

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/30/2017
Identifikačné číslo spisu: 8016200250
Dátum vydania rozhodnutia: 04.12.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8016200250.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): BHI, a.s., so sídlom Masarykova 16, Prešov, IČO: 36 450 936, právne zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, advokát, so sídlom Sovietskych hrdinov 33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 92967/2016 zo dňa 28.1.2016, rozhodujúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k.2S/13/2016-60 zo dňa 21. decembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k.2S/13/2016-60 zo dňa 21. decembra 2016 z r u š u j e a vec mu vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k.2S/13/2016-60 zo dňa 21. decembra 2016 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 92967/2016 zo dňa 28.1.2016. O trovách konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi nepriznal nárok na náhradu trov konania a nárok na náhradu trov konania nepriznal ani žalovanému, nakoľko nezistil, že by mu vznikol nárok na náhradu dôvodne vynaložených trov konania s poukazom na § 168 ods. 1 S.s.p.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 92967/2016 zo dňa 28.1.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 1592736/2015 zo dňa 26.10.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume 2887,24 eur, t. j. nepriznal nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2007 na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 318,10 eur a vyrubil daň v sume 2569,14 eur.

3. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že kontrolovaný daňový subjekt - žalobca uzavrel dňa 30.5.2007 Zmluvu č. S-01-107 s ukrajinským dodávateľom Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany, Ukrajina, v zmysle ktorej predávajúci predáva kupujúcemu t. j. žalobcovi čierne uhlie, ktoré sa podľa bodu 7 zmluvy transportuje po železnici. Podľa bodu 3.1. zmluvy sa dodávka uhlia realizuje na podmienke DAF hranica Ukrajina - Užhorod, stanica Maťovce, čo podľa medzinárodného predpisu INCOTERMS 2000 znamená, že predávajúci je povinný dodať tovar na miesto určenia a nesie všetky riziká a náklady až do príchodu na toto miesto. Prepravné na dohodnutú štátnu hranicu hradí predávajúci a riziko prechádza na kupujúceho odovzdaním tovaru na hranici. V predloženom vývoznom JCD k faktúre č. 20070008/Z je uvedený ako vývozca ukrajinská spoločnosť Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany a prijímateľ BHI, a.s. Žalovaný poukázal na to, že správca dane zistil, že tovar prepravovaný po železnici sa vydáva prijímateľovi zásielky v stanici určenia uvedenej v kolónke 8. nákladných listov, ktorá v nákladom liste potvrdzuje vydanie tovaru prijímateľovi. Vychádzajúc z nákladných listov, ktoré na základe zmluvy č. S-01-107 poskytne ukrajinský dodávateľ kupujúcemu - žalobcovi v Maťovciach v stanici určenia, preberá tovar priamo spoločnosť SONDEX s.r.o., ktorá má na kúpu čierneho uhlia uzatvorenú so žalobcom kúpnu zmluvu č. 07/03/2007 zo dňa 25.5.2007. Podľa tejto zmluvy sa zmluvné strany dohodli na podmienke DAF ukrajinsko-slovenská hranica Užhorod/Maťovce a tiež, že tovar na štátnej hranici prelieva kupujúci. Žalovaný ďalej uviedol, že sa uskutočnilo ústne pojednávanie, pri ktorom vypovedal ako svedok bývalý konateľ spoločnosti SONDEX s.r.o. Pri výsluchu bol prítomný aj zástupca spoločnosti žalobcu na základe predložených nákladových listov a výpovedi svedkov v zápisnici správca dane dospel k záveru, že táto spoločnosť prevzala tovar na území SR v Maťovciach, čo znamená, že miestom dodania tovaru v rámci zmluvného vzťahu medzi žalobcom a SONDEX s.r.o. mohlo byť najskôr miesto určenia vyplývajúce z nákladného listu, t. j. v Maťovciach a keďže sa tovar železnicou prepravil od ukrajinského dodávateľa priamo pre prijímateľa do miesta určenia Maťovce, potom miestom dodania tovaru pre žalobcu je tuzemsko - Maťovce a platiteľ mal tieto dodania tovaru zdaňovať. Správca dane vyhodnotil všetky získané dôkazy a dospel k záveru, že miestom dodania tovaru na základe zmluvného vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou SONDEX s.r.o. je tuzemsko a preto je predmetom DPH.

4. O výsledku zistenia daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 724/320/37942/2009/BlS zo dňa 6.8.2009, ku ktorému sa vyjadril žalobca listom zo dňa 20.8.2009. K protokolu vyhotovil správca dane Dodatok k protokolu zo dňa 25.8.2009. Protokol v znení jeho dodatku bol prerokovaný s daňovým subjektom dňa 9.9.2009 na ústnom pojednávaní. Na základe toho vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 724/230/48871/09/Betn zo dňa 14.9.2009, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Z.z. v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2007 v sume 2 887,24 eur. Rozhodnutie odôvodnil tým, že daňový subjekt nezdanil zdaniteľný obchod na základe faktúry zo dňa 10.10.2007 pre odberateľa SONDEX s.r.o. deň dodania 10.10.2007, predmet zdaniteľného obchodu - čierne energetické uhlie na sumu 22 770 USD v prepočte na slovenskú menu 544 772,25 Sk. Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, na základe ktorého Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím zo dňa 4.1.2010 zrušilo platobný výmer a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Na základe podnetu zo dňa 9.2.2010 začal správca dane dňa 8.4.2010 vykonávať opakovanú daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za II. až IV. štvrtrok 2007 u žalobcu. O výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol zo dňa 21.3.2011, ktorý bol prerokovaný na ústnom pojednávaní so žalobcom dňa 6.4.2011. Na základe toho vydal správca dane Dodatočný platobný výmer zo dňa 13.4.2011, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok v sume 2 887,24 eur. Proti tomuto dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, o ktorom Daňové riaditeľstvo SR rozhodlo dňa 4.10.2011 tak, že dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov zo dňa 13.4.2011 potvrdilo. Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k.1S/159/2011-32 zo dňa 24.4.2012 žalobu podanú voči rozhodnutiu Daňového riaditeľstva SR zamietol. Najvyšší súd SR zrušil rozhodnutie krajského súdu a vec vrátil na ďalšie konanie, na základe právneho názoru Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k.1S/159/2011-93 dňa 25.3.2014 zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č. I/225/12667-101603/2011/990813-r zo dňa 4.10.2011 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zo záverov súdu vyplýva, že rozhodnutia daňových orgánov v rozsahu žaloby sú nepreskúmateľné, pretože daňové

orgány sa nevyrovnali s otázkou zákonnosti opakovanej daňovej kontroly. Po doručení rozsudku, ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 21.5.2014 Daňový úrad Prešov zaslal žalobcovi Oznámenie zo dňa 18.7.2014 o pokračovaní konania vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. až 4. štvrťrok. Od 21.7.2014 sa stal splnomocneným zástupcom žalobcu JUDr. H. T.. Správca dane preto oznámením zo dňa 25.7.2014 oboznámil tohto o pokračovaní konania vo veci vyrubenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. a 4. štvrťrok 2007, ktoré doručil zástupcovi dňa 4.8.2014. Ako vyplýva ďalej z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného správca dane požiadal dňa 18.07.2014 o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, ktorej Finančné riaditeľstvo SR vyhovel listom zo dňa 30.7.2014 a predĺžilo lehotu na vydanie rozhodnutia v rámci vyrubovacieho konania začatého dňom 27.6.2014 o 180 dní. O tejto skutočnosti bol oboznámený žalobca listom zo dňa 18.8.2014 doručeným dňa 21.8.2014.

5. Správca dane žalobcovi zaslal výzvu zo dňa 6.11.2014 na predloženie dôkazov, ktoré preukazujú, že dodanie tovaru na základe faktúry zo dňa 10.10.2007 pre odberateľa SONDEX, s.r.o. predmet zdaniteľného obchodu - čierne energetické uhlie na sumu 22 770 USD nemožno považovať za dodanie tovaru, ktoré je predmetom dane v zmysle § 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). K výzve sa žalobca vyjadril listom zo dňa 20.11.2014, v ktorom uviedol, že rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn.1S/159/2011 zo dňa 25.3.2014 potvrdzuje nezákonnosť vykonávania opakovanej daňovej kontroly a preto sa vec stále nachádza v štádiu vyrubovacieho konania po „riadnej“ daňovej kontrole. Ďalej argumentoval citáciou ustanovení § 1a písm. d), § 2 ods. 1, § 30a ods. 1 až 4, § 44 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. a ustanoveniami § 65 ods. 1 až 3 až 6, § 165 ods. 2 a § 165b ods. 1 Daňového poriadku. Uviedol, že žiadne úkony, ktoré správca dane vykonáva na základe Oznámenia zo dňa 25.7.2014 nemôžu viesť k vydaniu zákonného rozhodnutia a preto sa na úkonoch nebude zúčastňovať. Čo sa týka dodania tovaru pre spoločnosť SONDEX s.r.o. poukázal na svoje vyjadrenie zo dňa 28.8.2014. Uviedol, že aj podľa názoru Najvyššieho súdu SR žalobca postupoval správne, keď pri tejto nepohyblivej dodávke tovaru, ktorá sa uskutočnila na Ukrajine prevod vlastníctva k tovaru na kupujúceho spoločnosť SONDEX s.r.o. nepodradila režimu DPH a to už aj preto, že podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Keďže k dodaniu tovaru nedošlo v tuzemsku nie je možné z predmetných obchodov vyrubiť daň.

