

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 2Sžf/55/2012                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 8011200881                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 31.07.2013                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Elena Kováčová           |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2013:8011200881.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: SH TRADE, s.r.o., Košice, so sídlom Rhodyho 14, Bardejov, IČO: 31 712 673, zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Ladislav Jančí, s.r.o., so sídlom Dončova 1451/21, Ružomberok, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/223/13210-67351/2011/999608-r zo dňa 27. júna 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/142/2011-116 zo dňa 24. apríla 2012, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/142/2011-116 zo dňa 24. apríla 2012, p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/13210-67351/2011/999608-r zo dňa 27. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice II č. 696/230/14064/11/Mich zo dňa 22. marca 2011, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2009 v sume 201 477,61 €. Z administratívneho spisu krajský súd zistil, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane vo vzťahu k realizovanému obchodu s jeho dodávateľmi, ktorými boli spoločnosť MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. V predmetnej veci išlo o dodanie tovaru v rámci reťazového obchodu, pri ktorom išlo o predaj toho istého tovaru (predaj farebných kovov) medzi viacerými obchodnými spoločnosťami MIDIKOV, s.r.o. (resp. SKA Metal, s.r.o.) - žalobca - spoločnosti v Poľsku, resp. Českej republike. Prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť žalobcu, ktorý si objednal prepravu tovaru z Belgicka a Holandska do Poľska a Českej republiky. Daňovou kontrolou bolo spochybnené preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok predloženými faktúrami vystavenými spoločnosťami MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o., a žalobca ako daňový subjekt, ktorý

si uplatnil nárok na odpočet DPH, vierohodnosť a pravdivosť predložených dôkazov nepreukázal. Skutočnosti uvedené na faktúrach boli preverované prostredníctvom dožiadaných miestne príslušných daňových úradov obchodných spoločností, ktoré vykonali prepravu ale aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Správca dane na ich základe dospel k záveru, že dodanie tovaru spoločnosťami MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. pre žalobcu sa neuskutočnilo v tuzemsku ale v zahraničí. Žalobca preto nemá právo na odpočítanie dane pri dodaní tovaru od spoločnosti MIDIKOV, s.r.o., a SKA Metal, s.r.o. podľa § 49 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v sume 201 477,61 €, pretože pri tomto dodaní tovaru nevznikla daňová povinnosť. Žalobca deklaroval dodanie tovaru (farebných kovov) do Poľskej a Českej republiky ako dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH a predložil ku kontrole medzinárodné nákladné listy - CMR ako doklady o preprave tovaru. Zo žalobcom predložených CMR dokladov vyplýva, že ako odosielateľ je uvedená spoločnosť žalobcu a príjemcom sú spoločnosti v Poľsku, resp. Českej republike, miesto nakládky je v Slovenskej republike, miesto vykládky v Poľsku, resp. Českej republike, dopravca spoločnosť UNITED, s.r.o. Vykonanou daňovou kontrolou bolo zistené, že preprava tovaru bola uskutočnená na účet spoločnosti žalobcu a zabezpečovala ju slovenská spoločnosť CMW trade, spol. s r.o. ako sprostredkovateľ, samotnú prepravu vykonala spoločnosť UNITED, s.r.o., ktorá ju fakturovala spoločnosti CMW trade, spol. s r.o. Správny orgán prvého stupňa podľa získaných prepravných dokladov, ktoré sa nachádzali v zadržaných dokladoch spoločnosti CMW trade, spol. s r.o., zistil, že CMR predložené k daňovej kontrole spoločnosťou žalobcu nezodpovedajú skutočnosti a boli vystavené ako čiastkové podľa vystavených faktúr dodávateľ - odberateľ a nie podľa prepravnej trasy tovaru od nakládky po vykládku a nekorešpondujú so začiatkom a ukončením prepravy.

Krajský súd dospel k záveru, že v preskúmvanej veci je nesporné, že žalobca dodával obchodným spoločnostiam v Poľskej republike, resp. Českej republike tovar, ktorý nadobudol od obchodných spoločností MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o., pričom išlo o predaj farebných kovov. Z predložených faktúr, ktoré vyhotovili spoločnosti CMW trade, s.r.o. a UNITED, s.r.o. (ktoré sprostredkovali, resp. realizovali prepravu tovaru) a prepravných dokladov CMR je nesporný pohyb tovaru tak, ako ho ustálil správca dane, teda tovar bol prepravovaný z Belgicka, resp. Holandska na územie Poľskej republiky a Českej republiky. Záver, že k zdaniateľnému obchodu nedošlo v tuzemsku, je podľa krajského súdu preukázaný, lebo jediný pohyb tovaru môže byť pripočítaný iba jednej z dvoch časovo po sebe nasledujúcich dodávok a tento záver platí bez ohľadu na to, ktorá zo zdaniateľných osôb má právo disponovať s tovarom počas jeho zaslania alebo prepravy pre účely správnej aplikácie zákona o DPH. S poukazom na ustanovenie § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH krajský súd dospel k rovnakému záveru ako žalovaný, teda že bolo preukázané, že dodanie tovaru bolo spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru medzi žalobcom a spoločnosťami v Poľsku, resp. Českej republike, miestom dodania tovaru je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho preprava začína uskutočňovať, tzn. v preskúmvanej veci v Belgicku a Holandsku a prepravná trasa, napr. prejazd kamiónom cez územie SR nemá vplyv na určenie miesta dodania tovaru. Preto dodanie tovaru od obchodných partnerov žalobcu MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. pre žalobcu bol dodávkou tovaru bez odoslania alebo prepravy, tzn. že bol nepohyblivou dodávkou tovaru a miestom dodania tovaru podľa ustanovenia § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje a aj v tomto prípade to boli štáty Belgicko a Holandsko.

Podľa názoru krajského súdu neboli splnené podmienky na odpočítanie dane, pretože právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (§ 49 ods. 1 zákona o DPH). 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 ods. 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH). Z listinných dôkazov a to faktúr, dodávateľských listov, nákladných prepravných listov CMR žalobcovi muselo byť zrejmé, že k dodaniu tovaru medzi ním a jeho obchodnými partnermi nedošlo v tuzemsku, že teda spoločnostiam MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. nevznikla ako platiteľom povinnosť platiť daň z pridanej hodnoty a v dôsledku uvedeného nevzniklo žalobcovi právo ako platiteľovi na odpočet dane z

takto dodaného tovaru.

S poukazom na žalobné námietky žalobcu krajský súd v odôvodnení rozsudku tiež uviedol, že pre posúdenie primárnej otázky je irelevantný obsah kúpnych zmlúv, ktoré namieta žalobca (že si ich ako dôkaz správca dane nezabezpečil). Na námietku žalobcu, že v konaní bolo opomenuté aplikovať ustanovenie § 19 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, krajský súd argumentoval, že zákon o DPH je treba vykladať komplexne, a teda vrátane ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a/, z ktorého vyplýva, že musí byť splnená základná podmienka, že ide o dodanie tovaru v tuzemsku. V preskúmvanej veci však k dodaniu tovaru za protihodnotu v tuzemsku nedošlo.

Pokiaľ išlo o námietku, že pred správnym orgánom nebolo realizované ústne pojednávanie za prítomnosti svedkov, krajský súd s poukazom na § 11 zákona o správe daní a poplatkov uviedol, že z tohto ustanovenia nevyplýva povinnosť správcu dane nariadiť ústne pojednávanie, ale len skutočnosť, že ak je ústne pojednávanie v daňovom konaní, spíše o tom správca dane zápisnicu. Z obsahu administratívneho spisu krajský súd zistil, že ústne pojednávanie na prerokovanie protokolu bolo nariadené na deň 21. marca 2011, pričom z obsahu tejto zápisnice je zrejmé, že žalobca sa k výsledkom kontroly nevyjadril a rovnako nevyužil ustanovenie § 15 ods. 10 zákona o správe daní a poplatkov, aby sa v lehote ôsmich pracovných dní od doručenia protokolu k nemu vyjadril. Námietky žalobcu vo vzťahu k aplikácii ustanovení zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní v znení neskorších predpisov považoval krajský súd za nenáležité, pretože osobitným procesným predpisom v predmetnej veci je iba zákon o správe daní a poplatkov a zo žiadneho ustanovenia tohto zákona nevyplýva, že by bolo možné aplikovať ustanovenia zákona o správnom konaní.

Krajský súd neakceptoval námietku žalobcu, že rozhodnutie správcu dane nezodpovedá ustanoveniu § 30 ods. 2 písm. d/zákona o správe daní a poplatkov. Z výroku dodatočného platobného výmeru je nesporné, že obsahuje ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodlo. Rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov sú náležité a presvedčivo odôvodnené tak, ako to upravuje § 30 ods. 3 druhá veta zákona o správe daní a poplatkov. Pokiaľ išlo o rozdielny číselný údaj o vyčíslenom rozdieli dani z pridanej hodnoty vo výrokovej časti a odôvodnení rozhodnutia, krajský súd považoval tento rozpor za zrejmú nesprávnosť, pričom uviedol, že pre žalobcu je záväzný výrok rozhodnutia, pričom z obsahu vyčísleného rozdielu dane z pridanej hodnoty je zrejmé, že suma vyčíslená vo výroku rozhodnutia je správna.

Krajský súd sa tiež nestotožnil s názorom žalobcu, že protokol o daňovej kontrole je nezákonný dôkaz, nakoľko protokol je súhrnom poznatkov zistených počas daňovej kontroly a dôkazné prostriedky sú v zákone o správe daní a poplatkov definované v § 29 ods. 4.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutia správnych orgánov a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Podľa žalobcu dodatočný platobný výmer je úplne neprehľadný a chaotický a nemá povahu rozhodnutia. Neobsahuje obligatórne náležitosti rozhodnutia, t.j. aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov. Poukázal tiež na rozpor medzi výrokom a odôvodnením rozhodnutia, keď na poslednej strane a vo výroku platobného výmeru je uvádzaná suma 201 477,61 € a na predposlednej strane je uvedená suma 205 470,24 €. Uvedený rozdiel nie je podľa žalobcu len chybou v písaní. Žalobca tiež namieta nevykonanie dokazovania pred správnym orgánom zákonným spôsobom, nakoľko pred vydaním rozhodnutia nebolo vykonané ústne pojednávanie za účasti vypočutých svedkov, hoci potreba jeho vykonania explicitne vyplýva z ustanovenia § 11 a tiež z § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní a poplatkov. Poukázal pritom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sž-o-KS/144/2006, pričom zároveň uviedol, že aj keď je daňové konanie upravené nie Správnym poriadkom, ale osobitným predpisom, obligatornosť nariadenia ústneho pojednávania je vlastná obom týmto konaniam. Na nedostatočnosť vykonaného dokazovania žalobca poukázal aj v súvislosti s uzatvorenými kúpnyimi zmluvami, z ktorých obsahom sa správca dane nevysporiadal, a ktoré vymedzujú okolnosti majúce zásadný význam pre posúdenie danej veci z pohľadu zákona o DPH.

Krajský súd sa podľa žalobcu nevysporiadal s výhradou voči jedinému dôkazu, na podklade ktorého bolo v danej veci rozhodnuté, s námietkou nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly. V tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010-57, podľa ktorého lehota ustanovená v § 15 ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov je pre správcu dane záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočnenej daňovej kontroly. Žalobca tvrdí, že v danom prípade došlo k prekročeniu zákonom vymedzenej lehoty daňovej kontroly a to z dôvodov na strane správcu dane. Ďalej žalobca namietal, že súd prvého stupňa na vec neaplikoval právne postuláty, ktoré vyplynuli z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vydaného v prípade C-409/04 Teleos, kde bolo konštatované, že aby sa plnenie mohlo označiť za nadobudnutie vnútri Spoločenstva podliehajúce DPH, musí dôjsť k splneniu dvoch podmienok, okrem podmienky postavenia zdaniteľných osôb. Jednou z nich je prevod práva nakladať s hnutelnou vecou ako vlastník na nadobúdateľa a druhou je odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do členského štátu iného ako je ten, z ktorého je tovar prepravovaný. V danom rozhodnutí tiež bol potvrdený princíp nemožnosti postihovania tých daňových subjektov, ktoré konajú v dobrej viere. Závery krajského súdu, ktorý konštatoval, že dodanie tovaru spoločnosťou MIDIKOV s.r.o., resp. SKA Metal, s.r.o. pre žalobcu sa neuskutočnilo v tuzemsku, ale v zahraničí, a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, sú podľa žalobcu nenáležité a v hrubom rozpore z pozitívnym právom. Nie je sporné, že k dodaniu tovaru zo strany spoločnosti MIDIKOV, s.r.o. a zo strany spoločnosti SKA Metal, s.r.o. žalobcovi došlo, že nešlo o bezodplatné dodanie tovaru, ale o dodanie tovaru za protihodnotu zodpovedajúcu dohodnutej kúpnej cene tovaru, a nie je sporné ani to, že uvedené spoločnosti konali v postavení zdaniteľnej osoby, pričom rovnaké postavenie zdaniteľnej osoby mal aj žalobca. Nakoľko dodávateľia tovaru boli platiteľmi DPH, tovar dodali, o tomto účtovali a vystavili pre žalobcu daňový doklad obsahujúci všetky predpísané náležitosti, pričom účtovali s DPH (sami priznali daňovú povinnosť voči štátnemu rozpočtu z týchto obchodov), žalobcovi bez ďalšieho vznikol nárok na odpočet DPH. Žalobca poukázal na § 49 ods. 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH s tým, že v nich stanovené podmienky boli v danom prípade splnené a žalobca mal právo odpočítať daň z uvedených obchodných prípadov, osobitne, ak daňové doklady ktoré prijal, obsahovali DPH, žalobca za takto nadobudnutý tovar s ktorým ďalej obchodoval, zaplatil a zaplatil aj DPH. Podľa žalobcu daňový úrad nesprávne stotožnil pojem dodanie tovaru s právnou otázkou premiestnenia tovaru, aj keď ide o zjavne rozdielne právne pojmy majúce svoj význam pri hodnotení otázky existencie zdaniteľného plnenia v zmysle zákona o DPH. Súd prvého stupňa opomenul tú okolnosť, že termín "dodanie tovaru" je jednoznačne vymedzený v ustanovení § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Žalobca uvádza, že dodanie tovaru nie je podmienené fyzickým odovzdaním tovaru kupujúcemu a ani sa takýto úkon pri dodaní tovaru v zmysle zákona o DPH nevyžaduje. Daňový úrad účelovo stavia na preukazovaní vyloženia či naloženia tovaru v určitom mieste, aj keď táto okolnosť nie je pre rozhodnutie v danej veci právne relevantná. Prevod práva nakladať s hmotným majetkom bol v danom prípade založený kúpnu zmluvou uzatvorenou na území Slovenskej republiky. Ak k prevodu práva nakladať s hmotným majetkom došlo medzi dvomi zdaniteľnými osobami majúcimi sídlo na území Slovenskej republiky, na základe uzatvorenej kúpnej zmluvy v zmysle § 409 a nasl. Obchodného zákonníka a samotná zmluva, ktorá založila prevod práva nakladať s hmotným majetkom, sa uzatvorila na území, kde majú sídlo oba na tomto obchode zúčastnené subjekty, potom nie je možné pripustiť žiadnu polemiku o mieste dodania tovaru, ktorým je jednoznačne územie Slovenskej republiky. Pokiaľ ide o možnosť aplikácie § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH na daný prípad, žalobca poukázal na to, že preprava tovaru zakúpeného od spoločností MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. pre žalobcu sa začala uskutočňovať na území SR. Preto nemožno prijať záver, že miesto dodania tovaru je v zahraničí. Ak by aj daný záver bol opodstatnený, bolo potom potrebné otázku miesta nadobudnutia tovaru hodnotiť v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH. Vzhľadom k tomu, že spoločnosti MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. ako aj žalobca má sídlo v SR, a nadobúdateľom tovaru boli najskôr spoločnosti MIDIKOV s.r.o. a SKA Metal, s.r.o., a následne žalobca, je zrejmé, že miestom nadobudnutia tovaru je SR, teda tuzemsko v zmysle zákona o DPH. Pre posúdenie postupu žalobcu v danej veci je právne bezvýznamný vzťah spoločností MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. k pôvodnému dodávateľovi tovaru týmto subjektom.

V závere odvolania žalobca zdôraznil, že v rámci daňovej kontroly bolo preukázané, že žalobcom nadobúdaný tovar bol dopravený na územie SR, odkiaľ bol následne dodávaný obchodným partnerom. Uvedený tovar sa teda nachádzal na území SR a bol kupovaný od obchodných partnerov majúcich sídla

na území SR. Deklarovaný obchod sa uskutočnil, k prevodu práva nakladať s predmetom obchodu na žalobcu došlo na území SR a tovar bol na území SR prijatý. Až následne sa preprava tovaru pre odberateľa žalobcu začala na území SR, čo má oporu aj v listinných dokladoch vykonaných ako dôkaz v danom konaní.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu poukázal na svoje písomné vyjadrenie k žalobe z 25. januára 2012 a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len O.s.p.) preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) s tým, že miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku boli oznámené najmenej päť dní pred jeho vyhlásením na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

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

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p., ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody podaného odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove po tom, ako sa oboznámil s obsahom pripojeného súdneho a administratívneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod, pre ktorý by sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré podľa názoru odvolacieho senátu vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Na zdôraznenie správnosti dôvodov obsiahnutých v rozsudku krajského súdu uvádza nasledovné.

Predmetom preskúmania je rozhodnutie žalovaného č. I/223/13210-67351/2011/999608-r zo dňa 27. júna 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice II č. 696/230/14064/11/Mich zo dňa 22. marca 2011, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní a poplatkov bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2009 v sume 201 477,61 €.

Žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane vo vzťahu k realizovanému obchodu s jeho dodávateľmi, ktorými boli spoločnosť MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. V predmetnej veci išlo o dodanie tovaru v rámci reťazového obchodu, pri ktorom išlo o predaj toho istého tovaru (predaj farebných kovov) medzi viacerými obchodnými spoločnosťami MIDIKOV, s.r.o. (resp. SKA Metal, s.r.o.) - žalobca - spoločnosti v Poľsku, resp. Českej republike. Prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť žalobcu, ktorý si objednal prepravu tovaru z Belgicka a Holandska do Poľska a Českej republiky.

Daňovou kontrolou bolo spochybnené preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok predloženými faktúrami vystavenými spoločnosťami MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o., a žalobca ako daňový subjekt, ktorý si uplatnil nárok na odpočet DPH, vierohodnosť a pravdivosť predložených dôkazov podľa správcu dane nepreukázal. Skutočnosti uvedené na faktúrach boli preverované prostredníctvom dožiadaných miestne príslušných daňových úradov obchodných spoločností, ktoré vykonali prepravu ale aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Správca dane na ich základe dospel k záveru, že dodanie tovaru spoločnosťami MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. pre žalobcu sa neuskutočnilo v tuzemsku ale v zahraničí. Žalobca preto nemá právo na odpočítanie dane pri dodaní tovaru od spoločnosti MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. podľa § 49 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v sume 201 477,61 €, pretože pri tomto dodaní tovaru nevznikla daňová povinnosť.

Žalobca deklaroval dodanie tovaru (farebných kovov) do Poľskej a Českej republiky ako dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH a predložil ku kontrole medzinárodné nákladné listy - CMR ako doklady o preprave tovaru. Zo žalobcom predložených CMR dokladov vyplýva, že ako odosielateľ je uvedená spoločnosť žalobcu a príjemcom sú spoločnosti v Poľsku, resp. Českej republike, miesto nakládky je v Slovenskej republike, miesto vykládky v Poľsku, resp. Českej republike, dopravca spoločnosť UNITED, s.r.o. Výkonanou daňovou kontrolou bolo zistené, že preprava tovaru bola uskutočnená na účet spoločnosti žalobcu a zabezpečovala ju slovenská spoločnosť CMW trade, spol. s r.o. ako sprostredkovateľ, samotnú prepravu vykonala spoločnosť UNITED, s.r.o., ktorá ju fakturovala spoločnosti CMW trade, spol. s r.o. Správny orgán prvého stupňa podľa získaných prepravných dokladov, ktoré sa nachádzali v zadržaných dokladoch spoločnosti CMW trade, spol. s r.o., zistil, že CMR predložené k daňovej kontrole spoločnosťou žalobcu nezodpovedajú skutočnosti a boli vystavené ako čiastkové podľa vystavených faktúr dodávateľ - odberateľ a nie podľa prepravnej trasy tovaru od nakládky po vykládku a nekorešpondujú so začiatkom a ukončením prepravy. Z faktúr vystavených prepravcom UNITED, s.r.o. pre sprostredkovateľa CMW trade, spol. s r.o. a z priložených CMR vyplýva, že nakládka tovaru sa uskutočnila v Holandsku, resp. Belgicku, prepravná trasa viedla cez Českú republiku a následne cez Slovenskú republiku, a vykládka tovaru sa uskutočnila v Poľskej republike, resp. Českej republike (u odberateľov žalobcu). Prepravca UNITED, s.r.o. fakturoval prepravu v jednom celku z miesta začatia až po jej ukončenie, pričom sprostredkovateľ CMW trade, spol. s r.o. fakturoval žalobcovi prepravu len na trase Slovenská republika - Poľská republika, resp. Česká republika.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b/, odseku 2 a § 14.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítat 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 odpočítat daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov 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.

Na vznik nároku na odpočítanie DPH nepostačuje len predloženie dokladov s požadovanými formálnymi náležitosťami, ale tieto musia súhlasiť aj so skutkovým priebehom deklarovaného obchodu. V prejednávanej príhode ide o predaj toho istého tovaru v rámci reťazového obchodu realizovaného medzi týmito podnikateľskými subjektmi: dodávateľ žalobcu (MIDIKOV, s.r.o., SKA Metal, s.r.o.) - žalobca - odberateľ žalobcu (spoločnosti v Poľsku a Českej republike). Prepravu tovaru zabezpečil a zaplatil žalobca, ktorý si u prepravcov objednal prepravu tovaru z Belgicka a Holandska do Českej republiky.

Aj keď trasa prepravy tovaru prechádzala aj cez územie SR, z CMR prepravcu je zrejmé, že preprava sa začala uskutočňovať v Holandsku, resp. Belgicku (kde bol tovar naložený) a ukončila sa v Poľskej republike, resp. Českej republike (kde bol tovar vyložený u odberateľov žalobcu).

Keďže išlo o dodanie tovaru spojené s prepravou, podmienky na určenie miesta dodania tovaru sú stanovené v § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že miestom dodania je miesto, kde

sa preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať. V prejednávanej veci je Belgicko, resp. Holandsko, teda nie Slovenská republika, z čoho nepochybne vyplýva, že dodanie tovaru sa neuskutočnilo v tuzemsku a nie je predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Spoločnostiam MIDIKOV, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť a žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ v spojení s ods. 1 zákona o DPH.

V odvolaní žalobca namietal skutočnosti, ktoré už boli predmetom preskúmania v konaní pred súdom prvého stupňa. Žalobca sa domáhal v žalobe a taktiež v odvolaní toho, aby na jeho prípad boli aplikované závery rozsudku Európskeho súdneho dvora C-409/09, a to na dodávateľský vzťah spoločnosti MIDIKOV, s.r.o., resp. SKA Metal, s.r.o. - žalobca.

Európsky súdny dvor (teraz Súdny dvor Európskej únie) rozsudkom C-409/04 rozhodol, že :

1. Článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a/ prvý odsek Šiestej smernice Rady 77/388/EHS, zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000, sa majú vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v oboch týchto ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

2. Článok 28c A písm. a/ prvý odsek šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2000/65, sa má vykladať v tom zmysle, že odporuje tomu, aby príslušné orgány členského štátu dodania nútili dodávateľa, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňovali jeho právo na oslobodenie dodávky tovaru v rámci Spoločenstva od dane, aby následne zaplatil daň z pridanej hodnoty z tohto tovaru, keď sa zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé, pričom však nedôjde k preukázaniu účasti uvedeného dodávateľa na takomto podvode, pokiaľ však tento dodávateľ prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka v rámci Spoločenstva, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

3. Skutočnosť, že nadobúdateľ predložil daňovým orgánom členského štátu určenia vyhlásenie týkajúce sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, akým je predmetné vyhlásenie vo veci samej, môže byť doplnujúcim dôkazom na účely preukázania, že tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania, nemožno ho však považovať za určujúci dôkaz na účely oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane z pridanej hodnoty.

Rozsudok súdneho dvora C-409/04 vychádzal z iných skutkových okolností ako je tomu v prejednávanej veci. Teleos a iné spoločnosti predali mobilné telefóny spoločnosti Total Telecom Espana SA/Ercosys Mobil SA (ďalej len TT). Miesto určenia tovaru sa nachádzalo vo Francúzsku a v Španielsku. Teleos a iné spoločnosti boli len povinní poskytnúť tovar k dispozícii TT v sklade nachádzajúcom sa v Spojenom kráľovstve, pričom TT bola zodpovedná za pokračovanie prevozu do dohodnutého členského štátu. Teleos a iné spoločnosti dostali od TT po predaji nákladný list CMR, obsahujúci podpis TT, ktorý mal potvrdiť, že mobilné telefóny boli doručené do stanoveného miesta určenia. Príslušný orgán Spojeného kráľovstva v oblasti výberu dane z pridanej hodnoty spočiatku uznal tieto doklady ako dôkaz vývozu tovaru mimo územia Spojeného kráľovstva, takže uvedené dodávky boli oslobodené od dane z pridanej hodnoty a Teleos a iné spoločnosti mali právo na vrátenie dane zaplatenej na vstupe. Počas následných kontrol bolo v niektorých prípadoch zistené, že miesto určenia uvedené na nákladnom liste CMR bolo nesprávne, že v nich uvedení prepravcovia buď neexistovali, alebo neuskutočnili prepravu mobilných telefónov a že evidenčné čísla patrili neexistujúcim vozidlám alebo vozidlám nevhodným na prepravu takéhoto tovaru. Príslušný orgán Spojeného kráľovstva v oblasti výberu dane z pridanej hodnoty na základe toho dospel k záveru, že mobilné telefóny nikdy neopustili

Spojené kráľovstvo a v dôsledku toho začal vymáhať daň z pridanej hodnoty prislúchajúcu na tieto dodávky, pričom však uznal, že Teleos a iné spoločnosti sa na tomto podvode nijako nepodieľali. Vnútroštátny súd považoval za preukázané, že Teleos a iné spoločnosti nemali žiaden dôvod pochybovať o údajoch obsiahnutých v nákladných listoch CMR, ani o ich vierohodnosti, že tieto spoločnosti sa nepodieľali na žiadnom podvode a nevedeli o tom, že telefóny neopustili Spojené kráľovstvo.

Uvedený spor sa líši od prejednávanej veci v tom, že vo veci rozsudku súdneho dvora C-409/09 tovar fyzicky neopustil územie členského štátu dodania, pričom v prejednávanej veci správca dane dodanie tovaru nespochybňoval. Žalobca sa dovoľával aplikácie druhého výroku rozsudku súdneho dvora C-409/09, s tvrdením, že platí princíp nemožnosti postihovania tých daňových subjektov, ktoré konajú v dobrej viere. V danom prípade však prepravu tovaru zabezpečoval žalobca prostredníctvom spoločností CMW trade, spol. s r.o. a UNITED, s.r.o. Žalobca v žalobe ani v odvolaní nepopieral, že miesto nakladky tovaru bolo v Belgicku resp. Holandsku a miesto vykládky v Poľsku, resp. v Českej republike, len v zásade poukazoval na to, že tovar bol prepravovaný aj cez územie SR.

Vo veci rozsudku Súdneho dvora C-409/09 ako už bolo vyššie uvedené, bolo preukázané, že v prípade Teleos a iné spoločnosti, nemal dodávateľ žiaden dôvod pochybovať o údajoch obsiahnutých v nákladných listoch CMR, ani o ich vierohodnosti, čo však v tomto prípade vo vzťahu k žalobcovi nebolo preukázané, keďže sám zabezpečoval subdodávateľským spôsobom dodávku predmetného tovaru a mal teda vedomosť z akého miesta a do akého miesta sa dodávka tovaru realizovala.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu týkajúcu sa nepreskúmateľnosti rozhodnutia správcu dane z dôvodu absencie náležitostí ustanovených v § 30 zákona o správe daní a poplatkov, najvyšší súd zhodne so záverom krajského súdu uvádza, že z výroku dodatočného platobného výmeru je nesporné, že obsahuje ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodlo (§ 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní a poplatkov). Rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov sú náležité a presvedčivo odôvodnené tak, ako to upravuje § 30 ods. 3 druhá veta zákona o správe daní a poplatkov. Správca dane vyhodnotil doklady predložené žalobcom vo vzájomnej súvislosti so zisteniami a dokladmi zabezpečenými svojou vlastnou činnosťou. Pokiaľ išlo o rozdielny číselný údaj o rozdieli daní z pridanej hodnoty vo výrokovej časti a odôvodnení rozhodnutia, najvyšší súd toto tiež považuje len za zrejmú nesprávnosť. Údaj vyčíslený v záverečnom zhrnutí výsledkov kontroly na poslednej strane rozhodnutia súhlasí s vyčíslenou sumou vo výroku rozhodnutia, iný je len číselný údaj na predposlednej strane rozhodnutia správcu dane. Najvyšší súd poukazuje na to, že záväzný je výrok rozhodnutia, a tiež je potrebné poukázať na to, že medzi žalobcom a správcou dane nebola sporná výška vyčísleného rozdielu DPH, ale právne posúdenie realizovaného obchodu, z ktorého si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH.

Pokiaľ išlo o námietku, že pred správnym orgánom nebolo realizované ústne pojednávanie, najvyšší súd uvádza, že z ustanovení zákona, na ktoré poukázal žalobca, nevyplýva povinnosť správcu dane nariadiť ústne pojednávanie pred vydaním rozhodnutia. Ustanovenie § 11 zákona o správe daní a poplatkov upravuje spísanie zápisnice o ústnom pojednávaní a určuje jej náležitosti a ustanovenie § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní a poplatkov stanovuje právo daňového subjektu klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní. V tejto súvislosti krajský súd správne poukázal na to, že pred vydaním rozhodnutia vo veci bolo vykonané ústne pojednávanie na prerokovanie protokolu, nariadené na deň 21. marca 2011, pričom z obsahu tejto zápisnice je zrejmé, že žalobca sa k výsledkom kontroly nevyjadril a rovnako nevyužil ustanovenie § 15 ods. 10 zákona o správe daní a poplatkov, aby sa v lehote ôsmich pracovných dní od doručenia protokolu k nemu vyjadril.

Námietka žalobcu ohľadne prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nemá oporu v zisteniach vyplývajúcich z administratívneho spisu. Podľa § 15 ods. 17 o správe daní a poplatkov správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak



vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo. Daňová kontrola bola začatá 22. marca 2010. Dňa 24. augusta 2010 požiadal správca dane nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Nadriadený orgán žiadosti vyhovel a lehotu predĺžil do 22. marca 2011. O tejto skutočnosti bol žalobca upovedomený listom zo dňa 7. septembra 2010, ktorý prevzal dňa 13. septembra 2010. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 21. marca 2011, t.j. v lehote podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na uvedené závery sa s rozsudkom Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/142/2011-116 zo dňa 24. apríla 2012 stotožnil v celom rozsahu, preto ho podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko žalobca nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.