

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/3/2019
Identifikačné číslo spisu: 4016201081
Dátum vydania rozhodnutia: 10.12.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4016201081.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudcov Mgr. Viliama Pohančeniaka a JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): ME-LA s.r.o., Vnútorná okružná 176/11, Komárno, zastúpeného JUDr. Ladislav Faludí, advokát, 9. mája 20, Vidina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutiu žalovaného č. 104334560/2016 zo dňa 21.11.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/287/2016-108 zo dňa 25.04.2018, 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 Nitre zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutiu žalovaného č. 104334560/2016 zo dňa 21.11.2016, ktorým žalovaný 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 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra číslo 103462114/2016 zo dňa 06. 07. 2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, určil rozdiel dane v sume 42 003,08 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2014, nepriznal nadmerný odpočet v sume 5,68 EUR za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2014 a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť v sume 41 997,40 EUR žalobcovi ako daňovému subjektu.

2. Správca dane zistil, že daňový subjekt nesprávne deklaroval v daňovom priznaní na daň z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, keďže v zmysle § 11 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutel'ným hmotným

majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Podľa vyjadrení daňového subjektu ME-LA s.r.o. bol tovar predaný v Maďarsku a to v priestoroch dodávateľských spoločností, kde došlo k jeho dodaniu pre slovenského platiteľa ME-LA s.r.o. a následne bol tento tovar predaný obchodným partnerom, tak ako to vo svojom vyjadrení a na základe predložených dokladov deklaroval žalobca. Správca dane kvalifikoval dodávku tovaru medzi maďarskými platiteľmi a žalobcom na území Maďarska ako nepohyblivú, ktorá je predmetom dane v Maďarsku.

3. Krajský súd v odôvodnení uviedol, že medzi účastníkmi konania zostal sporný výklad zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a to, s ohľadom na skutočnosť, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2014, pri ním tvrdenom nadobudnutí tovarov v tuzemsku z iného členského štátu podľa §11 zákona č. 222/2004 Z. z. na základe faktúry č. EXF14-00009 zo dňa 24.01.2014, v celkovej sume bez dane 42 525,00 eur od daňového subjektu KISS ÉSTÁRSAI KFT., ktorý tovar, podľa vyjadrenia daňového subjektu bol ním prevzatý v sídle dodávateľa v Maďarsku a následne bol ten istý tovar kontrolovaným daňovým subjektom predaný holandskému odberateľovi Trigon Food BV. na základe faktúry č. I-TRI/NL/2014 zo dňa 23.01.2014, v celkovej sume bez dane 47 520,00 eur, ako tovar oslobodený od dane podľa § 43 zákona o DPH.

4. Krajský súd ďalej uviedol, že pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru žalobcom od daňového subjektu KISS ESTÁRSAI KFT. a následný predaj toho istého tovaru (káva) holandskému odberateľovi Trigon Food DV. (fa č. I-TRI/NL/2014 zo dňa 23.01.2014, v celkovej sume bez dane 47 520,00 eur), ako tovar oslobodený od dane podľa § 43 zákona o DPH, zo spisu vyplýva a nie je sporné, že prepravu tohto tovaru zabezpečoval žalobca u maďarského prepravcu, ktorý za uskutočnenú prepravu vystavil daňovému subjektu (žalobca) faktúru č. 2014/000201 zo dňa 28.01.2014, v ktorej vyčíslil cenu prepravy a žalobca túto sumu prepravcovi i uhradil. Tovar bol ním prevzatý a naložený u maďarského dodávateľa KISS ESTÁRSAI KFT. a vyložený u holandského odberateľa Trigon Food B V. (doloženie dôkazov zo dňa 27.01.2016). V tomto prípade žalobca nepreukázal splnenie podmienky podľa § 11 zákona o DPH, že deklarovaný tovar podľa predloženej faktúry nadobudol v tuzemsku (s možnosťou odpočtu dane podľa § 49) a že až potom tento tovar dodal s oslobodením od dane holandskému odberateľovi Trigon Food BV. Podľa údajov na predloženej faktúre od maďarského daňového subjektu č. EXF'14-00009 zo dňa 24.01.2014, v celkovej sume bez dane 42 525,00 eur žalobcu nie je možné považovať za nadobúdateľa tovaru, nakoľko žalobca je identifikovaný prostredníctvom IČ DPH - pridelené v tuzemsku č. IČ DPH SK.2022670067 a konečným odberateľom je Trigon Food BV., kde bol tovar i vyložený.

