

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/63/2018
Identifikačné číslo spisu: 8016200249
Dátum vydania rozhodnutia: 28.11.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8016200249.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a sudcov Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: BHJ, a.s., Masarykova 16, Prešov, IČO: 36 450 936, právne zastúpený JUDr. Ivom Babjakom, advokátom, so sídlom vo Svidníku, Sovietskych hrdinov 200/33, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 92927/2016 zo dňa 28. januára 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 3S/13/2016-54 zo dňa 17. februára 2017, takto

rozhodol:

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

Žalobcovi proti sťažovateľovi p r i z n á v a náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy a správnym súdom.

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len krajský súd, alebo správny súd) rozsudkom č.k. 3S/13/2016 zo dňa 17. februára 2017 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č.92927/2016 zo dňa 28.01.2016 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov zo dňa 26. októbra 2015 č.1592651/2015 a vec vrátil Daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie. Zároveň priznal žalobcovi právo na náhradu trov konania s poukazom na ustanovenie § 167 ods. 1 SSP.

2. Napadnutým rozhodnutím č.92927/2016 zo dňa 28.01.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 Zákona č. 563/2009 Z.z. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č.1592651/2015 zo dňa 26.10.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Zákona č. 563/2009 Z.z. určil žalobcovi rozdiel v sume 22.956,48 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrt'rok 2007 a vyrubil daň v sume 22.678,22 Eur. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplynulo, že Daňový úrad Prešov I vykonal u daňového subjektu BHJ, a.s., Masarykova

16, Prešov daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 1. štvrťrok až 4. štvrťrok 2007, ktorá začala daň 31.07.2008. Zistil, že kontrolovaný daňový subjekt uzavrel dňa 30.05.2007 zmluvu č. S-01-107 s ukrajinským dodávateľom Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany, Ukrajina, v zmysle ktorej predávajúci (Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany, Ukrajina) predáva kupujúcemu (B.H.J. a. s.) 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 V.), 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 predložených vývozných JCD k faktúram č. 20070002/Z až č. 20070007/Z je uvedený ako vývozca ukrajinská spoločnosť Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť B. a prijímateľ B.H.J. a.s. Ďalej správca dane zistil, že tovar prepravovaný po železnici sa vydáva prijímateľovi zásielky v stanici určenia uvedenej v kolónke 8 nákladných listov SMGS č. 48964112, 48964111, 48964110, 48964109, 48964108, 48964107, 48964113, 48964123, 48964122, 48964121, 48964120, 48964119, 48964118, 48964117, 48964131, 48964130, 48964129, 48964128, 48964127, 48964126, 48964125, 48964139, 48964138, 48964137, 48964136, 48964135, 48964134, 48964133, 50921757, 50921756, 50921755, 50921754, 50921753, 50921752, 49545596, 49545597, 49545598, 49545599, 49545600, ktorá v nákladnom liste potvrdzuje vydanie tovaru prijímateľovi. Vychádzajúc z nákladných listov, ktoré na základe zmluvy č. S-01-107 poskytne ukrajinský dodávateľ kupujúcemu - spoločnosti B.H.J. a.s. v V.h - v stanici určenia, preberá tovar priamo spoločnosť SONDEX, s.r.o., Prešov, ktorá má na kúpu čierneho uhlia uzatvorenú so spoločnosťou B.H.J. a. s. kúpnu zmluvu č. 07/03/2007 zo dňa 25.05.2007. Podľa tejto zmluvy sa zmluvné strany dohodli na podmienke DAF ukrajinsko - slovenská hranica Užhorod/V. a tiež, že tovar na štátnej hranici preclieva kupujúci.

3. Dňa 01.04.2009 sa uskutočnilo ústne pojednávanie, pri ktorom vypovedal ako svedok bývalý konateľ spoločnosti SONDEX, s. r. o. J. M. B.. Pri výsluchu bol prítomný za spoločnosť B.H.J. a. s. V. J. A. F.B., predseda predstavenstva. Svedok do zápisnice č. 724/320/15386/2009/Polo zo dňa 01.04.2009 uviedol, že faktúry vyhotovené spoločnosťou B.H.J. a.s. prijal a že tovar bol spoločnosťou SONDEX, s.r.o. prevzatý v colnom pásme Maťovce. Ďalej, že colné prerokovanie tovaru na dovoz zabezpečovala spoločnosť SONDEX, s. r. o. v dohodnutom mieste v V. Ďalej uviedol, že preprava bola zabezpečená na účet spoločnosti SONDEX, s.r.o. Železničnou spoločnosťou CARGO Slovakia a. s. na úseku širokorozchodnej trate od štátnej hranice po prekládkovú stanicu v V. Po prekládke do slovenských vagónov tovar bol prepravovaný konečnému odberateľovi CHEMES, a.s. Humenné. Prekládku a prepravu po normálnom rozchode uhrádzala spoločnosť SONDEX, s.r.o. a zabezpečovala Železničnou spoločnosťou CARGO Slovakia a.s. Celkové náklady za prepravu a prekládku boli zahrnuté do ceny tovaru pre konečného odberateľa CHEMES, a.s. Humenné a uhradená daň z pridanej hodnoty. Na základe predložených nákladných listov a výpovede svedka Ing. M. B., bývalého konateľa spoločnosti SONDEX, s.r.o., spísanej dňa 01.04.2009 v zápisnici č. 724/320/15386/2009/Polo správca dane dospel k záveru, že táto spoločnosť prevzala tovar na území SR, v V. čo znamená, že miestom dodania tovaru v rámci zmluvného vzťahu medzi B.H.J. a.s. a SONDEX, s.r.o. mohlo byť najskôr miesto určenia vyplývajúce z nákladného listu, t.j. v V., a keďže sa tovar železnicou prepravil od ukrajinského dodávateľa priamo pre prijímateľa do miesta určenia V., potom miestom dodania tovaru pre B.H.J. a. s. 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 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 B. a prijímateľ spoločnosť B.H.J. 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. Prítom 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 V. 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.

4. O výsledku zistenia z daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 724/320/ 37942/2009/Bls zo dňa 06.08.2009, ku ktorému sa daňový subjekt na základe výzvy č. 724/320/42919/2009/Bls zo dňa 06.08.2009 na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie vyjadril listom zo dňa 20.08.2009, v ktorom uviedol, že podľa kúpnej zmluvy č. 07/03/2007 sa zmluvné strany BHJ, a.s. ako predávajúci a SONDEX, s.r.o. ako kupujúci dohodli na podmienke DAF, ktorá podľa colných predpisov stanovuje, že tovar bude dodaný nevyložený pred colnou hranicou susednej krajiny, t. j. pred colnou hranicou Slovenskej republiky. Ďalej uviedol, že podľa bodu 3. 2 kúpnej zmluvy sa dodávka považuje sa splnenú (a teda kupujúci sa stáva jej vlastníkom) momentom potvrdeného pristavenia k colnému prejednaniu št. hranica L., a teda v žiadnom prípade nemôže byť miestom dodania tovaru tuzemsko, pretože dodacie podmienky kúpnej zmluvy jednoznačne preukazujú, že tovar bol dodaný kupujúcemu pred colnou hranicou Slovenska a kupujúci vykonal colné konanie a zaplatil daň v súlade s príslušnými právnymi predpismi. Na základe toho vyhotovil správca dane dňa 25.08.2009 dodatok k protokolu, v ktorom sa vysporiadal s tvrdeniami daňového subjektu so záverom, že daňový subjekt v písomnom vyjadrení neuviedol nové skutočnosti, resp. uviedol len také vyjadrenie, s ktorým sa správca dane v priebehu daňovej kontroly dostatočne zaoberal a výsledok svojho zistenia vypovedajúco uviedol v protokole. Protokol v znení jeho dodatku bol prerokovaný s daňovým subjektom dňa 09.09.2009 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 724/320/47805/2009/Bls zo dňa 09.09.2009).

5. Na základe toho vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 724/230/48858/ 09/Petn zo dňa 14.09.2009, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil platiteľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2007 v sume 22 956,48 eura. Toto rozhodnutie odôvodnil porušením § 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 č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov tým, že daňový subjekt nezdanil zdaniteľné obchody na základe faktúr č. 20070002/Z zo dňa 02.07.2007, deň dodania 02.07.2007, na sumu 31 944 USD, v prepočte na slovenskú menu 795 213,94 Sk, č. 20070003/Z zo dňa 18.07.2007. deň dodania 18.07.2007 na sumu 32 076 USD, v prepočte na slovenskú menu 772 422,16 Sk, č. 20070004/Z zo dňa 20.07.2007, deň dodania 20.07.2007, na sumu 31 614 USD, v prepočte na slovenskú menu 758 230,18 Sk, č. 20070005/Z zo dňa 13.08.2007. deň dodania 13.08.2007 na sumu 32 010 USD, v prepočte na slovenskú menu 786 101,58 Sk, č. 20070006/Z zo dňa 30.08.2007, deň dodania 30.08.2007. na sumu 27 060 USD, v prepočte na slovenskú menu 668 219,64 Sk a č. 20070007/Z zo dňa 24.09.2007, deň dodania 24.09.2007 na sumu 22 836 USD, v prepočte na slovenskú menu 551 329,55 Sk, predmet zdaniteľných obchodov - čierne energetické uhlie pre odberateľa SONDEX, s.r.o., Duchnovičovo nám. 1, Prešov.

6. Proti tomuto dodatočnému platobnému výmeru podal daňový subjekt odvolanie zo dňa 25.09.2009 a jeho doplnenie zo dňa 13.10.2009 a Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 1/225/26/2010/990813-r zo dňa 04.01.2010 toto rozhodnutie zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Na základe podnetu č. 1/225/16139 /2010/990813 zo dňa 09.02.2010 podľa § 15b ods. 1 písm. c) zákona č. 511/1992 Zb. začal správca dane dňa 08.04.2010 vykonávať opakovanú daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za II. až IV. štvrtrok 2007 u daňového subjektu BHJ. a. s., Prešov. O výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 724/320/15636/2011/Bls zo dňa 21.03.2011, ktorý bol prerokovaný dňa 06.04.2011 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 724/320/20156/2011/Bls zo dňa 06.04.2011). Na základe toho vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 724/230/21581/ 11/Petn zo dňa 13.04.2011, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil platiteľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2007 v sume 22 956,48 Eur. Správca dane toto rozhodnutie odôvodnil porušením § 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 č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty zo strany daňového subjektu tým, že nezdanil

zdaniteľné obchody na základe faktúr č. 20070002/Z zo dňa 02.07.2007, č. 20070003/Z zo dňa 18.07.2007, č. 20070004/Z zo dňa 20.07.2007, č. 20070005/Z zo dňa 13.08.2007 č. 20070006/Z zo dňa 30.08.2007 a č. 20070007/Z zo dňa 24.09.2007. predmet zdaniteľných obchodov - čierne energetické uhlie pre odberateľa SONDEX, s.r.o., Duchnovičovo nám. 1, Prešov. Proti tomuto dodatočnému platobnému výmeru podal daňový subjekt odvolanie zo dňa 09.05.2011 a Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 1/225/12667- 101602/2011/990813-r zo dňa 04.10.2011 dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov I č. 724/230/21581/11/Petn zo dňa 13.04.2011 potvrdilo. Krajský súd v Prešove rozsudkom č. 2S/47/2011 - 65 zo dňa 15.02.2013 na základe podanej žaloby daňového subjektu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR toto rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie podľa § 250j ods. 2 písm. d) Občianskeho súdneho poriadku.

7. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúc o odvolaní žalovaného rozsudkom č. 3 Sžf/45/2013 zo dňa 03.06.2014 rozsudok Krajského súdu v Prešove č. 2S/47/2011 - 65 zo dňa 15.02.2013 potvrdil. Zo záverov súdu vyplynulo, že krajský súd zistil v konaní daňových orgánov procesnú vadu, pretože po zrušení a vrátení veci správcovi na ďalšie konanie sa vec vrátil do štádia vyrubovacieho konania, nebol tu daný dôvod na začínanie opakovanej daňovej kontroly, pretože v konaní boli sporné právne otázky, a nie skutkové otázky, ktoré opakovaná daňová kontrola nemôže vyriešiť. K meritu veci Najvyšší súd SR v rozsudku uviedol, že v právnom vzťahu BHI, a.s. - SONDEX, s.r.o. išlo o dodanie tovaru bez prepravy a odoslania, bez reálnej fyzickej manipulácie s tovarom. Ide o tzv. traditio longa manu (angl. delivery by long hand), teda vôľové odovzdanie tovaru. Uvedený spôsob odovzdania tovaru a prevod ekonomického vlastníctva je právne prípustný nielen z hľadiska obchodnoprávneho, ale z hľadiska daňového, kde je kvalifikovaný terminológiou z rozsudku Súdneho dvora C- 54/04 EMAG ako nepohyblivá dodávka. Ďalej uviedol, že z rozsudku Súdneho dvora C- 4/04 EMAG možno pre danú právnu vec primerane prevziať iba terminológiu, pretože je esenciálne spojený s právnym prostredím intrakomunitárneho dodania tovaru a jeho súvislosťami. Najvyšší súd SR ďalej uviedol, že pri vyhodnocovaní odovzdania tovaru vo forme nepohyblivej dodávky traditio longa manu a nepohyblivej dodávke tovaru sa objektívne nedá vychádzať z fyzického prevzatia tovaru. Miesto dodania tovaru pri tejto forme je vôľovým prvkom zmluvných strán a správca dane nemôže určiť miesto dodania na základe fyzického prevzatia. Ďalej uviedol, že je tendencia, že daňové orgány z opatrnosti podradia aj takýto typ transakcie právnemu režimu DPH. Senát však konštatuje, že zo zisteného skutkového stavu nie je dôvod na takýto postup.

8. Následne po doručení rozsudku, ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 21.07.2014, Daňový úrad Prešov zaslal daňovému subjektu BHI, a.s. oznámenie č. 9701401/5/ 4160868/2014/Bls zo dňa 10.09.2014 o pokračovaní konania vo veci vyrubenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2007. Od 21.07.2014 sa stal splnomocneným zástupcom spoločnosti BHI, a.s. vo veci vyrubovacieho konania nasledujúceho po vykonaní daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 2., 3. a 4. štvrtrok 2007 Q.. Q. M..

9. Dňa 10.09.2014 správca dane požiadal žiadosťou č. 9701401/5/4160913/2014/Bls zo dňa 10.09.2014 o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia a Finančné riaditeľstvo SR listom č. 1100305/1/410410/2014 zo dňa 17.09.2014 lehotu na vydanie rozhodnutia v rámci vyrubovacieho konania začatého dňa 27.08.2014 predĺžilo o 180 dní. O uvedenej skutočnosti bol daňový subjekt upovedomený listom č. 9701401/5/4823027/2014/Bls zo dňa 29.10.2014 (doručený dňa 03.11.2014).

10. Na základe upovedomenia č. 9701401/5/3900185/2014/Bls zo dňa 18.08.2014. že bola predĺžená lehota na vydanie rozhodnutia v rámci vyrubovacieho konania za zdaňovacie obdobie 2. až 4. štvrtrok 2007, zaslal daňový subjekt prostredníctvom splnomocneného zástupcu vyjadrenie zo dňa 28.08.2014. V ňom uviedol, že žiada správcu dane, aby v súlade s právnym názorom NS SR vysloveným v rozsudku sp. zn. 3 Sžf/45/2013 (za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2007) aj za zdaňovacie obdobia 2. a 4. štvrtrok 2007 ukončil vyrubovacie konania bez zbytočného odkladu zákonným spôsobom, pretože nie je žiadny dôvod na opakované vykonávanie dokazovania, keďže všetky dôkazy boli zistené tak pri riadnej, ako aj pri opakovanej daňovej kontrole. Ďalšie úkony správcu dane preto v tejto veci bude nútený

považovať za zbytočné priet'ahy.

11. Správca dane zaslal daňovému subjektu výzvu č. 9701404/5/4878863/2014/Bls zo dňa 06.11.2014 na predloženie dôkazov, ktoré preukazujú, že dodanie tovaru na základe faktúr č. 20070002/Z až č. 20070007/Z pre odberateľa SONDEX, s.r.o.. Prešov (deň dodania od 02.07.2007 do 24.09.2007) nemožno považovať za dodanie tovaru, ktoré je predmetom dane zmysle § 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. K výzve sa daňový subjekt vyjadril listom zo dňa 20.11.2014. Uviedol, že rozsudok Krajského súdu v Prešove č. 2S/47/2011 zo dňa 15.02.2013, ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 21.07.2014 potvrdzuje nezákonnosť vykonávania opakovanej daňovej kontroly, a preto sa vec stále nachádza v štádiu vyrubovacieho konania po „riadnej“ daňovej kontrole. Ďalej argumentoval ustanoveniami § 1a písm. d), § 2 ods. 1, 30a ods. 1 až 4 a § 44 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. a ustanoveniami § 65 ods. 1 až 3 a 6, § 165 ods. 2 a § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. so záverom, že správca dane lehoty uvedené v daňovom poriadku počnúc dňom 30.12.2012 nedodržel, čím je jeho konanie zaťažené vadou zákonnosti a touto vadou bude zaťažené aj prípadné rozhodnutie vydané v tomto vyrubovacom konaní. Ďalej uviedol, že žiadne úkony, ktoré správca dane vykonáva na základe oznámenia č. 9701401/5/4160868/2014/Bls zo dňa 10.09.2014, nemôžu viesť k vydaniu zákonného rozhodnutia, a preto sa na nich nebude zúčastňovať.

12. K dodaniu tovaru pre spoločnosť SONDEX s.r.o. poukázal na svoje vyjadrenie zo dňa 28.08.2014, v ktorom upriamil pozornosť správcu dane na právny názor Najvyššieho súdu SR uvedený v rozsudku sp. zn. 3 Sžf/45/2013 zo dňa 03.06.2014 za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007, z ktorého citoval. Dňa 26.02.2015 bol spísaný úradný záznam č. 9701401/5/398928/2015/Bls zo dňa 26.02.2015 z ktorého vyplýva, že zamestnankyne správcu dane telefonicky oboznámili splnomocneného zástupcu daňového subjektu s výsledkami konania vo veci vyrubenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007 a oznámili mu, že trvajú na zisteniach uvedených v protokole č. 724/320/37942/2009/Bls zo dňa 06.08.2009. Navrhli dátum 09.03.2015 za účelom spísania zápisnice o uvedenej skutočnosti. Splnomocnený zástupca vzal uvedené na vedomie, ale na daňový úrad sa nedostaví, pretože už správcovi dane oznámil k tomuto konaniu svoje stanovisko. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 26948/2015 zo dňa 10.03.2015, ktorým daňovému subjektu BHJ, a. s. podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. predpisov určil rozdiel v sume 22 956,48 Eur, t.j. nepriznal nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007 na dani z pridanej hodnoty v sume 278,26 eura a vyrubil daň v sume 22 678,22 Eur. Toto rozhodnutie odôvodnil tým, že daňový subjekt nezdanil zdaniteľný obchod na základe faktúr č. 20070002/Z až č. 20070007/Z pre odberateľa SONDEX, s.r.o., Prešov za čierne energetické uhlie. Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie zo dňa 10.04.2015 a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím 1063718/2015 zo dňa 30.06.2015 rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 26948/2015 zo dňa 10.03.2015 zrušilo 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 zákona č. 563/2009 Z.z., pretože sa nezaoberal v konaní námietkami daňového subjektu uvedenými v jeho podaniach zo dňa 28.08.2014 a 20.11.2014, vrátane právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 3 Sžf/45/2013 zo dňa 03.06.2014, ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Prešove č. 2S/47/2011 - 65 zo dňa 15.02.2013, tieto nevyhodnotil z hľadiska posudzovanej veci a náležite sa s nimi v odôvodnení rozhodnutia nevypracoval.

13. Správca dane listom č. 1249375/2015 zo dňa 03.08.2015 oznámil daňovému subjektu BHJ, a.s., že pokračuje v konaní vo veci vyrubenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007. Oznámenie bolo daňovému subjektu doručené dňa 07.08.2015. Na základe žiadosti č. 1277221/2015 zo dňa 10.08.2015 predĺžilo Finančné riaditeľstvo SR lehotu na vydanie rozhodnutia v prebiehajúcom vyrubovacom konaní o 90 dní. O uvedenej skutočnosti bol daňový subjekt upovedomený listom č. 1362725/2015 zo dňa 03.09.2015, ktorý mu bol doručený dňa 16.09.2015. Z úradného záznamu č. 1511282/2015 zo dňa 06.10.2015 vyplýva, že dňa 06.10.2015 sa zamestnankyne správcu dane telefonicky dohodli s Q. Q. M., splnomocneným zástupcom spoločnosti BHJ, a.s., Prešov, že sa dňa 20.10.2015 dostaví na daňový úrad za účelom prerokovania pripomienok daňového subjektu zo dňa

28.08.2014 a 20.11.2014 a oboznámenia sa s výsledkami vyrubovacieho konania nasledujúceho po vykonaní daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 2., 3. a 4. štvrťrok 2007 v zmysle § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov. Dňa 20.10.2015 sa daňový subjekt ani splnomocnený zástupca daňového subjektu na ústne pojednávanie nedostavili, o čom bol spísaný úradný záznam č. 1572256/2015 zo dňa 20.10.2015.

14. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 1592651/2015 zo dňa 26.10.2015, ktorým daňovému subjektu BHI, a. s. podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. určil rozdiel v sume 22 956,48 Eur, t. j. nepriznal nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007 na dani z pridanej hodnoty v sume 278,26 Eur a vyrubil daň v sume 22 678,22 Eur. Toto rozhodnutie odôvodnil porušením § 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 č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty tým, že daňový subjekt nezdanil zdaniteľný obchod na základe faktúr č. 20070002/Z až č. 20070007/Z pre odberateľa SONDEX, s.r.o., Prešov za čierne energetické uhlie. Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie, ktoré bolo žalovaným potvrdené.

15. V rozhodnutí ďalej žalovaný citoval § 2 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a), c), § 19 ods. 1, § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.), § 2 ods. 1, 2, § 29 ods. 8, § 45 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb., § 3 ods. 1, 3, § 24 ods. 1, 2, 4, § 165 ods. 1, § 165b ods. 1 daňového poriadku a § 250j ods. 7 zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.). Uviedol, že pri preskúmaní napadnutého rozhodnutia vychádzal z vyššie citovaných zákonných ustanovení a právneho názoru krajského súdu, ktorým bol viazaný. Zistil, že daňový subjekt BHI, a.s. vystavil v zdaňovacom období 3. štvrťrok 2007 pre odberateľa SONDEX, s.r.o., Prešov faktúru č. 20070002/Z zo dňa 02.07.2007 na sumu 31 944.- USD, č. 20070003/Z zo dňa 18.07.2007 na sumu 32 076.- USD, č. 20070004/Z zo dňa 20.07.2007 na sumu 31 614.- USD, č. 20070005/Z zo dňa 13.08.2007 na sumu 32 010.- USD, č. 20070006/Z zo dňa 30.08.2007 na sumu 27 060.- USD a č. 20070007/Z zo dňa 24.09.2007 na sumu 22 836.- USD bez dane za čierne energetické uhlie (k úhrade 0,00 USD z dôvodu zálohovej platby 28.05.2007). Pri preverovaní správnosti tohto postupu daňového subjektu správca dane posudzoval odberateľské faktúry, dodávateľské faktúry, zmluvu č. S-01-107, nákladné listy, JCD k faktúre a kúpnu zmluvu č. 07/03/2007. Výhodnotením všetkých zistených skutočností dospel k záveru, že miestom dodania tovaru pri predmetnom obchode je tuzemsko, a preto bol daňový subjekt povinný toto dodanie tovaru zdaniť.

16. Z popísaného skutkového stavu je zrejmé, že dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov I č. 724/230/48858/09/Petn zo dňa 14.09.2009, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil platiteľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007 v sume 22 956,48 Eur, bol rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR č. 1/225/26/2010/990813-r zo dňa 04.01.2010 zrušený a vec bola vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie. Následne bola na základe podnetu Daňového riaditeľstva SR vykonaná opakovaná daňová kontrola, na základe výsledkov ktorej vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 724/230/21581/11/Petn zo dňa 13.04.2011, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil platiteľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007 v sume 22 956,48 Eur a ktorý Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 1/225/12667-101602/2011/990813-r zo dňa 04.10.2011 potvrdilo. Krajský súd v Prešove rozsudkom č. 2S/47/2011 - 65 zo dňa 15.02.2013 na základe podanej žaloby daňového subjektu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR zrušil rozhodnutie DR SR č. 1/225/12667-101602/2011/990813-r zo dňa 04.10.2011 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov I č. 724/230/21581/11/Petn zo dňa 13.04.2011 a vec vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúc o odvolaní žalovaného rozsudkom č. 3 Sžf/45/2013 zo dňa 03.06.2014 rozsudok Krajského súdu v Prešove č. 2S/47/2011 -65 zo dňa 15.02.2013 potvrdil.

17. Za daného stavu, keď Krajský súd v Prešove zrušil žalobou napadnuté a zároveň prvostupňové

rozhodnutie a vrátil vec na ďalšie konanie a tento rozsudok nadobudol potvrdzujúcim rozsudkom Najvyššieho súdu SR právoplatnosť, vrátil týmto postupom správcu dane do vyrubovacieho konania, ktoré bol správca dane povinný vykonať v súlade s ustanovením § 68 v nadväznosti na ustanovenie § 165b ods. 1 (účinné od 30. decembra 2012) zákona č. 563/2009 Z.z.. Zo záverov súdu vyplýva, že je dôvodná námietka žalobcu vo vzťahu k opakovanej daňovej kontrole, preto rozhodol o zrušení rozhodnutí daňových orgánov a vrátení veci na ďalšie konanie za účelom opätovného rozhodnutia a vydania nového rozhodnutia v predmetnej veci. Rovnako zo záverov súdu vyplývajúcich z konania o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov v tej istej veci a tej istej daňovej kontrole, ale za zdaňovacie obdobia 2. a 4. štvrtrok 2007 je zrejmé, že rozhodnutia daňových orgánov v rozsahu žaloby sú nepreskúmateľné, pretože daňové orgány sa nevyrovnali s otázkou zákonnosti opakovanej daňovej kontrole. Súd teda zaviazal daňové orgány povinnosťou predovšetkým posúdiť, či je možné vzhľadom na skutočnosti uvedené v rozsudku, za splnenia zákonných podmienok a ústavne konformného výkladu, vykonať opakovanú daňovú kontrolu a vydať dodatočný platobný výmer.

18. Odvolávajúci sa namieta, že nie je zrejmé, akým spôsobom si Finančné riaditeľstvo SR splnilo túto súdom uloženú povinnosť. V rámci ďalšieho konania, do ktorého odvolací orgán vrátil správcu dane rozhodnutím o odvolaní č. 1063718/2015 zo dňa 30.06.2015, posúdil správca dane v súlade s vysloveným právnym názorom súdu a odvolacieho orgánu aj zákonnosť svojho postupu pri výkone opakovanej daňovej kontrole a 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 kontrole 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 kontrole vo vyrubovacom konaní nepoužil. Finančné riaditeľstvo SR sa so závermi správcu dane stotožnilo. Výkonanie opakovanej daňovej kontrole bolo nezákonným konaním zo strany daňových orgánov, a preto aj všetky úkony súvisiace s týmto konaním boli nezákonné, vrátane vydania dodatočného platobného výmeru po opakovanej daňovej kontrole (zrušený rozsudkom Krajského súdu v Prešove č. 2S/47/2011 - 65 zo dňa 15.02.2013, ktorý bol potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 3 Sžf/45/2013 z 03.06.2014). Nie je preto opodstatnená námietka odvolávajúceho sa, že nie je zrejmé, ako si daňové orgány splnili túto súdom uloženú povinnosť.

19. Odvolávajúci sa uviedol, že napadnuté rozhodnutie bolo vydané vo vyrubovacom konaní nasledujúcom po zrušení dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Prešov I č. 724/230/48858/09/Petn zo dňa 14.09.2009 rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR č. 1/225/26/2010/990813-r zo dňa 04.01.2010. Uviedol, že podľa § 30a zákona č. 511/1992 Zb. (platný v roku 2010) bolo povinnosťou správcu dane vydať rozhodnutie najneskôr v lehote 60 dní odo dňa začatia konania, v danom prípade v lehote 60 dní odo dňa 16.01.2010 (nadobudnutie právoplatnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR č. 1/225/26/2010/990813-r). Namieta, že správca dane v zákonom stanovenej lehote rozhodnutie nevydal, čím jeho postup v daňovom konaní trpí neodstrániteľnou vadou zákonnosti, a tým je nezákonné každé jeho rozhodnutie vydané v tomto konaní.

20. Odvolací orgán posúdil túto námietku daňového subjektu ako neopodstatnenú. Ako je zrejmé z popísaného skutkového stavu, dodatočný platobný výmer č. 724/230/48858/09/Petn zo dňa 14.09.2009 vydal správca dane po riadnej daňovej kontrole dňa 14.09.2009, teda v lehote stanovenej v § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého, ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá dodatočný platobný výmer do 15 dní od jej skončenia. Podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. bola daňová kontrola ukončená dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom dňa 09.09.2009. Po zrušení tohto dodatočného platobného výmeru rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR č. 1/225/26/2010/990813-r zo dňa 04.01.2010 vykonával správca dane u daňového subjektu od 08.04.2010 do 06.04.2011 na základe podnetu nadriadeného orgánu č. 1/225/16139/2010/990813 zo dňa 09.02.2010 opakovanú daňovú

kontrolu dane z pridanej hodnoty za 2. až 4. štvrťrok 2007. Následne vydal dodatočný platobný výmer (opäť v lehote podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb.), prebehlo odvolacie konanie a aj konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí súdom. Krajský súd v Prešove rozsudkom ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 21.07.2014, zrušil rozhodnutie o odvolaní, ako aj prvostupňové rozhodnutie a správca dane pokračoval v konaní vo veci vyrubenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007. Pokračoval teda vo vyrubovacom konaní v súlade s ustanovením § 68 v nadväznosti na ustanovenie § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. (účinné od 30. decembra 2012). Lehota na vydanie rozhodnutia bola predĺžená Finančným riaditeľstvom SR o 180 dní. Z popísaného skutkového stavu je pritom zrejmé, že správca dane v predmetnom konaní nebol nečinný a k žiadnym priťahom v konaní zo strany správcu dane nedošlo. Odvolací orgán považoval za potrebné k tomu ďalej uviesť, že daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti. Daňová kontrola bola ukončená dňom prerokovania protokolu a dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začalo vyrubovacie konanie. Jeho výsledkom je vždy vydanie rozhodnutia (dodatočného platobného výmeru podľa zákona č. 511/1992 Zb. alebo rozhodnutia podľa zákona č. 563/2009 Z.z.). Inými slovami povedané, po každej ukončenej daňovej kontrole, ktorej výsledkom je zistenie rozdielu dane, je správca dane povinný vydať rozhodnutie, ktoré vychádza zo skutočností zistených počas daňovej kontroly a zachytených v protokole o tejto kontrole.

21. Prítom lehoty, na ktoré odvolávajúci sa poukazuje (§ 30a zákona č. 511/1992 Zb. a § 65 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov), sú procesného charakteru a aj v prípade ich nedodržania nie je možné vyvodiť, že by zaniklo právo vyrubiť daň, alebo, že by malo byť ďalšie konanie zastavené, ako uvádza daňový subjekt. Uvedené vyplýva aj z právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Preto námietky odvolávajúcего sa, že správca dane v zákonom stanovenej lehote rozhodnutie nevydal, a tým je nezákonné každé jeho rozhodnutie vydané v tomto konaní, resp., že sám prvostupňový správny orgán by mal v takomto prípade ďalšie konanie zastaviť, sú neopodstatnené. Aj námietku daňového subjektu, že správca dane sa k jeho právnej argumentácii týkajúcej sa uplynutia lehoty na vydanie rozhodnutia nijakým spôsobom v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nevyjadril, považoval za neopodstatnenú, pretože správca dane konal v súlade s vysloveným právnym názorom odvolacieho orgánu a v ďalšom konaní sa zaoberal námietkami daňového subjektu uvedenými v jeho podaniach zo dňa 28.08.2014 a 20.11.2014 a náležite sa s nimi v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vysporiadal.

22. Odvolávajúci sa namieta, že v tomto 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 SONDEX, s.r.o. na území L., a že postupovali správne, keď predmetné obchody nepodriadili pod režim DPH, bez ohľadu na znenie kontraktu či sprievodnú dokumentáciu. Uviedol, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 3 Sžf/45/2013 zo dňa 03.06.2014 zistil, že zásadnou právnou skutočnosťou je, že v právnom vzťahu žalobca (BHI, a.s.) - SONDEX, s.r.o. išlo o dodanie tovaru bez prepravy a odoslania (terminológiou z rozsudku Súdneho dvora C-254/04 EMAG nepohyblivá dodávka), bez reálnej fyzickej manipulácie s tovarom, o tzv. traditio longa manu, teda vôľové odovzdanie tovaru. Zdôraznil, že správnosť takého postupu potvrdil aj Súdny dvor EÚ v rozsudku C- 20/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe.

23. Odvolací orgán preskúmal napadnuté rozhodnutie aj v rozsahu tejto námietky a zistil, že správca dane vyhodnotil posudzovanú vec v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveným v rozsudku sp. zn. 3 Sžf/45/2013 zo dňa 03.06.2014, na ktorý upriamil pozornosť aj daňový subjekt vo svojom vyjadrení zo dňa 20.11.2014. Správca dane v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že miesto dodania tovaru medzi BHI, a s. 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 (ukrajinský dodávateľ Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť B.).

24. Odvolávajúci sa poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-320/88, podľa ktorého pojem „dodanie tovaru“ v článku 5 ods. 1 šiestej smernice treba vykladať tak, že znamená prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, a to aj v prípade, ak nedošlo k prevodu vlastníckeho práva k majetku, a je úlohou vnútroštátneho súdu v jednotlivých prípadoch na základe skutkového stavu veci určiť, či došlo k prevodu práva nakladať s majetkom ako vlastník v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice. V tomto prípade na základe notárskej zápisnice z 19.06.1979 medzi spoločnosťami Safe a Kats spoločnosť Safe súhlasila s tým, že prevedie absolútne právo k nehnuteľnosti, nezaťaženej hypotékou ani inými vecnými právami. Podľa zápisnice mala všetky zmeny v hodnote majetku a všetky príjmy a výdavky prijímať alebo znášať spoločnosť Kats, ktorá získala právo nakladať s majetkom. Okrem toho sa spoločnosť Safe zaviazala, že prevedie vlastnícke právo k nehnuteľnosti, keď o to spoločnosť Kats požiada, najneskôr však do 31.12.1982. Spoločnosť Safe na tento účel udelila spoločnosti Kats neodvolateľnú plnú moc na vykonanie prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti. Dňa 11.08.1983 správcovia konkurznej podstaty spoločnosti Kats uzatvorili s treťou osobou vo forme notárskej zápisnice zmluvu, na základe ktorej v súlade s notárskou zápisnicou z 19.06.1979 predali práva spoločnosti Kats k nehnuteľnosti, a v ten istý deň previedla spoločnosť Safe vlastnícke právo k nehnuteľnosti na tretiu osobu. Z uvedeného rozsudku vyplýva, že otázku, či došlo k prevodu práva nakladať s majetkom ako vlastník, je potrebné posudzovať v jednotlivých prípadoch na základe skutkového stavu veci.

25. Správca dane v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že vyhodnotením všetkých dokladov (odberateľských faktúr, dodávateľských faktúr, zmluvy č. S-01-107, nákladných listov, JCD k faktúram a kúpnej zmluvy č. 07/03/2007) 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 č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, 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 (dátum dodávky uhlia sa počíta, dátum 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 (ukrajinský dodávateľ). Ak sa teda spoločnosť BHJ, a.s. stala vlastníkom tovaru až potvrdením vývozného dokladu (JCD), nemohla tovar ktorý je predmetom dodávky, pred týmto momentom predať, pretože ho nevladnala. Ďalej uviedol, že o skutočnosti posledného predaja pred prepustením tovaru v režime vývoz z tretej krajiny do tuzemska svedčia aj dodávateľské faktúry spoločnosti BHJ, a. s. od spoločnosti Obchodno - ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť B. (Ukrajina), kde kupujúcim je spoločnosť BHJ, a.s., a nie spoločnosť SONDEX, s.r.o. To, že na faktúre je uvedený aj následný príjemca tovaru od spoločnosti BHJ, a.s., nemá na vznik daňovej povinnosti žiaden vplyv. Ďalej uviedol, že aj vývozné JCD nasvedčuje tomu, že kupujúcim tovaru z Ukrajiny bola spoločnosť BHJ, a.s., pretože, ak by bolo pravdivé tvrdenie daňového subjektu, 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 spoločnosť BHJ, a. s., 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 tak, ako to bolo v prípade spoločnosti BHJ. a.s.

26. Správca dane dospel k záverom o nesprávnom postupe daňového subjektu na základe zisteného skutkového stavu veci a odvolací orgán sa s jeho závermi stotožnil. V danom prípade došlo k realizácii obchodu, ktorého predmetom bolo 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 takomto prípade je potrebné pre účely správnej aplikácie zákona o dani z pridanej hodnoty (miesta dodania) 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 č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov). Všetky ostatné dodávky sú nepohyblivé a to znamená, že miesto dodania majú v tom štáte, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje (§ 13 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov).

27. V posudzovanom prípade išlo o obchod medzi spoločnosťami Obchodno-tažobná 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, spoločnosťou BHI, a. s. (zmluva č. S-01-107), sa dodávka uhlia realizuje na podmienke DAF hranica Ukrajiny - Užhorod (stanica V.). 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 nezaobierajú vlastníckym právom k tovaru. Z obsahu uvedenej zmluvy vyplýva, že preprava tovaru bola dohodnutá pri zmluvnom vzťahu medzi ukrajinským dodávateľom a spoločnosťou BHI, a. s., 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 mohla 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. V. na území Slovenska. Z uvedeného je zrejmé, že nasledujúci zmluvný vzťah medzi spoločnosťou BHI, a.s. a SONDEX, s.r.o. (kúpna zmluva č. 07/03/2007) sa uskutočnil bez prepravy ako nepohyblivá dodávka tovaru s miestom dodania v V. (tuzemsko), teda tam, kde sa tovar nachádzal v čase, keď sa jeho dodanie uskutočnilo.

28. Tvrdenia odvolávajúceho sa, ktorými presadzuje, 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 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 V. neznamena, že tovar jej bol dodaný na území Ukrajiny, resp., že 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 podobne. Podľa kúpnej zmluvy č. 07/03/2007 sa dodávka považuje za splnenú momentom potvrdeného pristavenia k colnému prejednaniu št. hranica L.vce. Pritom je potrebné uviesť, že zo všeobecného vymedzenia uvedeného v ustanovení § 18 zákona č. 222/2004 Z.z. 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. 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 odvolávajúceho sa, 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 daňový subjekt takú skutočnosť nijakým spôsobom nepreukázal. Rovnako za neopodstatnené považoval odvolací orgán tvrdenie odvolávajúceho sa, 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.

29. Daňový subjekt nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by preukázali jeho tvrdenia, že k dodaniu tovaru pre spoločnosť SONDEX, s.r.o. došlo už na území L.. Odvolávajúci sa ďalej namietal, že o dobu súdneho konania vedeného na Krajskom súde v Prešove vo veci sp. zn. 2S/47/2011 nie je možné predĺžiť lehotu na zánik práva vyrubiť daň plynúcu po riadnej daňovej kontrole, ktorá bola ukončená dňa 09.09.2009, pretože toto súdne konanie skončovalo nezákonnosť výkonu opakovanej daňovej kontroly za súčasnej existencie daňového konania po zrušení rozhodnutia prvostupňového orgánu odvolacím orgánom. K tomu odvolací orgán uviedol, že správca dane vykonal daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007 (päťročná lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007 plynula podľa § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. od konca roka 2007 do konca roka 2012) a protokol znej bol prerokovaný dňa 09.09.2009, t.j. protokol bol daňovému subjektu doručený pri jeho prerokovaní dňa 09.09.2009, 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 zákona č. 563/2009 Z.z., podľa ktorého právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona (teda za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb.), zostávajú zachované.

30. Dňa 21.12.2011 podal daňový subjekt žalobu na Krajský súd v Prešove o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia č. 1/225/12667-101602/2011/990813-r zo dňa 04.10.2011, ktorým odvolací orgán potvrdil dodatočný platobný výmer č. 724/230/21581/11 /Petn zo dňa 13.04.2011, ktorým správca dane vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007. Išlo teda o konanie týkajúce sa vyrubenia dane, a nie je opodstatnené tvrdenie odvolávajúceho sa, že súdne konania vedené na Krajskom súde v Prešove vo veciach sp. zn. 1S/1 59/2011 (zdaňovacie obdobia 2. a 4. štvrťrok 2007) a 2S/47/2011 sa týkali nezákonnosti vykonania opakovanej daňovej kontroly, čiže úplne iného daňového konania. Keďže lehoty na vyrubenie dane alebo rozdielu dane v súlade s ustanovením § 246d zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok počas konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku neplynú, je potrebné uviesť, že lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007 v čase od podania žaloby dňa 21.12.2011, do dňa právoplatnosti rozsudku č. 2S/47/2011 - 65 zo dňa 15.02.2013, t. j. do dňa 21.07.2014, neplynula a teda lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane uplynie až o 943 dní odo dňa 31.12.2014. Z týchto dôvodov je námietka odvolávajúceho sa, že celý postup a konanie správcu dane sú zaťažené zánikom práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane, neopodstatnená. Odvolací orgán dospel k záveru, že správca dane vykonal v rámci daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania úkony, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Zabezpečil aj právo daňového subjektu oboznámiť sa so zistenými skutočnosťami a predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Predložené dôkazy vyhodnotil samostatne, ako aj vo vzájomných súvislostiach. Správca dane svoje rozhodnutie náležite odôvodnil, uviedol ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých rozhodol. Vyjadril sa zároveň ku všetkým skutočnostiam, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo. Odvolací orgán sa stotožnil so závermi správcu dane, že daňový subjekt v rozpore s ustanovením § 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 č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty nezdanil zdaniteľný obchod na základe faktúr č. 20070002/Z až č. 20070007/Z pre odberateľa SONDEX, s.r.o., Prešov za čierne energetické uhlie.

31. Krajský súd zdôraznil, že záväzný právny názor k danej problematike vyslovil Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku č.k. 3Sžf/45/2013 zo dňa 03.06.2013 vo vzťahu k skoršiemu rozhodnutiu žalovaného zo dňa 04.10.2011 v tej istej veci. Uviedol, že ... „, zásadnou právnou skutočnosťou je, že v právnom vzťahu žalobca - SONDEX, s.r.o. išlo o dodanie tovaru bez prepravy a odoslania, bez reálnej fyzickej manipulácie s tovarom. Ide o tzv. traditio longa manu (angl. delivery by long hand), teda vôľové odovzdanie tovaru. Uvedený spôsob odovzdania tovaru a prevod ekonomického

vlastníctva je právne prípustný nielen z hľadiska obchodnoprávneho, ale i z hľadiska daňového, kde je kvalifikovaný terminológiou z rozsudku Súdneho dvora C-254/04 EMAG ako nepohyblivá dodávka. Z rozsudku EMAG však možno na danú právnu vec primerane prevziať iba terminológiu. Senát dospel k záveru, že rozsudok EMAG nie je možné na túto vec aplikovať ako *acte éclairé*, pretože ide daňovú transakciu, ktorá sa zásadne odlišuje tým, že EMAG bola intrakomunitárna dodávka tovaru spojená s nárokom na odpočet DPH, teda daňové subjekty podradzovali nepohyblivé dodávky režimu DPH a uplatňovali nárok na odpočet DPH. Rozsudok EMAG je esenciálne spojený s právnym prostredím intrakomunitárneho dodania tovaru a jeho súvislosťami. V danom prípade však daňový subjekt naopak transakciu kvalifikoval ako daňovo neutrálnu z hľadiska DPH. Daňový subjekt tvrdil, že išlo o extrakomunitárnu dodávku a z tohto dôvodu ju ani nekvalifikoval ako zdaniteľné plnenie a ani neuplatňoval nárok na odpočet dane na vstupe. Pri vyhodnocovaní odovzdania tovaru vo forme nepohyblivej dodávky *traditio longa manu* a nepohyblivej dodávke tovaru sa objektívne nedá vychádzať z fyzického prevzatia tovaru. Miesto dodania tovaru pri tejto forme je vôľovým prvkom zmluvných strán a správca dane nemôže určiť miesto dodania na základe fyzického prevzatia. Preto dopyt správcu dane zo dňa 07.04.2009 č. 724/320/2302/2007-16461/2009/Miho na Železničnú spoločnosť Cargo Slovakia, a.s., či je možné, aby tovar prepravovaný po železnici fyzicky prevzal 1. odberateľ, v danom prípade BHJ, a.s. od Ukrajinca v Užhorode, t.j. na ukrajinskej strane hranice alebo k fyzickému prevzatiu tovaru môže dôjsť až v prekládkovej stanici V. Q.e nesprávny, lebo takýto dôkaz je použiteľný iba pri dodaní tovaru, ktoré má svoj základ vo fyzickom odovzdaní, t.j. podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., ale nie pri nepohyblivej dodávke tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z.z. Z obsahu spisu je zrejmé, že správca dane predmetný problém viackrát konzultoval s finančným riaditeľstvom so žiadosťou o metodické usmernenie. Je tendencia, že daňové orgány z opatrnosti podradia aj takýto typ transakcie právnemu režimu DPH. Senát však konštatuje, že zo zisteného skutkového stavu nie je dôvod na takýto postup“

32. Správny súd uviedol, že z uvedeného je zrejmé, že podľa záväzného právneho názoru najvyššieho súdu boli daňové orgány v ďalšom konaní povinné posudzovať právny vzťah žalobcu a spoločnosti SONDEX, s.r.o. ako dodanie tovaru bez prepravy a odoslania, bez reálnej fyzickej manipulácie s tovarom, ako dodanie tovaru „*traditio longa manu*“ - teda vôľové odovzdanie tovaru, ako nepohyblivú dodávku, pri ktorej sa nedá vychádzať z fyzického prevzatia tovaru a miesto dodania tovaru je vôľovým prvkom zmluvných strán. Správca dane preto nemohol určiť miesto dodania na základe fyzického prevzatia.

33. Z obsahu rozhodnutia aj administratívneho spisu je pritom nepochybné, že žalobca dodávku kvalifikoval ako daňovo neutrálnu z hľadiska DPH, tvrdil že ide o extrakomunitárnu dodávku a z toho dôvodu ju ani nekvalifikoval ako zdaniteľné plnenie. Nebolo preto povinnosťou žalobcu platiť DPH, lebo miesto dodania tovaru nebolo v tuzemsku. V danom prípade sa daňové orgány týmto právnym názorom aj napriek jeho záväznosti (§ 250j ods. 7 O.s.p.) neriadili. V predmetnej veci posudzovali priložené dôkazy formalisticky, bez zreteľa na vôľu oboch zmluvných strán, ktoré svoj obchodnoprávny vzťah podriadili pod ustanovenia Obchodného zákonníka (zákon č. 513/1991 Zb.). Obchodný zákonník v § 272 ods. 1 upravuje, že zmluva vyžaduje pre platnosť písomnú formu iba v prípadoch ustanovených v zákone, alebo ak aspoň jedna strana pri rokovaní o uzavretí zmluvy prejaví vôľu, aby sa zmluva uzavrela v písomnej forme. Podľa prejavov vôle medzi žalobcom ako predávajúcim a SONDEX, s.r.o. ako kupujúcim je zhodný prejav vôle v ústnej forme o nadobudnutí tovaru kupujúcim SONDEX, s.r.o. na území Ukrajiny a správca dane v priebehu konania neprodukoval žiadne iné dôkazy, okrem formálnoprávneho hľadiska, že prejav vôle nezodpovedal reálnemu obchodu. Je zrejmé, že Obchodný zákonník spočíva na princípe neformálnosti zmlúv, ktoré sa môžu v zásade dojednávať aj ústne a dokonca aj konkludentným spôsobom, pričom táto úprava umožňuje pružné uzavretie zmlúv medzi podnikateľmi a zodpovedá aj tendenciám pri medzinárodnej unifikácii obchodného práva.

34. Správny súd poukázal na to, že daňové orgány tak nerešpektovali záväzný právny názor najvyššieho

súdu, v dôsledku čoho vec nesprávne právne posúdili, preto správny súd rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov podľa § 191 ods. 1 písm. c), ods. 3, 4 S.s.p. zrušil a vrátil vec Daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie.

35. Zároveň vyhodnotil námietky žalobcu v procesnoprávnej rovine za dôvodné. Podľa názoru súdu si žalobca nesprávne si vykladá, že vo veci vyrubenia dane prebiehali súbežne dve daňové konania. V zmysle rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/47/2011 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č.k. 3Sžf/45/2013 vykonanie daňovej kontroly bolo nezákonným konaním zo strany daňových orgánov, a preto aj všetky úkony súvisiace s týmto konaním boli nezákonné, vrátane vydaného dodatočného platobného výmeru po opakovanej daňovej kontrole. Zrušením nezákonných rozhodnutí bolo konanie vrátené do vyrubovacieho konania. Ak krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie, išlo o postup v zmysle O.s.p., čo však ale neznamená, že vo veci mal pokračovať v konaní, resp. konať žalovaný. Žalovaný listom vrátil celý spisový materiál prvostupňovému správneho orgánu, pretože je bez akýchkoľvek pochybností, že ak bolo zrušené rozhodnutie žalovaného ako odvolacieho orgánu a správcu dane ako prvostupňového správneho orgánu, nemohol ďalej vo veci konať žalovaný.

36. Vo vzťahu k námietkam týkajúcim sa nedodržania procesných lehôt správny súd poukázal, že lehoty na vydanie rozhodnutí sú procesnými lehotami, ako také nemajú vplyv na zákonnosť rozhodnutí, s uvedenými námietkami sa žalovaný podrobne vysporiadal v preskúmanom rozhodnutí a tieto námietky nie sú dôvodné. Ak bol žalobca toho názoru, že správca dane je nečinný, bol na mieste postup podľa § 250t O.s.p., od 01.07.2016 podľa § 242 a nasl. S.s.p. O trovách konania rozhodol podľa ust. § 167 ods. 1 SSP.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

37. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu podal sťažovateľ ako žalovaný v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Podľa sťažovateľa bol postup daňových orgánov v súlade s platnými právnymi predpismi, a krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Tvrdenie krajského súdu, že žalovaný nerešpektoval právny názor Najvyššieho súdu SR uvedený v rozsudku 3 Sžf/45/2013 považoval za neopodstatnený, pretože daňové orgány dospeli k záverom uvedeným v rozhodnutiach berúc do úvahy aj uvedený právny názor Najvyššieho súdu.

38. Žalovaný a rovnako aj správca dane vychádzali pri určení miesta dodania tovaru medzi BHJ, a. s. ako dodávateľom a SONDEX, s.r.o. ako odberateľom na území SR z kontraktu č. S- 1107 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 (ukrajinský dodávateľ Obchodno-ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť B.). Ak sa teda spoločnosť BHJ, a. s. stala vlastníkom tovaru až potvrdením vývozného dokladu (JCD)), nemohla tovar, ktorý je predmetom dodávky, pred týmto momentom predať, pretože ho nevlastnila. Z obsahu zmluvy č. S-01-107 vyplýva, že preprava tovaru bola dohodnutá pri zmluvnom vzťahu medzi ukrajinským dodávateľom a spoločnosťou BHJ, a. s., a keďže ide o vývoz tovaru deklarovaný predloženým JCD (vývozca ukrajinská spoločnosť a príjemca tovaru spoločnosť BHJ, 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 prijímateľ zásielky (SONDEX, s. r. o.) môže tovar prevziať až v stanici určenia uvedenej v kolónke č. 8 nákladného listu SMGS, t. j. V. na území Slovenska.

39. Z uvedeného je zrejmé, že nasledujúci zmluvný vzťah medzi spoločnosťou BHI, a. s. a SONDEX, s. r. o. (kúpna zmluva č. 07/03/2007) sa uskutočnil bez prepravy ako nepohyblivá dodávka tovaru s miestom dodania v V. (tuzemsko), teda tam, kde sa tovar nachádzal v čase, keď sa jeho dodanie uskutočnilo. Správca dane teda 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. Zdôraznil (z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného je to zrejmé), že správca dane pri určení miesta dodania tovaru nevychádzal z fyzického prevzatia tovaru, resp. neurčoval toto miesto na základe fyzického prevzatia.

40. Z týchto dôvodov považoval tvrdenie Krajského súdu v Prešove, že žalovaný ignoroval právny názor Najvyššieho súdu SR zo dňa 03.06.2014 SP. zn. 3Sžf 45/2013, za neopodstatnené a záver, že nebolo povinnosťou žalobcu platiť daň z pridanej hodnoty, pretože miesto dodania tovaru nebolo v tuzemsku, za nesprávne právne posúdenie. Na podporu toho žalovaný poukázal na závery Krajského súdu v Prešove, ktorý rozsudkom sp. zn. 2S/13/2016 - 60 zo dňa 21. decembra 2016 v konaní v rovnakej veci za iné zdaňovacie obdobie (4. štvrtrok 2007) u tých istých účastníkov konania žalobu zamietol. Z uvedených dôvodov žiadal rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

41. Ku kasačnej sťažnosti sa písomne vyjadril žalobca, mal za to, že zo strany krajského súdu došlo k správne právnemu posúdeniu veci. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/45/2013 v ktorom sa rozhodovalo o identickej veci tých istých účastníkov, ktorá sa týkala iného zdaňovacieho obdobia, v ktorom Najvyšší súd SR jednoznačne konštatoval, že pri vyhodnocovaní odovzdania tovaru vo forme nepohyblivej dodávky sa objektívne nedá vychádzať z fyzického prevzatia tovaru. Miesto dodania tohto tovaru pri tejto forme je vôľovým prvkom zmluvných strán a správca dane nemôže určiť miesto dodania na základe fyzického prevzatia a argumentáciou pripojenými zmluvami. Vzhľadom na uvedené, zastával názor, že predmetná kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

III. Konanie pred kasačným súdom

42. 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 prihladením 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 nie je dôvodná (§ 461 S.s.p.).

43. 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 28.11.2019 (§ 137 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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

(2) 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.

45. Podľa § 6 ods. 1 SSP 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.

46. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH (zákon účinný ku dňu 31.12.2007) predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou,
- b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskych spoločenstiev (ďalej len "členský štát"),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

47. Podľa § 8 ods. 1 a 2 zákona o DPH dodaním tovaru je

a) dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska,

b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy.

(2) Dodaním tovaru je aj prevod vlastníckeho práva k hmotnému majetku za náhradu alebo protihodnotu na základe rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

48. Podľa § 13 ods. 1 a 2 Zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH miestom dodania tovaru,

a) ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b), odseku 2 a § 14,

b) ak je dodanie tovaru spojené s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, je miesto, kde je tovar inštalovaný alebo zmontovaný,

c) ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje,

d) pri dodaní tovaru na palubách lietadiel, lodí a vlakov počas časti osobnej dopravy na území Európskych spoločenstiev je miesto, kde sa osobná doprava začína,

e) pri dodaní plynu cez rozvodný systém zemného plynu obchodníkovi alebo pri dodaní elektriny obchodníkovi je miesto, kde obchodník má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, pre ktorú sa tovar dodáva, alebo ak obchodník nemá také miesto, miestom dodania tovaru je jeho bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava; obchodníkom na účely tohto ustanovenia je zdaniteľná osoba, ktorej hlavnou činnosťou vo vzťahu ku kúpenému plynu alebo k elektrine je ich ďalší predaj a ktorého vlastná spotreba týchto tovarov je zanedbateľná,

f) pri dodaní plynu cez rozvodný systém zemného plynu alebo pri dodaní elektriny inej osobe ako obchodníkovi podľa písmena e) je miesto, kde zákazník skutočne využije a spotrebuje tieto tovary; ak zákazník skutočne nespotrebuje tieto tovary alebo ich časť, považujú sa tieto nespotrebované tovary za využité a spotrebované v mieste, kde má tento zákazník sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, pre ktoré sa tovary dodávajú, alebo ak zákazník nemá také miesto, považujú sa za využité a spotrebované v mieste jeho bydliska alebo v mieste, kde sa obvykle zdržiava.

(2) Ak sa odoslanie alebo preprava tovaru začína na území tretieho štátu, považuje sa za miesto dodania tovaru dovozom (§ 69 ods. 8) a za miesto prípadných ďalších dodaní tohto tovaru členský štát dovozu.

49. Predmetom kasačnej sťažnosti žalovaného bol rozsudok krajského súdu v Prešove č.k. 3S /13/2016-

54 zo dňa 17. februára 2017, ktorým správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 28.01.2016 č. 92927/2016 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov zo dňa 26.10.2015 č.k. 1592651/2015 a vec vrátil daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c/ SSP. Rozhodnutia oboch orgánov verejnej správy súd zrušil z dôvodu toho, že daňové orgány v danej veci nerešpektovali záväzný právny názor Najvyššieho súdu SR pod sp.zn. 3 Sžf/45/2013 zo dňa 03.06.2013 vo vzťahu k skoršiemu rozhodnutiu žalovaného zo dňa 04.10.2011 v tej istej veci.

50. Z obsahu pripojených spisov a to súdneho a administratívneho bolo zistené, že krajský súd v Prešove rozhodol rozsudkom pod č.k. 2 S/47/2011 - 65 zo dňa 03.06.2014 tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného Daňového riaditeľstva SR Banská Bystrica zo dňa 04. októbra 2011 pod č. I/225/12667-101602/2011/990713-R v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu I Prešov zo dňa 13.04.2011 č.724/230/21581/11/Petn. podľa 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Daňový úrad Prešov I rozhodnutím zo dňa 13. apríla 2011 vydal dodatočný platobný výmer podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 Zákona č. 511/1992/Zb. o správe daní a poplatkov a vyrubil platiteľovi dane z pridanej hodnoty - žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2007 v sume 22.956,48 Eur. Vo vzťahu k tomuto rozhodnutiu žalobca podal odvolanie o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím zo dňa 04. októbra 2011 tak, že toto prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Stotožnil sa so správcom dane pri aplikácii ustanovení § 2 ods. 1 písm. a/ , § 13 ods. 1 písm. a/ , c/, § 19 ods. 1, § 69 ods. 1 Zákona o DPH .mal za to, že tvrdenia žalobcu, že z vysvetlenia a vyjadrení, ktoré správcovi dane boli predložené jednoznačne vyplýva, že spoločnosť SONDEX s.r.o. nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník ešte na území Ukrajiny považuje za nepreukázané. V danom prípade došlo k realizácii obchodu ktorého predmetom je dodanie toho istého tovaru medzi troma podnikateľskými subjektami, pričom išlo o dovoz tovaru z tretieho štátu a zároveň sa tovar fyzicky prepravoval od prvého dodávateľa priamo k poslednému odberateľovi, teda išlo o tzv. reťazový obchod, poukázal aj na rozsudok C-245/04/EMAG.

51. Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalovaný, pričom Najvyšší súd SR rozsudkom pod č.k. 3 Sžf/45/2013 zo dňa 03. júna 2014 rozsudok Krajského súdu v Prešove pod č.k. 2 S/47/2011 - 65 zo dňa 15. 02.2013 potvrdil. Najvyšší súd v odôvodnení rozsudku uviedol : „ Najvyšší súd vychádzal zo zistení správcu dane tak, ako sú opísané na s. 8 napadnutého rozhodnutia žalovaného zo dňa 04. októbra 2011 č. I/225/12667-101602/2011/990813-r. „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 BHI, 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 V. 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“. Preskúmaním merita veci senát zistil, že sporným je právny záver správcu dane, uvedený v protokole č. 724/320/15636/2011/BlS zo dňa 21.03.2011, opakovaná kontrola DPH, 2. štvrtrok - 4. štvrtrok 2007, že žalobca ako platiteľ dane porušil ustanovenia zákona o DPH upravujúce dodanie tovaru tým, že predmetné zdaniteľné obchody nezdanil. Senát zistil, že zásadnou právnou skutočnosťou je, že v právnom vzťahu žalobca - SONDEX, s.r.o. išlo o dodanie tovaru bez prepravy a odoslania, bez reálnej fyzickej manipulácie s tovarom. Ide o tzv. traditio longa manu (angl. delivery by long hang), teda vôľové odovzdanie tovaru. Uvedený spôsob odovzdania tovaru a prevod ekonomického vlastníctva je právne prípustný nielen z hľadiska obchodnoprávneho, ale i

z hľadiska daňového, kde je kvalifikovaný terminológiou z rozsudku Súdneho dvora C-254/04 EMAG ako nepohyblivá dodávka. Z rozsudku EMAG však možno na danú právnu vec primerane prevziať iba terminológiu. Senát dospel k záveru, že rozsudok EMAG nie je možné na túto vec aplikovať ako acte éclairé, pretože ide daňovú transakciu, ktorá sa zásadne odlišuje tým, že EMAG bola intrakomunitárna dodávka tovaru spojená s nárokom na odpočet DPH, teda daňové subjekty podraďovali nepohyblivé dodávky režimu DPH a uplatňovali nárok na odpočet DPH. Rozsudok EMAG je esenciálne spojený s právnym prostredím intrakomunitárneho dodania tovaru a jeho súvislosťami. V danom prípade však daňový subjekt naopak transakciu kvalifikoval ako daňovo neutrálnu z hľadiska DPH. Daňový subjekt tvrdil, že išlo o extrakomunitárnu dodávku a z tohto dôvodu ju ani nekvalifikoval ako zdaniteľné plnenie a ani neuplatňoval nárok na odpočet dane na vstupe. Pri vyhodnocovaní odovzdania tovaru vo forme nepohyblivej dodávky traditio longa manu a nepohyblivej dodávke tovaru sa objektívne nedá vychádzať z fyzického prevzatia tovaru. Miesto dodania tovaru pri tejto forme je vôľovým prvkom zmluvných strán a správca dane nemôže určiť miesto dodania na základe fyzického prevzatia. Preto dopyt správcu dane zo dňa 07.04.2009 č. 724/320/2302/2007-16461/2009/Miho na Železničnú spoločnosť Cargo Slovakia, a.s., či je možné, aby tovar prepravovaný po železnici fyzicky prevzal 1. odberateľ, v danom prípade BHJ, a.s. od L. M. L., t.j. na ukrajinskej strane hranice alebo k fyzickému prevzatiu tovaru môže dôjsť až v prekládkovej stanici V. je nesprávny, lebo takýto dôkaz je použiteľný iba pri dodaní tovaru, ktoré má svoj základ vo fyzickom odovzdaní, t.j. podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., ale nie pri nepohyblivej dodávke tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z.z. Z obsahu spisu je zrejme, že správca dane predmetný problém viackrát konzultoval s finančným riaditeľstvom so žiadosťou o metodické usmernenie. Je tendencia, že daňové orgány z opatrnosti podradia aj takýto typ transakcie právnemu režimu DPH. Senát však konštatuje, že zo zisteného skutkového stavu nie je dôvod na takýto postup.“

52. Žalovaný v podanej kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom t.j., že zmluvný vzťah medzi spoločnosťou BHJ, a.s. a žalobcom SONDEX, s.r.o. sa uskutočnil bez prepravy ako nepohyblivá dodávka tovaru s miestom dodania v Maťovciach - tuzemsko, t.j. tam kde sa tovar nachádzal v čase keď sa jeho dodanie uskutočnilo.

53. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom správneho súdu, že v predmetnej veci nebol rešpektovaný predchádzajúci právny názor najvyššieho súdu vyslovený v rozsudku pod č.k. 3 Sžf/45/2013 zo dňa 03.06.2013 vo vzťahu k tej istej veci.

54. Je zrejme, že žalobca dodanie tovaru (nadobudnutého od ukrajinského dodávateľa Obchodno - ťažobná spoločnosť ekonomická oblasť Sajany) spoločnosti SONDEX, s.r.o. považoval za obchodnú transakciu, ktorá nepodlieha 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 zdaniteľné 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.

55. Podľa názoru kasačného súdu sa nemožno striktno 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 v danom prípade nasvedčujú záverom sťažovateľa o vôli zmluvných strán fyzicky dodať tovar spoločnosti SONDEX, s.r.o. v tuzemsku, avšak (aj s poukazom na krajským súdom zmienenú) 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 kasačný súd poukazuje na to, že dokazovanie

daňových orgánov, ktoré zahŕňalo nielen vyššie zmienené listinné dôkazy, ale napr. i výsluch bývalého konateľa odberateľa žalobcu - spoločnosti SONDEX, s.r.o. (Ing. Viliama Sopka) 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 č. 222/2004 Z.z. o DPH, ale nie pri nepohyblivej dodávke tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH.

56. Pokiaľ krajský súd konštatoval, že z ústnych prejavov vôle žalobcu a jeho odberateľa - SONDEX, s.r.o. vyplýva, že k dodaniu tovaru došlo na území Ukrajiny a teda, že nebolo povinnosťou žalobcu platiť daň, takýto záver je podľa názoru kasačného súdu predčasný, nakoľko dokazovanie v naznačenom smere nebolo daňovými orgánmi vykonané. Úlohou daňových orgánov bude preto v ďalšom konaní doplniť dokazovanie predovšetkým s dôrazom na objasnenie prevodu ekonomického vlastníctva k tovaru a následne túto obchodnú transakciu posúdiť aj z hľadiska príslušných ustanovení zákona o DPH.

57. Preto, ak krajský súd dospel k právnomu záveru o potrebe zrušenia preskúmaného rozhodnutia sťažovateľa v spojení s rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci na ďalšie konanie, tento jeho názor považoval aj kasačný súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v konaní o kasačnej sťažnosti. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

58. O náhrade trov kasačného konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalovaný v kasačnom konaní úspech nemal, preto mu právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal. Právo na plnú náhradu trov kasačného konania vzniklo žalobcovi. O výške náhrady trov rozhodne krajský súd v Prešove samostatným uznesením.

59. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný žiadny opravný prostriedok.