

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/9/2016
Identifikačné číslo spisu: 8013200806
Dátum vydania rozhodnutia: 12.07.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8013200806.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a zo sudcov JUDr. Soni Langovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: MAGURA, s.r.o., Vyšné Ružbachy, IČO: 36 445 037, Vyšné Ružbachy č. 307, zastúpený: Mgr. Dalibor Tverďák, advokát, Krmanova 1, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/307036/2013 zo dňa 27. júna 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/75/2013-85 zo dňa 13. novembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/75/2013-85 zo dňa 13. novembra 2015 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/307036/2013 zo dňa 27. júna 2013, ktorým žalovaný v odvolacom daňovom konaní potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov č. 9712401/5/1133407/2012 zo dňa 21.06.2012, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 134.013,04 € za zdaňovacie obdobie január 2011.

Krajský súd uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie

január až september 2011, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol číslo 9712401/5/533349/2012 zo dňa 24.05.2012, ktorý bol spolu s Dodatkom k protokolu zo dňa 18.06.2012 so žalobcom prerokovaný dňa 18.06.2012. Správca dane preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, konkrétne za zdaňovacie obdobie január 2011, oprávnenosť uplatnenia odpočítania dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku, keď žalobca ako platiteľ nadobudol tovar v Poľskej republike pod slovenskými identifikačným číslom pre daň, pričom preprava tovaru skončila v Českej republike, ako aj povinnosť platiť daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, bez možnosti túto daň odpočítať. Žalobca nakupoval tovar od poľských dodávateľov pod identifikačným číslom pre daň prideleným Slovenskou republikou a tento tovar bol prepravovaný do Českej republiky, kde si ho žalobca prevzal a následne predal. Tieto skutočnosti v konaní neboli sporné. V danom prípade, na účely DPH, bolo najdôležitejšie určiť miesto nadobudnutia tovaru. V danom prípade bola miestom nadobudnutia tovaru Česká republika a žalobca mal povinnosť tovar zdaňovať v Českej republike. Z ustanovenia § 17 ods. 2 zákona o DPH vyplýva, že bol povinný zdaňovať tovar v Slovenskej republike, lebo žalobca si objednal tovar pod slovenským identifikačným číslom pre DPH a nepreukázal, že k zdaneniu nadobudnutého tovaru došlo v Českej republike. Je nesporné, že tovar zdanený ako nadobudnutý podľa § 17 ods. 2 zákona číslo 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH) nebol do Slovenskej republiky dovezený a žalobca uskutočnil zdaniteľnú transakciu, ktorá nie je podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH predmetom DPH v Slovenskej republike. Žalobca si teda 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. Z uvedených dôvodov správca dane nepochybil, ak vyrubil žalobcovi rozdiel DPH vo výške 134.013,04 € z dôvodu, že si žalobca uplatnil odpočítanie dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v rozpore s ustanovením § 49 ods. 2 zákona o DPH.

Námietka žalobcu, že mu vzniklo právo na odpočet DPH podľa § 49 ods. 6 zákona o DPH a právo uplatniť si odpočet tejto dane podľa § 51 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH nie je dôvodná, pretože § 49 ods. 6 zákona o DPH sa na daný prípad nevzťahuje. Ak by platil výklad žalobcu k tomuto ustanoveniu, išlo by o také konanie, v ktorom by daňový subjekt nakúpil tovar v inom členskom štáte, tam ho použil na podnikanie (z uskutočnených obchodov by v inom členskom štáte platil daň) a v tuzemsku by si z neho odpočítal daň. Takéto konanie nie je v súlade so zákonom. Platiteľ dane môže podnikáť v zahraničí, pričom jeho podnikanie tam podlieha zákonnej úprave pri uplatňovaní DPH. Zároveň ak v tuzemsku nakúpi tovary a služby, ktoré použije na toto podnikanie (napr. náklady na prevádzku kancelárie v tuzemsku alebo prenájom strojov, ktoré použije na dodávku stavebných prác v inom členskom štáte), môže si z týchto tovarov a služieb odpočítať daň. Preto ide o nákupy tovarov a služieb v tuzemsku, lebo aj tieto nákupy musia spĺňať podmienky na odpočítanie dane v tuzemsku (musí pri nich vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku, a preto by si z nich tento platiteľ nemohol odpočítavať daň v inom členskom štáte resp. v tom, v ktorom podniká). Za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi pridelil identifikačné číslo pre daň (v danom prípade tuzemsko), iba v prípade, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom skončila preprava tovaru (v danom prípade Česká republika resp. Poľská republika). Žalobca túto skutočnosť evidentne nepreukázal. Zároveň základné pravidlo určenia miesta nadobudnutia tovaru ostáva zachované, t.j. 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 Česká republika resp. Poľská republika).

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.

Uvedený postup je plne v súlade s § 17 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH a tiež s článkom 16 Vykonávacieho Nariadenia Rady EÚ 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, podľa ktorého, ak sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru v rámci spoločenstva a v zmysle článku 20 Smernice 2006/112/ES, členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava skončí uplatní svoju právomoc zdaňovať, bez ohľadu na spôsob uplatnenia DPH na transakcii v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava začala.

Súd považoval tvrdenie žalobcu, že sa jednalo o trojstranný obchod za účelové. Táto námietka bola predmetom odvolacieho konania, pričom v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 14.05.2012 sa splnomocnený zástupca žalobcu vyjadril, že po prešetrení všetkých skutočností dospel k záveru, že zdaniteľné transakcie, ktoré považoval za trojstranný obchod, nie sú v skutočnosti trojstranným obchodom a zápisnicu bez výhrad podpísal.

Krajský súd vyhodnotil napadnuté rozhodnutie žalovaného za zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, a preto žalobu zamietol.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie a namietal, že mu bola odňatá možnosť konať pred súdom, keďže mu nebolo doručené vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe. Ďalej namietal nesprávne právne posúdenie a že prvostupňový súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam, keďže nie je pravdou, že by žalobca 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 nesprávne 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. Žalobca nebol povinný uvedený postup správcu dane namietat' 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 nulítnosť 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 žalobcovi a jeho zástupcovi. Záver súdu o tom, že mu neboli odňaté žiadne práva je preto nesprávny. Okolnosť, že písomnosti boli doručované nesprávne subjektu spôsobila prekážku v realizácii práv žalobcu. Bolo porušené jeho právo na zastupovanie v daňovom konaní.

Krajský 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.

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

Na základe uvedených dôvodov žiadal odvolací súd, aby rozhodnutie súdu prvého stupňa zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného, prípadne aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Žiadal odvolací súd aby mu priznal náhradu trov konania, alternatívne žiadal, aby odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu zo dňa 28.01.2016 poukázal na svoje vyjadrenie k žalobe, na ktorom zotrval.

Podľa jeho názoru, žalovaný preskúmal dodatočný platobný výmer a celý spisový materiál v rozsahu požadovanom v odvolaní, vysporiadal sa so všetkými námietkami a zároveň preskúmal všetky skutkové a právne skutočnosti účastníkom konania v odvolaní neuplatnené. Rozsudok Krajského súdu v Prešove považuje za správny.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250j ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že procesné námietky žalobcu neboli uplatnené v rámci odvolacieho konania pred žalovaným, okrem námietky týkajúcej sa nedodržania lehoty na vydanie dodatočného platobného výmeru správcom dane.

Podľa § 247 ods. 2 O.s.p. pri rozhodnutí správneho orgánu vydaného v správnom konaní je predpokladom postupu podľa tejto hlavy, aby išlo o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť.

Vyčerpanie riadnych opravných prostriedkov predpokladá preskúmanie napadnutého rozhodnutia daňového orgánu v rámci odvolacích dôvodov (§ 74 ods. 2 prvá veta zák. č. 563/2009 Z.z. Daňový poriadok). Je logické, že daňový orgán sa v zásade nemôže v odvolacom konaní vyrovnávať s dôvodmi, ktoré daňový subjekt neuplatnil. Nad rámec dôvodov odvolacieho daňového konania, ktoré boli uplatnené, môže správny súd preskúmať rozhodnutie iba na základe výslovného ustanovenia zákona, napr. ak by bol daňový orgán rozhodol podľa neúčinného právneho predpisu (§ 250j ods. 3 O.s.p.). Nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov sa nemôže týkať tých dôvodov a skutočností, ktoré daňový subjekt v odvolaní neuplatnil. Ako už bolo zmienené, v tých prípadoch odvolaciemu daňovému orgánu chýba predmet, s ktorým sa mal vyrovnávať. Odvolacie konanie je typom návrhového konania, ktorého rozsahom dôvodov disponuje daňový subjekt ako odvolateľ.

Tomuto sporu predchádza obdobný právny riešený už v právnej veci žalobcu pred najvyšším súdom vo veci 3 SŽf/7/2016.

Skutkový stav nebol medzi účastníkmi sporný. V merite veci bola medzi účastníkmi sporná právna otázka, či ak bola Slovenská republika miestom nadobudnutia tovaru s odkazom na ustanovenie § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, mohol žalobca realizovať svoje právo na

odpočet dane z pridanej podľa § 49 ods. 1, 2 a 6 zákona č. 222/2004 Z.z. a zároveň právo si uplatniť odpočet tejto dane podľa § 51 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z.z.

Najvyšší súd sa oboznámil i s odborným stanoviskom č. 4/2012 Ing. K. A., H., znalcom pre odbor 090000-Ekonómia a manažment a odvetvie 090100-Účtovníctvo a daňovníctvo, evidenčné číslo znalca 910609, vypracovaným na základe objednávky žalobcu zo dňa 11.07.2012. Úlohou znalca bolo posúdiť, či Daňový úrad Prešov v súlade so zákonom č. 222/004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov nepriznal nárok na odpočítanie dane u tovaru nadobudnutého v tuzemsku z iného členského štátu, u ktorého sa miesto nadobudnutia posudzuje podľa § 17 ods. 2, ktorý spoločnosť zdanila v daňovom priznaní, pričom následne tento tovar bol predaný na území iného členského štátu. Posudok bude použitý na účely odvolacieho konania. Znalec v posudku vyjadril záver: „z dôvodov uvedených v časti 2.3. tohto stanoviska som dospel k názoru, že neexistuje zákonný dôvod, aby Daňový úrad Prešov (resp. ktorýkoľvek správca dane) neuznal nárok na odpočítanie dane len z dôvodu, že ide o nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.“

Najvyšší súd konštatuje, že výklad a aplikácia všeobecne záväzných predpisov, ktoré sú prameňom práva Slovenskej republiky nemôžu byť predmetom znaleckého dokazovania ani odborných stanovísk. Znalec nemôže v rámci odborného stanoviska s právnou silou odborného stanoviska uvádzať, ako mal byť aplikovaný a vykladaný právny predpis, uverejnený v Zbierke zákonov, v danom prípade ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. Výklad právnych predpisov v konkrétnej veci podáva správny súd. Predložené odborné stanovisko nemožno považovať v danom prípade za odborné vyjadrenie v zmysle § 127 O.s.p, ale iba za argumentáciu k výkladu zákona. K nej senát zaujal nasledovné stanovisko.

Podľa § 49 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať daň aj v prípade, ak tovary a služby použije na podnikanie v zahraničí, ak by táto daň bola odpočítateľná, keby táto činnosť bola vykonávaná v tuzemsku.

Spornou skutkovou i právnou otázkou v stanovisku bolo, či žalobca ako daňový subjekt nadobudol tovar v tuzemsku, keď jeho preprava skončila v Českej republike. Senát konštatuje, že právna domnienka „...sa považuje..“ ustanovená v § 17 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. „ak nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu pridelil 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 pridelil 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, vytvára právnu fikciu, že tovar bol nadobudnutý v tuzemsku, keďže žalobca ho objednal pod tuzemským identifikačným číslom pre daň. Spornou následne zostáva otázka, či túto daň mohol i odpočítať podľa § 49 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. Táto podmienka podľa senátu splnená nebola, pretože žalobca tovar následne vyviezol späť do Poľska, kde ho predal. Vývoz tovaru bol oslobodený od dane, a preto ho žalobca nemohol použiť na svoje podnikanie v zahraničí.

Pokiaľ ide o prepravné služby spoločnosť MAGURA, s.r.o. Vyšné Ružbachy nemala daň zo služieb, ktorú bola povinná platiť v zmysle § 69 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov uvedenú v záznamoch o DPH, t.j. nemá právo na odpočítanie dane v zmysle § 51 citovaného zákona.

O trovách konania rozhodol podľa ust. § 224 ods. 2 v spojení s ust. § 246c ods. 1 O.s.p. s prihliadnutím na ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, žalobcovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.