6. Správca dane vydal dňa 23.2.2015 rozhodnutie č. 9701401/5/398886/2015/BlS, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume 2 887,24 eur, t. j. nepriznal nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2007 na dani z pridanej hodnoty v sume 318,10 eur a vyrubil daň 2 569,14 eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 17.3.2015 a Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím zo dňa 23.2.2015 zrušilo predmetné rozhodnutie a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že správca dane pri odôvodnení tohto rozhodnutia postupoval v rozpore s ustanovením § 63 ods. 5 Daňového poriadku, pretože sa nezaoberal v konaní námietkami žalobcu uvedenými v jeho podaniach zo dňa 28.8.2014 a 20.11.2014, ani zákonnými podmienkami opakovanej daňovej kontroly v zmysle právneho názoru vysloveného súdom, tieto nevyhodnotil z hľadiska posudzovanej veci a náležite sa s nimi v odôvodnení rozhodnutia nevypracoval.

7. Následne správca dane listom zo dňa 3.8.2015 oznámil žalobcovi, že pokračuje v konaní vo veci vyrubenia rozdielu na DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2007. Z úradného záznamu zo dňa 6.10.2015 vyplýva, že dňa 6.10.2015 sa zamestnankyne správcu dane telefonicky dohodli so splnomocneným zástupcom daňového subjektu JUDr. H. T., že sa dňa 10.10.2015 dostaví na daňový úrad. Dňa 20.10.2015 sa daňový subjekt ani splnomocnený zástupca daňového subjektu na ústne pojednávanie nedostavili o čom bol spísaný úradný záznam zo dňa 20.10.2015 pod č. 1572256/2015. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 1592736/2015 zo dňa 26.10.2015, ktorým žalobcovi podľa § 65 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 2 887,24 eur, t. j. nepriznal nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2007 na DPH v sume 318,10 eur a vyrubil daň v sume 2 569,14 eur. Rozhodnutie odôvodnil porušením ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a), § 8 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. c), § 22 ods. 1, § 19 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona o DPH. Tým, že

žalobca nezdanil zdaniteľný obchod na základe faktúry č. 20070008/Z zo dňa 10.10.2007 pre odberateľa SONDEX, s.r.o. za čierne energetické uhlie v sume 22 770 USD v prepočte na slovenskú menu 544 772,25 Sk. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia poukázal na citáciu príslušných ustanovení zákona o DPH, ako aj zákona č. 511/1992 Z.z. a Daňového poriadku a pri preskúmaní napadnutého rozhodnutia vychádzal z uvedených zákonných ustanovení a právneho názoru Krajského súdu v Prešove, ktorým bol v ďalšom konaní viazaný.

8. V odôvodnení poukázal na postup správcu dane, ktorý predchádzal vydaniu rozhodnutia zo dňa 26.10.2015, ako aj na rozhodnutie Krajského súdu v Prešove pod sp. zn.1S/159/2011-93 zo dňa 25.3.2014 a uviedol, že správca dane sa so zákonnými podmienkami opakovanej daňovej kontroly v zmysle právneho názoru vysloveného súdom nezaoberal v rozhodnutí daňového úradu z 23.2.2015 a preto toto rozhodnutie bolo zrušené. V ďalšom konaní správca dane v súlade s vysloveným právnym názorom súdu a odvolacieho orgánu posúdil zákonnosť svojho postupu pri výkone opakovanej daňovej kontroly a dospel k záveru, že nebol oprávnený opakovanú daňovú kontrolu vykonávať a že neboli splnené podmienky na vydanie daňového platobného výmeru po opakovanej daňovej kontrole, pretože nezistil žiadne nové skutočnosti, ktoré by v dobe vykonávania riadnej daňovej kontroly nemal k dispozícii a ktoré by mohli mať vplyv na správne stanovenie daňovej povinnosti. Zároveň v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že dôkazy získané počas vykonávania opakovanej daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní nepoužil. Odvolací orgán sa so závermi správcu dane stotožnil a rovnako usúdil, že vykonanie opakovanej daňovej kontroly bolo nezákonným konaním zo strany daňovej kontroly a preto aj všetky úkony súvisiace s týmto konaním boli nezákonnými vrátane vydania dodatočného platobného výmeru po opakovanej daňovej kontrole. Nie je preto opodstatnená námietka odvolávajúceho sa, že nie je zrejmé, akým spôsobom sa daňové orgány s uvedeným vysporiadali, resp. ako si splnili túto súdom uloženú povinnosť.

9. Čo sa týka vydania rozhodnutia po zrušení dodatočného platobného výmeru a splnenia lehôt uvedených v § 30a zákona č. 511/1992 Zb. žalovaný považoval túto námietku za neopodstatnenú, pretože ako vyplýva zo skutkového stavu dodatočný platobný výmer zo 14.9.2009 vydal správca dane po riadnej daňovej kontrole dňa 14.9.2009, teda v lehote ustanovenej v § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. Po zrušení tohto dodatočného platobného výmeru vykonával správca dane u žalobcu od 8.4.2010 do 6.4.2011 na základe podnetu nadriadeného orgánu už spomínanú opakovanú daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty. Z popísaného skutkového stavu správcu dane je zrejmé, že správca dane v nasledujúcom období po zrušení dodatočného platobného výmeru nebol nečinný a k žiadnym prietiahom v konaní zo strany správcu dane nedošlo. Odvolací orgán považoval za potrebné k tomuto uviesť, že daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti, pritom lehoty, na ktoré odvolávajúci sa poukazuje sú procesného charakteru a aj v prípade ich nedodržania nie je možné vyvodiť ten záver, že by zaniklo právo vyrubiť daň, alebo že by malo byť ďalšie konanie zastavené, ako to žiada daňový subjekt. Uvedené podľa názoru žalovaného vyplýva aj z právneho názoru Najvyššieho súdu SR. Odvolací orgán preto považoval námietku žalobcu, že správca dane sa k argumentácii týkajúcej sa uplynutia lehoty na vydanie rozhodnutia nijakým spôsobom v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nevyjadril za neopodstatnenú, pretože správca dane konal v súlade s vysloveným právnym názorom odvolacieho orgánu a v ďalšom konaní sa zaoberal námietkami daňového subjektu, ktoré boli uvádzané v podaniach z 28.8.2014 a 20.11.2014.

10. Ďalej sa žalovaný vyjadril i k námietke, že v konkrétnom prípade správca dane nemôže argumentovať fyzickým prevzatím tovaru, ale je povinný rešpektovať vôľu zmluvných strán, ktoré zhodne prehlásili, že právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na kupujúceho na území Ukrajiny. K tomuto uviedol žalovaný, že po preskúmaní napadnutého rozhodnutia v rozsahu námietok žalobcu zistil, že správca dane vyhodnotil posudzovanú vec v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu SR uvedenom v rozhodnutí sp. zn.3Sžf/45/2013 zo dňa 3.6.2014, na ktorý upriamil pozornosť aj žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 20.11.2014, pričom správca dane v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že miesto dodania tovaru medzi žalobcom ako dodávateľom a SONDEX, s.r.o. ako odberateľom je na území SR, pretože vychádzajúc z kontraktu č. S-01-107 bod 3.4 dátumom dodania je

dátum na zázname o prekročení hranice Ukrajiny a to na stanici prechodu. Zmluvné strany si teda takto sami určili miesto dodania. Dodacia podmienka v tomto kontrakte znamená, že do momentu prechodu tovaru cez hranice, bol tento tovar vo vlastníctve predávajúceho, t. j. ukrajinského dodávateľa Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany.

11. Žalovaný poukázal na to, že správca dane v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že vyhodnotením všetkých dokladov, ktoré mal k dispozícii a zisteného skutkového stavu dospel k záveru, že dodanie tovaru pre odberateľa SONDEX s.r.o. je predmetom dane v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože miestom dodania tovaru pri predmetnom obchode je tuzemsko. Dôkazom toho je kontrakt č. S-01-107, kde v bode 3.4 je uvedené, že dátumom dodania je dátum na zázname o prekročení hranice Ukrajiny a to na stanici prechodu. Táto dodacia podmienka v kontrakte jasne nasvedčuje skutočnosti, že do momentu prechodu tovaru cez hranice bol tento vo vlastníctve predávajúceho tzn. ukrajinského dodávateľa. Ak sa teda žalobca stal vlastníkom tovaru až potvrdením vývozného dokladu JCD nemohol tovar, ktorý je predmetom dodávky pred týmto momentom predať, pretože ho nevladl. Ďalej správca dane uviedol, že o skutočnosti posledného predaja pred prepustením tovaru v režime vývoz tretej krajiny do tuzemska svedčia aj dodávateľské faktúry žalobcu od spoločnosti Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany, kde kupujúcim je žalobca a nie spoločnosť SONDEX s.r.o. To, že na faktúre je uvedený aj následný príjemca tovaru od žalobcu nemá na vznik od daňovej povinnosti žiadny vplyv. Ďalej uviedol aj to, že vývozné JCD nasvedčuje tomu, že kupujúcim tovaru z Ukrajiny bol žalobca, pretože ak by bolo pravdivé tvrdenie žalobcu, že k dodávke tovaru došlo na Ukrajine, potom by k tovaru malo byť vývozné JCD kupujúceho SONDEX s.r.o., čo by však bolo v rozpore so zásadami colného konania, podľa ktorých na jeden tovar nemôžu prebiehať dve colné konania. Ak už tovar bol colne prejednaný pre žalobcu, nemôže ten istý tovar byť prepustený v režime vývoz aj inej spoločnosti a to spoločnosti SONDEX s.r.o., ktorá na vývoz tovaru nemala ani zákonné povolenie štátu vývozu tak, ako to bolo v prípade žalobcu. Správca dane dospel k záverom o nesprávnom postupe žalobcu na základe zisteného skutkového stavu a žalovaný ako odvolací orgán sa s jeho závermi stotožnil.

12. Podľa žalovaného v danom prípade došlo k realizácii obchodu, ktorého predmetom je dodanie toho istého tovaru medzi tromi podnikateľskými subjektmi, pričom išlo o dovoz tovaru z tretieho štátu a zároveň sa tovar fyzicky prepravoval od prvého dodávateľa priamo k poslednému odberateľovi. V tomto prípade je potrebné pre účely správnej aplikácie zákona o DPH určiť, ktorá dodávka tovaru je pohyblivá, pretože potom všetky ostatné dodávky tovaru sú nepohyblivé. Taká dodávka tovaru, ktorá je v rámci zmluvného vzťahu spojená s prepravou tovaru, je tzv. pohyblivá dodávka tovaru, pri ktorej sa miesto dodania určí v tom štáte, v ktorom sa tovar nachádza v čase, keď sa začína jeho preprava (§ 13 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH). Všetky ostatné dodávky sú nepohyblivé a tzn., že miesto dodania majú v tom štáte, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje (§ 13 ods. 1 písm. c) zákona). V posudzovanom prípade išlo o obchod medzi spoločnosťami Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany, Ukrajina - BHI, a.s. a SONDEX, s.r.o. Predmetom dodávok bol ten istý tovar - uhlie. Podľa zmluvného vzťahu medzi ukrajinským dodávateľom a kupujúcim - žalobcom (zmluvy č. S-01-107) sa dodávka uhlia realizuje na podmienke DAF hranica Ukrajiny - Užhorod (stanica Maťovce). Dodacie podmienky INCOTERMS 2000 (medzinárodné obchodné podmienky) určujú miesto a spôsob prechodu rizika a podmienky vyplývajúce z dodacích doložiek uvedených v kúpno-predajnej zmluve, teda riziká a podmienky vo vzťahu medzi predajcom a kupujúcim pri medzinárodnom obchode. Dodacie podmienky INCOTERMS sa však nezaoberajú vlastníckym právom k tovaru. Z obsahu uvedenej zmluvy vyplýva, že preprava tovaru bola dohodnutá pri zmluvnom vzťahu medzi ukrajinským dodávateľom a žalobcom, a keďže ide o vývoz tovaru deklarovaný predloženým JCD (vývozca ukrajinská spoločnosť a príjemca tovaru spoločnosť BHI, a.s.) je nesporné, že tovar musel byť v rámci tohto zmluvného vzťahu prepravený až na územie Slovenskej republiky, pretože iba tak môže byť naplnená skutková podstata tejto transakcie. Navyše aj z nákladných listov, ktoré tovar pri preprave sprevádzali vyplýva, že príjemca zásielky (SONDEX, s.r.o.) môže tovar prevziať až v stanici určenia uvedenej v kolónke č. 8 nákladného listu SMGS, t. j. Maťovce na území Slovenska. Z uvedeného je zjavné, že nasledujúci zmluvný vzťah medzi žalobcom a SONDEX, s.r.o. (kúpna zmluva č. 07/03/2007) sa uskutočnil bez prepravy ako nepohyblivá dodávka tovaru s miestom dodania v Maťovciach (tuzemsko), teda tam, kde

sa tovar nachádzal v čase, keď sa jeho dodanie uskutočnilo. Tvrdenia žalobcu, ktorými presadzoval, že k dodaniu tovaru tak pri prvom zmluvnom vzťahu, ako aj pri nasledujúcom zmluvnom vzťahu došlo ešte na území Ukrajiny, resp. že spoločnosť SONDEX, s.r.o. nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník ešte na území Ukrajiny, je tak v rozpore s predloženými dokladmi, zisteným skutkovým stavom veci a v zmluvách prejavenu vôľou zmluvných strán. Skutočnosť, že spoločnosť SONDEX, s.r.o. znášala náklady na prepravu tovaru od štátnej hranice po prekládkovú stanicu v Maťovciach, neznamena, že tovar jej bol dodaný na území Ukrajiny, resp., že spoločnosť SONDEX, s.r.o. nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník. Z uvedeného je zrejmé, že správca dane posudzoval miesto dodania tovaru, resp. miesto, kde kupujúci nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník, na základe zisteného skutkového stavu veci pri rešpektovaní vôle zmluvných strán. Tvrdenie žalobcu, že zmluvné strany zhodne prehlásili, že právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na kupujúceho SONDEX, s.r.o. na území Ukrajiny, je neopodstatnené a žalobca takú skutočnosť nijakým spôsobom nepreukázal. Rovnako za neopodstatnené považoval žalovaný tvrdenie žalobcu, že zmluvné strany postupovali správne, keď predmetné obchody nepodriadili pod režim DPH bez ohľadu na znenie kontraktu či sprievodnú dokumentáciu, pretože práve takéto doklady preukazujú skutočnú realizáciu obchodu, a práve z nich je možné zistiť, ako sa zmluvné strany dohodli na mieste a čase dodania tovaru, pričom nemusí ísť o fyzické prevzatie tovaru. Podľa žalovaného daňový subjekt nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali jeho tvrdenia, že k dodaniu tovaru pre spoločnosť SONDEX, s.r.o. došlo už na území Ukrajiny.

13. Žalovaný k námietke žalobcu týkajúcej sa doby súdneho konania vedeného na Krajskom súde v Prešove vo veci sp. zn. 1S/159/2011 uviedol, že správca dane vykonal daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2007, pričom päťročná lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2007 plynula podľa § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov od konca roka 2008 do konca roka 2013 a protokol z nej bol prerokovaný dňa 9.9.2009, t. j. protokol bol daňovému subjektu doručený pri jeho prerokovaní dňa 9.9.2009, čo sa považuje za úkon smerujúci k vyrubeniu dane alebo rozdielu dane. Doručením uvedeného protokolu teda znovu začala plynúť päťročná lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. a to od konca roka 2009. To, že protokol z daňovej kontroly bol úkonom smerujúcim na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, je potrebné vykladať aj vzhľadom na znenie ustanovenia § 165 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, teda za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, zostávajú zachované. Dňa 21.12.2011 podal daňový subjekt žalobu na Krajský súd v Prešove o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo dňa 4.10.2011, pričom súdne konanie podľa daňového subjektu je vedené aj vo veciach sp. zn.2S/47/2011, ktoré sa týkajú nezákonnosti vykonania opakovanej daňovej kontroly, čiže úplne iného daňového konania. Žalovaný argumentoval tým, že keďže lehoty na vyrubenie dane alebo rozdielu dane v súlade s ustanovením § 246d O.s.p. počas konania podľa piatej časti neplynú je opodstatnené uviesť, že lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2007 v čase od podania žaloby t. j. od 21.12.2011 do dňa právoplatnosti rozsudku č. k. 1S/159/2011 - 93 zo dňa 25.3.2014, t. j. do dňa 21.5.2014 neplynula a teda lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane uplynie až o 882 dní odo dňa 31.12.2014. Z týchto dôvodov žalovaný námietku odvolávajúceho sa, že celý postup a konanie sú zaťažené zánikom práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane považoval za neopodstatnenú.

14. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že napadnuté rozhodnutie sa zakladá na nesprávnom právnom posúdení veci a v konaní žalovaného bola zistená taká vada, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Týmto rozhodnutím bol žalobca ukrátený na svojich právach a preto žalobca podal predmetnú žalobu. Argumentoval tým, že u neho bola správcou dane v roku 2008 vykonaná daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobie 1. až 4. štvrtroka 2007. Po jej ukončení vydal správca dane za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2007 dodatočný platobný výmer dňa 14.9.2009, ktorý bol následne zrušený a vec vrátená prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie. Správca dane podľa názoru žalobcu v rozpore s týmto zákonným postupom, ktorý je podľa neho aplikovaný v rozhodnutiach Najvyššieho súdu SR otvoril opakovanú daňovú kontrolu, ktorá bola ukončená vydaním dodatočného platobného výmeru zo dňa 13.4.2011. Poukázal zároveň na tú skutočnosť, že vo veci vyrubenia DPH, resp. jej

určenia za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok prebiehali súbežne 2 daňové (vyrubovacie) konania, ktoré prebiehali potom, čo žalovaný svojím rozhodnutím zo dňa 4.1.2010 zrušil rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie a druhé, ktoré začalo dňa 7.4.2011 po prejednaní protokolu z opakovanej daňovej kontroly. Na túto skutočnosť žalobca výslovne upozornil tak správcu dane, ako aj žalovaného vo svojom odvolaní zo dňa 9.12.2015 proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 26.10.2015, kde zdôraznil, že v obidvoch konaniach sa jedná o tú istú vec, tých istých účastníkov konania a preto bez zastavenia jedného z týchto konaní nie je možné pokračovať v konaní druhom - prekážka litispendencie. Žalovaný sa s touto námietkou podľa žalobcu vo svojom rozhodnutí zo dňa 28.1.2016 žiadnym spôsobom nevysporiadal, čím konal v rozpore s ustanovením § 74 ods. 2 Daňového poriadku. Daňové konanie neviaže zásada koncentrácie konania a ak sa odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia v odvolaní nevysporiada so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní je to podľa žalobcu dôvod, aby súd zrušil také rozhodnutie z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Podľa názoru žalobcu tzn. že také rozhodnutie odvolacieho orgánu je nezákonné. Poukázal pritom na rozsudky NS SR sp. zn. 5Sž/51/96, 4Sž/44/97, 4Sž/35/97, 5Sžf/4/2009 a 8Sžf/14/2012. Žalobca ďalej v žalobe zdôraznil, že v odvolaní poukázal na tú skutočnosť, že rozsudkom Krajského súdu v Prešove sp. zn. 1S/159/2011 zo dňa 25.3.2014 bolo právoplatné rozhodnutie žalovaného zo dňa 4.10.2011 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov zo dňa 13.4.2011 po vykonaní opakovanej daňovej kontroly zrušené a vec bola vrátená Finančnému riaditeľstvu SR na ďalšie konanie a že žalobca nemá vedomosť o tom, akým spôsobom Finančné riaditeľstvo SR si splnilo túto súdom uloženú povinnosť t. j. povinnosť ďalej v konaní začatom dňa 7.4.2011 pokračovať. Ďalej k tejto odvolacej námietke citoval vyjadrenie žalovaného zo dňa 28.1.2016. Podľa žalobcu však v tomto stanovisku žalovaného absentuje dôvod, pre ktorý žalovaný nepokračoval v konaní začatom dňa 7.4.2011 práve povinnosť pokračovať v konaní si žalovaný žiadnym spôsobom nespĺnil. Podľa žalobcu v tomto ďalšom konaní uložil súd žalovanému povinnosť predovšetkým posúdiť, či vzhľadom na uvedené skutočnosti je možné za splnenia zákonných podmienok a ústavne konformného výkladu, vykonať opakovanú daňovú kontrolu a vydať dodatočné platobné výmery. Správca dane po dni 21.5.2014, kedy nadobudol právoplatnosť rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 1S/159/2011, predsa konal resp. ako sám žalobca uviedol pokračoval vo vyrubovacom konaní na základe záverov odvolacieho orgánu a vo svojom rozhodnutí uviedol, že daňové vyrubovacie konanie po opakovanej daňovej kontrole nie je do dnešného dňa ukončené právoplatným rozhodnutím. Ďalej poukázal žalobca na to, že po zrušení rozhodnutia zo dňa 14.9.2009 bol správca dane nečinný. Po zrušení tohto rozhodnutia po uplynutí takmer štyroch rokov a v zákonom stanovenej lehote rozhodnutie nevydal. K tejto odvolacej námietke žalobcu žalovaný uviedol, že obdobie od 8.4.2010 do 6.4.2011 bola vykonávaná opakovaná daňová kontrola. V tejto súvislosti žalobca dal do pozornosti krajského súdu vyššie citované stanovisko žalovaného o nezákonnom výkone opakovanej daňovej kontroly a o nezákonnosti všetkých úkonov súvisiacich s touto opakovanou daňovou kontrolou a nasledujúcim daňovým konaním. Na nezákonné úkony správneho orgánu sa podľa žalobcu má prihliadať tak, ako keby nikdy neboli vykonané. Podľa názoru žalobcu nemôže žalovaný nimi argumentovať a obhajovať nevydanie rozhodnutia v zákonom stanovenej lehote. Naviac žalobca vo svojom odvolaní zo dňa 9.12.2015 poukázal aj na judikatúru Ústavného súdu SR a argumentoval, že aj v konaní pred súdom zastáva názor, že lehoty na vydanie rozhodnutia uvedené v ustanovení § 30a Zákona o správe daní ustanovení § 65 Daňového poriadku sú lehotami zákonnými, nedodržaním ktorých zo strany štátneho orgánu dochádza k porušeniu práva na prerokovanie veci bez zbytočných prieťahov podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR.

15. Žalobca v závere žaloby dal do pozornosti krajského súdu rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/45/2013 zo dňa 3.6.2014, ktorým NS SR potvrdil rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/47/2011 zo dňa 15.2.2013 a ktorý sa týkal identickej veci žalobcu a žalovaného za zdaňovacie obdobie 3. štvrťroka 2007, z ktorého rozsudku citoval príslušné závery. Žalobca zdôraznil, že aj Najvyšší súd SR v uvedenom rozsudku zo spisu zistil, že v danom prípade sa nejedná o intrakomunitárnu dodávku tovaru, pretože ide o dodanie tovaru na území krajiny, ktorá nie je členom EÚ uvedenej v § 2 ods. 2 písm. d) zákona o DPH a preto dal za pravdu žalobcovi, ktorý tým, že predmetné faktúry pre svojho odberateľa SONDEX s.r.o. vystavil bez DPH a postupoval v súlade so zákonom. Žalovaný zotrval na svojom názore, že miesto dodania tovaru bolo na území SR a právnym názorom NS SR uvedenom v tomto rozsudku sa neriadil. Žalobca dospel na základe uvedeného k tomu, že

rozhodnutie správcu dane, ako aj žalovaného boli vydané v rozpore so zákonom, rozhodnutie sa zakladá na nesprávnom právnom posúdení veci, v konaní správnych orgánov bola zistená taká vada, ktorá môže mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a týmto rozhodnutím bol žalobca ukrátený na svojich právach.

16. Podľa názoru krajského súdu daňové orgány dospeli k správne mu záveru, že miestom dodania tovaru pri predmetnom obchode je tuzemsko a preto bol daňový subjekt - žalobca povinný toto dodanie zdať. Aj krajský súd vychádzal z obsahu skutkového stavu, ktorý bol správcom dane podľa zistených skutkových okolností dostatočne zistený a bol vyvodený z tohto skutkového stavu aj správny právny záver, keď správca dane potom, čo bolo zrušené rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR zo dňa 4.10.2011 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov I zo dňa 13.4.2011 rozsudkom Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/159/2011-93 zo dňa 25.3.2014 dospel k záveru, že nebol oprávnený opakovanú daňovú kontrolu vykonávať a že neboli splnené podmienky na vydanie dodatočného platobného výmeru po opakovanej daňovej kontrole, pretože nezistil žiadne nové skutočnosti, ktoré by v dobe vykonávania riadnej daňovej kontroly nemal k dispozícii a ktoré by mali mať vplyv na riadne stanovenie daňovej povinnosti žalobcu. Správca dane ďalej správne argumentoval, že dôkazy získané počas vykonávania opakovanej daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní následne nepoužil. Podľa názoru krajského súdu sa s touto námietkou žalobcu uvádzanou v odvolaní žalovaný v rozhodnutí vypořiadal, pričom sa stotožnil so závermi správcu dane a rovnako posúdil, že vykonanie opakovanej daňovej kontroly bolo nezákonným konaním zo strany daňových orgánov a preto aj všetky úkony súvisiace s týmto konaním boli nezákonnými vrátane vydaného Dodatočného platobného výmeru zo dňa 13.4.2011. Námietka žalobcu, že sa nevypořiadali daňové orgány žiadnym spôsobom s uloženou povinnosťou v rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 1S/159/2011-93 zo dňa 25.03.2014 preto aj krajský súd považoval za nedôvodnú.

17. Ohľadom námietky žalobcu, že napadnuté rozhodnutia boli vydané vo vyrubovacom konaní v rozpore s ustanovením § 30a zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, sa krajský súd stotožnil s názorom daňových orgánov, konkrétne žalovaného v preskúvanom rozhodnutí, ktorý taktiež ako správca dane dospel k záveru, že dodatočným platobným výmerom, ktorý bol vydaný pôvodne pod č. 724/230/48871/09/Petn zo dňa 14.9.2009 správca dane včas po riadnej daňovej kontrole v lehote ustanovenej v § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. rozhodol. V súlade s vydaným dodatočným platobným výmerom v lehote do 15 dní odo dňa skončenia riadnej daňovej kontroly, teda podľa § 15 ods. 3, 13 zákona č. 511/1992 Zb. bola daňová kontrola ukončená dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom, t. j. dňa 9.9.2009, pričom dodatočný platobný výmer bol vydaný dňa 14.9.2009 v súlade s citovaným ustanovením zákona. Lehoty, na ktoré žalobca poukazoval v zmysle § 30a zákona č. 511/1992 Zb., ako aj lehoty podľa § 65 ods. 1 a 2 zákona daňového poriadku sú aj podľa názoru krajského súdu procesného charakteru a ich nedodržanie nie je takou vadou, ktorá by mohla spôsobiť zánik práva vyrubiť daň, alebo zastavenie konania, na ktoré poukazuje žalobca tak v odvolaní, ako aj v dôvodoch žaloby. Tento právny názor je aplikovaný aj v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR v danej predmetnej veci.

18. Krajský súd ani ďalšiu námietku žalobcu, že sa žiadnym spôsobom v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný nevyjadril k uplynutiu lehoty na vydanie rozhodnutia, ako aj k jednotlivým podaniam žalobcu zo dňa 28.8.2014 a 20.11.2014 nepovažoval za akceptovateľnú a nestotožnil sa s ňou, pretože ako vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane k týmto skutočnostiam sa daňové orgány vyjadrili, zaujali stanovisko a žalovaný v rozhodnutí, ktoré je predmetom preskúmania sa k týmto odvolacím námietkam žalobcu postupne a dôkladne vyjadril. Aj krajský súd preto považoval uvedenú námietku za bezpredmetnú a v konkrétnom prípade dospel k záveru, že v súlade s vysloveným právnym názorom Krajského súdu v Prešove sa žalovaný vo svojom rozhodnutí podrobne zaoberal námietkami daňového subjektu uvedenými v podaniach zo dňa 28.8.2014 a 20.11.2014.

19. K ďalšej námietke žalobcu týkajúcej sa fyzického prevzatia tovaru, pričom podľa neho bol povinný správca dane rešpektovať vôľu zmluvných strán, ktoré zhodne prehlásili, že právo nakladať s tovarom ako vlastníak prešlo na kupujúceho spoločnosť SONDEX s.r.o. na území Ukrajiny a teda, že žalobca ako

daňový subjekt postupoval správne, keď predmetné obchody nepodriadiť pod režim DPH bez ohľadu na znenie kontraktu alebo na sprievodnú dokumentáciu, sa krajský súd stotožnil s právnym záverom žalovaného, ktorý konštatoval, že miesto dodania tovaru medzi žalobcom ako dodávateľom a spoločnosťou SONDEX s.r.o. ako odberateľom je na území SR - (Matejovce), pretože vychádzal z kontraktu S-01-107 bod 3.4 a dátumom dodania je dátum na zázname o prekročení hranice Ukrajiny a to na stanici prechodu. Pritom zmluvné strany si takto sami určili miesto dodania. Dodacia podmienka v tomto kontrakte znamená, že do momentu prechodu tovaru cez hranice bol tento tovar vo vlastníctve predávajúceho, tzn. ukrajinského dodávateľa Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na dokazovanie správca dane, ktorý aj vo svojom rozhodnutí uviedol, že práve vyhodnotením všetkých dokladov medzi ktoré patrí odberateľská faktúra, dodávateľská faktúra, Zmluva č. S-01-107, nákladné listy, JCD listy k faktúre a kúpna zmluva č. 07/03/2007, na základe ktorých došiel k záveru, že dodanie tovaru pre odberateľa SONDEX s.r.o. je predmetom dane v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože miestom dodania tovaru pri predmetnom obchode bolo tuzemsko. Dôkazom toho je kontrakt S-01-107, kde konkrétne v bode 3.4 je uvedené, že dátumom dodania je dátum na zázname o prekročení hranice Ukrajiny a to na stanici prechodu, pričom dátum dodávky uhlia sa počíta a vychádza z dátumu pečiatky na hranici Ukrajiny na stanici prechodu. Táto dodacia podmienka v kontrakte jasne nasvedčuje skutočnosti, že do momentu prechodu tovaru cez hranice bol tento vo vlastníctve predávajúceho, t. j. ukrajinského dodávateľa spoločnosti Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany. Ak sa žalobca stal vlastníkom tovaru až potvrdením vývozného dokladu (JCD), nemohol tovar, ktorý bol predmetom dodávky pred týmto momentom predať, pretože ho nevladl. Ďalej správca dane správne argumentoval, že o skutočnosti posledného predaja pred prepustením tovaru v režime vývoz tretej krajiny do tuzemska svedčia aj dodávateľské faktúry spoločnosti žalobcu od spoločnosti Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany, kde kupujúcim je žalobca a nie spoločnosť SONDEX s.r.o. Tá skutočnosť, že na faktúre je uvedený aj následný príjemca tovaru od spoločnosti žalobcu nemala v tomto konkrétnom prípade na vznik daňovej povinnosti žalobcu žiaden vplyv. Správca ďalej na základe svojho dokazovania ďalej uviedol, že aj vývozný JCD nasvedčuje tomu, že kupujúcim tovaru z Ukrajiny bola spoločnosť žalobcu, pretože, ak by bolo pravdivé tvrdenie žalobcu, že k dodávke tovaru došlo na Ukrajine, potom by k tovaru malo byť vývozný JCD kupujúceho (spoločnosť SONDEX s.r.o.) čo by však bolo v rozpore so zásadami colného konania, podľa ktorých na jeden tovar nemôžu prebiehať dve colné konania. Podľa krajského súdu správca dane došiel k správnej závere, že ak už tovar bol colne prejednaný pre žalobcu, nemôže ten istý tovar byť prepustený v režime vývoz aj inej spoločnosti SONDEX s.r.o., ktorá na vývoz takého tovaru nemala ani zákonné povolenia štátu vývozu tak, ako to bolo v prípade žalobcu. Podľa názoru krajského súdu preto k správnej závere došiel správca dane a s týmto záverom sa následne stotožnil aj žalovaný, keď na základe takto zisteného skutkového stavu veci došiel k závere o nesprávnom postupe žalobcu ako daňového subjektu pri nepriznaní DPH z uvedeného obchodu.

20. Ďalej uviedol, že v danom prípade došlo k realizovaniu obchodu, ktorého predmetom je dodanie toho istého tovaru medzi tromi podnikateľskými subjektmi, pričom išlo o dovoz tovaru z tretieho štátu a zároveň sa tovar fyzicky prepravoval od prvého dodávateľa priamo k poslednému odberateľovi. V danej veci bolo potrebné pre účely správnej aplikácie zákona o DPH určiť, ktorá dodávka tovaru je pohyblivá, lebo potom všetky ostatné dodávky tovaru sú nepohyblivé. Taká dodávka tovaru, ktorá je v rámci zmluvného vzťahu spojená s prepravou tovaru je tzv. pohyblivá dodávka, pri ktorej sa miesto dodania určí v tom štáte, v ktorom sa tovar nachádza v čase, keď sa začína jeho preprava, aplikácia ustanovenia § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Všetky ostatné dodávky sú nepohyblivé a to znamená, že miesto dodania majú v štáte, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje, aplikácia ustanovenia § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH. Aj podľa názoru krajského súdu v predmetnom posudzovanom prípade išlo o obchod medzi spoločnosťou Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany, Ukrajina a spoločnosťou žalobcu BHJ, a.s. a spoločnosťou SONDEX s.r.o. Predmetom dodávok bol pritom ten istý tovar - uhlie, pričom podľa zmluvného vzťahu medzi ukrajinským dodávateľom a kupujúcou spoločnosťou BHJ, a.s. na základe zmluvy č. S-01-107 sa dodávka uhlia realizovala na podmienke DAF hranica Ukrajiny - Užhorod (stanica Maťovce). Dodacie podmienky stanovené INKOTERMS 2000 (medzinárodné obchodné podmienky) určujú miesto a spôsob prechodu rizika a podmienky vyplývajúce z dodacích položiek uvedených v kúpno-predajnej zmluve, teda rizika a

podmienky vo vzťahu medzi predávajúcim a kupujúcim pri medzinárodnom obchode, ktoré sa však nezaobierajú vlastníckym právom k tovaru. Z obsahu uvedenej zmluvy vyplýva, že preprava tovaru bola dohodnutá pri zmluvnom vzťahu medzi ukrajinským dodávateľom a odberateľom spoločnosťou žalobcu BHJ, a.s. a keďže ide o vývoz tovaru deklarovaný predloženým JCD a vývozca je ukrajinská spoločnosť a príjemca je spoločnosť BHJ, a.s., bolo nesporné, že tovar musel byť v rámci tohto zmluvného vzťahu prepravený až na územie SR, pretože iba tak môže byť naplnená skutková podstata tejto transakcie. Navyše aj z nákladných listov, ktoré tovar pri preprave sprevádzali vyplýva, že prijímateľ zásielky spoločnosť SONDEX, s.r.o. môže tovar prevziať až v stanici určenia uvedenej v kolónke č. 8 nákladného listu SMGS, t. j. Maťovce na území Slovenska. Z uvedeného je preto zrejmé, že nasledujúci zmluvný vzťah medzi spoločnosťou žalobcu BHJ, a.s. a spoločnosťou SONDEX, s.r.o. ako kúpna zmluva č. 01-03/2007 sa uskutočnil bez prepravy ako nepohyblivá dodávka tovaru s miestom dodania v Maťovciach, t. j. tuzemsko, teda tam, kde sa tovar nachádzal v čase, keď sa jeho dodanie uskutočnilo. Krajský súd preto tvrdenie žalobcu, že k dodaniu tovaru pri prvom zmluvnom vzťahu ako aj pri nasledujúcom zmluvnom vzťahu došlo na území Ukrajiny, resp. že spoločnosť SONDEX, s.r.o. nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník ešte na území Ukrajiny považuje za rozporné s predloženými dokladmi, ako aj zisteným skutkovým stavom a v zmluvách prejavenu vôľou zmluvných strán. Krajský súd mal za to, že spoločnosť SONDEX, s.r.o. znášala náklady na prepravu tovaru od štátnej hranice po prekládkovú stanicu v Maťovciach, že tovar bol tejto spoločnosti dodaný na území Ukrajiny, resp. že tam spoločnosť SONDEX, s.r.o. nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník. V takom prípade by totiž doklady preukazujúce vývoz tovaru, ako aj nákladné listy sprevádzajúce tovar pri preprave obsahovali iné údaje o vývozcovi, dodávateľovi, prijímateľovi tovaru a iné. Z kúpnej zmluvy č. 01/03/07 vyplýva, že sa dodávka považuje za splnenú momentom potvrdeného pristavenia k colnému prejednaniu na colnej hranici Užhorod - Maťovce. Pritom bolo potrebné uviesť, že zo všeobecného vymedzenia uvedeného v ustanovení § 18 Zákona o DPH vyplýva, že miestom dovozu je územie členského štátu, na ktorom sa nachádza tovar v dobe, kedy vstupuje na územie Európskych spoločenstiev a teda ak tovar dovážaný z tretích štátov ešte nie je prepustený do voľného obehu a pred jeho prepustením je predaný, je takýto predaj predmetom dane, pretože sa dodanie tovaru uskutočnilo v tuzemsku, t. j. na území SR. Podľa týchto skutočností dospel krajský súd k záveru, že správca dane posudzoval miesto dodania tovaru, resp. miesto kde kupujúci nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník na základe zisteného skutkového stavu veci pri rešpektovaní vôle zmluvných strán. Tvrdenie žalobcu, že zmluvné strany zhodne prehlásili, že právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na kupujúceho SONDEX, s.r.o. na území Ukrajiny je bezpredmetné a žalobca takú skutočnosť nijakým spôsobom v daňovom konaní, ale ani v konaní pred súdom nepreukázal.

21. Rovnako za neopodstatnenú námietku považoval krajský súd aj tvrdenie žalobcu, že zmluvné strany postupovali správne, keď predmetné obchody nepodriadili pod režim DPH bez ohľadu na znenie kontraktu, či sprievodnú dokumentáciu, pretože práve takéto doklady, ktoré boli predložené správcovi dane preukazujú skutočnú realizáciu obchodu a práve z nich bolo možné zistiť, ako sa zmluvné strany dohodli na mieste a čase dodania tovaru, pričom nemuselo ísť o fyzické prevzatie tovaru. Žalobca teda v konaní nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by preukázali jeho tvrdenia, že k dodaniu tovaru pre spoločnosť SONDEX, s.r.o. došlo na území Ukrajiny. Práve opak vyplýva z predložených listinných dôkazov, ktoré sú obsahom administratívneho spisu, že k dodaniu tovaru došlo na území SR, t. j. tuzemska.

22. K námietke žalobcu, že doba súdneho konania vedeného na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 1S/59/2011 je neúmeraná a nezákonná, krajský súd uviedol, že pokiaľ správca dane vykonal daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie 4. štvrtýrok, päťročná lehota na vyrubenie dane, alebo rozdielu dane za zdaňovacie obdobie 4. štvrtýroka 2007 začala plynúť podľa § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. od konca roka 2008 do konca roka 2013, pričom protokol z tejto daňovej kontroly bol prerokovaný dňa 9.9.2009. Doručením uvedeného protokolu teda začala znovu plynúť päťročná lehota na vyrubenie dane, alebo rozdielu dane v zmysle § 45 ods. 2 zákona o správe daní a to od konca roka 2009. Pokiaľ protokol z daňovej kontroly bol úkonom smerujúcim na vyrubenie dane, alebo rozdielu dane, bolo potrebné vykladať aj vzhľadom na znenie ustanovenia § 165 ods. 1 Daňového poriadku v znení neskorších predpisov, podľa ktorého právne úkony a jeho účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto

zákona, teda do účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., zostávajú zachované. Žalobca podal žalobu v predmetnej veci dňa 21.12.2011 vedenej pod sp. zn. 1S/159/2011, ktoré bolo právoplatne ukončené dňa 21.5.2014 rozsudkom Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/159/2011-93 dňa 25.3.2014, počas ktorej doby neplynula lehota a lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane uplynie až o 882 dní odo dňa 31.12.2014. Z týchto dôvodov preto krajský súd námietku žalobcu ohľadom lehoty zániku práva vyrubiť daň vyhodnotil ako bezpredmetnú a neopodstatnenú.

23. K namietanej nečinnosti krajský súd uviedol, že postup správcu dane počas daňovej kontroly bol síce zdĺhavý, avšak zákon umožňuje žalobcovi domáhať sa odstránenia nečinnosti okrem podaných sťažností aj podaním žaloby na súde, čo žalobca v predmetnom konaní nevyužil. Podľa názoru krajského súdu k nečinnosti daňových orgánov v predmetnom konaní nedošlo, avšak táto skutočnosť by nemala aj tak vplyv na namietanú nezákonnosť rozhodnutia správcu dane.

24. Krajský súd dospel k záveru, že neodôvodnená je aj žalobná námietka v súvislosti s nezaobráním sa správcom dane, ako aj žalovaným s vyjadreniami žalobcu zo dňa 8.8.2014, ako aj 20.11.2014. Podľa krajského súdu s týmito sa žalovaný bezpochyby v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia vysporiadal.

25. Za nedôvodnú považoval krajský súd aj žalobnú námietku o nesprávnom postupe správcu dane v rámci vyrubovacieho konania, pričom na vyrubovacie konanie sa vzťahuje ustanovenie § 68 zákona Daňového poriadku Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca sa na ústne pojednávanie vytýčené na 20.10.2015 nedostavil o čom bol spísaný úradný záznam a oboznámenia sa s výsledkami vyrubovacieho konania nasledujúceho po vykonaní daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 2. až 4. štvrťroka 2007 v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku nezúčastnil a preto boli prejednané výsledky daňovej kontroly na ústnom pojednávaní dňa 20.10.2015 bez prítomnosti žalobcu, resp. jeho povereného zástupcu a následne bolo vydané rozhodnutie správcu dane zo dňa 26.10.2015.

26. Krajský súd považoval za potrebné uviesť, že nedodržanie lehôt počas daňového konania, na ktoré opätovne poukázal žalobca v žalobe, ako aj predtým v odvolaní, ako aj na pojednávaní pred súdom, nemá za následok zánik práva na vyrubenie dane, nakoľko sa jedná o procesné lehoty. Čo sa týka žalobnej námietky, že sa viedli dve konania a dve vyrubovacie konania v danej veci krajský súd poukázal na odôvodnenie rozhodnutia žalovaného, ktorý bezpochyby preukázal, že bolo vedené v súlade so zákonom jedno vyrubovacie konanie, na základe ktorého došlo k vydaniu rozhodnutí správcu dane zo dňa 26.10.2015 a následne k vydaniu rozhodnutia žalovaného zo dňa 28.1.2016, ktoré sú predmetom preskúmania v tomto konaní.

27. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f) a g) S.s.p. kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ v prvom rade poukázal na skutočnosť, že vo svojej žalobe dal do pozornosti krajského súdu rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/45/2013 zo dňa 3.6.2014, ktorý sa týkal identickej veci sťažovateľa a žalovaného za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007. V tomto rozsudku sa Najvyšší súd SR vyjadril aj k hmotnoprávnemu aspektu prejednávanej veci, keď zistil, že v danom prípade sa nejedná o intrakomunitárnu dodávku tovaru, pretože ide o dodanie tovaru na území krajiny, ktorá nie je členom EÚ (v zmysle terminológie uvedenej v § 2 ods. 2 písm. d/ zákona o DPH) a preto dal za pravdu sťažovateľovi, ktorý tým, že predmetné faktúry pre svojho odberateľa SONDEX, s.r.o. vystavil bez DPH, postupoval v súlade so zákonom. Zdôraznil, že krajský súd sa k tejto časti žaloby žiadnym spôsobom nevyjadril, čím bolo porušené jeho právo na spravodlivý a riadny súdny proces, právo domáhať sa zákonom stanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde, ako aj zásada spravodlivého procesu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. V tejto súvislosti dal do pozornosti rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 115/03 ale aj rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn.

4Sžf/68/2012, 8Sžo/25/2011 a ďalšie, z ktorých vyplýva, že ak súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú, relevantnú námietku, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, je potrebné tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti.

28. Sťažovateľ vzhľadom na to, že po zrušení rozhodnutia správcu dane odvolacím orgánom nepokračoval správca dane vo vyrubovacom konaní a nevydal meritórne rozhodnutie, ale otvoril opakovanú daňovú kontrolu, po skončení ktorej nasledovalo ďalšie vyrubovacie konanie považoval posúdenie tejto otázky krajským súdom za nesprávne. Tento svoj názor oprel i o nález Ústavného súdu SR sp. zn. I.ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015, v ktorom ústavný súd vychádzajúc zo svojej judikatúry konštatoval, že daňové konanie končí právoplatnosťou meritórneho rozhodnutia správcu dane alebo odvolacieho orgánu, avšak rozhodnutie odvolacieho orgánu o zrušení prvostupňového rozhodnutia a vrátení veci na ďalšie konanie nemožno považovať za rozhodnutie, ktorým sa právoplatne rozhodlo o predmete konania. Po nadobudnutí jeho právoplatnosti predsa musí pokračovať konanie na prvom stupni, ktorého zavíšením bude meritórne rozhodnutie (sp. zn. III. ÚS 281/2010).

29. Za nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom sťažovateľ považoval i jeho tvrdenie, že nedodržanie lehôt počas daňového konania, nemá za následok zánik práva na vyrubenie dane, nakoľko sa jedná o procesné lehoty. Sťažovateľ v tejto spojitosti uviedol, že tak v daňovom konaní ako ani v podanej žalobe netvrdil, že by nedodržaním lehôt na vydanie rozhodnutia podľa § 30a zákona č. 511/1992 Zb. resp. § 65 Daňového poriadku malo dôjsť k zániku práva na vyrubenie dane. Sťažovateľ namietal, že správca dane sa žiadnym spôsobom nevyjadril k jeho právnej argumentácii, keď poukazoval na ust. § 30a zákona č. 511/1992 Zb. a § 65 Daňového poriadku, pričom túto jeho námietku týkajúcu sa uplynutia lehoty na vydanie rozhodnutia ani nespomenul, čím došlo k porušeniu § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Sťažovateľ opierajúc sa o nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS241/07 zo dňa 18.9.2008 mal za to, že lehoty na vydanie rozhodnutia stanovené vo vyššie uvedených zákonných ustanoveniach sú lehotami zákonnými, nedodržaním ktorých zo strany štátneho orgánu dochádza k porušeniu práva na prerokovanie veci bez zbytočných prieťahov podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR. Zdôraznil, že povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy. Vo vzťahu k zachovávaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak výnos daní ako príjmov rozpočtu sa nemôže dosiahnuť na úkor nedodržania práva.

30. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že zo spisového materiálu a odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že tak správca dane ako aj žalovaný dospeli k záverom uvedeným v rozhodnutí berúc do úvahy aj právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/45/2013 zo dňa 3.6.2016. Uvedené je zrejmé z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, keď uviedol (a následne aj zdôvodnil), že správca dane vyhodnotil posudzovanú vec v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu SR vysloveným v uvedenom rozsudku. Žalovaný a rovnako aj správca dane vychádzali pri určení miesta dodania tovaru medzi sťažovateľom ako dodávateľom a SONDEX, s.r.o. ako odberateľom na území SR z kontraktu č. S-01-107 bod 3.4, podľa ktorého dátumom dodania je dátum na zázname o prekročení hranice Ukrajiny, a to na stanici prechodu. Zmluvné strany si teda takto sami určili miesto dodania. Dodacia podmienka v tomto kontrakte znamená, že do momentu prechodu tovaru cez hranice bol tento tovar vo vlastníctve predávajúceho (ukrajinsky dodávateľ Obchodno - ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany). Ak sa teda sťažovateľ stal vlastníkom tovaru až potvrdením vývozného dokladu (JCD), nemohol tovar, ktorý je predmetom dodávky, pred týmto momentom predať, pretože ho nevlastnil. Z obsahu zmluvy č. S-01-107 vyplýva, že preprava tovaru bolo dohodnutá pri zmluvnom vzťahu medzi ukrajinským dodávateľom a sťažovateľom, a keďže ide o vývoz tovaru deklarovaný predloženým JCD je nesporné, že tovar musel byť v rámci tohto zmluvného vzťahu prepravený až na územie Slovenskej republiky, pretože iba tak môže byť naplnená skutková podstata tejto transakcie. Navyše aj z nákladných listov, ktoré tovar pri preprave sprevádzali vyplýva, že prijímateľ zásielky - SONDEX, s.r.o. môže tovar prevziať až v stanici určenia uvedenej v kolónke č. 8 nákladného listu SMGS, t. j. Maťovce na území Slovenska. Z uvedeného je zrejmé, že nasledujúci zmluvný vzťah medzi sťažovateľom a SONDEX, s.r.o. sa uskutočnil bez prepravy ako nepohyblivá dodávka tovaru s miestom dodania v Maťovciach (tuzemsko), teda tam kde sa tovar nachádzal v čase, keď sa jeho dodanie uskutočnilo. Vo vzťahu k ďalším dôvodom kasačnej sťažnosti žalovaný poukázal na

svoju argumentáciu uvedenú v napadnutom rozhodnutí.

31. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) postupom podľa § 452 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná (§ 462 S.s.p.).

32. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 4.12.2018 (§ 137 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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

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

35. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p., správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

36. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č. k. 2S/13/2016-60 zo dňa 21. decembra 2016, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 92967/2016 zo dňa 28.1.2016, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 1592736/2015 zo dňa 26.10.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil sťažovateľovi rozdiel v sume 2887,24 eur, t. j. nepriznal nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2007 na DPH v sume 318,10 eur a vyrubil daň v sume 2569,14 eur.

37. Kasačný súd vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval za potrebné zaujať právny názor predovšetkým k otázke, či sa krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku dostatočne vysporiadal so všetkými relevantnými žalobnými námietkami, ktorými sťažovateľ zdôvodňoval nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov a teda, či svoje závery s ohľadom na žalobné dôvody preskúmal krajský súd komplexne t. j. tak, aby nevznikali pochybnosti o možnej arbitrárnosti jeho rozsudku, ktorá vada by mala za následok porušenie práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

38. Podľa § 139 ods. 2 S.s.p., 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.

39. Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj „ústava“) vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je teda aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho

rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. IV. ÚS/115/03, či sp. zn. III. ÚS/60/04 - www.concourt.sk).

40. V súlade s judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. Kurti v. Turecko - rozsudok z 29. septembra 2005 č. 2507/02, Múčková v. Slovensko - rozsudok z 13. júna 2006 č. 21302/02), je jedným z princípov predstavujúcich neopomenuteľnú súčasť práva na spravodlivý proces aj povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie, pričom sa musí vyporiadať s námietkami uplatnenými účastníkmi konania, a to spôsobom zodpovedajúcim ich závažnosti. Pokiaľ súd v tejto zákonnej povinnosti neobstojí, a to jednak tým, že sa zistenými skutočnosťami alebo tvrdenými námietkami nezaobrá vôbec, alebo sa s nimi vyporiada nedostatočným spôsobom, založí tým nepreskúmateľnosť svojho rozhodnutia. Takýto postup nemožno akceptovať, nakoľko by znamenal otvorenie cesty k ľubovôli v súdnom rozhodovaní a znamenal by porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd, čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). Procesným právom účastníka konania odzrkadľujúcim aj jeho právo na spravodlivý súdny proces je právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia, čo je priamo vyjadrené v povinnosti súdu odôvodniť rozsudok spôsobom upraveným v ustanovení § 139 ods. 2 S.s.p.

41. V predmetnej veci posudzoval krajský súd správnosť záverov vyslovených v napadnutom rozhodnutí č. 92967/2016 zo dňa 28.1.2016, v ktorom žalovaný konštatoval, že „správca dane vyhodnotil všetky získané dôkazy a dospel k záveru, že miestom dodania tovaru na základe zmluvného vzťahu medzi kontrolovaným daňovým subjektom a spoločnosťou SONDEX, s.r.o. je tuzemsko, a preto je predmetom dane z pridanej hodnoty. Vychádzal pritom zo zistení, že vo vývozných JCD k dodávateľskej faktúre je uvedený ako vývozca ukrajinská spoločnosť Obchodno - ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany a prijímateľ spoločnosť BHJ, a.s., že tovar prepravovaný po železnici sa vydáva prijímateľovi v stanici určenia uvedenej v kolónke 8 nákladných listov SMGS, ktorá v nákladnom liste potvrdzuje vydanie tovaru prijímateľovi. Pritom predmetom fakturácie je dodanie toho istého tovaru a na dodanie sa viaže jeden pohyb tovaru, pretože tovar sa prepravil priamo od ukrajinského dodávateľa pre odberateľa - kontrolovaný daňový subjekt. Z toho podľa záverov správcu dane vyplýva, že dodanie tovaru s prepravou bolo dohodnuté už v rámci prvého zmluvného vzťahu medzi ukrajinským dodávateľom a kontrolovaným daňovým subjektom, keď tovar bol prepravovaný po železnici od ukrajinského dodávateľa pre prijímateľa, t. j. pre SONDEX, s.r.o. do miesta určenia na území Slovenskej republiky, a to do Maťoviec. Dodanie tovaru vo vzťahu kontrolovaný daňový subjekt a jeho odberateľ SONDEX, s.r.o. sa uskutočnilo bez prepravy, a preto sa miesto tohto dodania určí podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z.z. < v znení neskorších predpisov“.

42. Úlohou krajského súdu tak bolo (okrem sťažovateľom namietaných ďalších procesných pochybení daňových orgánov) s poukazom na vyššie uvedené predovšetkým posúdiť, či daňové orgány vykonali vo veci dokazovanie v dostatočnom rozsahu, resp. či z takto vykonaného dokazovania ustálili skutkový stav pre vyvodenie záveru, že sťažovateľ ako platiteľ dane porušil ustanovenia zákona o DPH upravujúce dodanie tovaru tým, že predmetný zdaniteľný obchod nezdanil.

43. Za podstatné pre posúdenie uvedenej otázky považoval kasačný súd to, že v danom prípade bolo nutné kvalifikovať dodávateľsko-odberateľský vzťah medzi dodávateľom - sťažovateľom a odberateľom - spoločnosťou SONDEX, s.r.o. ako vzťah - dodanie tovaru bez jeho prepravy a odoslania a teda bez skutočnej manipulácie s tovarom. Sťažovateľ tak v daňovom konaní ako i v konaní pred krajským súdom poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/45/2013 zo dňa 3.6.2014, ktorý sa zaoberal posúdením právneho vzťahu medzi tými istými účastníkmi vo vzťahu k skôr vydanému

rozhodnutiu sťažovateľa. V predmetnom rozhodnutí Najvyšší súd SR uviedol, že dodanie tovaru bez jeho prepravy a odoslania medzi sťažovateľom a spoločnosťou SONDEX, s.r.o. má nepochybne vôľovú povahu dodania tzv. traditio longa manu, ktorý je potrebné kvalifikovať ako nepohyblivú dodávku, pričom tento spôsob dodania tovaru, s ktorým je spojený prevod ekonomického vlastníctva umožňujú tak predpisy obchodného, ale i daňového práva. Ďalej poukázal na to, že sťažovateľ dodanie tovaru (nadobudnutého od ukrajinského dodávateľa Obchodno - ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany) spoločnosti SONDEX, s.r.o. považoval za obchodnú transakciu, ktorá nepolieha režimu DPH a to právne z dôvodu, že k dodaniu tovaru spoločnosti SONDEX, s.r.o. došlo reálne už na území Ukrajiny t. j. išlo o extrakomunitárnu dodávku tovaru. Z tohto dôvodu ju ani nepovažoval za zdaniiteľné plnenie a ani neuplatňoval nárok na odpočet dane na vstupe. Vzhľadom na vôľový charakter tejto nepohyblivej dodávky pri posúdení otázky, či k dodaniu tovaru došlo na území Slovenskej republiky a teda či uvedená dodávka tovaru podlieha daňovej povinnosti nemožno vychádzať z fyzického prevzatia tohto tovaru, ale je nutné dokazovanie zamerať na posúdenie toho kedy, resp. na území ktorého štátu došlo k prevodu ekonomického vlastníctva k tovaru.

44. Z vyššie uvedeného záveru Najvyššieho súdu SR vyplýva, že sa nemožno striktné a formálne opierať len o úpravu zmluvných vzťahov medzi podnikateľskými subjektmi zapojenými do predmetnej obchodnej transakcie. Písomné doklady predložené správcovi dane (faktúry, kúpna zmluva, vývozné JCD a ďalšie), síce nasvedčujú tomu, že vôľou zmluvných strán bolo fyzicky dodať tovar spoločnosti SONDEX, s.r.o. v tuzemsku, avšak vzhľadom na neformálnosť obchodnoprávných vzťahov a povahu tejto dodávky (nepohyblivá dodávka) je nutné vychádzať i z ďalších skutočností, keďže k prevodu ekonomického vlastníctva môže dôjsť nepochybne i pred momentom fyzického prevzatia tovaru. V tejto súvislosti najvyšší súd SR poukázal na to, že dokazovanie daňových orgánov, ktoré zahŕňalo nielen vyššie zmienené listinné dôkazy, ale napr. i výsluch bývalého konateľa odberateľa sťažovateľa - spoločnosti SONDEX, s.r.o. nebolo zamerané na objasnenie reálneho prevodu ekonomického vlastníctva dodávky tovaru, ale iba na fyzické prevzatie tovaru, pričom z takýchto dôkazov možno vychádzať iba v prípadoch dodania tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o <. DPH, ale nie pri nepohyblivej dodávke tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona <. o DPH.

45. Krajský súd však v odôvodnení svojho rozsudku vyššie popísaným skutočnostiam a právnym záverom vyplývajúcim z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3SŽf/45/2013 zo dňa 3.6.2014 nevenoval žiadnu pozornosť a to i napriek tomu, že v zmienenom rozhodnutí Najvyšší súd SR konštatoval, že v danom prípade sa nejedná o intrakomunitárnu dodávku tovaru, pretože ide o dodanie tovaru na území krajiny, ktorá nie je členom EÚ a preto prisvedčil argumentácii sťažovateľa, ktorý tým, že predmetné faktúry pre svojho odberateľa SONDEX, s.r.o. vystavil bez DPH, postupoval v súlade so zákonom. Krajský súd sa tak v odôvodnení svojho rozhodnutia nevysporiadal s námietkou sťažovateľa opierajúcou sa o rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3SŽf/45/2013 zo dňa 3.6.2014 a teda s námietkou, ktorá má pre vec zásadný význam. Rozhodnutie krajského súdu tak neobsahuje také odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu.

46. Kasačný súd porovnaním odôvodnenia napadnutého rozsudku z vyššie uvedenými kritériami na jeho zrozumiteľnosť a presvedčivosť dospel k záveru, že krajský súd sa týmito požiadavkami dôsledne neriadil. Krajský súd opomenul, že v zmysle čl. 142 ods. 1 ústavy je úlohou všeobecného súdu podávať výklad zákonov, resp. právnych noriem nachádzajúcich sa v zákonoch, pričom mu predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Keďže napadnutý rozsudok krajského súdu neobsahuje náležité právne posúdenie veci, nakoľko právne závery krajského súdu v rozsudku absentujú, resp. sú nedostatočné, je napadnuté rozhodnutie krajského súdu nepresvedčivé a nepreskúmateľné.

47. Ak teda v posudzovanej veci krajský súd nepreskúmal komplexne námietky sťažovateľa a nevysporiadal sa s nimi v odôvodnení svojho rozsudku, nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

48. Kasačný súd preto s poukazom na vyššie uvedené napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 S.s.p. z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd po náležitom vysporiadaní sa s námietkami účastníkov a berúc do úvahy závery vyplývajúce z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3SŽf/45/2013 zo dňa 3.6.2014 vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie dostatočne podrobne a konkrétne odôvodní tak, aby bolo v súlade s ústavným právom na spravodlivé súdne konanie.

49. Podľa § 467 ods. 3 S.s.p., ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

50. Podľa § 469 S.s.p., ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

51. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.