

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sfk/29/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8019200847  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 02. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8019200847.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): REMETA.M, s.r.o., so sídlom Tarnov 103, Rokytov, IČO: 43 805 345, právne zastúpený JUDr. Ivom Babjakom, advokátom so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 102377294/2019 zo dňa 16. októbra 2019 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov číslo 377781/2019 zo dňa 27. júna 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/69/2019-93 zo dňa 3. novembra 2022, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/69/2019-93 zo dňa 3. novembra 2022 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102377294/2019 zo dňa 16. októbra 2019 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa **p r i z n á v a** právo na úplnú náhradu trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

### o d ô v o d n e n i e :

#### I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016, o výsledkoch ktorej vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 100546506/2019 zo dňa 1.3.2019, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k záverom protokolu žalobcovi doručený dňa 22.3.2019.

2. Rozhodnutím číslo 377781/2019 zo dňa 27.6.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 17 503,44 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016, nepriznal nadmerný odpočet v sume 526,79 eura a vyrubil daň v sume 16.976,65 eura. Správca dane zistil porušenie § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“) zo strany žalobcu tým, že nepreukázal splnenie základnej podmienky pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. V kontrolovanom zdaňovacom období žalobca podľa predložených dokladov deklaroval nadobudnutie tovaru - stretch fólie od dodávateľa ZAKLAD PRODUKCJI FOLII „EFEKT-PLUS“ SP. Z O.O., IČ DPH PL8133193433, ktorý tovar žalobca skladoval a prebaľoval v Prešove, v priestoroch patriacich spoločnosti Trans Nora s.r.o., IČO 47 711 221 a následne tovar fakturoval pre odberateľa v Rakúsku - spoločnosť SOTEX GmbH. Žalobca deklaroval nadobudnutie tovaru podľa § 11 zákona o DPH od dodávateľa ZAKLAD PRODUKCJI FOLII „EFEKT-PLUS“ SP. Z D.O.,

IČ DPH PL8133193433, priznal daň vo výške 17 188,44 eur a zároveň si v zmysle § 49 ods. 2 písm. c) zákona o DPH odpočítal daň z nadobudnutia tovaru vo výške 17 188,44 eura.

3. Žalobca deklaroval dodanie tovaru za dodávku tovaru - fólie JUMBO Transparent film s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH pre odberateľa SOTEX GmbH, Europaplatz, a to na základe faktúry č. PFS160023 so základom dane 29 472,38 eur s priloženým medzinárodným nákladným listom, dodacím listom, potvrdením o preprave tovaru do skladu v meste Chorzów, Poľsko; faktúry č. PFS 160026 so základom dane 29 021,13 eur s priloženým medzinárodným nákladným listom, dodacím listom a potvrdením o preprave tovaru do skladu v Chorzówe v Poľsku a faktúry č. PFS 160027 so základom dane 29 023,71 eur a priloženým medzinárodným nákladným listom, potvrdením o preprave tovaru do skladu v meste Jaslo v Poľsku. V žalobcom predložených medzinárodných nákladných listoch nebolo uvedené, kto tovar prevzal, absentoval dátum prevzatia a podpis s pečiatkou príjemcu.

4. V súvislosti s prepravou tovaru žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“) správca dane zistil, že tovar dodaný na základe faktúry PFS160026 cez prepravcu ROBOTY ZIEMNE, WYBURZENIA, TRANSPORT, Krzysztof Król (CMR SK374943) bol vyložený v Chorzowe na ul. Azotowa skladníkom spoločnosti, šofér Marek Mlynarczyk si názov spoločnosti nepamätal, tovar prevzala jemu neznáma osoba. Muž prišiel na vozidle so slovenskými evidenčnými číslami a opečiatkoval CMR a doklady. Faktúra za prepravu bola vystavená pre kupujúceho AGMEN, Spedycja, Transport, Handel, Usługi Jerzy Zdanowski, DIČ 8210012918, 08-110, Florianska 55, Siedlce. V prípade dodávky tovaru na základe faktúry č. PFS160027 prostredníctvom prepravcu FIRMA TRANSPORTOWA „MEGATRANS“ (CMR SK374 947) bol tovar vyložený v Jaslo, spoločnosť Folpolter II Spi z. o.o. SP osobami prítomnými pri vykladaní tovaru. Faktúra za prepravné služby bola vystavená pre spoločnosť Sped - Trans Levice, a.s., Ku Bratke 5, 934 05 Levice, ktorá prepravu objednala. Prepravu tovaru na základe faktúry č. PFS 160023 (k nej CMR č. SK374926) správca dane nepreveroval z dôvodu, že na CMR boli údaje o prepravcovi nečitateľné. Miesto vykladania tovaru bolo uvedené Chorzów, Poľsko. V odd. 24 CMR nebolo uvedené kto a kedy tovar prevzal, chýbal podpis a pečiatka príjemcu.

5. K preverovanému odberateľovi - spoločnosti SOTEX GmbH bolo prostredníctvom MVI rakúskou daňovou správou zistené, že uvedená spoločnosť bola predmetom finančnej kontroly, vzniklo podozrenie, že bola zapojená do podvodného karuselového reťazca, nemá žiadnych zamestnancov, nebolo možné nadviazať kontakt so spoločnosťou, získať informácie o nakládke a vykládke tovaru, prepravné doklady, ani zistiť, od koho bol tovar nakúpený. Identifikačné číslo DPH firmy bolo obmedzené do 19.12.2016, po septembri 2016 už nebolo možné získať od tejto spoločnosti žiadne dokumenty.

6. V odpovedi na žiadosť o MVI ohľadom spoločnosti TESS SYSTEM Sp s o.o. poľská daňová správa nepreverila požadované skutočnosti, uviedla, že nie je žiaden kontakt na tento daňový subjekt, registrovaný bol iba vo virtuálnej kancelárii. Od začiatku jeho činnosti predložil len daňové priznanie na DPH za II. štvrtrok 2016, zasielaná korešpondencia bola vrátená ako nevyžiadaná.

7. Správca dane uzatvoril, že preverovaním sa nepreukázalo, že preprava tovaru bola vykonaná na účet predávajúceho alebo nadobúdateľa. Rovnako sa nepotvrdilo, kto bol konečným príjemcom tovaru. V jednom prípade prepravca nevedel konkretizovať spoločnosť, v ktorej tovar vyložil, v druhom prípade bola spomenutá spoločnosť, ktorá nebola uvádzaná na CMR ako spoločnosť, kde mal byť tovar vyložený, ani ako odberateľ na faktúre, údaje na CMR dokladoch predložených daňovým subjektom boli neúplné, miesto vykladania tovaru uvedené na CMR dokladoch, ktoré získal správca dane pri medzinárodných dožiadaniach, bolo neúplné a líšilo sa s údajmi na pečiatke spoločnosti, ktorá mala tovar prevziať. Preprava tovaru na základe uvádzaných faktúr pre rakúskeho odberateľa SOTEX GmbH mala byť realizovaná zo skladu spoločnosti Trans Nora s.r.o., Strojnícka 19, Prešov do TESS SYSTEM Sp. z o.o. v Poľsku. K vyhotoveným faktúram pre odberateľa SOTEX GmbH predložil žalobca doklady o preprave tovaru do Poľska prostredníctvom prepravcov s nepotvrdeným prevzatím tovaru na prepravných dokladoch. Daňové subjekty SOTEX GmbH v Rakúsku a TESS SYSTEM Sp s o.o. v Poľsku boli nekontaktné.

8. Správca dane posúdil predmetný obchod ako dodanie tovaru s odoslaním alebo prepravou, pričom miestom dodania takého tovaru je podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou písmena b) odseku 2 a § 14 zákona o DPH. V uvedenom prípade sa preprava

tovaru začala na Slovensku zo skladu spoločnosti Trans Nora s.r.o., Strojnícka 19, Prešov. Žalobca podľa správcu dane nespĺnil podmienky pre oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, na základe čoho mu vznikla daňová povinnosť platiť daň v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH. Na túto povinnosť nadväzuje § 19 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, t.j. dňom, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak. Nadväzujúci § 22 ods. 1 zákona o DPH stanovuje, že základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Sadzba dane na predmetný tovar bola 20 % zo základu dane.

9. Správca dane vyrubil v súlade s § 8 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona o DPH, daň za dodanie tovaru v tuzemsku na základe faktúr pre SOTEX GmbH, Europlaplatz 2/1/2, Wien, IČO 403212, IČ DPH ATU68194189 za dodávky fólie Jumbo Transparent Film vo výške 20 % sadzby nasledovne:

z faktúry č. PFS160023 zo dňa 06.10.2016 so základom dane 29 472,38 eur bola vyrubená daň 5 894,476 eur, z faktúry č. PFS160026 zo dňa 24.10.2016 so základom dane 29 021,13 eur bola vyrubená daň 5 804,226 eur a z faktúry č. PFS160027 zo dňa 25.10.2016 so základom dane 29 023,71 eur bola vyrubená daň 5 804,742 eur.

10. Prvostupňové rozhodnutie správcu dane žalovaný rozhodnutím číslo 102377294/2019 zo dňa 16.10.2019 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. So záverom správcu dane, ktorý vyvodil na základe svojich zistení, žalovaný vyjadril svoj súhlas, tento podľa jeho názoru zodpovedá správne mu uváženiu a je v súlade so všeobecnými právnymi predpismi.

## II. Konanie pred správnym súdom

11. Správnu žalobou podanou Krajskému súdu v Prešove (ďalej aj „správny súd“) sa žalobca domáhal zrušenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie. V prvom rade žalobca namietal, že daňová kontrola bola začatá dňa 10.1.2017 a ukončená bola dňa 22.3.2019 majúc za to, že správca dane ju tak vykonával nad rámec ročnej lehoty, uvedenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Poukázal na to, že opakované prerušenia daňovej kontroly správcom dane (za účelom MVI, pozn. súdu) presahujú dĺžku, ktorú ako maximálnu uvádza Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 v článku 10 s prihliadnutím na bod 25 preambuly. V priebehu konania, na pojednávaní konanom dňa 3.11.2022, žalobca vzhľadom na rozsudok Súdneho dvora vo veci C 186/20 Hydina SK uviedol, že na tejto žalobnej námietke nezotrváva.

12. Žalobca argumentoval nezákonnosťou vyhotovenia rozhodnutia správcu dane zo dňa 27.06.2019 s odôvodnením, že pri výpočte dodatočného vyrubenia došlo k porušeniu § 22 ods. 1 zákona o DPH. Poukázal na rozsudok NSS SR sp. zn. 5Sžfk/44/2019 zo dňa 27.10.2021, v ktorom Najvyšší správny súd SR uviedol, že samotná výška dane, ktorá je daňovému subjektu vyrubená na základe výsledkov daňovej kontroly a následne uskutočneného vyrubovacieho konania, je takou skutočnosťou, ktorej zákonnosť by mala byť odvolacím orgánom, t.j. žalovaným preverená ex offo, bez ohľadu na to, či túto skutočnosť daňový subjekt v odvolaní namietal alebo nie. V preskúmanom prípade žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane, v ktorom bola nesprávnym spôsobom vyrubená daňová povinnosť.

13. Treťou žalobnou námietkou žalobca brojil voči nesprávnemu právnemu posúdeniu veci zo strany tak správcu dane ako aj žalovaného, keď žalobca splnil všetky zákonné podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane pri trojstrannom obchode. Žalobca ako slovenský dodávateľ na základe objednávky, ktorú mu dala rakúska spoločnosť, identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte, tento tovar preukázateľne dodal druhému odberateľovi na územie Poľska, jedná sa tak o prípad trojstranného obchodu, upraveného v čl. 141 Smernice Rady 2006/112/S, ktorý bol implementovaný do slovenského právneho poriadku prostredníctvom § 45 zákona o DPH. Hmotnoprávna podmienka pre uplatnenie oslobodenia od dane pri podaní tovaru prvému odberateľovi pri trojstrannom obchode je splnená, ak dodávateľ preukáže, že tovar fakturovaný prvému dodávateľovi opustil územie Slovenskej republiky, čo potvrdil i samotný správca dane. Žalobca ako slovenský dodávateľ nemohol disponovať potvrdením na svojom exemplári CMR, pretože tento mu ostáva a na tomto exemplári potvrdzuje prepravca prevzatie

tovaru. Žalobca argumentoval poukázaním na rozsudok Súdneho dvora vo veci C 273/11 Mecsek-Gabona Kft, ktorého záver je potrebné aplikovať aj na uvedený prípad s tým, že tovar opustil územie SR a neexistuje žiadny zákonný dôvod na dovzrubenie dane.

14. Správny súd rozsudkom č. k. 6S/69/2019-93 zo dňa 3. novembra 2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 190 SSP žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zamietol ako nedôvodnú, žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

15. Správny súd konštatoval, že zrealizovaným preverovaním sa nepreukázalo, že preprava tovaru bola vykonaná na účet predávajúceho alebo nadobúdateľa, keď preprava tovaru na základe uvádzaných faktúr pre rakúskeho odberateľa SOTEX GmbH mala byť realizovaná zo spoločnosti Trans Nora, s.r.o. do firmy TESS SYSTEM Sp. z o.o.. Poľsko. K vyhotoveným faktúram pre odberateľa SOTEX GmbH predložil žalobca doklady o preprave tovaru do Poľska prostredníctvom prepravcov s nepotvrdeným prevzatím tovaru v oddiele 24 prepravných dokladov. Preverovaním prepravcov, ktorí tvrdili, že tovar prepravili zo Slovenska do Poľska boli zistené neúplné informácie a odberatelia SOTEX GmbH a TESS SYSTEM SP. z o.o. sú nekontaktní. V tejto súvislosti správny súd poukázal na právny názor Najvyššieho správneho súdu SR vyslovený v rozsudku sp.zn. 6Sžfk/63/2020 zo dňa 24.05.2022, podľa ktorého: „Z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH zákonodarca kogentne stanovil zoznam dokladov, ktorými je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. Je potrebné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný skutočnému nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, keďže pri vnútrospoločenských (intrakomunitárnych) obchodoch, prevod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je sledovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, preto nie je v rozpore so zákonom o správe daní, zákonom o DPH ani správou Európskeho spoločenstva požadovať, aby sa daňový subjekt, ktorý vystupuje ako dodávateľ uistil o dôveryhodnosti svojho partnera v tom zmysle, že zdaniteľné obchody, ktoré uskutoční, nebudú súčasťou daňových podvodov a budú riadne zdanené. Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti rozhodnutie ESD č. C-409/04 04 (Teleos), v ktorom je riešená práve otázka opustenia územia tovarom, a v ktorom bol vyslovený právny názor, že musia byť splnené podmienky preukázania, že tovar opustil územie dodávateľa a bol zdanený titulom nadobudnutia v inom členskom štáte, t.j. u odberateľa. Ďalej v tejto súvislosti dáva najvyšší súd do pozornosti aj rozhodnutie ESD C-146/05 (Albert Colleé)“. Správny súd dal zároveň do pozornosti, že v rozhodovacej činnosti kasačného súdu došlo k zmenám v súvislosti s judikatúrou Súdneho dvora EÚ a kasačný súd vo svojich novších rozsudkoch, napr. sp. zn.: 3Sžfk/78/2019 zo dňa 31.05.2022, sp.zn. 1Sžfk/32/2019 zo dňa 25.08.2022 opakovane zdôraznil, že dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet či oslobodenia od DPH ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo.

16. Námietky žalobcu, že výkon daňovej kontroly prekročil zákonom stanovenú lehotu, že došlo k porušeniu princípu proporcionality a nezákonnosti rozhodnutí, vyhodnotil správny súd ako nedôvodné.

17. K námietke nesprávneho výpočtu rozdielu dane, ktorý mal byť vykonaný v rozpore s § 22 ods. 1 zákona o DPH, čo spôsobilo nezákonnosť rozhodnutí oboch daňových orgánov, správny súd uviedol, že žalobca v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 20.06.2019, ktorej hlavným predmetom bolo prerokovanie pripomienok predložených daňovým subjektom k protokolu z daňovej kontroly nevzniesol žiadnu námietku ohľadom nesprávneho výpočtu rozdielu dane. Ani v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane žalobca nenamietal nesprávnosť výpočtu rozdielu dane v rozpore s § 22 ods. 1 zákona o DPH, túto vzniesol až v správnej žalobe. Argumentácia žalobcu s poukázaním na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 5Sžfk/44/2016 zo dňa 27.10.2021 bola správnym súdom s ohľadom na uvedený podrobný výpočet rozdielu dane správcom dane a preverovaním zákonnosti určeného rozdielu dane žalovaným vyhodnotená ako nedôvodná.

18. Čo sa týka námietok žalobcu týkajúcich sa nesprávneho právneho posúdenia veci daňovými orgánmi, najmä ohľadom prepravy tovaru a žalobcovho nesúhlasu s tvrdením, že sa jednalo o dodanie tovaru v tuzemsku, keď žalobca má za to, že si splnil všetky svoje dôkazné povinnosti a nedostatky na strane rakúskeho odberateľa ako i nedostatky uvedené na nákladných CMR mu nemôžu byť pripisované

na ľarchu, správny súd uviedol, že v danej veci je nesporné, že žalobca v daňovom konaní prezentoval obchodné transakcie do iného členského štátu, t.j. že malo ísť o intrakomunitárne dodávky. Tieto, ako sám zdôraznil, musia byť spojené s prepravou, ktorá musí byť zrealizovaná a právo nakladať s tovarom ako vlastník musí prejsť na nadobúdateľa za splnenia podmienky, že ide o skutočnú firmu, nie o fiktívnu spoločnosť. Z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení o DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník a zároveň fyzický pohyb tovaru. V ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH zákonodarca konkrétne stanovil zoznam dokladov, ktorými je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu, je potrebné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný skutočnému nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, keďže pri intrakomunitárnych obchodoch prevod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je sledovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, preto nie je v rozpore s Daňovým poriadkom, zákonom o DPH, ani s európskym právom požadovať, aby sa daňový subjekt, ktorý vystupuje ako dodávateľ, uistil o dôveryhodnosti svojho partnera v tom zmysle, že zdaniteľné obchody, ktoré uskutoční nebudú súčasťou daňových podvodov a budú riadne zdanené. V uvedenej súvislosti správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/33/2014 zverejnený v Zbierke rozhodnutí pod č. 14/2016, podľa ktorého, „Ak daňový subjekt v daňovom konaní nepredložil vierohodné doklady o dodaní tovaru do členských štátov Európskej únie, nesplnil zákonom stanovené podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.“ Čo sa týkalo argumentácie žalobcu odkazom na rozsudok SD EÚ vo veci C-273/11 Mesczek-Gabona Kft. správny súd uzatvoril, že s ohľadom na iné skutkové okolnosti danej veci sa nejedná o identický prípad ako je prejednávaná vec, v ktorej dôvodom nesplnenia podmienok na oslobodenie od DPH bola nosná skutočnosť, že sa nepreukázala preprava tovaru na základe predložených CMR dokladov.

### III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

19. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Navrhol, aby kasačný súd vydal rozhodnutie, ktorým zmení rozhodnutie správneho súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného číslo: 102377294/2019 zo dňa 16.10.2019 v spojení s rozhodnutím správcu dane, vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie a žalobcovi prizná náhradu trov konania tak pred krajským ako aj kasačným súdom.

20. Sťažovateľ zopakoval svoje žalobné námietky s tým, že na pôvodne prvej námietke, týkajúcej sa nedodržania lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, čo spôsobuje nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, v ďalšom netrvá.

21. Kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP žalobca vzhladol v nesprávnom výpočte sumy vyrubenej dane a následnom porušení § 74 ods. 2 Daňového poriadku z dôvodu nepreverení správnosti výpočtu rozdielu dane žalovaným, keď podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Žalobca uviedol matematický výpočet dorubenia dane z faktúry č. PFS160023 zo dňa 06.10.2016 vystavenej na sumu 29 472,38 EUR, keď uvedená čiastka 29 472,38 EUR bola protihodnotou, ktorú žalobca požadoval od odberateľa a ak správca dane nesúhlasil s oslobodením dodania tovaru v tejto protihodnote, bolo jeho zákonnou povinnosťou v súlade s ustanovením § 22 ods. 1 ZDPH vypočítať dorubenie dane zo základu, ktorý tvorí protihodnotu, zníženú o daň. Zákonný postup výpočtu dane z tejto protihodnoty mal byť nasledovný:  $29\,472,38 \text{ EUR} \times 20 : 120 = 4\,912,06 \text{ EUR}$ , pričom pre účely výpočtu základu dane sa o daň v sume 4 912,06 EUR zníži protihodnota vo výške 29 472,38 EUR. Základ dane mal tak predstavovať sumu 24 560,32 EUR, nie 29 472 EUR ako uvádzal správca dane. Celkový rozdiel dane zo všetkých troch faktúr vystavených žalobcom mal v dôsledku uvedeného predstavovať sumu  $4\,912,06 + 4\,836,85 + 4\,837,28 = 14\,586,19 \text{ EUR}$  a nie správcovi dane určený rozdiel dane v sume 17 503,44 EUR. Žalobca opätovne poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn.: 5Sžfk/44/2019 zo dňa 27.10.2021 zastávajúc názor, že nesprávnym výpočtom rozdielu dane došlo zo strany správcu dane a tiež žalovaného k porušeniu základnej zásady správy daní, ktorou je zásada zákonnosti ako i k porušeniu ústavného práva žalobcu na zákonný postup daňových orgánov pri ukladaní daní.

22. Rovnako žalobca aj v kasačnom konaní zotrval na svojich hmotnoprávných námietkach a s nimi súvisiacou argumentáciou, namietal odôvodnenie správneho súdu, podľa ktorého v prípade žalobcu bola dôvodom nesplnenia podmienok na oslobodenie od DPH nosná skutočnosť, že sa nepreukázala preprava tovaru na základe predložených CMR dokladov, čo je v prikom rozpore s obsahom administratívneho spisu. Existencia tovaru a jeho preprava zo Slovenska do Poľska bola nespochybniteľná a potvrdená samotnými zisteniami správcu dane, čo jednoznačne preukazuje, že sa v danom prípade jednalo o trojstranný obchod podľa § 45 zákona o dani z pridanej hodnoty. Od žalobcu ako dodávateľa identifikovaného pre daň na území Slovenska si tovar objednal prvý odberateľ identifikovaný pre daň v Rakúsku s tým, že tovar mal byť dodaný priamo od žalobcu k druhému odberateľovi identifikovanému pre daň v Poľsku. Ak správca dane v priebehu daňovej kontroly nadobudol pochybnosti, že vzhľadom na podaný súhrnný výkaz, v ktorom žalobca deklaroval dodania tovaru ako intrakomunitárne dodania a nie ako trojstranný obchod, bolo potom jeho zákonnou povinnosťou v súlade s ust. § 80 ods. 11 zákona o DPH oznámiť tieto svoje pochybnosti a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

23. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 23.2.2023 po zhrnutí skutkového stavu veci uviedol, že pochybnosti, ktoré správca dane zistil a sú priamo späté aj so súhrnným výkazom (a možno ich považovať za pochybnosti v zmysle § 80 ods. 11 zákona o DPH) správca dane oznámil žalobcovi listom zo dňa 4.2.2019. Po vyhotovení protokolu z daňovej kontroly správca dane žalobcu vyzval na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, dňa 20.6.2019 správca dane na ústnom pojednávaní prerokoval pripomienky predložené k protokolu, z čoho vyplýva, že žalobca mal vedomosť o pochybnostiach správcu dane, napriek tomu ich žiadnym spôsobom neodstránil. Námietky uvádzané v kasačnej sťažnosti považuje žalovaný za nedôvodné a kasačnú sťažnosť navrhol v celom jej rozsahu zamietnuť.

#### IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

24. Najvyšší správny súd po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, dospejúc k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

25. Kľúčovou právnou otázkou, ktorou sa kasačný súd zaoberal v predmetnom prípade, bolo posúdenie správnosti výpočtu sťažovateľovi vyrubenej rozdielu na dani z pridanej hodnoty a s tým súvisiaca otázka, či sa správny súd správne s touto námietkou vysporiadal v kontexte jej výslovného neuplatnenia v odvolacom konaní vedenom sťažovateľom.

26. Pokiaľ ide o včasnosť uplatnenia námietky správnosti výpočtu sťažovateľovi vyrubenej rozdielu na dani z pridanej hodnoty kasačný súd odkazuje na svoje rozhodnutie sp. zn. 5Sžfk/44/2019 z 27.10.2021, kde v bode 41 uviedol „Inak povedané, žalobca je oprávnený v správnej žalobe uvádzať aj skutočnosti, ktoré neuviedol v odvolaní proti prvostupňovému správne rozhodnutiu alebo v rámci administratívneho konania, pochopiteľne uvedené neplatí v prípadoch, kedy konkrétny zákon zakotvuje v určitom štádiu konania koncentračnú zásadu.“ a následne v bode 44 doplnil „Kasačný súd však zastáva názor, že samotná výška dane, ktorá je daňovému subjektu vyrubená na základe výsledkov daňovej kontroly a následne uskutočneného vyrubovacieho konania je takou skutočnosťou, ktorej zákonnosť by mala byť odvolacím orgánom (žalovaným) preverená ex offico a to bez ohľadu na to, či túto skutočnosť daňový subjekt v odvolaní namietal alebo nie. Je potrebné si uvedomiť, že daňový subjekt ani nemusí vedieť, či správca dane vyrubenú daňovú povinnosť určil správne, keď je namieste správnosť jej výšky prezumovať. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na základnú zásadu správy daní, ktorou je jednoznačne zákonnosť, čo okrem iného znamená zákonné určenie výšky rozdielu dane.“

27. V nadväznosti na vyššie uvedené sa kasačný súd nestotožňuje so záverom správneho súdu, ktorý sťažovateľovi vyčítal, že v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 20.6.2019 (posledná zápisnica v rámci vyrubovacieho konania) nevzniesol žiadnu námietku ohľadom nesprávneho výpočtu rozdielu dane, v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane nenamietal nesprávnosť výpočtu rozdielu dane a túto námietku vzniesol až v správnej žalobe. Následne sa s ňou ako neodôvodnenou vysporiadal iba tým, že odkázal na výpočet rozdielu dane správcu dane, ktorý do napadnutého rozsudku opísal, a odkazom na preverenie

zákonosti určeného rozdielu dane žalovaným. Kasačný súd podotýka, že z obsahu napadnutého rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že nesprávnym výpočtom rozdielu dane (ktorý v odvolacom konaní tvrdený nebol) sa žalovaný nezaoberal. Správny súd teda na argumentáciu sťažovateľa zrozumiteľne neodpovedal a ani mu nevysvetlil, prečo je prípadne nesprávna.

28. Pokiaľ ide o výpočet sťažovateľovi vyrubeného rozdielu na dani z pridanej hodnoty, v konaní pred správcom dane nebolo dostatočne preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH s následným záverom, že sťažovateľ dodal tovar v tuzemsku. Preto sťažovateľovi vznikla daňová povinnosť platiť daň v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH dňom dodania tovaru podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Nebolo sporné, že sadzba dane bola 20%.

29. Táto skutočnosť následne vedie k záveru, že suma uvedená na sporných faktúrach sa mala považovať za celkovú sumu spolu s DPH, pričom správca dane, žalovaný a ani správny súd tak vec neposúdili. Správca dane sumu uvedenú na sporných faktúrach považoval za základ dane, ku ktorému DPH pripočítal, čím nepostupoval v súlade s § 22 ods. 1 zákona o DPH. Správnosť záverov správcu dane potvrdil žalovaný v napadnutom rozhodnutí a v konečnom dôsledku i správny súd v napadnutom rozsudku.

30. Podľa kasačného súdu však mal správca dane postupom podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH celkovú protihodnotu uvedenú v sporných faktúrach znížiť o daň a z takto určeného základu dane vyrubiť sťažovateľovi rozdiel dane a nie k tejto protihodnote daň pripočítať.

31. Kasačný súd pri svojej úvahe vychádzal aj z § 3 ods. 3 zákona č. 18/1996 Z.z. o cenách, podľa ktorého, ak nie je dohodnuté alebo osobitným predpisom ustanovené inak, súčasťou ceny je aj daň z pridanej hodnoty, príslušná spotrebná daň a pri dovážanom tovare aj clo a iné platby vybrané v rámci uplatňovania nesadzobných opatrení ustanovené osobitnými predpismi.

32. K rovnakým záverom došiel kasačný súd i v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/44/2019 z 27.10.2021, kde rovnako posudzoval aplikáciu § 22 ods. 1 zákona o DPH na obdobnú situáciu. Sťažnostný bod sťažovateľa je preto dôvodný.

33. Kasačnému súdu nedá neuviesť, že nakoľko žalovaný k námietke nesprávneho výpočtu sťažovateľovi vyrubeného rozdielu na dani z pridanej hodnoty vo vyjadrení k správnej žalobe a ani vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti nezaujal žiadne stanovisko, ktorým by názor sťažovateľa spochybnil, respektíve by vysvetlil dôvody, pre ktoré by mala byť správcom dane realizovaná aplikácia § 22 ods. 1 zákona o DPH správna, nevyužil možnosť zákonnosť svojich záverov obhájiť.

34. Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody kasačný súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom a to z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP, keď správca dane a žalovaný pri výpočte sťažovateľovi vyrubeného rozdielu na dani z pridanej hodnoty nesprávne aplikovali § 22 ods. 1 zákona o DPH.

35. Pokiaľ sťažovateľ s argumentáciou § 80 ods. 11 zákona o DPH namietal alternatívne posúdenie veci ako trojstranného obchodu, kasačný súd v tejto fáze konania sťažnostný bod sťažovateľa za dôvodný nepovažuje. Predmetom konania pred správnym súdom a pred kasačným súdom bolo posúdenie zákonnosti rozhodnutí orgánov finančnej správy vydaných v rámci vyrubovacieho konania nasledujúceho po vykonanej daňovej kontrole, kde sa pochybnosti správcu dane realizujú postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, k čomu vo vzťahu k sťažovateľovi došlo oboznámením č. 100364181/2019 zo 4.2.2019. Správny súd a kasačný súd nie sú súdmi skutkovými a ich úlohou je posúdenie zákonnosti rozhodnutí orgánom verejnej správy. V súdenom prípade sťažovateľ nevyvrátil pochybnosti správcu dane ohľadom dodania tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH a preverované transakcie v daňovom konaní sťažovateľ prezentoval ako dodanie tovaru do iného členského štátu. Vzhľadom na zrušenie napadnutého rozhodnutia kasačným súdom môže sťažovateľ zväziť vhodný procesný postup, ktorým do konania pred žalovaným túto otázku opätovne vnesie.

## V. Záver

36. Na základe vyššie uvedených dôvodov kasačný súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP, keď správca dane a žalovaný nesprávne aplikovali § 22 ods. 1 zákona o DPH, čo malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď správnu žalobu zamietol [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP], postupom podľa § 462 ods. 2 SSP preto kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102377294/2019 zo 16.10.2019 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude viazaný právnym názorom kasačného súdu v zmysle § 469 SSP.

37. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi (sťažovateľovi) priznal nárok na náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

38. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.