

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/24/2015
Identifikačné číslo spisu:	4014200355
Dátum vydania rozhodnutia:	27.04.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumanu
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:4014200355.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: North West Trading Slovakia, spol. s r.o., Baštová 2301/16, Komárno, zastúpeného dr. jur. Ferencom Mazácsom, advokátom, Alžbetínske námestie 328/4/1094, Dunajská Streda, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 11. februára 2014 č. 1100304/1/78280/2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/46/2014-81 zo dňa 12.11.2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/46/2014-81 zo dňa 12.11.2014 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 11. februára 2014 č. 1100304/1/78280/2014, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správne daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9401401/5/4596633/2013 zo dňa 10.10.2013, ktorým správca dane za zdaňovacie obdobie marec 2012 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 156 839,66 eura.

Krajský súd zistil, že medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobca splnil alebo nesplnil podmienky na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty uplatnené pri tovare (letákoch), ktorý mal podľa jeho tvrdenia a predkladaných dokladov (faktúry, medzinárodné nákladné listy - CMR) dodať daňovému subjektu v Maďarsku v marci 2012 a či tieto predložené doklady právne relevantným spôsobom preukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie. V daňovom priznaní za mesiac marec 2012 žalobca uviedol dodanie tovaru s oslobodením od dane v sume 784.198,32 eur, z toho podľa § 43 ods. 1 a 4 vyššie citovaného zákona v sume 784.198,32 eur, pričom v rámci daňovej

kontroly preukazoval, že sa jedná o tovar odoslaný a dodaný do Maďarska. Pri odoslaní tovaru do iného členského štátu je pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty potrebné skúmať najmä prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru.

V predmetnej veci z oznámenia maďarskej daňovej správy jednoznačne vyplynulo, že maďarský správca dane vykonal miestne zisťovanie na adrese, na ktorej mala byť podľa predložených CMR vykonaná vykládka deklarovaného tovaru (letákov), teda na adrese Z. X. X. so záverom, že na adrese nebol nájdený žiadny sklad. Zároveň bol vypočutý i riaditeľ tejto spoločnosti H. W. O., ktorý uviedol, že tovar bol prepravený do skladu v Kecskeméte, odkiaľ si ho odviezol rumunský odberateľ s tým, že osobne naložil tovar na dopravný prostriedok pomocou vozíka, nevedel však uviesť typ dopravného prostriedku ani meno vodiča. Maďarský správca dane v odpovedi doručenej správcovi dane dňa 09.04.2013 a zaevidovanej u slovenského správcu dane pod č. 1425684 sám vyjadril pochybnosti o preprave a nakládke tovaru. Správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu následne vypočul ako svedkov vodičov, ktorí mali vykonať prepravu tovaru do Kecskemétu, pričom títo uviedli, že išlo o priemyselný park, resp. priemyselný komplex, kde sú sklady, popísali priebeh vykládky s tým, že za maďarskú stranu bol prítomný skladník, ktorý s vozíkom tovar vyložil a oni na rampu ísť nemohli.

S poukazom na tieto zistenia maďarského správcu dane, ako i výpovede svedkov, ktoré jednoznačne nepotvrdzovali žalobcom tvrdené dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie, konkrétne do Maďarska deklarovanému odberateľovi žalobcu (podľa faktúr vystavených žalobcom ako dodávateľom pre odberateľa SOÓS Printing Kft, József körút 69, Budapest), bolo povinnosťou správcu dane v rámci daňovej kontroly preskúmať a vyhodnotiť žalobcom predložené doklady (faktúry a medzinárodné nákladné listy - CMR), ktorými mienil preukázať dodanie tovaru - letákov vyššie uvedenému konkrétnemu odberateľovi do Maďarska.

I keď žalobcom predložené medzinárodné nákladné listy sú opatrené pečiatkou odosielateľa (žalobca), dopravcu (Navi Logistik s.r.o.) a subjektu, ktorý mal tovar prevziať (SOÓS Printing Kft., József körút 69, Budapest), toto ešte nie je dôkazom o skutočnom dodaní tovaru deklarovanému odberateľovi s uvedením miesta vykládky: Z. X. X.. Pochybnosti o realizovaní deklarovanej obchodnej transakcie medzi žalobcom ako dodávateľom a odberateľom uvedeným na predložených faktúrach (SOÓS Printing Kft., József körút 69, Budapest) dôvodne vzbudzuje i zistenie správcu dane, že prepravu tovaru - letákov do Maďarska (vytlačených v spoločnosti NAVI GRAF s.r.o.) vykonával i W. E. ako dopravca, ktorý predložil medzinárodný nákladný list SK 6874369, v ktorom je ako odosielateľ uvedený Focus Média s.r.o., príjemca SAT-PRINT KFT., Budapest, miesto vykladania Budapest, Ken ut. 4, miesto nakladania NAVI GRAF s.r.o., Vózokany, pričom tento nákladný list je opatrený pečiatkou dopravcu Navi Logistik s.r.o. a zároveň pečiatkou dopravcu W. E. a okrúhlou pečiatkou subjektu, ktorý tovar prevzal, t.j. ONE EURO MARKET Kft. Na predmetnom nákladnom liste sú uvedené tri dodacie listy č. 12/0841/2012, 12/0840/2012 a 12/0842/2012. Dodací list č. 12/0841/2012 je však uvedený i na CMR 6833077 (podklad k faktúre č. 01120677 zo dňa 30.03.2012, vystavenej dodávateľom NAVI GRAF s.r.o. pre žalobcu ako odberateľa a následne ako podklad k faktúre č. 2012015 zo dňa 26.03.2012 vystavenej žalobcom ako dodávateľom pre odberateľa SOÓS Printing Kft., József körút 69, Budapest). Rovnako tak dodacie listy č. 12/0842/2012 a 12/0840/2012 sú však uvedené i na CMR 6833082 (podklad k faktúre č. 01120607 zo dňa 26.03.2012, vystavenej dodávateľom NAVI GRAF s.r.o. pre žalobcu ako odberateľa a následne ako podklad k faktúre č. 2012014 zo dňa 26.03.2012, vystavenej žalobcom ako dodávateľom pre odberateľa SOÓS Printing Kft., József körút 69, Budapest). Na týchto CMR (6833077 a 6833082) je ale ako odosielateľ uvedený žalobca, príjemca -SOÓS Printing Kft., Pelikán ut. 3, Kecskemét, miesto vykladania tovaru - Kecskemét, István Király körút 24, Maďarsko, miesto nakladania tovaru - NAVI GRAF s.r.o., Vózokany a sú opatrené pečiatkou žalobcu ako odosielateľa, pečiatkou dopravcu - Navi Logistik s.r.o. a pečiatkou subjektu, ktorý tovar prevzal - SOÓS Printing Kft., József krt. 69, Budapest, ako

i tromi nečitateľnými podpismi. Uvedené potom znamená, že rovnaký tovar, rovnakého množstva (podľa rovnakých dodacích listov) od toho istého výrobcu dodávali do Maďarska dva subjekty (žalobca a spoločnosť Focus Média s.r.o.) dvom rôznym odberateľom (SOÓS Printing Kft., Pelikán ut. 3, Kecskemét - odberateľ žalobcu a SAT-PRIT Kft., Budapest -odberateľ spoločnosti Focus Média s.r.o.)

s dvoma rôznymi miestami vykládky (X., Z. X. X. - miesto vykládky pri dodávkach žalobcu a Budapest, Ken ut. 4 - miesto vykládky pri dodávkach spoločnosti Focus Média s.r.o.).

Na základe vyššie uvedených listinných dokladov a šetrenia vykonaného maďarskou daňovou správou i súd dospel k záveru, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie - do Maďarska ním deklarovanému odberateľovi, t.j. spoločnosti SOÓS Printing Kft., Pelikán ut. 3, Kecskemét (prijemca tovaru uvedený na CMR) s miestom vykládky X., Z. X., pričom podľa pečiatky na CMR mala tovar prevziať spoločnosť SOÓS Printing Kft., József körút 69, Budapest, ktorej žalobca tovar i fakturoval. Vyššie uvedené zistenia správcu dane vzbudzujú odôvodnené pochybnosti o tom, kto tento tovar prevzal, kde a či bol vôbec dodaný do iného členského štátu. Dodanie tovaru do Maďarska nepreukazujú ani listinné doklady (nájomná zmluva, list vlastníctva) predložené žalobcom po podaní odvolania proti rozhodnutiu správcu dane. Krajský súd preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Namietal, že tak žalovaný správny orgán v žalobou napadnutom rozhodnutí, ako aj súd prvého stupňa vo svojom rozsudku vo veci zhodne uvádzajú, že zákonnou požiadavkou na preukázanie intrakomunitárneho plnenia v zdaňovacom období marec 2012 malo byť aj potvrdenie prevzatia tovaru odberateľom iného členského štátu alebo osobou ním poverenou na prevzatie tovaru v inom členskom štáte, pričom takéto potvrdenie musí obsahovať aj podrobné osobné údaje takejto osoby, množstvo a druh tovaru, adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, meno a priezvisko vodiča paličkovým písmom, ako aj podpis tohto vodiča, EVČ vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a pod. Žalobca tvrdil, že žalovaný správny orgán, ako aj Súd prvého stupňa uplatňujú voči žalobcovi na preukázanie jeho intrakomunitárneho plnenia v zdaňovacom období marec 2012 taký právny predpis, ktorý v tomto období neexistoval alebo existoval s úplne iným obsahom, s akým existuje dnes.

V marci 2012 boli na preukázanie intrakomunitárneho plnenia v zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH kladené úplne iné, vo svojej podstate diametrálne odlišné hmotnoprávne podmienky, aké sú kladené dnes, v zmysle rovnakého právneho ustanovenia. To znamená, že zákonodarca medzičasom, t.j. v období medzi žalobcovým intrakomunitárnym plnením v marci 2012 a medzi rozhodnutím žalovaného správneho orgánu a vynesení Rozsudku Súdu prvého stupňa, diametrálne zmenil (sprísnil) podmienky preukazovania intrakomunitárneho plnenia.

V období marca 2012, t.j. v čase kontrolovaného a tu prejednávaného intrakomunitárneho plnenia však sprísnený obsah § 43 ods. 5 zákona o DPH ešte neexistoval, a preto súčasný obsah § 43 ods. 5 zákona o DPH na skúmané intrakomunitárne plnenie v zdaňovacom období marec 2012 nemožno použiť. Z obsahu rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ako aj z rozsudku súdu prvého stupňa jasne a jednoznačne vyplýva, že po žalobcovi požadovali preukázanie intrakomunitárneho plnenia v zmysle nového - sprísneného obsahu § 43 ods. 5 zákona o DPH a nie v zmysle obsahu tohto zákonného ustanovenia platného v období predmetného intrakomunitárneho plnenia, t.j. v zdaňovacom období marec 2012. Ďalej žalobca namietal, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam preto, lebo na určité dôkazy a fakty náležite neprihliadol alebo ich nehodnotil vo vzájomnej súvislosti.

Žalobca v odvolaní ďalej namietal, že Maďarské daňové orgány uviedli iba to, že na mieste označenom slovenským správcou dane nenašli sklady maďarského odberateľa. Nenájdenie týchto skladov neznamena ich neexistenciu. Maďarské daňové orgány nemuseli venovať náležitú pozornosť hľadaniu skladov maďarského odberateľa alebo tento sklad nebol týmito orgánmi nájdený preto, lebo napr. nemusel byť náležite označený.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 09.01.2015 k odvolaniu žalobcu odkázal na obsah svojho vyjadrenia k žalobe z dôvodu, že žalobcom podané odvolanie obsahuje skutočnosti, ku ktorým sa už vyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c O.s.p. v spojení s ustanovením § 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie mu predchádzajúce (§ 246c O.s.p. v spojení s § 212 O.s.p. a nasl.), postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., bez nariadenia

pojednávania a napadnutý rozsudok krajského súdu § 250ja ods. 3 posledná veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. ako vecne správny potvrdil.

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

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. 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.

Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že právne relevantným je zistenie Maďarskej daňovej správy, z oznámenia ktorej vyplynulo, že maďarský správca dane vykonal miestne zisťovanie na adrese, na ktorej mala byť podľa predložených CMR vykonaná vykládka deklarovaného tovaru (letákov), teda na adrese Z. X. X. so záverom, že na adrese nebol nájdený žiadny sklad. Zároveň bol vypočutý i riaditeľ tejto spoločnosti H. W. O., ktorý uviedol, že tovar bol prepravený do skladu v Kecskeméte, odkiaľ si ho odviezol rumunský odberateľ s tým, že osobne naložil tovar na dopravný prostriedok pomocou vozíka, nevedel však uviesť typ dopravného prostriedku ani meno vodiča. Maďarský správca dane v odpovedi doručenej správcovi dane dňa 09.04.2013 a zaevidovanej u slovenského správcu dane pod č. 1425684 sám vyjadril pochybnosti o preprave a nakládke tovaru. Tým, že nebolo preukázané dodanie tovaru na adresu odberateľa Z. X. X., ktorá je uvedená v medzinárodných nákladných listoch o preprave tovaru (CMR) nemožno vychádzať z prezumpcie miesta dodania tovaru a žalobca ako daňový subjekt plne znáša dôsledky dôkaznej núdze z toho vyplývajúcej.

Najvyšší súd poukazuje na podrobné odôvodnenie žalovaného, ktorý správne vychádzal z judikatúry ESD, ale aj z konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu SR, ktorá bola založená rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8 Sžf/5/2010 zo dňa 09.12.2010. Najvyšší súd nepovažuje za potrebné inými slovami vyjadrovať správne závery žalovaného, preto na ne poukazuje, cit. s. 24 napadnutého rozhodnutia: „Odvolací orgán poukazuje na rozsudok ESD zo dňa 27.09.2007 vo veci C-409/04 T. plc a i. ako i na rozsudok Najvyššieho súdu SR (ďalej „NS SR“) č. 8 Sžf/5/2010 z 09.12.2010, ktorý v obdobnej problematike posúdenia oslobodenia dodávky tovaru do iného členského štátu uvedený rozsudok ESD aplikoval v svojej praxi. Podľa uvedeného rozsudku požiadavky pre oslobodenie dodávky tovaru v rámci spoločenstva (z členského štátu predávajúceho do členského, štátu nadobúdateľa) vyplývajú zo Šiestej smernice Rady 77/388/EHS z 17.05.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej v texte rozsudku len „Šiesta smernica“). Táto však bola nahradená smernicou č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej „smernica“). Uvedené ustanovenia boli transponované do slovenského práva v zákone o DPH. Z § 43 ods. 5 zákona o DPH vyplýva, že platiteľ dane je povinný preukázať splnenie podmienok podľa odsekov 1 až 4 a zároveň dodanie tovaru.

Výkladom článkov pojednávajúcich o dodávkach tovaru oslobodeného od dane sa v citovanom rozsudku zaoberal ESD, kde v bode 1 judikoval, že článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a) prvý odsek Šiestej smernice sa majú vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v týchto dvoch ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Z uvedeného vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. Dôkazné bremeno primárne patrí v daňovom konaní daňovému subjektu.

Ako uvádza v citovanom rozsudku NS SR, v ustanovení § 43 ods. 5 zákona o DPH sa príkladmi uvádza zoznam dokladov, ktorými možno dodanie tovaru do iného členského štátu preukázať. Zároveň však poukazuje na skutočnosť, že pre toto preukázanie nestačí iba jeho formálne, deklarátorne zdokladovanie. Daňový subjekt preukazuje, že tovar skutočne fyzicky opustil územie SR a bol dodaný nadobúdateľovi,

na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, čo je v súlade s jednou zo zásad daňového konania v zmysle § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. Je na daňovom subjekte aké dôkazné prostriedky na preukázanie týchto skutočností zvolí (§ 24 ods. 4 zákona 563/2009 Z.z.) - napr. daňové priznanie, ktoré nadobúdateľ podal v členskom štáte určenia; nákladný list vystavený v súlade s Dohodou o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej doprave (CMR); skladové listy nadobúdateľa a i. Vzhľadom k skutočnosti, že pri intrakomunitárnom obchode prechod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je monitorovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, pričom nie je v rozpore s právom Spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (bod 65 rozsudku C-409/04 T. plc a i.). Prijatím dostatočných opatrení by mohol byť postup daňového subjektu vedúci k prevereniu si dôveryhodnosti osoby nadobúdateľa (obchodného partnera) ako napríklad overením v obchodnom registri, informáciách o solventnosti, atď.

Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1, 5, zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení účinnom v zdaňovacom období marec 2012 nevzniklo.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože v 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).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.