

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/63/2020
Identifikačné číslo spisu: 7017200280
Dátum vydania rozhodnutia: 27. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7017200280.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci sťažovateľa (žalobcu) JUDr. Slavomíra Dubjela, so sídlom Puškinova 16, 080 01 Prešov, správcu konkurznej podstaty INVITA, s.r.o. v konkurze, so sídlom Jazerná 3, 040 12 Košice, IČO: 36 853 020, právne zastúpeného JUDr. Petrom Žoldošom, advokátom, so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100382670/2017 zo dňa 2. marca 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/40/2017 zo dňa 11. októbra 2018, takto

r o z h o d o l :

I. Rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/40/2017 zo dňa 11. októbra 2018 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100382670/2017 zo dňa 2. marca 2017 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

O d ô v o d n e n i e

I.
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 14167172/2016 zo dňa 24.10.2016 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) určil sťažovateľovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“) rozdiel v sume 201.643,42 Eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2012, nepriznal nadmerný odpočet v sume 78.380,67 Eura a vyrubil daň v sume 123.262,75 Eura sťažovateľovi. V rozhodnutí uviedol, že sťažovateľ porušil § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej aj „zákon o DPH“), keď neoprávnene oslobodil od dane dodanie tovaru deklarované 114-timi faktúrami vystavenými maďarskej

odberateľskej spoločnosti Miskolc Steel Mills, Kft., Kerpely Antal utca 35 Miskolc, predmet: ploché valcované výrobky vo zvitkoch v celkovej sume 1.209.860,50 Eura.

2. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie apríl až jún 2012, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 21152947/2015 z 03.11.2015.

3. Správca dane zistil, že sťažovateľ v zdaňovacom období jún 2012 uskutočnil nákup tovaru valcované oceľové odliatky od spoločnosti AIROL METALS AG v hodnote 1.282.874,78 Eur. Železničnú prepravu tovaru z Ukrajiny zabezpečovala spoločnosť CARGO SERVICE, s.r.o. prostredníctvom Železničnej spoločnosti Cargo Slovakia, a.s. Sťažovateľ po dovoze tovaru na územie Slovenskej republiky požiadal Colný úrad Košice o prepustenie tovaru do colného režimu voľný obeh 4200 s tým, že do 30 dní predloží doklady preukazujúce dodanie tohto tovaru do iného členského štátu Európskej únie, čím preukáže splnenie zákonnej podmienky pre oslobodenie dovezeného tovaru od DPH. Tovar bol následne predaný spoločnostiam Miskolc Steel Mills, Kft. a DIGÉP Hungary Kft., pričom jeho kamiónovú prepravu zabezpečovala spoločnosť SP-TRANS, s.r.o. Tovar bol od maďarských spoločností následne spätne odkúpený sťažovateľom. Prepravu tohto tovaru taktiež zabezpečovala spoločnosť SP-TRANS, s.r.o.. Podľa CMR dokladov, ktoré k jednotlivým faktúram vystaveným v zdaňovacom období sťažovateľ správcovi dane predložil, malo byť miesto nakládky tovaru na adrese Jazerná 3, Košice (areál sťažovateľa) a tovar mal byť pre odberateľa Miskolc Steel Mills, Kft. vyložený v Encs, Maďarsko. Na základe informácií od Národnej diaľničnej spoločnosti, ktorá preverovala trasy motorových vozidiel, ktoré boli uvedené v CMR, bolo zistené, že preverované motorové vozidlá mali uskutočniť prepravy v časových intervaloch, ktoré nezodpovedali ani približným časovým intervalom obojsmernej cesty z miesta nakládky do miesta vykládky, nezahŕňajúc prípadný čas vyloženia tovaru a jeho prevzatie odberateľom. Niektoré motorové vozidlá v deň deklarovanej na CMR dokladoch ani neprešli slovensko - maďarskú hranicu.

4. Z výsluchu konateľa prepravnej spoločnosti SP-TRANS, s.r.o., okrem iného vyplynulo, že pre úspornosť prepravy (bez zaplatenia mýta) sa niektoré prepravy realizovali cez Slovenské Nové Mesto, a preto neboli nájdené v elektronickom mýtnom systéme. K časovým intervalom zisteným pri niektorých deklarovanych prepravách (boli zaznamenané prechody maďarskou hranicou v rozmedzí 3 - 4 minút) uviedol, že tento čas bol reálny vtedy, ak nedochádzalo k vyloženiu tovaru na odstavnej ploche v Tornyosnémeti, keďže táto je od hranice vzdialená len 600 metrov.

5. Na odvolanie sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 100382670/2017 z 02.03.2017 ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

6. Uviedol, že sťažovateľ preukazoval splnenie podmienok pre oslobodenie dovozu tovaru od DPH v zmysle § 48 ods. 3 zákona o DPH splnením podmienok uvedených v § 43 ods. 1 tohto zákona, teda že preprava dovážaného tovaru skončila v inom členskom štáte. Bolo pritom zistené, že sťažovateľ vedel, že tovar ihneď spätne odkúpi. Zástupca maďarskej odberateľskej spoločnosti uviedol, že tovar bol bez vykládky prepravený späť sťažovateľovi. Niektoré motorové vozidlá v deklarovanej deň neprešli slovensko-maďarské hranice a bolo spochybnené miesto deklarovaneho dodania tovaru v Maďarsku.

7. K namietanej nulite rozhodnutia z dôvodu, že ho vydal vecne nepríslušný správca dane, žalovaný uviedol, že sťažovateľ na r. 16 daňového priznania vykazoval následné dodanie dovezeného tovaru svojim maďarským odberateľom, o čom svedčí aj evidencia DPH (podklad pre daňové priznanie 20126000) za zdaňovacie obdobie jún 2012, ktorú predložil k daňovej kontrole a v ktorej sú ako doklady vstupujúce do daňového priznania (do r. 16 z toho: podľa § 43 ods. 1, 2 a 4 zákona) uvedené aj faktúry vystavené maďarskému odberateľovi. Podané daňové priznanie k DPH ako aj predložené evidencie DPH sú podľa žalovaného dôkazom o tom, že námietky týkajúce sa vecnej nepríslušnosti správcu dane vo vzťahu ku kontrole splnenia podmienok v zmysle § 43 zákona o DPH sú neopodstatnené.

II.

Konanie na správnom súde

8. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal sťažovateľ na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) správnu žalobu podľa zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej aj „S.s.p.“), ktorú správny súd rozsudkom uvedeným v záhlaví tohto rozhodnutia (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) zamietol. V odôvodnení najmä uviedol, že

- predmetom DPH je v zmysle zákona o DPH aj dovoz tovaru z územia tretích štátov;
- dovoz oceľových zvitkov do tuzemska pre sťažovateľa prostredníctvom železničnej dopravy, ktorú mal zabezpečovať prepravca CARGO SERVICE s.r.o. je jedným plnením, dodávateľom v tomto prípade bola švajčiarska spoločnosť AIROL METALS AG a nadobúdateľom bol sťažovateľ, pričom následný deklarovaný predaj dovezeného tovaru z tuzemska maďarským odberateľom do iného členského štátu prostredníctvom prepravcu SP-TRANS s.r.o. je už druhým plnením, pričom sťažovateľ je v tomto plnení v postavení dodávateľa oceľových zvitkov a maďarská spoločnosť Miskolc Steel Mills, Kft. odberateľom tohto tovaru;
- správca dane nepreveroval nákup a dovoz tovaru z tretích krajín, ktorý spadá do kompetencie colných orgánov, ale preveroval až následné dodanie tohto dovezeného tovaru odberateľovi v inom členskom štáte a to, či boli splnené podmienky pre oslobodenie od dane uvedené v cit. § 43 zákona o DPH, čo však spadá už do kompetencie daňových úradov;
- zákon o DPH jedine v prípade dovozu tovaru do tuzemska odkazuje na ustanovenia colných predpisov a to konkrétne na zák. č. 199/2004 Z. z. colný zákon v znení neskorších predpisov;
- sťažovateľ predložil evidenciu DPH, ktorá je podkladom pre daňové priznanie 20120600 za zdaňovacie obdobie jún 2012, v ktorej sú ako doklady vstupujúce do daňového priznania - do riadku 16 (podľa § 43 ods. 1, 2 a 4 zákona o DPH) uvedené aj faktúry vystavené deklarovanému maďarskému odberateľovi, z čoho je zrejmé, že sťažovateľ na riadku 16 podaného daňového priznania sám deklaroval následný predaj dovezených oceľových zvitkov, teda, že v uvedenom zdaňovacom období dodal tovar s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH v celkovej sume 2.285.933,89 eura, vrátane tovaru pre maďarskú spoločnosť Miskolc Steel Mills, Kft. v sume 1.209.860,50 eura;
- pravdivosť týchto údajov následne daňový úrad daňovou kontrolou iba preveroval, čo spadá do kompetencie daňových úradov nie colných úradov;
- tovar uvedený na faktúrach, vystavených sťažovateľom pre maďarskú odberateľskú spoločnosť, s ktorou bol v preverovanom období aj personálne prepojený, bol hneď spätne odkúpený bez vyloženia v inom členskom štáte, bol na tom istom vozidle tým istým prepravcom a v ten istý deň dopravný späť na územie Slovenskej republiky sťažovateľovi;
- personálne prepojenou osobou v preverovanom období bol Slavomír Tatarka, ktorý bol konateľom sťažovateľa a zároveň riaditeľom maďarskej spoločnosti Miskolc Steel Mills, Kft.;
- bola spochybnená pravdivosť predložených CMR dokladov na základe výpisov z mýtnych transakcií, keď niektoré prepravy sa nemali uskutočniť vôbec a niektoré v časových intervaloch nepripúšťajúcich vykonanie prepravy do miesta vykládky;
- porovnaním údajov uvedených na CMR dokladoch s výpismi z mýtnych transakcií ako aj z vyjadrenia Slavomíra Tatarku je zrejmé, že preprava z tuzemska do Maďarska neskončila v inom členskom štáte, ale tovar bol ihneď spätne prepravený do tuzemska tým istým prepravcom a dopravnými prostriedkami bez toho, aby bol v inom členskom štáte vyložený, t. z. že potom preprava tovaru začala ako aj skončila na území Slovenska, len bola vykonaná cez iný členský štát, t. j. Maďarsko;
- deklarovaný obchod bol účelový;
- pokiaľ sa tovar naložený na dopravný prostriedok prepraví z členského štátu dodania a tým istým dopravným prostriedkom v ten istý deň sa vráti do členského štátu dodania, nie je splnená podmienka odoslania alebo prepravy tovaru z členského štátu dodania do iného členského štátu, v ktorom je miesto nadobudnutia tovaru;
- správca dane u sťažovateľa nepreveroval nákup - dovoz tovaru z tretích krajín, ktorý spadá do kompetencie colných orgánov, ale preveroval len následné dodanie tohto dovezeného tovaru odberateľovi v inom členskom štáte a to či boli splnené podmienky pre oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, čo toto spadá do kompetencie daňových úradov.

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská

A)

9. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

10. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ najmä uviedol, že krajský súd prijal v zhode so žalovaným nesprávny záver, že dovoz tovaru z tretieho štátu a jeho následný predaj nie je možné považovať za jedno plnenie, keďže pri týchto obchodných transakciách postavenie sťažovateľa nie je rovnaké. Pri dovoze tovaru z tretieho štátu bol sťažovateľ v postavení odberateľa a pri intrakomunitárnom dodaní do štátu Európskej únie bol dodávateľom. Sťažovateľ však nikdy nebol v postavení nadobúdateľa ani dodávateľa. Bol účastníkom colného konania v pozícii deklaranta/zástupcu príjemcu tovaru. Vychádzajúc z rozhodnutí v colnom konaní, ktorými bol tovar prepustený do režimu voľný obeh s následným oslobodením od DPH z titulu ďalšieho intrakomunitárneho dodania do iného členského štátu, bol tento tovar dovážaný z tretieho štátu na colné územie Spoločenstva pre príjemcu nachádzajúceho sa na daňovom území Maďarska. Podľa sťažovateľa na území Slovenska došlo iba k vybaveniu colných formalít smerujúcich k prepusteniu tovaru do režimu voľný obeh a tým získaniu štatútu tovaru Spoločenstva umožňujúceho ďalší voľný pohyb tovaru po celom colnom území Spoločenstva.

11. Oslobodenie od DPH bolo colným úradom priznané z titulu deklarovaného intrakomunitárneho dodania do iného členského štátu, pretože boli splnené podmienky uvedené v § 48 ods. 3 zákona o DPH, príjemca/odberateľ v inom členskom štáte uviedol svoje IČ DPH HU0015762173, sťažovateľ ako deklarant/zástupca uviedol svoje IČ DPH SK2022481560 a rovnako tak boli predložené zmluva o preprave a CMR. Na základe týchto skutočností boli podľa sťažovateľa splnené podmienky pre prepustenie do režimu voľný obeh s následným oslobodením od DPH z titulu intrakomunitárneho dodania na daňové územie Maďarska pre maďarského príjemcu. Colný úrad vydal podľa § 31 ods. 1 a 4 colného zákona rozhodnutie, ktorým prepustil oceľové zvitky do režimu voľný obeh s oslobodením od DPH, pričom toto rozhodnutie je právoplatné a zároveň podľa sťažovateľa predstavuje prekážku rei iudicatae.

12. Sťažovateľ uviedol, že režim 4200 predstavuje podmieňené oslobodenie od platenia DPH v prípade splnenia podmienky dodania tovaru do iného členského štátu. Ak to nie je preukázané, je to opäť len ten istý colný úrad, ktorý realizujú svoju právomoc danú v § 9 ods. 1 a 3 písm. k) zákona č. 652/2004 Z. z., a § 12 ods. 19 zákona č. 199/2004 Z. z. colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj „colný zákon“) pristúpi k dodatočnému vymeraniu DPH podľa § 12 ods. 19 colného zákona, resp. túto vymeria a na úhradu použije zloženú zábezpeku. Do základu pre výpočet DPH je povinný s poukazom na § 24 ods. 2 zákona o DPH zahrnúť aj clo.

13. Žalovaný mal podľa sťažovateľa rešpektovať rozhodnutie colného úradu s tým, že na danú vec je možné aplikovať § 11, 17 a 20 a vec posúdiť ako nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu.

14. Sťažovateľ ďalej namietal nepreskúmateľnosť výroku rozhodnutia pre neurčitost', pretože s poukazom na § 23 ods. 1 v spojení s § 22 ods. 2 písm. a) zákona o DPH patrí do základu pre výpočet DPH aj suma cla, pričom správny súd sa podľa jeho názoru s touto námietkou vysporiadal nedostatočne a nepresvedčivo.

15. Vo vzťahu k údajom na CMR dokladoch ohľadne miesta vykládky sťažovateľ poukázal na čl. 12 Vyhlášky ministra zahraničných vecí o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) č. 11/1975 Sb. podľa ktorého odosielateľ je oprávnený disponovať so zásielkou, najmä môže požadovať zastavenie prepravy, zmenu miesta dodania alebo vydanie zásielky inému príjemcovi, z čoho vyplýva, že udeliť ďalšie príkazy prepravcovi týkajúce sa zmeny miesta dodania je právom odosielateľa a vo vzťahu k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru to nemá žiadnu výpovednú hodnotu.

B)

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že daňový subjekt deklaroval, že v zdaňovacom období jún 2012 dodal maďarskému odberateľovi ploché valcované výrobky vo zvitkoch v celkovej sume 1.209.860,50 Eura. V daňovom konaní nebola preukázaná priama fakturácia medzi spoločnosťou AIROL METALS AG a maďarským odberateľom, ani existencia faktúry za poskytnutie

služieb colného deklaranta vystavená sťažovateľom maďarskému odberateľovi. Vzhľadom na uvedené je tvrdenie sťažovateľa o jeho postavení ako deklaranta účelové a nepreukázané.

17. Ďalej uviedol, že sťažovateľ nesplnil podmienky oslobodenia dodania tovaru od dane podľa ustanovenia § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže bolo zistené, že tovar predaný spoločnosti maďarskému odberateľovi bol ihneď späťne 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 z pridanej hodnoty (režim 4200). Miestom zdaniteľného plnenia a skutočnej spotreby je územie SR, preto mal sťažovateľ toto dodanie zdaňiť v tuzemsku 20% sadzbou DPH. Žalovaný navrhol kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

IV.

Aplikované ustanovenia právnych predpisov

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 § 48 ods. 3 zákona o DPH „Dovoz tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tretieho štátu a ktorého odoslanie alebo preprava sa skončí v inom členskom štáte, je oslobodený od dane za podmienky, ak u dovozcu (§ 69 ods. 8) je dodanie tohto tovaru z tuzemska do iného členského štátu oslobodené od dane podľa § 43 ods. 1 až 4. Oslobodenie od dane sa uplatní, ak v čase dovozu tovaru dovozca, ktorý je platiteľom, alebo jeho zástupca poskytne colnému orgánu najmenej tieto informácie:

- a) svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku alebo osobitné identifikačné číslo pre daň daňového zástupcu, ktorý zastupuje dovozcu vo veci uplatnenia oslobodenia od dane podľa § 69a,
- b) identifikačné číslo pre daň zákazníka pridelené v inom členskom štáte alebo svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí,
- c) dôkaz, že dovážaný tovar má byť odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, najmä zmluvu o preprave tovaru alebo prepravný doklad.“

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.“

V.

Právne závery kasačného súdu

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.) a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru deklarovanému vo výrokovvej časti tohto rozsudku.

19. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

20. Predmetom konania pred správnym súdom bolo žalobou napadnuté rozhodnutie správcu dane, ktorým tento určil sťažovateľovi rozdiel v sume 201.643,42 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 78.380,67 Eur a vyrubil daň v sume 123.262,75 Eur. V rozhodnutí uviedol, že sťažovateľ porušil § 43 ods. 1 zákona o DPH, keď neoprávnene oslobodil od dane dodanie tovaru deklarované 114-timi faktúrami vystavenými maďarskej odberateľskej spoločnosti Miskolc Steel Mills, Kft., s predmetom dodania: ploché valcované výrobky vo zvitkoch v celkovej sume 1.209.860,50 Eur.

21. Pokiaľ ide o namietané nesprávne posúdenie postavenia sťažovateľa v rámci dotknutých obchodov, ktorý tvrdil, že nikdy nebol v pozícii nadobúdateľa ani dodávateľa tovaru, kasačný súd poukazuje na vyjadrenie zástupcu samotného sťažovateľa počas daňovej kontroly, ktorý potvrdil, že sťažovateľ predmetný tovar maďarskej spoločnosti predal. Bez ďalších pochybností o tom svedčia faktúry, ktoré maďarskému odberateľovi vystavil, a tiež dodacie listy a prepravné (CMR) doklady. Z priebehu konania pred daňovými orgánmi ani nevzišla informácia o tom, že spoločnosť Miskolc Steel Mills Kft. bola priamym odberateľom tovaru od spoločnosti AIROL METALS AG. Tvrdenie sťažovateľa v naznačenom smere je aj v priamom rozpore s jeho výpoveďou pred správcom dane (zápisnica č. 9801401/5/3827101/2014/StIv zo dňa 12.08.2014), kedy uviedol, že tovar bol dovezený na spracovanie do Slovenskej republiky, pričom 80% spracovaných produktov bolo určených na dodanie do iných členských štátov a zvyšných 20% na dodania v tuzemsku.

22. K sťažnostným námietkam týkajúcim sa tvrdeného nedostatku právomoci daňových orgánov na rozhodnutie o daňovej povinnosti sťažovateľa, kasačný súd najprv pripomína, že predmetom daňovej kontroly v prejednávanej právnej veci bolo preverenie splnenia podmienok pre oslobodenie od DPH podľa § 43 zákona o DPH pri dodaní tovaru sťažovateľom z tuzemska do iného členského štátu EÚ (Maďarska), zatiaľ čo predmetom rozhodovania colných orgánov v colnom konaní bolo prepustenie predmetného tovaru pri jeho dovoze z tretieho štátu (Ukrajiny) do režimu voľný obeh s oslobodením od DPH. Samotné prepustenie tovaru do voľného obehu s oslobodením od dane podľa § 48 ods. 3 zákona o DPH, vzhľadom na formálnu podmienku podľa písmena c) tohto ustanovenia, v zmysle ktorej dovozca preukazuje iba úmysel dovezený tovar následne dodať do iného členského štátu, splnenie podmienok pre oslobodenie podľa § 43 iba prezumuje. Rozhodnutím colného úradu o prepustení tovaru do voľného obehu s oslobodením od dane preto nevznikla prekážka veci rozhodnutej, ktorá by bránila správcovi dane (Daňovému úradu Košice) vykonať daňovú kontrolu na preverenie splnenia podmienok pre oslobodenie od dane.

23. Z citovaných zákonných ustanovení vyplýva, že ak je tovar dovezený z tretieho štátu prepustený do colného režimu voľný obeh v tuzemsku a tento tovar je ďalej určený na odoslanie do iného členského štátu, colný orgán nevyberie DPH (uplatní sa oslobodenie od dane podľa § 48 ods. 3 zákona o DPH), pokiaľ dovozca preukáže, že je registrovaný pre DPH v tuzemsku a za podmienky, že ďalší pohyb tovaru z tuzemska do iného členského štátu je považovaný za intrakomunitárne dodanie tovaru oslobodené od dane a v členskom štáte, kde skončí preprava tovaru, bude považovaný za intrakomunitárne nadobudnutie tovaru (t. j. musia byť splnené podmienky pre oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH). Dovozca ako registrovaný platiteľ dane musí podať daňové priznanie a súhrnný výkaz v Slovenskej republike.

24. Oslobodenie od DPH pri dovoze je teda podmienené tým, že dovozca následne uskutoční intrakomunitárne dodanie, ktoré je samo osebe oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH a závisí od dodržania hmotnoprávných podmienok stanovených v tomto ustanovení. V takej situácii, aká je v aktuálne súdnej veci, treba nahliadať na dovoz s následným dodaním tovaru v rámci Spoločenstva (§

48 ods. 3 zákona o DPH) na jednej strane, a dodanie tovaru v rámci Spoločenstva (§ 43 zákona o DPH) na strane druhej, ako na samostatné transakcie. S ohľadom na uvedené možno konštatovať, že § 48 ods. 3 zákona o DPH zahŕňa dvojité oslobodenie od dane, prvé pri dovoze a druhé z dôvodu intrakomunitárneho dodania toho istého tovaru, ktoré nasledovalo po tomto dovoze.

25. S uvedeným záverom nie je v rozpore sťažovateľom zdôrazňovaná právomoc colného úradu vykonať kontrolu po prepustení podľa § 12 colného zákona a vydať rozhodnutie o colnom dlhu, resp. v prípade vyžiadaného zabezpečenia sumy DPH vykonať kontrolu splnenia podmienok pre oslobodenie od DPH pri dovoze s následným vyrubení dani a na jej úhradu použiť zabezpečenie podľa § 48b zákona o DPH. Vyššie uvedené kontrolné právomoci colného úradu sa vzťahujú primárne na splnenie podmienok pre oslobodenie od dane pri dovoze podľa § 48 ods. 3 zákona o DPH.

26. Ako dôvodný vyhodnotil kasačný súd sťažnostný bod týkajúci sa spochybnenia údaju o mieste vykládky uvedenom na CMR, čím sťažovateľ, poukazujúc na vyhodnotenie prepravných dokladov správnym súdom v bode 35 napadnutého rozsudku, v podstate brojil voči jeho záverom a záverom daňových orgánov o nesplnení hmotnoprávných podmienok oslobodenia od dane.

27. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukazoval na čl. 12 vyhlášky ministra zahraničných vecí o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) č. 11/1975 Sb., podľa ktorého odosielateľ je oprávnený disponovať so zásielkou, najmä môže požadovať zmenu miesta dodania alebo vydanie zásielky inému príjemcovi. Práve zmenu miesta dodania tovaru, ako aj dôvody absencie záznamov o preprave v mýtnom systéme a samotné prevzatie tovaru v Maďarsku, potvrdili nadobúdatelia tovaru (príloha k podaniu č. 614882784/2015 zo dňa 3. decembra 2015) a konateľ prepravnej spoločnosti SP-TRANS, s.r.o. na ústnom pojednávaní dňa 6. apríla 2016. V rámci tejto výpovede najmä došlo k potvrdeniu vykonania všetkých prepráv do mesta Miskolc, Encs, Tornyosnémeti alebo Hidasnémeti a následnej vykládky tovaru, resp. kontroly a prevzatia tovaru bez vykládky s následným zadaním objednávky odberateľom na prepravu tovaru na Slovensko.

28. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že predovšetkým spochybnenie prepravy tovaru z tuzemska do Maďarska bolo dôvodom záveru o porušení § 43 zákona o DPH. Podmienkou oslobodenia od dane je pritom 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.“ Sťažovateľ mal za účelom splnenia tejto hmotnoprávnej podmienky pre oslobodenie od dane preukázať, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania (v tomto zmysle porovnaj rozsudok Súdneho dvora z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548).

29. Sťažovateľ v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2012 deklaroval intrakomunitárne dodania predložením celkovo 114 faktúr. Na základe záznamov v mýtnom systéme daňové orgány konštatovali, že neevídujú prepravu pri dodávkach deklarovaných siedmimi faktúrami, v ostatných sporných prípadoch boli zistené prechody cez slovensko-maďarskú hranicu v časovom rozpätí neumožňujúcom vykládku tovaru. Ďalej daňové orgány spochybňovali údaj v nákladnom liste o mieste dodania, ktoré malo byť podľa vyjadrení zainteresovaných osôb odlišné. Daňové orgány tiež vytýkali sťažovateľovi nevyloženie tovaru na území Maďarska a jeho spätné dodanie do tuzemska, z čoho napokon usudzovali, že tovar v podstate neopustil územie Slovenskej republiky a teda že nebol dodaný do iného členského štátu. Z vykonaného dokazovania však vyplýva, že preprava tovaru na územie Maďarska bola v prevažujúcej časti, ktorú identifikoval aj správca dane, preukázateľne uskutočnená. Nasledujúci pohyb tovaru späť na územie Slovenskej republiky, v rámci ktorej bol sťažovateľ v (opäť) postavení odberateľa, predstavuje v poradí tretiu transakciu, a to intrakomunitárne dodanie tovaru z iného členského štátu do tuzemska.

30. Na tomto mieste senát kasačného súdu poukazuje na záver vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu SR v prakticky totožnej veci sťažovateľa pod sp. zn. 3Sžfk/9/2019 zo dňa 10. decembra 2019 (bod 12), v ktorom sa súd „nestotožnil so správcom dane, že v danom prípade nedošlo k nadobudnutiu tovaru - oceľových zvitkov maďarským odberateľom, „DIGÉP Hungary Kft.“ [v aktuálnej súdnej veci je odberateľom Miskolc Steel Mills Kft.] v Maďarsku z dôvodu, že kamióny s tovarom neboli vyložené a tovar bol ihneď späť prepravený na územie SR. V danom prípade nedošlo k fyzickému prevzatiu 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 späť vyvezie. V danom prípade však absentuje 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 správca dane, keď vyhodnotil, že tovar neopustil územie SR. Z obsahu spisu vyplýva, že preprava tovaru bola reálne uskutočnená.“

31. Vo vyššie citovanom rozsudku Najvyšší súd tiež uviedol, že predmetným daňovým transakciám absentuje hospodársky dôvod. Získanie daňovej výhody v podobe oslobodenia od DPH pri dovoze z Ukrajiny je výsledkom umelo vytvoreného vývozu a spätného dovozu z Maďarska (i keď reálne uskutočneného). Napokon uzavrel, že v danom prípade je formálne existujúca daňová transakcia v rozpore s § 3 ods. 6 druhá veta Daňového poriadku a ide o zneužitie práva v zmysle rozsudkov Súdneho dvora EU C- 255/02 Halifax. K obdobnému (aj keď výslovne nekonštatovanému) záveru pritom inklinoval aj správca dane a napokon aj žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, keď zhodnotili, že deklarovaný obchod bol účelový, s cieľom oslobodiť od dane dovoz predmetného tovaru.

32. V uvedenom rozsahu je posúdenie veci krajským súdom i žalovaným nesprávne a prieči sa i skoršiemu rozhodnutiu iného senátu kasačného súdu v takmer identickej veci sťažovateľa. Tento nedostatok však v kasačnom konaní napraviť nemožno, pretože uvedený náhľad na otázku vývozu tovaru a jeho oslobodenia od dane nebol predmetom posúdenia ani v daňovom konaní, ani v konaní pred správny súdom. Kasačný súd musí zdôrazniť, že úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí a postupov, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Bude preto úlohou žalovaného opätovne posúdiť vec v intenciách vyššie uvedeného a i/ identifikovať dodávky tovaru, ktorých preprava z tuzemska do iného členského štátu je (predovšetkým údajmi z mýtného systému) jednoznačne spochybnená, čo by nasvedčovalo záveru o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre oslobodenie od dane, ii/ vysporiadať sa so závermi tu citovaného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/9/2019 zo dňa 10. decembra 2019 bod 12 a nasl. o rozpore ostatných deklarovaných obchodov s druhou vetou § 3 ods. 6 Daňového poriadku a prípadnou aplikáciou záverov rozsudku Súdneho dvora EÚ z 21. februára 2006, Halifax a i., C- 255/02, EU:C:2006:121 a iii/ dôkladne sa vysporiadať so sťažovateľom namietaným nedostatkom vecnej príslušnosti Daňového úradu Košice na výkon predmetnej daňovej kontroly, a to najmä s prihliadnutím na § 12 colného zákona a § 48b zákona o DPH.

VI.

Záver

33. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd vec vo vyššie označenom rozsahu nesprávne právne posúdil a teda v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. je kasačná sťažnosť dôvodná. Keďže v naznačenom smere nie je rozhodnutie žalovaného v súlade so zákonom, postupoval kasačný súd podľa § 462 ods. 2 S.s.p. a rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

34. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

35. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

P o u č e n i e :

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

