

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/9/2019  
Identifikačné číslo spisu: 7017200281  
Dátum vydania rozhodnutia: 10.12.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7017200281.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudcov Mgr. Viliama Pohančeníka a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa pôvodne žalobcu): INVITA s.r.o., Košice, Jazerná 3, právne zastúpeného advokátom JUDr. Vlastimilom Petřekom, PhD., so sídlom Sládkovičovo, Zátíšie 1841/23, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100382268/2017 zo dňa 02.03.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/41/2017-84 zo dňa 11.10.2018, takto

### rozhodol:

Kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100382268/2017 zo dňa 02.03.2017, ktorým žalovaný podľa ustanovenia § 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 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice číslo 104167148/2016 zo dňa 24.10.2016, ktorým správca dane podľa ustanovenia § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil rozdiel v sume 101 090,97€ na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012, nepriznal nadmerný odpočet 13 818,57€ a vyrubil daň 87 272,40€ žalobcovi ako daňovému subjektu.

2. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia správcu dane bolo, že daňový subjekt v zdaňovacom období máj 2012 porušil ustanovenie § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov („zákon o DPH“), keď neoprávnene oslobodil od dane dodanie tovaru maďarskej odberateľskej spoločnosti DIGÉP Hungary Diósgyöri Gépgyár Ipari, Szállítási, Kereskedelmi és Szolgáltató Korlátolt Felelősségű Társaság, Kerpely Antal ut. 35, Miskolc, IČ DPH: HU11387932 (ďalej len „maďarský odberateľ“, „DIGÉP Hungary Kft.“) deklarované 53 vystavenými

faktúrami, predmet: ploché valcované výrobky vo zvitkoch, dátumy dodania: od 03.05.2012 do 18.05.2012, v celkovej sume 592 265,52 eura. Správca dane zistil, že daňový subjekt INVITA, s.r.o., ktorý deklaroval dodanie tovaru do iného členského štátu a následne vykazoval nadobudnutie toho istého tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, nesplnil podmienku oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. K oslobodeniu dodávky tovaru od dane v rámci Európskej únie dôjde 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 tejto prepravy fyzicky opustil územie štátu odoslania. V priebehu dokazovania vyšlo najavo, že tovar, ktorého dodanie do iného členského štátu daňový subjekt INVITA, s.r.o. deklaroval, nebol v tomto členskom štáte vyložený, ale bol tým istým prepravcom a dopravným prostriedkom bez jeho vyloženia, prepravený späť do tuzemska. Tento tovar teda v podstate neopustil členský štát odoslania, keďže nebol z dopravných prostriedkov vyložený v inom členskom štáte a v rámci jedného pohybu tovaru bol tento späť prepravený do tuzemska - daňovému subjektu INVITA, s.r.o. už ako nadobúdateľovi tovaru od spoločností Miskolc Steel Mills a DIGÉP Hungary Kft. Motorové vozidlá uskutočňujúce prepravu sa v mieste vykládky iba otočili (aj keď dovezenie tovaru do miesta vykládky správca dane taktiež spochybnil) a bez vyloženia tovaru sa vrátili späť na územie SR. Preprava dotknutého tovaru neskončila v inom členskom štáte, ale začala a skončila na území SR, teda členským štátom konečnej spotreby, ako aj miestom dodania bola Slovenská republika.

3. Krajský súd z obsahu spisu zistil, že žalobca podal daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet DPH v sume 13.818,53 eur a v riadku 16 vykázal dovoz tovaru oslobodený od dane z DPH v zmysle § 48 ods. 3 zákona o DPH. Na žiadosť žalovaného, oddelenia boja proti podvodom, príslušný správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu zameranú na preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH za zdaňovacie obdobie apríl - júl 2012. Na správu daní je vecne príslušný daňový úrad, ak osobitné predpisy neustanovujú inak. Predmetom DPH sú dodanie tovaru, dodanie služby, nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a dovoz tovaru z územia tretích štátov. Colný úrad by bol výlučne príslušný iba v prípade dovozu tovaru na územie Slovenskej republiky. Krajský súd považoval za správny právny názor žalovaného, že dovoz tovaru z tretieho štátu a jeho následný predaj nie je možné považovať za jedno plnenie, keďže pri týchto obchodných transakciách postavenie žalobcu nie je rovnaké. Pri dovoze tovaru z tretieho štátu bol žalobca v postavení odberateľa a pri intrakomunitárnom dodaní do štátu Európskej únie bol žalobca dodávateľom. Aj podľa názoru krajského súdu ide o dva rozdielne druhy zdaniteľných obchodov, pričom na preverenie reálnosti obchodov žalobcu s jeho odberateľom v Maďarsku bol vecne príslušný daňový úrad.

4. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Namietal, že krajský súd prijal v zhode so žalovaným nesprávny záver, dovoz tovaru z tretieho štátu a jeho následný predaj nie je možné považovať za jedno plnenie, keďže pri týchto obchodných transakciách postavenie žalobcu nie je rovnaké. Pri dovoze tovaru z tretieho štátu bol žalobca v postavení odberateľa a pri intrakomunitárnom dodaní do štátu Európskej únie bol žalobca dodávateľom. V tejto situácii sa prejavila nesprávnosť záverov týkajúcich sa dvoch rozdielnych zdaniteľných plnení (1) dovozu a (2) intrakomunitárneho dodania a vecná príslušnosť na rozhodovanie colného úradu vo veci dovozu a daňového úradu vo veci intrakomunitárneho dodania. Ak by v danej veci rozhodoval colný úrad, tak by v prípade intrakomunitárneho (ne)dodania automaticky zahŕňal do základu pre výpočet DPH aj clo. Keďže tak rozhodoval daňový úrad, do základu DPH nepojal clo, pričom túto skutočnosť žalovaný nijako neodôvodnil a neodôvodnil to ani správny súd aj napriek tomu, že clo do základu DPH nepochybne patrí.

5. Rozhodovať o tom, či boli/neboli splnené podmienky intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu patrí výlučne colným úradom. V danej veci bolo vydané rozhodnutie v colnom konaní, ktorým bol prepustený tovar do voľný obeh s oslobodením od DPH. Daňový úrad nemá kompetenciu meniť právoplatné rozhodnutie colného úradu vo veci oslobodenia od DPH, pretože v danej veci už bolo právoplatne rozhodnuté a rozhodovať dva krát v tej istej veci nemožno práve pre prekážku rei iudicatae. Z hľadiska vecného pri existencii rozhodnutia colného úradu, ktorým oslobodil tovar od DPH z titulu

jeho dodania do členského štátu je namieste zo strany žalovaného rešpektovať právoplatné rozhodnutie úradu s tým, že je možné aplikovať ust. § 11, 17 a 20 a vec posúdiť ako nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. Namietal, že celá vec bola nesprávne právne posúdená. Na vyrubenie rozdielu dane z titulu intrakomunitárneho (ne)dodania tovaru z dôvodov uvedených vyššie nebol vecne príslušný daňový úrad, ale jednoznačne vecne príslušným bol Colný úrad Košice. Sťažovateľ navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

6. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 11.01.2019 navrhoval, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol. Uviedol, že v roku 2012 zástupca spoločnosti DIGÉP Hungary Kft. navštívil závod spoločnosti INVITA, s.r.o. v Košiciach, kde zistil, že spoločnosť INVITA má veľké množstvo zvyšných zásob a spoločnosť DIGÉP Hungary Kft. by ich mohla odkúpiť a potom by boli späť vykúpené spoločnosťou INVITA, s.r.o., s maržou 1 USD za tonu. Maďarský odberateľ s obchodnou transakciou súhlasil s výhradou, aby bol tovar reálne dodaný do miesta podnikania spoločnosti, kúpený tovar bol prepravený späť z Maďarska bez vykládky, rovnakým motorovým vozidlom. Maďarský odberateľ dostal maržu transakcia bola ukončená ako jednoduchá a promptná. Aj z tohto vyjadrenia odberateľskej spoločnosti je zrejmé, že spoločnosť DIGÉP Hungary Kft. bola v obchodnom vzťahu so sťažovateľom, pričom bolo vopred dohodnuté, že tento tovar odkúpi sťažovateľ INVITA, s.r.o. ihneď naspäť. Tovar - oceľové zvitky, ktorého dodanie do Maďarska v zdaňovacom období máj 2012 sťažovateľ deklaroval vystavenými faktúrami, dodacími listami a CMR dokladmi späť odkúpil od maďarskej spoločnosti DIGÉP Hungary, Kft. Maďarská spoločnosť ešte v deň deklarovaného nadobudnutia tovaru vystavila faktúru, ktorou deklarovala dodanie toho istého tovaru sťažovateľovi - v rovnakom množstve, bez akéhokoľvek zhodnotenia. Prepravu tohto tovaru z Maďarska sťažovateľovi na adresu jeho sídla - Jazerná 3 v Košiciach mal podľa predložených CMR dokladov vykonať ten istý prepravca (spoločnosť SP-TRANS s.r.o.) tými istými vozidlami, akými bola vykonaná preprava tovaru do Maďarska.

7. Správca dane po vykonaní rozsiahleho dokazovania dospel k záveru, že daňový subjekt v zdaňovacom období máj 2012 nespĺnil podmienky oslobodenia dodania tovaru od dane podľa ustanovenia § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže bolo zistené, že tovar predaný spoločnosti DIGÉP Hungary Kft. bol ihneď späť odkúpený a bez vyloženia v inom členskom štáte (Maďarsku) bol rovnakými vozidlami dopravený späť na územie SR sťažovateľovi, kde bol v jeho priestoroch na Jazernej 3 v Košiciach vyložený. Správca dane konštatoval, že deklarovaný obchod bol účelový, z dôvodu preukázania splnenia podmienok Colnému úradu Košice pre prepustenie tovaru do režimu voľný obeh s oslobodením od dane pridanej hodnoty (režim 42:00), miestom zdaniteľného plnenia a skutočnej spotreby je územie SR, preto mal žalobca toto dodanie zdaniť v tuzemsku 20% sadzbou DPH. Žalovaný navrhoval, aby Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť podanú proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zn. 6S/41/2017 zo dňa 11.10.2018 zamietol ako nedôvodnú.

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

9. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že podstatu daňovej transakcie vysvetlil splnomocnený zástupca daňového subjektu INVITA, s.r.o. JUDr. O. H. na ústnom pojednávaní vo svojej výpovedi do zápisnice pred Daňovým úradom Košice č. 9801401/5/3827101/2014/Stlv zo dňa 12.08.2014, kde odpovedal na otázku pracovníkov správcu dane pod bodom 8 (časť A, príloha 15 predloženého administratívneho spisu).

10. „Spoločnosť INVITA, s.r.o., predávala v kontrolovanom zdaňovacom období tovar, zvitky, spoločnostiam Miskolc Steel Mills, Kft., Kerpely Antal ut. 35, 3533 a Digép Hungary Diósgyori Gépgyár

Ipar, Kerpely Antal ut. 35, 3533 Miskolc. Z akého dôvodu spoločnosť INVITA, s.r.o., nakúpila a zároveň predala oceľové zvitky do rovnakých spoločností?

Vyjadrenie daňového subjektu:

Išlo o režim 4200, ktorý umožňuje doviesť tovar z tretích krajín na územie Slovenska, oslobodením od DPH, za podmienky, že bude dodaný do iného členského štátu. Pri prepustení do režimu voľný obeh s oslobodením od DPH, nám Colný úrad Košice, uložil povinnosť, predložiť v lehote 30 dní prepravné doklady, ktoré potvrdzovali, že tovar bol dodaný do členského štátu EÚ, túto povinnosť sme si za každým splnili. Následne sme takto dodaný tovar dodaný do členského štátu EU odkúpili, za účelom jeho ďalšieho spracovania a predaja“.

11. Z uvedeného je zrejmé, že hlavným účelom vývozu oceľových zvitkov do Maďarska a ich následného okamžitého spätného dovozu na územie SR bolo získanie Colného režimu 4200 (Dovoz tovaru s oslobodením od DPH) pre tovar z Ukrajiny. Tejto daňovej transakcii absenteje hospodársky dôvod (angl. commercial reason.). Získanie daňovej výhody v podobe oslobodenia od DPH pri dovoze z Ukrajiny je výsledkom umelo vytvoreného vývozu a spätného dovozu do Maďarska (i keď reálne uskutočneného). Umelosť transakcie vyplýva zo skutočností, zistených správcom dane a opísaných v závere protokolu z daňovej kontroly č. 21152947/2015 zo dňa 03.11.2015 nasledovne: „Podľa výpisu z elektronického mýtného systému, motorové vozidlá, ktoré mali prepravovať tovar kontrolovaného daňového subjektu INVITA, s.r.o., pre jeho odberateľov mali uskutočniť tieto prepravy v časových intervaloch, ktoré nezodpovedali ani približným časovým intervalom obojsmernej cesty z miesta vykládky na Jazernej 3, Košice do miesta vykládky či už v Miskolci alebo v Encsi, nepočítajúc prípadný čas vyloženia tovaru odberateľom. Podľa výpisu z Elektronického mýtného systému dokonca motorové vozidlá v deň deklarovaný na CMR dokladoch ako prílohách k faktúram, neprešli Slovensko - maďarskú hranicu. Tovar teda nemohol vo väčšine uskutočnených dodaní do Maďarskej republiky, odberateľom daňového subjektu INVITA, s.r.o., reálne prísť do miesta deklarovaného ako miesto vykládky na CMR a byť tam vyložený a tým pádom nemohlo dôjsť k možnosti nadobúdateľa tovaru, nakladať s týmto tovar a tým pádom k nemu ani nezískal vlastnícke právo“.

12. Kasačný súd sa nestotožnil so správcom dane, že v danom prípade nedošlo k nadobudnutiu tovaru - oceľových zvitkov maďarským odberateľom, „DIGÉP Hungary Kft.“ v Maďarsku z dôvodu, že kamióny s tovarom neboli vyložené a tovar bol ihneď späťne prepravený na územie SR. V danom prípade nedošlo k fyzickému prevzatíu tovaru (vykládke) avšak i z vyjadrenia sťažovateľa ku kasačnej sťažnosti bod 7 vyplýva, že išlo o vôľové odovzdanie tovaru na území Maďarskej republiky s tým, že tovar sa ihneď späťne vyvezie. V danom prípade však absenteje pridaná hodnota vykonaná maďarským odberateľom. Týmto spôsobom sa maďarský odberateľ stal umelo vsunutým medzičlánkom, ktorý síce reálne existoval, ale jeho hlavným účelom bolo získanie colného režimu 4200 (Dovoz tovaru s oslobodením od DPH) pre sťažovateľa pri dovoze tovaru z Ukrajiny, ktorý by bez tejto následnej transakcie pre tovar dovezený z Ukrajiny nezískal. Rovnako sa nestotožnil so záverom správcu dane, keď vyhodnotil, že tovar neopustil územie SR. Z obsahu spisu vyplýva, že preprava tovaru bola reálne uskutočnená.

13. Podľa § 3 ods. 6 druhá veta zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok v znení zákona č. 435/2013 Z. z. v znení účinnom v čase vykonania daňovej kontroly na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

14. Kasačný súd dospel k záveru, že v danom prípade je formálne existujúca daňová transakcia v rozpore s ust. § 3 ods. 6 druhá veta Daňového poriadku a ide o zneužitie práva v zmysle rozsudkov Súdneho dvora EU C- 255/02 Halifax.

15. Podľa rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C-255/02 zo dňa 21.02.2006 Halifax

a. Plnenia, o aké ide vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 4 ods. 1 a 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, takisto v prípade, ak sú vykonávané iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu.

b. Šiestu smernicu je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

c. Keď bola zistená existencia zneužitia, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie.

16. Kasačný súd konštatuje, že Súdny dvor EU v rozsudku C-255/02 Halifax vyslovil záver, že hospodárska činnosť v zmysle šiestej smernice má objektívny charakter bez ohľadu na existenciu podnikateľského účelu. Tým sa stotožnil so stanoviskom spoločnosti Halifax (bod 45) aj so stanoviskom Európskej komisie (bod 47), že podnikateľský účel nie je pojmovým znakom hospodárskej činnosti ako takej podľa šiestej smernice. Absencia podnikateľského (hospodárskeho) dôvodu na strane daňového subjektu však vedie k záveru o zneužití práva, ak hlavným cieľom predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

17. Kasačný súd na základe uvedeného zovšeobecňuje, že ak hlavným účelom vývozu oceľových zvitkov z prevádzky na území SR (pôvodne dovezených z Ukrajiny) do Maďarska a ich okamžitého spätného dovozu bez vyloženia tovaru do tej istej prevádzky na územie SR bolo získanie Colného režimu 4200 (Dovoz tovaru s oslobodením od DPH), ide o zneužitie práva v zmysle rozsudku C-266/02 Halifax. Zneužitie práva sa odlišuje od daňového podvodu, kde nedochádza k reálnej hospodárskej činnosti.

18. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

19. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.