



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Jaroslavy Fúrovej v právnej veci žalobcu: **M., s.r.o., so sídlom H.**, zastúpený *advokátkou Mgr. O.O.*, Advokátska kancelária, B.B., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/224/10916-73526/2009/990268-r zo dňa 23. júla 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/108/2009-95 zo dňa 16. februára 2010, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/108/2009-95 zo dňa 16. februára 2010 **potvrďuje**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného uvedené v záhlaví tohto rozsudku a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd zo správneho spisu mal preukázané, že žalovaný správny orgán rozhodnutím č. I/224/10916-73526/2009/990268-r zo dňa 23. júla 2009, (rozhodnutie napadnuté žalobou) zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Vráble č. 628/230/108-2112/09/Há zo dňa 3.4.2009, ktorým bol žalobcovi vyrubený podľa § 44 ods. 6, písm. b/, bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2007 v sume 14.125,17 €, z dôvodu porušenia § 47 ods. 1 a 3 v nadväznosti na § 8, § 19 ods. 2, § 69 ods. 3, § 15 ods. 8, písm. b/ a § 49 ods. 7, písm. a/ a c/ zákona č. 224/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, keď dodal tovar do tretej krajiny a nepreukázal jednotným colným vyhlásením jeho oslobodenie od dane, keď nepriznal daň zo služby dodanej zahraničnou osobou, keď odpočítal daň z prenájmu osobného automobilu a keď odpočítal daň zo služieb, ktoré použil na účely pohostenia a zábavy. Krajský súd zistil, že žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutia žalovaného v dvoch bodoch z dôvodov nesprávneho právneho názoru. Namietal, že žalovaný v súvislosti s jednotným colným vyhlásením nespochybnil uskutočnenie vývozu tovaru do tretej krajiny, keď správca dane túto

skutkovú okolnosť preveril miestnym zisťovaním, preto nesúhlasil s tým, že ak je takýto vývoz do tretej krajiny preukázaný, že by mal predložiť ešte aj požadované JCD o výstupe potvrdené colným úradom s poukazom na článok 131, 146 Smernice 2006/112/EC o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. V prípade ďalšieho odmietnutia uplatnenia práva na odpočítanie dane pri aplikácii prenosu daňovej povinnosti v súvislosti s prijatou službou od dodávateľa zo zahraničia namieta, že pri službách dodaných do zahraničia zákon o DPH prenáša povinnosť platiť daň na príjemcu služby a formálnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu tejto dane príjemcom služby je podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH uvedenie dane v záznamoch, čo bolo splnené, avšak správca dane toto neuznal, keďže vznikla v období, v ktorom daň platiteľ uviedol v záznamoch a nie za obdobie, za ktoré daňový subjekt dodatočne uvedie daň do záznamov.

Krajský súd, pokiaľ išlo o prvý bod žalobnej námietky, sa stotožnil so skutkovým zistením a právnym záverom žalovaného správneho orgánu, pretože vec posúdil v súlade s platným článkom 131 Smernice č. 2006/112/ES v spojitosti s § 47 ods. 1, 2 zákona o DPH platného v čase posudzovanej veci. Aj podľa názoru krajského súdu neobstojí argumentácia žalobcu, že colné orgány akceptujú alternatívny doklad preukazujúci vývoz dodaného tovaru do tretej krajiny, keďže daňové konanie je špecifické administratívne konanie upravené procesným predpisom, a to zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a hmotnoprávnym predpisom – zákon o dani z pridanej hodnoty, ktorý jasne formuluje vecné podmienky pri oslobodení dane v súvislosti s vývozom tovarov do tretích štátov. Konštatoval, že z ustanovenia § 47 ods. 1, 3 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že odoslanie alebo preprava tovaru do tretieho štátu podlieha oslobodeniu od dane len vtedy, ak sú preukázané obe podmienky súčasne, čo je v súlade i s čl. 131 Smernice. Konštatoval, že z predložených dokladov, teda faktúr, jednoznačne vyplýva, čo potvrdil i Colný úrad v Trenčíne oznámením správcovi dane, že sa uskutočnilo colné konanie o vývoze z colného územia Slovenska, avšak žalobca nevedel predložiť pri kontrole jednotné colné vyhlásenie pri prepustení tovaru v colnom režime vývoz; dokazovaním bolo preukázané nad akúkoľvek pochybnosť, že žalobca v čase kontroly za kontrolované daňové obdobie mal k dispozícii iba doklad o preprave tovaru a úhrade faktúr, ale nemal k dispozícii platné JCD potvrdené jednotnou výstupnou colnou správou a uplatnil si v daňovom priznaní nárok na oslobodený vývoz tovaru, ktorým konaním porušil zákon, keďže svoje právo daňového subjektu ako platiteľa DPH realizoval v rozpore s § 47 ods. 3 zákona o DPH, platného v zdaňovacom období. Krajský súd považoval za správny právny záver oboch daňových orgánov, že dodanie tovaru do USA podľa faktúr špecifikovaných v rozhodnutí treba považovať za dodanie tovaru podľa § 8 zákona o DPH v spojitosti § 13 ods. 1 zákona o DPH, že v danom prípade miesto dodania tovaru je územie Slovenskej republiky, na základe čoho žalobcovi ako daňovému subjektu nevznikol nárok na uplatnenie odpočtu DPH z dôvodu oslobodenia podľa § 47 ods. 3 zákona o DPH. Mal za to, že žalobca napadnutým rozhodnutím nemohol byť poškodený na svojich právach, keď správca dane neuznal žalobcom uplatnený odpočet DPH a za dodaný tovar v sume 67.828.--Sk k celkovej dani zo zdaniteľných obchodov na riadku 02 daňového priznania pripočítal (dorubil mu rozdiel dane za júl 2007). Uviedol, že pokiaľ žalobca poukázal na šiestu Smernicu Rady č. 77/388/EHS, zhodne ako žalovaný považoval za potrebné uviesť, že dňom 1.1.2007 nadobudla účinnosť Smernica Rady č. 2006/112/ES z 28.11.2006, ktorá nahradila Šiestu Smernicu Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá, súhlasne s tvrdením žalovaného, je záväzná, pre každý členský štát, pokiaľ ide o dosiahnutie výsledku, ale voľba formy alebo metód na dosiahnutie výsledku je ponechaná na vnútroštátne orgány, a zákon o DPH č. 222/2004 Z. z. je vypracovaný v súlade s touto Smernicou (a do 31.12.2006 bol v súlade so Šiestou Smernicou).

Krajský súd nesúhlasil aj s druhou námietkou žalobcu. Konštatoval, že postup žalovaného a správcu dane bol v súlade so zákonom, ako aj so Smernicou platnou v čase kontrolovaného zdaniteľného obdobia, keďže z § 51 ods. 1, písm. b/ zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za ktorých si platiteľ dane môže uplatniť právo na odpočítanie dane, ak ide o službu podľa § 15 ods. 8, písm. b/ zákona o DPH, z uvedeného ustanovenia vyplýva, že miesto dodania služby sa bude určovať podľa § 15 ods. 8 a nie je sporné, že uvedená švajčiarska spoločnosť je osobou v rámci ES a služba bola dodaná žalobcovi ako zdaniteľnej osobe v tuzemsku a preto miesto dodania tejto služby bude tiež v tuzemsku, preto žalobca bol povinný túto službu zdaňiť podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH,

pretože išlo o službu vymedzenú v § 15 ods. 8, s poukazom na to, že z hľadiska správnej aplikácie dane na služby vždy treba vychádzať z konkrétneho druhu poskytovanej služby. Krajský súd sa stotožnil so záverom daňového orgánu, aj keď žalobca predmetnú službu podľa uvedenej faktúry od zahraničného dodávateľa uviedol do záznamu o DPH podľa § 70 počas kontroly, nebolo možné mu uznať právo na odpočítanie dane počas kontroly za kontrolované daňové obdobie, pretože žalobca ako platiteľ dane nespĺňal podmienky podľa § 51 ods. 1, písm. b/ v spojení s § 49 ods. 2, písm. b/, t.j. že tento záznam neurobil v čase, keď mal faktúru od dodávateľa, kedy si mohol uplatniť právo na odpočítanie dane. Nepovažoval za správny názor žalobcu, že správca dane svojím postupom vytvoril absurdnú situáciu a ak by postupoval podľa jeho výkladu, došlo by k zdaneniu dvakrát. Aj podľa názoru krajského súdu zhodne s názorom žalovaného uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa tejto faktúry je možné uplatniť až po kontrole v zmysle citovaných ustanovení, pretože z ust. § 51 ods. 2 zákona o DPH vyplýva, že platiteľ dane si môže uplatniť odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ v zdaňovacom období, v ktorom daň uviedol do záznamu podľa § 70, pričom zákon nepripúšťa uvedenie predmetnej dane do záznamu so spätnými účinkami tak, ako si to vysvetľuje žalobca. Krajský súd poukázal na to, že úlohou daňových orgánov v daňovom konaní nie je vykonávať rekonštrukciu účtovnej evidencie daňovníka a taktiež správca dane nemá povinnosť umožniť daňovníkovi rekonštrukciu vykonať a vyhotoviť novú evidenciu alebo doplniť neúplnú evidenciu podľa dokladov so zreteľom na čiastkové kontrolné zistenia, ako aj nie je povinnosťou daňových orgánov pri kontrole vyhľadávať dôkazy, ktoré by mohli nasvedčovať v prospech daňového subjektu alebo že by mal čakať na dôkazy, ktoré si daňovník dodatočne zabezpečí. Uviedol, že v daňovom konaní platí procesná zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada prejednávacia, ako aj, že s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní žalobca mal povinnosť preukázať relevantnými listinami skutočnosti osvedčené v podanom daňovom priznaní a na druhej strane žalovaný mal právo si preveriť predložené dôkazy, ale aj povinnosť zabezpečiť si dôkazy pre svoje rozhodnutie, najmä ak účastníkovi daňového konania ukladal povinnosť, spočívajúcu v dorubení rozdielu dane. K argumentácii žalobcu odkazujúcej na rozhodnutia ESD i krajský súd zastával názor, že závery citovaných rozhodnutí nie je možné aplikovať na prejednanú vec, pretože riešia inú problematiku ako je sporná medzi účastníkmi konania, resp. v inom časovom období. Neprihliadol ani na námietku žalobcu, pokiaľ ide o výklad § 47 zákona o DPH v spojitosti s metodickým pokynom DR SR k vývozu tovaru a služieb vypracovaného pre daňové orgány v súvislosti s uplatňovaním daní z pridanej hodnoty podľa tohto ustanovenia, nakoľko ide o právny predpis nižšej právnej účinnosti a zákon má vždy prednosť pred interným predpisom správneho orgánu.

Krajský súd dospel k záveru, že daňové orgány v danom prípade riadne zistili skutkový stav veci a stotožnil sa s ich právnymi závermi.

Krajský súd žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú a žalobcovi ako neúspešnému účastníkovi nepriznal náhradu trov konania podľa § 250k ods. 1 O.s.p..

Proti rozsudku Krajského súdu v Nitre podal včas odvolanie žalobca. Žiadal napadnutý rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne žiadal napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Vytýkal súdu prvého stupňa, že sa plne stotožnil so skutkovou ako aj právnou argumentáciou žalovaného. Namietal, že nesprávne právne posúdil vec a vôbec neprihliadol na jeho argumentáciu, ako aj, že postupoval v rozpore so Smernicou Rady č. 2006/112/ES, ako aj s rozhodnutiami ES, na ktoré poukazoval v priebehu celého konania.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu poukázal na to, že žalobca v odvolaní v podstate uvádza tie isté dôvody, ako v žalobe, ku ktorým sa podrobne vyjadril vo vyjadrení k žalobe, na ktoré v celosti poukazuje. Odvolací návrh nepodal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu odvolacích dôvodov

bez nariadenia pojednávania (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s §§ 211 a nasl. a v spojení s § 250ja ods. 2 veta prvá) a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým rozhodnutím správca dane žalobcovi vyrubil podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1, zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2007, a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Odvolací súd dáva do pozornosti, že predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný správny orgán rozhodoval s konečnou platnosťou o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2007.

V tomto štádiu konania medzi účastníkmi ostali sporné otázky, či správne orgány oboch stupňov správne postupovali pri aplikácii ust. § 47 ods. 3 zákona o DPH v súvislosti s nepredložením písomného colného vyhlásenia o prepustení tovaru do colného režimu vývoz a pri aplikácii ust. § 51 ods. 2 zákona o DPH v súvislosti pre uplatnenie odpočtu dane daňovým subjektom.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p., v správnom súdnictve preskúmvajú súde na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Pre súd je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia; súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá, ods. 3 O.s.p.).

Podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku ustanovujúcej správne súdnictvo súd pri preskúmvaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu preskúmvava zákonnosť rozhodnutia a postupu nielen so zreteľom na hmotné právo, ale posudzuje zákonnosť rozhodnutia a postupu aj vzhľadom k tomu, či správny orgán postupoval v konaní v súlade s procesnými predpismi a v rámci súdneho prieskumu prihliada k tým procesným vadám, ktoré by mohli mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia.

Podľa § 44 ods. 1, 4, 6, písm. b/ bod 1 v spojení s § 105 zákona o správe daní vo vyrubovacom konaní určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

O určenom základe dane a vyrubenej dani vyzoomie správca dane daňový subjekt platobným výmerom, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný predpis inak. Rovnako správca dane platobným výmerom vyzoomie daňový subjekt o určenej dani podľa pomôcok a určenej dani dohodou, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný zákon inak.

Ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcem dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Odvolačný súd z predloženého spisu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spisový materiál zistil, že Daňový úrad Vráble vydal dňa 3.4.2009 dodatočný platobný výmer č. 628/230/108-2112/09/Há, ktorým podľa § 44 ods. 6, písm. b/, bod 1, zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2007 v sume 14.125,17 €, z dôvodu porušenia § 47 ods. 1 a 3 v nadväznosti na § 8, 19 ods. 2, v nadväznosti na § 69 ods. 3, v nadväznosti na § 15 ods. 8, písm. b/ a § 49 ods. 7, písm. a/ a c/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, keď dodal tovar do tretej krajiny a nepreukázal jednotným colným vyhlásením jeho oslobodenie od dane, keď nepriznal daň zo služby dodanej zahraničnou osobou, keď odpočítal daň z prenájmu osobného automobilu a keď odpočítal daň zo služby, ktoré použil na účely pohostenia a zábavy; na základe odvolania žalobcu proti uvedenému platobnému výmeru správcu dane žalovaný správny orgán ako odvolací napadnutý dodatočný platobný výmer správcu dane potvrdil. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že odvolacie námietky žalobcu považoval za nedôvodné. Pokiaľ žalobca namieta nesprávny postup správcu dane v súvislosti s nepredložením požadovaného JCD v rozpore s § 47 ods. 1, 3 zákona o DPH, Smernicou č. 2006/112/ES a s poukazom na rozsudok Európskeho súdneho dvoru č. C-146/05 „Albert Colleé“, konštatoval, že správca dane postupoval v súlade so zákonom o DPH, pretože § 47 ods. 3 tohto zákona stanovuje, čím musí platiteľ preukázať vývoz tovaru a skutočnosť, že platiteľ nepredložil potrebné JCD nie je opomenutie určitej formality, ale z hľadiska zákona o DPH je to považované za zásadný nedostatok pri preukazovaní vývozu, pričom uviedol, že rovnako kontrolou Colného úradu Trenčín bolo zistené, že vývoz tovaru nebol preukázaný písomným colným vyhlásením potvrdený colným orgánom výstupu, ale iba alternatívnym dôkazom; postup správcu dane v danom prípade nepovažoval ani v rozpore s uvedenou Smernicou, pretože Smernica v článku 131 hovorí, že 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, a súčasne postup správcu dane nepovažoval ani v rozpore s uvedeným rozhodnutím ESD, pretože tento rozsudok rieši problematiku v rámci ES a preto nemožno ho analogicky použiť v danom prípade. K odvolacej námietke žalobcu, ktorou nesúhlasil s postupom správcu dane, keď mu neuznal právo na odpočítanie dane z faktúry vystavenej švajčiarskou spoločnosťou za poskytnuté služby a to z dôvodu, že daňový subjekt nesplnil podmienku uplatnenia práva na dopočítanie dane stanovenu v § 51 ods. 2, písm. b/ zákona o DPH, keď v kontrolovanom zdaňovacom období predmetnú službu a daň z nej vyplývajúcu neuviedol ani do záznamov podľa § 70 zákona o DPH a ani do daňového priznania. Pokiaľ žalobca poukazyval na články 178, 194 až 197 a 199 Smernice a odvolával sa na rozsudok ESD C-90/02 zo dňa 1.4.2004 žalovaný konštatoval, že Smernica č. 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane nadobudla účinnosť od 1.1.2007 a je záväzná pre každý členský štát, pokiaľ ide o dosiahnutie výsledku, ale voľba formy alebo metód na dosiahnutie výsledku ponecháva na vnútorné orgány a zákon, ktorým sa Slovenská republika riadi v oblasti dane z pridanej hodnoty je zákon č. 222/2004 Z. z., ktorý v § 51 ods. 1, písm. b/ striktno stanovuje, že právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70 a podľa § 51 ods. 2 platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2, písm. b/ v zdaňovacom období, v ktorom daň uviedol v záznamoch podľa § 70, a preto ak v príslušnom zdaňovacom období nie je splnená podmienka zaevidovania dane v záznamoch, ktorá podmienka zo strany daňového subjektu splnená nebola, správca dane odpočítanie dane nemohol zohľadniť, s poukazom na to, že skutočnosť, že správca dane poskytnutú službu zdanil, ale neuznal odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia podmienky zaevidovania dane v záznamoch, neznamenať že mu uprel právo odpočítat daň z predmetnej faktúry, keďže daňový subjekt si môže uplatniť odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom uvedie príslušnú daň do záznamov DPH. K rozhodnutiu ESD C-90/02 žalovaný uviedol, že rozsudok ESD je z roku 2004 a vzhľadom na novú právnu úpravu zákonom č. 651 z 26.10.2004, ktorým sa menil a dopĺňal zákon č. 222/2004 Z. z. v znení zákona č. 350/2004 Z. z. odvolávanie sa daňového subjektu na uvedený rozsudok ESD je právne irelevantné, pretože novela zákona platná od 1.1.2005 zmenila pôvodné znenie § 51 ods. 1, písm. b/ tak, že sa slová „má faktúru od dodávateľa“ nahradila slovami „je daň uvedená v záznamoch § 70“. Žalovaný správny orgán považoval postup správcu dane v súlade so zákonom aj pokiaľ žalobca namieta, že počas daňovej

kontroly od neho nevyžiadal doplnené záznamy, čím ho obral o jeho práva uvedené v § 2 ods. 1 zákona o správe daní, pretože evidencia doložená daňovým subjektom by nezmenila nič na skutočnosti, že správca dane by nemohol uznať odpočítanie dane.

Odvolací súd súčasne zistil, že správca dane u žalobcu vykonal daňovú kontrolu na základe oznámenia Colného úradu Trenčín, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 628/320/1170/2009/Mat zo dňa 10.3.2009. Daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca ako daňový subjekt v súvislosti s výkonom činností v kontrolovanom zdaňovacom období január až december 2007 vystavil faktúry za dodávky tovarov pre odberateľov v USA a uplatnil si podľa § 47 zákona o DPH oslobodenie od dane, správca dane mu právo na oslobodenie dane nepriznal, pretože žalobca k predloženým faktúram za dodávky tovarov do tretích krajín požadované doklady a to písomné colné vyhlásenie o prepustení tovaru z územia colného režimu vývoz, v ktorom je potvrdený colným orgánom výstup tovaru z územia Európskeho spoločenstva, nevedel doložiť a nepredložil ich vôbec. Ďalej daňovou kontrolou bolo zistené, že švajčiarska spoločnosť R.R., C.C. vystavila pre žalobcu dňa 10.7.2007 faktúry za poskytnutú službu (poradenstvo); žalobca ako daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období predmetnú službu a daň z nej vyplývajúcu neuviedol ani do záznamov podľa § 70 zákona o DPH ani do daňového priznania; správca dane uvedenú službu zdaniť, s ktorým postupom žalobca súhlasil a nenamietal voči tomuto zisteniu správca dane; správca dane však neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z uvedenej faktúry z dôvodu nesplnenia podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 2, písm. b/ zákona o DPH, keďže v kontrolovanom zdaňovacom období predmetnú službu a daň z nej vyplývajúcu žalobca neuviedol do záznamov podľa § 70 zákona o DPH a ani do daňového priznania; žalobca už počas daňovej kontroly akceptoval zistenia správca dane ohľadom vzniku daňovej povinnosti a túto daň doplnil do svojich záznamov a tieto predložil spolu s odvolaním proti dodatočnému platobnému výmeru správca dane.

Podľa článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa § 47 ods. 1 a 3 zákona o DPH platného do 31.12.2007 oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia na území tretieho štátu.

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 § 51 ods. 1, písm. a/ až d/, ods. 2 zákona o DPH platného do 31.12.2007 **právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť**, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, **b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70**, c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru, d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo d) v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, alebo v prvom zdaňovacom období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo d); ak platiteľ do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo d), vykoná odpočítanie dane

v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo d). **Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) v zdaňovacom období, v ktorom daň uviedol v záznamoch podľa § 70.**

Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. b/ zákona o DPH platného do 31.12.2007 právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň ním uplatnená zo služieb a z tovarov dodaných s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 a ním uplatnená z tovaru, pri ktorom je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 7 a 9.

Podľa § 70 ods. 1 zákona o DPH platného do 31.12.2007 platiteľ je povinný viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách; osobitne vedie záznamy o dodaní tovarov a služieb do iného členského štátu, o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, o prijatí služieb z iného členského štátu a o dovoze tovaru. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Na účely odpočítania dane vedie platiteľ záznamy v členení na tovary a služby s možnosťou odpočítania dane, bez možnosti odpočítania dane a s možnosťou pomerného odpočítania dane. Platiteľ vedie záznamy aj o platbách prijatých pred dodaním tovarov a služieb a o platbách poskytnutých pred dodaním tovarov a služieb.

Odvolačný súd v danej veci dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správne orgány oboch stupňov v danom prípade postupovali a rozhodli v súlade so zákonom o dani z pridanej hodnoty platného v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia v spojení s ustanoveniami zákona o správe daní, pretože na základe výsledkov daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január až december 2007 a vykonaného dokazovania bolo preukázané, že žalobca ku kontrole nepredložil relevantné doklady preukazujúce vznik oprávnenia na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty za tovar vyvezený do tretej krajiny a súčasne nesplnil podmienky zákonom predpokladané na uplatnenie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty v tom istom zdaňovacom období ako mu vznikla daňová povinnosť v súvislosti s predloženými faktúrami od švajčiarskej spoločnosti za poskytnuté služby, čím žalobca porušil § 47 ods. 3 zákona o DPH a § 70 zákona o DPH, z čoho vyplynul dodatočný predpis dane z pridanej hodnoty na základe dodatočného platobného výmeru zo dňa 3.4.2009.

Žalobca v odvolaní ako aj v žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu rozhodnutia žalovaného správneho orgánu namietal nesprávny postup správcu dane ako aj žalovaného v súvislosti s nepredložením požadovaného JCD v rozpore s § 47 ods. 1, 3 zákona o DPH, Smernicou č. 2006/112/ES a s poukazom na rozsudok Európskeho súdneho dvoru č. C-146/05 „Albert Collé“. Odvolačný súd zhodne s názorom súdu prvého stupňa nepovažoval uvedenú námietku za dôvodnú.

Zákonodarca v právnej norme ustanovenej v § 47 ods. 1 zákona o DPH platného v kontrolovanom zdaňovacom období ustanovil hmotnoprávne podmienky, na základe ktorých priznáva oslobodenie od dane z pridanej hodnoty 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 právnej norme ustanovenej v § 47 ods. 3 stanovil ďalšie podmienky, za splnenia ktorých daňovému subjektu vzniká právo na oslobodenie od dane. Pokiaľ zákonodarca priamo v skutkovej podstate právnej normy priamo ustanovuje, 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, 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, potom predpokladom vzniku práva na oslobodenie od dane je splnenie si povinnosti platiteľom dane predložením písomného colného vyhlásenia o prepustení tovaru do colného režimu vývoz, v ktorom je potvrdený colným orgánom výstup tovaru z územia Európskych spoločností, a dokladu o odoslaní alebo preprave tovaru.

Z výsledkov vykonaného dokazovania v danej veci vyplýva, že žalobca správcovi dane nevedel predmetný doklad predložiť a v priebehu daňovej kontroly a ani dodatočne v priebehu daňového konania požadovaný doklad nepredložil, v dôsledku čoho správne orgány oboch stupňov postupovali v súlade so zákonom, keď mu nepriznali právo na oslobodenie od dane. Správny bol preto záver súdu prvého stupňa, keď považoval žalobnú námietku žalobcu v prvom bode za nedôvodnú a to aj pokiaľ žalobca poukazoval na právnu úpravu v zmysle Smernice č. 2006/112/ES a na rozsudok Európskeho súdneho dvoru č. C-146/05 „Albert Collé“, pretože z článku 131 uvedenej Smernice vyplýva, že oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločnosti a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú, a preto pokiaľ zákonodarca v § 47 ods. 3 zákona o DPH ustanovil podmienky, za splnenia ktorých vznikne právo na oslobodenie dane, tak uvedenú právnu úpravu členského štátu nemožno považovať za rozpornú so Smernicou a súčasne aj podľa názoru odvolacieho súdu nie je možné považovať postup správnych orgánov oboch stupňov v rozpore s uvedeným rozhodnutím ESD, pretože tento rozsudok rieši problematiku v rámci ES a preto nemožno ho analogicky použiť v danom prípade.

Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane ako aj žalovaný správny orgán postupovali nesprávne, keď mu nepriznali právo na uplatnenie práva odpočtu dane v druhom bode žalobných námietok, odvolací súd taktiež dospel k záveru, že súd prvého stupňa sa uvedenou námietkou náležite zaoberal a dospel k správne právnemu názoru. Z výsledkov dokazovania v danej veci vyplýva, že daňovou kontrolou bolo zistené, že švajčiarska spoločnosť R.R., C.C. vystavila pre žalobcu dňa 10.7.2007 faktúry za poskytnutú službu, pričom žalobca ako daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období predmetnú službu a daň z nej vyplývajúcu neuviedol ani do záznamov podľa § 70 zákona o DPH ani do daňového priznania, z ktorých dôvodov správca dane uvedenú službu zdaniť, ktorú skutočnosť žalobca ani nenamietal, avšak namietal neuznanie mu práva na odpočítanie dane z uvedenej faktúry správcovi dane. Z právnej úpravy ustanovenej v § 51 ods. 1, písm. b/ zákona o DPH vyplýva, že právo na odpočítanie dane podľa § 49 si môže platiteľ dane uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70 a podľa § 51 ods. 2 platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2, písm. b/ v zdaňovacom období, v ktorom daň uviedol v záznamoch podľa § 70, a preto ak v príslušnom zdaňovacom období nie je splnená podmienka zaevidovania dane v záznamoch, ktorá podmienka zo strany daňového subjektu splnená nebola, správne orgány oboch stupňov správne postupovali, keď odpočítanie dane nezohľadnili. Postup daňových orgánov namietaný žalobcom nemožno považovať ani za nesúladný s uvedenou Smernicou, pretože Smernica v článku 178 písm. f/ upravuje, že zdaniteľná osoba, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane, ak sa od nej žiada, aby zaplatila DPH ako odberateľ alebo nadobúdateľ v prípade uplatnenia článkov 194 až 197 a 199, musí splniť náležitosti stanovené každým členským štátom, ktoré sú pre Slovenskú republiku ustanovené v zákone o DPH č. 222/2004 Z. z., ktorý v ustanovení § 51 ustanovuje vecné a časové podmienky na odpočítanie dane. A pokiaľ žalobca poukazoval na rozhodnutie ESD C-90/02 odvolací súd sa tiež stotožňuje s názorom žalovaného, že v danej veci nie je možné postupovať v zmysle záverov tohto rozsudku. Uvedený rozsudok ESD je z roku 2004 a vzhľadom na novú právnu úpravu zákonom č. 651 z 26.10.2004, ktorým sa menil a dopĺňal zákon č. 222/2004 Z. z. v znení zákona č. 350/2004 Z.z. novela zákona platná od 1.1.2005 zmenila právne podmienky na uplatnenie práva na odpočet dane a nová právna úprava je v súlade so Smernicou účinnou od 1.1.2007.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd v danom prípade dospel k záveru, že správca dane vykonal dokazovanie v dostatočnom rozsahu, náležite zistil skutkový stav veci a zo skutkových okolností vyvodil správny právny záver, a preto bol správny postup a v súlade so zákonom o správe daní v spojení s ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty žalovaného správneho orgánu, keď rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdil a pokiaľ teda súd prvého stupňa podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu pre jej nedôvodnosť zamietol, rozhodol v súlade so zákonom.

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1, 2.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 a s § 250k ods. 1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania, pretože bol v tomto konaní neúspešný.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave, dňa 27. októbra 2010

**JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.
predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth