



**ROZSUDOK**  
**V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej, v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **M. S., s. r. o.**, so sídlom H., zastúpenej **Mgr. O. B.**, *advokátkou so sídlom v B.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica 13, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/10916-73513/2009/990268-r zo dňa 23. júla 2009, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/112/2009-78 zo 16. februára 2010, takto

**r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/112/2009-78 zo 16. februára 2010 **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**.

**O d ô v o d n e n i e :**

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/224/10916-73513/2009/990268-r zo dňa 23. júla 2009, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobkyne

proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Vráble č. 628/230/108-2081/09/Há zo dňa 02. apríla 2009. Týmto dodatočným platobným výmerom Daňový úrad Vráble (ďalej len „správca dane“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2007 v celkovej sume 631,49 eura, z dôvodu porušenia § 47 ods. 1 a 3 v nadväznosti na § 8, § 49 ods. 7 písm. a/, c/ a d) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), z toho dôvodu, že dodal tovar do tretej krajiny a nepreukázal jednotným colným vyhlásením jeho oslobodenie od dane, keď neoprávnene odpočítal daň zo služby (stravovanie počas školenia) a keď neoprávnene odpočítal daň, ktorú nezaplatil správcovi dane pri dovoze tovaru.

Krajský súd v Nitre posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovenia § 8 ods. 1 písm. a/, § 47 ods. 1 a 3 zákona o DPH a po preskúmaní napadnutého rozhodnutia ako aj postupu správneho orgánu v rozsahu vymedzenom žalobou, keď žalobkyňa napadla rozhodnutie žalovaného iba v časti, týkajúcej sa dodania tovaru do tretej krajiny a nepreukázania jednotnej colnej deklarácie, dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je vecne správne a v súlade so zákonom.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa ustanovenia § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobkyni pre jej neúspech v konaní náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa a žiadala, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Alternatívne žiadala, aby najvyšší súd rozsudok súdu prvého stupňa zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Namietala, že napriek nahradeniu Šiestej Smernice novou Smernicou Rady 2006/112/ES, by sa táto mala vykladať v súlade s článkom 411 (2) Smernice Rady 2006/1123/ES v tom zmysle, že táto zmena nemá dopad na platnosť použitých odkazov na Šiestu smernicu, pretože u relevantných ustanovení smernice, na ktoré sa žalobkyňa v žalobe odvoláva nedošlo k žiadnej obsahovej zmene, keďže k vydaniu novej smernice došlo iba z dôvodu sprehl'adnenia znenia Šiestej smernice, ktorá prešla v priebehu času viacerými zmenami. Namietla, že z uvedeného potom vyplýva, že právna argumentácia uvedená v rozsudku Európskeho súdneho dvora (dnes Súdneho dvora Európskej únie; ďalej aj „ESD“ alebo „SDEÚ“) „*Colleé*“ sa vzťahuje i na prípad rozhodnutia

napadnutého žalobou, nakoľko znenie článkov Šiestej Smernice, z ktorých vychádza rozsudok *Colleé*, je obsahovo rovnaké, ako znenie článkov Smernice 2006/112/EC (ďalej aj „Šiesta Smernica“). Preto podľa názoru žalobkyne nie je žiaden dôvod, aby sa výklad uplatnený v rozsudku *Colleé* neaplikoval i na prípad oslobodenia od dane uvedený v napadnutom rozhodnutí žalovaného, ako i Daňového úradu Vráble.

Podľa názoru žalobkyne, krajský súd pochybil, keď sa v napadnutom rozsudku stotožnil s názorom žalovaného, že rozsudok *Colleé* rieši inú problematiku spornú medzi účastníkmi, pretože meritom veci v rozsudku *Collée* bolo to, či si členské štáty EU môžu v rámci stanovenia podmienok pre uplatňovanie oslobodenia, stanoviť formálne podmienky, pri nesplnení ktorých môžu odmietnuť oslobodenie pri dodávke, ktorá splnila materiálne podmienky pre oslobodenie. Z rozhodnutia ESD vyplýva, že takáto vnútroštátna úprava ide nad rámec toho, čo členským štátom Šiesta Smernica umožňuje. To že sa v danom prípade jednalo o oslobodenie intrakomunitárneho dodania a nie vývozu tovaru, bolo pre meritum veci podľa názoru žalobkyne irelevantné. Podstatnou časťou citovaného rozhodnutia pre tento prípad je totiž to, že plnenia majú byť zdanené s ohľadom na ich objektívne charakteristiky, teda keď je nesporné, že dodávka bola skutočne vykonaná.

Túto svoju argumentáciu žalobkyňa doplnila aj odvolaním sa na rozsudok nemeckého „Bundesfinanzhof“ (Spolkový finančný dvor, ďalej len „SFD“) z 28. mája 2009 č. VR 23/08, v ktorom SFD dospel k záveru, že tak intrakomunitárne dodania, ako aj vývozy tovaru, sú na základe prepravy alebo zaslania tohto tovaru pri dodaní z tuzemska do zahraničia (územie ES alebo tretích krajín) oslobodené. Režim oslobodenia pri intrakomunitárnom dodaní nahradil systém dovozov a vývozov medzi štátmi spoločenstva, t. j. ide o ten istý režim, ale v rámci štátov ES, a tak pri intrakomunitárnych dodaniach, ako aj pri vývoze tovaru sa oslobodenie od dane uplatňuje preukázaním splnenia podmienok pre oslobodenie.

Podľa názoru žalobkyne, žalovaný v daňovom konaní nespochybnil uskutočnenie vývozu tovaru žalobcom do tretej krajiny, a preto požadovanie predloženia JCD žalovaným v zmysle § 47 ods. 3 zákona o DPH, ako jediného dôkazu splnenia hmotnoprávnej podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, t. j. dodania tovaru na územie tretieho štátu, je obmedzujúcim spôsobom preukazovania splnenia tejto podmienky a v tejto časti ide zákon o DPH nad rámec Šiestej Smernice, ako aj Smernice a zabraňuje oslobodeniu

od dane s pridanej hodnoty napriek splneniu zákonných predpokladov, keď preukázanie splnenia hmotnoprávnej podmienky povyšuje nad jej skutočné splnenie.

Žalobkyňa ďalej uviedla, že pokiaľ ide o tvrdenie žalovaného, týkajúceho sa možnosti získania dokladu o vývoze tovaru (tzv. JCD) pri vývoze tovaru v dodatočnej lehote 6 mesiacov na získanie JCD, treba uviesť, že získanie tohto dokladu je pri niektorých vývozoach problematické, resp. nemožné a tento problém je všeobecný, teda nevyskytuje sa len u žalobkyne.

Žalobkyňa tiež uviedla, že v danom prípade bol tovar dodávaný s podmienkou EX-WORKS (Incoterms), teda zo závodu (tovar je dodaný v závode predávajúceho – žalobkyne dopravcovi/špeditérovi odberateľa). Export je teda v tomto prípade zabezpečovaný kupujúcim, konkrétne špedičnou firmou zabezpečenou odberateľom (kupujúcim). Medzi touto špedičnou firmou a predávajúcim (žalobcom) nie je žiaden zmluvný vzťah, a je preto ťažké získať späť akékoľvek doklady a potvrdenia, a to nielen z dôvodu neochoty alebo zanedbania povinností niektorej zo strán, ale väčšinou z dôvodu ich straty, ako to bolo i v prípade, na ktorý sa vzťahuje táto žaloba.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 21. apríla 2010 na odvolanie žalobkyne navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť. Uviedol, že sa v plnom rozsahu pridržiava písomného vyjadrenia zo dňa 22.10.2009, ktoré bolo zaslané k žalobe, keďže odvolanie neobsahuje žiadne nové relevantné skutočnosti, ku ktorým by sa žalovaný už nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/224/10916-73513/2009/990268 zo dňa 23.07.2009, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Vrábľa č. 628/230/108-2081/09/Há zo dňa 02.04.2009, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 631,49 eura za zdaňovacie obdobie marec 2007 v tej časti, v ktorej žalobkyňa dodala tovar do tretej krajiny a nepreukázala jednotným colným vyhlásením jeho oslobodenie od dane podľa § 47 ods. 3 zákona o DPH.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 47 ods. 1 zákona 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. 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, s výnimkou dodania tovaru, ktorý prepravil kupujúci na účely vybavenia, zásobenia pohonnými látkami a potravinami výletných lodí, súkromných lietadiel alebo akýchkoľvek dopravných prostriedkov na súkromné použitie.

Podľa § 47 ods. 3 zákona o DPH v čase rozhodnom pre posúdenie danej veci 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, 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 Šiestej smernice, ktorý sa týka oslobodenia od dane pri vývoze, bod 1 písm. a/ členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva;

Podľa čl. 147 ods. 2 druhý pododsek Šiestej Smernice, vývoz sa preukazuje faktúrou alebo iným dokladom slúžiacim ako faktúra, ktorý potvrdí colný úrad, ktorým tovar opustil Spoločenstvo.

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu mal najvyšší súd za preukázané, že žalobkyňa sa v rozhodujúcom období zaoberala opracovaním a povrchovou úpravou kovov a svoje výrobky vyvážala aj do tretích krajín. V rozhodnom období vystavila štyri faktúry č. 98001978 z 09.03.2007, č. 98002028 z 13.03.2007, č. 98002029 z 13.03.2007 a č. 98002085 z 16.03.2007 za dodávku tovarov pre odberateľov v USA v celkovej hodnote dane z pridanej hodnoty v sume 8.717,52 Sk. K uvedeným faktúram za dodávky tovarov do tretích krajín chýbali písomné colné vyhlásenia o prepustení tovaru do colného režimu vývoz, v ktorých je potvrdený colným orgánom výstup tovaru z územia Európskych spoločenstiev (ďalej len „JCD“), čo je jednou z podmienok oslobodenia od dane pri vývoze do tretieho štátu stanovený v § 47 ods. 1, 3 zákona o DPH. Žalobkyňa tieto JCD pri daňovej kontrole, ani 23 mesiacov po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnila oslobodenie od dane pri vývoze tovaru, nevedela predložiť.

Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu vyjadrenom v napadnutom rozsudku v celom rozsahu, nakoľko krajský súd sa podrobne vysporiadal so všetkými námietkami uvádzanými žalobkyňou v žalobe a na zdôraznenie jeho správnosti považuje

za potrebné doplniť nasledovné:

Zákonodarca v právnej norme ustanovenej v § 47 ods.1 zákona o DPH, platného v rozhodnom 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 zákona o DPH platného v rozhodnom čase, zákonodarca ustanovuje podmienky, za splnenia ktorých daňovému subjektu vzniká právo na oslobodenie od dane. V tomto prípade je nevyhnutnou podmienkou oslobodenia od dane z pridanej hodnoty preukázanie tej skutočnosti, že tovar bol vyvezený mimo územia Spoločenstva, nakoľko len a len vývoz tovaru mimo územia Spoločenstva je dôvodom na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

Zo samotnej Šiestej Smernice vyplýva, že vývoz tovaru je potrebné určitým spôsobom preukázať a to konkrétne potvrdením faktúry alebo iného relevantného dokladu colným úradom, ktorým tovar opustil Spoločenstvo. Preto ak zákonodarca priamo v skutkovej podstate právnej normy (§ 47 ods. 3 zákona o DPH) 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, tzv. dôkaz o vývoze, platiteľ musí mať k dispozícii písomné colné vyhlásenie o prepustení tovaru do colného režimu vývoz.

Z výsledkov vykonaného dokazovania v danej veci však vyplýva, že žalobkyňa správcovi dane nevedela predmetný doklad predložiť a v priebehu daňovej kontroly a ani dodatočne v priebehu daňového konania požadovaný doklad nepredložila.

Pokiaľ žalobkyňa v odvolaní tvrdila, že správny orgán nespochybňoval vývoz tovaru do tretej krajiny, toto tvrdenie nemá oporu v administratívnom spise, nakoľko z protokolu o miestnom zisťovaní vyplýva iba tá skutočnosť, že bola preukázaná preprava tovaru a úhrada

faktúr zahraničnými osobami, t. j. že boli predložené iba účtovné doklady. Vývoz tovaru zo Spoločenstva však preukázaný nebol a to nielen tým, že nebol predložený JCD, ale ani iný relevantný doklad o tom, že tovar bol vyvezený (napr. rozhodnutie z tretej krajiny, že tovar tam bol prečlený, alebo iný vierohodný doklad o tom, že tovar vystúpil v tretej krajine).

Odberateľom podpísaná faktúra spolu s výpisom z účtu dodávateľa na preukázanie týchto skutočností nemôže postačovať, nakoľko ako bolo uvedené vyššie, ide len o účtovné doklady platiteľa.

Najvyšší súd súhlasí s námietkami žalobkyne týkajúcimi sa rozsudku ESD č. C-146/05 „*Albert Collé*“ a jeho aktuálnosti v súvislosti s prijatím Šiestej Smernice, a za určitých okolností aj s jeho aplikovateľnosťou na prípad ako je tento.

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

V tejto súvislosti dáva najvyšší súd žalobkyni do pozornosti, že aj v rozsudku č. VR 23/08 z 28. mája 2009, SFD vyslovil, že podnikateľ musí poskytnúť dôkaz vo forme dokladu (dôkaz o vývoze tovaru) a dôkaz vo forme záznamu (účtovný doklad) a ak splní tieto dôkazné povinnosti, je oprávnený klasifikovať dodávku ako oslobodenú od dane (bod 15 a 16 rozsudku). S odvolaním sa na rozsudok ESD vo veci *Collé* ďalej v bode 18 SFD hovorí, že dodávka, ktorá spĺňa materiálne požiadavky na oslobodenie, je oslobodená od dane, aj ak daňovník nespĺnil určité formálne požiadavky, pokiaľ porušenie týchto formálnych požiadaviek nie je prekážkou poskytnutia dostatočného dôkazu, že materiálne požiadavky boli splnené.

Ďalej potom v bode 26. konštatuje, že vývozné dodávky celkove, napriek nesplneniu dôkazných povinností sú oslobodené od dane, ak sa „na základe objektívnej dôkaznej situácie zistí“, že sú splnené predpoklady pre vývoznú dodávku. Za takýto predpoklad však nepovažuje predloženie účtovného dokladu, ktorý žalobcovia poskytli v konaní pred FS a s poukazom na to, že FS vychádzal z iných princípov (bod 27), a iba s odôvodnením,

že žalobcovia poskytlí v konaní pred FS účtovný doklad, vyhlásil, že boli splnené predpoklady pre oslobodenie od dane a vyhovel žalobe, SFD dospel k záveru, že je potrebné rozsudok FS zrušiť.

V danom prípade, ako už bolo uvedené vyššie, je hmotnoprávnym predpokladom oslobodenia oddane z pridanej hodnoty preukázanie skutočnosti, že tovar bol skutočne vyvezený, pričom v súlade s komunitárnym právom sa táto okolnosť preukazuje dokladom o vývoze, na ktorom prepustenie z colného režimu potvrdzuje štátom poverená autorita, t. j. príslušný colný orgán. Vydaniu JCD predchádza colné konanie, ktoré pozostáva z viacerých krokov, výsledkom ktorého je JCD potvrdené výstupnou colnicou.

Najvyšší súd pripúšťa, že 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 dane z pridanej hodnoty pri vývoze tovaru, t. j. k samotnému vývozu tovaru. V celom administratívnom konaní žalobkyňa nezdôvodnila, prečo nepredložila požadované JCD, a to ani v dodatočnej lehote a až v odvolaní proti rozsudku súdu prvého stupňa sa objavila ničím nekonkretizovaná poznámka, že tieto doklady predložiť nemohla z dôvodu ich straty. Preto sa touto poznámkou v odvolacom konaní najvyšší súd nezaoberal.

Požadovanie predloženia dôkazu o vývoze zo strany daňových orgánov nemôže byť považované za formalizmus, ktorý je v rozpore so zásadami daňového konania, prípadne ide nad rámec Smernice, nakoľko porušenie týchto žalobkyňou označovaných „formálnych“ požiadaviek je prekážkou poskytnutia dostatočného dôkazu, že materiálne požiadavky na oslobodenie od dane boli splnené.

Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací dospel k záveru, že námietky žalobkyne vznesené v odvolaní nie sú opodstatnené, a keďže v rozhodnutí a postupe žalovaného ani krajského súdu nezistil iné vady, ktoré by mohli viesť k zrušeniu rozhodnutia žalovaného alebo rozsudku prvostupňového súdu, napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a podľa § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobkyňa v odvolacom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha a ani mu v odvolacom konaní trovy nevznikli.

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

V Bratislave 31. januára 2011

**JUDr. Jana Baricová, v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková