

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/45/2013
Identifikačné číslo spisu:	8011200958
Dátum vydania rozhodnutia:	03.06.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:8011200958.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudkýň JUDr. Jany Zemkovej PhD a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: BHJ, a.s., so sídlom v Prešove, Masarykova 16, 080 01 Prešov, IČO: 36 450 936, právne zastúpeného JUDr. Ivom Babjakom, advokátom so sídlom vo Svidníku, Advokátska kancelária Svidník, Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti postupu rozhodnutia žalovaného zo dňa 04. októbra 2011 č. I/225/12667-101602/2011/990813-r, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/47/2011-65 zo dňa 15.02.2013, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/47/2011-65 zo dňa 15.02.2013 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove zrušil rozhodnutie právneho predchodcu žalovaného - Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 04. októbra 2011 č. I/225/12667-101602/2011/990813-r v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu I. Prešov zo dňa 13. apríla 2011 č.: 724/230/21581/11/Petn podľa § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p., pretože v daňovom konaní zistil takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že neboli splnené podmienky na vydanie dodatočného platobného výmeru, pretože išlo o dodatočné vyrubenie DPH za jedno a to isté

zdaňovacie obdobie na základe vykonanej opakovanej daňovej kontroly, pričom k rozdielnemu výsledku dane z pridanej hodnoty oproti pôvodnému konaniu a výsledku vykonanej daňovej kontroly nedošlo. Pri

preskúmaní rozhodnutí správnych orgánov vychádzal súd zo zisteného skutkového stavu veci, ako aj z judikátov NS SR 2 Sžf/2/2012 zo dňa 19. septembra 2012 a 2 Sžf /158/2011 zo dňa 22. augusta 2012, a preto rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie žalovanému. Aj súd je toho názoru, že vzhľadom na závery opakovanej daňovej kontroly, ktorá s poukazom na zistený skutkový stav nedospela k rozdielnemu výsledku pri vyrubení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2007 v rovnakej výške 691 581,-Sk (22 956,48 Eur) ako tomu bolo na základe pôvodnej daňovej kontroly, v rozpore s ustanovením § 44 ods. 6 písm. a) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vydala dodatočný platobný výmer, aj keď správne mala vydať platobný výmer. Žalobu preto podľa § 250j ods.1 O.s.p. zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie. Namietal, že krajský súd nesprávne právne vyhodnotil procesné okolnosti, na základe ktorých správca dane Daňový úrad Prešov (vtedy Daňový úrad Prešov I) vydal dodatočný platobný výmer č. 724/230/21581/11/Petn zo dňa 13.04.2011.

Z dodatku č. 1 k protokolu o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly, ktorý v prílohe prikladá vyplýva, že opakovaná daňová kontrola bola vykonaná po tom, čo odvolací orgán zrušil dodatočný platobný výmer správcu dane č. 724/230/48837/09/Petn zo dňa 19.09.2009, ktorým daňovému subjektu vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za III. štvrtrok 2007 z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a procesných nedostatkov pri postupe správcu dane. Keďže dodatočný platobný výmer správcu dane č. 724/230/48837/09/Petn zo dňa 19.09.2009 (vydaný po riadnej daňovej kontrole) bol

z uvedených dôvodov zrušený, nastala situácia, že daň, resp. rozdiel dane odo dňa právoplatnosti rozhodnutia odvolacieho orgánu už nebol právoplatne vyrubený. Rozdiel dane bol tak právoplatne vyrubený až po opakovanej daňovej kontrole dodatočným platobným výmerom č. 724/230/21581/11/Petn zo dňa 13.04.2011, ktorý spolu s napadnutým rozhodnutím odvolacieho orgánu krajský súd v tomto súdnom konaní zrušil. Oproti daňovému priznaniu je skutočne vyrubený rozdiel dane až dodatočným platobným výmerom č. 724/230/21581/11/Petn zo dňa 13.04.2011.

Krajský súd teda dospel k nesprávnemu záveru o „rovnakosti“ vyrubenia rozdielu dane po riadnej kontrole a po opakovanej kontrole tým, že porovnal rozdiel dane vyrubený dodatočným platobným výmerom č. 724/230/21581/11/Petn zo dňa 13.04.2011 s rozdielom dane vyrubeným dodatočným platobným výmerom č. 724/230/48837/09/Petn zo dňa 19.09.2009, ktorý však odvolací orgán zrušil, teda takto vyrubená daň neexistovala.

Správca dane správne postupoval tak, že po opakovanej daňovej kontrole vydal dodatočný platobný výmer č. 724/230/21581/11/Petn zo dňa 13.04.2011, pretože za vyššie uvedených procesných okolností bol týmto spôsobom rozdiel dane vyrubený oproti daňovému priznaniu.

Žalovaný v zastúpení advokátom navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Vo vyjadrení k odvolaniu zo dňa 12.04.2013 uviedol, že navrhuje, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. V tomto konkrétnom prípade bola vykonaná opakovaná daňová kontrola potom, čo nadriadený orgán zrušil rozhodnutie správcu dane. Keďže podľa § 15b ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v platnom znení sa na opakovanú daňovú kontrolu vzťahujú ustanovenia § 15, potom v zmysle jeho ods. 13 štvrtá veta sa dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu začína vyrubovacie konanie. Toto je zase upravené v ustanoveniach § 44, kde v ods. 6 písm. b) v bodoch 1 až 3 sú stanovené zákonné podmienky, za ktorých je možné vydať dodatočný platobný výmer. Odvolaním a neskôr aj žalobou napadnutý dodatočný platobný výmer č. 724/230/21581/11/ Petn zo dňa 13.4.2011 bol vydaný „podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1“, pričom toto zákonné ustanovenie uvádza, že dodatočný platobný výmer vydá správca dane vtedy, ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane po daňovej kontrole. V konkrétnom prípade sa daň po opakovanej daňovej kontrole neodlišovala od dane po daňovej kontrole (riadnej) a preto správny orgán nedisponoval zákonnou podmienkou na vydanie dodatočného platobného výmeru.

V žalobe poukázal aj na samotnú nezákonnosť vykonania opakovanej daňovej kontroly potom, čo nadriadený orgán zrušil dodatočný platobný výmer po daňovej kontrole. V rozsudku NS SR v odôvodnení rozsudku sp. zn. 8Sžf/15/2012 zo dňa 21.02.2013 uviedol, že „podľa názoru najvyššieho

súdu správca dane, po zrušení dodatočného platobného výmeru, resp. výmerov a po vrátení vecí na ďalšie konanie v prípade riadnej daňovej kontroly, mal pokračovať vo vyrubovacom konaní preverením výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o opravných prostriedkoch a toto vyrubovacie konanie ukončiť vydaním právoplatného platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru. Pokiaľ žalovaný v danom prípade vydal po zrušení dodatočného platobného výmeru pokyn na vykonanie opakovanej daňovej kontroly, tak svojim konaním porušil zákon o správe daní. Správca dane nemohol vykonať opakovanú daňovú kontrolu v zmysle § 15b zákona o správe daní a pokiaľ správca dane vydal na základe tejto opakovanej daňovej kontroly dodatočný platobný výmer možno toto rozhodnutie považovať za nezákonné a rovnako nezákonné je aj žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane“.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a podľa § 250j ods. 3 posledná veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Procesnú vadu, ktorú zistil krajský súd najvyšší súd hodnotí ako systémovú vadu daňového konania, ktorá môže byť odstránená iba metodickým usmernením jednotlivých správcov dane. Po zrušení a vrátení vecí správcovi na ďalšie konanie sa vec vracia do štádia vyrubovacieho konania. Nie je 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.

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 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“.

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. štvrťrok - 4. štvrťrok 2007, že žalobca ako platiteľ dane porušil ustanovenia zákona o DPH upravujúce dodanie tovaru tým, že predmetné zdaniteľné obchody nezdaniť.

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 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 éclairée*, 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 ukrajínca v Užhorode, t.j. na ukrajinskej strane hranice alebo k fyzickému prevzatíu tovaru môže dôjsť až v prekládkovej stanici Maťovce 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 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.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi ako úspešnému účastníkovi vznikol nárok na náhradu trov konania, ktorý nárok uplatnil v žalobe i v odvolaní. Trovy konania však v zmysle § 151 ods. 1, 2 O.s.p. nevyčísľil do 3 pracovných dní od vyhlásenia rozsudku. Najvyšší súd preto podľa § 151 ods. 2 posledná veta O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta O.s.p. v písomnom vyhotovení rozsudku nepriznal žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.