

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/7/2017
Identifikačné číslo spisu: 8013200662
Dátum vydania rozhodnutia: 12.07.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8013200662.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členov senátu JUDr. Soni Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): Magura, s.r.o. Výšné Ružbachy, so sídlom Výšné Ružbachy 307, právne zastúpeného Daliborom Tverďákom, advokátom so sídlom Krmanova 1, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100305/1/161580/2013 a č. 1100305/1/161536/2013, obe zo dňa 05.04.2013, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/62/2013-134 zo dňa 21. októbra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove ako správny súd (§ 6 ods. 1 a 2, § 9 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“) postupom podľa § 190 SSP zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutí žalovaného č. 1100305/1/161580/2013 a č. 1100305/1/161536/2013, obe zo dňa 05.04.2013, ktorými boli potvrdené dodatočné platobné výmery vydané Daňovým úradom Prešov, oba zo dňa 22.06.2012, uvádzané v poradí rozhodnutí žalovaného: č. 9712401/5/1190592/2012, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2010 v sume 461 482,05 Eur a č. 9712401/5/1189385/2012, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2010 v sume 611 656,70 Eur.

2. Dôvodom dodatočného určenia dane za zdaňovacie obdobie september 2010 boli výsledky daňovej kontroly zameranej na preverovanie zdaniteľných obchodov deklarovanych žalobcom v tomto zdaňovacom období. Správca dane zistil, že žalobca v daňovom priznaní uviedol v riadku 07 základ dane

pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku vo výške 2 419 894,34 Eur (v uvedenej sume je zahrnutá aj suma služby - prepravy tovaru vo výške 2 640,00 Eur, ktorá mala byť uvedená v riadku 11 daňového priznania) a k tomu prislúchajúca daň vo výške 459 779,91 Eur, avšak správca dane kontrolou predložených dokladov zistil, že daňový subjekt nadobudol tovar v hodnote 2 428 852,96 Eur. Ide o faktúry za betonársku oceľ, železné profily, plech, FeSi 75, FeSiMn, profily a drôty od spoločností WYROBY HUTNICZE ART-STAL Sp. z.o.o., Sidorská 82, Biala Podlaska, Poľská republika, VIMEX S.A., Warszawska 20, Radom, Poľská republika, F.H. BAUSTAL Sp. z.o.o., Karola Lowinskiego 2, Krakow, Poľská republika, SENEM COMPONENTS Sp., Jana Sobieskiego 07, Dobrowa Górnica, Poľská republika, PARTNER STEEL Sp. z.o.o., Zwirki Wigury 7, Mokolow, Poľská republika a PPHU HYDRAMET, Sp. z.o.o., Gajewo Obwodowa 3, Gizycko, Poľská republika. Tovar bol prepravený 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., Bystřice nad Olší na dobu určitú do 31.08.2010. Prepravu tovaru, ktorá sa vždy skončila v Českej republike, zabezpečovala spoločnosť Spedycja oraz Transport Ciezki, Krysztof Pacholik, Dobrowa Górnica z Poľskej republiky. Tovar následne daňový subjekt predal spoločnostiam PRB KARMONA Sp. z o.o., PARTNER STEEL Sp. z o.o., STELEELEX Sp. z o.o., BH Sp. z o.o., FER IMPORT Sp. z o.o. do Poľskej republiky. Ďalej správca dane zistil, že si kontrolovaný daňový subjekt z uvedeného nadobudnutia tovaru z iného členského štátu uplatnil aj odpočítanie dane, a to vo výške 459 278,31 eura.

3. V súvislosti s vyrubeným rozdielom dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2010 kontrolou správca dane zistil, že žalobca uviedol v riadku 07 základ dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku vo výške 3 272 690,79 Eur (v uvedenej sume je zahrnutá aj suma služby - prepravy tovaru vo výške 30 434,33 Eur, ktorá mala byť uvedená v riadku 11 daňového priznania) a k tomu prislúchajúca daň vo výške 621 811,23 Eur, avšak správca dane kontrolou predložených dokladov zistil, že daňový subjekt nadobudol tovar v hodnote 3 219 245,92 Eur. Ide o faktúry za betonársku oceľ, plechy, profily a valcovku od spoločností MARITEX Sp. z.o.o., Al. Jozefa Pilsudskiego 92, Dobrowa Górnica, Poľská republika, PPHU HYDRAMET Sp. z.o.o., Gajewo Obwodowa 3, Gizycko, Poľská republika, STEELEX Sp. z.o.o., Podolska 22, Nysa, Poľská republika a STAL S. C., Samsonowicza 5, Ostrowiec, Poľská republika. Tovar bol prepravený 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., Bystřice nad Olší na dobu určitú do 31.08.2010. Prepravu tovaru, ktorá sa vždy skončila v Českej republike, zabezpečovala spoločnosť Spedycja oraz Transport Ciezki, Krysztof Pacholik, Dobrowa Górnica z Poľskej republiky. Tovar následne daňový subjekt predal spoločnostiam PRB KARMONA Sp. z o.o., PARTNER STEEL Sp. z o.o., STELEELEX Sp. z o.o., BH Sp. z o.o., FER IMPORT Sp. z o.o. do Poľskej republiky. Ďalej správca dane zistil, že si kontrolovaný daňový subjekt z uvedeného nadobudnutia tovaru z iného členského štátu uplatnil aj odpočítanie dane, a to vo výške 616 028,71 Eur.

4. Vzhľadom na rozdielny rozsah odvolacích a žalobných námietok, správny súd posudzoval, či žalovaný mal v rámci odvolacieho konania prihliadať i na tie procesné vady, ktoré žalobca ako daňový subjekt v odvolaniach proti dodatočným platobným výmerom nenamietal, najmä doručenie oznámenia o začatí daňovej kontroly iba daňovému subjektu a vydanie platobných výmerov po zákonom ustanovenej lehote. Tieto vady už nie sú odstrániteľné v ďalšom konaní, preto bolo potrebné v spojení so zásadou proporcionality vyhodnotiť, či sú tak závažnej povahy, aby spôsobili nezákonnosť daňovej kontroly i celého daňového konania. Pri posudzovaní tejto otázky krajský súd vychádzal zo záväzného právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) vysloveného v uzneseniach sp. zn. 3Sžf/144/2014, sp. zn. 3Sžf/145/2014, podľa ktorých je podstatným vecne správny výklad ustanovenia § 74 ods. 2 DP.

5. Správny súd v zmysle ustanovenia § 74 ods. 2 DP dôvodil, že odvolací orgán preskúmava napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Žalobca v odvolaniach zo dňa 16.11.2012 z procesných väd namietal spôsob doručovania (v jeden deň doručených 19 dodatočných platobných výmerov), krátky časový odstup medzi dátumom určeným na prerokovanie protokolu o kontrole (18.06.2012) a dátumom, dokedy sa mohol žalobca k protokolu písomne vyjadriť (15.06.2012). Ďalej namietal, že daňový úrad neuviedol číslo účtu, na ktorý mala byť daň zaplatená, namietal, že v daňovom

konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím, ktoré je platné len za predpokladu, že bolo riadnym spôsobom doručené alebo oznámené, ak zákon č. 511/1992 Zb. alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Rozhodnutie, ktorým správca dane určuje výšku dane alebo rozdiel oznámi správca dane daňovému subjektu formou platobného výmeru, alebo dodatočného platobného výmeru. Ďalej namietal nedodržanie zákonnej lehoty 15 dní na vydanie rozhodnutia, nepreskúmateľnosť a nezrozumiteľnosť rozhodnutí, že v konaní daňového úradu bola zistená taká vada, ktorá mala vplyv na zákonnosť rozhodnutí. Ostatné námietky smerovali k meritu veci a v doplnení odvolania žalobca predložil odborné stanovisko č. 4/2012 vypracované znalcom Ing. Mariánom Drozdom.

6. Podľa správneho súdu s podstatnými námietkami sa žalovaný vysporiadal v preskúmaných rozhodnutiach, pričom neboli dôvodné. Súd prvého stupňa zdôraznil, že tieto bolo potrebné posúdiť hlavne z hľadiska, či boli spôsobilé zasiahnuť do subjektívnych práv žalobcu a či priamo ovplyvnili princíp spravodlivého konania a spôsobili daňovému subjektu odňatie možnosti riadne konať pred daňovým orgánom.

7. Žalobca v žalobách namietal predovšetkým nesprávny postup pri doručovaní Oznámenia o začatí daňovej kontroly, Výzvy na predloženie dokladov, Upovedomenia o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ktoré boli doručované žalobcovi, nie X. K. R., splnomocnenému zástupcovi žalobcu pre celé konanie (§ 9 ods. 3 v spojení s § 17 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.) a nedodržanie zákonnej 15-dňovej lehoty na vydanie rozhodnutia, stanovenej v § 44 ods. 6 písm. b) citovaného zákona.

8. Podľa § 9 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., daňový subjekt, jeho zákonný zástupca alebo jeho opatrovník sa môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne s úradne overeným podpisom alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Ak nie je rozsah plnomocenstva presne vymedzený, považuje sa toto plnomocenstvo za všeobecné. V tej istej veci môže mať len jedného zástupcu. Zástupca koná osobne, ak z obsahu plnomocenstva nevyplýva, že za zástupcu môže konať aj iná osoba; na takéto konanie udelí zástupca inej osobe plnomocenstvo s úradne osvedčeným podpisom. Konanie inej osoby v rozsahu udeleného plnomocenstva sa považuje za konanie zástupcu.

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

10. V nadväznosti na vyššie uvedené a s poukazom na ustanovenia podľa § 44 ods. 6 písm. b) zákona č. 511/1992 Zb. krajský súd uviedol, že aj keď je nepochybné, že žalobca bol zastúpený zástupcom X. K. R. a v zmysle § 17 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. mal správca dane písomnosti doručovať tomuto zástupcovi, z ustanovenia § 9 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že zastupovanie daňového subjektu zástupcom nevyklučuje, aby správca dane konal v nevyhnutných prípadoch aj s daňovým subjektom, pričom aj z ustanovenia § 17 ods. 5 veta posledná citovaného zákona vyplýva, že ak má adresát osobne v daňovom konaní niečo vykonať, doručuje sa písomnosť jemu i právnenému zástupcovi.

11. S poukazom na tieto ustanovenia a na skutočnosť, že žalobca spôsob doručovania v takomto rozsahu v odvolaniach nenamietal, ako i na skutočnosť, že týmito neodstrániteľnými vadami v postupe neboli žalobcovi odňaté žiadne práva, resp. procesné možnosti riadne konať pred daňovým orgánom, ich správny súd vyhodnotil ako nedôvodné.

12. Ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku o nedodržaní 15-dňovej lehoty na vydanie rozhodnutí, keďže táto sama o sebe nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutí. Pokiaľ žalobca poukazyval na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS/24/2010, je potrebné rozlišovať medzi nedodržaním lehoty na vydanie rozhodnutia a nedodržaním lehoty na ukončenie daňovej kontroly (z čoho vychádza aj nález Ústavného súdu). V danom prípade lehota na ukončenie daňovej kontroly bola dodržaná (daňová kontrola začala dňa 08.08.2011, predĺžená bola do 08.08.2012, ukončená bola dňa 18.06.2012 podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb.), pričom v prípade nedodržania lehoty na vydanie rozhodnutí bol na mieste

postup podľa § 250t Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), upravujúceho konanie proti nečinnosti orgánu verejnej správy (t.j. podľa vtedy platného procesného predpisu).

13. Ani vo vzťahu k ďalším procesným námietkam uvedeným v žalobách žalobca neuviedol, ako zasiahli do jeho subjektívnych práv z pohľadu obmedzenia jeho možností riadne konať pred daňovými orgánmi. S poukazom na § 74 ods. 2 DP (neboli uplatnené v odvolaní proti dodatočným platobným výmerom) a z dôvodu, že sa nejedná o opodstatnené námietky a také, na ktoré by musel súd prihliadať z úradnej povinnosti, ich správny súd vyhodnotil ako nedôvodné.

14. Na ozrejmienie správny súd uviedol, že nesprávne uvedený § 165 ods. 2 namiesto správneho § 165 ods. 5 DP nemení nič na skutočnosti, že správca dane mal a aj postupoval podľa doterajších predpisov (zákon č. 511/1992 Zb.). Spôsob výpočtu súm 461 482,05 Eur (zdaňovacie obdobie 9/20210) a 611 656,70 Eur (zdaňovacie obdobie 3/2010) vyplýva z Protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9712401/5/488539/2012/Guz zo dňa 21.05.2012, a to zo strany 19 až 27 (zdaňovacie obdobie 3/2010) a str. 69 až 77 (zdaňovacie obdobie 9/2010), s ktorým bol zástupca žalobcu riadne oboznámený.

15. Vo vzťahu k námietke, že daňové konanie bolo vedené nepríslušným, prípadne nesprávne označeným správcom dane (prvotné daňové úkony realizoval Daňový úrad Stará Ľubovňa, následne ich realizoval Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad, rozhodnutie vydal Daňový úrad Prešov) správny súd prvého stupňa poukázal na § 2 ods. 1 a 2, § 4 ods. 1, 5, 6 zákona č. 150/2001 Z.z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z.z. ako aj § 2 ods. 1, 2, 3, § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov (účinný od 01.01.2012), z ktorých vyplýva, že vo veci konal príslušný orgán štátnej správy v oblasti daní a poplatkov, pričom tieto ustanovenia podrobne citoval správny súd v skoršom rozsudku 3S/62/2013-92 zo dňa 28.08.2014.

16. K námietke, že správca dane pristúpil k prerokovaniu protokolu skôr, ako mu bolo doručené vyjadrenie žalobcu k protokolu, a teda k námietke týkajúcej sa akceptovania kópie vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly aj keď je zrejmé, že originál vyjadrenia bol prvostupňovému správne orgánu doručený po uplynutí zákonom stanovenej lehoty, správny súd poukázal na obsah administratívneho spisu a zápisnicu č. 9712401/5/1022280/2012/Guz zo dňa 18.06.2012, z ktorej vyplýva, že zástupca žalobcu poskytol správcovi dane kópiu písomného vyjadrenia k protokolu a následne sa dohodli na prerokovaní protokolu dňa 18.06.2012 o 13:30 hod., t.j. po jeho vyhodnotení správcom dane a následne po vyhotovení dodatku k protokolu, s čím splnomocnený zástupca súhlasil a zápisnicu na znak súhlasu podpísal.

17. Taktiež hmotnoprávne námietky žalobcu správny súd s poukazom na ustanovenia § 2 ods. 1, § 11 ods. 1, § 17 ods. 1, 2, 3, § 49 ods. 2 písm. c) a § 49 ods. 6 zákona o DPH vyhodnotil ako nedôvodné z nižšie uvádzaných dôvodov.

18. V danom prípade daňový úrad vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 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. Pri daňovej kontrole správca dane preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, konkrétne oprávnenosť uplatnenia odpočítania dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, keď platiteľ nadobudol tovar v Poľskej republike pod slovenským identifikačným číslom pre daň, pričom preprava tovaru skončila v Českej republike.

19. Žalobca nakupoval tovar od poľských dodávateľov pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliла Slovenská republika. Tento tovar bol prepravovaný z Poľskej republiky (od poľských dodávateľov) do Českej republiky, kde si ho žalobca prevzal, uskladnil a následne predal ďalším poľským odberateľom. Tieto skutočnosti v konaní sporné neboli.

20. Na účely DPH teda išlo u žalobcu o nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, pričom pri uplatňovaní dane z pridanej hodnoty je pre platiteľa najdôležitejšie určiť miesto nadobudnutia tovaru.

21. V zmysle § 17 ods. 1 zákona o DPH miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi, v danom prípade bola miestom nadobudnutia tovaru Česká republika a žalobca mal povinnosť tovar zdaňiť v Českej republike. Zároveň však z ustanovenia § 17 ods. 2 citovaného zákona vyplýva, že bol povinný zdaňiť tovar v Slovenskej republike, lebo si tovar objednal pod slovenským identifikačným číslom pre DPH a nepreukázal, že k zdaneniu nadobudnutého tovaru došlo v Českej republike.

22. Podľa správneho súdu si žalobca mohol podľa § 17 ods. 3 zákona o DPH opraviť základ dane len v prípade, že preukázal, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v Českej republike, čo nepreukázal, ani túto skutočnosť nenamietal.

23. Zároveň za nesporné správny súd považoval skutočnosti, že tovar zdanený ako nadobudnutie podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH nebol do Slovenskej republiky dovezený a žalobca uskutočnil zdaniteľné transakcie, ktoré nie sú v zmysle § 2 ods. 1 citovaného zákona predmetom dane z pridanej hodnoty v Slovenskej republike.

24. Žalobca si preto nemohol podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH uplatniť odpočet dane z nadobudnutia tovaru v Slovenskej republike, lebo tovar nepoužil na svoje zdaniteľné obchody v Slovenskej republike.

25. V nadväznosti na uvedené správny súd vyhodnotil, že správca dane nepochybil, ak vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 9/2010 v sume 461 482,05 Eur a za zdaňovacie obdobie 3/2010 v sume 611 656,70 Eur z dôvodu, že si žalobca uplatnil odpočítanie dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v rozpore s § 49 ods. 2 zákona o DPH.

26. Rovnako správny súd konštatoval, že žalobca nedôvodne namietal, že mu vzniklo právo na odpočet DPH podľa § 49 ods. 6 zákona o DPH a zároveň právo uplatniť si odpočet tejto dane podľa § 51 ods. 1 písm. c) citovaného zákona, pretože ustanovenie § 49 ods. 6 zákona o DPH sa na daný prípad nevzťahuje.

27. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že uvedené ustanovenie sa vzťahuje na prípady, ak platiteľ, ktorý podniká v zahraničí, v súvislosti s týmto podnikaním nakúpil tovar a služby v tuzemsku. V konkrétnom prípade však žalobca nadobudol predmetný tovar v Českej republike.

28. Na účely odstránenia možného dvojitého zdanenia zákon o DPH umožňuje platiteľovi opraviť základ dane na nulu, ale nie odpočítať daň tak, ako to urobil žalobca.

29. Uvedený postup krajský súd vyhodnotil ako súladný s § 17 ods. 3 zákona o DPH a tiež s článkom 16 Vykonávacieho Nariadenia Rady EÚ 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, podľa ktorého ak sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru v rámci spoločenstva, v zmysle čl. 20 Smernice Rady 2006/112/ES, členský štát v ktorom sa odoslanie alebo preprava skončí, uplatní svoju právomoc zdaňiť, bez ohľadu na spôsob uplatnenia DPH na transakcii v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava začala.

30. Správny súd prieskum zákonnosti napadnutých rozhodnutí uzavrel konštatovaním, že žalovaný odôvodnenie dodatočného určenia dane vhodne podporil aj poukazom na judikatúru ESD a Smernice týkajúce sa problematiky DPH pri podnikaní platiteľa v rámci Spoločenstva, pri tzv. intrakomunitárnych obchodoch, pričom obsah preskúmaných rozhodnutí vyhodnotil ako jasný, zrozumiteľný a nevybočujúci z medzí logickej správnej úvahy.

II.

31. Proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/62/2013-134 zo dňa 21. októbra 2016, právoplatnému dňa 22.12.2016, podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonom určenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, ako i s poukazom na porušenie pravidla podľa § 491 ods. 2 SSP správnym súdom, pričom eventúalnym petitom kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu tak, že rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/161580/2013 a č. 1100305/1/161536/2013, obe zo dňa 05.04.2013, prípadne aj rozhodnutia Daňového úradu Prešov č. 9712401/5/1190592/2012 a č. 9712401/5/1189385/2012, obe zo dňa 22.06.2012, zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alebo aby rozhodol tak, že rozsudok Krajského súdu v Prešove zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

32. Zároveň navrhol, aby mu kasačný súd priznal právo na náhradu trov konania, pozostávajúcich z uhradených súdnych poplatkov a trov právneho zastúpenia.

33. Sťažovateľ nesprávne právne posúdenie procesnoprávných pochybení namietal vo vzťahu k nesprávnemu doručovaniu písomností, nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nedostatok dôvodov vo vzťahu k ozrejmieniu spôsobu výpočtu dane, nedodržaniu 15-dňovej lehoty na vydanie rozhodnutia, začatiu daňovej kontroly v rozpore s lehotou stanovenou zákonom, realizovaniu daňovej kontroly a daňového konania nepríslušným správcom dane, porušeniu zákona pri prerokovaní protokolu o výsledku daňovej kontroly.

34. Z hmotnoprávných námietok sťažovateľ napádal nesprávne právne posúdenie zdaniteľných plnení správnym súdom.

35. Podľa sťažovateľa správny súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam, keďže nie je pravdou, že by sťažovateľ v odvolaní nenamietal potrebu zákonného doručovania písomností. Základnou podmienkou vzniku daňovej povinnosti alebo priznania práva v daňovom konaní je dodržanie riadneho spôsobu doručovania. Celé daňové konanie je postihnuté vadou nesprávneho doručovania písomností, všetkých rozhodných dokumentov, ktoré boli doručované nesprávnemu subjektu. Vada nesprávneho doručovania bola odvolaciemu 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. Sťažovateľ nebol povinný uvedený postup správcu dane namietať 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 sťažovateľovi a jeho zástupcovi. Záver súdu o tom, že mu neboli odňaté žiadne práva je preto nesprávny. Okolnosť, že písomnosti boli doručované nesprávnemu subjektu, spôsobila prekážku v realizácii práv žalobcu. Bolo porušené jeho právo na zastupovanie v daňovom konaní.

36. Správny súd s odkazom na zásadu proporcionality vyhodnotil, že vady konania žalovaného nie sú tak závažnej povahy, aby spôsobili nezákonnosť daňovej kontroly i celého daňového konania. Súd neodkázal na žiadne zákonné ustanovenie, na základe ktorého predmetnú zásadu aplikuje. V tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010, ohľadom priebehu nezákonne získaného dôkazu na zákonnosť rozhodnutia.

37. Podľa sťažovateľa, správca dane vydal dodatočný platobný výmer v rozpore s § 44 ods. 6 písm. b),

v spojení s § 15 ods. 13 a § 30 a ods. 7 zákona číslo 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.12.2011, keď nedodržel zákonom stanovenú lehotu pre jeho vydanie. Podľa názoru sťažovateľa, nedodržanie lehoty pre vydanie rozhodnutia má za následok jeho nezákonnosť.

38. V ďalšej časti sťažovateľ poukázal na svoj výklad ohľadom aplikácie § 74 ods. 2 daňového poriadku a uviedol, že v žalobe ním namietané procesné vady, majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a súd bol povinný sa nimi zaoberať. Žaloba obsahovala náležitosti podľa § 249 ods. 3 OSP a dôvodom pre jej zamietnutie nemôže byť okolnosť, že žalobca nešpecifikoval, ako jednotlivé procesné vady zasiahli do jeho subjektívnych práv.

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

40. Sťažovateľ 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 má vyplývať z protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly.

41. Sťažovateľ 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.

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

43. Sťažovateľ namietal nesprávnosť procesného postupu správcu dane, ktorý v rozpore s ustanovením § 15 ods. 10 zákona číslo 511/1992 Zb. prihliadal na vyjadrenie sťažovateľa ako kontrolovaného daňového subjektu predložené dňa 18.06.2012, po uplynutí lehoty na jej predloženie. Správca dane teda prerokoval protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly bez toho, aby mal k dispozícii vyjadrenie sťažovateľa. Sťažovateľ túto skutočnosť nenamietal v zápisnici o prerokovaní protokolu, pretože konal vo viere v zákonnosť postupu správcu dane. Správca dane zavádzal, keď konštatoval, že daňový subjekt predložil svoje vyjadrenie dňa 15.06.2012. Zo spisu vyplýva, že predmetné vyjadrenie bolo správcovi dane doručené dňa 19.06.2012, teda po prerokovaní protokolu.

44. V súvislosti s posúdením sporných zdaniteľných plnení sťažovateľ uviedol, že napriek preukázanej skutočnosti, že v predmetných dodávkach tovaru okrem žalobcu figurujú ako odberatelia a dodávatelia právnické osoby so sídlom v Poľskej republike, z obsahu predloženého administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane vykonal dokazovanie smerom k objasneniu okolností ohľadom týchto zahraničných subjektov.

45. Zistenie skutkového stavu je podľa sťažovateľa na posúdenie veci nepostačujúce, keďže z

administratívneho spisu k vykonanej daňovej kontrole nie je zrejmé, či nadobudnutie dotknutého tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončila preprava tovaru. Mal za to, že žalovaný, resp. správca dane mohli a mali v rámci medzinárodnej výmeny informácií zisťovať, či nadobudnutie dotknutého tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončila preprava tovaru. V prípade zdanenia dotknutého tovaru tak v SR, ako aj v členskom štáte konečnej spotreby dotknutého tovaru, by došlo k dvojitému zdaneniu toho istého tovaru. Správca dane a žalovaný boli povinní vykonať dokazovanie ohľadom uskutočnených dodávok tovaru aj u daňových orgánov Poľskej republiky, príp. aj Českej republiky, ak sa domnievali, že tovar mal byť zdanený v Českej republike, a svoj postup s nimi skoordinať. Ich vzájomný postup potom vo svojich dôsledkoch nesmie viesť k dvojitému zdaneniu transakcie s tým istým tovarom (viď. rozsudok NS SR 3Sžf/41/2011).

46. V upovedomení o predĺžení lehoty na výkon daňovej kontroly sa uvádzalo, že daňová kontrola sa predlžovala z dôvodu zaslania medzinárodného dožiadania. Výsledok medzinárodného dožiadania a dokonca ani samotné medzinárodné dožiadanie nie je obsahom spisu predloženého žalovaným. S uvedenou skutočnosťou, ako aj s námietkou neúplnosti administratívneho spisu sa Krajský súd Prešov vo svojom rozhodnutí žiadnym spôsobom nevysporiadal.

47. Správca dane bol požiadaný zahraničnými daňovými orgánmi o medzinárodnú spoluprácu pri objasňovaní intrakomunitárnych transakcií, uskutočňovaných medzi sťažovateľom a zahraničnými subjektmi. Z informácií, ktoré sa správca dane dozvedel mu muselo byť známe, že nadobudnutia tovaru sťažovateľom v zahraničí, boli už predmetom zdanenia v členskom štáte, v ktorom sa skončila preprava tovaru. O predmetných skutočnostiach sa teda dozvedel pri výkone svojej činnosti, a preto ju sťažovateľ nemusel v konaní preukázať. Napriek zisteniam, správca dane nevyslovil existenciu trojstranného obchodu, ktorého sa zúčastnili vždy 3 osoby, pričom predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch, sťažovateľ použil rovnaké identifikačné číslo pre DPH, tovar prepravil prepravca na účet sťažovateľa, český odberateľ použil české identifikačné číslo DPH, sťažovateľ v daňovom priznaní vyplnil riadok 35, podal riadne a včas súhrnný výkaz k DPH a dodávky tovaru riadne uviedol v súhrnnom výkaze DPH, kde pri nich uviedol kód 1, teda kód pre trojstranný obchod, čím boli splnené všetky zákonom stanovené predpoklady pre určenie transakcie ako trojstranného obchodu. Napriek všetkým zisteným skutočnostiam, správca dane neaplikoval § 45 ods. 1, § 17 ods. 4 zákona o DPH, týkajúce sa trojstranného obchodu, ktorý je oslobodený od DPH. Prípadné nepresvedčivé vyhlásenie zástupcu žalobcu zo dňa 28.09.2011, ktorý nie je daňovým odborníkom, nemôže obstať a je povinnosťou správcu dane zistiť, či sa jedná o trojstranný obchod alebo nie.

48. Sťažovateľ namietal výklad správneho súdu o neprípustnosti aplikácie § 49 ods. 6 zákona o DPH, ktorý je v rozpore s jeho ďalšou argumentáciou ohľadom aplikácie § 17 ods. 2 zákona o DPH. Nemožno v jednom prípade aplikovať tvrdenie, že miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je Česká republika a zároveň v druhom prípade, že miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je Slovenská republika. Tovar nadobudol sťažovateľ ako platiteľ DPH a následne ho predal ďalšiemu platiteľovi DPH. Sťažovateľ uplatnil daň pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, tovar následne použil na jeho ďalšiu dodávku a zároveň má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu, teda sú splnené všetky zákonné podmienky pre vykonanie odpočtu DPH. Tovar bol použitý na podnikanie v zahraničí, avšak možnosť odpočtu DPH je v takomto prípade s odkazom na ustanovenie § 49 ods. 6 zákona o DPH postavená na úroveň tomu, akoby táto činnosť bola vykonávaná v tuzemsku. Ak by bola Slovenská republika miestom nadobudnutia tovaru s odkazom na § 17 ods. 2 zákona o DPH, môže sťažovateľ zároveň realizovať svoje právo na odpočet DPH podľa § 49 ods. 6 a § 51 ods. 1 písm. c) zákona o DPH.

49. V závere sťažovateľ poukázal na nedostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia, neúplnosť administratívneho spisu, v ktorom sa nenachádzali žiadne fotokópie účtovných - kontrolovaných dokladov, k čomu správny súd nezaujal žiadne stanovisko. Tým, že žalovaný nepredložil doklady, na základe ktorých bolo vydané napádané rozhodnutie, nemohli byť riadne preskúmané vady konania.

III.

50. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 24.01.2017, zotrvávajúc na svojich stanoviskách k podaným žalobám, uviedol, že napadnutý rozsudok správneho súdu považuje za správny.

IV.

51. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný (§ 11 písm. g) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie predchádzajúce jeho vydaniu postupom podľa § 452 SSP, v rozsahu dôvodov kasačnej sťažnosti (§ 453 SSP) a dospel k záveru, že sťažnostný návrh nie je dôvodný.

52. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk.

53. Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

54. Podľa § 2 ods. 2 SSP, každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

55. Podľa § 438 ods. 1 SSP, kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

56. Podľa § 438 ods. 2 SSP, o kasačnej sťažnosti rozhoduje senát najvyššieho súdu a vo veciach ustanovených v § 22 ods. 1 veľký senát najvyššieho súdu (ďalej len „kasačný súd“).

57. Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

58. Podľa § 457 ods. 1 SSP, ak bola kasačná sťažnosť podaná proti rozsudku krajského súdu, rozhoduje o nej kasačný súd rozsudkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

59. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

60. Účelom konania v správnom súdnictve je poskytnutie súdnej ochrany pred tvrdeným nezákonným rozhodnutím.

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

62. Podľa dôvodovej správy k Správne súdnemu poriadku, podanie kasačnej sťažnosti zásadne nebude prichádzať do úvahy z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, ale jej podanie je

odôvodnené nesprávnym právnym posúdením.

63. Kasačný súd v rozsahu sťažnostných bodov preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

64. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a bodmi kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 až 3 SSP), po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Preto sa s ním kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam sťažovateľa uvedeným v kasačnej sťažnosti dopĺňa nasledovné.

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

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

67. V danom prípade bol predmetom súdneho prieskumu postup a rozhodnutia správcu dane a žalovaného, týkajúce sa zdaňovacieho obdobia marec 2011, vydané na základe daňovej kontroly začatej na základe oznámenia zo dňa 12.08.2011, doručeného žalobcovi dňa 17.08.2011, a preto bolo potrebné na postup daňových orgánov a vydané rozhodnutia aplikovať právny predpis účinný do 31.12.2011, a to zákon číslo 511/1992 Zb.

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

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

70. V danom prípade po vytvorení pobočky Daňového úradu Prešov v Poprade došlo len k zmene pobočky vykonávajúcej daňovú kontrolu, nedošlo k zmene daňového úradu vykonávajúceho kontrolu, a preto námietka sťažovateľa smerujúca k nepríslušnosti pobočky Poprad Daňového úradu Prešov nie je dôvodná. Dodatočné platobné výmery sú podpísané oprávneným subjektom, riaditeľom odboru kontroly Daňového úradu Prešov a opatrené pečiatkou tohto daňového úradu. Taktiež osobami zúčastnenými na výkone daňovej kontroly, a to pred i následne po zmene pobočky DÚ Prešov, poverenými výkonom kontroly, boli zamestnanci správcu dane uvedení a podpísaní na strane 1 a strane 105 protokolu č. 9712401/5/488539/2012/Guz zo dňa 21.05.2012.

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

konaní niečo vykonať, doručuje sa písomnosť jemu i jeho zástupcovi.

72. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že oznámenie o výkone daňovej kontroly DPH za predmetné kontrolované zdaňovacie obdobia bolo doručené priamo sťažovateľovi, hoci mal na zastupovanie v daňovom konaní splnomocneného zástupcu na základe splnomocnenia zo dňa 25.02.2010. V priebehu daňového konania sťažovateľ nenamietal nesprávne doručovanie písomností daňových orgánov, naopak, všetkých úkonov pred správcom dane sa zúčastňoval splnomocnený zástupca daňového subjektu, X.. K. R., ako to vyplýva z jednotlivých zápisníc o ústnych pojednávaniach, úradných záznamov o odovzdaní a prevzatí kontrolovaných dokladov a pod. Na základe uvedených dôvodov, v zhode s názorom správneho súdu, dospel aj kasačný súd k názoru, že procesné pochybenie správcu dane spočíva v nesprávnom doručovaní písomností priamo daňovému subjektu a nie jeho splnomocnenému zástupcovi, nespôsobilo porušenie práv sťažovateľa na zastúpenie. Daňové orgány komunikovali so splnomocneným zástupcom sťažovateľa, vykonávali dokazovanie s jeho súčinnosťou, jemu bol doručený protokol o zisteniach vyplývajúcich z kontroly a s ním bol aj reálne prerokovaný. Dodatočné platobné výmery, z ktorých vyplývali pre sťažovateľa povinnosti, boli doručené splnomocnenému zástupcovi sťažovateľa dňa 09.11.2012, a nie je ich možné považovať za nulité, ako sa domnieva sťažovateľ.

73. Splnomocnený zástupca sťažovateľa prevzal osobne dňa 05.06.2012 výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a jeho prerokovanie, ktoré bolo určené na deň 18.06.2012. V danom prípade daňová kontrola začala dňa 08.08.2011 a skončila dňom prerokovania protokolu v lehote určenej v ustanovení § 15 ods. 17 zákona číslo 511/1992 Zb., a preto zistenia uvedené v protokole nie je možné považovať za nezákonne získaný dôkaz tak, ako sa domáhal žalobca v odvolaní s poukazom na právny názor Ústavného súdu Slovenskej republiky vyjadrený v jeho rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 24/2010, ktorý preto nie je aplikateľný na daný prípad. V danom prípade začala daňová kontrola 08.08.2011, bola na základe žiadosti č. 9712401/2012/729/Guz zo dňa 17.01.2012 predĺžená oznámením nadriadeného orgánu č. 1020201/1/41470/2012 zo dňa 02.02.2012 o šesť mesiacov a ukončená bola dňom prerokovania protokolu z daňovej kontroly, dňa 18.06.2012, t.j. pred uplynutím maximálnej lehoty podľa § 15 ods. 17 citovaného zákona.

74. Čo sa týka námietky sťažovateľa smerujúcej proti nezákonnosti dodatočných platobných výmerov zo dňa 22.06.2012 z dôvodov, že neboli vydané v zákonom určenej lehote, zaujal kasačný súd stanovisko zhodné so záverom prijatým v rozhodnutiach vydaných Najvyšším súdom Slovenskej republiky v rámci odvolacieho konania podľa druhej hlavy piatej časti OSP, vo veciach týkajúcich sa tých istých účastníkov konania, avšak iných zdaňovacích období, ktorými zrušil rozhodnutia Krajského súdu v Prešove a vrátil mu ich na ďalšie konanie, podľa ktorého: „z ustanovenia § 74 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Žalobca v odvolaní zo dňa 16.11.2012 z procesných väd namietal iba, že dodatočný platobný výmer nebol vydaný v zákonnej lehote 15 dní od skončenia daňovej kontroly a z tohto dôvodu ide o nezákonné rozhodnutie. Dôvody odvolania smeroval aj k meritu veci a v doplnení odvolania predložil odborné stanovisko 4/2012 vypracované znalcom Ing. Mariánom Drozdom, Košice vo veci uplatnenia nároku na odpočítanie dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že sa vyrovnal so všetkými skutočnosťami, ktoré urobil daňový subjekt spornými v rámci odvolacieho konania. Pokiaľ ide o nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia, táto skutočnosť nemá za dôsledok nezákonnosť rozhodnutia. V týchto prípadoch je ochrana zabezpečovaná v rámci konania proti nečinnosti orgánov verejnej správy podľa § 250t OSP. Právny význam uvedeného ustanovenia je daný iba v súvislosti s lehotami ovplyvňujúcimi samotnú daňovú povinnosť, a to zánik práva vyrubiť daň a rozdiel dane podľa § 69 Daňového poriadku.“

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

76. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru v tuzemsku, poskytnutie služby v tuzemsku, nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, a to vždy za

protihodnotu, ako aj dovoz tovaru z tretích štátov.

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

78. Ak nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliť členský štát iný, ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Odsek 1 týmto nie je dotknutý.

79. Ak nadobúdateľ podľa odseku 2 preukáže, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru, opraví základ dane, pričom na opravu základu dane sa primerane vzťahuje § 25.

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

- a) prvý odberateľ preukáže, že tovar nadobudol na účely následného dodania tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a druhý odberateľ je osobou identifikovanou pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a je osobou povinnou platiť daň,
- b) prvý odberateľ splní povinnosť uviesť následné dodanie tovaru v súhrnnom výkaze podľa § 80,
- c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a
- d) odoslanie alebo preprava tovaru sa uskutoční podľa § 45 ods. 1 písm. a).

81. Podľa § 45 ods. 1 až 4 zákona o DPH, trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak

- a) sa na obchode zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu,
- b) osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,
- c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,
- d) tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet,
- e) druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí, a
- f) druhý odberateľ je osobou povinnou platiť daň.

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

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

84. Zo záznamov vedených na určenie dane musí byť zrejmé

- a) u prvého odberateľa, ak použije pri trojstrannom obchode identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku, dohodnutá odplata za dodanie tovaru druhému odberateľovi a názov alebo meno a adresa druhého odberateľa,
- b) u druhého odberateľa, ak použije pri trojstrannom obchode identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku, základ dane, suma dane a názov alebo meno a adresa prvého odberateľa.

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

tovaru nadobúdateľovi. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia článku 40, sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) bodu (i) považuje miesto na území členského štátu, ktorý prideliť identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ uskutočnil toto nadobudnutie, ak nadobúdateľ nepreukáže, že nadobudnutie sa zdanilo v súlade s článkom 40. Ak podľa článku 40 nadobudnutie podlieha DPH v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí, po tom, ako bolo zdanené v súlade s prvým odsekom, základ dane sa primerane zníži v členskom štáte, ktorý prideliť identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ toto nadobudnutie uskutočnil. Prvý odsek článku 41 sa neuplatňuje a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje za zdanené podľa článku 40, ak sú splnené tieto podmienky:

a) nadobúdateľ preukáže, že toto nadobudnutie uskutočnil na území členského štátu určeného v súlade s článkom 40 na účely následného dodania, v súvislosti s ktorým bol príjemca tovaru označený za osobu povinnú platiť daň v súlade s článkom 197;

b) nadobúdateľ splnil povinnosti súvisiace s podaním súhrnného výkazu stanovené v článku 265.

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

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

88. Z uvedenej úpravy vyplýva, že trojstranný obchod je taký obchod, na ktorom sa zúčastňujú tri osoby, ktoré sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch 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. Miestom nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu pri trojstrannom obchode je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho prepravy alebo odoslania k nadobúdateľovi, ak sú splnené podmienky pre trojstranný obchod podľa § 17 ods. 4 a § 45 zákona o DPH. Pre trojstranný obchod platia nasledujúce podmienky:

- všetky tri zúčastnené osoby sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,
- prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,
- tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ alebo iná osoba na ich účet z členského štátu iného ako je členský štát identifikácie prvého odberateľa do členského štátu druhého odberateľa
- druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí a je osobou povinnou platiť daň.

89. V danom prípade bolo miestom nadobudnutia tovaru územie Českej republiky, kde pri nadobudnutí tovaru vznikla daňová povinnosť. Okrem toho je však potrebné vychádzať aj zo zásady, že zdanenie nadobudnutia tovaru bude v tuzemsku, pretože objednávateľ si objednal tovar pod identifikačným číslom DPH, ktoré mu bolo pridelené v tuzemsku, a to z dôvodu, že objednávateľ nepreukázal, že k zdaneniu nadobudnutia tovaru došlo v členskom štáte, kde sa skončila preprava tovaru.

90. Najvyšší súd Slovenskej republiky súhlasí s názorom žalovaného, vychádzajúcim z pravidiel zákona o DPH, že v prípade, ak sa slovenský platiteľ dane rozhodne predávať tovar v inom členskom štáte a tento tovar bude do tohto štátu prepravený z iného členského štátu, je slovenský platiteľ dane povinný sa v tomto členskom štáte - mieste dodania registrovať pre DPH, pretože v tomto členskom štáte nadobudol tovar z iného členského štátu, teda uskutočnil zdaniteľný obchod, ktorý je v tomto štáte predmetom dane. Bolo potrebné, aby žalobca požiadal v Českej republike o pridelenie českého identifikačného čísla pre DPH, pod týmto číslom si objednal tovar od poľského dodávateľa a ako platiteľ priznal v Českej republike nadobudnutie tovaru a v daňovom priznaní bude nadobudnutie tovaru zdaňovať príslušnou sadzbou dane v Českej republike a zároveň si môže z tohto nadobudnutia tovaru v Českej republike uplatniť odpočítanie dane. V tomto prípade si slovenský platiteľ dane objednal tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliť členský štát iný ako je členský štát, v ktorom sa

skončila preprava tovaru a zároveň nepreukázal, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončila preprava tovaru. Sťažovateľ mal možnosť vykonať v súlade s § 17 ods. 3 zákona o DPH opravu základu dane v daňovom priznaní podanom v Slovenskej republike, čiže opraviť základ dane z nadobudnutia tovaru na nulu za predpokladu, že preukáže zaplatenie DPH z nadobudnutia tohto tovaru v Českej republike.

91. Ak teda nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliť členský štát iný, ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Nadobúdateľ je teda povinný zdaníť nadobudnutie tovaru v členskom štáte, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň bez nároku na odpočítanie dane z nadobudnutia tovaru, pretože tovar nepoužil na svoje dodávky v tomto členskom štáte. Rovnako zdaní aj nadobudnutie tovaru v inom členskom štáte, kde skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Zákaz odpočítania dane z nadobudnutia tovaru v členskom štáte, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň, vyriekol Súdny dvor v rozsudku v spojených prípadoch C-536/08 a C-539/08.

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

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

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

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

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

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

94. Podľa ust. § 30 ods. 2 a 3 zákona č. 511/1992 Zb., rozhodnutie musí obsahovať najmä

- a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,
- b) číslo konania, prípadne i číslo platobného výmeru, dátum rozhodnutia,
- c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a daňové identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené, alebo rodné číslo, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie podľa tohto zákona alebo osobitného zákona,

d) výrok, ktorý obsahuje rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, prípadne lehotu plnenia, rozhodnutie o náhradách konania, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená,

e) poučenie o mieste, dobe a forme podania opravného prostriedku s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,

f) vlastnoručný podpis povereného zamestnanca daňového riaditeľstva, colného riaditeľstva alebo správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, s uvedením jeho mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky, ak ide o správcu dane, ktorým je obec, podpis starostu obce alebo ním povereného zamestnanca obce s uvedením mena, priezviska starostu obce a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie doručuje elektronickými prostriedkami, vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky sa nahrádzajú zaručeným elektronickým podpisom.

95. Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

96. Z obsahu dodatočného platobného výmeru ako i žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného súd zistil, že rozhodnutia daňových orgánov obsahovali náležitosti určené zákonom číslo 511/1992 Zb.

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

98. Výška DPH platná pre územie Slovenskej republiky, a to 20 %, je všeobecne známa, daná zákonom, túto nie je potrebné dokazovať, a preto neuvedenie danej informácie o sadzbe DPH nepovažuje kasačný súd za vadu, ktorá by spôsobila nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Sťažovateľ ako podnikateľ, ktorý je povinný podávať daňové priznania, viesť riadne účtovníctvo, domáhajúci sa odpočtu DPH, sa nemôže dovoliavať neznalosti výšky DPH a v dôsledku toho aj nepreskúmateľnosti jej výpočtu z daňového základu, ktorý sám uviedol.

99. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane nevidí kasačný súd ani v okolnosti, že okrem citácie vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré na daný prípad aplikoval, uviedol na podporu svojho právneho názoru aj príslušné články Smernice Rady 2006/112/ES, z ktorých vnútroštátna právna úprava v oblasti DPH vychádza. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí riadne vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami, logicky a právne správne svoje rozhodnutie odôvodnil.

100. V konaní pred daňovými orgánmi ani počas súdneho prieskumu sťažovateľ nerozporoval skutkové zistenia správcu dane týkajúce sa uplatneného nároku žalobcu na odpočet DPH z predložených faktúr, súd preto v konaní nepostupoval v rozpore so zákonom, ak vychádzal zo skutkového stavu zisteného správnym orgánom (§ 119 veta prvá SSP) a nevykonával vlastné zisťovanie z faktúr predložených ku kontrole správcovi dane.

101. Ohľadom námietky sťažovateľa, že nepodal vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole č. 9712401/5/533349/2012 v určenej lehote, čo je v rozpore s konštatovaním správcu dane uvedenom v jeho dodatku zo dňa 18.06.2012, kasačný súd uvádza, že napriek nedodržaniu lehoty sťažovateľom na podanie vyjadrenia, správca dane reflektoval na oneskorené podanie, čo však v žiadnom prípade nie je na ujmu práv sťažovateľa a nespôsobuje vadu, ktorá by mala vplyv na zákonnosť postupu správcu dane alebo rozhodnutia.

102. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov zamietol kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/62/2013-134 zo dňa 21. októbra 2016 podľa § 461 SSP, pretože napadnutý rozsudok správneho súdu je čo do právneho posúdenia vecne správny a v jeho

konaní ani v postupe daňových orgánov oboch stupňov nezistil vadu, ktorá by mala vplyv na zákonnosť preskúmaných rozhodnutí.

103. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

104. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 463 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.