5. Krajský súd dospel k záveru (zhodne ako žalovaný), že žalobca bol súčasťou trojstranného obchodu v ust. § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. lebo tovar nebol predmetom dane v tuzemsku, ale v inom členskom štáte (§ 17 zákona) - v mieste jeho dodania (Holandsko). Podľa §17 ods. 4 písm. b) zákona o DPH žalobca v tejto daňovej transakcii (splnenie jej podmienok si nemožno zamieňať s obchodnou transakciou) vystupoval ako prvý odberateľ a jeho povinnosťou bolo uviesť následné dodanie tovaru v súhrnnom výkaze podľa § 80 zákona, čo neurobil ani v podanom DP. Faktúra predložená žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom pre Trigon Food BV. neobsahovala náležitosti ustanovené v § 74 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. alebo smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení alebo slovnú informáciu „dodanie je oslobodené od dane“. Žalobca, pokiaľ si uplatnil nárok na odpočítanie dane z tejto dodávky, taktiež nepreukázal, že podľa §17 ods. 2 zákona o DPH nadobudnutie tohto tovaru (káva) bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru (Holandsko). Žalobca preto bol povinný zdaňovať nadobudnutie tovaru v tuzemsku bez nároku na odpočítanie dane z nadobudnutia tovaru.

6. Pokiaľ išlo o dodávky tovaru s oslobodením pre poľských odberateľov, základ dodania tovaru je rovnaký, lebo tovar mal žaloba nadobudnúť (podľa jeho vyjadrenia nakúpiť) od toho istého daňového subjektu v Maďarsku KISS ESTÁRSAI KFT. a následne predať ten istý tovar (káva, cereálie) poľským odberateľom s oslobodením podľa § 43 zákona o DPH (špecifikované v I. časti rozsudku bod 5), avšak

tento tovar nebol žalobcom nadobudnutý v tuzemsku a ani nezabezpečoval prepravu tohto tovaru. Nie je sporné a ani žalobca to nepopiera, že prepravu tovaru zabezpečovali z Maďarska poľskí odberatelia. Žalobca ako daňový subjekt nepreukázal nadobudnutie tohto tovaru v tuzemsku a následne jeho dodanie do Poľska, t.j. preukázanie, že tento prepravovaný tovar opustil územie Slovenska a bol dopravený na miesto určenia v Poľsku podľa faktúry a medzinárodných colných dokladov, ako tovar s označením na faktúre „dodanie je oslobodené od dane“.

7. V ust. § 43 ods. 1 a 5 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov sú stanovené podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty pri tovare, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet a príkladom sú uvedené doklady, ktorými možno preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. V predmetnej veci bol teda žalobca povinný preukázať, že splnil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty a že tovar - káva, cereálie v kontrolovanom zdaňovacom období podľa predložených faktúr dodal do Poľska uvedeným odberateľom.

8. Krajský súd dospel k záveru (zhodne ako žalovaný), že v danom prípade uvedené dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane v sume 269 033,16 eura podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. si žalobca uplatnil v daňovom priznaní neoprávnene, keďže tovar nebol odoslaný, resp. prepravený z tuzemska do iného členského štátu. Považoval za potrebné tiež uviesť, že ak ide o obchod medzi viac ako tromi platiteľmi z rôznych členských štátov, nie je možné použiť zjednodušený režim trojstranného obchodu, lebo v takomto prípade už ide o tzv. reťazový obchod a nie o trojstranný obchod, hoci ide o intrakomunitárne dodanie tovaru. Správny súd poukazuje i na rozsudok SDEÚ vo veci C-245/04 EMAG, a to najmä bod 45. a 47. rozsudku.

9. V bode 45 rozsudku C-245/04 EMAG sa uvádza, že ak dve po sebe nasledujúce dodávky za úhradu vykonané medzi osobami podliehajúcimi dani, ktoré konajú ako takéto osoby, týkajúce sa toho istého tovaru, zakladajú jediné zaslanie týchto tovarov v rámci Spoločenstva alebo jedinú dopravu týchto tovarov v rámci Spoločenstva, táto zásielka alebo doprava môže byť pripočítaná iba jednej z dvoch dodávok, ktorá samotná bude oslobodená od dane uplatnením článku 28c A, písm. a) prvého pododseku Šiestej smernice. Tento výklad platí bez ohľadu na to, ktorá z osôb podliehajúcich dani - prvý predajca, sprostredkujúci nadobúdateľ alebo druhý nadobúdateľ - má právo disponovať s tovarmi počas uvedeného zaslania alebo uvedenej dopravy.

10. V zmysle bodu 47 rozsudku C-245/04 EMAG jediný pohyb tovarov v rámci Spoločenstva sa môže pripočítat iba jednej z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok. Podľa článku 8 ods. 1 písm. a) Šiestej smernice sa za miesto tejto dodávky považuje miesto v členskom štáte odoslania zásielky alebo dopravy tovarov (bod 48 rozsudku C-245/04 EMAG). Keďže druhá dodávka nezakladá zaslanie alebo dopravu, za miesto tejto dodávky sa podľa článku 8 ods. 1, písm. b) Šiestej smernice považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase predmetnej dodávky (bod 49 rozsudku C-245/04 EMAG).

11. V rámci reťazového obchodu len jedna dodávka tovaru v rámci jedného zmluvného vzťahu môže byť pohyblivou dodávkou, ktorej miesto je určiť tam, kde sa tovar nachádza, keď sa začína jeho preprava a všetky ostatné dodávky sú nepohyblivé, to znamená, že miesto dodania majú v tom štáte, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje. Len dodávka, ktorá je pohyblivou dodávkou, môže byť oslobodená od dane podľa § 43 zákona o DPH. 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.

12. Krajský súd konštatoval, že záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach (vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrt'rok 2014 v sume 50 508,08 eura) o porušení § 49 ods. 1, 2 písm. c/ zákona o DPH zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, keďže neboli splnené podmienky

pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z dodaného tovaru podľa predložených listín. Súd nezistil, že by žalobou napadnuté rozhodnutie trpelo takými vadami, ku ktorým by musel prihliadnuť bez ohľadu na to, či boli žalobcom namietané. Nezistil ani dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnou citáciou dotknutých právnych predpisov uvedených v rozhodnutí žalovaného,

ktoré je predmetom súdneho prieskumu, v spojení s rozhodnutím správcu dane (obe rozhodnutia tvoria jeden celok). Žalobu preto ako nedôvodnú podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z. z. zamietol.

13. Proti tomu rozsudku podal sťažovateľ v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Namietal, že čo sa týka skutkového stavu, žiadnym z účastníkov konania nebolo spochybnené, že žalobca vo všetkých prípadoch realizoval medzinárodný obchod, medzi dodávateľom z jedného členského štátu, žalobcom ako prvým registrovaným odberateľom a druhým registrovanými odberateľom z rôznych štátov EU, s vlastným prideleným IČ DPH. Z materiálneho hľadiska správca dane uvádza, že jednotlivé transakcie sú v podstate trojstranným obchodom (s poukazom na § 45 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z., prvý odberateľ v pozícii žalobcu oslobodený od DPH) avšak z formálno-právneho hľadiska (uvedené transakcie, predsa len nie je možné považovať za trojstranný obchod. Sám správca dane vo svojich rozhodnutiach ako v konaní pred Krajským súdom do zápisnice uviedol, že dodaný tovar z právneho hľadiska nikdy nevstúpil na územie SR. Uvedené tvrdenie správca dane používa najmä s námietkou aplikácie ustanovenia § 43 resp. § 49 zák. č. 222/2004 Z. z.). Predmetom dane z pridanej hodnoty podľa § 2 zák. č. 222/2004 Z. z. písm. a) je dodanie tovaru v tuzemsku, písm. b) nadobudnutie tovaru v tuzemsku. Základnou právne významnou skutočnosťou bolo teda predmetom dane ak tovar nevstúpil na územie SR? Právne úkony sa posudzujú podľa obsahu a nie podľa formy. Bez ohľadu na formálne pochybenia žalobcu v súvislosti s vyhotovením daňových a účtovných podkladov nie je možné na jednej strane pre účely zdanenia tovaru tvrdiť, že miestom nadobudnutia jedného a toho istého tovaru je s poukazom na § 17 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z., tuzemsko (SR) pričom popierať tuzemsko (SR) v súvislosti so samozdanením uvedeného tovaru (aplikácia § 49 právo na odpočítanie dane) resp. v súvislosti oslobodením dodania tovaru do iného členského štátu (aplikácia ustanovenia § 43 oslobodenie dodania tovaru od dane). Bez ohľadu na správnosť aplikácie tej ktorej účtovnej metódy na jednotlivé medzinárodné obchodné transakcie (či už nadobudnutie tovaru v tuzemsku a následné dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu) alebo (metódu účtovania o transakcii ako o trojstrannom obchode) nie je možné navzájom súvisiace obchodné transakcie (jeden a ten istý naložený tovar v kamiónne smerujúci od prvého dodávateľa smerujúci k druhému odberateľovi posudzovať odlišne. Na jednej strane deklarovať, že žalobca (s poukazom na domnienku podľa § 17 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z.) tovar nadobudol v tuzemsku a na druhej strane spochybňovať že ten istý tovar smerujúci druhému registrovanému odberateľovi z iného členského štátu nie je dodaním tovaru do iného členského štátu s tvrdením, že tovar z právneho hľadiska nevstúpil na územie Slovenska a preto mu neprislúcha právo na oslobodenie od dane podľa ustanovenia § 43 zák. č. 222/2004 Z. z. Navrhoval, aby kasačný súd zrušil napadnuté rozhodnutie Krajského súdu Nitra a vrátil vec príslušnému krajskému súdu na nové konanie a rozhodnutie a priznal sťažovateľovi náhradu trov konania na kasačnom aj krajskom súde, alternatívne, aby kasačný súd zmenil napadnuté rozhodnutie Krajského súdu a zrušil rozhodnutie daňového úradu, ktorým žalobcov bola vyrubená daňová povinnosť a priznal Sťažovateľovi náhradu trov konania na kasačnom a krajskom súde.

14. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti písomne nevyjadril.

15. 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 <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

16. Podľa § 45 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom k 31.03.2014 Trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak

a) sa na obchode zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu,

- b) osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,
- c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,
- d) tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet,
- e) druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí, a
- f) druhý odberateľ je osobou povinnou platiť daň.

17. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že podrobne opísal skutkový stav a vyvodil z neho správne závery. Relevantnú časť odôvodnenia krajského súdu kasačný súd uvádza v tomto rozhodnutí a v celom rozsahu naň odkazuje. V konaní bolo nesporné, že tovar nadobúdala sťažovateľka v Maďarsku u svojho dodávateľa ako nepohyblivú dodávku. Reálne tovar v rámci tohto dodania neprekročil hranicu SR a preto v zmysle § 11 zákona o DPH nejde o nadobudnutie tovaru v tuzemsku spojené s odpočítaním dane. Následne tento tovar nemohol byť sťažovateľom intrakomunitárne vyvezený s oslobodením podľa § 43 zákona o DPH. Transakcia vykazuje zákonné znaky trojstranného obchodu podľa § 45 zákona o DPH, v ktorej mala sťažovateľka postavenie prvého odberateľa. Transakcia nevykazuje žiadne znaky daňového podvodu, alebo zneužitia práva, ale ide o systémovú chybu daňového subjektu pri zdaňovaní, keď nepohyblivé nadobudnutie tovaru v inom členskom štáte EU (Maďarsku) vyhodnotil ako tuzemské nadobudnutie tovaru. Nepohyblivá dodávka tovaru je vo svojej podstate vôľové odovzdanie a nadobudnutie tovaru tzv. traditio longa manu.

18. Podľa § 11 ods. 1 prvá veta zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom k 31.03.2014 na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastníčka s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

19. Kasačný súd na základe uvedeného prípadu zovšeobecňuje záver, že nepohyblivé (vôľové) nadobudnutie tovaru tuzemským daňovým subjektom v inom členskom štáte EU (lat. traditio longa manu, angl. delivery by long hang) nemožno považovať za nadobudnutie tovaru v tuzemsku v zmysle § 11 zákona č. 222/2004 Z. z., pretože pojmovým znakom nadobudnutia tovaru v tuzemsku je jeho reálne premiestnenie do tuzemska.

20. 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.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.