

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/60/2012
Identifikačné číslo spisu:	4011200713
Dátum vydania rozhodnutia:	13.11.2012
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2012:4011200713.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: Miba Steeltec, s.r.o., Hlavná 48, Vráble, IČO: 36 565 911, právne zastúpený BBH Slovensko s.r.o., Gorkého 3, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Vázovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/13877-71805/2011/990268-r zo dňa 12. júla 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/146/2011-91 zo dňa 22. mája 2012, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/146/2011-91 zo dňa 22. mája 2012 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/224/13877-71805/2011/990268-r zo dňa 12. júla 2011 podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania pozostávajúcich zo sumy zaplatenej titulom súdnych poplatkov v sume 132 € a z trov právneho zastúpenia v sume 794,80 € na účet BBH Slovensko, s.r.o., Bratislava do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/13877-71805/2011/990268-r zo dňa 12. júla 2011, ktorým podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) dodatočný platobný výmer Daňového úradu Vráble č. 628/230/108-2118/09/Há zo dňa 03. apríla 2009 zmenil tak, že za zdaňovacie obdobie október 2007 znížil žalobcovi - Miba Steeltec, s.r.o., Hlavná 48, Vráble vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zo sumy 2.061,11 € na sumu 1.305,10 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že s poukazom na zrušujúci rozsudok Najvyššieho súdu

Slovenskej republiky (ďalej len NS SR) sp. zn. 2Sžf/15/2010 zostala medzi účastníkmi naďalej sporná otázka týkajúca sa výkladu ustanovenia § 47 ods. 1, 3 zákona o DPH platného v kontrolovanom období, pokiaľ ide o daň oslobodenú pri vývoze tovaru do tretích štátov, t.j. mimo územia Európskych spoločenstiev v spojitosti s článkom 131, 146 a 147 Smernice č. 2006/112/ES v súvislosti s kontrolovaným zdaňovacím obdobím u žalobcu za mesiac október 2007.

K tvrdeniu o nesprávnom právnom posúdení veci krajský súd uviedol, že žalobca si nesprávne vykladá závery NS SR uvedené v rozsudku sp. zn. 2Sžf/15/2010 a s jeho argumentmi, že nepovažoval za potrebné obstarávať ďalšie alternatívne doklady a nebol ani vyzvaný k predloženiu alebo navrhnutiu ďalších dôkazov, nesúhlasil. K prekladu z holandského jazyka do slovenského jazyka zo dňa 18.04.2012 Mgr. I.U., PhD. krajský súd považoval za potrebné uviesť, že ak by mal slúžiť ako relevantný doklad na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok v zmysle ust. § 47 ods. 1, 3 zákona o DPH citovanej smernice a stanoviska vysloveného v zrušujúcom rozsudku v tejto veci, že žalobca mal tak urobiť v rámci odvolacieho konania a daňového konania po vrátení veci žalovanému, avšak z obsahu tohto čestného vyhlásenia nevyplýva skutočnosť, že by išlo o doklad, ktorým by colný úrad potvrdil opustenie predmetného tovaru zo Spoločenstva EÚ a ani skutočnosť, že bol tovar vyvezený do tretej krajiny mimo ES tak, ako to mal na mysli zrušujúci rozsudok. Odvolací súd na strane 15 v rozsudku sp. značka 2Sžf/15/2010 jednoznačne uviedol, čo by akceptoval ako relevantný doklad o tom, že tovar bol vyvezený mimo ES, ak žalobca nevie predložiť zákonom požadovaný doklad - JCD, a príkladom v zátvorke uviedol, že by to mohlo byť i rozhodnutie z tretej krajiny, že tovar tam bol prečlený, a podobne. Žalobca však prvostupňovému súdu predložil iba čestné vyhlásenie o tvrdení označeného odberateľa podľa uvedených faktúr, že tento sa mal podrobiť colnému postupu colného vybavovania pre dovoz do Brazílie, a preto ho súd považuje za ničím nepodložené tvrdenie (ako je tvrdenie samotného žalobcu), že tovar bol vyvezený do tretej krajiny, riadne dodaný, čo preukázal účtovnými dokladmi.

V tomto bode argumentácie žalobcu sa súd úplne stotožnil s odôvodnením žalovaného, ktorý jasne a nad akúkoľvek pochybnosť vysvetlil rozdiel dodania tovaru v rámci ES upravené v ust. § 43 zákona o DPH (daňový subjekt takýto vývoz preukazuje správcovi dane), avšak pokiaľ ide o vývoz tovaru do tretej krajiny mimo Spoločenstva (upravené v ust. § 47 zákona o DPH), takýto vývoz daňový subjekt preukazuje colnému orgánu, nie daňovému orgánu, ktorý je oprávnený vydať o tom JCD doklad (potvrdený výstupnou stanicou), ktorý daňový subjekt mal predložiť správcovi dane pri kontrole a ktorý je jednou z hmotnoprávnych 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, ktorým uplatnil oslobodenie. U žalobcu nešlo o prvý vývoz a prvý prípad do tretích krajín mimo ES a pri iných vývozočoch vedel preukázať vývoz tovaru podľa JCD dokladu. Úlohou správcu dane alebo daňových orgánov nie je vyhľadávať dôkazy za daňový subjekt a dokazovať obchodné transakcie daňového subjektu tak, aby zodpovedali zákonu, ale jeho úlohou je objasňovať práve realizované obchodné transakcie a to, či zodpovedajú reálnemu plneniu v zmysle národných predpisov príslušného štátu alebo predpisov Európskej únie, teda či daňový subjekt vie reálne preukázať splnenie podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane v takýchto prípadoch. V danom prípade žalobca mal pri realizácii svojich dodávok venovať väčšiu pozornosť prepravcom, ktorým odovzdal tovar na prepravu do tretích krajín mimo ES a vyžadovať od nich doklad o tom, komu tovar na ďalšiu prepravu (lodnú, leteckú) odovzdal. Pokiaľ takúto povinnosť opomenul z akéhokoľvek dôvodu, musí si byť vedomý svojej zodpovednosti a následkov za porušenie daňových predpisov pri vývoze tovaru mimo krajín ES.

Pokiaľ sa žalobca odvoláva na niektoré rozsudky NS SR a ESD, zaťažuje ho dôkazné bremeno preukázať, že skutkový stav jeho transakcie má prvky niektorého z rozhodnutí a nie iba uvádzať niektoré právne vety v nich uvedené. Závery zrušujúceho rozsudku NS SR (str. 19) sú jasné a zrozumiteľné, a v súlade s nimi krajský súd konštatuje, že záver žalovaného a právne posúdenie je v súlade s platným článkom 131 Smernice rady č. 2006/112/ES, ktorá upravuje oslobodenie od dane vyvezeného tovaru do tretích štátov, teda mimo územia Európskych spoločenstiev v spojitosti s ustanovením § 47 ods. 1, 3 zákona o DPH platného v čase posudzovanej veci, ktoré stanovuje jednoznačne podmienku uplatnenia tohto postupu a to, že odoslanie alebo prepravenie tovaru, čo je prípad žalobcu, ktorý uvádza, 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 podľa tohto ustanovenia v spojení s druhou podmienkou, a to časovou, že platiteľ dane musí mať toto vyhlásenie - JCD o prepustení tovaru do colného režimu vývoz k dispozícii najneskôr do konca šiesteho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia.

Žalobca neuniesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb., a z predložených dokladov (faktúr) jednoznačne vyplýva, že colné konanie o vývoze z územia Slovenska sa neuskutočnilo, čo potvrdil i Colný úrad v Trenčíne oznámením správcovi dane, keďže žalobca pri kontrole nevedel predložiť jednotné colné vyhlásenie pri prepustení tovaru v colnom režime vývoz. Žalobca mal v čase kontroly k dispozícii iba doklad o preprave tovaru a úhrade faktúr, ale nemal k dispozícii platné JCD potvrdené výstupnou colnou správou. Ak si v daňovom priznaní (riadnom) uplatnil nárok na oslobodený vývoz tovaru, takýmto postupom porušil zákon, keďže svoje právo platiteľa DPH realizoval v rozpore s ust. § 47 ods. 3 zákona o DPH, platného v zdaňovacom období. Pri vývoze tovaru do tretích krajín ide o režim upravený colným zákonom, ktorý stanovuje postup a jeho výsledkom je vydanie jednotného colného dokladu, že vyvezený tovar prešiel colným konaním. Len takýto doklad môže byť účtovným dokladom, ktorý u daňového subjektu zakladá nárok na oslobodenie od dane.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd rozhodnutie žalovaného zrušil, vec mu vrátil na ďalšie konanie a priznal náhradu trov konania, alternatívne aby rozsudok súdu prvého stupňa zrušil, vec mu vrátil na ďalšie konanie a priznal náhradu trov konania z dôvodu, že konanie má vady, ktoré mohli mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci (§ 205 ods. 2 písm. b/ O.s.p.), že súd prvého stupňa neúplne zistil skutkový stav, pretože nevykonával navrhnuté dôkazy potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností (§ 205 ods. 2 písm. c/ O.s.p.), a že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.).

V dôvodoch rozsiahleho odvolania namietal postup žalovaného v celom konaní a poukázal najmä na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/19/2010 (ale aj ďalšie rozhodnutia NS SR a tiež tomuto konaniu predchádzajúce sp. zn. 2Sžf/15/2010), v ktorom konštatoval, že eurokonformný výklad ustanovenia § 47 ods. 3 zákona o DPH pripúšťa i možnosť použitia alternatívnych dôkazov o vývoze tovaru v individuálnych prípadoch. Po prijatí uvedeného názoru je postup žalovaného nekonzistentný, jeho tvrdenia si navzájom odporujú, nebola mu umožnená účasť na ďalšom konaní a nebol vyzvaný na doplnenie dôkazov, čím došlo k porušeniu zásad daňového konania a postup žalovaného mu spôsobil ujmu na jeho právach. Po doplnení žaloby s predloženými dvoma alternatívnymi dôkazmi: vývozný JCD z Belgickej colnice výstup, Colný úrad Antverpy a dovozný doklad z U.S.A: „Vstup/ Okamžitá dodávka - Oddelenie vnútrozemskej bezpečnosti USA“, Úrad pre clá a ochranu hraníc zistil, že krajský súd vo svojom rozsudku uvádza odlišný alternatívny dôkaz, ktorý s predmetným konaním nesúvisel (čestné vyhlásenie) ako tie, ktoré predložil k doplnenej žalobe. Zdôraznil, že súd môže svoje skutkové zistenia oprieť len o tie dôkazy, ktoré boli v konaní vykonané a tým, že vykonával nesprávne dôkazy, neúplne zistil skutkový stav.

Ďalej dal do pozornosti rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/11/2012 zo dňa 03.07.2012 v obdobnej veci, v ktorom konaní predložil ako súčasť odvolania alternatívny dôkaz (získanie ktorého bolo časovo i nákladovo náročné) podobný ako v tomto konaní a na základe ktorého NS SR rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v rámci ktorého sa má s doloženými dokladmi vysporiadať. Ak krajský súd žalovaného neoboznámil s doplnením žaloby a predloženými alternatívnymi dokladmi pred pojednávaním vo veci, nemohol k nim zaujať stanovisko, čo je v rozpore so zásadou hospodárnosti konania a princípom na spravodlivý proces. Zdôraznil, že ak NS SR (v rozsudku 3Sžf/19/2010 zo dňa 08.02.2011) jednoznačne pripustil možnosť použitia alternatívnych dôkazov o vývoze tovaru v daňovom konaní za tam uvedených podmienok, pričom nestanovil žiadne iné podmienky alebo obmedzenia predkladania a použitia alternatívnych dôkazov, tieto je nutné chápať ako alternatívu k JCD, teda tak, že na preukázanie vývozu do tretej krajiny v daňovom konaní možno predložiť JCD alebo alternatívny dôkaz a ich predloženie je realizáciou práva daňového subjektu v súlade s § 47 zákona o DPH,

Smernicou 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH a judikatúrou ESD a NS SR v iných obdobných konaniach.

Záverom vytykal krajskému súdu, že nemožno súhlasiť s názorom, podľa ktorého ak žalobcov alternatívny dôkaz mal slúžiť ako relevantný doklad na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok v zmysle ust. § 47 ods. 1 a 3 zákona o DPH, Smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH a stanoviska vysloveného v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf/15/2010, mal byť predložený v rámci odvolacieho konania a daňového konania po vrátení veci žalovanému. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane a neskôr žalovaný v odvolacom konaní možnosť predloženia alternatívneho dôkazu nepripúšťali, ich predloženie odmietli a následne si predloženie alternatívnych dôkazov žalovaný ani v ďalšom konaní, po priznaní tejto možnosti v rozhodnutiach najvyššieho súdu v prvom kole, nevyžiadal za účelom úplného zistenia skutkového stavu, nie je spravodlivé a v súlade s princípom právneho štátu, aby súd vytykal žalobcovi nepredloženie alternatívneho dôkazu v skoršom štádiu konania.

Za paradoxné považuje aj to, že mu žalovaný na jednej strane vyrubil rozdiel DPH z dôvodu údajného porušenia § 47 ods. 1 a 3 zákona o DPH konštatujúc, že „dodal tovar do tretej krajiny a nepreukázal jednotným colným vyhlásením jeho oslobodenie od dane“ a na druhej strane sa usiluje spochybniť, že k realizácií vývozu skutočne došlo.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že odvolanie neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým už bolo zaslané podrobné vyjadrenie, ktoré je súčasťou administratívneho spisu, preto sa ho v plnom rozsahu pridrižiava.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., a po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch, v znení účinnom od 01. mája 2011) a rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Najvyšší súd zistil, že skutkový stav nie je medzi účastníkmi sporný, preto z neho tak, ako bol zistený daňovými orgánmi a následne opísaný v protokole z daňovej kontroly, Dodatku č. 1 k protokolu, v dodatočnom platobnom výmere a napadnutom rozhodnutí žalovaného vychádzal. Sporným v danom prípade zostalo právne posúdenie veci.

Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že na základe oznámenia Colného úradu Trenčín vykonal Daňový úrad Vrábľe (ďalej aj správca dane) v spoločnosti Miba Steeltec, s.r.o., Hlavná 48, Vrábľe, IČ DPH: SK2021903939 (u žalobcu) daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2007. O zisteniach z daňovej kontroly vypracoval správca dane Protokol č. 628/320/1170/2009/Mat zo dňa 10.03.2009 a z dôvodu vyjadrenia sa daňového subjektu k predmetnému protokolu aj Dodatok č. 1 (č. 628/320/1835/2009/Mat zo dňa 26.03.2009). Protokol a Dodatok č. 1 bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 27.03.2009.

Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 628/230/108-2118/09/Há zo dňa 03.04.2009, ktorým vyrubil daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie október 2007 rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 2.061,11 € (62.093,-Sk) z dôvodu porušenia zákona o DPH, konkrétne ustanovenia § 47 ods. 1 a 3 v nadväznosti na § 8, keď dodal tovar do tretej krajiny a nepreukázal aj jednotným colným vyhlásením jeho oslobodenie od dane a tento tovar nezdanil, ďalej porušil ustanovenie § 19 ods. 2 v nadväznosti na § 69 ods. 3 v nadväznosti na § 15 ods. 8 písm. b/ zákona o DPH, keď nepriznal daň zo služby dodanej zahraničnou osobou a ustanovenie § 49 ods. 7 písm. a/, zákona DPH, keď odpočítal daň za prenájom automobilu.

V kontrolovanom zdaňovacom období dane z pridanej hodnoty (október 2007) sa žalobca zaoberal opracovaním a povrchovou úpravou kovov a svoje výrobky vyvážal aj do tretích krajín. V súvislosti s touto činnosťou vystavil aj tri faktúry pre odberateľov v USA v celkovej hodnote DPH 37.051,80 Sk (fa. č. 9805295 z 03.10.2007 v sume 4.636,89 Sk, z toho základ dane 3.896,55 Sk + 19% DPH 740,34 Sk), fa. č. 9805450 z 12.10.2007 v sume 123.989,42 Sk, z toho základ dane 104.192,79 Sk + 19% DPH 19.796,63 Sk a fa. č. 9805582 z 22.10.2007 v sume 103.434,98 Sk, z toho základ dane 86.920,15 Sk + 19% DPH 16.514,83 Sk. V priebehu daňovej kontroly správca dane zistil, že k vyššie uvedeným faktúram vystaveným v zdaňovacom období október 2007 chýba písomné colné vyhlásenie o prepustení tovaru do colného režimu vývoz, v ktorom je potvrdený colným orgánom výstup tovaru z územia Európskych spoločenstiev, čo je jednou z podmienok oslobodenia od dane pri vývoze tovaru do tretieho štátu stanovených v zákone o DPH, preto dňa 16.02.2009 vyzval žalobcu, aby k uvedeným faktúram predložil vývozné JCD. Žalobca počas daňovej kontroly ani v odvolacom konaní požadované doklady nevedel doložiť, nepredložil ich vôbec, teda nevedel preukázať vývoz tovaru do tretej krajiny platným vývozným JCD potvrdeným výstupnou colnicou, a tak porušil ustanovenie § 47 ods. 1 a 3 v nadväznosti na § 8 zákona o DPH.

Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, ktorému žalovaný napadnutým rozhodnutím č. I/224/13877-71805/2011/990268-r zo dňa 12.07.2011 čiastočne vyhovel a zmenil rozhodnutie správcu dane tak, že za zdaňovacie obdobie október 2007 znížil žalobcovi vyrubený rozdiel dane zo sumy 2.061,11 € na sumu 1.305,10 €.

Vydaniu napadnutého rozhodnutia žalovaného predchádzalo konanie (o tej istej veci - rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007) na Krajskom súde v Nitre pod sp. zn. 11 S/116/2009, v ktorom rozsudkom zo dňa 16. februára 2010 bola žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného (č. I/224/10916-73531/2009/990268-r z 23. júla 2009) zamietnutá.

Najvyšší súd Slovenskej republiky však svojím rozsudkom sp. zn. 2Sžf/15/2010 zo dňa 06. apríla 2011 konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/116/2009-91 zo dňa 16. februára 2010 zmenil rozsudok krajského súdu tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Po zrušení rozhodnutia (Daňového riaditeľstva SR č. I/224/10916-73531/2009/990268-r z 23. júla 2009) bolo výsledkom konania nové rozhodnutie žalovaného (napadnuté rozhodnutie) číslo: I/224/13877-71805/2011/990268-r zo dňa 12.07.2011, ktorým zmenil rozhodnutie správcu dane tak, že znížil vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 zo sumy 2.061,11 € na sumu 1.305,10 €, a ktoré je v tomto konaní predmetom preskúmavacieho konania.

Oslobodenie od dane pri vývoze tovaru a služieb upravuje ustanovenie § 47 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH.

Podľa § 47 ods. 1 tohto zákona, 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 ods. 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 (§ 47 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z.).

Vyššie citované ustanovenie zákona o dani z pridanej hodnoty teda vyžaduje splnenie oboch podmienok súčasne (musí mať JCD a doklad o preprave), za ktorých, ak sú splnené, vzniká daňovému subjektu právo na oslobodenie od dane, čo v danom prípade znamená tzv. dôkaz o vývoze.

V novom rozhodnutí, ktoré je predmetom súdneho prieskumu žalovaný tvrdí, že postupoval v zmysle vysloveného právneho záveru uvedeného v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/15/2010, a že žalobca napriek výzvam nepredložil JCD doklad a to ani v termíne podľa druhej vety ustanovenia § 47 ods. 3 zákona o DPH (t.j. do konca šiesteho mesiaca po uskutočnení vývozu) a v celom daňovom konaní vývoz tovaru do tretej krajiny nepreukázal ani inými alternatívnymi dôkazmi, na základe ktorých by bol colným orgánom potvrdený (na JCD doklade) výstup tovaru z územia Európskych spoločenstiev.

Žalobca v odvolacom konaní predložil nový dôkaz - Colnú deklaráciu potvrdenú výstupnou Colnicou v Antverpách (Belgicko) zo dňa 19.10.2007, a to aj v preklade prekladateľky Mgr. I.U. PhD. zo dňa 18.04.2012 z holandského jazyka do slovenského jazyka.

Obsahom tejto Colnej deklarácie zo dňa 19.10.2007 sú položky 15. - Krajina vývozu: Belgicko, 16. - Krajina pôvodu, 17. - Krajina určenia: USA, 22. Celková fakturovaná suma: 3.695,11 €, 33. Kód tovaru 84839089, Hrubá hmotnosť 715,00 kg. Tieto údaje nasvedčujú tomu, že deklarovaný tovar zodpovedá faktúre č. 98005450 zo dňa 12.10.2007 na sumu 123.989,42 Sk, odberateľ N. S. P. P., O..

Najvyšší súd konštatuje, že ide o obdobnú vec, ktorá bola predmetom konania pred odvolacím súdom (v konaní toho istého senátu vedenom pod sp. zn. 3Sžf/11/2012, a v ktorom rovnako ako v tejto veci bol predložený v odvolacom konaní nový dôkaz, Colná deklarácia potvrdená výstupnou Colnicou v Antverpách (Belgicko)) a žalobca i žalovaný je vo veci sp. zn. 3Sžf/60/2012, ako aj vo veci sp. zn. 3Sžf/11/2012 totožný.

Je potrebné zdôrazniť, že povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci je svojou činnosťou naplňovať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je právna istota, a s princípom právnej istoty logicky korešponduje zásada rozhodovať v obdobných veciach rovnako.

Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom ustanovenia § 250ja ods. 7 O.s.p., podľa ktorého ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.

Na základe citovaného ustanovenia senát najvyššieho súdu poukazuje na dôvody uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/11/2012 zo dňa 03. júla 2012, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožňuje a zároveň v súlade s ustanovením § 250ja ods. 7 O.s.p. uvádza text jeho odôvodnenia nasledovne:

„Podľa § 47 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. 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.

Uvedené ustanovenie neupravuje použitie alternatívnych dôkazov, teda ani skutočnosť, či platiteľ musí mať alternatívny dôkaz na vývoz tovaru v rovnakej lehote, t.j. najneskôr do konca šiesteho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil oslobodenie od dane pri vývoze tovaru.

Prípustnosť alternatívnych dôkazov na vývoz tovaru je ustálená súdnou praxou viacerých senátov najvyššieho súdu. Senáty najvyššieho súdu vo veciach žalobcu Miba Steeltec 5 Sžf/17/2010 zo dňa 31.01.2011, 8 Sžf/18/2010 zo dňa 20.01.2010, 2 Sžf/19/2010 zo dňa 25.05.2011, 2 Sžf/17/2010 zo dňa

18.05.2011, 3 Sžf/19/2010 zo dňa 08.02.2011 zhodne dospeli k záveru, že princípy rozsudku Súdneho dvora EU C-146/05 „Albert Collé“ sú aplikovateľné i na vývoz tovaru mimo územia Spoločenstva. Dikcia právnej normy § 47 ods. 3 zákona o DPH je preto v danom prípade modifikovaná závermi rozsudku „Collé“ a musí sa vykladať tak, že nevylučuje, nezakazuje, ale na základe rozsudku „Collé“ pripúšťa možnosť použitia i alternatívnych dôkazov. Právny názor o aplikovateľnosti rozsudku „Collé“ i na vývoz tovaru bol žalovaným Daňovým riaditeľstvom SR akceptovaný (rozsudok Krajského súdu Nitra č. k. 26S/15/2011-114 a najvyššieho súdu 3 Sžf/21/2012). Najvyšší súd preto prípustnosť záverov rozsudku „Collé“ i na vývoz tovaru považoval za nespornú a žalobcom navrhovanú predbežnú otázku pod bodom 2, v znení „či je možné aplikovať závery rozsudku ESD vo veci Albert Collé (sp. zn. C-146/05, rozsudok ESD zo dňa 27.09.2007) aj na vývoz tovaru mimo územia Spoločenstva“, Súdnemu dvoru EÚ nepredložil. Ak na vnútroštátnej úrovni, medzi účastníkmi konania o prieskum zákonnosti daňového rozhodnutia je nesporné, že rozsudok Súdneho dvora EÚ sa vzťahuje i na predmetnú daňovú vec a má sa vykladať a aplikovať spôsobom, ktorý je medzi účastníkmi konania nesporný, tak v zásade súd predbežnú otázku Súdnemu dvoru EU nepredkladá.

Podľa právnej vety rozsudku „Collé“ Článok 28c A písm. a/ prvý odsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ je stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, sa má vykladať tak, že mu odporuje, aby daňový orgán členského štátu odmietol oslobodiť od dane z pridanej hodnoty dodávku v rámci Spoločenstva, ktorá sa nepochybne uskutočnila, z jediného dôvodu, že dôkaz o takejto dodávke nebol predložený v potrebnom čase.

Pri skúmaní práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty týkajúcej sa takejto dodávky má vnútroštátny súd zohľadniť skutočnosť, že zdaniteľná osoba najprv a vedomo zatajila existenciu dodávky v rámci Spoločenstva, iba vtedy, ak existuje nebezpečenstvo straty daňových príjmov a ak toto nebezpečenstvo zdaniteľná osoba úplne neodstránila.

Rozsudok „Collé“ modifikuje lehotu podľa § 47 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. Nemožno ju považovať za prekluzívnu, ale za procesnú poriadkovú. Lehota má zabezpečiť, aby JCD doklady boli predkladané včas. Navyše ani zákon č. 222/2004 Z.z. nespája s márnym uplynutím lehoty zánik práva. Ustanovenie nespĺňa podmienky prekluzívnej lehoty ani podľa vnútroštátneho práva. Ide o procesnú lehotu na predloženie dôkazu, ktorá je legislatívne upravená v hmotnoprávnom predpise (§ 226 O.s.p.).

Senát preto riešil otázku výkladu pojmu rozsudku „Collé“ „dôkaz predložený v potrebnom čase“ a dospel k záveru, že pokiaľ je dôkaz predložený v rámci daňovej kontroly, následného daňového vyrubovacieho konania, alebo následného súdneho konania o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia, t.j. dokedy daňová vec je formálne otvorená, nie je možné takýto dôkaz odmietnuť ako oneskorený (§ 226 O.s.p.).

Z obsahu vyjadrenia žalovaného k žalobe a k odvolaniu vyplýva, že žalovaný viaže použitie alternatívnych dôkazov iba ako podkladov na ich autorizáciu colnými orgánmi k JCD - „...môže aj alternatívnymi dôkazmi preukázať vývoz tovaru, avšak tieto musí predložiť colnému orgánu ako správcovi hraníc ES (nie daňovému orgánu), ktorý na JCD doklade potvrdí, že tovar opustil územie ES“. V tejto časti záver žalovaného nemá identifikovaný právny základ v zákone. Alternatívne dôkazy na vývoz tovaru sú dôkazy v daňovom konaní a sú alternatívou k JCD. Hodnotenie dôkazov v daňovom konaní patrí daňovému orgánu. Preto daňový orgán nemôže odkázať platiteľa dane, že ide o predbežnú otázku, ktoré majú vyriešiť colné orgány a platiteľ má výsledok predložiť do daňového konania ako dôkaz. Túto otázku musia riešiť daňové orgány, čo nevylučuje súčinnosť s colnými orgánmi“.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre podľa § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Súd prvého stupňa a správny orgán sú viazaní právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie (§ 250ja ods. 4 O.s.p.).

V ďalšom konaní žalovaný zaujme stanovisko k dôkazom predloženým žalobcom v odvolacom konaní.

O náhrade trov konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p., § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný priznal náhradu trov konania proti žalovanému za celé konanie, t.j. za prvostupňové aj odvolacie konanie, keďže rozsudok súdu prvého stupňa bol zmenený.

Trovy konania pozostávajú zo zaplateného súdneho poplatku za žalobu (66 €) a odvolanie (66 €) t.j. 2x po 66 €, čo predstavuje spolu 132 €, a z trov právneho zastúpenia žalobcu.

Právny zástupca žalobcu predložil dňa 14.11.2012 vyčíslenie trov konania v celkovej výške 1.088,55 €, pozostávajúcej zo zaplatených súdnych poplatkov vo výške 132 € a z trov právneho zastúpenia za 6 úkonov právnej služby vo výške 956,55 €.

Súd priznal žalobcovi na náhradu trovy právneho zastúpenia za 5 úkonov právnej služby podľa predloženej špecifikácie, a to:

Za prevzatie zastúpenia zo dňa 12.09.2011 podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len vyhláška č. 655/2004 Z.z.) v spojení s § 14 ods. 1 písm. a/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z. vo výške 123,50 € vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý v roku 2011 bol vo výške 741 € a režijný paušál 7,41 €.

Za žalobu zo dňa 20.09.2011 podľa § 11 ods. 4 v spojení s § 14 ods. 1 písm. b/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z. vo výške 123,50 € a režijný paušál 7,41 €.

Za podanie zo dňa 10.10.2011 podľa § 11 ods. 4 v spojení s § 14 ods. 1 písm. b/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z. vo výške 123,50 € a režijný paušál 7,41 €.

Za účasť na pojednávaní dňa 22.05.2012 vo výške 127,17 € podľa § 11 ods. 4 v spojení s § 14 ods. 1 písm. c/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z. vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý v roku 2012 je 763 € a režijný paušál 7,63 €.

Za odvolanie zo dňa 26.07.2012 podľa § 11 ods. 4 v spojení s § 14 ods. 1 písm. e/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z. vo výške 127,17 € a režijný paušál 7,63 €. Suma za uvedených 5 úkonov právnej služby je vo výške 662,33 €.

Ďalej bola právnenému zástupcovi, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty priznaná uplatnená DPH zo základu 662,33 € vo výške 20 % v sume 132,47 €.

Keďže z ustanovenia § 250k ods. 1 a § 142 a nasl. O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. vyplýva, že žalobcovi sa môže priznať náhrada len účelne vynaložených trov, čo znamená, že aj v správnom súdnictve pri určovaní náhrady trov konania súd posudzuje účelnosť vynaložených trov a prizná náhradu výdavkov, ktoré boli potrebné na uplatnenie alebo bránenie práva. Účelnosť sa v zásade dá stotožniť s nevyhnutnosťou alebo právnou možnosťou vynaloženia trov spojených s ústavne zaručeným právom na právnu pomoc v zmysle článku 47 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Trovy potrebné na účelne vynaloženie alebo ochranu práva sa však nemôžu posudzovať ako celok a aj keď má účastník nárok na náhradu trov konania, pretože mal vo veci plný úspech, každý úkon alebo každé platenie trov treba posudzovať samostatne. To platí aj pre trovy právnej služby. Senát odvolacieho súdu právny úkon zo dňa 20.04.2012 nepovažoval za účelne vynaložené trovy aj z toho dôvodu, že po príslušnej dvojmesačnej lehote na podanie žaloby nie je žalobca oprávnený rozširovať žalobné dôvody. Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania vznášať ďalšie - nové námietky a výhrady

proti žalobou napadnutému rozhodnutiu, a to ani v duplike k vyjadreniu žalovaného ani na pojednávaní. Samozrejme je možné podať vyjadrenie, ktoré však odvolací súd vyhodnotil z hľadiska nároku na náhradu trov konania tak, ako uviedol vyššie. Na základe uvedeného senát odvolacieho súdu nepriznal žalobcovi náhradu trov konania za úkon zo dňa 20.04.2012.

Celkom boli priznané žalobcovi na náhradu trovy konania vo výške 132 € (súdne poplatky za žalobu a za odvolanie) a trovy právneho zastúpenia vo výške 794,80 € (662,33 € + 132,47 €), čo spolu predstavuje 926,80 €, ktoré je žalovaný povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu žalobcu BBH advokátska kancelária, s.r.o., vedený v U. H., a.s., číslo účtu: XXX XXX XXXX/XXXX.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.