

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/64/2012
Identifikačné číslo spisu:	4011200742
Dátum vydania rozhodnutia:	21.11.2013
Meno a priezvisko:	CSc., JUDr. Eva Babiaková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:4011200742.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: Miba Steeltec, s.r.o., Hlavná 48, Vrábľe, IČO: 36 565 911, zast. Mgr. Oľgou Beláňovou, advokátkou vykonávajúcou advokáciu v mene a na účet spoločnosti BBH advokátska kancelária, s.r.o., Gorkého 3, Bratislava, IČO 36 713 066, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/224/13877-71806/2011/990268-r zo dňa 19. júla 2011, o odvolaní žalobca proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/153/2011 - 80 zo dňa 26. júna 2012, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/153/2011 - 80 zo dňa 26. júna 2012, p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia č. I/224/13877-71806/2011/990268-r zo dňa 19. júla 2011, ktorým žalovaný zmenil platobný výmer Daňového úradu Vrábľe č. 628/230/108-2119/09/Há zo dňa 3. apríla 2009 tak, že o sumu 805,72 € znížil vyrubený rozdiel dane v sume 1049,82 € na sumu 244,10 €.

Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného ohľadne dodania tovaru v rámci ES, ktoré je upravené v § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „zák. o DPH“) a vývozu tovaru do tretej krajiny mimo Spoločenstva (§ 47 zák. o DPH), ktorý daňový subjekt preukazuje colnému úradu, ktorý je oprávnený o tom vydať doklad - JCD, potvrdený výstupnou stanicou, ktorý mal daňový subjekt predložiť správcovi dane pri kontrole a ktorý je jednou z hmotnoprávných podmienok (okrem dokladu o odoslaní alebo preprave tovaru). Žalobca požadovaný doklad JCD mal mať k dispozícii pri uplatnení oslobodenia dodávky od dane, najneskôr do konca šiesteho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil oslobodenie. U žalobcu nešlo o prvý vývoz a prvý prípad vývozu do tretích krajín, pretože pri iných vývozočoch vedel preukázať vývoz tovaru podľa JCD. Úlohou správcu dane alebo daňových orgánov nie

je vyhľadávať dôkazy za daňový subjekt a dokazovať obchodné transakcie daňového subjektu tak, aby zodpovedali zákonu, ale ich úlohou je objasňovať realizované obchodné transakcie daňového subjektu, či zodpovedajú reálnemu plneniu v zmysle národných predpisov príslušného štátu a predpisov EÚ.

Krajský súd dospel k záveru, že žalobca mal pri realizácii svojich dodávok venovať väčšiu pozornosť prepravcom, ktorým odovzdal tovar na prepravu do tretích krajín a vyžadovať od nich doklad o tom, komu tovar na ďalšiu prepravu odovzdali. Pokiaľ žalobca túto povinnosť z akéhokoľvek dôvodu opomenul, musel si byť vedomý svojej zodpovednosti a následkov za porušenie daňových predpisov pri vývoze tovaru mimo krajín ES. Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na rozsudok tunajšieho súdu sp. zn. 2SŽf/17/2010. Záver žalovaného a jeho právne posúdenie považoval krajský súd za súladné s čl. 131 smernice Rady č. 2006/112/ES. Žalobca uvádzal, že tovar bol daný na prepravu dopravcovi v jeho závode na územie tretieho štátu (USA), ale nevedel pri kontrole predložiť písomné colné vyhlásenie o prepustení tohto tovaru do režimu vývoz s potvrdením colného orgánu o výstupe tovaru z územia Európskeho spoločenstva, čo je jednou z hmotnoprávných podmienok na oslobodenie od dane. Je zrejmé, že sa neuskutočnilo colné konanie o vývoze z colného územia Slovenska, keďže žalobca nevedel predložiť jednotné colné vyhlásenie pri prepustení tovaru v colnom režime vývoz. V čase kontroly za kontrolované obdobie mal žalobca k dispozícii len doklad o preprave tovaru a úhrade faktúr, ale nemal k dispozícii platné JCD potvrdené výstupnou colnou správou.

Krajský súd ďalej v súvislosti s poukazom žalobcu na rozsudok tunajšieho súdu sp. zn. 3SŽf/19/2010 uviedol, že aj keď najvyšší súd pripustil možnosť alternatívnych dokladov o vývoze tovaru v daňovom konaní, ich aplikáciu pripustil, ak nehrozí daňový únik, vyhýbanie sa dani alebo zneužitie dane, preukázanie ktorých skutočností zaťažuje daňový subjekt. Tento výklad nemožno chápať zúžene a obchádzať colný zákon a tam upravený režim pri vývoze tovaru. Úlohou daňových orgánov nie je vyhľadávať doklady v prospech kontrolovaného daňového subjektu; táto povinnosť zaťažuje daňový subjekt, ktorý je povinný preukázať materiálnu existenciu daňovo relevantných plnení.

O trovách rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „O. s. p.“) tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Proti predmetnému rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote dňa 4. septembra 2012 odvolanie, v ktorom sa domáhal jeho zmeny tak, že odvolací súd napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší, alternatívne zruší rozsudok prvostupňového súdu a vráti mu vec na ďalšie konanie.

Uviedol, že pokiaľ krajský súd v rozsudku konštatoval, že žalobca predložil čestné vyhlásenie o tvrdení označeného odberateľa podľa uvedených faktúr, tento dôkaz nikdy nebol ani krajskému súdu ako ani žalovanému predložený, a teda krajský súd nemohol vo veci dospieť k správnym skutkovým zisteniam. Zároveň krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď pripustil možnosť predloženia alternatívnych dokladov len vo vzťahu k colným orgánom. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok tunajšieho súdu sp. zn. 3SŽf/11/2012, v zmysle ktorého alternatívne dôkazy na vývoz tovaru sú dôkazy v daňovom konaní a sú alternatívou k JCD.

K podanému odvolaniu sa písomne vyjadril žalovaný tak, že navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť.

Uviedol, že problematiku vývozu tovaru posúdil v súlade so zákonom. Žalobca môže aj alternatívnymi dôkazmi preukázať vývoz tovaru. Tieto však musí predložiť colnému orgánu, ako správcovi hraníc ES, ktorý na náhradnom JCD doklade potvrdí, že tovar opustil územie ES. Žalovaný vyššie uvedené doklady o tom, že tovar vystúpil z územia ES, resp. vstúpil na územie tretej krajiny nepredložil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 O. s. p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 21. novembra 2013 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

Predmetom súdneho prieskumu je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/13877-71806/2011/990268-r zo dňa 19. júla 2011, ktorým zmenil platobný výmer Daňového úradu Vráble č. 628/230/108-2119/09/Há zo dňa 3. apríla 2009 tak, že vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie vo výške 1049,82 € znížil na sumu 244,10 €.

Podľa § 47 ods. 1 zák. o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia na území tretieho štátu.

Podľa § 47 ods. 3 zák. o DPH, odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu podľa odsekov 1 a 2 je platiteľ povinný preukázať písomným colným vyhlásením o prepustení tovaru do colného režimu vývoz, v ktorom je potvrdený colným orgánom výstup tovaru z územia Európskych spoločenstiev, a dokladom o odoslaní alebo preprave tovaru. Platiteľ musí mať k dispozícii písomné colné vyhlásenie o prepustení tovaru do colného režimu vývoz najneskôr do konca šiesteho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil oslobodenie od dane pri vývoze tovaru.

Podľa čl. 131 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej v texte rozsudku len „Smernica“), oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.

Podľa čl. 146 bod 1, písm. a/ Smernice (kapitola 6), členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie: dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva.

Podľa čl. 147 bod 2, pododsek druhý Smernice (kapitola 6), vývoz sa preukazuje faktúrou alebo iným dokladom slúžiacim ako faktúra, ktorý potvrdí colný úrad, ktorým tovar opustil Spoločenstvo.

Podľa čl. 147 bod 2, pododsek tretí Smernice (kapitola 6), každý členský štát zašle Komisii vzorky pečiatok, ktoré používa na potvrdenie uvedené v druhom pododseku. Komisia zašle túto informáciu správcom dane ostatných členských štátov.

Odvolací súd sa stotožňuje s právnym názorom vysloveným krajským súdom v napadnutom rozsudku, nakoľko tento sa podrobne vysporiadal s relevantnými námietkami uvádzanými žalobcom v žalobe a na zdôraznenie jeho správnosti považuje za potrebné doplniť nasledovné:

V § 47 ods. 1 zákona o DPH, sú ustanovené hmotnoprávne podmienky, na základe ktorých sa priznáva oslobodenie od DPH súladne so Smernicou (čl. 146, bod 1, písm. a/ tak, že oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia na území tretieho štátu. Súčasne v § 47 ods. 3 zák. o DPH sú upravené podmienky, za splnenia ktorých daňovému subjektu vzniká právo na oslobodenie od dane. V tomto prípade je nevyhnutnou podmienkou oslobodenia od DPH preukázanie tej skutočnosti, že tovar bol vyvezený mimo územia Spoločenstva, vývoz tovaru mimo územia Spoločenstva je dôvodom na oslobodenie od DPH.

Rovnako zo Smernice (čl. 147, bod 2, druhý pododsek) vyplýva, že vývoz tovaru je potrebné určitým spôsobom preukázať, konkrétne faktúrou alebo iným relevantným dokladom, ktorý potvrdí colný úrad, ktorým tovar opustil Spoločenstvo. Preto ak zákonodarca výslovne v obsahu právnej normy vyjadril, že odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu podľa odsekov 1 a 2 je platiteľ povinný preukázať písomným colným vyhlásením o prepustení tovaru do colného režimu vývoz, v ktorom je potvrdený colným orgánom výstup tovaru z územia Európskych spoločenstiev, tzv. dôkaz o vývoze, platiteľ musí mať k dispozícii písomné colné vyhlásenie o prepustení tovaru do colného režimu vývoz, ktorú požiadavku nemožno považovať za rozpornú so Smernicou. Výnimočne môžu nastať

okolnosti, keď platiteľ nemôže predložiť požadovaný JCD formulár, avšak, v takom prípade musí predložiť iný dôkaz o vývoze tovaru a tým nad všetku pochybnosť preukázať, že došlo k naplneniu hmotnoprávnej podmienky oslobodenia od DPH pri vývoze tovaru, t. j. k samotnému vývozu tovaru, pričom skutočnosť, že tovar bol skutočne vyvezený sa v súlade s komunitárnym právom preukazuje dokladom, na ktorom prepustenie z colného režimu potvrdzuje štátom poverená autorita - príslušný colný orgán. Žalobca sa domáhal uznania aj alternatívnych dokladov, ale žiadne relevantné doklady, ktorými by bolo možné potvrdiť vývoz tovaru z územia Spoločenstva nepredložil.

Požadovanie predloženia dôkazu o vývoze zo strany správnych orgánov nemôže byť považované za formalizmus, ktorý je v rozpore so zásadami daňového konania, prípadne ide nad rámec Smernice, nakoľko porušenie týchto žalobcom označovaných „formálnych“ požiadaviek je prekážkou poskytnutia dostatočného dôkazu, že materiálne požiadavky na oslobodenie od dane boli splnené. Požiadavka, aby boli doklady dokazujúce vývoz potvrdené výstupným colným úradom vyplýva tak zo Smernice ako aj zo zák. o DPH. V celom priebehu konania žalobca nepredložil, požadované doklady, a to ani v dodatočnej lehote. Na nariadenom pojednávaní zástupkyňa žalobcu uviedla, že požiadavka poskytnutia dokladov preukazujúcich vývoz tovaru z územia Spoločenstva by narušila obchodné vzťahy s odberateľmi.

Odvolací súd súhlasí s námietkami žalobcu týkajúcimi sa rozsudku ESD č. C-146/05 „Albert Colleé“ a jeho aktuálnosti v súvislosti s prijatím Smernice, a za určitých okolností aj s jeho aplikovateľnosťou na prípady obdobné ako je tento.

Avšak, je plne v súlade s týmto rozsudkom postup správnych orgánov v danom prípade, pretože rozsudok ESD vychádza z predpokladu, že predloženie určitého konkrétneho formálneho dôkazu môže byť opomenuté, pokiaľ platiteľ iným relevantným spôsobom preukáže, že skutočne došlo k naplneniu hmotnoprávnych podmienok pre oslobodenie od DPH.

V prejednávanej veci preskúmaný rozsudok krajského súdu, ktorý sa cítil byť viazaný rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/17/2010 zo dňa 18. mája 2011, nie je v rozpore so zákonom. Rozsudok vychádza zo skutkových zistení, ktoré tu boli v čase vydania rozhodnutia žalovaného, a to vo vzťahu k právnomu posúdeniu oslobodenia od DPH pri vývoze do tretích krajín, čo krajský súd náležite odôvodnil už vo svojom rozsudku 11S/117/2009-90 zo dňa 16. februára 2010 a čo najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 2Sžf/17/2010 uznal ako vecne správne. V prejednávanej veci preto odvolací súd nezistil dôvod odlišne posudzovať vecnú správnosť právneho posúdenia veci v časti týkajúcej sa vývozu do tretích krajín.

Najvyšší súd Slovenskej republiky stotožnil s rozhodnutím Krajského súdu v Nitre a nepovažoval námietky žalobcu za dôvodné, keď dospel k záveru, že postup žalovaného a napadnuté rozhodnutie je v súlade so zákonom, a preto napadnutý rozsudok podľa § 219 ods. 1 a 2 O. s. p. ako správny potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. a § 250k ods. 1 O. s. p. tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keďže žalobca úspešný nebol a žalovanému v takomto konaní náhrada trov konania neprináleží.

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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.