

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/56/2015
Identifikačné číslo spisu: 7014200619
Dátum vydania rozhodnutia: 25.01.2018
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7014200619.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: VAMAX-X, s.r.o., so sídlom Prakovce, IČO: 36 601 764, právne zastúpeného: JUDr. Milan Okajček, správca majetku úpadcu VAMAX-X, s.r.o. v konkurze, so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná ul. č. 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. k. 1100301/1/132609/2014/5003 z 12.03.2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/68/2014-111 zo dňa 30.04.2015, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/68/2014-111 zo dňa 30. apríla 2015 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

Krajský súd v Košiciach (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom č.k. 6S/68/2014-111 zo dňa 30.04.2015 zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. k. 1100301/1/132609/2014/5003, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9812401/5/395159/8/2013 z 27.07.2013, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 249.934,03 Eur.

Krajský súd uviedol, že z obsahu pripojených administratívnych spisov zistil, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, o ktorej bol vyhotovený Protokol č. 9812401/5/3520480/2013/GabM dňa 22.07.2013, z ktorého vyplýva, že na

základe predložených faktúr od dodávateľa METAL HANDEL F. B., Poľsko, faktúra č. 70/2012, int. č. 70120093 v sume 161.639,60 Eur, z toho DPH 32.327,92 Eur, faktúra č. 83/2012, int. č. 70120106 v sume 154.123,00 Eur, z toho DPH 30.824,60 Eur, faktúra č. 84/2012, int. č. 70120109 v sume 154.123,00 Eur, z toho DPH 30.824,60 Eur, faktúra č. 88/2012, int. č. 70120112 v sume 156.050,50 Eur, z toho DPH 31.210,10 Eur, faktúra č. 90/2012, int. č. 70120122 v sume 155.183,00 Eur, z toho DPH 31.036,60 Eur, faktúra č. 97/2012, int. č. 70120122 v sume 155.773,75 Eur, z toho DPH 31.154,75 Eur, faktúra č. 100/2012, int. č. 70120126 v sume 155.773,75 Eur, z toho DPH 31.154,75 Eur a faktúra č. 105/2012, int. č. 70120130 v sume 154.374,25 Eur, z toho DPH 30.874,85 Eur. V podanom daňovom priznaní k DPH deklaroval intrakomunitárne nadobudnutie tovaru podľa § 11 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH. Žalobca si v daňovom priznaní uplatnil odpočítanie dane z týchto faktúr podľa § 49 ods. 2, písm. c/ zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1, písm. c/ zákona o DPH. Následne fakturoval dodanie tohto tovaru z oslobodením podľa § 43 zákona o DPH pre dve spoločnosti v Českej republike TRI - Staviteľství s.r.o. a spoločnosť OBAL SILEX s.r.o., na základe faktúr č. 50120222, suma základu dane 169.109,60 Eur, č. 50120269, suma základu dane 164.823,00 Eur, č. 50120262, suma základu dane 155.106,50 Eur, č. 50120270, suma základu dane 164.300,50 Eur, č. 50120280, suma základu dane 156.912,00 Eur, č. 50120319, suma základu dane 159.023,75 Eur, č. 50120320, suma základu dane 159.023,75 Eur a č. 50120321, suma základu dane 157.624,25 Eur.

Krajský súd uviedol, že v danom prípade podľa predložených listinných dokladov preprava tovaru od prvého dodávateľa, t. j. METAL HANDEL, s.r.o., Poľsko nezačala v Poľsku, ale v inom členskom štáte a to v danom prípade v Rakúsku a bola dodaná odberateľovi, t. j. žalobcovi na územie členského štátu - Česko a žalobca priamo v Českej republike tento tovar dodal dvom českým spoločnostiam a to TRI - Staviteľství, s.r.o. a OBAL SILEX s.r.o., teda preprava tovaru podľa predložených dokladov skončila v členskom štáte Česká republika u ostatných odberateľov.

Z predložených dokladov ďalej vyplynulo to, že na uvedenom obchode sa nezúčastnili iba traja platitelia dane z troch rôznych členských štátov, ale že sa zúčastnilo viac platiteľov dane, pričom zjednodušený režim trojstranného obchodu sa podľa krajského súdu v súlade s ust. § 45 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH vzťahuje len na obchodný prípad, na ktorom sa zúčastnili traja platitelia dane, z troch rôznych členských štátov. Ak už ide o obchod medzi viacerými platiteľmi z rôznych členských štátov, nie je možné použiť zjednodušený režim trojstranného obchodu, lebo v takomto prípade už ide o tzv. reťazový obchod. Žalobca pri ústnom pojednávaní 25.03.2013 po preštudovaní dokladov a prehodnotení skutkového stavu si je vedomý toho, že sa nejedná v danom prípade o trojstranný obchod, ale že ide o reťazový obchod a že nadobudol tovar v Českej republike a tam sa mal registrovať a objednať tovar pod českým IČ DPH. Vo vyjadrení z 05.04.2013 uviedol, že si je plne vedomý právneho ustanovenia § 17 zákona o DPH, v zmysle ktorého miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia prepravy k odberateľovi. Miesto dodania tovaru, ak je dodanie spojené s prepravou je podľa § 13 ods. 1, písm. a/ zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa preprava začína uskutočňovať. V obchodnom vzťahu s poľským dodávateľom a českým odberateľom je miesto nadobudnutia tovaru v Českej republike, kde aj preprava tovaru skončila.

Krajský súd uviedol, že z predložených listinných dokladov vyplynulo, že žalobca nadobudol tovar v Českej republike od dodávateľa METAL HANDEL F. B. a preprava tovaru skončila aj v Českej republike, lebo tovar dodal dvom českým spoločnostiam TRI - Staviteľství a OBAL SILEX s.r.o. Nebolo počas daňovej kontroly zo strany žalobcu preukázané, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom skončila preprava tovaru, v danom prípade v Českej republike. Žalobca zdaniť nadobudnutie tovaru, uplatnil tzv. samozdanenie v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH, keďže si objednal a nadobudol tovar pod slovenským IČ DPH, pričom nezdanil nadobudnutie tovaru v Českej republike, kde mal tovar zdaniť.

Pretože žalobca tak, ako to vyplýva z obsahu pripojených administratívnych spisov nepreukázal splnenie podmienok trojstranného obchodu v zmysle § 45 ods. 1 zákona o DPH, námietky žalobcu, že v danom prípade išlo o trojstranný obchod a bolo možné použiť zjednodušený režim trojstranného obchodu a

podľa jedno názoru formálne nedostatky vo faktúrach vystavených pre odberateľov v Českej republike dodatočne po vydaní rozhodnutia správcom dane opravil, súd považuje za nedôvodnú, lebo vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že išlo o tzv. reťazový obchod, ktorého účastníkmi boli viac ako tri obchodné spoločnosti, v rôznych členských štátoch.

Krajský súd zároveň poukázal na rozsudok SD EÚ vo veci C-245/04 EMAG a to najmä bod 45. a 47. rozsudku.

V bode 45 rozsudku C-245/04 EBAG sa uvádza, že ak dve po sebe nasledujúce dodávky za úhradu vykonané medzi osobami podliehajúcimi dani, ktoré konajú ako takéto osoby, týkajúce sa toho istého tovaru, zakladajú jediné zaslanie týchto tovarov v rámci Spoločenstva alebo jedinú dopravu týchto tovarov v rámci Spoločenstva, táto zásielka alebo doprava môže byť pripočítaná iba jednej z dvoch dodávok, ktorá samotná bude oslobodená od dane za uplatnenia článku 28c A, písm. a) prvého pod odseku Šiestej smernice. Tento výklad platí bez ohľadu na to, ktorá z osôb podliehajúcich dani - prvý predajca, sprostredkujúci nadobúdateľ alebo druhý nadobúdateľ - má právo disponovať s tovarmi počas uvedeného zaslania alebo uvedenej dopravy.

V zmysle bodu 47 rozsudku C-245/04 EMAG jediný pohyb tovarov v rámci Spoločenstva sa môže pripočítať iba jednej z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok. Podľa článku 8 ods. 1, písm. a) Šiestej smernice sa za miesto tejto dodávky považuje miesto v členskom štáte odoslania zásielky alebo dopravy tovarov (bod 48 rozsudku C-245/04 EMAG). Keďže druhá dodávka nezakladá zaslanie alebo dopravu, za miesto tejto dodávky sa podľa článku 8 ods. 1, písm. b) šiestej Smernice považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase predmetnej dodávky (bod 49 rozsudku C-245/04 EMAG).

Ak dodávka, ktorá zakladá zaslanie alebo dopravu tovarov v rámci Spoločenstva a ktorá teda má za dôsledok nadobudnutie v rámci Spoločenstva zdaňované v členskom štáte určenia predmetnej dodávky alebo predmetnej dopravy, je prvou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok, druhá dodávka sa považuje za nachádzajúcu sa v mieste nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ktoré jej predchádzalo, teda v členskom štáte určenia. Naopak, pokiaľ dodávka, ktorá zakladá zaslanie alebo dopravu tovarov v rámci Spoločenstva, je druhou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok, prvá dodávka, ku ktorej za takého predpokladu došlo pred zaslaním alebo dopravou tovarov, sa považuje za nachádzajúcu sa v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo začatia dopravy (bod 50. rozsudku C-245/04 EMAG).

Iba miesto dodávky, ktorá zakladá zaslanie alebo dopravu tovarov v rámci Spoločenstva je určené podľa článku 8 ods. 1, písm. a/ Šiestej smernice a považuje sa za neho miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo tejto dopravy. Miesto inej dodávky je určené podľa článku 8 ods. 1, písm. b/ tej istej smernice a považuje sa za neho miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania alebo členskom štáte určenia uvedenej zásielky alebo dopravy podľa toho, či táto dodávka je prvou alebo druhou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok (bod 51. rozsudku C-245/04 EMAG).

V rámci reťazového obchodu len jedna dodávka tovaru v rámci jedného zmluvného vzťahu môže byť pohyblivou dodávkou, ktorej miesto je určiť tam, kde sa tovar nachádza, keď sa začína jeho preprava a všetky ostatné dodávky sú nepohyblivé, to znamená, že miesto dodania majú v tom štáte, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje. Len dodávka, ktorá je pohyblivou dodávkou, môže byť oslobodená od dane podľa § 43 zákona o DPH. Podľa § 13 ods. 1, písm. c/ zákona o DPH miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

Výklad Šiestej smernice Rady 77/388/EHS poskytovaný prostredníctvom rozsudkov Európskeho súdneho dvora je považovaný právom členských štátov Európskej únie za všeobecne záväzný, nakoľko predmetný výklad tvorí neoddeliteľnú súčasť právnej normy.

Európsky súdny dvor svojimi rozhodnutiami špecifikuje už prijaté právne predpisy komunitárneho práva a interpretačne dotvára existujúce právo. Povinnosti Európskeho súdneho dvora zabezpečovať dohľad nad jednotným výkladom a aplikáciou komunitárneho práva vo všetkých členských štátoch preto

zodpovedá povinnosť členských štátov aplikovať komunitárne právo správne, t.j. tak, ako určil Európsky súdny dvor.

Pokiaľ išlo o námietku žalobcu, že rozhodnutie žalovaného je nepresvedčivé a nepreskúmateľné krajský súd uviedol, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane bolo vydané v súlade s právnymi predpismi a to najmä zákonom č. 563/2009 Z.z. o správe daní a zákonom č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Správcom dane bol zistený skutkový stav potrebný na vydanie rozhodnutia a pri hodnotení dôkazov, postupoval v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 a hodnotili všetky dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, pričom prihliadali na všetko, čo pri výkone daňovej kontroly vyšlo najavo. Daňová kontrola bola vykonaná správcom dane v zmysle zásad daňového konania uvedeného v § 3 zákona č. 563/2009 Z.z..

Krajský súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby bol v súlade so zákonom o správe daní a so zákonom o DPH, preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol. O trovách konania súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. a žalobcovi, ktorý v konaní úspešný nebol, nepriznal právo na náhradu trov konania.

Žalobca zastúpený správcom konkurznej podstaty navrhol aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/68/2014-111 zo dňa 30.04.2015 zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/132609/2014/5003 z 12.03.2014 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9812401/5/395159/8/2013 zo dňa 27.07.2013 a vec mu vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie a s povinnosťou žalovaného na náhradu trov súdneho konania v prvostupňovom konaní, vrátane trov odvolacieho konania.

Žalobca uviedol, že formálnym nedostatkom na jeho strane bolo, že faktúry vystavené pre odberateľa neobsahovali odvolávky na oslobodenie z dôvodu trojstranného obchodu, ale z dôvodu dodania tovaru do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH, nakoľko sa jednalo a jedná výlučne o administratívny nedostatok bez vplyvu na možnosť neuplatnenia/uplatnenia zjednodušenia pri trojstrannom obchode, úpadca uvedené faktúry opravil a opravné faktúry, ktoré obsahovali odvolávky na trojstranný obchod doručil českým odberateľom, spoločnostiam TRI - Staviteľství, s.r.o. a OBAL SILEX s.r.o., opravné faktúry tvorili aj prílohu riadneho opravného prostriedku proti rozhodnutiu prvostupňového orgánu.

Povinnosť vystaviť faktúru s odvolávkou na trojstranný obchod nie je definičným znakom trojstranného obchodu ale jeho dôsledkom.

Žalobca v súlade s ust. § 17 ods. 4 písm. b/ zákona o DPH, v zmysle ktorého prvý odberateľ splní povinnosť uviesť následné dodanie tovaru v súhrnom výkaze, ktorý za zdaňovacie obdobie máj 2012 doručil správcom dane v zákonnej lehote, čo zároveň predložil ako prílohu riadneho opravného prostriedku voči rozhodnutiu správcu dane, formálnym nedostatkom bolo, že súhrnný výkaz neobsahoval pri týchto dodaniach kódy trojstranného obchodu, úpadca súhrnný výkaz za máj 2012 opravil a v súlade s ust. § 80 ods. 8 zákona o DPH podal ako dodatočný súhrnný výkaz za máj 2012, ktorý pri dodaniach tovaru v rámci trojstranného obchodu obsahoval kódy pre trojstranný obchod.

Uvedeným teda žalobca poukazuje, že podmienka uvedenia transakcie v súhrnom výkaze splnená bola a formálny nedostatok nemal vplyv na konštatovanie, že transakcia nie je uvedená v súhrnom výkaze, navyiac je nutné uviesť, že samotný zákon o DPH nestanovuje podmienky, ako má byť transakcia v súhrnom výkaze uvedená.

Dôvodnosť argumentácie žalobcom ako daňovým subjektom prvostupňovým správnym orgánom vzhľadnutá nebola, túto si osvojil žalovaný, ako druhostupňový správny orgán, v konaní ktorého prvostupňový súd dôvodnosť namietaných pochybení nekonštatoval a preto prijal záver, že rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby bol v súlade so zákonom o správe daní a so zákonom o DPH,

preto ju zamietol, z uvedeného teda vyplýva súladnosť záveru žalovaného s citovanou procesnoprávnou a hmotnoprávnou úpravou na vec sa vzťahujúcou o tom, že daňový subjekt na základe predložených dokladov nespĺnil podmienky pre uznanie týchto obchodov ako trojstranných obchodov podľa § 45 zákona o DPH, že nebola splnená jedna z podmienok trojstranného obchodu a to podmienka, že na obchode sa zúčastňujú tri osoby, že tovar je prepravený z ČS 1 priamo od prvého dodávateľa do ČS 3 k druhému odberateľovi, preprava tovaru podľa preložených dokladov skončila v ČS 3 /Česká republika/, avšak nezačala v ČS 1 /Poľsko/ ale v inom členskom štáte - Rakúsko, že v posudzovanom prípade išlo o tzv. reťazový obchod, ktorého účastníkmi sú štyria, resp. päť subjektov v piatich rôznych členských štátoch EÚ, pri jednotlivých obchodných vzťahoch vzhľadom na to, že ide o dodanie tovaru medzi členskými štátmi EÚ, musí byť posúdené samostatne miesto nadobudnutia a miesto dodania tovaru, ak by chcel daňový subjekt uplatniť režim trojstranného obchodu, v ktorom by vystupoval ako prvý odberateľ, pri trojstrannom obchode musí ísť preprava z členského štátu, ktorého sa dodanie týka alebo z členského štátu, ktorý mu prideliť IČ DPH, t. j. preprava tovaru mala ísť z Poľska alebo poľský dodávateľ sa mal registrovať v Rakúsku, teda v členskom štáte dodania.

K uvedenému konštatovaniu dospeli konajúce správne orgány z obchodných transakcií, dohodnutých obchodných podmienok a z predložených dokladov daňovým subjektom po tom, čo z týchto správca dane vykonávajúci kontrolu za zdaňovacie obdobie máj 2012 vyvodil záver, že spoločnosť METAL HANDEL Poľsko, ako dodávateľ, predala na základe jednotlivých dohodnutých kontraktov tovar slovenskému odberateľovi, žalobcovi s miestom nadobudnutia v ČR, ktorý ho predal svojim českým odberateľom v Českej republike. Úpadca si objednal u spoločnosti METAL HANDEL Poľsko zabezpečenie prepravy tovaru na základe jednotlivých objednávok, za podmienok uvedených v jednotlivých kontraktoch. Spoločnosť METAL HANDEL Poľsko teda zabezpečovala prepravu tovaru, ktorá bola vykonávaná podľa podmienok uvedených v jednotlivých kontraktoch s miestom naloženia v Brixlegu v Rakúsku, z predložených certifikátov a potvrdenia dodávok vyplýva, že k nakladaniu tovaru došlo v spoločnosti Montanwerke Brixleg, a.s. Rakúsko, ktorá sa taktiež zúčastnila na realizácii predmetných obchodov ako dodávateľ pre spoločnosť RMM Metallhandel GmbH, Solinger 16, Nemecko, v jednotlivých certifikátoch je už uvedené vozidlo a prepravca, ktorým došlo k preprave tovaru z Rakúska priamo do Českej republiky, to znamená na základe dispozícií dohodnutých medzi daňovým subjektom, úpadcom a METAL HANDEL, F. B., Poľsko, uvedených v objednávke prepravy.

Konajúce správne orgány a súd teda nevzhládli dôvodnosť argumentácie úpadcu, nepovažovali podmienky pre trojstranný obchod taxatívne vymedzené v ust. § 45 zákona o DPH úpadcom ako daňovým subjektom za splnené a keďže podľa záverov správca dane, s ktorým sa konajúci súd v plnom rozsahu stotožnil bolo konštatované, že úpadca v priebehu daňovej kontroly nepreukázal, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom skončila preprava, t.j. v Českej republike, za zdaňovacie obdobie máj 2012 bolo konajúcimi správnymi orgánmi teda ustálené, že daňový subjekt zdaniť nadobudnutie tovaru /uplatnil samozdanenie/ v súlade s ust. § 17 ods. 2 zákona o DPH, keďže si objednal a aj nadobudol tovar pod slovenským IČ DPH, pričom nezdanil nadobudnutie tovaru v českej republike, kde mal tovar zdaniť.

Žalobca predovšetkým namietal, že nesprávnou aplikáciu hmotnoprávnej normy zákona o DPH na konkrétne obchodnozväzkové vzťahy, konajúce správne orgány, ktorých závery si konajúci súd osvojil, nesprávne vyhodnotili závery rozsudku ESD C-245/04 EMAG, ktoré aplikovali pri kontrole za zdaňovacie obdobie máj 2012 u žalobcu, konajúci súd a správne orgány nepostupovali v zmysle citovanej európskej judikatúry, pretože žalobca nadobudol tovar bez prepravy v ČR, ide o nepohyblivú dodávku s miestom dodania ČR, uvedené vyplýva aj z ust. § 13 ods. 1, písm. c/ zákona o DPH a teda v žiadnom prípade nemožno uplatniť postup podľa ust. § 17 ods. 2 zákona o DPH voči žalobcovi.

Ako dôkaz o nesprávnej aplikácii uvedeného judikátu v obsahu použitých pojmov a to zaslania a dopravy, nadobudnutia tovarov subjektmi obchodnoprávneho vzťahu, žalobca predložil stanovisko daňového poradcu, kde je názorne vysvetlená rozpornosť v postupe a tvrdení žalobcu a konajúcich správnych orgánov.

Ak sa aj dodávateľ žalobcu, t. j. dodávateľ METAL HANDEL Poľsko neregistroval v štáte odoslania alebo prepravy tovaru, v zmysle citovanej judikatúry prvá dodávka, ku ktorej za takéhoto predpokladu došlo pred zaslaním alebo dopravou tovarov, sa považuje za nachádzajúcu sa v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo začatia dopravy, t. j. preprava bola začatá v Rakúsku, poľský subjekt má nadobudnutie tovaru v Rakúsku od rakúskeho subjektu, poľský subjekt dodáva ďalej tovar pre žalobcu do Česka s prepravou, preto poľský subjekt má povinnosť registrácie v Rakúsku, pretože tu uskutočňuje zdaniteľný obchod a žalobca nemôže znášať následky za nesplnenie povinnosti jeho dodávateľom a uvedené nemôže byť tomuto subjektu pripisované na ťarchu.

Ako je názorne vysvetlené aj v stanovisku daňového auditora, str. 3 , kde uvádza, že ak dodávateľ METAL HANDEL F. B. /PL/ nadobudol tovar v Rakúsku od rakúskeho dodávateľa, a sa v Rakúsku neregistroval, je to vecou rakúskej daňovej správy, aké stanovisko k tomu zaujme, v žiadnom prípade zanedbanie povinnosti poľského dodávateľa registrovať sa v Rakúsku nemôže daňová správa v SR trestať subjekt VAMAX-X, s.r.o. a to tým, že ho dodané prostredníctvom ustanovenia § 17 ods. 2 zákona o DPH - nejedná sa o nadobudnutie tovaru podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH, pretože spoločnosť METAL HANDEL F. B. /PL/ má nadobudnutie tovaru v Rakúsku bez prepravy, miesto nadobudnutia je v Rakúsku, ktorý ďalej dodáva tovar s prepravou, tento dodávateľ má povinnosť registrácie v Rakúsku, pretože tu sa uskutočňuje zdaniteľný obchod.

Touto skutočnosť sa konajúci súd nezaoberal, tvrdenia žalobcu v odvolaní nesprávne vyhodnotil a následne dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, na základe ktorých nesprávne rozhodol.

Nesprávnu právnu úvahu pri vyrubení dane a správnosť tvrdení žalobcu, ktorá je podopretá dôvodením daňového poradcu v jeho stanovisku, ktoré nebolo absolútne brané hodnotiacimi orgánmi a konajúcim súdom v úvahu, ktoré korešponduje aj s argumentačnými a hodnotiacimi súdmi správneho orgánu v rozhodovaní o ďalšom zdaňovacom období a to v obsahu protokolu sp. zn. 20330323/2015, zo dňa 05.06.2015, ktorý vydal správca dane DÚ Košice, pobočka Spišská Nová Ves, ktorý bol vydaný na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie marec 2012, kde na totožné obchodnozväzkové vzťahy, ale za iné zdaňovacie obdobie, str. 23 , uvádza, citujem :

„z uvedeného vyplýva, že kontrolovaný daňový subjekt VAMAX-X, s.r.o. nenadobudol tovar Cu katódy od poľského dodávateľa METAL HANDEL F. B. v tuzemsku podľa § 11 zákona o DPH ako to uviedol v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2012 a to z dôvodu, že tovar nebol prepravený na územie tuzemska /nebol predmetom dane v tuzemsku podľa § 2 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH/. V nadväznosti na nesprávne posúdenie nadobudnutia tovaru, daňový subjekt nemohol následne dodať predmetný tovar s oslobodením od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu, že tento sa nenachádzal na území tuzemska a nebol fyzicky z tuzemska prepravený do iného členského štátu“.

Uvedeným žalobca poukazuje, že ide o totožné obchodnozväzkové vzťahy, ako je tomu aj za obdobie máj 2012, ktoré je predmetom tohto odvolania, kde správca skonštatoval, že poľský dodávateľ nadobudol tovar v Rakúsku, kde bola začatá preprava tovaru, ktorá končila v Česku, čo však nebolo zhodnotené vtákom rozsahu, ako je tomu za zdaňovacie obdobie marec 2012, čím by musel dospieť k rovnakým záverom, t. j. ak správca tvrdí, že nejde o trojstranný obchod, ale že na obchode sa zúčastnilo viacero subjektov, tak potom dodávky pre poľského platiteľa, slovenského platiteľa a českého platiteľa boli nepohyblivé dodávky s miestom dodania v Českej republike s dôsledkami podľa českých daňových predpisov.

Táto skutočnosť nebola vyhodnotená a zo strany konajúceho súdu zostala nepovšimnutá, konanie správnych orgánov trpí procesnými vadami, t. j. ak by dokazovanie bolo vykonané v rozsahu požadovanom zákonom a v zmysle zásad daňového konania, musel by kontrolný orgán dospieť pri rovnakých obchodnozväzkových vzťahoch k rovnakým výsledkom tak, ako to je konštatované za zdaňovacie obdobie marec 2012, na str. 20 protokolu, kde sa uvádza, citujem :

„Správca dane na základe analýzy dokladov predložených daňovým subjektom dospel k záveru, že nie je možné obchodné prípady A),B),C) podľa tabuľky 4 Protokolu správne posúdiť bez ďalších informácií, ktoré môžu poskytnúť obchodní partneri z iných členských štátov. Správca dane v zápisnici č.

9812401/5/3532866/2012/MitG vyjadril, že daňový subjekt si z dodávok A),B),C) podľa tabuľky 4 Protokolu nemôže uplatniť odpočítanie dane z tuzemska podľa § 49 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH, pretože uplatnil samozdanenie pri nadobudnutí tovaru v súlade s ustanovením § 17 ods. 2 zákona o DPH, pričom nezdanil nadobudnutie tovaru v Českej republike podľa § 17 ods. 3 zákona o DPH. Správca dane uvedené tvrdenie prehodnotil, pretože uvedený postup by daňový subjekt uplatnil iba v prípade, že by sa v rámci zmluvného vzťahu PL-SK jednalo o pohyblivú dodávku /§ 13 ods. 1/. V takomto prípade by daňový subjekt VAMAX-X, s.r.o. bol povinný uplatniť „samozdanenie“ v tuzemsku, ale nemal by právo na odpočítanie dane, pretože následne tovar nepredal na území tuzemska, ale v inom ČŠ v Českej republike.,,

V ďalšom správca dane v protokole cituje jednotlivé ustanovenia zákona o DPH, ako aj rozsiahle šetrenia, ktoré na základe MVI vykonal a prijal záver, citujem /str. 23 protokolu/ :
„Výsledok vyššie popísaného preverovania nemá vplyv na výšku celkovej daňovej povinnosti kontrolovaného daňového subjektu VAMAX-X, s.r.o.. Rozsiahle preverovanie však bolo nevyhnutné z dôvodu správnej interpretácie vybraných ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a správneho posúdenia miesta dodania tovaru v rámci intrakomunitárnych obchodných vzťahov.,,

Preto možno oprávnene vysloviť pochybnosť, či dokazovanie vykonané kontrolnými orgánmi zodpovedá procesnému postupu, ktoré má slúžiť na získanie poznatkov správcu dane o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne rozhodnutie správcu dane ako orgánu štátu, a o ktorom kontrolný orgán sám tvrdí, že jeho postup bol v súlade s platnými právnymi predpismi a zodpovedal zásade voľného hodnotenia dôkazov v ich vzájomnej súvislosti a to predovšetkým z hľadiska ich pravdivosti a preukaznosti. Preto za danej a hore popísanej situácie bol záver konajúcich orgánov bez vykonania dokazovania v požadovanom rozsahu o vyrubení dane za zdaňovacie obdobie máj 2012 záverom predčasným.

Žalobca si je vedomý obsahu a významu jednotlivých ustanovení zákona o DPH a má za to, že žalobcom uplatnené nároky neboli v rozpore s príslušnými ustanoveniami hmotnoprávneho predpisu, avšak konajúce orgány nevykonali dokazovanie v súlade s citovanými právnymi ustanoveniami a to vo vzťahu k tvrdeniam žalobcu, že tovar nadobudol a predal v Čechách českému odberateľovi a to v závislosti od miesta dodania tovaru, miesta nadobudnutia tovaru s analýzou pohyblivej a nepohyblivej dodávky medzi účastníkmi obchodnozávazkových vzťahov, k čomu odkazujem na vyššie uvedený rozbor v popise stanoviska daňového poradcu a ďalších konštatovaní v protokole za iné zdaňovacie obdobie vzhľadom na analógiu obchodných prípadov

Podľa žalobcu nesprávnosť a nelogickosť nevzhladol konajúci súd ani z vyvedených záverov konajúcich správnych orgánov zo samotnej zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9812401/5/1108939/2013/GacM, zo dňa 25.03.2013, na ktorú konajúce orgány poukazujú, str. 8 rozsudku KS v Košiciach, sp. zn. 6S/68/2014 zo dňa 30.04.2015, kde sa uvádza, citujem: „Žalobca pri ústnom pojednávaní 25.03.2013 po preštudovaní dokladov a prehodnotení skutkového stavu si je vedomý toho, že sa nejedná v danom prípade o trojstranný obchod ale že ide o reťazový obchod a že nadobudol tovar v českej republike a tam sa mal registrovať a objednať tovar pod českým IČ DPH „uvedené tvrdenie nezodpovedá skutočnosti a to obsahu zápisnice a takýto záver zo zápisnice ani nemožno vyvodiť.“ Ide o svojvoľný výklad a interpretáciu konajúceho správneho orgánu, nakoľko takéto závery z textu zápisnice nemožno vyvodiť.

Samotný správca dane v tejto zápisnici str. 3 uvádza : „Daňový subjekt v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9812401/5/2890734/2012GaBM zo dňa 10.10.2012 uviedol, že pri príprave dokladov ku kontrole došlo k zisteniu, že sa nejedná o nadobudnutie tovaru podľa § 11 zákona a jeho následné dodanie podľa § 43 zákona ale ide o trojstranný obchod, v ktorom spoločnosť VAMAX-X s.r.o. vystupuje ako prvý odberateľ...“ z uvedeného teda vyplýva, že výraz reťazový obchod - ako uviedol konajúci správny orgán použitý nebol.

Ani z ďalšieho vyjadrenia právnej zástupkyne nevyplýva konštatácia o reťazovom obchode a možno sa iba domnievať, že ide o vyjadrenie k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 03.04.2013, pretože púhe konštatovanie, že daňový subjekt si je plne vedomý zákona o DPH a to konkrétne § 17, § 13 ods. 1 písm. a/ takýto záver neodôvodňujú, nakoľko nie sú konkretizované podmienky, za ktorých daňový subjekt pristúpi k postupu podľa ust. § 17 ods. 3 zákona o DPH, keďže ako sa v zápisnici uvádza, daňový subjekt neovláda a nemá možnosť sledovať výrobné a obstarávacie procesy obchodných partnerov. Preto takáto konštatácia či závery zo strany konajúcich orgánov sú a zostávajú v rovine hypotetických úvah bez dôkaznej hodnoty.

Ak žalovaný správny orgán spochybňuje uskutočnenie zdaniteľných plnení, potom tomu musia zodpovedať zabezpečené dôkazy a ich vyhodnotenie vtákom rozsahu, aby zistený skutočný stav bol nespochybniteľným podkladom pre jasný právny záver vo veci, v opačnom prípade je poukazovanie na nepravdivý obsah zápisníc zavádzajúci a robí každé rozhodnutie, ktoré je založené na takomto vyvedení záverov nezákonným rozhodnutím.

Preto možno oprávnene vysloviť pochybnosť, či dokazovanie vykonané kontrolnými orgánmi zodpovedá procesnému postupu, ktoré má slúžiť na získanie poznatkov správcu dane o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne rozhodnutie správcu dane ako orgánu štátu a o ktorom kontrolný orgán sám tvrdí, že jeho postup bol v súlade splatnými právnymi predpismi a zodpovedal zásade voľného hodnotenia dôkazov v ich vzájomnej súvislosti a to predovšetkým z hľadiska ich pravdivosti a preukaznosti, pričom už aj z ďalšieho protokolu za iné zdaňovacie obdobie vyplýva, že hodnotiace súdy vyplývajúce z neúplných skutkových zistení a na základe neúplne vykonaného dokazovania a najmä nesprávnych právnych záverov si bez ďalšieho osvojil aj konajúci súd a skonštatoval, že rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby bol v súlade so zákonom o správe daní a so zákonom o DPH a s odkazom na zásadu objektívnej pravdy, ktorá nepredstavuje podľa názoru konajúcich orgánov absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie pokým sa bezpochyby nepreukázuje tvrdenia daňového subjektu.

Daňový subjekt dôkazy navrhuje, správny orgán dôkazy vykonáva, v zmysle uvedenej zásady správcu dane vykonáva dôkazy, ktoré účastník konania vykonať sám nevie a takýmto dôkazom bolo preverenie prepravných spoločností, ktoré tovar prepravovali, výsluch svedkov, ktorých žalobca navrhoval a ktorých prehlásenie formou čestného prehlásenia správcovi dane predkladal, eventuálne konfrontácia osôb v obchodnozväzkových vzťahoch zúčastnených, tieto aj konajúcim súdom zostali nepovšimnuté.

Rozhodnutia orgánu verejnej moci a súdnej moci nemusia byť totožné s očakávaniami účastníka konania, ale z hľadiska odôvodnenia musia spĺňať parametre zákonného rozhodnutia, pričom účastníkovi konania musia dať odpoveď na podstatné otázky a námietky spochybňujúce závery namietaného rozhodnutia v závažných a samotné rozhodnutie ovplyvňujúcich súvislostiach.

Žalobca má za to, že konanie správnych orgánov a tým aj konanie súdu, ktorý si osvojil závery konajúcich správnych orgánov, preto vykazuje vady, ktoré boli na ujmu úpadcovi, ak v zmysle zásady materiálnej pravdy, ktorú je treba aplikovať spolu so zásadou zákonnosti a zásadou voľného hodnotenia dôkazov, správne orgány nevykonali dokazovanie tak, aby boli náležité objasnené všetky rozhodujúce okolnosti dôležité pre posúdenie veci /úplnosť zistenia/ a nezabezpečili, aby skutkové zistenia, ktoré vyplývajú z vykonaného dokazovania čo najviac zodpovedali skutočnosti /presnosť zistenia/, pričom však konajúce správne orgány, ktorého závery si konajúci prvostupňový súd osvojil, nesprávne aplikovali jednotlivé ustanovenia zákona o DPH na konkrétny prípad čím dospeli k nesprávnym skutkovým zisteniam, nepostupovali v zmysle ust. § 3 ods. 3 daňového poriadku, v súlade s ktorým správcu dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, čo je presne zvýraznené aj v náčrte stanoviska daňového poradcu aj s príslušným vyjadrením vo väzbe na jednotlivé ustanovenia zákona o DPH, ktoré úpadca v prílohe predložil a ktorým sa konajúci súd vôbec nezaoberal.

So zreteľom na nedostatočne zistený skutkový stav veci zo strany správneho orgánu, nemožno sa

stotožniť s rozsudkom Krajského súdu v Košiciach, pretože ani ten sa nezaoberal namietanými skutočnosťami úpadcu vyššie uvedenými, ktoré je možno považovať za jednu z podstatných náležitostí hodnotenia dôkazov a následného rozhodnutia a nevykonaním týchto požadovaných a účastníkom namietaných skutočností, s ktorými sa konajúci súd nevysporiadal a nevzhladol ich v zmysle obsahu úplnosti a komplexnosti svojho rozhodnutia, ktoré by nevzbudzovalo pochybnosti a premisy zvolené v rozhodnutí, rovnako ako závery, ku ktorým na základe týchto premís došiel, boli racionálne a v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé, teda možno konštatovať, že došlo k flagrantly odopretiu spravodlivosti na riadny a spravodlivý proces, ako vyplýva z ústavných princípov a to čl. 46 a nasl. Ústavy a čl. 6 ods. 1 Dohovoru.

Na základe uvedených právnych skutočností a vzhľadom k tomu, že súd prvého stupňa vo svojom rozsudku sp. zn. 6S/68/2014 zo dňa 30.04.2015, ktorým podľa ust. § 247 a nasl. O.s.p. preskúmal rozhodnutie žalovaného v medziach žaloby /§ 250j ods. 1 O.s.p./, bez nariadenia pojednávania /§ 250f ods. 1 O.s.p./ a z obsahu administratívneho spisu došiel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, stotožnil sa s vykonaným dokazovaním správneho orgánu, čím v zmysle vyššie citovaného došiel k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozsudok sp. zn. 6S/68/2014 zo dňa 30.04.2015, ktorým žalobu zamietol je porušením základných zásad daňového konania, /ust. § 3 zákona č. 563/2009 Z.z. v pl. zn./ z dikcie ktorých vyplýva, že majú zásadný význam pre aplikáciu jednotlivých ustanovení zákona o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a ich výklad, porušením ustanovení upravujúcich dokazovanie, ktorých porušenie predstavuje chybu konania, v dôsledku ktorej bol výnos takto vyrubenej dane ako príjmov rozpočtu dosiahnutý na úkor nedodržania práva, je vydaný v rozpore s príslušnými ustanoveniami hmotnoprávných a citovaných procesnoprávných predpisov na vec sa vzťahujúcich a na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, je nepresvedčivý, neodôvodnený a zmätočný, nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, neobsahuje dostatočné a presvedčivé zdôvodnenie právnych záverov, ktoré by viedli k rozhodnutiu o veci.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 12.08.2015 k odvolaniu žalobcu uviedol, že súhlasí so závermi napadnutého rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/68/2014 zo dňa 30.04.2015, ktorým žalobu zamietol. Súd posúdil skutkový stav správne a vychádzal zo skutkovej pravdy daného prípadu.

Žalovaný trvá na svojom rozhodnutí, jeho odôvodnení; trvá na vyjadrení k žalobe a plne sa stotožňuje s právnym posúdením veci vo vyššie uvedenom rozsudku Krajského súdu v Košiciach a navrhuje, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/68/2014 zo dňa 30.04.2015, ktorým bola zamietnutá predmetná žaloba voči rozhodnutiu Finančného riaditeľstva SR, potvrdil a žalobcu zaviazal znášaním trov konania zo svojho.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) a po oboznámení sa so spisovým materiálom došiel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech a rozsudok krajského súdu je vecne správny.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy 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 a 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.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúmaní 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 závažnosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

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 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Úlohou najvyššieho súdu bolo - na základe včas podaného odvolania žalobcu - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu žalobcu zamietol.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 12 zákona č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov uverejnením vyhlásené v Zbierke zákonov.

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu odvolací súd zistil, že správca dane na základe poverenia vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012. Správca dane daňovú kontrolu začal na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 03.08.2012 a začatá bola dňa 16.08.2012 spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní. O výsledku zistenia vyhotovil Protokol č. 9812401/5/3520480/2013/GabM zo dňa 22.07.2013 a následne potom čo sa žalobca napriek výzve správcu dane v zákonnej lehote nevyjadril k Protokolu vydal dňa 27.08.2013 rozhodnutie, ktorým vyrúbil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za mesiac máj 2012 v sume 249.934,03 Eur namiesto rozdielu uvedeného v hlásení 62.898,09 Eur, teda nedoplatok dane 187.035,94 Eur.

Z Protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly vyplýva zistenie správcu dane tak ako bolo opísané vyššie, pričom žalobca skutočnosti zistené v Protokole nenamietal a ani nepredložil žiadne dôkazy na preukázanie svojich tvrdení v zákonnej lehote a preto správca dane následne vyrúbil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za mesiac máj 2012 v sume 249.934,03 Eur namiesto rozdielu uvedeného v hlásení 62.898,09 Eur, teda nedoplatok dane 187.035,94 Eur.

Úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o dodatočnom vyrubení dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie máj 2012 a či v danom prípade boli naplnené zo strany žalobcu podmienky na postup podľa § 45 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, t. j. či v danom prípade išlo o trojstranný obchod.

Odvolací súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu odvolacích dôvodov, ako aj napadnuté rozhodnutie žalovaného v rozsahu žalobných námietok, vyhodnotil vykonané dôkazy, preskúmal procesné postupy a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane je v súlade s príslušnými právnymi predpismi, zistený skutkový stav je dostačujúci pre posúdenie veci a žalovaný svoje rozhodnutie riadne odôvodnil.

Podľa § 45 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak 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.

Najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že zistenie skutkového stavu správnymi orgánmi oboch stupňov bolo v súlade so zákonom, nakoľko v danom prípade skutočne nešlo o trojstranný obchod, ale išlo o reťazenie dodávky tovaru, pri ktorej by prichádzal do úvahy postup v rámci intrakomunitárneho dodania tovaru medzi jednotlivými spoločnosťami zúčastnenými na reťazci predmetnej dodávky. Z ust. § 45 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. jednoznačne vyplýva, že musí ísť o obchod, na ktorom sa 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.

V danom prípade sa nepochybne na obchode okrem spoločnosti METAL HANDEL zúčastnila aj spoločnosť Montanwerke Brixleg, a.s. Rakúsko, ktorá sa taktiež zúčastnila na realizácii predmetných obchodov ako dodávateľ pre spoločnosť RMM Metallhandel GmbH, Solinger 16, Nemecko. Je teda nepochybné, že na obchode sa nezúčastnil len žalobca, spoločnosť METAL HANDEL a odberatelia v ČR a preto nemohol žalobca ani postupovať podľa § 45 ods. 1 zákona 222/2004 Z.z. o DPH. Na základe toho považoval najvyšší súd preto v tejto časti rozsudok za vecne správny.

Podľa názoru najvyššieho súdu osoby (daňovníci), ktorí chcú uplatniť pri zdaniteľnom obchode postup podľa § 45 zákona č. 222/2004 Z.z. (trojstranný obchod) musia kumulatívne splniť všetky zákonné podmienky, pričom nemôže z ich strany dôjsť len k vyňatiu časti obchodov v reťazci skutočne deklarovaných obchodov len za tým účelom, aby mohli uplatniť postup podľa § 45 zákona č. 222/2004 Z.z..

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy

vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Dokazovanie bolo daňovými orgánmi zamerané na preukázanie realizovaného obchodu, či mohol byť uplatnený postup podľa § 45 ods. 1 zákona o DPH alebo nie, pričom v danom prípade s dôkazov predložených žalobcom však jednoznačne vyplynul záver, že na obchode sa zúčastnili viac ako tri osoby. Správne orgány nie sú povinné vykonávať všetky dôkazy, ktoré navrhuje žalobca, sú povinné zistiť stav tak, aby mohla byť daň správne určená, čo v danom prípade aj vykonali.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa náležite vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami. Vzhľadom k uvedenému odvolací súd sa nestotožnil s námietkami žalobcu, že súd prvého stupňa na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, a preto vychádzajúc zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu poukazom na závery uvedené vyššie odvolací súd považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli mať za následok úspešnosť jeho odvolacieho návrhu.

Najvyšší súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti rozsudku krajského súdu, 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 odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaného vznesené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodoval odvolací súd v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Neúspešný žalobca nemá právo na náhradu trov konania a žalovanému ich náhrada neprináleží zo zákona.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.