



## **ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Anny Elexovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: **K. P., s.r.o. so sídlom v Ľ.** právne zastúpeného JUDr. E. K., advokátom so sídlom v K., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/225/5860-41188/2006/990813-r zo dňa 09.06.2006, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č.k. 1S 122/2006-28 zo dňa 12.06.2007, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove, č.k. 1S 122/2006-28 zo dňa 12.06.2007 **m e n í** tak, že podľa § 250j ods. 2, písm. a/, c/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. I/225/5860-41188/2006/990813-r zo dňa 09.06.2006, ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov I č. 724/230/908-11944/06/Zaj. zo dňa 03.03.2006 **z r u š u j e** a **v r a c i a** vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi náhradu trov 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 zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. č. I/225/5860-41188/2006/990813-r zo dňa 09.06.2006, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov I č. 724/230/908-11944/06/Zaj. zo dňa 03.03.2006, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 citovaného zákona **vyrubeny žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2002 v sume 1 978 799,- Sk** s odôvodnením, že kontrolná skupina skonštatovala, že kontrolovaný daňový subjekt v záujme ochrany svojho práva na uplatnenie oslobodenia od DPH je oprávnený a tiež povinný si takýto nárok dostatočne obhájiť a pre prípad neskoršej kontroly si zabezpečiť vierohodný dôkaz o tom, že došlo k naplneniu pojmového znaku „vývozu tovaru do zahraničia“ tak, ako to definuje § 37 ods.1 a 2 zákona o DPH nestačí vývoz deklarovať iba JCD potvrdeným colným orgánom ak došlo v priebehu kontroly k zisteniu iných skutočností, ktoré vývoz tovaru do zahraničia spochybnili. Uplatnené oslobodenie od DPH má priamu väzbu na štátny rozpočet, preto je dôkazné zabezpečenie vývozu zo strany daňového subjektu zo zákona povinné aj inými dokladmi. Podľa ustanovenia § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v spojení s ust. § 29 ods. 2 a 4 zákona 511/1992 Zb. kontrola vo väzbe na list Colného riaditeľstva SR č. 35382/2005-1421 zo dňa 3.10.2005 disponuje dôkazom opaku toho, čím argumentuje daňový subjekt vo vzťahu na splnenie všetkých podmienok na uplatnenie nároku na oslobodenie od dane. Kým v riadnej daňovej kontrole bolo konštatované na základe Správy z operatívneho prešetrenia Colného úradu Čierna nad Tisou č. 85/2004-530190 zo dňa 31.5.2004, že sa v kontrolovanom zdaňovacom období ide o podozrenie z fiktívneho vývozu, v liste Colného riaditeľstva SR zo dňa 03.10.2005 je uvedené jednoznačné stanovisko, že k naplneniu pojmového znaku „vývozu tovaru do zahraničia“ nedošlo, vývoz sa neuskutočnil, teda nedošlo k prepraveniu tovaru v rovnakom množstve a objeme z územia Slovenskej republiky. Tento preukázateľne zistený skutkový stav nie je možné nahradiť potvrdenými JCD za máj 2002, ktorými disponuje daňový subjekt.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že podľa názoru súdu v predmetnej veci, teda vo veci dodatočného vyrubenia dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2002 žalobca ako daňovník nepreukázal, že v uvedenom období skutočne bol prepravený tovar z tuzemska do zahraničia, teda Ukrajiny a na výzvu kontrolnej skupiny nepredložil žiaden iný doklad o preukázaní vývozu tovaru. Podľa názoru súdu za danej dôkaznej situácie v konaní

boli aplikované základné zásady daňového konania upravené v § 2 ods. 1 až 8 a aj zásady dokazovania upravené v § 29 ods. 1 až 9. Napriek tomu, že žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty nepredložil žiadne dôkazy. Daňový úrad Prešov I. snažil sa doplniť dokazovanie, výsledok je ten, že v konaní nebolo preukázané skutočné prepravenie tovaru žalobcu z tuzemska na Ukrajinu. Aj podľa názoru súdu, ak sa žalobca spoľahol iba na to, že dokladom preukazujúcim naplnenie ustanovenia § 37 ods. 1 – 3, zák.č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty sú JCD a doklady o zaplatení, tak skutočne sa vystavil riziku, že nepreukáže skutočné prepravenie tovaru z tuzemska do cudziny.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Namietal, že z obsahu spisu vyplýva, že ťažiskovým dôkazom o nepreukázaní vývozu tovaru je list Colného riaditeľstva SR č. 35382/2005-1421, z ktorého podľa súdu a správnych orgánov jednoznačne vyplýva, že tovar na územie Ukrajiny nevstúpil. Colné riaditeľstvo SR k uvedenému záveru dospelo, okrem iného, aj na základe vnútornej kontroly Colného úradu Čierna nad Tisou. Zo správy Colného úradu Čierna nad Tisou vyplýva, že v kontrolovanom zdaňovacom období ide o podozrenie z fiktívneho vývozu. Colné riaditeľstvo SR na základe uvedeného a z iných dokladov prijalo záver (jednoznačné stanovisko), že k vývozu tovaru do zahraničia nedošlo, vývoz sa neuskutočnil, teda nedošlo k prepraveniu tovaru v rovnakom množstve a objeme z územia Slovenskej republiky. Zo správy Colného úradu Čierna nad Tisou nevyplýva, kto predstieral (fingoval) vývoz tovaru, teda či to bol žalobca alebo osoba, ktorej žalobca tovar predal.

Žalobca tvrdil, že v nadväznosti na ustanovenie § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a z uvedenej zásady logického myslenia vyplýva, že žalobca nemohol mať záujem na „fingovanom vývoze“. Pretože príjem z predaja preukázal, účtoval o ňom, príjem uviedol v priznaní k dani z príjmov, daň z uvedeného príjmu riadne odviedol a pre účely DPH vývoz evidoval. Žalobca predával tovar ukrajinským odberateľom za trhové ceny. Z tohto dôvodu, ako aj z iných dôvodov (množstvo, pochybný dodávateľ, atď.), sa tento tovar pre ukrajinských odberateľov stal na území Slovenskej republiky nepredajný. Z dôvodu, že žalobca predával ukrajinským odberateľom tovar za trhové ceny, v prípade legálneho deklarovania tohto tovaru pri jeho vývoze, by sa tento tovar z dôvodu colného a daňového zaťaženia stal nepredajným aj na Ukrajine. Z uvedeného dôvodu záujem na „fiktívnom vývoze“ mohol mať len jeho odberateľ. Žalobca má za to, že práve z uvedeného dôvodu nemožno vylúčiť, že jeho odberatelia nemali záujem na tom, aby tovar legálnym spôsobom vstúpil na územie

Ukrajiny. Správne orgány nepostupovali v zmysle ustanovenia § 2 ods. 3 zák.č. 511/1992 Zb., pretože pri hodnotení dôkazov absentuje logické myslenie.

Žalobca navrhoval, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/122/2006-28 zmenil a zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č. I/225/5860-41188/2006/990813-r.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 02.10.2007 navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny potvrdil. Dôvody uvedené v odvolaní považuje v celom rozsahu za neopodstatnené. Znakom ich neúčinnosti je to, že žalobca týmito námietkami ani v najmenšom nepreukazuje uskutočnenie sporného vývozu. Iba tak by totiž namietal účinne, ak by uskutočnenie tohto vývozu preukázal v zmysle zákonných podmienok ustanovených v § 37 ods. 1 a 2 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH), a jedine tak by uniesol dôkazné bremeno podľa ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Pokiaľ však ako argumenty používa svoje dôkazy, ktorými iba spochybnil spôsob, formu a výsledky preverovania colných orgánov, nenamieta účinne.

Nie je opodstatnené tvrdenie žalobcu, že daňové orgány nevyhodnotili list Colného riaditeľstva SR v nadväznosti na iné dôkazy. Správca dane aj v prvom konaní posudzoval jednotlivé dôkazy každý zvlášť, no najmä vo vzájomných súvislostiach, avšak tento proces dokazovania bol jednoznačne zavŕšený až získaním nosného dôkazného prostriedku, ktorým je záver Colného riaditeľstva SR, prezentovaný v liste zo dňa 3.10.2005 o tom, že sporný tovar na územie Ukrajiny nevstúpil. Tento dôkaz vyhodnotil daňový orgán tak, že prostredníctvom neho nebola zistená rozhodujúca skutočnosť pre uplatnenie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH), t. j., že vývoz tovaru nebol uskutočnený. Na základe tohto zistenia správca dane sformuloval záver o nemožnosti uplatnenia oslobodenia od DPH a dorubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie máj 2002. Ďalej namietal, že žalobca popisujúc ekonomické a daňové dopady konania týchto zainteresovaných osôb (on ako vývozca a fyzická osoba na Ukrajine ako odberateľ), v tejto súvislosti absenciu logického myslenia daňových orgánov vníma tým spôsobom že logicky nevyslovili záver, že iba odberateľ mohol mať záujem na „fiktívnom vývoze“. Ak by k takému „logickému“ záveru boli dospeli, zrejme by podľa žalobcu konvalidovali nesplnenie jeho dôkaznej povinnosti. Iný zmysel jeho námietky nie je zjavný. Daňové orgány v danom prípade

postupovali v zmysle týchto právnych zásad, ale ich logické myslenie vyplývalo zo zhodnotenia dôkazov smerujúcich k preukázaniu zákonných podmienok na uplatnenie oslobodenia vývozu tovaru od dane z pridanej hodnoty, a nie z úvah tom, kto mohol mať záujem na „fiktívnom vývoze“ a z akých dôvodov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal vec podľa § 246c, § 214 ods. 1 O.s.p bez pojednávania podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 250ja ods. 4 O.s.p., v spojení s § 220 O.s.p. zmenil tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. I/225/5860-41188/2006/990813-r zo dňa 09.06.2006, ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov I č. 724/230/908-11944/06/Zaj. zo dňa 03.03.2006 zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Najvyšší súd zistil, že spor medzi účastníkmi konania spočíva vo vyhodnotení skutkovej okolnosti a jej následnej subsumpcii, či došlo k naplneniu pojmového znaku „vývozu tovaru z územia Slovenskej republiky“ v zmysle ust. § 37 ods.1 – 3 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Z rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že za rozhodujúci dôkaz o tejto skutkovej okolnosti (že nedošlo k vývozu) považovalo list Colného riaditeľstva SR č.35382/2005-1421 zo dňa 03.10.2005.

Spor medzi účastníkmi konania spočíval vo vyhodnotení rozsahu dôkaznej povinnosti platiteľa a rozloženia dôkazného bremena, ktoré **je pre vývoz tovaru, pre účely DPH určené priamo zákonom č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.**

*Podľa § 37 ods.2 zákona č. 289/1995 Z.z. vývoz tovaru preukazuje platiteľ písomným colným vyhlásením o prepustení tovaru do režimu vývozu, v ktorom je výstup tovaru do zahraničia potvrdený colným orgánom. Na požiadanie daňového úradu je platiteľ povinný preukázať vývoz tovaru aj iným dokladom, najmä dokladom o preprave tovaru do zahraničia, dokladom o platbe zo zahraničia za vyvezený tovar. Pri vývoze tovaru, ktorý sa uskutočňuje prostredníctvom nepriameho zástupcu, je daňovým dokladom písomné colné vyhlásenie, v ktorom je zastúpená osoba uvedená ako predávajúca popri odosielateľovi, a daňový doklad musí byť doložený písomnou zmluvou o zastúpení.*

Zákon stanovuje, ako platiteľ preukazuje vývoz tovaru pre účely oslobodenia od DPH a demonštratívne aj druhy dokladov, ktorými vývozca (platiteľ) má disponovať na preukázanie vývozu. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí na s. 5 potvrdil, že daňový subjekt na preukázanie vývozu tovaru predložil písomné colné vyhlásenia (JCD) potvrdené colnicou odoslania. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že priebehu daňovej kontroly však došlo k zisteniu takých skutočností, ktoré vývoz tovaru do zahraničia spochybnili, a to práve zo strany colného orgánu, ktorý ich sám vydal. Colný úrad vyslovil podozrenie, že išlo o fiktívny vývoz tovaru.

Pre splnenie dôkaznej povinnosti platiteľa je dôležité, aké podporné dôkazné prostriedky mu ukladá zákon. Tieto sú demonštratívne vymedzené v ust. § 37 ods. 2, druhá veta zák.č. 289/1995 Z.z.. Najvyšší zistil, že podľa odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného žalobca takéto podporné dôkazné prostriedky predložil – kópie príjmových pokladničných dokladov preukazujúcich úhradu vymenovaných faktúr (december 2001 a január, marec a máj 2002). Z druhu dôkazných prostriedkov, ktoré zákon stanovil na preukázanie vývozu tovaru vyplýva, že zákon nepočíta s tým, že platiteľ bude osobne tovar vyvážať, prípadne dohliadať na vývoz tovaru a obstarávať si absolútne dôkazné prostriedky.

Najvyšší súd ďalej poukazuje na to, že vývoz tovaru je v zmysle ust. § 37 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z.z. **pre účely DPH viazaný na výstup tovaru** do zahraničia potvrdený colným orgánom. V danom prípade žalovaný za rozhodujúci dôkazný prostriedok považoval list Colného riaditeľstva SR č. 35382/2005-1421 zo dňa 3.10.2005 podľa ktorého na základe preverovania Colného úradu Čierna nad Tisou a podľa odpovedí Karpatskej regionálnej colnice Užhorod (UA) a podľa celoštátnej evidencie PZ SR programu E.&O.-Š. tovar na územie Ukrajiny nevstúpil a v uvedenej veci ďalej koná Okresný úrad vyšetrovania PZ SR Trebišov.

Stanovenie dôkazných prostriedkov na preukázanie vývozu platiteľovi znamená, že platiteľ uniesol dôkazné bremeno, ak ich v zmysle zákona predložil. Daňové a colné orgány vlastnými zisteniami môžu tieto účinky vyvrátiť, ak jednoznačne zistia, že k vývozu tovaru nedošlo (napr. tovar bude zaistený na území SR alebo sa jednoznačne preukáže, že neopustil územie SR, alebo sa v trestnom konaní preukáže, že išlo o fiktívny vývoz tovaru). Podozrenie z fiktívneho vývozu ani skutočnosť, že vstup tovaru nie je vo vstupnej

evidencii Karpatskej regionálnej colnice Užhorod (t.j. evidovaný vstup tovaru) nie je spôsobilá vyvrátiť dôkaznú situáciu (**pre účely DPH**) zistenú v súlade s dôkaznými prostriedkami pre to zákonom stanovenými (§ 37 ods. 2 zák.č. 289/1995 Z.z.).

Najvyšší súd poukazuje na to, že pri hodnotení dôkazov musia byť zachované pravidlá logického myslenia, ktorých sa dovoľáva žalobca v závere odvolania. Dôkazná situácia (prevzatie tovaru ukrajinskými odberateľmi na prepravu a preukázateľné zaplatenie trhovej ceny žalobcovi na území SR, JCD potvrdené colnicou na výstupe) sú relevantnými dôkaznými prostriedkami v zmysle § 37 ods. 2 zák.č. 289/1995 Z.z. Pokiaľ ide o list Colného riaditeľstva SR zn. 25382/2005-1421 zo dňa 3.10.2005 ten iba uvádza, že tovar nie je v evidencii a vec vyšetruje polícia.

V ďalšom konaní je nevyhnutné vykonať dôkazné prostriedky predložené žalobcom (príjmové pokladničné doklady a faktúry od zahraničných odberateľov, zistenie či išlo o trhové ceny na území SR) a zistiť, účinky dôkazov predložených žalobcom v zmysle § 37 ods. 2 zák.č. 289/1995 Z.z. vyvrátili iné dôkazy zistené vo veci Okresným úradom vyšetrovania PZ SR Prešov.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c O.s.p. Z dôvodov hodných osobitného zreteľa súd žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. Ide o došetrovanie skutkového stavu, ktorý zavinili obchodní partneri žalobcu a nie daňové orgány.

**P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.**

V Bratislave, dňa 09. októbra 2008

**JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.**

predseda senátu

za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková