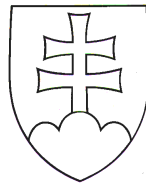


Najvyšší súd
Slovenskej republiky



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudkýň JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej, v právnej veci žalobcu : **M. S.S. s.r.o.**, so sídlom vo V., H., IČO X., právne zastúpeného *B. A. K. s.r.o., G.*, proti žalovanému : **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky** so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ul.č. 13, v konaní o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/10916-73509/2009/990268-r zo dňa 23. júla 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/114/2009-92 zo dňa 16. februára 2010 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/114/2009-92 zo dňa 16. februára 2010 **m e n í** tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. I/224/10916-73509/2009/990268-r zo dňa 23. júla 2009 **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 930,71,-€ do 30 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právnej zástupkyne žalobcu *B. A. K. s.r.o., G., IČO X.*

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre zamietol žalobu žalobcu o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/10916-

73509/2009/990268-r zo dňa 23. júla 2009, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Vráble č. 628/230/108-

2041/09/Há zo dňa 1.4.2009, ktorým bol žalobcovi podľa 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubený **rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2007** vo výške – 78,11 Eura, ktorý bol daňovým preplatkom, z dôvodu porušenia § 47 ods. 1 a 3 v nadväznosti na § 8, §19 ods. 2, v nadväznosti na § 69 ods. 2 a 3 a v nadväznosti na § 15 ods. 6 a 8 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, keď dodal tovar do tretej krajiny a nepreukázal jednotným colným vyhlásením jeho oslobodenie od dane a keď nepriznal daň zo služieb dodaných zahraničnou osobou z iného členského štátu.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu žalovaného zistil, že žalobca ako daňový subjekt sa v kontrolovanom období zaoberal opracovaním a povrchovou úpravou kovov a svoje výrobky vyvážal aj do tretích krajín. V súvislosti s touto činnosťou vystavil v kontrolovanom zdaňovacom období aj 5 faktúr za dodávky tovarov pre odberateľov v USA v celkovej hodnote DPH 36.299,47 Sk. K uvedeným faktúram za dodávky tovarov do tretích krajín chýbali písomné colné vyhlásenia o prepustení tovaru do colného režimu, vývoz, v ktorých bol potvrdený colným orgánom výstup tovaru z územia Európskych spoločenstiev, čo je jednou z podmienok oslobodenia od dane pri vývoze do tretieho štátu ust. v § 47 ods. 1, 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Žalobca toto pri daňovej kontrole nevedel predložiť ani 29 mesiacov po skončení zdaňovacieho obdobia.

V druhom prípade pri kontrole u žalobcu ako daňového subjektu správca dane v súvislosti s prijatím služby od zahraničných dodávateľov žalobcom zistil, že dňa 31.12.2006 spoločnosť L. – V. G. vystavila pre kontrolu aj daňový subjekt faktúru č. 3201967 za servisné práce vo výške 5962,30 Eur, dňa 31.1.2007 spoločnosť M. A. L. vystavila pre kontrolovaný daňový subjekt faktúru č. 623264 za tlačiarenské práce vo výške 76,50 EUR (2698,69 Sk), avšak v zmysle § 69 ods. 3 zákona o DPH daňový subjekt vzniknutú povinnosť neuviedol ani do záznamov o DPH (§70 zákona) ani do daňového priznania v tomto zdaňovacom období, preto správca dane prijatú službu zdaniť. Správca dane neuznal právo na odpočítanie dane z uvedených faktúr, lebo žalobca nesplnil podmienku uplatnenia práva na odpočet dane podľa § 51 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, keďže táto služba nebola zaevidovaná v záznamoch v zdaňovacom období, ale až pri kontrole. Zákon nepripúšťa uvedenie predmetnej dane do záznamu so spätnými účinkami.

Krajský súd sa v prvom prípade stotožnil so žalovaným a uviedol, že dokazovaním bolo nad akúkoľvek pochybnosť preukázané, že žalobca v čase kontroly za kontrolované daňové obdobie mal k dispozícii iba doklad o preprave tovaru a úhrade faktúr, ale nemal k dispozícii platné JCD potvrdené výstupnou colnou správou a uplatnil si v daňovom priznaní (riadnom) nárok na oslobodený vývoz tovaru. Takýmto postupom žalobca porušil zákon, keďže svoje právo daňového subjektu ako platiteľa DPH

realizoval v rozpore s ust. § 47 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH platného v zdaňovacom období.

K druhému daňovému prípadu krajský súd uviedol, že sa tiež stotožňuje so záverom daňového orgánu. Aj keď žalobca predmetnú službu podľa uvedenej faktúry od zahraničného dodávateľa uviedol do záznamu o DPH podľa § 70 zákona o DPH počas kontroly, nebolo možné mu uznať právo na odpočítanie dane počas kontroly za kontrolované daňové obdobie, pretože žalobca ako platiteľ dane nespĺňal podmienky podľa § 51 ods. 1 písm. b/ v spojení s § 49 ods. 2 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z.z., t.j. tento záznam neurobil v čase, keď mal faktúru od dodávateľa, kedy si mohol uplatniť právo na odpočítanie dane. Nie je správny názor žalobcu, že správca dane svojim postupom vytvoril absurdnú situáciu a ak by postupoval podľa jeho výkladu došlo by k zdaneniu dvakrát. Z dikcie ust. § 51 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že platiteľ dane odpočíta daň podľa § 49 ods. 2 písm. b/v zdaňovacom období, v ktorom uviedol daň do záznamu podľa § 70 zákona. Zákon nepripúšťa uvedenie predmetnej dane do záznamu so spätnými účinkami tak, ako si to vysvetľuje žalobca.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátkou včas odvolanie. Namietal, že v danom prípade bol tovar dodávaný s podmienkou EX-WORKS (Incoterms), teda zo závodu (tovar je dodaný v závode predávajúceho – žalobcu 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. V tomto smere potom poukazuje na Metodický pokyn Daňového riaditeľstva SR k vývozu tovaru a služieb podľa § 47 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, konkrétne na str. 7 predmetného pokynu, kde sa pre takýto prípad počíta s alternatívnymi dôkazmi, ktorými je možné preukázať vývoz tovaru napr. pri strate JCD, nemožnosti ho získať a pod. Žalobca nesúhlasí s názorom žalovaného, ani prvostupňového súdu, že splnenie podmienky uvedenej v ust. § 47 ods. 3 zákona o DPH je rovnocenné so splnením hmotnoprávnej podmienky uvedenej v ust. § 47 ods. 1 zákona o DPH. Aj podľa znenia zákona o DPH je zřejmé, že oslobodenie sa vzťahuje na dodanie tovaru na územie tretieho štátu (mimo územia EU) a toto odoslanie (dodanie) tovaru na územie tretieho štátu má podľa ust. § 47 ods. 3 zákona o DPH preukázať daňovník istým spôsobom (potvrdeným colným vyhlásením). Hmotnoprávnou podmienkou na oslobodenie od DPH je teda dodanie tovaru na územie tretieho štátu. Zákon o DPH navyše k tejto hmotnoprávnej podmienke uvádza jediný obmedzujúci spôsob preukazovania tejto podmienky, pričom dodržanie spôsobu preukázania splnenia hmotnoprávnej podmienky zvyšuje nad jej skutočné splnenie. V tomto smere ide teda nad aplikovateľnú Šiestu smernicu i smernicu 2006/112/EC a zabraňuje oslobodeniu od dane, napriek splneniu zákonných predpokladov. Presne v zmysle vyššie uvedeného znie

i argumentácia ESD v prípade Colleé, ktorú je potrebné podľa názoru žalobcu aplikovať i na tento prípad.

V prípade odopretia uplatnenia práva na odpočítanie dane pri aplikácii prenosu daňovej povinnosti v súvislosti s prijatou službou od dodávateľa zo zahraničia v tom istom zdaňovacom období, v ktorom vznikla daňová povinnosť sa prvostupňový súd bez ďalšieho stotožnil s argumentáciou žalovaného, ktorá vyplýva len z gramatického výkladu znenia zákona o dani z pridanej hodnoty a nezohľadňuje eurokomformný výklad ustanoví zákona o DPH.

Žalobca uviedol, že platiteľ DPH vo všeobecnosti odvádza DPH do štátneho rozpočtu zo svojich dodávok tovarov a služieb. Prijemca týchto tovarov a služieb má vo všeobecnosti právo si túto daň odpočítať a teda nárokovať voči štátnemu rozpočtu. Existujú však situácie, kedy z jednej dodávky má povinnosť platiť daň príjemca a tento má zároveň právo túto daň si odpočítať, v dôsledku čoho sa povinnosť odvodu DPH a nárok na odpočet DPH spoja u jednej osoby.

Pri službách dodaných zo zahraničia zákon o DPH prenáša povinnosť platiť daň na príjemcu služby tak, ako je to vyššie uvedené. Formálnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu tejto dane príjemcom služby je podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH uvedenie dane v záznamoch.

Správca dane počas kontroly zistil, že žalobca ako príjemca služieb zo zahraničia mal povinnosť zaplatiť daň. Žalobca akceptoval toto zistenie a ešte počas kontroly uviedol túto daň na výstupe aj na vstupe dodatočne do záznamov za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Žalobca v odvolaní uviedol, že mal právo na odpočítanie tejto dane, keďže ju počas kontroly uviedol do záznamov za obdobie, v ktorom mal povinnosť platiť daň. Žalovaný vo svojom rozhodnutí v odvolaní odmietol právo na odpočítanie dane v kontrolovanom období na základe názoru, že vzniká v období, v ktorom daň platiteľ fyzicky uviedol v záznamoch, nie za obdobie, za ktoré dodatočne uvedie daň do záznamov.

Žalobca s takouto gramatickou interpretáciou zákona, podľa ktorej je pre vykonanie odpočtu rozhodný dátum fyzického uvedenia v záznamoch nesúhlasí a žalovaný ju aj sám spochybňuje, keď hneď v ďalšej vete rozhodnutia uvádza, že musí byť daň uvedená v záznamoch najneskôr do lehoty na podanie daňového priznania (teda až v nasledujúcom mesiaci). Takáto interpretácia zákona o DPH je aj v rozpore s dôvodom, pre ktoré sa predmetné ustanovenie do zákona dostalo. Predmetným ustanovením bol do zákona o DPH zapracovaný rozsudok ESD „Bockemühl“. ESD vyjadril v tomto rozsudku názor, že síce smernica umožňuje členským štátom určiť určité formálne náležitosti pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, avšak toto právo musí byť vykonávané v súlade v cieľom tejto smernice, ktorý spočíva v zabezpečení vyrubenia dane a jej kontroly zo strany správcu dane.

ESD okrem iného dospel k záveru, že ak správca dane disponuje s údajmi potrebnými na zistenie, že zdaniteľná osoba je ako príjemca predmetných služieb povinná platiť daň, nesmie tejto zdaniteľnej osobe v súvislosti s jej právom na odpočítanie dane určovať ďalšie podmienky, ktoré by jej zabráňovali uplatniť si právo na odpočet.

Konaním daňového úradu v danom prípade však vznikla absurdná situácia, a to, že daňový úrad dorubil žalobcovi za kontrolované obdobie daň na výstupe, ale zároveň mu neumožnil odpočet dane na vstupe v tom istom období, a to napriek tomu, že platiteľ daň uviedol v záznamoch za toto kontrolované obdobie. Interpretácia § 51 zákona o DPH zo strany žalovaného nie je v súlade s ustanoveniami Smernice, predovšetkým so zásadou neutrality DPH a judikatúrou ESD, pretože podľa nej je uplatnenie práva na odpočítanie dane možné najskôr v neskoršom období, než v období, v ktorom daňová povinnosť vznikla. Eurokomformný výklad § 51 ods. 2 zákona o DPH umožňuje uplatniť právo na odpočítanie dane v tom istom období, v ktorom vznikla daňová povinnosť. Ak by bol totiž prijatý výklad žalovaného daňového úradu, teda že je možné uplatniť odpočet až v čase, keď bola vykonávaná kontrola (v čase dodatočného zanesenia dane do záznamov), musel by žalobca uviesť túto daň v záznamoch dvakrát, a to v kontrolovanom období (daň na výstupe) a následne podľa tvrdenia daňového úradu a žalovaného, ešte do obdobia, v ktorom platiteľ fyzicky záznamy opravil.

Žalovaný ako i prvostupňový súd na tento prípad nesprávne aplikovali ustanovenie § 51 zákona o DPH, keď žalobcovi odmietli uplatniť právo na odpočítanie dane v tom istom období, v ktorom daň uviedli do záznamov, t.j. v období, v ktorom vznikla daňová povinnosť. Žalobca preto nesúhlasí s názorom správcu dane, že mu nevznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane v tom istom zdaňovacom období z dôvodu, že daň bola uvedená v záznamoch až dodatočne. Záznamy už boli upravené v priebehu daňovej kontroly, čo daňový úrad nevzal na vedomie a právo žalobcu na odpočet dane neuznal. Navyše je potrebné podotknúť, že v rozhodnutí prípadu Bockemühl sa žiadne záznamy, ani iné formálne náležitosti nespomínajú. V rozhodnutí sa hovorí, že keď má správca dane dost' podkladov na výber dane, má dost' podkladov na umožnenie odpočtu. Cieľom smernice je teda nielen výber dane, ale i umožnenie jej odpočtu. Žalobca navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 31.1.2011 uviedol, že sa v celom rozsahu pridržiava podrobného písomného vyjadrenia k žalobe žalobcu a súhlasí s prejednaním a rozhodnutím odvolacieho súdu v jeho neprítomnosti.

Žalovaný vo svojom stanovisku (čl.33) tvrdil, že aby tovar dodaný do tretieho štátu splnil atribút oslobodenia od dane v zmysle § 47 zákona o DPH musia by platiteľom dane splnené obidve splnené podmienky stanovené v § 47 ods. 3 zákona o DPH, t.j. musí mať JCD a doklad o preprave. Jednou z tých podmienok je predloženie colného vyhlásenia, v ktorom je potvrdený výstup z ES a práve túto podmienku kontrolovaný

daňový subjekt – žalobca nesplnil. Z dôvodu, že daňový subjekt ani v 6 mesačnej zákonom stanovenej lehote (§ 47 ods. 3 zákona o DPH) ani počas daňovej kontroly nevedel požadované JCD predložiť, správca dane musel z dôvodu, že v zmysle § 8 ods. 1 zákona o DPH došlo k dodaniu tovaru, uvedené dodávky tovarov zdaňiť. Aj v prípade, že nie sú niektoré ustanovenia zákona o DPH zosúladené, napr. colným zákonom (preukazovanie vývozu aj tzv. alternatívnymi dôkazmi), nie je v právomoci správca dane, či odvolacieho orgánu postupovať inak ako v intenciách platného zákona o DPH, ktorý z hľadiska DPH neumožňuje zohľadňovať pri vývoze tovaru tzv. alternatívne dôkazy. Názor žalobcu, že z jeho strany boli opomenuté určité formality a správca dane sa nezaoberal splnením materiálnych predpokladov pri vývoze tovaru sú v danej veci irelevantné z toho dôvodu, že zákon o DPH v § 47 ods. 3 jasne stanovuje, čím musí platiteľ preukázať vývoz tovaru. Skutočnosť, že platiteľ nepredložil k daňovej kontrole potrebné JCD nie je opomenutie určitej formality, ale z hľadiska DPH je to považované za zásadný nedostatok pri preukazovaní vývozu. Rozsudok ESD C-146/05 rieši problematiku v rámci ES a nemožno ho analogicky použiť v prípade tohto daňového prípadu.

Pokiaľ ide o druhý daňový prípad žalovaný uviedol, že podľa zákona o DPH sú podmienky, kedy môže platiteľ odpočítať daň podľa § 49 stanovené v § 51 zákona o DPH, ktorý stanovuje vecné a časové podmienky na odpočítanie dane. A práve v § 51 ods. 1 písm. d/ je striktné stanovené, že právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70 zákona o DPH. Podľa § 51 ods. 2 posledná veta platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ v zdaňovacom období, v ktorom daň uviedol v záznamoch podľa § 70.

Na základe uvedeného pri službách poskytnutých zahraničným dodávateľom podľa § 15 ods. 8 zákona o DPH, kedy povinnosť platiť daň prechádza na príjemcu služby (§ 69 ods. 3 zákona o DPH), uplatnenie práva na odpočítanie dane závisí od toho, či je daň zaevidovaná v záznamoch, ktoré je platiteľ dane povinný viesť. Ak v príslušnom zdaňovacom období nie je splnená podmienka zaevidovanie dane v záznamoch a práve táto podmienka zo strany daňového subjektu splnená nebola, správca dane odpočítanie dane nemôže zohľadniť. Skutočnosť, že správca dane poskytnutú službu zdaňil, ale neuznal odpočítanie dane z dôvodu, že daňový subjekt nesplnil podmienku zaevidovanie dane v záznamoch neznamena, že mu uprel právo odpočítať daň z predmetnej faktúry. Daňový subjekt si môže uplatniť odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom uvedie príslušnú daň do záznamov DPH. Vzhľadom k tomu, že v kontrolovanom zdaňovacom období tak neurobil, nevzniká mu v tomto zdaňovacom období nárok na odpočítanie dane. Zákon v citovanom § 51 ods. 2 zákona o DPH presne stanovuje moment, v ktorom platiteľ vykoná odpočítanie dane t.j. v období, v ktorom daň uviedol v záznamoch (nie za obdobie, za ktoré dodatočne uvedie daň do záznamov). V zákone o DPH síce nie je uvedený moment, kedy musia byť údaje v záznamoch uvedené, resp. doplnené, ale aby daňový subjekt mohol a vedel daňové priznanie DPH za príslušné zdaňovacie obdobie vyplniť a podať, je to najneskôr v deň podania daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie.

Rozhodnutie ESD C-90/02, na ktoré sa žalobca odvoláva a ktoré chce aplikovať na svoj prípad je z roku 2004. Uvedený rozsudok riešil problematiku, či je zdaniteľná osoba povinná disponovať faktúrou, aby si mohla uplatniť právo odpočítať daň. Zákon č. 651/2004 Z.z., ktorým sa zmenil a dopĺňal zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení zákona č. 350/2004 Z.z. upravil aj dovtedy platný § 51 ods. 1 písm. b/. Podľa tohto § právo na odpočítanie dane podľa § 49 mohol platiteľ uplatniť ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ mal faktúru od dodávateľa. Novela zákona platná od 1.1.2005 zmenila pôvodné znenie tak, že za slová „faktúra dodávateľa“ sa nahradili slovami „je daň uvedená v záznamoch podľa § 70“. Na základe uvedeného odvolávania sa daňového subjektu na horeuvedený rozsudok je právne irelevantný, pretože rozsudok bol implementovaný novelou zákona o DPH.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., ďalej len O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov, uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p.) a postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. potom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozsudku na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk verejne vyhlásil rozsudok postupom podľa § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že žalované správne orgány vychádzali z princípu právneho pozitivizmu, vyjadreného v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky tak, že *„štátne orgány môžu konať iba na základe Ústavy v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon“*. Daňové orgány zdôrazňovali, že v daňových prípadoch žalobcu môžu konať iba v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. V danom prípade ustanovenie § 47 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov jasne a zrozumiteľne ustanovuje, že odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu podľa ods. 1 a 2 je platiteľ povinný preukázať colným vyhlásením, v ktorom je colným orgánom potvrdený výstup tovaru z územia Európskej únie a dokladom o odoslaní alebo preprave tovaru; platiteľ musí mať colné vyhlásenie, v ktorom je potvrdený výstup tovaru z územia Európskej únie, najneskôr do šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil oslobodenie od dane.

Keďže žalobca túto zákonnú podmienku nesplnil, výkladom zákona o DPH uskutočneného výlučne na princípoch právneho pozitivizmu a založeného na dikcii zákona podľa § 47 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. by žalobcovi nárok na oslobodenie od dane pri vývoze tovaru a služieb nevznikol.

V danom prípade však oblasť dane z pridanej hodnoty patrí do oblasti harmonizovaného práva Európskej únie a vnútroštátne právne predpisy sú v tejto oblasti modifikované právom Európskej únie. Vyplýva to i z prílohy č. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, v ktorej je uvedený

zoznam preberaných právne záväzných aktov Európskej únie, medzi ktorými je Šiesta smernica 77/388/EHS zo 14.7.1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov, týkajúcich sa dane z obratu a smernica 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších smerníc.

V danom prípade kogentná časť smernice týkajúca sa oslobodenia od dane pri vývoze tovaru mimo Spoločenstva bola implementovaná v ust. § 47 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého ustanovenia „*oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený predávajúcim, alebo na jeho účet do miesta určenia na území tretieho štátu*“.

Skutočnosť, že došlo k preprave tovaru mimo územia Európskej únie nie je sporná a je potvrdená i colnými orgánmi a správca dane ju nespochybňuje. Jedinou okolnosťou, ktorá bráni správcovi dane uznať oslobodenie od dane pri vývoze tovaru a služieb je práve ust. § 47 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, ktoré **vyžaduje preukázanie vývozu colným vyhlásením a dokladom o odoslaní alebo preprave tovaru.**

Najvyšší súd konštatuje, že ustanovenie § 47 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. nepredstavuje kogentnú implementovanú časť smernice, ale ide o technickú časť ustanovenia, spôsob dokazovania, ktorý prijal zákonodarca za účelom preukazovania kogentnej podmienky oslobodenia od dane tovaru podľa § 47 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. V tejto časti bolo členským štátom ponechané na úvahu, akým spôsobom zabezpečia „*správne a jednoznačné uplatňovanie oslobodenia o dane a účel predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani, alebo zneužitiu dane*“ (čl. 131 smernice 2006/112/ES).

Najvyšší súd uznáva, že predkladanie JCD a dokladov o preprave tovaru je nevyhnutné pre správne a jednoznačné uplatňovanie oslobodenia od dane. Ide však o stanovenie zásady preukazovania tejto skutočnosti založenej na vyvrátenej domnienke. Ak teda predávajúci má JCD a doklad o preprave, predpokladá sa, že k vývozu tovaru došlo.

Účelom ustanovenia § 47 ods.3 zák.č. 222/2004 Z.z. je stanovenie podmienok na „správne a jednoznačné uplatňovanie oslobodenia o dane a na predchádzanie akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani, alebo zneužitiu dane“. Ustanovenie § 47 ods.3 zák.č. 222/2004 Z.z. však môže byť vykladané a aplikované daňovými orgánmi iba spôsobom aby plnilo svoj účel, a to v medziach zadaných smernicou. Ide preto nad rámec požiadavky danej smernicou ak v jednotlivom prípade daňové orgány uznajú, že tovar bol vyvezený mimo územia spoločenstva, že k daňovému úniku nedošlo a nemajú ani podozrenie zo zneužitia dane a na druhej strane oslobodenie nepriznajú výlučne z dôvodu nepredloženia dokladov podľa § 47 ods.3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty.

Euro konformný výklad ustanovenia § 47 ods.3 zák.č. 222/2004 Z.z. pripúšťa i možnosť alternatívnych dôkazov o vývoze tovaru v individuálnych prípadoch, za podmienky, že nimi nie je narušené správne a jednoznačné uplatňovanie oslobodenia od dane, ak súčasne aplikáciou alternatívnych dôkazov nehrozí daňový únik, vyhýbanie sa dani alebo zneužitie dane. Tieto skutočnosti tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu, ktorý sa dovoľáva alternatívnych dôkazov. Unesenie dôkazného bremena posúdia daňové orgány.

Z rozsudku ESD C-146/05 „Albert Colleé“ je v danom prípade významný princíp uvedený v abstrakte publikovaného rozsudku, štvrtý odsek podľa ktorého *„vnútroštátne opatrenie , ktoré v podstate podmieňuje právo na oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva rešpektovaním formálnych povinností bez zohľadnenia základných požiadaviek a najmä bez skúmania či boli tieto povinnosti splnené, ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane“*.

Ratio decidendi tohto rozsudku možno aplikovať i na dodávky mimo Spoločenstva.

Čo sa týka druhého daňového prípadu, daňové orgány konštatovali, že uplatniť právo na odpočítanie dane môže urobiť platiteľ vtedy, ak splní podmienky uvedené v § 49 a 51 zákona o DPH. Z dôvodu, že žalobca neuviedol daň z faktúr do evidencie DPH, teda nesplnil podmienku stanovenú v § 51 ods. 2 zákona o DPH (daň neuviedol v záznamoch podľa § 70), nebolo mu uznané právo na odpočítanie dane.

Žalobca ako daňový subjekt počas daňovej kontroly túto vadu evidencie DPH odstránil a daň do záznamov uviedol. Najvyšší preto ako spornú hodnotil právnu otázku, či je právne prípustné, aby daňový subjekt dodatočne odstránil vadu evidencie a daň uviedol do záznamov. K tejto právnej otázke sa Najvyšší súd SR vyjadril v rozsudku zo dňa 15.12.2010 2 Sžf 16/2010 [M. S.S. s.r.o., proti Daňovému riaditeľstvu SR], a preto senát 3S vychádzal z právnej argumentácie senátu 2S.

Podstata sporu má svoj pôvod v zanedbaní účtovných povinností žalobcom. Podľa názoru odvolacieho súdu je potrebné pri výklade § 51 ods. 1 písm. b) a ods. 2 v spojení s § 49 ods. 2 písm. b) zákona o DPH prihliadnuť aj na judikatúru ESD, ktorý obdobnú problematiku riešil vo viacerých rozsudkoch, ako aj na samotný zmysel a účel daňovej kontroly, ktorým je predovšetkým zabezpečenie správneho výberu daní a zabránenie daňovým únikom a pri rozhodovaní o dodatočnom vyrubení dane za kontrolované obdobie sa vysporiadať aj s týmito skutočnosťami.

V rozsudku ESD v spojených veciach C-95/07 a C-96/07, *Ecotrade SpA* z 8. mája 2008, ktorý sa týkal rovnako, ako daný prípad, odpočtu DPH pri prenose daňovej povinnosti, ESD vyslovil názor, že síce členské štáty majú oprávnenie stanoviť určité formálne požiadavky na uplatnenie práva odpočtu DPH, ktoré musí platiteľ splniť (bod 57), avšak

zároveň dodal, že odpočítanie DPH na vstupe má byť priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formálne požiadavky boli zdaniteľnými osobami opomenuté (bod 63).

V bode 64 rozsudku sa ďalej uvádza, že ak daňový úrad disponuje s údajmi nevyhnutnými na stanovenie, že zdaniteľná osoba ako adresát dotknutého poskytovania služieb je povinná zaplatiť DPH, nemôže ukladať pokiaľ ide o právo odpočítať túto daň dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať za následok zbavenie výkonu tohto práva.

V bode 71 sa ESD dotkol aj otázky zmyslu daňovej kontroly, keď upozornil na to, že napriek tomu, že došlo k porušeniu účtovných povinností, toto nemôže byť považované za nebezpečenstvo strát daňových príjmov, keďže ako sa pripomenulo v bode 56 tohto rozsudku, v rámci uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti žiadnu sumu nie je v zásade potrebné zaplatiť do štátnej pokladnice. Z týchto dôvodov nemôže byť takéto porušenie stotožňované s plnením súvisiacim s daňovým únikom alebo so zneužitím predpisov Spoločenstva, pokiaľ je nesporné, že takéto plnenie nebolo vykonané s cieľom získať nenáležitú daňovú výhodu.

V danom prípade je nepochybné, že rovnako žalobcovi, ako adresátovi služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou so sídlom v zahraničí, pri prenose daňovej povinnosti, v zásade nevznikla žiadna povinnosť odvieť DPH z týchto služieb do štátneho rozpočtu, nakoľko v tom istom okamihu, ako mu vznikla povinnosť túto daň odvieť, mu vzniklo aj právo si DPH v rovnakej výške odpočítať (§ 49 ods. 1 a § 19 ods. 2 zákona o DPH).

Otázkou zostáva, či žalobcovo opomenutie vykonať záznam v účtovnej evidencii, potrebný na uplatnenie práva na odpočet, ktoré bolo napravené počas daňovej kontroly, je možné zo strany daňového orgánu na základe prísne formálneho a gramatického výkladu § 51 zákona o DPH sankcionovať dodatočným vyrubení DPH.

Odvolací súd je toho názoru, že v kontexte vyššie uvedených záverov ESD bez toho, aby sa skúmal reálny dopad tohto žalobcovho pochybenia na štátny rozpočet, prípadné ohrozenie konkrétneho verejného záujmu, ako aj dôvody pre ktoré tak žalobca urobil, nie je takýto postup žalovaného v súlade so základnými zásadami, zmyslom a účelom daňového konania.

O trovách konania najvyšší súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, 2 O.s.p. a § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal úspech v konaní priznal náhradu trov konania pozostávajúcich z náhrady súdneho poplatku z podanej žaloby 66,--€ a z náhrady súdneho poplatku z odvolania 66,--€ a z náhrady trov právneho zastúpenia za 6 úkonov tarifnej odmeny právnej služby poskytnutej advokátom žalobcovi, podľa § 11 ods.4 vyhl.č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb 798,71,--€ (prevzatie a príprava zastúpenia 146,19,--€, podanie žaloby 146,19,--€, vyjadrenie žalobcu zo dňa 21.1.2010 151,65,--€, podanie odvolania 151,65,--€, zastupovanie na odročenom pojednávaní pred odvolacím súdom bez prejednania veci dňa 18.01.2011 45,94,--€, zastupovanie na pojednávaní pred odvolacím súdom dňa 08.02.2011 157,09,--€). Trovy právneho zastúpenia

boli priznané podľa vyčíslenia podaním právneho zástupcu žalobcu zo dňa 09.02.2011, vrátane DPH a réžijného paušálu k jednotlivým úkonom.

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

V Bratislave dňa 08.februára 2011

JUDr. Ivan Rumana, v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia :
Emília Čičková