



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **M. S., s.r.o.**, H., V., IČO: X., právne zastúpeného Mgr. O. B., advokátkou B. advokátska kancelária, s.r.o., G., B., IČO: X., proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Vazovova 2, Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/3539-17327/2011/990268-r zo dňa 25.02.2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/7/2011-91 zo dňa 09.11.2011, jednomyseľne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/7/2011-91 zo dňa 09.11.2011 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/224/3539-17327/2011/990268-r zo dňa 25.02.2011 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 je povinný nahradiť žalobcovi trovy konania 922,12 €, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku, na účet právnej zástupkyne žalobcu Mgr. O. B., advokátky a konateľky B. advokátska kancelária, s.r.o., B.

O d ô v o d n e n i e

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 č. I/224/3539-17327/2011/990268-r zo dňa 25.02.2011, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) čiastočne vyhovel odvolaniu žalobcu v daňovom konaní a dodatočný platobný výmer

Daňového úradu V. č. 628/230/108-2101/09/Há zo dňa 03.04.2009 zmenil tak, že za zdaňovacie obdobie jún 2007 znížil žalobcovi vyrubený rozdiel dane zo sumy 8.351,98 € na sumu 650,66 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že po zrušení a vrátení veci rozsudkom najvyššieho súdu sp.zn. 8 Sžf/17/2010 žalovaný vo veci opakovane rozhodol napadnutým rozhodnutím č. I/224/3539-17327/2011/990268-r zo dňa 25.02.2011, ktorým rozhodnutie správcu dane – Daňového úradu V. č. 628/230/108-2101/09/Há zo dňa 03.04.2009 – dodatočný platobný výmer za zdaňovacie obdobie jún 2007 zmenil tak, že vyrubený rozdiel dane znížil na sumu 650,66 €. Žalovaný teda uznal právo na odpočítanie dane za prijaté služby a predmetom žaloby zostalo len neuznanie oslobodenia od dane pri vývoze tovaru do tretích krajín. Vývoz tovaru zo Spoločenstva preukázaný nebol, a to nielen tým, že nebola predložená JCD, ale ani iný relevantný doklad o tom, že tovar bol vyvezený (napr. rozhodnutie 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, keďže ide len o účtovné doklady platiteľa. Najvyšší súd v rozsudku 8 Sžf/17/2010 pripustil aplikovateľnosť rozsudku ESD C-146/05 „Albert Collé“ aj na prípade, kedy dochádza k vývozu tovaru mimo územia Spoločenstva, a taktiež pripustil použitie alternatívnych dôkazov, teda dôkazov mimo ustanovenia § 47 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. s tým, 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 DPH. Žalobca napriek vyslovenému právnomu názoru súdu nepredložil žalovanému ani správcovi dane žiaden iný doklad, z ktorého by skutočnosť, že došlo k vývozu tovaru mimo územia spoločenstva vyplývala, a to za situácie, keď najvyšší súd vo svojom rozhodnutí konštatoval, že doposiaľ predložené doklady (faktúra, úhrada faktúry) sú pre predmetnú vec nepostačujúce.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok prvostupňového súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Okrem iného uviedol, že požiadal svojich odberateľov o dodanie akýchkoľvek iných podkladov (alternatívnych dôkazov) preukazujúcich vývoz predmetného tovaru. Ako prílohu k odvolaniu priložil potvrdenie z výstupnej colnice Európskeho spoločenstva v Antverpách zo dňa 13.07.2007, ktorú žalobcovi poskytol odberateľ – spoločnosť J. D. W. W., C/c A. P. S. S., PO Box 8808 M., IL 61 266-8808 U. (v spise vedená faktúra č. 98003696). Zistenie zo strany žalovaného považuje za nedostačujúce na posúdenie veci.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 17.02.2012 k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa v plnom rozsahu pridriava podrobného písomného vyjadrenia k žalobe žalobcu, ktoré bolo zaslané Krajskému súd v Nitre vzhľadom k tomu, že odvolanie podané žalobcom neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým bolo zaslané vyjadrenie a je súčasťou zaslaného administratívneho spisu. Vo vyjadrení zo dňa 16.06.2011 k žalobe uviedol, že žalobca 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. Žalovaný však žiadne relevantné dôkazy o tom, že tovar vystúpil z územia ES, prípade vstúpil na územie tretej krajiny v celom konaní nepredložil. V záverečnom zhrnutí uviedol, že v prvom prípade žalobca v kontrolovanom období vystavil faktúry za dodávky tovarov pre odberateľov v tretej krajine – U. Tieto dodávky deklaroval v daňovom priznaní ako dodávky oslobodené od dane podľa § 47 zákona o DPH. Aby mohli

