

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/144/2022  
Identifikačné číslo spisu: 2019200278  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2019200278.3

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): HIRK spol. s.r.o., so sídlom Niklová 3962, 926 01 Sereď, IČO: 31 355 404, právne zastúpený Advokátska kancelária Lebovič, s.r.o., so sídlom Tomášikova 10/B, 821 03, Bratislava - mestská časť Ružinov, IČO: 50 289 934, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101861370/2019 zo dňa 02.08.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/27/2022 zo dňa 30.06.2022, takto

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

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/27/2022 zo dňa 30.06.2022 zrušuje a vec v r a c i a krajskému súdu na ďalšie konanie.

### **O d ô v o d n e n i e**

#### **I.**

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie august 2017, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Trnava (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 100902818/2019 zo dňa 17.04.2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel v sume

226.844,66 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2017, nepriznal nadmerný odpočet v sume 7.716,41 eur a vyrubil daň v sume 219.128,25 eur.

2. Správca dane rozhodnutie odôvodnil tým, že neuznal nárok na odpočítanie dane z predložených dodávateľských faktúr od dodávateľa - obchodnej spoločnosti K2-trading, s.r.o. (v súčasnosti K2-trading, s.r.o. v konkurze), so sídlom Šrobárova 5, 917 01 Trnava, IČO: 46 788 433 (ďalej aj „K2-trading, s.r.o.“) a od dodávateľa - obchodnej spoločnosti PETROLCO s.r.o., so sídlom Horná Strieborná 14599/4, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 405 007 (ďalej aj „PETROLCO, s.r.o.“), keď mal za to, že v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2017 (ďalej len „zákon o DPH“) dodávateľom nevznikla daňová povinnosť a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane.

3. Správca dane v rozhodnutí uviedol, že vo vzťahu k dodávateľovi K2-trading, s.r.o. preveroval reťazec, v ktorom ako dodávateľa, resp. subdodávateľa pôsobili spoločnosti OMV Slovensko, s.r.o., SORTIE s.r.o., K2-trading, s.r.o., HIRK spol. s.r.o. a vo vzťahu k dodávateľovi PETROLCO s.r.o. preveroval reťazec spoločností ČEPRO, a.s. Česká republika, DAMAZ OIL ADRIA, d.o.o. - KH marketing s.r.o. - PETROLCO s.r.o. a HIRK spol. s.r.o. Dodanie tovaru (pohonných hmôt) medzi spoločnosťou K2-trading s.r.o. a žalobcom a medzi spoločnosťou PETROLCO s.r.o. a žalobcom je možné považovať za dodanie tovarov spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru. Správca dane konštatoval, že tieto dodávky boli uvedenými spoločnosťami nakúpené a dodané na území Rakúska, resp. Českej republiky a preto v týchto štátoch podliehali aj daňovej povinnosti. Správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, že žalobca mal vedomosť o tom, že pohonné látky pochádzajú zo skladu Lobau v Rakúsku, resp. zo skladu v Českej republike, sám vykonal prepravu pohonných hmôt a mal vedomosť o tom, že tovar nevykladal. Túto prepravu je potom možné prisúdiť len jednému vzťahu a tento vzťah sa potom považuje za pohyblivú dodávku, kde miestom dodania tovaru je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný začína uskutočňovať, to znamená, že miestom dodania tovaru nebola Slovenská republika.

4. Proti rozhodnutiu správcu dane č. 100902881/2019 zo dňa 17.04.2019 podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný tak, že rozhodnutím č. 101861370/2019 zo dňa 02.08.2019 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

5. Žalovaný označil námietky žalobcu uvedené v odvolaní za neopodstatnené. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca získal právo nakladať s tovarom ako vlastník predtým, ako sa tovar začal fyzicky prepravovať, teda nie v tuzemsku a poukázal na to, že pri určení toho, či bolo uskutočnené dodanie tovaru, nie je dôležité nadobudnutie právneho vlastníctva k tovaru kupujúcim, tak ako to v odvolaní namietal žalobca. Rozhodujúcou skutočnosťou je, aby došlo k prevodu ekonomického vlastníctva k tovaru, to znamená, aby kupujúci získal právo disponovať s tovarom ako vlastník. Žalovaný sa odvolal na článok 14 smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) a uviedol, že nejednotné posudzovanie dodania tovaru v nadväznosti na prevod vlastníckeho práva podľa národnej právnej úpravy by spôsobovalo nejednotné uplatňovanie pravidiel o DPH členskými štátmi. Žalovaný mal za to, že ani dodacie podmienky CPT dohodnuté medzi žalobcom a dodávateľom K2-trading, s.r.o., na ktoré sa odvolával žalobca, neurčujú otázku prevodu vlastníckych práv k tovaru, ale určujú, že predávajúci vyberá prepravcu a hradí náklady spojené s prepravou až do miesta určenia. Riziko však prechádza na kupujúceho v momente predania tovaru prvému dopravcovi. Žalovaný sa taktiež odvolal na § 8 zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že odberateľ nadobúda právo nakladať s tovarom ako vlastník dňom dodania tovaru, nie hodinou úhrady, ako uviedol žalobca v odvolaní. Žalovaný označil za zavádzajúce tvrdenie žalobcu, podľa ktorého dodávateľ K2-trading, s.r.o. mohol aj po poskytnutí ID kódu s príslušným tovarom nakladať a poukázal na vyjadrenie konateľky žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 22.03.2018, kedy táto uviedla, že tovar prevážali vodiči - zamestnanci žalobcu a tovar sa viezol buď priamo do Serede alebo priamo na rozvoz odberateľom žalobcu (cestou môžu vodiči vykladať pohonné hmoty). Žalovaný poukázal na to, že fakturácia v súvislosti s dodávateľom K2-trading, s.r.o. prebiehala nasledovne: OMV Slovensko, s.r.o. - SORTIE s.r.o. - K2-trading, s.r.o. - HIRK spol. s.r.o., tovar bol prepravený z miesta nakládky tovaru Lobau Rakúsko na Slovensko, t. j. od prvého

dodávateľa v reťazci až k poslednému odberateľovi cisternami žalobcu a ako miesto určenia bolo v elektronickom sprievodnom dokumente uvedené sídlo žalobcu. Fakturácia v súvislosti s dodávateľom PETROLCO s.r.o. prebiehala nasledovne: DAMAZ OIL ADRIA d.o.o., Koper KH marketing s.r.o. - PETROLCO s.r.o. - HIRK spol. s.r.o., tovar bol prepravovaný z daňového skladu ČEPRO, a.s. Česká republika na Slovensko, t. j. od prvého dodávateľa v reťazci až k poslednému odberateľovi cisternami kontrolovaného daňového subjektu a miesto určenia bolo opäť v elektronickom sprievodnom dokumente uvedené sídlo žalobcu. Z uvedeného mal žalovaný za to, že išlo o reťazové obchody, časovo po sebe nasledujúce, kedy ten istý tovar bol prepravený od prvého dodávateľa v reťazci až k poslednému, v tom istom objeme, v rovnaký deň, pričom kontrolovaný daňový subjekt si prepravu zabezpečil sám. Žalovaný poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“), z ktorej vyplýva, že dodávky, ktoré zakladajú jeden pohyb tovaru, sú považované za časovo po sebe nasledujúce a každý z podnikateľov, ktorý sa zúčastňuje na reťazovom obchode, môže prevziať na druhého podnikateľa právo disponovať s tovarom ako vlastník, len ak toto právo predtým získal od svojho dodávateľa (rozsudok č. C-245/04 zo dňa 06.04.2006 o veci EMAG Handel Eder OHG a rozsudok č. C-414/17 zo dňa 19.12.2018 vo veci AREX CZ a.s.). Z vykonaného dokazovania mal potom za to, že žalobca získal právo nakladať s tovarom ako vlastník ešte predtým, ako sa preprava tovaru začala uskutočňovať.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

6. Rozhodnutie žalovaného č. 101861370/2019 zo dňa 02.08.2019 žalobca napadol v zákonnej lehote na Krajskom súde v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) žalobou o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a navrhol, aby krajský súd rozhodnutie žalovaného č. 101861370/2019 zo dňa 02.08.2019 a rozhodnutie správcu dane č. 100902881/2019 zo dňa 17.04.2019 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobca zároveň žiadal, aby súd priznal správnej žalobe odkladný účinok v zmysle § 185 písm. a) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

7. Dňa 07.05.2020 krajský súd vyhlásil rozsudok sp. zn. 14S/104/2019, ktorým vo výroku I. napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 101861370/2019 zo dňa 02.08.2019 a rozhodnutie správcu dane č. 100902881/2019 zo dňa 17.04.2019 zrušil a vec vrátil prvostupňovému správnomu orgánu na ďalšie konanie a vo výroku II. žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) rozsudkom sp. zn. 10Sžfk/74/2020 zo dňa 24.02.2022 zrušil rozsudok Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/104/2019 zo dňa 07.05.2020 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V odôvodnení rozsudku kasačný súd poukázal na spoločný systém DPH založený na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, ktorého súčasťou je aj jednotná definícia pojmu „dodanie tovaru“, t. j. prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník. Konštatoval, že v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ pojem „dodanie tovaru“, t. j. prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník, sa neobmedzuje na prevod spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu nakladať s tovarom ako vlastník, a to aj keby k prevodu právneho vlastníctva formálne nedošlo. To, či došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník, je na posúdení vnútroštátneho súdu, ktorý má prístup k celkovému posúdeniu všetkých osobitných okolností veci samej. Kasačný súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že argumentácia krajského súdu, ktorá sa pri určení momentu prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník pri dodaní tovaru od spoločnosti K2-trading, s.r.o. opiera o zmluvy uzatvorené podľa Obchodného zákonníka, je v rozpore s právom Európskej únie, judikatúrou Súdneho dvora EÚ ako aj zákonom o DPH. V prípade dodávok od spoločnosti PETROLCO, s.r.o. sa kasačný súd stotožnil s postupom krajského súdu v tej časti, kde posudzoval otázku dodania tovaru žalobcovi s prihliadnutím na spôsob, akým došlo k odovzdaniu tovaru predávajúcim a prevzatiu tovaru kupujúcim do jeho faktickej držby. Kasačný súd v tomto

ohľade súhlasil s názorom krajského súdu ohľadom nejednoznačného zdôvodnenia prvostupňového aj druhostupňového rozhodnutia orgánov verejnej správy.

10. Kasačný súd sa vzhľadom na uvedené nestotožnil s právnym posúdením veci vykonaným zo strany krajského súdu, pretože krajský súd sa primárne zamerlal na moment nadobudnutia vlastníckeho práva a opomenul, že v danom prípade je rozhodnou právnou skutočnosťou to, kedy došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník. Kasačný súd taktiež videl svojvoľnosť v argumentácii krajského súdu o tom, že orgány verejnej správy vyhodnotili konanie žalobcu ako zneužitie práva EÚ, pretože vo svojich rozhodnutiach neoznačili konanie žalobcu ako právo zneužívajúce konanie. Z rozhodnutí orgánov verejnej správy pritom vyplýva, že rozhodujúcou skutočnosťou pre neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane bolo nesplnenie zákonných podmienok a nie zneužívajúce konanie žalobcu.

11. Kasačný súd napokon uviedol, že krajský súd bude po vrátení veci povinný znovu rozhodnúť v zmysle vyslovených právnych záverov kasačného súdu a s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora EÚ, pričom úlohou krajského súdu bolo vykonať celkové posúdenie všetkých osobitných okolností prejednávanej veci a určiť, či finančné orgány dostatočne zistili a odôvodnili, v ktorom okamihu došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník na žalobcu. V zmysle rozhodnutia kasačného súdu je určenie momentu práva nakladať s tovarom ako vlastník rozhodujúce pre ďalšie posúdenie danej veci, nakoľko až na základe tohto určenia je možné stanoviť miesto dodania s ohľadom na § 13 ods. 1 písm. a) a písm. b) zákona o DPH a miesto, kde vznikla daňová povinnosť.

12. Krajský súd vyhlásil následne dňa 30.06.2022 rozsudok sp. zn. 14S/27/2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol správnu žalobu a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania. Krajský súd v napadnutom rozsudku uviedol, že v súlade s právnym názorom kasačného súdu, pri určovaní momentu prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník, vychádzal zo Smernice Rady 77/388 EHS o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty a Smernice Rady 2006/112/S o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorý zaviedli spoločný systém DPH založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných plnení a z výkladu Súdneho dvora EÚ. V zmysle uvedeného je dodanie tovaru viazané na umožnenie práva nakladať s tovarom ako vlastník a nie na prevod vlastníckeho práva k tomuto tovaru, resp. jeho fyzickej držby.

13. Krajský súd pri preverovaní prepravy tovaru z obsahu administratívneho spisu zistil, že v tomto je zadokumentovaná tá skutočnosť, že preprava bola zabezpečená samotným žalobcom a uskutočnená v rámci zmluvného vzťahu medzi žalobcom a dodávateľmi K2-trading, s.r.o. a PETROLCO, s.r.o.. Ak je teda dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, miestom dodania tovaru v zmysle čl. 32 Smernice Rady 2006/112/S o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty ako aj § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odosielanie alebo preprava začala uskutočňovať. Uvedené platí bez ohľadu na to, či prepravu vykonáva dodávateľ alebo odberateľ alebo iná osoba na iný účet. Ak je dodanie tovaru uskutočňované bez odoslania alebo prepravy, miestom dodania tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a čl. 31 Smernice Rady 2006/112/S o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje. Z týchto ustanovení teda jednoznačne vyplýva, že dodávatelia tovaru nenadobudli tovar na území Slovenskej republiky, pretože im bol tovar dodaný ešte na území iného štátu, a to bez prepravy. Takýmto miestom dodania tovaru nebolo územie Slovenskej republiky, pretože v rámci uzatvorených zmluvných vzťahov sa uskutočnila len jedna preprava z Lobau, Rakúska na miesto určenia do sídla žalobcu, a to z daňového skladu ČEPRO, a.s. Česká republika na miesto určenia do sídla žalobcu. Túto prepravu je možné prisúdiť len jednému vzťahu, tento vzťah sa potom považuje za pohyblivú dodávku, kde miestom dodania tovaru ju miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa preprava tovaru osobe, ktorej mal byť tovar dodaný, začína uskutočňovať.

14. V zmysle právneho názoru vyjadreného kasačným súdom a v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ, ako aj citovanej smernice Rady 2006/112/S o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty krajský súd zistil, že posudzovanie momentu prepravy a momentu práva nakladať s tovarom ako vlastník bolo

zo strany správcu dane správne, a keďže žalovaný toto rozhodnutie potvrdil, takisto možno považovať za správne aj rozhodnutie žalovaného.

15. Podľa názoru krajského súdu v danom prípade k dodaniu a nadobudnutiu tovaru medzi žalobcom a jeho dodávateľmi nedošlo na území Slovenskej republiky, a teda nie je možné postupovať v zmysle zákona o DPH a zo strany žalobcu si uplatňovať vznik daňovej povinnosti a právo na odpočítanie dane v tuzemsku. Krajský súd pri opätovnom preverení pohybu a prepravy tovaru v nadväznosti na § 2 ods. 1 písm. a), § 8 ods. 1 a § 13 ods. 1 písm. a) a c) zákona o DPH zistil, že v preverovanom prípade vznikla daňová povinnosť v inom členskom štáte a nie na území Slovenskej republiky, a preto nie je možné na predmetné zdaniteľné obchody aplikovať ustanovenie zákona o DPH.

### III.

Konanie na kasačnom súde

#### A) Kasačná sťažnosť

16. Proti rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/27/2022 zo dňa 30.06.2022 podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť. Sťažovateľ mal za to, že krajský súd porušil zákon tým, že mu nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. 1 písm. f) SSP], rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP] a nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozsudku o kasačnej sťažnosti. Preto sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

17. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že:

- krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nedostatočne vysporiadal so všetkými podstatnými a právne významnými skutočnosťami a námietkami sťažovateľa, a to najmä:

a. krajský súd sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s námietkou sťažovateľa týkajúcou sa porušenia § 3 ods. 9 daňového poriadku,

b. krajský súd pri posúdení otázky miesta nadobudnutia tovaru nedostatočne odôvodnil, na základe čoho určil moment prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník a na základe akých skutočností dospel k záveru o tom, že k dodaniu a nadobudnutiu tovaru medzi žalobcom a jeho dodávateľmi nedošlo na území Slovenskej republiky,

c. odôvodnenie napadnutého rozsudku je nepresvedčivé a arbitrárne aj v tom, že v rámci posudzovanej veci išlo o skúmanie vzniku nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dodaniu tovaru žalobcovi od dvoch rôznych dodávateľov tovaru, pričom v jednotlivých prípadoch bol rozdielny skutkový stav (najmä pokiaľ ide o spôsob zabezpečenia prepravy tovaru). Napriek tomu krajský súd posudzoval obidva prípady spoločne bez akéhokoľvek prihliadnutia na rozdielny skutkový stav týchto dvoch rôznych dodávok,

- sťažovateľ preto namietal, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu je v rozpore s § 139 ods. 2 SSP a nemá zákonom stanovenú presvedčivosť, v dôsledku čoho došlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý a riadny súdny proces,

- sťažovateľ ako jednu zo svojich podstatných námietok proti napadnutým rozhodnutiam orgánov verejnej správy namietal porušenie princípov právnej istoty a legitímnych očakávaní, čo zdôvodnil v bodoch 69 až 79 správnej žaloby. Krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku touto námietkou vôbec nezaoberal a žiadnym spôsobom sa s ňou nevysporiadal. Žalobca túto námietku už počas daňového konania podložil dôkazmi o vykonaných miestnych zisťovaniach a daňových kontrolách v typovo rovnakých prípadoch, kde si uplatňoval nárok na odpočítanie dane takým istým spôsobom, ako v posudzovanom prípade a príslušný správca dane nárok žalobcu na odpočítanie dane na rozdiel od posudzovaného prípadu nikdy nespochybnil,

- sťažovateľ opakovane uvádzal a preukazoval správcovi dane skutočnosti, ktorými dostatočne odôvodnil, prečo k nadobudnutiu tovaru došlo až na území Slovenskej republiky, a to najmä vyjadreniami a dôkazmi uvádzanými v zápisniciach z miestneho zisťovania alebo daňovej kontroly. Zamestnancom správcu dane pri každom preverovaní alebo daňovej kontrole boli zo strany sťažovateľa poskytnuté informácie, za akých podmienok vznikol obchod s pohonnými hmotami, ako

prebehol obchod a ako bol ukončený obchod, boli poskytnuté tiež všetky doklady, ktoré mal sťažovateľ k dispozícii, a to v podobnom rozsahu ako v posudzovanom prípade,

- správca dane mal k dispozícii pri preverovaní iných zdaňovacích období doklady a informácie poskytnuté sťažovateľom, pričom pri obdobnom skutkovom stave, na rozdiel od posudzovaného zdaňovacieho obdobia, nezistil nesprávne určenie miesta dodania tovaru. Napríklad:

a. pri preverovaní oprávnenosti nadmerného odpočítania DPH za zdaňovacie obdobie 09/2016 sťažovateľ poskytol podrobné vysvetlenia a doklady o spôsobe nákupu a prepravy pohonných hmôt od vtedajšieho dodávateľa pohonných hmôt OMV, pričom išlo o obdobný skutkový stav ako v posudzovanom zdaňovacom období. Sťažovateľ poskytol okrem iného správcovi dane dodateľské a odberateľské faktúry, zmluvy, evidenciu prevádzky vozidla. Výsledok daňovej kontroly podľa protokolu je, že daňovou kontrolou neboli zistené žiadne porušenia zákona o DPH,

b. pri preverovaní oprávnenosti nadmerného odpočítania DPH za zdaňovacie obdobie 06/2017 správca dane vedel, čím sa zaoberá sťažovateľ, akým spôsobom má uzavretý obchodný vzťah so spoločnosťou K2-trading, s.r.o. Sťažovateľ predložil dodateľské a odberateľské faktúry. V zápisnici je aj zmienka o preprave pohonných hmôt, ktorá bola vykonávaná vlastnými motorovými vozidlami sťažovateľa z OMV Lobau na Slovensko, kde sa tovar nevyskladnil, ale ihneď bol dodaný odberateľovi (teda rovnaký postup ako v posudzovanej veci). Správcovi dane boli zo strany sťažovateľa predložené aj listinné dôkazy týkajúce sa vykonaných obchodov, ako rámcové zmluvy, záznamy DPH za sledované obdobie, odberateľské a dodateľské faktúry. Sťažovateľ tak bez akýchkoľvek pochybností preukázal správcovi dane podmienky a podstatu svojej obchodnej činnosti pri nákupe a predaji pohonných hmôt, ako aj spôsob zabezpečenia prepravy, ktoré boli obdobné ako v posudzovanej veci a správca dane nárok na odpočítanie DPH v tomto prípade posúdil ako oprávnený,

c. pri preverovaní oprávnenosti nadmerného odpočítania DPH za zdaňovacie obdobie 07/2017 správca dane položil okrem iného sťažovateľovi otázku ohľadom spôsobu zabezpečenia prepravy, k čomu sťažovateľ uviedol, že „doprava bola zabezpečená oboma spôsobmi. Dopravu zabezpečil dodávateľ svojimi vozidlami priamo zákazníkom sťažovateľa alebo dopravu zabezpečil sťažovateľ vlastnými vozidlami priamo svojim odberateľom“. Išlo teda o obdobný prípad prepravy tovaru, ako v posudzovanej veci pri dodávkach tovaru od dodávateľa K2-trading, s.r.o. a správca dane nárok na odpočítanie DPH v tomto prípade posúdil ako oprávnený,

d. pri preverovaní oprávnenosti nadmerného odpočítania DPH za zdaňovacie obdobie 09/2017 sťažovateľ okrem iného poskytol aj faktúry dodávateľov K2-trading, s.r.o. a PETROLCO, s.r.o., vrátane dodacích listov, CMR, nákladových dodacích listov a správca dane mal dostatočné podklady, aby mohol vyhodnotiť spôsob zabezpečenia prepravy a z toho vyplývajúcu otázku miesta dodania. Išlo teda o identický prípad, ako v posudzovanej veci a správca dane nárok na odpočítanie DPH v tomto prípade posúdil ako oprávnený,

- z uvedeného je zrejmé, že vo viacerých skutkovo podobných prípadoch a rovnakých dodávateľoch tovaru, správca dane vôbec nerozporoval miesto dodania tovaru a nárok na odpočítanie DPH v tomto prípade posúdil ako oprávnený. V posudzovanej veci došlo k zásadne odlišnému právnomu posúdeniu miesta dodania tovaru orgánmi verejnej správy bez toho, aby bol tento rozdielny postup zo strany správcu dane a žalovaného náležite zdôvodnený,

- vzhľadom na skutkový stav a posúdenie veci vo viacerých obdobných prípadoch, námietka porušenia princípov právnej istoty a legitímnych očakávaní bola jednou zo zásadných námietok sťažovateľa, ktorými odôvodňoval žalobu. Krajský súd preto pochybil, pokiaľ sa touto námietkou meritorne vôbec nezaoberal, napriek predloženiu listinných dôkazov zo strany sťažovateľa, čím porušil procesné práva sťažovateľa v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,

- krajský súd pri posúdení otázky miesta nadobudnutia tovaru nedostatočne odôvodnil, na základe akých skutočností dospel k záveru o tom, že dodaniu a nadobudnutiu tovaru medzi žalobcom a jeho dodávateľmi nedošlo na území Slovenskej republiky a na základe čoho určil moment prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníka. Odôvodnenie napadnutého rozsudku vo vzťahu k tejto kľúčovej otázke nie je možné považovať za dostatočné a presvedčivé, keďže krajský súd poukázal iba na to, že bola uskutočnená iba jedna preprava tovaru z iného členského štátu na územie Slovenska. Pre správne určenie miesta dodania však nepostačuje iba preukázanie skutočnosti, že išlo o jedinú dopravu týchto tovarov, ale je potrebné na základe riadne zisteného skutkového stavu zistiť aj to, kedy sťažovateľ získal právo nakladať s tovarom ako vlastníka. Krajský súd vôbec nevysvetlil, na základe akých okolností určil moment prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníka na sťažovateľa, teda na

základe čoho posúdil, že sťažovateľ mal možnosť prijímať rozhodnutia spôsobilé ovplyvniť právne postavenie dotknutého majetku už pred začatím prepravy. Tieto okolnosti sú pritom v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ rozhodujúce pre právne posúdenie takéhoto typu transakcií z hľadiska určenia miesta dodania tovaru. Krajský súd sa pri posudzovaní tejto otázky tiež žiadnym spôsobom nevysporiadal s ostatnou podstatnou argumentáciou sťažovateľa,

- odôvodnenie napadnutého rozsudku je nepresvedčivé a arbitrárne aj v tom, že krajský súd posudzoval nárok na odpočítanie dane zo všetkých dodávok tovaru v kontrolovanom zdaňovacom období ako celok napriek tomu, že v tomto období sťažovateľ odoberal tovar (pohonné hmoty) od 2 rôznych dodávateľov, pričom v jednotlivých prípadoch bol rozdielny skutkový stav (najmä pokiaľ ide o spôsob zabezpečenia prepravy tovaru). Krajský súd posudzoval obidva prípady spoločne bez akéhokoľvek prihliadnutia na rozdielny skutkový stav týchto dvoch rôznych dodávok, čo sa prejavilo najmä v tom, že konštatoval, že preprava bola zabezpečená samotným žalobcom a uskutočnená v rámci zmluvného vzťahu medzi žalobcom a dodávateľmi K2-trading, s.r.o. a PETROLCO, s.r.o., čo je v rozpore s obsahom spisov, keďže nebolo sporné, že sťažovateľ prepravu tovaru v prípade dodávok od spoločnosti PETROLCO, s.r.o. vôbec nezabezpečoval. Sťažovateľ poukázal na to, že v prípade spoločnosti PETROLCO, s.r.o. všetky prepravy vykonávala tretia osoba (prepravca DOS-SERVIS autodoprava, s.r.o.). Tohto prepravcu objednával, prepravu organizoval a cenu za prepravu uhradil vždy výlučne dodávateľ sťažovateľa (PETROLCO, s.r.o.) a sťažovateľ túto prepravu nijakým spôsobom neriadil, neuhradil cenu prepravy prepravcovi, ani nebol v žiadnom inom vzťahu s týmto prepravcom. V prípade dodávok od spoločnosti K2-trading, s.r.o. v niektorých prípadoch fyzickú prepravu vykonal sťažovateľ a v iných zdaňovacích obdobiach aj iný prepravca,

- z predložených dôkazov vyplýva, že prepravu vykonával sťažovateľ pre spoločnosť K2-trading, s.r.o. na základe osobitnej zmluvy a sťažovateľ dodávateľovi tovaru za túto prepravu aj fakturoval dohodnutú cenu a K2-trading, s.r.o. sťažovateľovi túto cenu prepravy vždy riadne uhradil. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že podľa článku VI. bodu 4 Rámcovej kúpnej zmluvy RZ 004/2016 zo dňa 27.09.2016 uzatvorenej medzi sťažovateľom a dodávateľom K2-trading, s.r.o. bol spôsob dodania tovaru dohodnutý v 2 alternatívach: 1/ v autocisternách dodávateľa, resp. ním organizovanou dopravou alebo 2/ dopravou zabezpečenou sťažovateľom na základe osobitnej zmluvy. Náklady na dopravu mal však v oboch prípadoch znášať dodávateľ,

- krajský súd v napadnutom rozsudku prakticky zmenil svoj predchádzajúci právny názor k tejto otázke, a to napriek záväznému právnemu názoru kasačného súdu, keď konštatoval, že posúdenie tejto otázky bolo orgánmi verejnej správy vykonané správne, a to napriek tomu, že podľa názoru kasačného súdu posúdenie tejto otázky bolo orgánmi verejnej správy odôvodnené nejednoznačne. Vo vzťahu k posúdeniu napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy v časti týkajúcej sa posudzovaných dodávok tovaru sťažovateľovi od spoločnosti PETROLCO, s.r.o. preto krajský súd nerešpektoval záväzný právny názor vyslovený v skoršom zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti,

- právne posúdenie krajského súdu týkajúce sa určenia miesta dodania tovaru je nesprávne z dôvodu, že krajský súd sa obmedzil na zohľadnenie výlučne jedinej skutočnosti, a to existencie iba jednej prepravy tovaru z iného členského štátu na miesto určenia do sídla sťažovateľa, bez zohľadnenia akýchkoľvek iných okolností prípadu a bez vykonania celkového posúdenia všetkých osobitných okolností veci samej. Takéto právne posúdenie nie je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ktorý určil princípy, akým spôsobom sa majú posudzovať prípady, ak dve po sebe nasledujúce dodávky toho istého tovaru zakladajú jedinú dopravu týchto tovarov v rámci Spoločenstva. Na účely tohto posúdenia je najmä potrebné určiť, v ktorom momente bolo druhýkrát prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastník na koncového príjemcu. Za predpokladu, že by sa druhý prevod tohto práva, teda druhé dodanie, uskutočnil skôr ako preprava v rámci Spoločenstva, nemožno o takejto preprave hovoriť v súvislosti s prvým dodaním uskutočneným v prospech prvého nadobúdateľa. Sťažovateľ tu poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ [rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci č. C-245/04 (EMAG Handel Eder) zo dňa 06.04.2006, rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci č. C-430/09 (Euro Tyre Holding) zo dňa 16.12.2010 a rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci č. C-587/10 (VSTR) zo dňa 27.09.2012]. Súdny dvor v týchto rozhodnutiach už rozhodol, že ak prvý nadobúdateľ získal právo nakladať s tovarom ako vlastník na území členského štátu prvej dodávky, prejaví svoj úmysel prepraviť tento tovar do iného členského štátu a predloží svoje identifikačné číslo pre DPH pridelené týmto naposledy menovaným členským štátom, preprava v rámci Spoločenstva sa musí pripísať prvej dodávke pod podmienkou, že právo nakladať s tovarom ako vlastník bolo prevedené na druhého nadobúdateľa v

členskom štáte určenia prepravy v rámci Spoločenstva. O taký prípad však nejde, ak po prevode práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na nadobúdateľa bol dodávateľ vykonávajúci prvú dodávku týmto nadobúdateľom informovaný o tom, že tovar bude opätovne predaný inej zdaniteľnej osobe predtým, než opustí členský štát dodania. Sťažovateľ zároveň uviedol, že judikatúra Súdneho dvora EÚ nevyklučuje, aby vnútroštátny súd ako jednu z okolností pri posúdení momentu prevodu práva nakladať s tovarom zohľadnil aj obsah zmluvných vzťahov medzi dotknutými subjektmi,

- krajský súd tiež neposudzoval vec správne, pokiaľ pri celkovom posúdení prípadu z hľadiska otázky prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom ako jednu z okolností nebral do úvahy aj čas úhrady kúpnej ceny tovaru a s tým súvisiaci moment, kde sa nachádzalo vozidlo prepravujúce tovar v čase vyfakturovania dodávky tovaru jeho dodávateľom a vykonania úhrady sťažovateľom. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že súd posúdil okolnosti tak, že dotknutá spoločnosť začala prepravu pohonných hmôt tým, že prvému hospodárskemu subjektu v reťazci transakcií nákupu a ďalšieho predaja zaplatila zálohovú faktúru ešte predtým, než boli tieto pohonné hmoty naložené na miestach nachádzajúcich sa v členských štátoch odoslania, zabezpečila ich prepravu svojimi vlastnými vozidlami a nefakturovala cenu ich prepravy. Teda aj okolnosť, v akom momente bola zaplatená kúpna cena tovaru a akým spôsobom bola riešená úhrada ceny za prepravu, môže byť podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ pre vnútroštátny súd rozhodujúca pri posúdení všetkých osobitných okolností takéhoto prípadu,

- rozhodujúce pre posúdenie sporných otázok je, či k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom došlo pred začatím prepravy, pričom krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku zameril iba na to, že došlo k jednej preprave bez toho, aby presvedčivo argumentoval, na základe čoho dospel k záveru, že k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na sťažovateľa došlo pred začatím tejto prepravy. Krajský súd neuviedol, či k prevodu práv nakladať s tovarom došlo podľa jeho posúdenia pred začatím prepravy, na základe akého právneho titulu mal sťažovateľ takéto právo nadobudnúť a na základe akých dôkazov prípadne dospel k takémuto záveru. Krajský súd poukázal iba na krajinu pôvodu, odkiaľ tovar pochádza a na skutočnosť, že došlo iba k jednej preprave tovaru na miesto určenia sídla sťažovateľa,

- Súdny dvor EÚ sa zaoberal obdobnými prípadmi (rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-401/18 (Herst, s.r.o.) zo dňa 03.10.2019 a rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-414/17 (AREX CZ a.s.) zo dňa 19.12.2018) a určil podrobnejšie kritériá pre posudzovanie otázky miesta dodania tovaru. Krajský súd sa právnymi závermi vyplývajúcimi z týchto rozsudkov neriadil, aplikoval ich nedôsledne, čo má za následok nesprávne právne posúdenie veci samej,

- krajský súd rovnako ako orgány verejnej správy opakoval iba to, že došlo iba k jednej preprave tovaru a sťažovateľ nakladal s tovarom už od začatia prepravy. Ide však iba o faktické nakladanie s tovarom, ktoré samo osebe ešte nie je možné stotožniť s nakladaním s tovarom ako vlastníkom. Žalovaný ani správca dane doposiaľ nijako nezodôvodnili, na základe akého právneho titulu mohol sťažovateľ nakladať ako vlastníkom s tovarom už pred začatím prepravy. Sťažovateľ pritom svojmu dodávateľovi nikdy neuhradil cenu tovaru vopred, ale cenu tovaru uhradil vždy až na základe faktúry, ktorá mu bola doručená až v čase, keď už sa tovar nachádzal na území Slovenskej republiky. Je pravdou, že v prípade dodávok tovaru od dodávateľa K2-trading, s.r.o. zabezpečoval niekedy prepravu tovaru sám, avšak vtedy nenakladal s tovarom ako vlastníkom. Prepravu uskutočňoval na základe osobitnej zmluvy s dodávateľom a čo je rozhodujúce, fakturoval dodávateľovi za to príslušnú cenu prepravy v súlade s osobitnou zmluvou, ktorá bola správcovi dane predložená,

- rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Herst podporuje argumentáciu sťažovateľa, že treba prihliadať na všetky osobité okolnosti prípadu, vrátane presného momentu, kedy bola kúpna cena tovaru sťažovateľom zaplatená (sťažovateľ kúpnu cenu tovaru uhradil vždy až vtedy, keď už sa tovar nachádzal na území Slovenskej republiky) a akým spôsobom bola organizovaná preprava (prepravu zabezpečovala tretia osoba zabezpečená dodávateľom tovaru a iba v niektorých prípadoch dodávok od spoločnosti K2-trading, s.r.o. sťažovateľ vystupoval v pozícii prepravcu, pričom vtedy vždy riadne fakturoval cenu prepravy spoločnosti K2-trading, s.r.o.),

- krajský súd mal vykonať celkové posúdenie preskúmaných dodávok tovaru, po ktorom mal zohľadniť aj obsah zmluvne dohodnutých práv a povinností sťažovateľa a jeho dodávateľa, ako aj moment zaplatenia kúpnej ceny tovaru a všetky ostatné okolnosti týkajúce sa dodania a prepravy tovaru. Pokiaľ krajský súd pri posudzovaní veci samej takto nepostupoval a svoje posúdenie



predmetných dodávok tovaru založil výlučne na existencii jedinej prepravy tovaru, ide o nesprávne právne posúdenie veci v rozpore s vyššie citovanou judikatúrou,

- na podporu vyššie uvedeného poukázal sťažovateľ na judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej republiky (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 15/2020 zo dňa 27.04.2022, rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 4 Afs 146/2020 zo dňa 29.01.2021 a rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 9 Afs 66/2021 zo dňa 14.10.2021).

#### B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že trvá na správnosti napadnutého rozhodnutia a navrhuje, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Mal za to, že prvostupňový orgán ako aj žalovaný zrozumiteľne odôvodnili skutočnosti dôležité pre meritum veci a dali odpoveď na námietky nastolené žalobcom, ktoré majú pre vec podstatný význam, a ktoré dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Za kľúčovú zodpovedanú otázku označil skutočnosť, že prevod vlastníckeho práva sa nezhoduje s prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, t. j. dodanie tovaru je viazané na umožnenie práva nakladať s tovarom ako vlastníkom a nie na prevod vlastníckeho práva k tomuto tovaru, resp. jeho fyzickej držbe. Podľa žalovaného z administratívneho spisového materiálu jasne vyplýva, že sťažovateľ nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastníkom ešte predtým, ako sa preprava začala uskutočňovať. V prípade dodávateľa K2-trading, s.r.o. tento potvrdil, že prepravu si vykonal sťažovateľ sám svojimi nákladnými vozidlami. V prípade dodávateľa PETROLCO, s.r.o. tento potvrdil, že tovar sa načerpáva v ČEPRE, a.s. a vykladá u sťažovateľa. Preváža sa cisternami vo vlastníctve sťažovateľa, ktoré boli zapožičané dopravnej spoločnosti bezodplatne len zložením zábezpeky vo výške 5.000,- eur, kedy sa po dopravení k sťažovateľovi prepol ťahač a tovar pokračoval k zákazníkom sťažovateľa. Podľa žalovaného je z uvedených skutočností zrejмый a jednoznačný moment prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na sťažovateľa, kedy tento nastal v inom členskom štáte, pretože tovar bol dodaný z iného členského štátu priamo sťažovateľovi a počas prepravy nedošlo k jej prerušeniu alebo k prekladaniu tovaru. Z vyjadrenia sťažovateľa, že tovar bol dovezený jemu priamo, alebo bol rozvázaný priamo jeho odberateľom, alebo že bol prevážaný jeho cisternami z dôvodu, aby sa urýchlila logistika, aby sa tovar nemusel vypúšťať, prekladať, pretankovať, mal žalovaný za to, že je zrejмый a jednoznačný moment prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, a to moment naloženia tovaru v inom členskom štáte. K tomu žalovaný poukázal na to, že od momentu naloženia tovaru, sťažovateľ určoval kam, komu a ako sa bude s tovarom ďalej nakladať. V prípade oboch dodávateľov bol výsledok dokazovania totožný, a to, že sťažovateľovi bol tovar dodaný v inom členskom štáte, preto tvrdenie sťažovateľa o nedostatočnom odôvodnení rozdielov medzi jednotlivými dodávkami tovaru považuje žalovaný za neopodstatnené. Rovnaké pritom boli aj námietky sťažovateľa týkajúce sa nedôslednej aplikácie judikatúry Súdneho dvora EÚ. V súvislosti s porušením právnej istoty žalovaný uviedol, že v každom daňovom konaní je a bolo vykonané samostatné dokazovanie a zistené skutočnosti boli vyhodnotené poverenými zamestnancami v jednotlivých konaniach v súlade s § 3 ods. 3 daňového poriadku. Ak by aj nastala situácia, že v prípade predchádzajúcej daňovej kontroly správca dane nepostupoval v súlade so zásadami daňového poriadku, nie je možné takýto postup považovať za určujúci pre ďalšie daňové kontroly za iné zdaňovacie obdobia. Takýto výklad môže viesť k situácii, že nezákonný postup by sa stal základom pre ďalšie daňové kontroly, čím by aj tieto následne trpeli vadami nezákonnosti. Preto je potrebné každú vec posudzovať jednotlivo v nadväznosti na vykonané dokazovanie.

#### IV.

##### Právny názor kasačného súdu

19. Kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel

k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto podľa § 462 ods. 1 SSP pristúpil k zrušeniu napadnutého rozsudku krajského súdu a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

20. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu v prvom rade pripadlo posúdiť, či krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP).

21. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

22. Podľa § 139 ods. 3 SSP ak sa správny súd odkloní od ustálenej rozhodovacej praxe, odôvodnenie rozsudku obsahuje aj dôkladné odôvodnenie tohto odklonu.

23. Podstata prejednávanej veci spočíva v tom, že orgány verejnej správy neuznali sťažovateľovi nárok na odpočet DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnej podmienky na uplatnenie odpočtu DPH. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že podstatou sporu medzi sťažovateľom a žalovaným bolo určenie miesta, kde sťažovateľ nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastníak v kontexte reťazových obchodov s pohonnými hmotami dovážanými z iných členských krajín a s tým spojené právo sťažovateľa uplatniť si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru. Sťažovateľ napadol správnu žalobou rozhodnutie žalovaného, ktorým tento potvrdil rozhodnutie správca dane, na základe ktorého správca dane neuznal nárok na odpočítanie dane z predložených dodávateľských faktúr od K2-trading, s.r.o. a PETROLCO s.r.o.. Správca dane rozhodnutie odôvodnil tým, že v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH dodávateľom nevznikla daňová povinnosť a sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, nakoľko miestom dodania tovaru nebola Slovenská republika.

24. Podľa § 2 ods. 1 písm. c) zákona o DPH predmetom dane je nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie.

25. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) pred čiarkou zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak.

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

27. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

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

29. Podľa § 49 ods. 2 písm. c) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a.

30. Kasačný súd v prvom rade považuje za potrebné poukázať na to, že v prípade reťazových obchodov, o aké ide vo veci samej, za intrakomunitárne dodanie tovaru s prepravou môže byť považovaná len jedna preprava z reťazca obchodných transakcií. Pre určenie takejto transakcie je rozhodné miesto, kde daňový subjekt nadobudol právo disponovať s tovarom ako vlastníkom. Za účelom správneho určenia takéhoto miesta je vždy potrebné posúdiť všetky jedinečné okolnosti danej veci. Až následne je možné identifikovať, ktoré dodanie spĺňa všetky podmienky stanovené pre dodania v rámci Spoločenstva [rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci č. C-430/09 (Euro Tyre) zo dňa 06.04.2006]. S prihliadnutím na uvedené kasačný súd najprv skúmal namietanú nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

31. V súvislosti s námietkou sťažovateľa, týkajúcou sa porušenia zákona krajským súdom tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces kasačný súd uvádza, že v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, a to v správnom súdnictve s odkazom na citované ustanovenie § 139 ods. 2 SSP. Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu potom musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej.

32. Kasačný súd tu poukazuje napr. na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/35/2019 zo dňa 29.09.2021, podľa ktorého „právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci, do ktorého okrem iného patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými námietkami účastníkov, argumentácia, ktorá bola akceptovaná a mala rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnená jasne a nepochybné, pričom zároveň musí súd zrozumiteľne ozrejmiť, z akého dôvodu na určité návrhy účastníkov neprihliadal, resp. ich hodnotil protikladne s argumentáciou účastníka konania“.

33. V zmysle tohto rozsudku nie je nevyhnutné, aby sa krajský súd vysporiadal s každým argumentom účastníkov konania, avšak z odôvodnenia rozsudku krajského súdu „musí byť zrejmé, ktoré skutočnosti súd považoval za podstatné pre ustálenie skutkového stavu veci a akým spôsobom ich právne posúdil (teda ako zistený skutkový stav podriadil pod relevantnú právnu normu). Ak určité tvrdenia alebo návrhy účastníka konania súd neakceptuje, nie je v súlade s právom na spravodlivý proces sa k nim vôbec nevyjadriť alebo na ne reagovať tvrdením o ich neopodstatnenosti, ale je nutné zdôvodniť ich relevanciu pre prejednávanú vec. Vlastná argumentácia krajského súdu musí poskytnúť komplexný a zrozumiteľný obraz o predmete konania a vo vzťahu k argumentácii účastníkov musí obsahovať jasné odpovede na otázky, ktoré sú predmetom sporu“.

34. Aj vzhľadom na uvedené musí kasačný súd konštatovať, že krajský súd pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle uvedených zákonných pravidiel. V prvom rade sa kasačný súd musel stotožniť s námietkou sťažovateľa, že krajský súd posudzoval nárok na odpočítanie dane z dodávok tovaru (pohonných hmôt) spoločne, a to napriek tomu, že v tomto zdaňovacom období (august 2017) sťažovateľ odoberal tovar od dvoch rôznych dodávateľov. Je pritom potrebné poukázať aj na tú skutočnosť, že preprava tovaru bola v prípade týchto dvoch dodávateľov odlišná, keď pri dodávkach od spoločnosti K2-trading, s.r.o. sťažovateľ tovar dopravil z Viedne svojimi nákladnými vozidlami, pričom prepravu fakturoval spoločnosti K2-trading, s.r.o.. V prípade dodávateľa PETROLCO, s.r.o. prepravu vykonávala spoločnosť DOS-SERVIS autodoprava s.r.o. vlastnými ťahačmi, pričom cisterny na ťahačoch boli v tom čase na základe zmluvy o výpožičke vypožičané z dôvodov logistiky spoločnosťou HIRK, s.r.o.. Náklady na prepravu v tomto prípade znášal dodávateľ - spoločnosť PETROLCO, s.r.o.. Krajský súd nezobral do úvahy rozdiely v skutkovom stave v prípade dodávok od dvoch rozdielnych dodávateľov a v odôvodnení napadnutého rozsudku len uzavrel, že „preprava bola zabezpečená samotným žalobcom“ (bod 28 napadnutého rozsudku). Kasačný súd

súhlasí s kasačnou námietkou sťažovateľa, že predmetom skúmania boli dve skutkovo odlišné skupiny dodávok od dvoch rôznych dodávateľov, pričom krajský súd neprihliadol na odlišný skutkový stav tejto dodávky.

35. Kasačný súd taktiež považuje za potrebné dať do pozornosti rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci č. C-401/18 (Herst s.r.o.) zo dňa 23.04.2020 v zmysle ktorého „na to, aby sa za týchto okolností určilo, ktorému z nadobudnutí, o ktoré ide vo veci samej, sa musí pripísať jediná preprava v rámci Spoločenstva a ktoré sa preto musí ako jediné považovať za nadobudnutie v rámci Spoločenstva, v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ pripomenutou v bode 43 tohto rozsudku vnútroštátnemu súdu prislúcha pristúpiť k celkovému posúdeniu všetkých osobitných okolností vo veci samej“.

36. V tejto súvislosti je potrebné skonštatovať, že krajský súd pri preskúvaní zákonnosti napadnutých rozhodnutí zohľadnil jedine existenciu jednej prepravy tovaru z iného členského štátu na miesto určenia do sídla sťažovateľa, a to bez zohľadnenia ďalších okolností danej veci. Krajský súd stručne zhodnotil, že sa uskutočnila len jedna preprava, preto dodávku (bez toho, aby špecifikoval, ktorú dodávku konkrétne má na mysli, prípadne či mal na mysli obe dodávky) označil za pohyblivú dodávku a miestom dodania tovaru označil miesto, kde sa tovar nachádzal v čase, keď sa preprava tovaru osobe, ktorej mal byť tovar dodaný, začala uskutočňovať. Krajský súd sa nevyjadril k podstatnej otázke predmetnej veci, a to k tomu, kde (kedy) došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom. Bez bližšieho odôvodnenia označil závery žalovaného a správcu dane za správne, a to bez toho aby tieto primerane odôvodnil s uvedením vlastnej právnej úvahy. Je preto dôvodná námietka sťažovateľa, ktorý tvrdil, že krajský súd nezohľadnil akékoľvek iné okolnosti prípadu a nevykonal celkové posúdenie všetkých osobitných okolností danej veci. V zmysle vyššie citovaného rozsudku Súdneho dvora EÚ [rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci č. C-401/18 (Herst s.r.o.) zo dňa 23.04.2020] by sa pritom úkon prepravy pohonných hmôt „nemal považovať za rozhodujúci na určenie, či bolo prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, bez zohľadnenia akejkoľvek inej okolnosti umožňujúcej predpokladať, že k takémuto prevodu došlo ku dňu tejto prepravy“ [pozri aj rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci č. C-414/17 (AREX CZ) zo dňa 19.12.2018].

37. Kasačný súd mal za to, že krajský súd sa nedostatočne vysporiadal s otázkou prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom. V odôvodnení napadnutého rozsudku síce citoval právne názory kasačného súdu a poukázal na to, že dodanie tovaru je viazané na umožnenie práva nakladať s tovarom ako vlastníkom a nie na prevod vlastníckeho práva k tomuto tovaru, resp. jeho fyzickej držbe, avšak tieto právne závery neaplikoval na danú vec.

38. Napokon kasačný súd dal za pravdu sťažovateľovi aj v tom, že krajský súd sa vôbec nevysporiadal s niektorými žalobnými námietkami, ktorá sťažovateľ v správnej žalobe výslovne predostrel. Krajský súd v napadnutom rozsudku napríklad vôbec nevenoval pozornosť namietanému porušeniu princípov právnej istoty a legitímnych očakávaní, či nedostatočne zistenému skutkovému stavu orgánmi verejnej správy.

39. Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé, splňajúce požiadavky uvedené v § 139 ods. 2 SSP. Svojím postupom krajský súd porušil právo sťažovateľa na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Kasačný súd preto podľa § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

40. Kasačný súd dodáva, že zaoberať sa kasačnými námietkami týkajúcimi sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom by bolo v tomto štádiu konania predčasné, a to najmä s poukazom na dôvod zrušenia napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorým je jeho nepreskúmateľnosť.

41. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 467 ods. 3 SSP krajský súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí (§ 175 ods. 1 SSP).

42. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

**Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.