



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anny Elexovej a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD., a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca v právnej veci žalobcu **M., s.r.o.**, R. č. X., B., zastúpeného JUDr. D. I., advokátom, N. č. X., B., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica, č. 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/8476-82911/ 2005/990036-r zo dňa 28.11.2005 o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo 16. novembra 2006 č. 1S 40/2006-25 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. 1S 40/2006-25 zo 16. novembra 2006 **potvrďuje**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie:

Preskúmaným rozhodnutím č. I/222/8476-82911/2005/990036-r zo dňa 28.11.2005 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava III č. 602/230/62314/05 zo dňa 6.7.2005, ktorým správca dane nepriznal žalobcovi za daňové obdobie máj 2004 nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty v sume 1.424.677,- Sk a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 256.368,- Sk.

Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania tohto rozhodnutia, pretože nesúhlasil so záverom správcu dane a trval na tom, že z jeho strany boli všetky podmienky na odpočet splnené, keďže tovar určený na vývoz na územie tretieho štátu, t.j. mimo EÚ dodal tak, ako je to vymedzené v ust. § 47 ods. 2 a 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Vznikol mu preto nárok na oslobodenie od DPH za uvedené

zdaňovacie obdobie a tým aj nárok na nadmerný odpočet DPH vo výške 1.424.677,- Sk tak, ako ho uplatnil v daňovom priznaní zo dňa 4.6.2004. Preto, pokiaľ po vykonaní daňovej kontroly mu správca dane rozhodnutím č. 602/230/62314/05 zo dňa 6.7.2005 nepriznal uplatnený nadmerný odpočet DPH, rozhodol nesprávne.

Žalobca namietal, že pri rozhodovaní o nároku na oslobodenie od dane viažuceho sa na preukázanie dodania tovaru určeného na vývoz do tretieho štátu, správca dane nezabezpečil všetky dôkazy nevyhnutné pre objektívne a spravodlivé rozhodnutie, čím porušil § 2 ods. 2 a 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Trval na tom, že je dostatočné, ak vývoz tovaru žalobca preukázal dokladmi požadovanými v súlade s § 66 ods. 4 a § 30 ods. 4 českého zákona o DPH, teda v súlade s platnou legislatívou štátu EÚ, v ktorom reálne došlo k vývozu. Preto správca dane týmto odmietol prednostnú aplikáciu ustanovení komunitárneho práva pri rozhodovaní, a preto porušil čl. 10 Zmluvy o založení ES a čl. 7 ods. 2 Ústavy SR.

Vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe žalovaný uviedol, že na daný prípad nie je možné aplikovať § 47 ods. 2 zákona o DPH, ako to mylne uvádza žalobca. Podľa citovaného ustanovenia od dane je oslobodené dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený kupujúcim alebo na jeho účet do miesta určenia na území tretieho štátu, ak kupujúci nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko. Odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu podľa ustanovenia § 47 ods. 3 zákona o DPH je platiteľ povinný preukázať písomným colným vyhlásením **o prepustení tovaru do colného režimu vývoz**, v ktorom je potvrdený colným orgánom **výstup tovaru z územia ES** a dokladom o odoslaní alebo preprave tovaru. Na území SR nedošlo k dodaniu tovaru zahraničnej osobe L. W. Inc. (t.j. kupujúcemu), ktorý by dodaný tovar prepravil na územie tretieho štátu. Najprv došlo k premiestneniu tovaru žalobcom na územie iného členského štátu, premiestnenie ktoré správca dane správne dodanil, nakoľko neboli splnené podmienky oslobodenia (§ 43 a § 8 ods. 4). Až následne na území ČR žalobca vykonával zdaniteľné obchody (dodanie tovaru spol. L. W. Inc., resp. uloženie do slobodného skladu), ktoré už podliehali zákonom ČR a kontrole českých finančných úradov. Žalovaný zároveň zdôraznil, že daňové orgány konali v zmysle Ústavy SR, ako aj v súlade so Šiestou smernicou Rady č. 77/38, ktorá bola transponovaná do zákona o DPH.

Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol. V odôvodnení rozsudku poukázal na to, že slovenská úprava dane z pridanej hodnoty je ovplyvnená najmä šiestou smernicou Rady č. 77/388/EHS o spoločnom systéme DPH v znení neskorších predpisov. Ustanovenie zákona o DPH presne stanovuje podmienky, za splnenia ktorých má platiteľ nárok na oslobodenie od dane pri vývoze tovaru a služieb. Krajský súd rovnako ako správny orgán dospel k záveru, že žalobca nesplnil podmienky pre vznik nároku na oslobodenie od dane, pretože predmetom sporných zdaniteľných obchodov žalobcu identifikovaného pre daň v tuzemsku bolo dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, do Českej republiky, osobe neidentifikovanej pre DPH. Preto bolo dodanie tovaru predmetom slovenskej DPH. Krajský súd posúdil dokazovanie vykonané žalovaným za dostatočné a záver prijatý v napadnutom rozhodnutí považoval za zákonný.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie, v ktorom opätovne uviedol argumenty, ktorými už v žalobe odôvodňoval nesprávny a nezákonný postup žalovaného. Podľa žalobcu sa súd vo svojom rozsudku dostatočne nevysporiadal s namietaným porušením § 47 ods. 2 zákona o DPH, ani s porušeniami § 48 ods. 2 a 6, § 2 ods. 1 a 3 zákona o správe daní a poplatkov, čl. 7 ods. 2 Ústavy SR ako aj s porušením čl. 10, 25, 29 a 49 Zmluvy o založení ES, ako aj čl. 15 Šiestej smernice Rady č. 77/388. Týmto postupom súdu bolo podľa žalobcu porušené jeho právo na riadny a spravodlivý proces zaručený čl. 46 Ústavy SR a čl. 36 Listiny základných práv a slobôd. Nedostatočným odôvodnením rozsudku súd porušil ustanovenie § 157 ods. 2 O.s.p., ktoré je podľa nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. III ÚS 119/03 z 13. septembra 2003 potrebné vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie všeobecného súdu musí uviesť dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené. Táto vada v rozhodovaní súdu je spôsobilá mať za následok nesprávne rozhodnutie súdu vo veci samej, čím zakladá dôvod na podanie odvolania. Žalobca nesúhlasí s názorom súdu, že nespĺnil podmienky podľa § 47 zákona o DPH a preto mu nevznikol nárok na nadmerný odpočet DPH. Žalobca uvádza, že dodal tovar odberateľovi, spoločnosti L. W. Inc., s tým, že tento tovar bude spoločnosťou L. W. Inc., resp. na jej účet, prepravený do Švajčiarska, ktoré bolo dohodnuté ako krajina určenia. O tom svedčí aj písomný colný doklad JCD, kde nie je ako krajina určenia uvedená Česká republika, ale Švajčiarsko a v ktorom je uvedené colne schválené určenie - umiestnenie tovaru do slobodného colného pásma alebo slobodného skladu. Preto takéto dodanie tovaru podľa žalobcu má byť oslobodené od dane podľa § 47 ods. 2 zákona o DPH, keďže vzhľadom na potrebu prednostnej aplikácie komunitárneho práva je postačujúce, že vývoz tovaru preukázal dokladmi požadovanými na základe českého zákona o DPH. Stalo sa tak teda v súlade s platnou legislatívou členského štátu EÚ, v ktorom reálne došlo k vývozu.

Žalobca preto navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného z 28.11.2005 č. I/222/8476-82911/2005/990036-r a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu sa pridržiaval dôvodov vyjadrenia podaného k žalobe a zdôraznil, že na daný prípad sa nevzťahuje ustanovenie § 47 ods. 2 zákona o DPH.

Žalovaný sa stotožnil so záverom krajského súdu a navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok podľa § 212 ods. 1 O.s.p. a po zistení, že rozhodnutie o odvolaní bez pojednávania podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. nie je v rozpore s verejným záujmom, v súlade s § 156 O.s.p. vo veci po oznámení verejne vyhlásil rozsudok, ktorým napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 O.s.p. potvrdil. Dospel totiž k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Podľa odvolania žalobcu nesprávnosť napadnutého rozsudku spočíva v tom, že konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok neprávne rozhodnutie vo veci. Touto vadou je nedostatočné a nepreskúmateľné odôvodnenie

napadnutého rozsudku, pretože sa krajský súd dostatočne nevysporiadal s námietkou porušenia § 47 ods. 2 zákona o DPH, § 48 ods. 2 a 6, § 2 ods.1 a 3 zákona o správe daní, čl. 2 ods. 2, čl. 59 ods. 2, čl. 7 ods. 2 Ústavy SR, čl. 10, 25, 29 a 49 Zmluvy o založení ES, ako aj čl. 15 šiestej smernice Rady č. 77/388 žalovaným. Takýmto arbitrárnym v rozpore s § 157 ods. 2 O.s.p. nedostatočne odôvodneným rozsudkom bolo porušené právo žalobcu na spravodlivý proces v zmysle čl. 46 Ústavy SR a čl. 36 Listiny základných práv a slobôd.

Žalobca ďalej namietal, že rozsudok vychádza z **nesprávneho právneho posúdenia veci**. Túto námietku odôvodnil tým, že podľa predložených dokladov ide o dodanie/odoslanie tovaru na účet spoločnosti L. W. Inc. do krajiny určenia - Švajčiarska, pretože vyznačením pridelenia colne schváleného určenia – umiestnenie tovaru do slobodného colného pásma alebo slobodného skladu colným úradom v Českej republike, **došlo podľa českého zákona o DPH k vystaveniu daňového dokladu potvrdzujúceho vývoz tovaru**, ktorý bol nadväzne prepravený do dohodnutého miesta určenia na území tretieho štátu - Švajčiarska.

Podmienky stanovené v § 47 ods. 2 zákona o DPH na oslobodenie od dane boli tak splnené. Nepriznaním tohto nároku z dôvodu nepredloženia písomného colného vyhlásenia o prepustení tovaru do colného režimu vývoz podľa ods. 3 uvedeného zákonného ustanovenia po tom, čo bol vývoz preukázaný podľa zákonov toho členského štátu EÚ, z ktorého bol reálne vyvezený, je v rozpore s princípom zákazu diskriminácie z hľadiska pôvodu tovaru a teda v rozpore s článkom 15 smernice Rady č. 77/388.

O uvedených námietkach, totožných so žalobnými námietkami, krajský súd podľa odôvodnenia rozsudku rozhodol tak, že posúdením predmetu sporných zdaniteľných obchodov žalobcu identifikovaného pre daň v tuzemsku, ktorým bolo dodanie tovaru do iného členského štátu osobe neidentifikovanej pre DPH, dospel k záveru, že toto dodanie je predmetom slovenskej DPH. Preto splnenie podmienok podľa českého zákona o DPH neznamenaá splnenie podmienok podľa slovenského zákona o DPH.

S uvedeným záverom sa stotožnil aj odvolací súd.

Vzhľadom k tomu, že daň z pridanej hodnoty má geograficky vymedzenú pôsobnosť, je mimoriadne závažnou otázkou miesta zdaniteľného obchodu. Podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH je ním miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho odoslanie alebo preprava tovaru kupujúcemu začína uskutočňovať. Z podkladov spisu vyplýva, že týmto miestom bola Slovenská republika. Na uvedený zdaniteľný obchod je preto potrebné aplikovať slovenské predpisy o DPH.

Podľa § 47 ods. 2 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený kupujúcim alebo na jeho účet **do miesta určenia na území tretieho štátu**, ak kupujúci nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko... .

Podmienkou oslobodenia v zmysle uvedeného zákonného ustanovenia je teda dodanie tovaru platiteľom dane do miesta určenia, pričom toto miesto sa musí nachádzať na území tretieho štátu, resp. do miesta, ktoré sa pri splnení podmienok

podľa colných prepisov za takéto považuje. Dodanie znamená odovzdanie tovaru a k nemu sa viažucich práv kupujúcemu.

Podľa faktúr č. 01092004 a 02092004 žalobca odberateľovi - spoločnosti L. W. Inc., X. L., USA, ktorý nebol registrovaný pre daň v žiadnom členskom štáte ES, dodal tovar do slobodného colného pásma F. O., a.s., M. za dodacích podmienok DDU. V súlade s návrhom žalobcu bol tento tovar v uvedenom slobodnom colnom sklade alebo pásme umiestnený v režime **umiestnenie zahraničného tovaru – kód 78**. Právne relevantnou skutočnosťou umiestnenie tovaru do tohto režimu z pohľadu zákona o DPH však neznamená uplatnenie opatrení spojených s vývozom, t.j. nešlo o činnosť spojenú s nárokom na uplatnenie oslobodenia od dane v zmysle § 47 ods. 2 zákona (režim 10 alebo 23). Uvedené dodanie tovaru, napriek dodaniu do slobodného colného pásma alebo skladu žalobcom, neznamenalo teda jeho **vývoz**, čiže opustenie colného územia ES slovenským tovarom, pretože sa colné konanie o vývoze z colného územia Slovenska, pod colný dohľad ktorého štátu tento tovar patril, neuskutočnilo. Od 1.5.2004, odkedy je územie Slovenska súčasťou colného spoločenstva, sa podľa princípu teritoriality vzťahujú ustanovenia colného zákona na tú časť pohyb tovaru medzi Spoločenstvom a tretími krajinami, ktorá sa úplne alebo sčasti realizuje na území Slovenskej republiky. Niet pochybností, že v danom prípade miestom dodania tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH je územie Slovenskej republiky, teda pohyb tovaru sa realizoval na jej území.

Zistený skutkový stav nemení ani skutočnosť, že na ďalších dokladoch predložených žalobcom je potvrdený výstup tovaru z územia ES. Uvedený doklad nepotvrďuje totiž dodanie tovaru žalobcom na územie tretieho štátu, ale výstup z územia ES na územie tretieho štátu v dôsledku prepravy kupujúcim.

Na základe uvedeného žalobcovi nevznikol nárok na uplatnenie odpočtu DPH z dôvodu oslobodenia podľa § 47 ods. 2 zákona o DPH.

Pokiaľ si žalobca nárokoval prihliadnúť pri skúmaní podmienok oslobodenia na podmienky stanovené § 30 ods. 4 a § 66 ods. 4 zákona o DPH platného na území Českej republiky, odvolací súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že žalobca je registrovaný ako platiteľ DPH iba na Slovensku, preto sa na daný prípad vzťahuje slovenský zákon o DPH.

Skúmanie splnenia podmienok vývozu podľa českého zákona o DPH u žalobcu tak nebolo potrebné.

V zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov v daňovom konaní je povinnosťou platiteľa dane preukázať vierohodnosť a správnosť daňových dokladov, ktorými si uplatnil odpočet DPH, tak ako to vyžaduje príslušné ustanovenie zákona.

Príslušné ustanovenie zákona je § 47 ods. 3/, ktoré ukladá povinnosť preukázať daňový doklad platiteľovi, za obligatórny daňový doklad na uplatnenie nároku na oslobodenie od dane podľa odseku 1 a 2 určuje písomné colné vyhlásenie o prepustení tovaru do colného režimu **vývoz**, v ktorom je colným orgánom potvrdený výstup tovaru z územia Európskych spoločenstiev.

Žalobcom predložená JCD a doklad o odoslaní alebo preprave tovaru preukazujú, že došlo k premiestneniu tovaru do slobodného colného pásma, resp. colného skladu iného členského štátu, nepreukazuje však, že bol tovar prepustený do režimu vývoz. Nespĺňa tak z uvedeného dôvodu požiadavku daňového dokladu v zmysle § 47 ods. 3 zákona o DPH.

Odvolací súd preto dospel k rovnakému záveru ako žalovaný, že správca dane oprávnenne neuznal žalobcom uplatnený odpočet DPH a určil za toto obdobie žalobcovi vlastnú daňovú povinnosť.

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že žalovaný pri skúmaní splnenia podmienok oslobodenia podľa § 47 zákona sa zaoberal aj otázkou zohľadnenia podmienok podľa § 66 ods. 4 a § 30 ods. 4 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty platného na území ČR. Uviedol, že iba premiestnením tovaru do slobodného pásma nie sú splnené podmienky vývozu, t.j. podmienky oslobodenia uvedené v § 47 ods. 3 zákona o DPH, takže vykonanie činnosti - dodanie tovaru ako predmetu dane z pridanej hodnoty začal vykonávať až v ČR, čím sa táto činnosť stala predmetom dane v ČR.

Takýmto posúdením podstatnej otázky konania, že žalobcovi nárok na oslobodenie podľa § 47 ods. 2 zákona nevznikol, žalovaný podľa názoru odvolacieho súdu neporušil § 47 ods. 2 z dôvodov, ktoré žalobca vo svojich podaniach uvádzal a neporušil ani § 48 ods. 2 ods. 6 a § 2 ods. 3 zákona o správe daní, pretože preskúmal napadnuté rozhodnutie správcu dane v celom rozsahu, dostatočne odôvodnil ako sa vysporiadal s námietkami odvolania žalobcu. Nekonal tak v rozpore s § 2 ods. 1 zákona o správe daní, ani s čl. 2 ods. 2, čl. 59 ods. 2 Ústavy SR.

Tým, že žalovaný nezohľadnil splnenie podmienok podľa českého zákona o DPH, nezistil odvolací súd porušenie čl. 25, ktorý sa týka zákazu dovozných a vývozných ciel a poplatkov s rovnocenným účinkom medzi členskými štátmi, ani čl. 29 a 49 Zmluvy o založení ES, keďže záver žalovaného nemá za následok kvantitatívne obmedzenia vývozu ani voľného poskytovania služieb medzi členskými štátmi.

Ak teda neuznanie nároku na oslobodenie podľa § 47 ods. 2 zákona o DPH bolo oprávnené, nedošlo tak ani k porušeniu článku 15 Šiestej smernice Rady č. 77/388 Toto ustanovenie ukladá členským štátom, ak nie je v rozpore s ustanoveniami spoločenstva, oslobodiť od dane nižšie uvedené položky za podmienok definovaných s cieľom zabezpečiť správnu a priamu aplikáciu zákona o oslobodení od dane a ktoré by zabránili úniku, obchádzaniu alebo zneužívaniu zákonných ustanovení. V zmysle položky 2/ ide o dodanie tovarov odoslaných alebo dopravených na miesto určenia mimo územia spoločenstva kupujúcim alebo v jeho mene, ktoré sa nerealizujú na tomto teritóriu s výnimkou... .

Na účely uplatňovania druhého pododseku sa podľa uvedeného článku vývoz preukáže formou faktúry alebo iným dokumentom miesto neho, ktorý bude podpísaný colným úradom, ktorým tovar opustil spoločenstvo.

Vychádzajúc z uvedeného ustanovenie § 47 ods. 3 zákona o DPH stanovením predložiť JCD pre splnenie tejto úlohy vychádza z čl. 15 Smernice Rady č. 77/388, jeho výklad je v súlade s jeho znením, preto je nutné konštatovať, že neodmietol prednostnú aplikáciu uvedeného komunitárneho práva, a teda neporušil ani čl. 10 Zmluvy o založení ES, čl. 7 ods. 2 Ústavy SR.

Krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia v rozsahu žaloby posúdil námietky žalobcu o jeho nezákonnosti ako nedôvodné, pretože postup žalovaného ako aj vydané rozhodnutie považoval za správne, skutkový stav bol pre právny záver prijatý správnymi orgánmi dostatočne zistený, nezistil preto potrebu ďalšieho dokazovania.

Uvedený právny záver podľa odvolacieho súdu vychádza zo správneho právneho posúdenia veci. Ako bolo uvedené, nebolo sporné, že žalobca predložil doklad v zmysle § 47 ods. 3 zákona, ktorý však nepreukazoval náležitosti požadované týmto ustanovením, preto podmienky stanovené § 47 ods. 2 zákona nemohli byť splnené. Pre zaujatie tohto právneho záveru bol dostatočne preukázaný skutkový stav, pričom ani sám žalobca v odvolaní ani v iných svojich podaniach neuvádza potrebu ďalšieho dokazovania. Preto Najvyšší súd Slovenskej republiky nezistil žiadnu vadu v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktorou by bolo porušené právo žalobcu na spravodlivý a riadny proces.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, keďže sa stotožnil so závermi krajského súdu vychádzajúcimi zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 219 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 4 veta posledná O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešný žalobca nemá právo na náhradu trov odvolacieho konania.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c O.s.p.).

V Bratislave dňa 22.apríla 2008

JUDr. Anna Elexová, v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Anna Koláriková