



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **K., s. r. o., so sídlom v D., IČO: X.**, zastúpenej advokátskou kanceláriou **Š. & P., s. r. o., so sídlom v B.B.**, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica 13**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/227/8282-66363/2009/990458-r z 30. júna 2009, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave z 28. januára 2010, č. k. 14S/114/2009 - 68, takto

#### **r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave z 28. januára 2010, č. k. 14S/114/2009 – 68 **p o t v r d z u j e .**

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

#### **O d ô v o d n e n i e :**

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a c/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil žalobou zo dňa 03. septembra 2009 napadnuté rozhodnutie žalovaného č. I/227/8282-66363/2009/990458-r z 30. júna 2009 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Dunajská Streda – dodatočný platobný výmer č. 612/230/12378/09 z 11. marca 2009, ktorým správca dane vyrubil žalobkyni rozdiel dane

z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2006 v sume 70.252,70 eura a žalovaný tento dodatočný platobný výmer potvrdil, a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobkyni náhradu trov konania v sume 186,88 eura do rúk právneho zástupcu JUDr. J. do troch dní.

Pri svojom rozhodovaní krajský súd vychádzal z ustanovení § 244 ods. 1, 2, 3 a § 247 ods. 1, 2 a 3 OSP, § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“), § 2 ods. 1, § 13 ods. 1 písm. a/ a písm. c/ a § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keď posudzujúc, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade so zákonom dospel k názoru, že zo strany správcu dane ani žalovaného nebolo doposiaľ preukázané spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, kde vlastne došlo k prevzatiu tovaru, a teda ktorý štát možno považovať za miesto dodania tovaru.

Vychádzajúc z ustanovenia § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, krajský súd má za to, že za miesto dodania v inom členskom štáte Európskej únie (ďalej aj len „EU“) sa považuje dodávka tovaru spojená s odoslaním alebo prepravou z iného členského štátu, na základe obchodného vzťahu medzi zahraničnou spoločnosťou a tuzemskou spoločnosťou. Platiteľ DPH v tuzemsku si takýto tovar preberá, a teda aj nadobúda v inom členskom štáte EU. Takýto obchod sa potom zdaňuje daňou platnou v inom členskom štáte.

Krajský súd pri svojom rozhodovaní zohľadnil skutočnosť, že žalobkyňa počas celého správneho ako aj súdneho konania zotrvala na názore, že k odovzdaniu a prevzatiu tovaru nedošlo na území Maďarska, ale až na mieste ukončenia prepravy, teda v sklade žalobcu v Lehniciach. V tejto súvislosti súhlasil s názorom žalobkyne, že momentom odovzdania tovaru tuzemskému prepravcovi v Maďarsku ešte nedochádza k prevzatiu tovaru žalobkyňou ako odberateľom. Krajský súd poukázal na to, že ani z medzinárodných nákladných listov - CMR (ďalej len „CMR“) nachádzajúcich sa v spisovom materiáli táto skutočnosť nevyplýva. V predmetnej veci podľa kúpnej zmluvy z 20.10.2006 mala žalobkyňa nadobudnúť vlastníctvo k tovaru až zaplatením kúpnej ceny, ktorá bola splatná až po prevzatí tovaru. Z dokladov nachádzajúcich sa v spisovom materiáli nevyplýva, kedy u každej z dodávok došlo po jej prevzatí k zaplateniu kúpnej ceny, ktorý moment je rozhodujúci pre určenie prechodu vlastníctva z dodávateľa na odberateľa. Podľa názoru krajského súdu bez náležitého objasnenia týchto skutočností nie je možné vysloviť záver, že išlo o dodanie tovaru v inom členskom štáte, konkrétne v Maďarsku, a že preto žalobkyňa nespĺnila podmienky na odpočet dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH.

Ďalej krajský súd poukázal na to, že pokiaľ z odpovede Daňového riaditeľstva Banská Bystrica – odboru medzinárodných vzťahov, doručenej Daňovému úradu Komárno dňa 26.11.2007, vyplynulo, že spoločnosť U.U. nebola v preverovanom období v obchodnom kontakte so spoločnosťou F., s. r. o., ani so spoločnosťou K.K. s. r. o., pričom spoločnosť U.U. mala dodať kryštálový cukor spoločnosti M., s. r. o., z tohto nemožno vyvodit' záver, že na predmetnom obchode sa zúčastnili minimálne tri spoločnosti, a to U.U., F., s. r. o. a K.K., s. r. o., a teda, že sa jednalo o reťazový obchod v rámci EU.

Uvedenú skutočnosť by mohol zrejme objasniť konateľ spoločnosti F., s. r. o. A. T., ktorého však žalovaný ani správca dane neboli schopní vypočítať, a to ani cestou dožadanej maďarskej daňovej správy. Podľa názoru krajského súdu nemožno preto spravodlivo žiadať od žalobkyne, aby preukázala, že jej dodávateľovi spoločnosti F., s. r. o. vznikla daňová povinnosť a že túto si aj splnila, keď navyše takáto povinnosť žalobkyni zo zákona ani nevyplýva.

Pokiaľ ide o údaje na CMR dokladoch pripojených k faktúram za prepravu tovaru, žalovaný ani správca dane nezistili, a to ani výsluchom konateľov prepravných spoločností T., s. r. o., Z. H. – H. T. a spoločnosti D., kto a prečo uviedol na CMR dokladoch ako odosielateľa spoločnosť U.U., keď vlastníkom predmetného tovaru v čase odovzdania na prepravu zrejme už mohla byť spoločnosť F., s. r. o., navyše, keď spoločnosť U.U. obchodný kontakt so žalobkyňou poprela.

Ďalej mal súd prvého stupňa za nejasné, prečo boli ako príjemca prepravovaného tovaru uvedené dve spoločnosti, a to spoločnosť M., s. r. o. a spoločnosť K.K., s. r. o.. Spoluprácu žalobkyne a spoločnosti M., s. r. o., so sídlom v B.B. poprela tak konateľka žalobkyne ako aj konateľ spoločnosti M., s. r. o., so sídlom v B.B.. Pokiaľ z týchto skutočností žalovaný ako aj správca dane odvíjajú tvrdenie o reťazovej transakcii v rámci EU, ide o tvrdenie predčasné, na základe nedostatočne zisteného skutočného stavu.

Pre úplnosť veci krajský súd poukázal na skutočnosť, že Obchodný register Okresného súdu B. I registruje dve spoločnosti s obchodným menom M., s. r. o., obidve so sídlom v B. každú s iným IČO.

Podľa názoru krajského súdu vzhľadom na skutočnosť, že dodávateľ spoločnosť F., s. r. o. predal tovar ako platiteľ dane zaregistrovaný na Slovensku žalobkyni a celú dodávku realizovala ako dodávku tuzemskú, žalobkyňa potom nemala dôvod vykazovať dodávku vo svojom daňovom priznaní ako nadobudnutie tovaru z iného členského štátu.

S poukazom na uvedené skutočnosti, ako aj na obsah tvrdení žalobkyne a pripojených listinných dôkazov nachádzajúcich sa v spisovom materiáli, treba rozhodnutie žalovaného

považovať za rozhodnutie vydané v rozpore so zákonom, vec bola posúdená po právnej stránke nesprávne, pričom aj skutkový stav bol zistený nedostatočne.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že v konaní úspešnej žalobkyni priznal náhradu trov konania titulom súdneho poplatku 66 eur a titulom trov právneho zastúpenia za dva úkony právnej služby po 53,49 eura, plus 2 x paušál po 6,96 eura, v zmysle § 11 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Z. z., ktorú náhradu je žalovaný povinný zaplatiť do rúk JUDr. J. do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný a žiadal napadnutý rozsudok krajského súdu zmeniť, žalobu zamietnuť a nepriznať žalobkyni náhradu trov konania.

S poukazom na tvrdenie žalobkyne uvedené v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane ako aj odpoveď maďarskej daňovej správy zo dňa 21.11.2007, získanú v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií zotrval na svojom názore, že z dokladov nachádzajúcich sa v spisovom materiály vyplýva spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, že v danom prípade sa na predmetnom obchode skutočne zúčastnili minimálne 3 spoločnosti, že nimi boli minimálne U., F., s. r. o. a žalobkyňa.

Poukázal na to, že v zmysle § 11 ods. 1 zákona o DPH nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu teda znamená, že dôjde k fyzickému premiestneniu tovaru od predávajúceho z iného členského štátu do tuzemska ku kupujúcemu – nadobúdateľovi tovaru.

Zo zhora uvedených dôkazov (odvolanie žalobkyne, výsledky zisťovania maďarskej daňovej správy, CMR) podľa žalovaného vyplýva, že spoločnosť F., s. r. o. nadobudla tovar – cukor kryštálový od U. postúpením práva a ako vyplýva z časti III. bod 2 kúpnej zmluvy uzatvorenej medzi F., s. r. o. ako predávajúcim a žalobkyňou ako kupujúcou, tento sporný tovar skladovala v skladoch M.M.a M., teda nebol fyzicky prepravený do tuzemska v zmysle zákona o DPH. Keďže sporný tovar – cukor kryštálový nebol fyzicky prepravený do tuzemska, pričom tuzemskom sa podľa § 2 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH rozumie územie Slovenskej republiky, nemohla spoločnosť F., s. r. o. deklarovat' nadobudnutie tovaru v tuzemsku v zmysle § 11 ods. 1 zákona o DPH. Sporný tovar – cukor kryštálový zostal na území Maďarska. Spoločnosti F., s. r. o. nevznikla daňová povinnosť podľa § 20 zákona o DPH.

Žalovaný mal z časti III. bodu 2. kúpnej zmluvy z 20.10.2006 uzavretej medzi žalobkyňou a F., s. r. o. za spôsobom vylučujúcim akúkoľvek pochybnosť za preukázané, že k prevzatiu tovaru kupujúcim (žalobcom) i k zhodnoteniu jeho akosti došlo na mieste

nakládky – v skladoch M.M. a M. ako i to, že uvedené sklady boli miestom plnenia. Zo spisového materiálu vyplýva, že prepravu zo skladov spoločnosti F., s. r. o. si zabezpečovala žalobkyňa. Nemožno teda súhlasiť s názorom žalobkyne ani Krajského súdu v Trnave, že k prevzatiu tovaru nedošlo v Maďarsku, ale až na mieste ukončenia prepravy v sklade žalobcu v Lehniciach. Tvrdenie žalobkyne i súhlasný názor Krajského súdu v Trnave je podľa žalovaného v rozpore s citovanými časťami kúpnej zmluvy i s § 13 ods. 1 písm. a/ a c/ a § 19 zákona o DPH.

Mal za to že vychádzajúc z ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH je nadobudnutie vlastníctva k spornému tovaru – cukru kryštálovému podľa bodu 1. časti V. kúpnej zmluvy pre posúdenie momentu dodania – nadobudnutia tovaru irelevantné, pretože, podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, teda dodanie – nadobudnutie tovaru je podmienené nadobudnutím práva nakladať ako vlastník s predmetným tovarom, nie jeho vlastníctvom. Takéto právo nakladať s predmetným tovarom ako vlastník nadobudol žalobca momentom prevzatia a zhodnotenia akosti predmetného tovaru – kryštálového cukru na mieste nakládky, v skladoch M. a M.. V tejto súvislosti je podľa žalovaného dôležité pripomenúť, že okrem momentu dodania – nadobudnutia tovaru je potrebné správne identifikovať i miesto dodania tovaru pre správne uplatnenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Z vyššie uvedeného podľa žalovaného vyplýva, že spoločnosť F., s. r. o. nadobudla kryštálový cukor od spoločnosti U. postúpením práva, avšak tovar zostal v skladoch v Maďarsku, nebol prepravený do tuzemska alebo iného členského štátu, t. j. dodanie tovaru sa uskutočnilo bez odoslania alebo prepravy a miestom dodania takejto nepohyblivej dodávky podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH - ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje, v štáte začatia zásielky, resp. prepravy, v prípade spoločnosti F., s. r. o. v Maďarskej republike. Vzhľadom nato, že tovar nebol fyzicky prepravený do tuzemska alebo iného členského štátu, nemohla spoločnosť F., s. r. o. vzniknúť daňová povinnosť podľa § 20 zákona o DPH, spoločnosť nemohla nadobudnúť tovar- cukor kryštálový v tuzemsku podľa § 11 zákona o DPH a následne nemohla tento tovar ani prediť žalobkyňi na území Slovenska, keďže sa tovar nachádzal v skladoch na území Maďarska.

Nakúpený tovar – cukor kryštálový predala spoločnosť F., s. r. o. žalobcovi na základe vyššie citovanej kúpnej zmluvy zo dňa 20.10.2006, pričom prepravu tovaru z Maďarska na Slovensko si zabezpečovala žalobca prostredníctvom iných prepravcov na jeho účet, teda miestom dodania tovaru – cukru kryštálového bolo podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH - ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar

nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, t. j. v štáte začatia prepravy tovaru, t. j. v Maďarsku. Preto sporné faktúry vystavené spoločnosťou F., s. r. o. pre žalobkyňu za dodávku kryštálového cukru, na ktorých je uvedené slovenské IČ DPH dodávateľa (spoločnosti F., s. r. o.) a slovenská 19 % DPH a ani skutočnosť, že žalobkyňa zaplatila za tovar dodávateľovi (F., s. r. o.) nepreukazujú, že ide o tuzemské dodanie tovaru žalobkyni. Spoločnosti F., s. r. o. nevznikla povinnosť platiť DPH podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, pretože nedodala tovar ani službu v tuzemsku, ale v Maďarsku, a preto takéto dodanie nemôže byť zaťažené slovenskou DPH, keďže predmetom DPH podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku. Ak teda spoločnosť F., s. r. o. vyčíslila DPH na sporných faktúrach k dodávkam kryštálového cukru, konala tak v rozpore so zákonom o DPH a žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Právo na odpočítanie dane možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t. j. daniam zodpovedajúcim zdaniteľnému obchodu podliehajúcemu DPH v tuzemsku, resp. zaplateným z dôvodu ich splatnosti..

Úvahy Krajského súdu boli teda podľa žalovaného nesprávne, keď vzhľadom na skutočnosť, že dodávateľ F., s. r. o. predal tovar žalobkyni pod identifikačným číslom pre DPH prideleným na Slovensku považoval celú dodávku kryštálového cukru ako dodávku tuzemskú, bez ohľadu nato, že právo nakladať s tovarom ako vlastník nadobudol žalobca v Maďarsku a bez ohľadu nato, že miestom dodania podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH bolo Maďarsko, z čoho vyplýva, že podľa ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, takéto dodanie tovaru nie je predmetom DPH v tuzemsku ale podlieha zákonu o DPH platného v krajine, kde je miesto dodania, t. j. maďarským daňovým zákonom.

Žalobkyňa odvolací návrh nepodala.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.supcourt.gov.sk](http://www.supcourt.gov.sk), [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné vyhovieť.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Predmetom preskúmania v danej veci je rozhodnutie daňových orgánov o vydaní dodatočného platobného výmeru na daň z pridanej hodnoty, ktorú správca dane určil podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb..

Zákon č. 511/1992 Zb. je procesným predpisom, ktorý upravuje správu daní a poplatkov. Je súčasťou zmien právnych predpisov v rámci zavedenia daňovej reformy k 01. januáru 1993. Táto procesná norma upravuje postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu daňových správcov pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

Medzi relevantné princípy upravené zákonom o správe daní patrí napr. zásada zákonnosti, ktorá predovšetkým ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona o správe daní), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Zo zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom

dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 1, ods. 8 cit. zákona).

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.). Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Na tento účel má správca dane využiť prostriedky (len exemplikatívne uvedené v ustanovení § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.), ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce (nielen cieľovo pre správne určenie daňovej povinnosti), pre posúdenie toho - ktorého výdavku, lebo tieto vo svojom súhrne aj jednotlivito podmieňujú správnosť určenia dane. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť.

Podľa § 30 ods. 3 druhá veta zákona č. 511/1992 Zb. v odôvodnení rozhodnutia sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Na daňové konanie sa neviaže tzv. zásada koncentrácie konania. To znamená, že odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní musí sa vyporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní (§ 48 ods. 6 druhá veta cit. zákona).

Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH (v znení účinnom v rozhodnom období) predmetom dane je:

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskych spoločenstiev (ďalej len „členský štát“),

d) dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH (v znení účinnom v rozhodnom období) na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastníak s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

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

Ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje (§ 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom období).

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH (v znení účinnom v rozhodnom období) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH (v znení účinnom v rozhodnom období) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH (v znení účinnom v rozhodnom období) platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Vychádzajúc z obsahu administratívneho i súdneho spisu ako aj citovaných zákonných ustanovení možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu uvedeným v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, že pre vyslovenie svojho záveru si daňové orgány napriek pomerne rozsiahlemu dokazovaniu nežadovážili dostatok skutkových podkladov. Nemožno síce vytknúť správne orgánu prvého stupňa, že by sa nesnažil zistiť skutkový stav veci, treba však prisvedčiť názoru krajského súdu, že napadnuté rozhodnutie je vydané na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, a nedostatočne zisteného skutkového stavu.

V tomto smere Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) poukazuje na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky, v zmysle ktorej ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, keď právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. V daňovom konaní sa právne úkony, či iné rozhodujúce skutočnosti posudzujú podľa svojho obsahu. V pochybnostiach orgány verejnej moci postupujú voči daňovému subjektu miernejšie /in dubio mitius/ (bližšie pozri napr. Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008 – [www.concourt.sk](http://www.concourt.sk)).

Taktiež podľa názoru najvyššieho súdu nebolo možné opomenúť rozhodnutie Súdneho dvora Európskych spoločenstiev (dnes Súdny dvor Európskej únie) veci sp. zn. C-245/04 [1] EMAG Handel Eder OHG v. Finanzlandesdirektion für Kärnten, na ktoré poukazovala i žalobkyňa a podľa ktorého:

*„1. Ak dve po sebe nasledujúce dodávky za úhradu, vykonané medzi osobami podliehajúcimi dani, konajúcimi 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 táto doprava môže byť pripočítaná iba jednej z dvoch dodávok, ktorá samotná bude oslobodená od dane za uplatnenia článku 28c A písm. a) prvého pododseku Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995.*

*Tento výklad platí bez ohľadu na to, ktorá z osôb podliehajúcich dani - prvý predajca, sprostredkujúci nadobúdateľ alebo druhý nadobúdateľ - má právo disponovať tovarmi počas predmetného zaslania alebo predmetnej dopravy tovarov.*

*2. Iba miesto dodávky, ktorá zakladá zaslanie alebo dopravu tovarov v rámci Spoločenstva je určené podľa článku 8 ods. 1 písm. a/ šiestej smernice 77/388/EHS v znení zmien a považuje sa za 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 nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania alebo členskom štáte určenia predmetnej zásielky alebo predmetnej dopravy podľa toho, či predmetná dodávka je prvou alebo druhou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok.“*

S poukazom na uvedené ako aj na závery krajského súdu obsiahnuté v odôvodnení jeho rozhodnutia, na ktoré najvyšší súd zároveň poukazuje (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), nebolo možné sa celkom stotožniť s právnym názorom žalovaného uvedenom v jeho a odvolaní.

I podľa názoru najvyššieho súdu neboli dodržané všetky zásady daňového konania a v skutkovom stave veci zostalo priveľa nejasností na to, aby vo veci bolo možné vydať zákonné a objektívne rozhodnutie.

Nepochybil preto krajský súd, keď žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného pre nesprávne (neúplné) právne posúdenie veci a nepostačujúce zistenie skutkového stavu veci zrušil a vrátil na ďalšie konanie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací preto z dôvodov vyššie uvedených napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil.

Správny orgán v ďalšom konaní je viazaný právnym názorom najvyššieho súdu i krajského súdu (§ 250ja ods. 4 a § 250j ods. 6 OSP). Len doplnením dokazovania v smere naznačenom súdmi oboch stupňov môže byť náležite zistený skutkový stav veci a dodržané aj základné princípy a zásady daňového konania včítane princípov ústavných, ako princíp právneho štátu, právo na spravodlivý proces ako aj zásada rovnosti, ktorých sa žalobkyňa dovoľáva.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 250k ods. 1 OSP, keď žalobkyni náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko si trovy odvolacieho konania písomne po vyhlásení rozsudku neuplatnila (§ 151 ods. 2 veta za bodkočiarkou v spojení s § 211 ods. 2 a § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

**P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.**

V Bratislave 26. októbra 2010

**JUDr. Jana Baricová, v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková