nie je použiteľný na daný prípad, nakoľko v prípade lokomotív sa jednalo o bežné používanie lokomotív v rámci štátov EÚ a nie o nákup pohonných hmôt od spoločnosti TANK, s.r.o., na čerpacej stanici PHM v Šiatorskej Bukovinke, na základe kúpnej zmluvy uzavretej v zmysle Obchodného zákonníka č. 513/1991 Zb. Aj podľa rozsudku C-409/04 zo dňa 27. septembra 2007 sa predpokladá, aby pre oslobodenie od dane bol tovar skutočne fyzicky premiestnený do iného členského štátu, pričom vyhlásenie odberateľa nemožno považovať za určujúci dôkaz na oslobodenie dodávky od dane z pridanej hodnoty vnútri spoločenstva EÚ.

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, je krajský súd toho názoru, že samotné vyhlásenie odberateľov nemôže byť pre posúdenie veci rozhodujúce, pretože v opačnom prípade by to dávalo veľkú možnosť pre zneužitie práva - priznania 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.

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 nevyplýva 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, t. j. 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 SR. 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 identifikovaní pre daň v Maďarsku majú možnosť požiadať o vrátenie dane, ak spĺňajú podmienky ustanovené Smernicou 2008/9/ES v Maďarsku.

V predložených kúpnych zmluvách nie je uvedené miesto dodania tovaru. Maďarskí odberatelia natankovali pohonné hmoty priamo do nádrží dopravných prostriedkov, a teda aj k spotrebe nakúpeného tovaru - pohonných hmôt, priamo v nádržiach áut, dochádzalo na území SR, resp. môže dochádzať, pri pohybe motorového vozidla, k postupnej spotrebe pohonných hmôt, teda nakúpené pohonné hmoty nie sú dopravené na miesto určenia. Pri takomto zdaniteľnom obchode nemožno hovoriť o dodaní tovaru, s ktorým je spojená jeho preprava do miesta určenia a na takéto dodanie nie je možné 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.

Krajský súd nepriznal žalobcovi náhradu trov konania, pretože žalobca bol v konaní neúspešný.

II.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok prvostupňového súdu zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie, resp. ho zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného číslo SR č. 1100307/1/438728/2014/5063 zo dňa 03.10.2014, č. 1100307/1/467857/2014/2527 zo dňa 23.10.2014, č. 1100307/1/463796/2014/13997 zo dňa 23.10.2014, č. 1100307/1/508216/2014/5063 zo dňa 18.11.2014 zrušil ako nezákonné a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Tiež navrhol, aby súd zaviazal žalovaného na náhradu trov odvolacieho konania.

Dôvodil nasledovne:

1. Prvostupňový súd uviedol, že bolo povinnosťou žalobcu preukázať prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, miesto určenia prepravy tovaru.

Žalobca je toho názoru, že v daných prípadoch súd nesprávne zistil skutkový stav vecí, nakoľko v zmysle ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., t.j. v prípade že 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 tomto doklade je potrebné, aby bolo uvedené miesto určenia kam bol tovar dodaný. Na druhej strane v prípade aplikácie ustanovenia § 43 ods. 5 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z., 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 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 čestnými vyhláseniami bolo preukázané, že prepravu tovaru (PHM) do Maďarska zabezpečovali sami odberatelia a preto požiadavka súdu na preukázanie miesta určenia tovaru nie je v súlade s ustanovením § 43 ods. 5 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z.

2. Prvostupňový súd v súvislosti s predloženými čestnými vyhláseniami odberateľov, poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“) č. C-409/04 zo dňa 27.09.2007, 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 zo dňa 27.09.2007, č. C-409/04, ktorý v bode 3 výroku uvádza, že takéto vyhlásenie môže byť doplnujúcim 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 zdaniteľné 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 č. 222/2004 Z. z., 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 vyhlásenia odberateľov, tieto nemôžu byť rozhodujúce, žalobca nemal preukázať, že by pohonné hmoty čerpané do nádrží automobilov na čerpacej stanici boli skutočne dodané odberateľom v Maďarsku, t.j. či skutočne došlo ku transportu tovaru do iného členského štátu.

Žalobca k uvedenému uvádza, že aj v tejto otázke súd neúplne 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, 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 zjavne nesprávna.

Vtedy účinný zákon č. 222/2004 Z. z. (DPH) neuvádzal predpísanú formu (teda okrem písomnej formy) 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 č. 222/2004 Z. z. účinné od 01.10.2012, v ktorom sa sprísnila podmienky pre oslobodenie od DPH, pokiaľ ide o predkladanie príslušných dokladov.

K tomuto argumentu žalobca uvádza, že na posudzované prípady (s výnimkou rozhodnutia č. 1100307/1/438728/2014/5063 zo dňa 03.10.2014 vzťahujúce sa k zdaňujúcemu obdobiu za mesiac október 2013) má právnu relevanciu znenie zákona účinné v čase intrakomunitárneho dodania konkrétneho tovaru. Novelizované znenie ustanovenia § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. 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 č. 222/2004 Z. z. neustanovoval obsahové náležitosti vyhlásenia odberateľa podľa ustanovenia § 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. Žalovaný vo svojich vyjadreniach pritom vymedzuje, že žalobca svojim odberateľom pri čerpaní PHM vystavil doklady, o ktorých žalobca tvrdí, že neboli z ERP označené ako dodacie listy, ktoré obsahovali aj náležitosti faktúry v zmysle ustanovenia § 71 zákona č. 222/2004 Z. z., pričom skutočnosť, že na nich bolo uvedené „neslúži ako daňový doklad“ nemá byť relevantná.

Žalobca uvádza, že keby v uvedených prípadoch išlo dodanie tovaru do iného členského štátu, nie je možné náležitosti faktúry posudzovať podľa ustanovenia 71 zákona č. 222/2004 Z. z. (faktúra pri dodaní tovaru a služby v tuzemsku), alebo je v zmysle ustanovenia § 72 zákona č. 222/2004 Z. z. (faktúra pri dodaní tovaru do iného členského štátu). Dodacie listy, ktoré neslúžili ako daňový doklad, nespĺňali náležitosti faktúry ako nesprávne interpretuje žalovaný.

Žalobca vždy poukazoval, že dodacie listy nie sú vytlačené z ERP a nevstupujú do fiškálnej pokladne, a že slúžia len ako podklad vystaveniu súhrnnej faktúry.

Súhrnné dodacie listy nespĺňali ani náležitosti faktúry podľa § 71 ods. 2, nakoľko neobsahujú poradové číslo faktúry, ani dátum vyhotovenia a teda nemožno v danom prípade hovoriť o povinnosti odvieť daň podľa § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z.

Žalobca poukazuje na rozsudok SD EÚ zo dňa 31.01.2013 č. k. C-642/11 pri riešení aplikácie čl. 203 Smernice Rady 206/112/ES, kde vymedzil, že „podľa tohto ustanovenia každá osoba, ktorá uvádza DPH na faktúre alebo inom dokumente súžiacom ako faktúra, je povinná túto daň zaplatiť“. Z uvedeného je preto nepochybné, že za iný doklad o predaji možno považovať jedine priamu faktúru alebo doklad, ktorý ako faktúra slúži.

6. Súd ďalej vymedzuje, že v daných prípadoch nedošlo k preprave pohonných hmôt v rámci uzavretého zmluvného vzťahu do miesta určenia v inom členskom štáte. Preprava PHM do iného členského štátu nemá vyplývať ani z predloženej kúpnej zmluvy.

Žalobca je toho názoru, že v príslušných daňových konaniach, ako aj následne v súdnych konaniach preukázal dodanie tovaru (PHM) do iného členského štátu (Maďarska) v súlade s platným a účinným zákonom č. 222/2004 Z. z.

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 uvádza, že zákon č. 222/2004 Z. z. nerozlišuje nejaké osobitné postavenie PHM, na ktoré by sa malo v rámci intrakomunitárneho dodania tovaru osobitne prihliadať. Osobitné postavenie pri určovaní miesta dodania tovaru majú napr. také tovary ako je plyn a elektrická energia, čo však sleduje účel Smernice Rady 203/92/ES. Pre špecifické postavenie PHM ako tovaru neexistuje samostatná právna úprava a preto v prípade intrakomunitárneho dodania tohto druhu tovaru sa použije ustanovenia § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. 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 č. 222/2004 Z. z. 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 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 A., preukazujúceho skutočnosť, že k spotrebe novonačerpáneho paliva do palivovej nádrže dochádza až po prejení 4,23 km. Je názoru, že žalobca preukázal dodanie tovaru spôsobom, ktorý predpokladá zákon č. 222/2004 Z. z. 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 29.06.2015 a uviedol, že zotrváva v plnom rozsahu na svojich vyjadreniach zo dňa 19.02.2015, 25.02.2016, 02.03.2015 a 16.02.2015 a navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 druhá veta v spojení s § 219 ods. 1 a 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) potvrdil. Poukázal, že v obdobnej veci bolo Najvyšším súdom SR rozhodnuté rozsudkom sp. zn. 4Sžf/29/2014 a 4Sžf/57/2014.

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 jednomyseľne 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 v znení účinnom do 30.09.2012, 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 § 43 ods. 5 zákona o DPH, v znení účinnom od 1. októbra 2012, 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 § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH 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.

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. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu a vo svojom odôvodnení dopĺňa nasledovné:

V prípade pohonných hmôt dodávaných spôsobom čerpania priamo do nádrží motorových vozidiel, 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 podstatné, 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 v podanom odvolaní, 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, a preto 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, podľa skutkového stavu zisteného v tejto veci, tovarom, dodanie ktorého nie je spojené s odoslaním alebo prepravou z tuzemska alebo iného členského štátu v

nezmenenom stave a množstve, a to za predpokladu, ak sú odoberané priamo do nádrže vozidla. Preprava tovaru z tuzemska do iného členského štátu v tomto prípade nevyplýva 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 nevyplýva 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 pístol 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, t.j. k okamžitej spotrebe, 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 z pridanej hodnoty platná v tuzemsku. Maďarskí podnikatelia identifikovaní pre daň v Maďarsku, majú možnosť požiadať o vrátenie dane, ak spĺňajú podmienky ustanovené Smernicou 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 zdanuje 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 kupujúcemu doklad o zaplatení z elektronickej registračnej pokladnice, v ktorom súčasťou ceny za

predaj predmetných PHM bola i daň z pridanej hodnoty.

S poukazom na uvedené skutočnosti, najvyšší súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny 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.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.