

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/7/2016
Identifikačné číslo spisu: 8013200666
Dátum vydania rozhodnutia: 12.07.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8013200666.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a zo sudcov JUDr. Soni Langovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: MAGURA, s.r.o., Vyšné Ružbachy, IČO: 36 445 037, Vyšné Ružbachy č. 307, zastúpený: Mgr. Dalibor Tverďák, advokát, Krmanova 1, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/161604/2013 zo dňa 5. apríla 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/32/2013-131 zo dňa 14. októbra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/32/2013-131 zo dňa 14. októbra 2015 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi právo na 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 a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/161604/2013 zo dňa 5. apríla 2013, ktorým žalovaný v daňovom odvolacom konaní potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov č. 9412401/5/1200067/2012 zo dňa 22.06.2012, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ 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 č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 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 len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty sume 926 315,96 € za zdaňovacie obdobie november 2010, s odôvodnením, že daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období nakúpil tovar od dodávateľov spoločnosti: SENEM COMPONENTS, Sp., Jana Sobieskiego 07, 41-300 Dobrowa Górnica, IČ DPH: PL 6291829107, MARITEX, Sp. z o.o., Al. Jozefa Pilsudskiego 92,

41-308 Dobrowa Górnica, IČ DPH: PL 6290012143, PARTNER STEEL Sp. z o.o., Zwirki Wigury 7, 43-190 Mikołow, IČ DPH: PL 8992582155, CENTROZLOM WROCLAW, S.A., Robotnicza 16, 53-608 Wrocław, IČ DPH: PL 8960001712, WYROBY HUTNICZE ART-STAL, Sp. z o.o., Sidorska 82, 21-500 Biala Podlaska, IČ DPH: PL 5372397947. Faktúry vystavené dodávateľmi daňového subjektu neobsahovali uplatnenú sadzbu dane z pridanej hodnoty. Plateľ dane - spoločnosť MAGURA s.r.o., Výšné Ružbachy vo svojom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie november 2010 uviedla daň vo výške 907 339,73 EUR, ktorú je povinná zaplatiť z nadobudnutia tovaru a zároveň si uplatnila právo na odpočítanie tejto dane. Tovar bol prevezený priamo z Poľskej republiky do Českej republiky, kde mal daňový subjekt uzatvorenú zmluvu o skladovaní č. 2009/3 zo dňa 19.11.2009 so spoločnosťou IZOTECHNIK s.r.o., Bystrice nad Olšou 1260, IČO: 25 358 766, IČ DPH: CZ25358766. Predmetom zmluvy bolo skladovanie hutných výrobkov v sklade skladateľa, vykládka a nakládka tovaru. Zmluva bola uzatvorená na dobu určitú: do 31.08.2010. V zdaňovacom období plateľovi dane zabezpečovala prepravu nadobudnutého tovaru spoločnosť Spedycja oraz Transport Ciezki, Krzysztof Pacholik, ul. Legionárov Polskich 95/22, Dobrowa Górnica, IČ DPH: PL 6291006423, preprava tovaru sa vždy skončila v ČR. Nadobudnutý tovar bol plateľom dane predaný spoločnostiam PRB KARMONA Sp. z o.o., ARTNER STEEL Sp. z o.o., STELEELEX Sp. z o.o., BH Sp. z o.o., FER IMPORT Sp.z.o.o. do Poľskej republiky, v daňovom priznaní vykázal tieto dodávky vo výške 4 792 701,97 EUR, ako dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov, oslobodené od dane.

Krajský súd po zrušení jeho pôvodného rozsudku č. k. 2S/32/2013-92 zo dňa 10.01.2014 uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžf/32/2014-120 zo dňa 01.07.2015 pokračoval v konaní, v ktorom bol v zmysle § 226 O.s.p. viazaný právnym názorom najvyššieho súdu, ktorý vyhodnotil, že žalovaný sa v rámci odvolacieho konania vyrovnal so všetkými skutočnosťami, ktoré urobil daňový subjekt spornými v rámci odvolacieho daňového konania. Pokiaľ ide o nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia správcom dane, táto nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Ochrana pred nečinnosťou daňového orgánu v ustanovenej lehote mohla byť poskytovaná v konaní podľa § 250t O.s.p. Z princípu procesnej subsidiarity (§ 247 ods. 2 O.s.p.) vyplýva, že pred podaním žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia daňového orgánu musí žalobca vyčerpať riadny opravný prostriedok, ktorý musí byť odôvodnený.

Podľa § 247 ods. 2 O.s.p. pri rozhodnutí správneho orgánu vydaného v správnom konaní je predpokladom postupu podľa tejto hlavy, aby išlo o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť.

Výčerpanie riadnych opravných prostriedkov predpokladá preskúmanie napadnutého rozhodnutia daňového orgánu v rámci odvolacích dôvodov (§ 74 ods. 2 prvá veta zák. č. 563/2009 Z.z. Daňový poriadok). Je logické, že daňový orgán sa v zásade nemôže v odvolacom konaní vyrovnávať s dôvodmi, ktoré daňový subjekt neuplatnil. Nad rámec dôvodov odvolacieho daňového konania, ktoré boli uplatnené, môže správny súd preskúmať rozhodnutie iba na základe výslovného ustanovenia zákona, napr. ak by bol daňový orgán rozhodol podľa neúčinného právneho predpisu (§ 250j ods. 3 O.s.p.). Nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov sa nemôže dotýkať tých dôvodov a skutočností, ktoré daňový subjekt v odvolaní neuplatnil. Ako už bolo zmienené, v tých prípadoch odvolaciemu daňovému orgánu chýba predmet, s ktorým sa mal vyrovnávať. Odvolacie konanie je typom návrhového konania, ktorého rozsahom dôvodov disponuje daňový subjekt ako odvolateľ.

V merite veci krajský súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2010, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol číslo 9712401/5/488539/2012/Guz zo dňa 21.05.2012, ktorý bol spolu s Dodatkom k protokolu zo dňa 18.06.2012 so žalobcom prerokovaný dňa 18.06.2012. Protokol za daňový subjekt podpísal Ing. V. N., splnomocnený zástupca spoločnosti MAGURA, s.r.o. Správca dane preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, konkrétne za zdaňovacie obdobie november 2010, oprávnenosť uplatnenia odpočítania dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku, keď žalobca ako plateľ nadobudol tovar v Poľskej

republike pod slovenským identifikačným číslom pre daň, pričom preprava tovaru skončila v Českej republike, ako aj povinnosť platiť daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, bez možnosti túto daň odpočítať. Žalobca nakupoval tovar od poľských dodávateľov pod identifikačným číslom pre daň prideleným Slovenskou republikou a tento tovar bol prepravovaný do Českej republiky, kde si ho žalobca prevzal a následne predal. Tieto skutočnosti v konaní neboli sporné. V danom prípade, na účely DPH bolo rozhodujúce určiť miesto nadobudnutia tovaru. Miestom nadobudnutia tovaru bola Česká republika a žalobca mal povinnosť tovar zdaníť v Českej republike. Z ustanovenia § 17 ods. 2 zákona o DPH vyplýva, že bol povinný dodaním tovar v Slovenskej republike, lebo žalobca si objednal tovar pod slovenským identifikačným číslom pre DPH a nepreukázal, že k zdaneniu nadobudnutého tovaru došlo v Českej republike. Správca dane nepochybil, ak vyrubil žalobcovi rozdiel DPH vo výške 926.315,96 € z dôvodu, že si žalobca uplatnil odpočítanie dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v rozpore s ustanovením § 49 ods. 2 zákona o DPH vo výške 904.077,97 €, z dôvodu porušenia § 69 ods. 6 zákona o DPH tým, že nezaplatil daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu vo výške 22.237,99 € a porušil § 51 ods. 1 písm. a) v spojení sa § 49 ods. 2 zákona o DPH tým, že nesprávne uplatnil odpočítanie dane vo výške 373,52 €. Námieta žalobca, že mu vzniklo právo na odpočet DPH podľa § 49 ods. 6 zákona o DPH a právo uplatniť si odpočet tejto dane podľa § 51 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH nie je dôvodná, pretože ust. § 49 ods. 6 zákona o DPH sa na daný prípad nevzťahuje. Predmetné ustanovenie, aplikácie ktorého sa žalobca domáhal sa vzťahuje na prípady, ak platiteľ, ktorý podniká v zahraničí, v súvislosti s týmto podnikaním nakúpil tovar a služby v tuzemsku. V konkrétnom prípade žalobca nadobudol tovar v Českej republike. Na účely odstránenia možného dvojitého zdanenia zákon umožňuje platiteľovi opraviť základ dane na nulu, ale nie odpočítať daň tak, ako to urobil žalobca.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, v ktorom namietal nesprávne právne posúdenie, ďalej že prvostupňový súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam. Celé daňové konanie je postihnuté vadou nesprávneho doručovania písomností, všetkých rozhodných dokumentov, ktoré boli doručované nesprávne subjektu. 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. Nezákonnosť 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. Ustanovenie § 17 ods. 5 zákona číslo 511/1992 Zb. nebolo možné na daný prípad aplikovať. Žiadna písomnosť v rámci daňového konania nebola uvedeným spôsobom doručovaná tak, aby bola zároveň doručená žalobcovi a jeho zástupcovi.

Podľa žalobcu, správca dane vydal dodatočný platobný výmer v rozpore sa § 44 ods. 6 písm. b), v spojení s § 15 ods. 13 a § 30 a ods. 7 zákona číslo 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.

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. Žaloba obsahovala náležitosti podľa § 249 ods. 3 O.s.p. a dôvodom pre jej zamietnutie nemôže byť okolnosť, že žalobca nešpecifikoval, ako jednotlivé procesné vady zasiahli do jeho subjektívnych práv.

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. Nedostatočné odôvodnenie dodatočného platobného výmeru je preto v rozpore s ustanovením § 35 zákona číslo 511/1992 Zb. Uvedený nedostatok nemôže byť napravený tým, že spôsob výpočtu sumy 926.689,48 € má vyplývať z protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly.

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 zmätočnosť, nejasnosť a nepreskúmateľnosť postupu daňovej kontroly a jej záverov.

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, zanikli tým aj poverenia na výkon daňovej kontroly vydané týmto úradom dňa 14.07.2011 a 26.09.2011 a kontrolóri vykonávali daňovú kontrolu bez poverenia. Uvedená skutočnosť má za následok nezákonnosť zloženia kontrolnej skupiny a samotnej kontroly. Žalobca namietal správnosť procesného postupu správcu dane, ktorý v rozpore s ustanovením § 15 ods. 10 zákona číslo 511/1992 Zb. prihladal na vyjadrenie žalobcu predložené 18. 6. 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. 6. 2012. Zo spisu vyplýva, že predmetné vyjadrenie bolo správcovi dane doručené dňa 19. 6. 2012, teda po prerokovaní protokolu.

V merite veci žalovaný namietal, že ak bola Slovenská republika miestom nadobudnutia tovaru s odkazom na ustanovenie § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, mohol žalobca realizovať svoje právo na odpočet dane z pridanej podľa § 49 ods. 1, 2 a 6 zákona č. 222/2004 Z.z. a zároveň právo si uplatniť si uplatniť odpočet tejto dane podľa § 51 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z.z.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu doručenom súdu dňa 04.03.2016 uviedol, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa žalovaný vyjadril, a preto sa pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

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.).

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

Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že procesné námietky žalobcu neboli uplatnené v rámci odvolacieho konania pred žalovaným, okrem námietky týkajúcej sa nedodržania lehoty na vydanie dodatočného platobného výmeru správcom dane. S týmito námietkami sa najvyšší súd vyrovnal v uznesení č. k. 3 Sžf/32/2014-120 zo dňa 01.07.2015, ktorým bol zrušený pôvodný rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/32/2013-92 zo dňa 10.01.2014 a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie. Najvyšší súd poukazuje na odseky 3, 4 a 5 tohto odôvodnenia.

Skutkový stav nebol medzi účastníkmi sporný. V merite veci bola medzi účastníkmi sporná právna otázka, či ak bola Slovenská republika miestom nadobudnutia tovaru s odkazom na ustanovenie § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, mohol žalobca realizovať svoje právo na odpočet dane z pridanej podľa § 49 ods. 1, 2 a 6 zákona č. 222/2004 Z.z. a zároveň právo si uplatniť si uplatniť odpočet tejto dane podľa § 51 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z.z.

Krajský súd vychádzal a priklonil sa stanovisku žalovaného, ktoré prevzal do svojho odôvodnenia. „... podľa pravidiel zákona o dani z pridanej hodnoty v prípadoch, kedy sa slovenský platiteľ dane rozhodne predávať tovar v inom členskom štáte (v Českej republike) a tento tovar bude do tohto štátu prepravený z iného členského štátu (z Poľskej republiky), je slovenský platiteľ dane povinný sa v tomto členskom štáte (v Českej republike) registrovať pre daň z pridanej hodnoty, pretože v tomto členskom štáte nadobudol tovar z iného členského štátu, teda uskutočnil zdaniteľný obchod, ktorý je v tomto štáte predmetom dane. Je teda v takom prípade potrebné, aby slovenský platiteľ dane požiadal v Českej republike o pridelenie českého identifikačného čísla pre DPH, pod týmto číslom si potom bude objednávať tovar od poľského dodávateľa a ako platiteľ bude priznávať v Českej republike nadobudnutie tohto tovaru, teda v daňovom priznaní bude nadobudnutie tovaru zdaňovať príslušnou sadzbou dane v Českej republike a zároveň si môže z tohto nadobudnutia tovaru v Českej republike uplatniť odpočítanie dane.

Ak ale nastane prípad, že slovenský platiteľ dane by musel zdaňovať nadobudnutie tovaru v Slovenskej republike (pretože 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) a aj v Českej republike (pretože miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho prepravy k nadobúdateľovi), má možnosť následne vykonať v súlade s § 17 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov opravu základu dane v daňovom priznaní podanom v Slovenskej republike, t.j. opraviť základ dane z nadobudnutia tovaru na nulu za predpokladu, že preukáže zaplatenie dane z pridanej hodnoty z nadobudnutia tohto tovaru v Českej republike.

Touto opravou základu dane z nadobudnutia tovaru je teda upravený spôsob, akým bude platiteľovi dane vrátená výška dane priznaná z nadobudnutia tovaru v tom členskom štáte, ktorý mu prideliť identifikačné číslo pre daň (Slovenská republika). Samozrejme za predpokladu, že preukáže, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončila jeho preprava (Česká republika).

Z uvedeného je teda zrejme, že pri takomto spôsobe obchodovania má platiteľ dane povinnosť zdaňovať nadobudnutie tovaru v Českej republike a zároveň si pri splnení podmienok ustanovených zákonom platným v Českej republike uplatniť z tohto nadobudnutia tovaru odpočítanie dane. Zároveň je zrejme, že platiteľ dane musí zdaňovať nadobudnutie tovaru aj v Slovenskej republike, avšak bez nároku na odpočítanie dane. Priznanú daň si však môže nárokovať na vrátenie, resp. opraviť základ dane po preukázaní, že nadobudnutie tovaru bolo zdanené v Českej republike.

Uvedené vyplýva z podmienky ustanovenej v § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, že platiteľ dane môže odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Inými slovami, ak platiteľ dane nadobudne tovar, ktorý je predmetom dane v Českej

republike a v Českej republike ho použije na ďalší predaj, potom tento tovar nepoužil na svoje zdaniteľné obchody v Slovenskej republike ako platiteľ, a teda v Slovenskej republike mu nevzniká nárok na odpočítanie dane z tohto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu. Preto odvolací orgán považuje námietky daňového subjektu hmotno - právneho charakteru uvedené v odvolaní, ktoré sa zhodujú s vyjadreniami v odbornom stanovisku 4/2012 zo dňa 20.07.2012, za neopodstatnené“.

„...V súvislosti s námietkou odvolávajúceho sa, že daňový úrad zrejme neprihliadal na ustanovenie § 49 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, odvolací orgán uvádza, že toto ustanovenie zákona sa na daný prípad nevzťahuje. Podľa tohto ustanovenia môže platiteľ odpočítať daň aj v prípade, že tovary a služby použije na podnikanie v zahraničí, ak by táto daň bola odpočítateľná, keby táto činnosť bola vykonávaná v tuzemsku. To znamená, že ak platiteľ, ktorý podniká v zahraničí (vykonáva zdaniteľné obchody s miestom dodania v zahraničí) a v súvislosti s týmto podnikaním nakúpi v tuzemsku tovary a služby, má možnosť odpočítania dane v rozsahu a za podmienok, ako keby tieto obchody realizoval v tuzemsku. V danom prípade je potrebné vychádzať zo skutočnosti, že platiteľ dane predmetný tovar reálne nadobudol v Českej republike. Preto nie je možné povedať, že tovar nakúpil v tuzemsku a použil ho na podnikanie v Českej republike. Skutočnosť, že slovenský platiteľ dane musí zdať toto nadobudnutie tovaru v Slovenskej republike, rieši zákon o dani z pridanej hodnoty (ako je uvedené vyššie) osobitne. A na účely odstránenia možného dvojitého zdanenia umožňuje platiteľovi opraviť základ dane z nadobudnutia tovaru v Slovenskej republike na nulu, ale nie odpočítať daň. Je preto neopodstatnené tvrdenie odvolávajúceho sa, že v zmysle tohto ustanovenia má nárok na neuznané odpočítanie dane“.

Najvyšší súd sa oboznámil i s odborným stanoviskom č. 4/2012 Ing. V. F., S., znalcom pre odbor 090000-Ekonómia a manažment a odvetvie 090100-Účtovníctvo a daňovníctvo, evidenčné číslo znalca 910609, vypracovaným na základe objednávky žalobcu zo dňa 11.07.2012. Úlohou znalca bolo posúdiť, či Daňový úrad Prešov v súlade so zákonom č. 222/004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov nepriznal nárok na odpočítanie dane u tovaru nadobudnutého v tuzemsku z iného členského štátu, u ktorého sa miesto nadobudnutia posudzuje podľa § 17 ods. 2, ktorý spoločnosť zdaniť v daňovom priznaní, pričom následne tento tovar bol predaný na území iného členského štátu. Posudok bude použitý na účely odvolacieho konania. Znalec v posudku vyjadril záver: „z dôvodov uvedených v časti 2.3. tohto stanoviska som dospel k názoru, že neexistuje zákonný dôvod, aby Daňový úrad Prešov (resp. ktorýkoľvek správca dane) neuznal nárok na odpočítanie dane len z dôvodu, že ide o nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.“

Najvyšší súd konštatuje, že výklad a aplikácia všeobecne záväzných predpisov, ktoré sú prameňom práva Slovenskej republiky nemôžu byť predmetom znaleckého dokazovania ani odborných stanovísk. Znalec nemôže v rámci odborného stanoviska s právnou silou odborného stanoviska uvádzať, ako mal byť aplikovaný a vykladaný právny predpis, uverejnený v Zbierke zákonov, v danom prípade ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. Výklad právnych predpisov v konkrétnej veci podáva správny súd. Predložené odborné stanovisko nemožno považovať v danom prípade za odborný vyjadrenie v zmysle § 127 O.s.p, ale iba za argumentáciu k výkladu zákona. K nej senát zaujal nasledovné stanovisko.

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.

Spornou skutkovou i právnou otázkou v stanovisku bolo, či žalobca ako daňový subjekt nadobudol tovar v tuzemsku, keď jeho preprava skončila v Českej republike. Senát konštatuje, že právna domnienka „...sa považuje...“ ustanovená v § 17 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. „ak nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu pridelil 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, vytvára právnu fikciu, že tovar bol

nadobudnutý v tuzemsku, keďže žalobca ho objednal pod tuzemským identifikačným číslom pre daň. Spornou následne zostáva otázka, či túto daň mohol i odpočítať podľa § 49 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. Táto podmienka podľa senátu splnená nebola, pretože žalobca tovar následne vyviezol späť do Poľska, kde o predal. Vývoz tovaru bol oslobodený od dane, a preto ho žalobca nemohol použiť na svoje podnikanie v zahraničí.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.