byť tieto dodávky oslobodené od dane, musel žalobca splniť dve základné podmienky stanovené v zákone o DPH. V zmysle § 47 ods. 3 zákona o DPH musí mať JCD doklad (potvrdený výstupnou colnicou) a doklad o odoslaní a preprave tovaru. Pritom JCD-dokladom musí disponovať najneskôr do konca šiesteho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil oslobodenie. A práve tento doklad žalobca nemal. Nemal ho ani do zákonom stanovených šiestich mesiacov, nemal ho ani počas daňovej kontroly, ani v priebehu vyrubovacieho, či odvolacieho konania. Chýbajúce JCD nezabezpečil vôbec. Porušil tak § 47 ods. 1, 2, 3 v nadväznosti na § 8 zákona o DPH. Žalobca vývoz tovaru nepreukázal ani alternatívnymi dokladmi, ktorými by potvrdil výstup tovaru z územia ES. Preto žalovaný zdanil predmetný tovar v tuzemsku v súlade so zákonom o DPH.

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 žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p.), na pojednávaní dňa 03.07.2012 a podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. napadnuté rozhodnutie žalovaného č. I/224/3539-17327/2011/990268-r zo dňa 25.02.2011 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobca v odvolacom konaní predložil nový dôkaz - Colnú deklaráciu potvrdenú výstupnou Colnicou Antverpách (Belgicko) zo dňa 13.07.2007. Najvyšší súd nariadil na termín 03.07.2012 pojednávanie s tým, že predvolal účastníkov konania s upozornením, že osobná účasť ich informovaných zástupcov je nutná. Žalovaný predvolanie na pojednávanie prevzal dňa 26.06.2012. Svoju neúčasť neospravedlnil. Senát dospel k záveru, že vady spočívajúce v nedostatočne zistenom skutkovom stave nie je možné odstrániť a vyjasniť bez účinnosti účastníkov konania. Z toho dôvodu napadnuté rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému do štádia odvolacieho konania za účelom doplnenia skutkového stavu.

Obsahom Colnej deklarácie zo dňa 13.07.2007 sú položky 15. - Krajina vývozu: Belgicko, 16. - Krajina pôvodu, 17. - Krajina určenia: U., 22. Celková fakturovaná suma 1.637,15 EUR, 33. Kód tovaru 84839089, Hrubá hmotnosť 325 kg. Tieto údaje nasvedčujú, že deklarovaný tovar zodpovedá faktúre č. 98003696 zo dňa 30.06.2007 na sumu 1.637,15 €, ktorá je súčasťou administratívneho spisu. K týmto dôkazom v ďalšom konaní žalovaný zaujme stanovisko.

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 M. S. 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 Colleé“ 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 „Colleé“ a musí sa vykladať tak, že nevylučuje, nezakazuje, ale na základe rozsudku „Colleé“ pripúšťa možnosť použitia i alternatívnych dôkazov. Právny názor o aplikovateľnosti rozsudku „Colleé“ 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 „Colleé“ 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 Colleé (sp. zn. C-146/05, rozsudok ESD zo dňa 27.09.2007) aj na vývoz tovaru mimo územia Spoločenstva“, Súdnemu dvoru EU nepredložil. Ak na vnútroštátnej úrovni, medzi účastníkmi konania o prieskum zákonnosti daňového rozhodnutia je nesporné, že rozsudok Súdneho dvora EU sa vzťahuje 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 „Colleé“ *Článok 28c A písm. a/ prvý odsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení 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 vedome zatajila existenciu dodávky v rámci Spoločenstva, iba vtedy, ak existuje nebezpečenstvo straty daňových príjmov a ak toto nebezpečenstvo zdaniteľná osoba úplne neodstránila.

Rozsudok „Colleé“ modifikuje lehotu podľa § 47 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. Nemožno je 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 „Colleé“ „*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.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca mal v konaní úspech, preto mu vznikol nárok náhradu trov konania, ktoré pozostávali **z náhrady súdnych poplatkov 132 €** (z podanej žaloby 66 €, z odvolania 66 €) a **z náhrady trov právneho zastúpenia 658,44 + 20% DPH = 790,12 €**, pozostávajúcich z tarifnej odmeny a režijného paušálu advokátky podľa vyhl. č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (v prvostupňovom konaní: prevzatie a príprava zastúpenia 18.04.2011, podanie žaloby 04.05.2011, návrh na položenie predbežnej otázky 10.10.2011, zastupovanie na pojednávaní dňa 27.10.2011 po 123,50 €, režijný paušál 7,41 €, v odvolacom konaní: odvolanie 127,17 €, režijný paušál 7,63 €). Súd nepriznal v rámci vyúčtovanej náhrady trov úkony za doplnenie podaní zo dňa 28.10.2011 a 03.05.2012 z dôvodu, že odmena bola priznaná už za úkon ako úplný.

Senát najvyššieho súdu rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

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

V Bratislave dňa 03. júla 2012

JUDr. Ivan R U M A N A, v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková