

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/49/2017  
Identifikačné číslo spisu: 8013200805  
Dátum vydania rozhodnutia: 31.07.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8013200805.3

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členiek senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci sťažovateľa: MAGURA, s.r.o. Výšné Ružbachy, so sídlom Výšné Ružbachy 307, 065 02 Výšné Ružbachy, právne zastúpeného Daliborom Tverďákom, advokátom, so sídlom Krmanova 1, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/307051/2013 zo dňa 27.06.2013, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/36/2013-130 zo dňa 26.10.2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa z a m i e t a .

Sťažovateľovi trovy kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie pred prvostupňovým správny súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/307051/2013 zo dňa 27.06.2013, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov č. 9712401/5/1137563/2012 zo dňa 21.06.2012, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v spojení s ust. § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 32 399,03 eura za zdaňovacie obdobie máj 2011.

2. Z rozsudku krajského súdu vyplýva, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia ako aj zo žaloby bol nesporný skutkový stav, že žalobca nadobudol tovar z Poľskej republiky pod slovenským

identifikačným číslom pre daň, pričom preprava tohto tovaru skončila v Českej republike. Žalobca namieta nesprávne právne posúdenie, a to aplikáciu ustanovenia § 17 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o dani z pridanej hodnoty“) z dôvodu, že podľa jeho názoru miestom nadobudnutia tovaru nie je Česká republika, keďže preprava tovaru pokračovala ďalej do Poľskej republiky, teda do členského štátu konečnej spotreby. Podľa názoru žalobcu sa malo aplikovať ustanovenie § 17 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty a ako miesto nadobudnutia tovaru mala byť považovaná Slovenská republika. S týmto názorom sa správny súd nestotožnil a považoval námietku žalobcu za nedôvodnú.

3. Pri uplatňovaní dane z pridanej hodnoty je rozhodným určenie miesta zdaniteľného obchodu. Základné pravidlo určenia miesta nadobudnutia tovaru z iného členského štátu upravuje ustanovenie § 17 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty ako miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi. Žalobca si objednal tovar od poľského dodávateľa pod slovenským identifikačným číslom pre DPH, pričom tento tovar bol prepravený do Českej republiky. Teda miesto nadobudnutia tovaru v danom prípade je Česká republika, pretože tam skončilo odosielanie, resp. preprava tovaru k nadobúdateľovi.

4. Správny súd sa stotožnil s názorom vysloveným v odôvodnení rozhodnutia žalovaného, ktorý aplikoval ustanovenie § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., pretože žalobca objednával tovar pod slovenským identifikačným číslom, teda číslom, ktoré mu bolo pridelené v tuzemsku. Žalobca síce v žalobných námietkach rovnako argumentoval ustanovením § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., ktoré si vykladá tak, že ak si ako nadobúdateľ tovaru objednal tovar pod identifikačným číslom pre daň pridelené v tuzemsku, teda bolo pridelené iným členským štátom ako je členský štát, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa považuje členský štát, ktorý mu pridelil identifikačné číslo pre daň, t. j. Slovenská republika. Opomenul však ďalšiu podmienku, ktorá je uvedená v tomto ustanovení a z ktorej vyplýva, že ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Toto však žalobca v konaní pred správcom dane a žalovaným nepreukázal.

5. Správny súd, tak ako aj žalovaný, poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-536/08 a C-539/08, ktorého predmetom boli návrhy na prejudiciálne konanie a týkalo sa uplatňovania článku 17 ods. 2 a 3 a článku 28b A ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty, v ktorom sa riešila rovnako sporná otázka, či právo na okamžitý odpočet musí byť priznané zdaniteľnej osobe v prípade uvedenom článku 28b A ods. 2 v prvom pododseku šiestej smernice alebo či v prípade, že zdaniteľná osoba nepreukázala, že dotknuté nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva bolo predmetom DPH v členskom štáte ukončenia odoslania alebo prepravy podlieha uvedená osoba tejto dani v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo. Súdny dvor v tomto prípade dospel k záveru, že nemožno plnenie za okolnosti, že tovar zdanený ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva, ktoré sa podľa článku 28a ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice považuje za uskutočnené v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, nebol do uvedeného členského štátu skutočne dovezený za plnenie, ktoré zakladá právo na odpočet v zmysle článku 17 šiestej smernice. Na takéto nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa nemôže vzťahovať všeobecná úprava odpočtu obsiahnutá v uvedenom článku. Táto všeobecná úprava odpočtu dane aká je upravená v článku 17 šiestej smernice nemôže v takejto situácii nahradiť osobitnú úpravu obsiahnutú v článku 28b A ods. 2 v druhom pododseku tejto smernice, ktorá vychádza z mechanizmu zníženia základu dane umožňujúceho korigovať dvojité zdanenie. Ak by sa právo na odpočet v takomto prípade priznalo, mohlo by to viesť k narušeniu potrebného účinku článku 28b A ods. 2 druhého a tretieho pododseku šiestej smernice, keďže zdaniteľná osoba, ktorej sa priznalo právo na odpočet v členkom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, by už nebola motivovaná preukázať zdanenie dotknutého nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte, kde došlo k ukončeniu odoslania alebo prepravy. Takéto riešenie by mohlo nakoniec ohroziť uplatnenie základného pravidla, podľa ktorého sa pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, miesto zdanenia nachádza v členskom štáte ukončenia odoslania alebo prepravy, teda v členkom štáte konečnej spotreby.

Súdny dvor následne rozhodol tak, že článok 17 ods. 2 a 3 ako aj článok 28b A ods. 2 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá sa nachádza v situácii opísanej v prvom pododseku posledného uvedeného ustanovenia nemá právo na okamžitý odpočet DPH, ktorou bolo na vstupe zaťažené nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva. Článok 28b A ods. 1 a 2 smernice je totožný s ustanovením § 17 ods. 1 a 2 zákona o dani z pridanej hodnoty. Táto smernica bola v podstate implementovaná do tohto právneho predpisu. V súčasnosti je platná smernica Rady 2006/112/ ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá nadobudla účinnosť dňa 01.01.2007 a ktorá miesto nadobudnutia tovaru ako je to v prípade žalobcu upravuje v článku 40, 41 a 42 tejto smernice.

6. Podľa článku 40 smernice Rady č. 2006/112/ES (článok 28 b bod A ods. 1 smernice Rady 77/388/EHS) sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva považuje miesto, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi.

7. Podľa článku 41 smernice Rady č. 2006/112/ES (článok 28b bod A ods. 2 prvý a druhý pododsek smernice Rady 77/388/EHS) bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia článku 40, sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 2 ods. i písm. b) bodu (i) považuje miesto na území členského štátu, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ uskutočnil toto nadobudnutie, ak nadobúdateľ nepreukáže, že nadobudnutie sa zdanilo v súlade s článkom 40. Ak podľa článku 40 nadobudnutie podlieha DPH v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí, po tom ako bolo zdanené v súlade s prvým odsekom, základ dane sa primerane zníži v členskom štáte, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ toto nadobudnutie uskutočnil.

8. Podľa článku 42 smernice Rady č. 2006/112/ES (článok 28b bod A ods. 2 tretí pododsek smernice Rady 77/388/EHS) prvý odsek článku 41 sa neuplatňuje a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje za zdanené podľa článku 40, ak sú splnené tieto podmienky:

- a) nadobúdateľ preukáže, že toto nadobudnutie uskutočnil na území členského štátu určeného v súlade s článkom 40 na účely následného dodania, v súvislosti s ktorým bol príjemca tovaru označený za osobu povinnú platiť daň v súlade s článkom 197;
- b) nadobúdateľ splnil povinnosti súvisiace s podaním súhrnného výkazu stanovené v článku 265.

9. Vychádzajúc z vyššie uvedených princípov žalobca pri takomto spôsobe obchodovania má povinnosť zdaňovať nadobudnutie tovaru v Českej republike a zároveň pri splnení podmienok ustanovených zákonom platným v Českej republike uplatniť si z tohto nadobudnutia tovaru odpočítanie dane. Zároveň však musí zdaňovať nadobudnutie tovaru v Slovenskej republike, avšak bez nároku na jej odpočítanie. Priznanú daň si však môže nárokovať na vrátenie, resp. opraviť základ dane po preukázaní, že nadobudnutie tovaru bolo zdanené v Českej republike. Je zrejmé, že žalobca v tomto prípade takto nepostupoval a nepreukázal zdanenie nadobudnutého tovaru v Českej republike.

10. Správny súd sa stotožnil aj s aplikáciou a odôvodnením ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. správcom dane a žalovaným. Žalobca ako platiteľ dane nadobudol tovar, ktorý je predmetom dane v Českej republike a v Českej republike ho použil aj na ďalší predaj, teda tento tovar nepoužil na svoje zdaniteľné obchody v Slovenskej republike ako platiteľ a nevzniká mu nárok na odpočítanie dane z tohto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu.

11. K námietke žalobcu, že správca dane pred prerokovaním Protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly dňa 18.06.2012 akceptoval vyjadrenie žalobcu k tomuto protokolu predložené v ten istý deň a ktoré mu bolo predložené po uplynutí zákonom stanovenej lehoty na vyjadrenie, správny súd uviedol, že v danom prípade nemožno považovať postup správcu dane za nezákonný, pretože tento postup bol v prospech žalobcu.

12. Opodstatnená bola námietka žalobcu, že dodatočné platobné výmery neboli vydané v zákonom stanovenej lehote v dôsledku nesprávneho doručovania platobných výmerov nie zástupcovi žalobcu, ale

priamo žalobcovi.

13. Podľa ustanovenia § 44 ods. 6 písm. b) zákona č. 511/1992 Zb., ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer...

14. Podľa 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb., lehota na rozhodnutie je zachovaná, ak v posledný deň lehoty daňový subjekt prevezme rozhodnutie u správcu dane alebo ak správca dane odovzdá rozhodnutie na poštovú prepravu prostredníctvom pošty alebo doručí rozhodnutie elektronickými prostriedkami podľa § 17a.

15. Ako vyplynulo z obsahu administratívneho spisu Protokol z daňovej kontroly bol prerokovaný dňa 18.06.2012 a dodatočný platobný výmer bol vydaný dňa 22.06.2012, t. j. v zákonom stanovenej lehote 15 dní podľa § 44 ods. 6 písm. b) zákona č. 511/1992 Zb. Zákon však upravuje aj lehotu vo vzťahu k doručeniu platobného výmeru v § 30a ods. 7 zákona, z ktorého jednoznačne vyplýva, že lehota na rozhodnutie je zachovaná, ak posledný deň lehoty daňový subjekt prevezme rozhodnutie u správcu dane alebo ak správca dane odovzdá rozhodnutie na poštovú prepravu prostredníctvom pošty alebo doručí rozhodnutie elektronickými prostriedkami. V danom prípade správca dane dodatočný platobný výmer nedoručoval zákonným spôsobom splnomocnenému zástupcovi D. F. Z., ale žalobcovi, pričom splnomocnený zástupca dodatočný platobný výmer prevzal až dňa 09.11.2012. Ide tu teda o procesné pochybenie správcu dane, ktoré však nemá za následok nezákonnosť rozhodnutia. V týchto prípadoch je ochrana zabezpečovaná v rámci konania proti nečinnosti orgánov verejnej správy podľa § 250e OSP tak, ako to vyslovil aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. 3Sžf 60/2014 zo dňa 09.06.2015.

16. Žalobca dňa 11.03.2010 Daňovému úradu Stará Ľubovňa doručil splnomocnenie, ktorým konateľka spoločnosti F. Z. splnomocnila D. F. Z. zastupovaním konateľa spoločnosti vo vzťahu k tretím osobám (uzatváranie hospodárskych zmlúv a kontraktov s odberateľmi a dodávateľmi) vo vzťahu k peňažnému ústavu, vo vzťahu k daňovému úradu, vo vzťahu k sociálnej poisťovni, vo vzťahu k zdravotným poisťovňami, vo vzťahu k úradu práce, vo vzťahu k colnému úradu. Plnomocenstvo je datované dňa 25.02.2010. Aj napriek tomu, že žalobca predložil Daňovému úradu Stará Ľubovňa plnomocenstvo na zastupovanie v konaní D. F. Z., oznámenie o začatí daňovej kontroly nebolo tomuto zástupcovi doručené, ale bolo doručované priamo žalobcovi.

17. Podľa § 74 ods. 1 daňového poriadku, odvolací orgán preskúmava napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Žalobca namietal, že sa žalovaný nezaoberal splnením podmienok podľa § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. upravujúcim trojstranný obchod. Správny súd zistil, že žalobca toto v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane nenamielal. Preto ani žalovaný v napadnutom rozhodnutí nemal dôvod na predmetnú žalobnú námietku reagovať a vysporiadať sa s ňou.

18. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí v súlade s ustanovením § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. uviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na ktorých základe rozhodoval. Dostatočne a presvedčivo sa vyrovnal aj s odvolacími námietkami žalobcu.

19. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd preskúmaním napadnutého rozhodnutia dospel k záveru, že žaloba žalobcu je nedôvodná, a preto ju podľa § 190 Správneho súdneho poriadku zamietol.

20. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 a § 168 Správneho súdneho poriadku. Žalobca nebol v konaní úspešný a vo vzťahu k žalovanému, ktorý mal v konaní úspech nezistil dôvody pre priznanie dôvodne vynaložených trov konania, preto rozhodol tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

21. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 22.12.2016 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia vyššie citovaného rozsudku Krajského súdu v Prešove a vrátenia veci na ďalšie konanie, resp. zmeny napadnutého rozsudku tak, že kasačný súd zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

22. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že rozsudok Krajského súdu Prešov je nepreskúmateľný z dôvodov nezrozumiteľnosti, zmätočnosti a nejasnosti odôvodnenia rozsudku. Súd si vzájomne logicky odporuje v jednotlivých svojich záveroch, keď v bode 72. odôvodnenia svojho rozsudku uviedol, že predmetný tovar bol následne predaný žalobcom ďalším odberateľom v Poľskej republike (resp. v bode 87. že žalobca použil tovar aj na ďalší predaj), avšak následne krajský súd v bode 79. odôvodnenia svojho rozsudku uviedol, že preprava tovaru skončila v Českej republike.

23. Krajský súd nesprávne konštatoval, že tovar bol predaný žalobcom ďalším odberateľom v Poľskej republike. Krajský súd Prešov sa v odôvodnení svojho rozhodnutia bližšie nezaoberal so skutočnosťou namietanou v žalobe, či sa jedná v tomto prípade o trojstranný obchod alebo nie, ale iba stroho poukázal na ustanovenie § 74 ods. 1 daňového poriadku a tak vec nepreskúmal z hľadiska toho, či boli splnené zákonné podmienky pre trojstranný obchod podľa § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, pričom skutkové zistenia tomu nielen nasvedčovali, ale aj preukazovali, a práve táto skutočnosť je jednou z rozhodujúcich pre správne posúdenie veci.

24. Správca dane napriek svojim zisteniam uvedeným v protokole a dokonca aj vo svojom rozhodnutí nevysslovil existenciu trojstranného obchodu, a to aj napriek konštatovaniu, že:

- na obchode sa zúčastňujú vždy 3 osoby (poľský dodávateľ, žalobca ako 1. odberateľ a česká spoločnosť ako 2. odberateľ),
- predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený od prvého dodávateľa (poľská spoločnosť) k druhému odberateľovi (česká spoločnosť) z jedného členského štátu (Poľsko) do iného členského štátu (ČR),
- osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch (ČR, SR, Poľsko - vyplýva to z IČDPH uvádzaných na faktúrach),
- žalobca použil voči dodávateľovi aj voči druhému odberateľovi rovnaké IČDPH,
- žalobca je ako platca DPH registrovaný len v SR,
- tovar prepravil prepravca na účet žalobcu,
- český odberateľ použil české IČDPH,
- žalobca v daňovom priznaní vyplnil riadok 35 (dodanie tovaru prvým odberateľom),
- žalobca podal riadne a včas súhrnný výkaz k DPH,
- žalobca dodávky tovaru riadne uviedol v súhrnom výkaze DPH, kde pri nich uviedol kód 1, teda kód pre trojstranný obchod,

čím sú splnené všetky zákonom stanovené predpoklady podľa § 45 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH pre určenie transakcie ako trojstranného obchodu. Skutočnosť uvedená krajským súdom, a to že sa tovar nenachádzal na území SR, teda nemá žiaden vplyv na splnenie podmienok trojstranného obchodu a práve naopak iba potvrdzuje jednu zo zákonných podmienok pre existenciu trojstranného obchodu podľa ustanovenia § 45 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, a to, že na obchode sa zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu.

25. Všetky podmienky podľa § 17 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH na určenie miesta nadobudnutia tovaru pri trojstrannom obchode sú splnené, preto miestom nadobudnutia tovaru bude s odkazom na ustanovenie § 17 ods. 1 Česká republika. Správca dane napriek všetkým týmto zisteným skutočnostiam v rozpore s § 2 ods. 6 a § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. neaplikoval zákonné ustanovenia týkajúce sa trojstranného obchodu, ktorý je oslobodený od DPH.

26. Je nesporná skutočnosť, že tovar nikdy na územie Slovenskej republiky (do tuzemska) prepravený

nebol. Sťažovateľ tak uskutočnil transakciu, ktorá nie je podľa ustanovenia § 11 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, a teda ani v zmysle § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH predmetom dane z pridanej hodnoty.

27. Aj napriek vyššie uvedeným skutočnostiam krajský súd skúmal miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu.

28. Ak by aj boli úvahy krajského súdu o tom, že sťažovateľ mal tovar zdaňovať v Slovenskej republike, má sťažovateľ právo na odpočet DPH. Tovar nadobudol sťažovateľ ako platiteľ DPH a následne ho predal ďalšiemu platiteľovi DPH.

29. Krajský súd Prešov sa pri svojom odôvodnení uvedeného postupu odvoláva na znenie článku 20 smernice Rady č. 2006/112/ES (aj keď krajský súd cituje nepochopiteľne ešte starú smernicu Rady č. 77/388/EHS), podľa ktorého členský štát, v ktorom sa odosielanie alebo preprava skončí, uplatní svoju právomoc zdaňovať, bez ohľadu na spôsob uplatnenia DPH na transakcii v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava začala. Uvedené znenie článku 20 smernice Rady č. 2006/112/ES predstavuje zásadu premietnutú v § 17 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, ktorá je čiastočne prelomená ustanovením § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, a teda že miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu má byť miesto (štát), kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi. Ak by sa krajský súd zaoberal otázkou trojstranného obchodu, zistil by, že aplikácia článku 20 smernice Rady č. 2006/112/ES na daný prípad logicky ani nie je možná, pretože sťažovateľ nezačal odoslanie alebo prepravu z o Slovenskej republiky z dôvodu, že s a jednalo o trojstranný obchod a preprava, resp. odoslanie tovaru začalo v Poľsku.

30. Sťažovateľom je namietaná skutočnosť neúplnosti administratívneho spisu predloženého žalovaným, najmä absencia medzinárodného dožiadania, ako aj výsledku tohto dožiadania, existencia ktorého je zrejmä zo žiadosti o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly zo dňa 07.02.2012 - vid' str. 2 tejto žiadosti pred súpisom úkonov vykonaných správcou dane, poverenia na výkon daňovej kontroly po jej rozšírení, fotokópie účtovných dokladov žalobcu - súpis kontrolovaných dokladov je uvedený v bode 1.2 Protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly zo dňa 14.05.2012, pričom najmä sa jedná o: evidenciu DPH, vyšlé faktúry, došlé faktúry, príjmové pokladničné doklady, výdavkové pokladničné doklady, výpisy z účtu, dodacie listy, CMR, zmluva o skladovaní, prehlásenia odberateľov, a pod.

31. K námietke neúplnosti administratívneho spisu Krajský súd v Prešove nezaujal žiadne stanovisko.

32. S poukázaním na vyššie uvedené sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu Prešov tak, že zruší napadnuté rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR číslo 1100305/1/307051/2013 zo dňa 27.06.2013, prípadne aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad č. 9712401/5/1137563/2012 zo dňa 21.06.2012 a vráti vec žalovanému správnomu orgánu na ďalšie konanie a sťažovateľovi prizná náhradu trov súdneho konania pozostávajúcich z uhradených súdnych poplatkov a trov právneho zastúpenia, prípadne, aby rozsudok Krajského súdu Prešov zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

33. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, doručenom Krajskému súdu v Prešove dňa 31.01.2017, uviedol, že po preštudovaní zaslanej kasačnej sťažnosti dospel k záveru, že s problematikou uvádzanou v časti I. a II. kasačnej sťažnosti (nesprávne právne posúdenie procesnoprávných a hmotnoprávných námietok) sa dostatočne vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia č. 1100305/1/307051/2013 zo dňa 27.06.2013, ako aj vo svojom vyjadrení sa k žalobe č. 1100305/1/546873/2013 zo dňa 14.11.2013. Žalovaný trval na svojom stanovisku.

34. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného je podľa jeho názoru preukázané, že žalovaný preskúmal prvostupňový dodatočný platobný výmer a celý spisový materiál v rozsahu požadovanom v odvolaní, vysporiadal sa so všetkými námietkami daňového subjektu a zároveň preskúmal aj všetky skutkové a právne skutočnosti účastníkom konania v odvolaní neuplatnené (§ 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z.

(druhá veta) v znení neskorších predpisov).

35. Rozsudok krajského súdu považoval za správny, pretože vychádza zo správneho právneho posúdenia veci.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

36. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ust. § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 445 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

37. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

38. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/36/2013-130 zo dňa 26.10.2016, ktorým tento podľa ust. § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/307051/2013 zo dňa 27.06.2013, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov č. 9712401/5/1137563/2012 zo dňa 21.06.2012, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s ust. § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 32 399,03 eura za zdaňovacie obdobie máj 2011.

39. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu MAGURA, s.r.o. Výšné Ružbachy daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až september 2011, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 9712401/5/533349/2012 zo dňa 24.05.2012. Daňová kontrola začala dňa 12.09.2011 za zdaňovacie obdobia január až jún 2011 a dňa 03.11.2011 bola rozšírená o zdaňovacie obdobia júl až september 2011 (oznámenie č. 735/320/33378/2011/Bod' zo dňa 03.11.2011).

40. Správca dane v rámci daňovej kontroly zistil, že kontrolovaný daňový subjekt v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2011 uviedol v riadku 07 základ dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku vo výške 160 674,36 eura, avšak správca dane kontrolou predložených dokladov zistil, že daňový subjekt nadobudol tovar v hodnote 160 642,05 eura (od spoločnosti „LEDAR SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA“ SPÓLKA KOMANDYTOWA). Ďalej zistil, že kontrolovaný daňový subjekt prijal službu, prepravu tovaru od zahraničnej osoby z iného členského štátu („K.“ T. X., ul. Q. X/X, F.), pri ktorej bol povinný v zmysle § 69 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov platiť daň vo výške 204,22 eura.

41. Ďalej správca dane zistil, že si kontrolovaný daňový subjekt uplatnil odpočítanie dane vo výške 62,59 eura bez predloženia faktúry od platiteľa a taktiež z faktúr vyhotovených pre iného príjemcu vo výške 1,98 eura (faktúra č. 44/05/11 zo dňa 22.04.2011) a vo výške 1,83 eura (faktúra č. 49/05/11 zo dňa 03.05.2011) od Slovak Telecom, a. s., Bratislava.

42. Ďalej správca dane zistil, že kontrolovaný daňový subjekt v tomto zdaňovacom období nadobudol tovar (FeSi 75 %) od dodávateľa „LEDAR SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA“ SPÓLKA KOMANDYTOWA, ul. Wielunska 3, Czestochowa, Poľská republika v celkovej cene 160 642,05 eura, pri ktorom sa preprava začala v Poľskej republike a skončila v Českej republike, v Třinci, v sklade spoločnosti Serpente Group s. r. o., Ostrava, ktorej bol následne tento tovar predaný. Tovar pritom nebol dovezený na územie Slovenskej republiky a jeho predaj sa uskutočnil v Českej republike. Kontrolovaný daňový subjekt pri nadobudnutí tovaru uviedol v daňovom priznaní daň, ktorú bol povinný

platiť, a zároveň si uplatnil z tohto nadobudnutia tovaru odpočítanie dane, a to vo výške 32 134,87 eura (v odôvodnení rozhodnutia správca dane omylom uviedol sumu 31 134,87 eura).

43. Správca dane preveril všetky doklady, ktoré daňový subjekt v rámci daňovej kontroly predložil, ako aj doklady, ktoré predložil na základe výzvy na predloženie dokladov č. 735/320/27576/2011/Bod' zo dňa 20.09.2011, ako aj na základe vyžiadania správcu dane pri ústnych pojednávaniach.

44. V rámci daňovej kontroly pri ústnych pojednávaniach, z ktorých správca dane vyhotovil zápisnice o ústnom pojednávaní č. 735/320/27558/2011/Bod' zo dňa 20.09.2011, č. 735/320/28337/2011/Bod' zo dňa 23.09.2011, č. 735/320/29102/2011/Bod' zo dňa 28.09.2011 a č. 735/320/33416/2011/Bod' zo dňa 03.11.2011, odpovedal kontrolovaný daňový subjekt (jeho splnomocnený zástupca D.. F. Z.) na otázky položené správcou dane, vysvetlil priebeh uskutočnených obchodov, spôsob objednávok, okolnosti a miesto preberania tovaru, jeho prepravy a vyjadril sa k jednotlivým sporným prípadom a rozdielom v sumách uvedených v daňových priznaniach za kontrolované zdaňovacie obdobia.

Na žiadosť správcu dane č. 9712402/1/49667/2012 zo dňa 07.02.2012 predĺžilo Finančné riaditeľstvo SR oznámením č. 1020201/1/337273-227079/2012 zo dňa 24.02.2012 lehotu na vykonanie daňovej kontroly u daňového subjektu MAGURA, s.r.o. Vyšné Ružbachy za zdaňovacie obdobie január až september 2011 o šesť mesiacov, do 12.09.2012 (upovedomenie daňovému subjektu č. 9712401/1/533578/2012 zo dňa 09.03.2012).

45. Pri ústnom pojednávaní, z ktorého bola vyhotovená zápisnica č. 9712401/5/356486/2012 zo dňa 14.05.2012, bol kontrolovaný daňový subjekt oboznámený so zistenými skutočnosťami pri výkone daňovej kontroly.

46. Následne správca dane vyhotovil Protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9712401/5/533349/2012 zo dňa 24.05.2012, ktorý spolu s výzvou č. 9712401/5/533499/2012 zo dňa 24.05.2012 na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie prevzal osobne kontrolovaný daňový subjekt dňa 05.06.2012. Na základe vyjadrenia daňového subjektu k zisteniam uvedeným v protokole vyhotovil správca dane dňa 18.06.2012 dodatok k protokolu so záverom, že daňový subjekt vo svojom vyjadrení nepredložil žiadne iné skutočnosti alebo dôkazy, ktoré by ovplyvnili výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole. Záverečné prerokovanie protokolu v znení jeho dodatku sa s daňovým subjektom (jeho splnomocneným zástupcom D.. F. Z.) uskutočnilo dňa 18.06.2012, t. j. v deň určený vo výzve na prerokovanie protokolu (zápisnica č. 9712401/5/1023650/2012 zo dňa 18.06.2012).

47. Na základe toho vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 9712401/5/1137563/2012 zo dňa 21.06.2012, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2011 vo výške 32 399,03 eura z dôvodu uplatnenia odpočítania dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v rozpore s ustanovením § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov vo výške 32 134,87 eura. Suma vyrubenej rozdielu dane zároveň obsahuje sumu (mínus) - 6,46 eura, ktorá vznikla v dôsledku nesprávnej výšky základu dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku uvedenej daňovým subjektom v daňovom priznaní a k nej prislúchajúcej výšky dane. Ďalej z dôvodu porušenia § 69 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov tým, že nezaplatil daň pri službe dodanej zahraničnou osobou z iného členského štátu vo výške 204,22 eura, a porušenia § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov tým, že neoprávnene uplatnil odpočítanie dane vo výške 66,40 eura.

48. Odvolací orgán preskúmal napadnutý dodatočný platobný výmer aj v rozsahu námietky daňového subjektu, že vyrubenej rozdiel dane uvedený vo výroku rozhodnutia nezodpovedá jednotlivým zisteniam, a dospel k záveru, že daňový subjekt túto skutočnosť namietal neopodstatnene. Celková výška rozdielu dane je vyrubená v sume 32 399,03 eura (32 134,87 - 6,46 + 204,22 + 62,59 + 3,81), čo zodpovedá jednotlivým zisteniam a sumám uvedeným v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Omyl správcu dane

v uvedenej sume 31 134,87 eura namiesto správnej sumy 32 134,87 eura je zrejmy omyl v písaní, čo vyplýva z jasného výpočtu (20 % z o sumy 160 674,36 eura). Odvolávajúci sa a vynechal vo svojej námietke sumu 62,59 eura neoprávnene uplatneného odpočítania dane.

49. V súvislosti s námietkou daňového subjektu, že správca dane nepriznal nárok na odpočítanie dane z prepravných služieb vo výške 204,22 eura, odvolací orgán uviedol, že podľa § 51 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov môže platiteľ uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 49 citovaného zákona, ak pri odpočítaní podľa § 49 ods. 2 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov je daň uvedená v záznamoch podľa § 70 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. V rámci daňovej kontroly správca dane zistil, že túto zákonnú podmienku uplatnenia odpočítania dane kontrolovaný daňový subjekt nespĺňa, a preto v súlade s týmto ustanovením zákona neuznal platiteľovi dane nárok na odpočítanie dane v uvedenej výške. Ak platiteľ dane splní podmienku uvedenia dane v záznamoch po ukončení daňovej kontroly, a to uvedenie dane do povinných záznamov do príslušného zdaňovacieho obdobia (najneskôr do obdobia december 2011), môže si uplatniť právo odpočítať predmetnú daň dodatočne prostredníctvom podania dodatočného daňového priznania.

50. Svoje závery správca dane náležite, v zmysle § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v dodatočnom platobnom výmere odôvodnil, uviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo. Odvolací orgán sa s týmito závermi stotožnil a námietky odvolávajúceho sa považoval za neopodstatnené.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

51. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

52. Podľa § 11 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Za nadobudnutie tovaru podľa prvej vety sa považuje aj prevzatie tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane.

53. Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., miestom dodania služby zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň. Ak zdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom služby, nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, miestom dodania služby je jej bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.

54. Podľa § 17 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.

55. Podľa § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., ak nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliť členský štát iný, ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Odsek 1 týmto nie je dotknutý.

56. Podľa § 17 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z., ak nadobúdateľ podľa odseku 2 preukáže, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru, opraví základ dane, pričom na opravu základu dane sa primerane vzťahuje § 25.

57. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

58. Podľa § 49 ods. 2 písm. a), písm. b), písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z., platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a.

59. Podľa § 49 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z., platiteľ môže odpočítať daň aj v prípade, ak tovary a služby použije na podnikanie v zahraničí, ak by táto daň bola odpočítateľná, keby táto činnosť bola vykonávaná v tuzemsku.

60. Podľa § 51 ods. 1 písm. a), písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z., právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,

b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,

61. Podľa § 69 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z., zdaniteľná osoba a právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a je registrovaná pre daň podľa § 7, sú povinné platiť daň pri službe dodanej zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo zahraničnou osobou z tretieho štátu, ak je miesto dodania služby podľa § 15 ods. 1 v tuzemsku.

62. Podľa § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z., pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudne podľa § 11 a § 11a.

63. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

64. Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

65. Podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

66. Podľa § 15 ods. 13 prvá veta zákona č. 511/1992 Zb., daňová kontrola je ukončená dňom

prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

67. Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

68. Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

69. Podľa § 165 ods. 4 daňového poriadku, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

70. Podľa § 165 ods. 5 daňového poriadku, vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

71. Podľa § 165b ods. 1 daňového poriadku (účinné od 30.12.2012), daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

72. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právom alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, ods. 2 SSP).

73. Správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

74. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

75. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

76. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe, a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

77. Najvyšší súd SR po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému

rozsudku Krajského súdu v Prešove, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

78. Tieto závery spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s nimi Najvyšší súd SR stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

79. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré sťažovateľ namietal už v konaní pred správnym súdom a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

80. V súlade s citovanými ustanoveniami a vyššie uvedenými úvahami si najvyšší súd osvojil záver, že napadnutý rozsudok krajského súdu bol vydaný v súlade so zákonom, nebol dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť v zmysle ust. § 461 SSP.

81. Skutkový stav medzi účastníkmi konania sporný nebol. Správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že daňový subjekt neoprávnene uplatnil odpočítanie dane vo výške 32 134,82 eura pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzhľadom k skutočnosti, že nadobudnutý tovar nepoužil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Kasačný súd konštatoval, že týmto porušil ust. § 49 ods. 2 písm. c) zákona o DPH.

82. Najvyšší súd vo svojich rozhodnutiach niekoľkokrát judikoval, že podľa ust. § 51 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov môže platiteľ uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 49 citovaného zákona, ak pri odpočítaní podľa § 49 ods. 2 písm. b) citovaného zákona je daň uvedená v záznamoch podľa § 70 citovaného zákona. Ďalej je potrebné zdôrazniť, že v danom prípade najdôležitejšie pre uplatnenie dane z pridanej hodnoty pre platiteľa je určiť miesto zdaniteľného obchodu.

83. V prejednávanej veci je nesporné, že sťažovateľ nakupoval tovar od poľského dodávateľa. Tento tovar prepravoval z Poľskej republiky do Českej republiky, kde si ho prevzal, uskladnil a následne predal.

84. Podľa základného pravidla je miesto nadobudnutia tam, kde sa preprava končí, tzn., že v danom prípade je miesto nadobudnutia tovaru v Českej republike, kde pri tomto nadobudnutí tovaru vzniká daňová povinnosť. Okrem toho platí, že zdanenie nadobudnutia tovaru bude v tuzemsku, pretože objednávateľ si objednal tovar pod identifikačným číslom DPH, ktoré mu bolo pridelené v tuzemsku.

85. Podľa ust. § 2 ods. 1 zákona o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru v tuzemsku, poskytnutie služby v tuzemsku, nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a to vždy za protihodnotu ako aj dovoz tovaru z tretích štátov.

86. Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu pri trojstrannom obchode je podľa § 45 miesto podľa ods. 1 ak

- a) prvý odberateľ preukáže, že tovar nadobudol na účely následného dodania tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie a preprava tovaru a druhý odberateľ je osobou identifikovanou pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru a je osobou povinnou platiť daň,
- b) prvý odberateľ splní povinnosť uviesť následné dodanie tovaru v súhrnom výkaze podľa § 80,
- c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru,
- d) odoslanie alebo preprava tovaru sa uskutoční podľa § 45 ods. 1 písm. a).

87. Podľa ust. § 45 ods. 1 zákona o DPH 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 od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu,

b) osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v 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 prepravu tovaru skončí,

f) druhý odberateľ je osobou povinnou platiť daň.

88. Ak sú splnené podmienky pre trojstranný obchod, prvý odberateľ nie je povinný platiť daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a nadobudnutie tovaru u tejto osoby sa považuje za zdanené.

89. Pri trojstrannom obchode prvý odberateľ vyhotoví pre druhého odberateľa faktúru, ktorá nebude obsahovať sumu dane a v ktorej uvedie, že ide o trojstranný obchod, pričom zo záznamov vedených na určenie dane musí byť zrejmé:

a) u prvého odberateľa, ak použije pri trojstrannom obchode identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku, dohodnutá odplata za dodanie tovaru druhému odberateľovi a názov alebo meno a adresa druhého odberateľa,

b) u druhého odberateľa, ak použije pri trojstrannom obchode identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku základ dane, suma dane a názov alebo meno prvého odberateľa.

90. Do ust. § 17 zákona o DPH boli transponované články 40 až 42 a smernice Rady č. 77/388/EHS, smernice Rady č. 2006/112/ES, podľa ktorých sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci spoločenstva považuje miesto, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi.

91. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia čl. 40, sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci spoločenstva v zmysle čl. 2 ods. 1 písm. b) bodu I. považuje miesto na území členského štátu, ktorý prideliť identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ uskutočnil toto nadobudnutie, ak nadobúdateľ nepreukáže, že nadobudnutie sa zdanilo v súlade s čl. 40. Ak podľa čl. 40 nadobudnutie podlieha DPH v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí, potom ako bolo zdanené v súlade s prvým odsekom, základ dane sa primerane zníži v členskom štáte, ktorý prideliť identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ toto nadobudnutie uskutočnil.

92. Prvý odsek čl. 41 sa neuplatňuje a nadobudnutie tovaru v rámci spoločenstva sa považuje za zdanené podľa čl. 40, ak sú splnené tieto podmienky:

a) nadobúdateľ preukáže, že toto nadobudnutie uskutočnil na území členského štátu určeného v súlade s čl. 40 na účely následného dodania v súvislosti s ktorým bol príjemca tovaru označený za osobu povinnú platiť daň v súlade s čl. 197,

b) nadobúdateľ splnil povinnosti súvisiace s podaním súhrnného výkazu stanovené v čl. 265.

93. Podľa čl. 167 uvedenej smernice, právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vznikla daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

94. V posudzovanom prípade bolo nesporne preukázané, že (sťažovateľ) si objednal tovar u poľskej spoločnosti LEDAR SPÓLKA Z ORGANICZONA ODPOWIEDZALNOSCIA SPÓLKA KOMANDYTOWA pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliť Česká republika. Tento tovar bol prepravovaný z Poľskej republiky do Českej republiky, kde si ho kontrolovaný daňový subjekt prevzal, uskladnil a následne predal.

95. Keďže miestom dodania tovaru je Česká republika, dodávky tovaru neboli predmetom dane podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko tovar bol predávaný mimo územia Slovenskej republiky, teda sťažovateľ uskutočnil transakciu, ktorá nie je predmetom DPH v Slovenskej republike, a teda postup správcu dane, ktorý mu neuznal právo na odpočítanie dane z DPH v danom prípade bol správny.

96. V tomto prípade poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť NS SR v skutkovo totožných veciach sp. zn. 3Sžf/1/2016, 3Sžfk/39/2017 a 3Sžfk/6/2016, v ktorých je uvedené „...v danom prípade bolo miestom nadobudnutia tovaru územie Českej republiky, kde pri nadobudnutí tovaru vznikla daňová povinnosť, okrem toho je však potrebné vychádzať aj zo zásady, že zdanenie nadobudnutia tovaru bude v tuzemsku, pretože objednávateľ si objednal tovar pod identifikačným číslom DPH, ktoré mu bolo pridelené v tuzemsku a to z dôvodu, že objednávateľ nepreukázal, že k zdaneniu nadobudnutia tovaru bolo v členskom štáte, kde sa skončila preprava tovaru.

97. Najvyšší súd Slovenskej republiky súhlasí s názorom žalovaného vychádzajúcim z pravidiel zákona o DPH, že v prípade, ak sa slovenský platiteľ dane rozhodne predávať tovar v inom členskom štáte a tento tovar bude do tohto štátu prepravený z iného členského štátu, je slovenský platiteľ dane povinný v tomto členskom štáte - mieste dodania registrovať pre DPH, pretože v tomto členskom štáte nadobudol tovar z iného členského štátu, teda uskutočnil zdaniteľný obchod, ktorý je v tomto štáte predmetom dane. Bolo potrebné, aby žalobca požiadal v Českej republike o pridelenie českého identifikačného čísla pre DPH pod týmto číslom si objednal tovar od poľského dodávateľa a ako platiteľ priznal v Českej republike nadobudnutie tovaru a v daňovom priznaní mal nadobudnutie tovaru zdaňovať príslušnou sadzbou dane v Českej republike a zároveň si môže z tohto nadobudnutia tovaru v Českej republike uplatniť odpočítanie dane.

98. V tomto prípade si slovenský platiteľ dane objednal tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliť členský štát iný, ako je členský štát v ktorom sa skončila preprava tovaru a zároveň nepreukázal, že toto nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončila preprava tovaru. Žalobca mal možnosť vykonať v súlade s § 17 ods. 3 zákona o DPH opravu základu dane v daňovom priznaní podanom v Slovenskej republike, čiže opraviť základ dane z nadobudnutia tovaru na nulu, za predpokladu, že preukáže zaplatenie DPH z nadobudnutia tohto tovaru v Českej republike.

99. Ak teda nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliť iný členský štát ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa v zmysle § 17 ods. 2 o DPH považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava. Nadobúdateľ je teda povinný zdaňovať nadobudnutie tovaru v členskom štáte, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň bez nároku na odpočítanie dane z nadobudnutia tovaru, pretože tovar nepoužil na svoje dodávky v tomto členskom štáte. Rovnako zdaní aj nadobudnutie tovaru v inom členskom štáte, kde sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Zákaz odpočítania dane z nadobudnutia tovaru v členskom štáte, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň, vyriekol Súdny dvor EÚ v rozsudku spojených prípadoch C-536/08 a C-539/08...“.

100. Kasačný súd konštatoval, že v prejednávanej veci nebolo zo strany sťažovateľa preukázané zdanenie nadobudnutia tovaru v členskom štáte skončenia odoslania alebo prepravy tovaru, t. j. dvojité zdanenie a správca dane preto postupoval v súlade so zákonom, ak na daný prípad aplikoval výklad príslušného čl. 6 smernice v spojitosti so smernicou č. 2006/112/ES Súdnym dvorom EÚ, týkajúci sa úpravy odpočtu DPH v obdobnom prípade.

101. Z uvedeným právnym názorom žalovaného správneho orgánu sa stotožnil aj senát kasačného súdu.

102. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť preskúmaného rozsudku, pretože krajský súd sa vo svojom rozhodnutí riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačný súd. Z uvedeného dôvodu najvyšší súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

103. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd SR s prihliadnutím na ust. § 170 písm. a) SSP

v spojení s ust. § 467 ods. 1 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania nepriznal.

104. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.