

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/6/2016
Identifikačné číslo spisu: 8013200664
Dátum vydania rozhodnutia: 24.01.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8013200664.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej PhD. v právnej veci žalobcu: MAGURA, s.r.o., Výšné Ružbachy, so sídlom Výšné Ružbachy č. 307, právne zastúpeného Daliborom Tverďákom, advokátom, so sídlom Krmanova č. 1, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/161550/2013 zo dňa 5. apríla 2013, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/30/2013-131 zo dňa 25.05.2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/30/2013-131 zo dňa 25.05.2016 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/161550/2013 zo dňa 5. apríla 2013, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Prešov č. 9712401/5/1189750/2012 zo dňa 22.06.2012, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) v sume 530 834,29 €, za zdaňovacie obdobie máj 2010.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že žalobca v žalobe namietal nezákonnosť dodatočného platobného výmeru správcu dane, ktorý obsahuje nesprávne ustanovenie § 165 ods. 2 daňového poriadku, ktorý nemohol byť v danom prípade aplikovaný. Túto námietku krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože z odôvodnenia dodatočného platobného výmeru je nesporné, že daňový úrad

aplikoval v konaní ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb., a že v danom prípade sa jedná o chybu v písaní, ktorá nemá za následok nezákonnosť dodatočného platobného výmeru.

K námietke ohľadom okolnosti, že daňová kontrola bola vykonávaná rozdielnymi daňovými úradmi, a to Daňovým úradom Stará Ľubovňa, pričom platobný výmer bol vydaný Daňovým úradom Prešov, v dôsledku čoho bolo konanie vykonané nepríslušným správcom dane, krajský súd uviedol, že daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010 bola začatá Daňovým úradom Stará Ľubovňa, ktorý bol miestne príslušným správcom dane žalobcu v čase začatia kontroly, pričom v priebehu konania došlo podľa zákona č. 479/2009 Z.z. s účinnosťou od 01. 01. 2012 k zmene v organizačnej štruktúre, v dôsledku ktorej za miestne príslušným správcom dane žalobcu stal Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad, a preto nemožno konštatovať, že vo veci konali nepríslušné orgány štátnej správy v oblasti daní a poplatkov.

Správca dane v odôvodnení dodatočného platobného výmeru jednoznačne popísal zistené rozdiely dane oproti dani uvedenej v daňovom priznaní žalobcom. Zistil, že za zdaňovacie obdobie máj 2010 žalobca vykázal nadobudnutie tovaru v tuzemsku v sume 2.850.195, 82 €, pričom podľa predložených dokladov bolo preukázané nadobudnutie tovaru v hodnote 2.793.864,73 €, čo činí rozdiel 56.331,09 €. Správca dane jednoznačne konštatoval, že žalobca v kontrolovanom období prijal službu, prepravu tovaru od zahraničnej osoby z iného členského štátu v celkovej sume 15.404,35 €, pretože miesto dodania služby podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH je tuzemsko, žalobca bol povinný podľa § 69 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH) povinný zaplatiť daň pri službe dodanej zahraničnou osobou z iného členského štátu v sume 2.926, 83 €. Splnenie tejto povinnosti v daňovom priznaní vykázal na riadkoch 07 a 08 a nie na riadkoch 11 a 12. Skonštatoval preto rozdiel dane v riadku 12 daňového priznania vo výške 2.926, 83 €. Vo vzťahu k odpočítaniu dane podľa § 51 ods. 1, § 52 až 54 zákona, v riadkoch 20 a 21 daňového priznania podrobne popísal zistený skutkový stav, ako aj faktúry predložené žalobcom, kde konštatoval rozdiel dane v riadku 21 daňového priznania 538.610, 38 €. Je preto zrejmé, akú daň správca dane zistil po daňovej kontrole a aké sú rozdiely dane uvedenej žalobcom v daňovom priznaní. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že žalobca si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane vo výške 538.610, 38 € pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, že výšku neoprávnene odpočítanej dane správca dane zistil z výšky ceny nadobudnutého tovaru a k nej prislúchajúcej dane upravenej podľa údajov uvedených v jednotlivých riadkoch daňového priznania (v daňovom priznaní žalobca uviedol nesprávnu výšku základu dane pri nadobudnutí tovaru v riadku 07 a 08, mal nesprávne zahrnúť aj prepravu tovaru) a jej výpočet v odôvodnení rozhodnutia uviedol. Súd sa z uvedených dôvodov nestotožnil s námietkou žalobcu, že správca dane a žalovaný neodôvodnili spôsob výpočtu dane zistenej daňovým úradom.

V danom konaní bola spornou otázka, či žalobca mal právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktorú si uplatnil za zdaňovacie obdobie máj 2010 v daňovom priznaní ako dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku, ak nadobudol tovar od dodávateľa v Poľskej republike, ktorý bol prepravený do Českej republiky a následne predaný žalobcom odberateľom v Poľskej republike. Bolo nesporné, že žalobca nadobudol tovar z Poľskej republiky pod slovenským identifikačným číslom pre daň, pričom preprava tohto tovaru skončila v Českej republike. Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie, a to aplikáciu § 17 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu, že miestom nadobudnutia tovaru nie je Česká republika, keďže preprava tovaru pokračovala ďalej do Poľskej republiky, teda do členského štátu konečnej spotreby. Podľa jeho názoru sa malo aplikovať ustanovenie § 17 ods. 2 zákona o DPH a ako miesto nadobudnutia tovaru mala byť považovaná Slovenská republika.

S uvedeným názorom žalobcu sa súd nestotožnil a túto námietku považoval za nedôvodnú. Krajský súd uviedol, že pri uplatňovaní DPH je rozhodujúce určenie miesta zdaniteľného obchodu. Uvedené pravidlo upravuje ustanovenie § 17 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého je miestom určenia nadobudnutia tovaru z iného členského štátu miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi. Miestom nadobudnutia tovaru v danom prípade bola Česká republika, pretože tam skončilo odosielanie, preprava tovaru k nadobúdateľovi. Súd sa z uvedeného dôvodu stotožnil s názorom žalovaného, ktorý aplikoval ustanovenie § 17 ods. 2 zákona o DPH, pretože žalobca objednával tovar

pod slovenskými identifikačným číslom, ktoré mu bolo pridelené v tuzemsku. Žalobca v danom prípade nepreukázal, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C - 536/08 a C - 539/08, ktorými bolo riešené uplatňovanie 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 v článku 28b bod 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 vydalo identifikačné číslo. Poukázal na článok 40, 41, 42 smernice Rady č. 2006/112/ES. Vychádzajúc z princípov určených predmetnou smernicou, žalobca mal pri takomto spôsobe obchodovania povinnosť zdať 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 zdať nadobudnutie tovaru v Slovenskej republike, avšak bez nároku na jej odpočítanie. Priznanú daň si však môže nárokovať na vrátenie, opraviť základ dane po preukázaní, že nadobudnutie tovaru bolo zdanené v Českej republike. Je však zrejmé, že žalobca takto nepostupoval a nepreukázal zdanenie nadobudnutého tovaru v Českej republike.

Krajský súd sa stotožnil aj s aplikáciou a odôvodnením ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH. 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 takto nadobudnutého tovaru z iného členského štátu.

Krajský súd sa vysporiadal aj s námietkou žalobcu ohľadom procesného postupu správcu dane, ktorý pred prerokovaním protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly dňa 18. 06. 2012, akceptoval vyjadrenie žalobcu predložené v ten istý deň, a ktoré bolo správcovi dane predložené po uplynutí zákonom stanovenej lehoty. Súd k danej námietke zaujal záver, podľa ktorého, takýto postup správcu dane nemožno považovať za nezákonný, pretože bolo na prospech žalobcu.

Ako opodstatnenú vyhodnotil námietku žalobcu, že dodatočné platobné výmery neboli vydané v zákonom stanovenej lehote, v dôsledku nesprávneho doručovania platobných výmerov nie zástupcovi žalobcu, ale priamo žalobcovi. V danom prípade správca dane dodatočný platobný výmer nedoručoval zákonným spôsobom splnomocnenému zástupcovi žalobcu Ing. O. D., ale priamo žalobcovi, pričom splnomocnený zástupca dodatočný platobný výmer prevzal až dňa 09. 11. 2012. V danom prípade sa jedná o procesné pochybenie správcu dane, ktoré však nemá za následok nezákonnosť rozhodnutia.

Správca dane pochybil aj v tom, že oznámenie o začatí daňovej kontroly nedoručoval ustanovenému zástupcovi žalobcu, ale priamo žalobcovi. Krajský súd v Prešove uviedol, že dňa 26. 07. 2011 bola správcovi dane doručená žiadosť, ktorou konateľka žalobcu žiadala z dôvodu nekompletnosti faktúr o posun začatia daňovej kontroly na deň 18. 08. 2011. V spise sa nachádza aj úradný záznam zo dňa 01. 08. 2011, z ktorého vyplýva, že dňa 26. 07. 2011 požiadal zástupca žalobcu o preloženie daňovej kontroly zo dňa 01. 08. 2011 na 08. 08. 2011. Správca dane akceptoval uvedenú žiadosť a daňová kontrola sa začala 08. 08. 2011. Správca dane mal v danom prípade aplikovať ustanovenie § 9 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého, ak v tej istej veci koná daňový subjekt a ním zvolený zástupca a ich konanie si odporuje, rešpektuje správca dane konanie daňového subjektu. V danom prípade správca dane uvedeným spôsobom nepostupoval, avšak táto neodstrániteľná vada nemá takú závažnú povahu, aby spôsobila nezákonnosť daňovej kontroly, ako aj celého konania. Žalobca v žalobe nenamietal, že by týmto postupom správcu dane mu bolo zabránené uplatňovať svoje práva v daňovom konaní.

Na základe uvedených dôvodov krajský súd žalobu zamietol a o trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p.

II.

Voči rozsudku Krajského súdu v Prešove podal žalobca v zákonom určenej lehote odvolanie, v ktorom uviedol, že okrem nesprávneho právneho posúdenia veci súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam, keďže nie je pravdou, že by žalobca v odvolaní nenamietal potrebu zákonného doručovania písomností. Základnou podmienkou vzniku daňovej povinnosti alebo priznania práva v daňovom konaní je dodržanie riadneho spôsobu doručovania. Celé daňové konanie je postihnuté vadou nesprávneho doručovania písomností, všetkých rozhodných dokumentov, ktoré boli doručované nesprávne subjektu.

Poukázal aj na odvolanie v daňovom konaní, v ktorom namietal porušenie procesných práv, pretože nebol riadne poučený a kontrola teda nebola vykonávaná v súlade s príslušnými predpismi. Je zrejmé, že žalobca v podanom odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru poukázal na vadu v konaní správcu dane, ktorá má vplyv na zákonnosť rozhodnutia a namietal zákonnosť vykonania daňovej kontroly. Uviedol, že v rozhodnutí Krajského súdu v Prešove sp. zn. 5S/30/2013 zo dňa 19. 03. 2014 sa prvostupňový súd stotožnil s námietkou žalobcu o nesprávnosti doručovania písomností, čo malo za následok zrušenie rozhodnutia žalovaného, pričom došlo k zmene právneho názoru súdu 1. stupňa bez záväzného právneho názoru odvolacieho súdu. Na základe nezmeneného skutkového stavu nemôže, podľa jeho názoru, dôjsť k zmene stanoviska prvostupňového súdu, pretože takýto postup je v rozpore s princípom právnej istoty.

Vada nesprávneho doručovania bola odvolaciu orgánu v čase rozhodovania o odvolaní známa a bolo jeho povinnosťou na túto okolnosť prihliadnuť, chybu odstrániť alebo uložiť odstránenie nedostatkov správcovi dane. Nezákonosť postupu správcu dane pri vykonaní daňovej kontroly má podstatný vplyv na výrok rozhodnutia. Z odôvodnenia rozhodnutia súdu nevyplýva, ako dospel k záveru, že tieto vady sú neodstrániteľné v ďalšom konaní. Neodstrániteľnosť chýb konania správcu dane nemôže ísť na vrub daňového subjektu. Žalobca nebol povinný uvedený postup správcu dane namietat a žalovaný bol povinný napraviť protizákonnosť tohto postupu z úradnej povinnosti, dôkazom čoho je aj skutočnosť, že dodatočný platobný výmer, ktorý sa prvotne doručoval priamo žalobcovi, vrátil žalovaný pre jeho neplatnosť správcovi dane s pokynom, aby uvedený dodatočný platobný výmer doručil v zmysle zákona. Nesprávne doručovanie písomností má za následok ich nulitosť a nemôžu vyvolávať žiadne právne účinky. Nesprávne doručenie oznámenia o vykonaní daňovej kontroly a upovedomenia o predĺžení lehoty na jej výkon zakladá jej nezákonnosť, teda aj nezákonnosť Protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly. V tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010, ohľadom priebehu nezákonne získaného dôkazu na zákonnosť rozhodnutia.

Žalobca ďalej namietal, že v rozhodnutí žalovaného nedošlo k ozrejmieniu spôsobu výpočtu dane, keďže v ňom nie je vymedzený základ dane a ani spôsob ako sa správca dane k základu dane dopracoval a dokonca ani len sadzba dane, na základe ktorej mala byť určená daňová povinnosť. Absencia vymedzenia základu dane, spôsob jeho výpočtu a sadzby dane spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre jeho nezrozumiteľnosť. Napriek tomu, že Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušil prvotné rozhodnutie, nezaujal k nepreskúmateľnosti rozhodnutia žiadne stanovisko a na základe nezmeneného skutkového stavu došlo k zmene právneho názoru prvostupňového súdu. Nedostatočné odôvodnenie dodatočného platobného výmeru je v rozpore s ustanovením § 30 zákona č. 511/1992 Zb. a absencia vymedzenia základu dane, spôsobu výpočtu základu dane spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre jeho nezrozumiteľnosť.

Podľa žalobcu, správca dane vydal dodatočný platobný výmer v rozpore s § 44 ods. 6 písm. b), v spojení s § 15 ods. 13 a § 30 a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31. 12. 2011, keď nedodrжал zákonom stanovenú lehotu pre jeho vydanie. Podľa názoru žalobcu, nedodržanie lehoty pre vydanie rozhodnutia má za následok jeho nezákonnosť.

Žalobca zaujal stanovisko a namietal právny názor súdu 1. stupňa ohľadom dátumu začatia daňovej kontroly, keď zo strany správcu dane nebolo aplikované ustanovenie § 9 ods. 5 zákona o správe daní. I

keď krajský súd zotrval na svojom predchádzajúcom názore, túto vadu považoval za neodstrániteľnú, nie však za tak závažnú, aby spôsobila nezákonnosť daňovej kontroly. K zmene právneho názoru prvostupňového súdu došlo bez toho, aby došlo k zmene skutkových okolností a záväzného právneho názoru druhostupňového súdu. Podľa jeho názoru, nezačatie daňovej kontroly v zákonom stanovenom termíne je okolnosťou majúcou zásadný vplyv na výrok napádaného rozhodnutia, pričom táto vada bola žalobcom v žalobe namietaná.

V ďalšej časti žalobca poukázal na svoj výklad ohľadom aplikácie § 74 ods. 2 daňového poriadku a uviedol, že procesné vady namietané žalobcom v žalobe, majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a žalovaný bol povinný sa nimi zaoberať.

V danom prípade prvostupňové rozhodnutie správcu dane obsahuje vo svojom výroku nesprávne označenie zákonného ustanovenia, na základe ktorého bolo vydané. Citoval ustanovenie § 165 ods. 2 daňového poriadku, § 30 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. v účinnom znení a uviedol, že uvedenie nesprávneho ustanovenia vo výroku rozhodnutia má za následok jeho nezákonnosť. Uvedenú vadu nie je možné napraviť v rámci odôvodnenia rozhodnutia. Bez právneho významu zostáva skutočnosť, či vyrubovacie konanie bolo vykonané v súlade s ustanovením § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.

Žalobca zotrval aj na námietke konania nepríslušným správcom dane, postupom ktorého došlo k porušeniu práva na zákonného daňového kontrolóra. Ak došlo k zániku Daňového úradu Stará Ľubovňa, zaniklo tým aj poverenie na výkon daňovej kontroly vydané týmto úradom dňa 12. 08. 2011 a kontrolóri vykonávali daňovú kontrolu bez poverenia. Uvedená skutočnosť má za následok nezákonnosť zloženia kontrolnej skupiny a samotnej kontroly. Zmena príslušnosti daňového úradu nebola žalobcovi oznámená a táto nevyplývala ani z dodatočného platobného výmeru ani z rozhodnutia žalovaného.

Žalobca namietal správnosť procesného postupu správcu dane, ktorý v rozpore s ustanovením § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. prihliadal na vyjadrenie žalobcu predložené 18. 06. 2012, po uplynutí lehoty na jej predloženie. Správca dane teda prerokoval protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly bez toho, aby mal k dispozícii vyjadrenie žalobcu. Žalobca túto skutočnosť nenamietal v zápisnici o prerokovaní protokolu, pretože konal vo viere v zákonnosť postupu správcu dane. Správca dane zavádzal, keď konštatoval, že daňový subjekt predložil svoje vyjadrenie dňa 15. 06. 2012. Zo spisu vyplýva, že predmetné vyjadrenie bolo správcovi dane doručené dňa 19. 06. 2012, teda po prerokovaní protokolu.

Žalobca vyjadril nesúhlas s názorom krajského súdu, týkajúcim sa nedôvodnosti hmotnoprávných námietok žalobcu. Z dokladov predložených správcovi dane vyplýva, že preprava tovaru z Českej republiky pokračovala do Poľskej republiky a miestom nadobudnutia tovaru nie je Česká republika. Z obsahu spisu nevyplýva, že by správca dane vykonal dokazovanie smerom k objasneniu okolností ohľadom zahraničných subjektov. Správca dane mohol v rámci medzinárodnej výmeny informácií zisťovať, či nadobudnutie dotknutého tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom skončila preprava tovaru. Výsledok medzinárodného dožiadania nie je obsahom spisu, pričom krajský súd sa s neúplnosťou administratívneho spisu žiadnym spôsobom nevyšporiadal.

Krajský súd v Prešove v odôvodnení svojho rozsudku konštatoval, že žalobca nadobudol tovar v Poľskej republike pod slovenským identifikačným číslom pre daň a preprava tovaru skončila v Českej republike, avšak nestotožnil sa s názorom žalobcu, že správne sa malo aplikovať ustanovenie § 17 ods. 2 zákona o DPH a miestom nadobudnutia tovaru mala byť Slovenská republika. Postup súdu je v zjavnom logickom rozpore, pretože nie je možné postupovať dvoma odlišnými postupmi pri argumentácii týkajúcej sa miesta nadobudnutia tovaru z iného členského štátu a aplikácie ustanovenia § 17 ods. 2 zákona o DPH. Z predmetného ustanovenia vyplýva, že v prípade, ak nadobúdateľ tovaru nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odosielanie alebo preprava tovaru, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa bude považovať členský štát, ktorým nadobúdateľovi pridelil identifikačné číslo pre daň, teda v tomto prípade Slovenská republika. Takúto skutočnosť žalobca v konaní pred správcom dane a žalovaným nepreukázal, napriek tomu krajský súd neuznal ako miesto dodania tovaru Slovenskú republiku. Ak by nebola Slovenská republika miestom

dodania tovaru, tak by žalobcovi nevznikla daňová povinnosť na úhradu DPH a slovenský správca dane by nebol oprávnený vyrubiť dodatočným platobným výmerom rozdiel DPH. Žalobca uviedol, že ak sa určí ako miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu Slovenská republika, platiteľ je registrovaný pre daň v Slovenskej republike a podniká v zahraničí, sú splnené všetky podmienky pre aplikáciu § 49 ods. 6 zákona o DPH. Podľa jeho názoru, boli splnené všetky zákonné podmienky pre vykonanie odpočtu DPH a nebol dôvod, aby mu tento nárok nevznikol. Tovar bol použitý na podnikanie v zahraničí a možnosť odpočtu DPH je v takomto prípade postavená na roveň tomu, ako by táto činnosť bola vykonávaná v tuzemsku. Miestom nadobudnutia tovaru bola s odkazom na ustanovenie § 17 ods. 2 zákona o DPH Slovenská republika, a preto mohol žalobca realizovať svoje právo na odpočet DPH podľa § 49 ods. 1, 2 a 6 zákona o DPH a zároveň právo uplatniť si odpočet tejto dane podľa § 51 ods. 1 písm. c) zákona o DPH.

Žalobca v odvolaní namietal aj nesprávnosť postupu žalovaného, ktorý namiesto citácie príslušných zákonných ustanovení zákona o DPH alebo zákona o správe daní, citoval ustanovenia smernice ES napriek tomu, že jej obsah mal byť v celom rozsahu implementovaný do vnútroštátneho právneho poriadku, čím je daná zmatečnosť, nejasnosť a nepreskúmateľnosť postupu daňovej kontroly a jej záverov.

Rozhodnutia Európskeho súdneho dvora, na ktoré poukazoval súd v odôvodnení napádaného je rozhodnutia riešil iný prípad a nemožno ho aplikovať na danú vec.

Žalobca namietal, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci, keďže z predloženého administratívneho spisu nevyplýva, či správca dane alebo žalovaný vykonali dokazovanie o okolnostiach nadobudnutia dotknutého tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončila preprava tovaru a či v tomto štáte bolo dotknuté nadobudnutie predmetom dane. V tomto smere mal v rámci medzinárodnej výmeny informácií zistiť, či nadobudnutie dotknutého tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte. V prípade zdanenia dotknutého tovaru v tuzemsku, ako aj v inom členskom štáte by došlo k dvojitému zdaneniu. Žalobca namietal nezákonnosť protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly, majúcom za následok nemožnosť jeho využitia v konaní. K týmto námietkam nezaujal krajský súd žiadne stanovisko.

Žalobca poukázal aj na neúplnosť spisov správneho orgánu, a to chýbajúce účtovné doklady, informácie poskytnuté v rámci medzinárodnej výmeny informácií, pričom uvedený nedostatok spôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia, k čomu krajský súd nezaujal žiadne stanovisko.

Na základe uvedeného žiadal odvolací súd, aby zmenil rozhodnutie Krajského súdu v Prešove tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, vráti vec žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi prizná náhradu trov konania, prípadne rozsudok Krajského súdu v Prešove zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu zo dňa 19. 08. 2016 uviedol, že žalovaný sa dostatočne vysporiadal s námietkami žalobcu v odvolacom konaní a zotrval na svojom stanovisku zo dňa 27. 09. 2013.

Rozsudok Krajského súdu v Prešove považuje za správny, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci.

Nie je v kompetencii žalovaného vyjadrovať sa k námietkam o nedostatočnosti odôvodnenia súdneho rozhodnutia.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu a dospel k záveru, že tomuto odvolaniu nemožno priznať úspech.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O. s. p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk.

V správnom súdnictve preskúmajú súde na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O.s.p.).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t. j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Nie je preto úlohou najvyššieho súdu v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v správnom súdnictve prehodnocovať správnosť záverov krajského súdu na základe nesúhlasu odvolateľa s takýmito závermi. Účelom konania v správnom súdnictve je poskytnutie súdnej ochrany pred tvrdeným nezákonným rozhodnutím.

Ak také rozhodnutie na základe zistení krajského súdu bolo vydané v konaní, ktoré netrpí vadou spôsobilou ovplyvniť jeho zákonnosť a krajský súd svoje zistenie presvedčivo a s poukazom na procesné ustanovenia náležite odôvodní, niet dôvodu, aby odvolací súd napadnuté rozhodnutie prvostupňového súdu zrušil.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona. Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. 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 v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa, ako aj konanie,

ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci, spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní, uvádza nasledovné:

Podľa ust. § 165 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

Daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj zákon o správe daní alebo zákon č. 511/1992 Zb.) v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Podľa ust. § 165b ods. 1 daňového poriadku, s účinnosťou od 30. decembra 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.

V danom prípade bol predmetom súdneho prieskumu postup a rozhodnutia správcu dane a žalovaného, týkajúce sa zdaňovacieho obdobia máj 2010, vydané na základe daňovej kontroly začatej na základe oznámenia zo dňa 14.07.2011, doručeného žalobcovi dňa 19. 07. 2011, a preto bolo potrebné na postup daňových orgánov a vydané rozhodnutia aplikovať právny predpis účinný do 31. 12. 2011, a to zákon č. 511/1992 Zb. Konanie daňových orgánov po 30.12.2012 bolo podriadené ustanoveniam zákona č. 563/2009 Z.z.

Podľa § 9 zákona č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, k 1. januáru 2012 Minister financií Slovenskej republiky určí vnútornú organizačnú štruktúru daňových úradov a zriadi pobočky daňových úradov a kontaktné miesta daňových úradov.

Zákonom je zriadených 8 daňových úradov v sídlach VÚC. Na zabezpečenie výkonu činností Daňového úradu sa môžu na návrh riaditeľa daňového úradu zriadiť pobočky a kontaktné miesta daňového úradu ako jeho organizačné zložky. Pobočka daňového úradu je len organizačnou zložkou daňového úradu.

V danom prípade po vytvorení pobočky Daňového úradu Prešov v Poprade došlo len k zmene pobočky vykonávajúcej daňovú kontrolu, nedošlo k zmene daňového úradu vykonávajúceho kontrolu, a preto námietka žalobcu smerujúca k nepríslušnosti pobočky Poprad Daňového úradu Prešov nie je dôvodná. Dodatočný platobný výmer je podpísaný oprávneným subjektom, riaditeľom odboru kontroly Daňového úradu Prešov a opatrený pečiatkou tohto daňového úradu.

Podľa § 17 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., ak má adresát zástupcu s plnomocenstvom pre celé daňové konanie, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi. Ak má však adresát osobne v daňovom konaní niečo vykonať, doručuje sa písomnosť jemu i jeho zástupcovi.

Krajský súd v Prešove vychádzal vo svojom rozhodnutí zo skutkových zistení, ktoré neboli medzi

účastníkmi konania sporné. Sporný bol len výklad jednotlivých ustanovení právnych predpisov, podľa ktorých správca dane postupoval. Žalobca vo svojich podaniach taktiež namietal nedodržanie procesných ustanovení správcom dane, čo má podľa neho vplyv na zákonnosť dodatočného platobného výmeru a rozhodnutia žalovaného. V priebehu samotného výkonu kontroly správcom dane, žalobca nenamietal nesprávne doručovanie písomností daňových orgánov, naopak, všetkých úkonov pred správcom dane sa zúčastňoval splnomocnený zástupca daňového subjektu Ing. O. D., ako to vyplýva so spisového materiálu, s ktorým sa najvyšší súd oboznámil pri preskúmaní rozhodnutí žalovaného v iných konaniach týkajúcich sa nárokov žalobcu na odpočet DPH za jednotlivé kontrolované obdobia. Na základe uvedených dôvodov, v zhode s názorom prvostupňového súdu dospel aj odvolací súd k názoru, že procesné pochybenie správcu dane spočívajúce v nesprávnom doručovaní písomností priamo daňovému subjektu a nie jeho splnomocnenému zástupcovi, nespôsobilo porušenie práv žalobcu na zastúpenie. Daňové orgány komunikovali so splnomocneným zástupcom žalobcu, vykonávali dokazovanie s jeho súčinnosťou, jemu bol doručený protokol o zisteniach vyplývajúcich z kontroly a sním bol aj reálne prerokovaný. Dodatočný platobný výmer, z ktorého vyplývali pre žalobcu povinnosti, bol doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 09. 11. 2012 a nie je ho možné považovať za nulitný ako sa domnieva žalobca.

Splnomocnený zástupca žalobcu prevzal osobne dňa 05. 06. 2012 výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a jeho prerokovanie, ktoré bolo určené na deň 18. 06. 2012. V danom prípade daňová kontrola začala dňa 08.08.2011 a skončila dňom prerokovania protokolu v lehote určenej v ustanovení § 15 ods. 17 zákona číslo 511/1992 Zb., a preto zistenia uvedené v protokole nie je možné považovať za nezákonne získaný dôkaz, tak ako sa domáhal žalobca v odvolaní s poukazom na právny názor Ústavného súdu Slovenskej republiky vyjadrený v jeho rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 24/2010, týkajúci sa dodržania lehoty na výkon kontroly preto nie je aplikovateľný na daný prípad. V danom prípade začala daňová kontrola 08.08.2011 a ukončená bola dňom prerokovania protokolu, dňa 18.06.2012, t. j. pred uplynutím maximálnej lehoty podľa § 15 ods. 17 zákona.

Čo sa týka námietky žalobcu smerujúcej voči nezákonnosti dodatočného platobného výmeru zo dňa 22. 06. 2012 z dôvodov, že nebol vydaný v zákonom určenej lehote, zaujal Najvyšší súd Slovenskej republiky stanovisko v rozhodnutiach týkajúcich sa tých istých účastníkov konania avšak iných zdaňovacích období, ktorými zrušil rozhodnutia Krajského súdu v Prešove a vrátil mu ich na ďalšie konanie, podľa ktorého: „z ustanovenia § 74 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Žalobca v odvolaní zo dňa 16.11.2012 z procesných väd namietal iba, že dodatočný platobný výmer nebol vydaný v zákonnej lehote 15 dní od skončenia daňovej kontroly a z tohto dôvodu ide o nezákonné rozhodnutie. Dôvody odvolania smeroval aj k meritu veci a v doplnení odvolania predložil odborné stanovisko 4/2012 vypracované znalcom Ing. O. W., G., vo veci uplatnenia nároku na odpočítanie dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že sa vyrovnal so všetkými skutočnosťami, ktoré urobil daňový subjekt spornými v rámci odvolacieho konania. Pokiaľ ide o nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia, táto skutočnosť nemá za dôsledok nezákonnosť rozhodnutia. V týchto prípadoch je ochrana zabezpečovaná v rámci konania proti nečinnosti orgánov verejnej správy podľa § 250t OSP. Právny význam uvedeného ustanovenia je daný iba v súvislosti s lehotami ovplyvňujúcimi samotnú daňovú povinnosť, a to zánik práva vyrubiť daň a rozdiel dane podľa § 69 Daňového poriadku.

Nedodržanie v zákonom určenej procesnej lehote na vydanie rozhodnutia preto ani v danom prípade nie je takou vadou, ktorá by mala vplyv na jeho zákonnosť.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

Podľa ust. § 17 ods. 1 až 4 zákona o DPH, miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.

Ak nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideli 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 pridelil 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.

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.

Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu pri trojstrannom obchode podľa § 45 je miesto podľa odseku 1, ak

a) prvý odberateľ preukáže, že tovar nadobudol na účely následného dodania tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo 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 súhrnnom výkaze podľa § 80,

c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a

d) odoslanie alebo preprava tovaru sa uskutoční podľa § 45 ods. 1 písm. a).

Podľa ust. § 45 ods. 1 až 4 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 priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu,

b) osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,

c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,

d) tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet,

e) druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí, a

f) druhý odberateľ je osobou povinnou platiť daň.

Ak sú splnené podmienky pre trojstranný obchod podľa odseku 1, prvý odberateľ nie je povinný platiť daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a nadobudnutie tovaru u tejto osoby sa považuje za zdanené.

Pri trojstrannom obchode prvý odberateľ vyhotoví pre druhého odberateľa faktúru, ktorá nebude obsahovať sumu dane a v ktorej uvedie, že ide o trojstranný obchod.

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 a adresa prvého odberateľa.

Do ustanovenia § 17 zákona o DPH, boli transponované čl. 40 až 42 (čl. 28b bod A ods. 2 tretí pododsek šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS) Smernice Rady 2006/112/ES, podľa ktorých, za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia článku 40, sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 2 ods. 1 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. 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.

Podľa článku 167 uvedenej smernice (čl. 17 ods. 1 šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS), právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vznikla daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

V posudzovanom prípade bolo preukázané, že žalobca si objednal u poľských spoločností, VIMEX S.A.; KUPSIK Sp., FABRYKA OKIEN MAJEWSKI Sp., MARITEX Sp., F:H: BAUSTAL Sp., ART-STAL Sp., BEKARA Sp., PROGRES tovar, pri ktorom použil slovenské IČ DPH. Bolo zistené, že preprava tovaru začala Poľskej republike a skončila v Českej republike, kde bol tovar následne predaný. Žalobca v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie máj 2010, deklaroval nadobudnutie tovaru v tuzemsku od uvedených dodávateľov, v sume 2.850.195,82 €. Podľa predložených dokladov bolo správcom dane zistené, že žalobca nadobudol tovar v hodnote 2.793.864,73 €, čo činí rozdiel 56.331,09 €. Do hodnoty nadobudnutého tovaru uvedenej v riadku 07 daňového priznania, žalobca zahrnul aj dopravu v celkovej sume 15.404,35 €. Správca dane z celkovej deklarovanej výšky DPH z nadobudnutého tovaru 541.537, 21 €, túto znížil o odpočítateľnú položku DPH, prislúchajúcu uskutočnenej preprave vo výške 2.926, 83 € (541.537, 21 - 2.926, 83 = 538.610,38). Dodávatelia na faktúrach nezaúčtovali DPH, pričom žalobca vo svojom daňovom priznaní uviedol daň, ktorú je povinný zaplatiť z nadobudnutia tovaru a zároveň si uplatnil právo na odpočítanie tejto dane.

Keďže miestom dodania tovaru v oboch prípadoch je Česká republika, dodávky tovaru neboli predmetom dane podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH. Keďže tovar bol predávaný mimo územia Slovenskej republiky, žalobca uskutočnil transakciu, ktorá nie je predmetom DPH v Slovenskej republike, a teda správca dane mu neuznal právo na odpočítanie DPH z predmetných faktúr.

Problematikou odpočtu DPH v skutkovo totožnom prípade sa Najvyšší súd Slovenskej republiky zaoberal v rozsudku č. k. 3Sžf/1/2016 zo dňa 24.05.2017, v ktorom uviedol: „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 došlo v členskom štáte, kde sa skončila preprava tovaru.

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 sa 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. 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 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.

Ak teda 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 v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH 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. 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 skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Zákaz odpočítania dane z nadobudnutia tovaru v členskom štáte, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň, vyriekol Súdny dvor v rozsudku v spojených prípadoch C - 536/08 a C-539/08.

Podľa rozsudku ESD C-536, 539/08: „... je nesporné, že tovar zdanený z titulu nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ktoré je podľa čl. 28b A ods. 2 prvého odseku šiestej smernice považované za uskutočnené v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, nebol do tohto členského štátu skutočne dovezený.

Za týchto podmienok nemožno uvedené plnenia považovať za plnenia, ktoré zakladajú "právo na odpočet" v zmysle článku 17 šiestej smernice. V dôsledku toho sa na také nadobudnutie v rámci Spoločenstva nemôže vzťahovať všeobecná úprava odpočtu upravený v uvedenom článku.

Je potrebné zdôrazniť, že takýto všeobecný režim odpočtu dane, upravený v článku 17 šiestej smernice, nemôže v situácii, aká je vo veci samej, nahradiť osobitný režim upravený v článku 28b A ods. 2 druhom odseku tejto smernice, ktorý vychádza z mechanizmu zníženia základu dane umožňujúceho korigovať dvojité zdanenie.

Okrem toho, keby bol v takom prípade priznaný nárok na odpočet, hrozilo by, že bude narušený potrebný účinok článku 28b A ods. 2 druhého a tretieho odseku šiestej smernice vzhľadom na to, že zdaniteľná osoba, ktorej bol priznaný nárok na odpočet v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, by už nebola motivovaná preukázať zdanenie dotknutého nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte, v ktorom došlo k ukončeniu odoslania alebo prepravy. Takéto riešenie by mohlo nakoniec ohroziť použitie základného pravidla, ktoré stanovuje, že sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci spoločenstva považuje miesto, kde sa tovar nachádza pri ukončení odoslania alebo prepravy, teda v členskom štáte, kde dochádza ku konečnej spotrebe, čo je cieľom prechodnej úpravy .

Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 2 a 3, ako aj článok 28b A ods. 2 šiestej smernice sa musia vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá sa nachádza v situácii opísanej v prvom odseku tohto posledného uvedeného ustanovenia, nemá právo na okamžitý odpočet DPH, ktorou je na vstupe zaťažené nadobudnutie tovaru v rámci spoločenstva.“

V konaní nebolo zo strany žalobcu preukázané zdanenie nadobudnutia tovaru v členskom štáte skončenia odoslania alebo prepravy tovaru, t. j. dvojité zdanenie a správca dane postupoval v súlade so zákonom, ak na daný prípad aplikoval výklad príslušného článku šiestej smernice v spojitosti so Smernicou č. 2006/112/ES Európskym súdnym dvorom, týkajúci sa úpravy odpočtu DPH v obdobnom prípade.“

S uvedeným právnym názorom, ktorý sa vzťahuje aj na prejednávajúcu vec, sa senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky stotožňuje.

Z obsahu dodatočného platobného výmeru ako i žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného súd zistil, že rozhodnutia daňových orgánov obsahovali náležitosti vyžadované ust. § 30 zákona č. 511/1992 Zb. (dodatočný platobný výmer zo dňa 22.06.2012), resp. § 63 zákona č. 563/2009 Z.z. (žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, vydané po 30.12.2012)

K odvolacej námietke žalobcu, týkajúcej sa uvedenia nesprávneho ustanovenia vo výroku dodatočného platobného výmeru odvolací súd uvádza, že nesprávne uvedenie § 165 ods. 2 namiesto ustanovenia § 165 ods. 5 zákona číslo 563/2009 Z.z., ktoré je len doplňujúcou, prechodnou, procesnou, právnou úpravou, týkajúcou sa aplikácie právnej normy v dôsledku zmeny právneho predpisu, nie je vadou, ktorá by spôsobila nezákonnosť rozhodnutia, keďže toto bolo vydané v súlade s účinným hmotnoprávnym predpisom, podľa § 44 ods. 6 písm. b) zákona č. 511/1992 Zb., ktorý je vo výroku uvedený.

Z dodatočného platobného výmeru najvyšší súd zistil, že správca dane na strane 6 až 9 špecifikoval faktúrované položky, z dokladov predložených daňovým subjektom, celkom vo výške 2.793.864,73 €.

Výška DPH platná v danom účtovnom období pre územie Slovenskej republiky, a to 19%, je všeobecne známa, daná zákonom, túto nie je potrebné dokazovať, a preto neuvedenie danej informácie o sadzbe DPH v dodatočnom platobnom výmere, nepovažuje súd za vadu, ktorá by spôsobila nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Žalobca ako podnikateľ, ktorý je povinný podávať daňové priznania, viesť riadne účtovníctvo, domáhajúci sa odpočtu DPH (v tomto prípade nemal pochybnosti o výške DPH), sa nemôže dovolávať neznalosti výšky DPH a v dôsledku toho aj nepreskúmateľnosti jej výpočtu z daňového základu, ktorý sám uviedol.

Nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane nevidí odvolací súd ani v okolnosti, že okrem citácie vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré na daný prípad aplikoval, uviedol na podporu svojho právneho názoru aj príslušné články Smernice Rady 2006/112/ES, ktorými je každý členský štát viazaný, z ktorých vnútroštátna právna úprava v oblasti DPH vychádza ako aj výklad príslušných noriem judikatúrou ESD, ktorá sa týka totožnej problematiky. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí riadne vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami, logicky a právne správne svoje rozhodnutie odôvodnil.

V konaní pred daňovými orgánmi ani počas súdneho prieskumu žalobca nerozporoval skutkové zistenia správcu dane, týkajúce sa uplatneného nároku žalobcu na odpočet DPH z predložených faktúr, súd preto v konaní nepostupoval v rozpore so zákonom, ak vychádzal zo skutkového stavu zisteného správnym orgánom (§ 250i ods. 1 O.s.p.) a nevykonával vlastné zisťovanie z faktúr predložených ku kontrole správcovi dane. Zároveň bolo povinnosť žalobcu pri uplatnení nároku na počet DPH preukázať, či predmet dodávky bol zdanený iným členským štátom (za účelom predchádzania dvojitému zdaneniu), nebolo preto povinnosťou správcu dane takýto dôkaz vykonať, ako to vo svojej námietke uviedol žalobca.

Ohľadom námietky žalobcu, že nepodal vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole č. 9712401/5/488539/2012 zo dňa 21.05.2012 v určenej lehote, čo je v rozpore s konštatovaním správcu dane uvedenom v jeho dodatku zo dňa 18.06.2012, odvolací súd uvádza, že napriek nedodržaniu lehoty žalobcom na podanie vyjadrenia, správca dane reflektoval na jeho oneskorené podanie, čo však v žiadnom prípade nie je na ujmu práv žalobcu a nespôsobuje vadu, ktorá by mala vplyv na zákonnosť postupu správcu dane alebo rozhodnutia.

Okolnosť, že Krajský súd v Prešove po tom, ako jeho predchádzajúce rozhodnutie vo veci zo dňa 19. 03. 2014 bolo zrušené uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžf/60/2014 došiel k iným právnym názorom, nemožno považovať za porušenie princípu právnej istoty. Dôsledkom zrušenia rozhodnutia, je strata jeho právnej záväznosti a nemožno sa dovolávať jeho účinkov či už voči účastníkom konania alebo konajúceho súdu. Krajský súd v Prešove rešpektoval právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, riadne vyhodnotil skutkový stav tak ako bol zistený daňovými orgánmi, vysporiadal sa s relevantnými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie dostatočne odôvodnil.

Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, odvolací súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06) v zmysle ktorej, všeobecný súd (prvostupňový, ale aj odvolací) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov potvrdil rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/30/2013-173 zo dňa 25.05.2016 podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods. 1 O.s.p., pretože je vecne správny a v jeho konaní ani v postupe daňových orgánov nezistil vadu, ktorá by mala vplyv na zákonnosť vydaných rozhodnutí.

O trovách konania rozhodol podľa ust. § 224 ods. 2 v spojení s ust. § 246c ods. 1 O.s.p. s prihliadnutím na ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, žalobcovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 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.