



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca a členov senátu JUDr. Igora Belka a Eleny Berthotyovej PhD., v právnej veci žalobcu: **P. spol. s r.o.**, IČO : X., so sídlom J., zast. *JUDr. J.*, správcom úpadcu P. spol. s r.o., s poštovou adresou: Š., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutí** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 23. júla 2008 č. k. 2S 303/2007-269, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 23. júla 2008 č. k. 2S 303/2007-269 **m e n í** tak, že žalobu **z a m i e t a**.

Žalobcovi právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

### O d ô v o d n e n i e :

Viacerými rozhodnutiami, tzn. č. I/221/12581-76851/2007/990447-r, I/221/ 12581-76855/2007/990447-r, I/221/12581-76852/2007/990447-r, I/221/12581-76848/2007/990447-r, I/221/12581-76857/2007/990447-r, I/221/12581-76846/ 2007/990447-r, I/221/12580-76829/2007/990447-r, I/221/12581-76845/2007/ 990447-r a tiež I/221/12581-76850/2007/990447, všetky vydané dňa 25.10.2007, žalovaný ako odvolací daňový orgán potvrdil odvolaním napadnuté dodatočné platobné výmery Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty o vyrubení rozdielu dane z priadnej hodnoty právnických osôb za zdaňovacie

obdobia január (10.357.150,-Sk), február (4.000.417,-Sk), apríl (4.733.521,-Sk), máj (4.263.099,-Sk), júl (23.832.072,- Sk), august (6.460.000,- Sk), september (31.876.742,-Sk), október (18.540.850,-Sk), s výnimka zdaniteľného obdobia december 2006, v ktorom správca dane znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty o sumu 5.047.465,- Sk a priznal nadmerný odpočet v sume 20.769.659,- Sk. Potom celková suma rozdielu na dani z pridanej hodnoty v dotknutých zdaňovacích obdobiach činí 109.111.316,- Sk.

U hore uvedených 9-tich daňových rozhodnutiach žalovaný odôvodňoval vyrubenie dane na tom spoločnom základe, že po vykonaní daňovej kontroly bolo zistené správcom dane, že do verejného colného skladu na území Slovenskej republiky bol z Ukrajiny dovezený tovar (oceľové zvitky) v režime colného uskladňovania, ktoré žalobca od dovozcu v tomto colnom sklade odkúpil s tým, že režim colného uskladňovania sa po kúpe zmenil na režim aktívny zušľacht'ovací styk. V uvedenom režime žalobca spracoval oceľové zvitky na oceľové profily, ktoré následne predal spoločnosti M., s.r.o. a S. a.s., a na tomto základe sa colný režim predaného a prepracovaného tovaru zmenil opäť na režim colné uskladňovanie. Všetky transakcie v sledovanom období roku 2006 prebehli medzi tuzemskými právnickými osobami vo verejnom colnom sklade umiestnenom na území Slovenskej republiky.

Nakoľko žalobca pri predaji tovaru spoločnostiam M., s.r.o. a S. a.s. u predajných cien neuplatnil daň z pridanej hodnoty, porušil tak podľa mienky žalovaného § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 2 ods. 1 písm. a), § 2 ods. 2 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a) a § 8 ods. 1 písm. a) cit. zákona.

*Podľa § 69 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení platnom v čase uskutočnenia plnení platí, že platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň.*

*Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v hore cit. znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby.*

*Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v hore cit. znení predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.*

*Podľa § 2 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v hore cit. znení na účely tohto zákona je tuzemskom územie Slovenskej republiky.*

*Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v hore cit. znení je dodaním tovaru dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.*

*Podľa § 13 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v hore cit. znení je miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b), odseku 2 a § 14.*

Na základe uvedených ustanovení žalovaný dospel k záveru, že žalobca predajom tovaru vo verejnom colnom sklade nachádzajúcom sa na území Slovenskej republiky uskutočnil dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku, ktoré je podľa § 2 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. predmetom dane z pridanej hodnoty a preto žalobca bol povinný k vyfakturovanej cene predávaného tovaru uplatniť daň z pridanej hodnoty. Nakoľko tak nekonal, žalovaný odobril postup správcu dane, kedy žalobcovi v jednotlivých zdaňovacích obdobiach dodatočne vyrubil nedoplatky na tejto dani.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca žalobu z 19.11.2007 (č. 1. 1).

Krajský súd ako súd prvého stupňa po preskúmaní postupu daňových orgánov a zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalobu uznal za dôvodnú podľa § 250j ods. 2 písm. a) a ods. 3 O.s.p., a preto napadnuté rozhodnutia žalovaného ako nezákonné zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Z rovnakých dôvodov krajský súd zrušil aj dotknuté rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu – správcu dane.

S odvolaním sa na zásadu zákonnosti daňového konania ako aj na čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky krajský súd odôvodnil najmä svoj zrušujúci rozsudok tým, že daňové orgány nesprávne posúdili skutočnosť, že miestom dodania tovaru bol verejný colný sklad a že tovar v ňom umiestnený by sa mal riadiť špeciálnymi daňovými ustanoveniami, tzn. § 12, § 18 a § 21 zák. č. 222/2004 Z.z. a iných zákonov.

Avšak krajský súd vychádzal z iného právneho základu. Z obsahu čl. 79, čl. 84 a čl. 98 Nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12.10.1992 ustanovujúceho colný zákonník Spoločenstva (ďalej na účely tohto rozsudku len „Nariadenie č. 2913/92“), z ktorých podľa jeho mienky krajský súd vyplýva záver, že tovar dovezený z tretích štátov je podmiennečne oslobodený od cla a zároveň takýto tovar nepodlieha ani obchodno-politickým opatreniam EÚ (podľa krajského súdu ide napríklad DPH alebo o dovozné licencie).

*Podľa čl. 79 Nariadenia č. 2913/92 prepustením do voľného obehu získava tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva, colný štatút tovaru spoločenstva. Prepustenie zahŕňa uplatnenia obchodno-politických opatrení, splnenie ďalších formalít stanovených pre dovoz určitého tovaru a vybratie všetkých platieb dlžných na základe právnych predpisov.*

*Podľa čl. 84 Nariadenia č. 2913/92 sa v článkoch 85 až 90 "režimom s podmiennečným systémom" v prípade tovaru, ktorý nie je tovarom spoločenstva, rozumie okrem iného colné uskladňovanie a aktívny zošľachtovací styk v podmiennečnom systéme.*

*Podľa čl. 98 Nariadenia č. 2913/92 režim colné uskladňovanie umožňuje uskladňovať v colnom sklade aj tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva, bez toho, aby tento tovar podliehal dovoznému clu alebo **obchodno-politickým opatreniam**, pričom colným skladom sa rozumie akékoľvek miesto schválené colnými orgánmi a nachádzajúcom sa pod colným dohľadom, kde je tovar za stanovených podmienok skladovaný.*

Ďalej krajský súd so zdôraznením stanoviska Slovenskej obchodnej a priemyselnej komory zo dňa 12.06.2007 konštatoval, že pokiaľ ide o colné režimy aplikovateľné pri dovoze zahraničného tovaru na územie Slovenskej republiky v podmiennečnom systéme a s ekonomickým účinkom, potom miesto a čas vzniku zdaniteľného plnenia je potrebné určiť

ako miesto a čas, kde sú tieto colné režimy ukončené, a to prepustením uvedeného tovaru do colného režimu voľného obehu na území Slovenskej republiky.

Krajský súd tiež vyjadril svoj názor, že tovar nadobudnutý a neskôr predaný žalobcom nebol tovarom spoločenstva a z pohľadu colných a daňových predpisov sa nepovažoval za tovar v tuzemsku. Nákup tovaru a predaj tovaru žalobcom, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, teda nemožno považovať za dodanie tovaru podľa § 2 ods. 1 písm. a) alebo c) zák. č. 222/2004 Z.z., pretože tento tovar bol na územie Spoločenstva dovezený v zmysle § 2 ods. 1 písm. d), § 12 a § 18 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. Zmena vlastníka tovaru prepusteného do colných režimov s podmieneným systémom a s ekonomickým účinkom nezakladá vznik nového colného dlhu a teda ani vznik daňovej povinnosti v procese dovozu tovaru.

Na základe uvedených skutočností a právnych hodnotení krajský súd dospel k záveru, že uplatňovanie colných predpisov Európskej únie na dovoz tovaru nachádzajúceho sa v colne schválenom určení alebo v colných režimoch v podmienenom systéme a s ekonomickým účinkom, ktoré je zakotvené v zák. č. 222/2004 Z.z. (viď § 12 ), je tou zákonnou podmienkou, ktorá znamená, že colné konanie a daňové konanie *nie sú* pri dovoze tovaru **samostatné** procesy na určenie obsahu, miesta a času vzniku daňového plnenia a nie sú oddelené od procesov na určovanie miesta a času vzniku colného dlhu.

Pri druhej námietke žalobcu týkajúcej sa vecnej nepríslušnosti správcu dane krajský súd s poukazom na hore uvedenú myšlienku o neoddelení colného a daňového konania pri dovoze tovaru na samostatné procesy krajský súd vyslovil oprávnenosť tejto námietky s tým, že v tomto prípade štátnym orgánom oprávneným konať vo veci dane z pridanej hodnoty je príslušný colný orgán.

K tretej námietke žalobcu vzťahujúcej sa na zmätočnosť napadnutých rozhodnutí v časti duplicitného výroku a lehoty na plnenie je potrebné uviesť, že tento je v celom rozsahu dôvodný.

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 30.09.2008 (č. 1. 283 podané prostredníctvom faxu, neskôr písomne doplnené v zákonnej 3- dňovej lehote) proti rozsudku prvostupňového súdu žalovaný zdôraznil nesprávnosť právneho posúdenia veci ako odvolací dôvod podľa § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.

Najmä nesúhlasil s právnym záverom krajského súdu, že na predaj tovaru žalobcom v tuzemsku je nutné aplikovať ustanovenia zák. č. 222/2004 Z.z., ktoré pojednávajú o dovoze tovaru a vzniku daňovej povinnosti pri dovoze tovaru, a tiež brojil proti aplikácii príslušných Nariadení Rady EHS. Uvedené ustanovenia predpisov by bolo podľa mienky žalovaného možné aplikovať na skutkový stav, ktorého účastníkom by bol dodávateľ žalobcu, t. j. subjekt, ktorý dovezol tovar z Ukrajiny na územie Slovenskej republiky a tento uskladnil na území Slovenskej republiky vo verejnom colnom sklade, pričom tento tovar nebol prepustený do režimu voľný obeh.

Ustanovenia citované krajským súdom v odôvodnení nie je podľa žalovaného možno aplikovať v prípade predaja tovaru žalobcom, pretože žalobca po spracovaní dovezeného tovaru ho predal vo verejnom colnom sklade na území Slovenskej republiky, a z uvedeného vyplýva, že žalobca neuskutočnil dovoz tovaru podľa § 12 zák. č. 222/2004 Z.z.

Žalovaný preto, odvolávajúc sa na daňovú definíciu pojmu „tuzemská“ pre účely zák. č. 222/2004 Z.z. (§ 2 ods. 2 písm. a/), tvrdí, že aj verejné colné sklady nachádzajúce sa na území Slovenskej republiky sú tuzemskom pre účely zák. č. 222/2004 Z.z. Potom v zmysle § 13 zák. č. 222/2004 Z.z. postupovali daňové orgány správne, keď určili miesto dodania tovaru žalobcom ako colný sklad nachádzajúci sa v tuzemsku (tzn. na území Slovenskej republiky). Hoci colné predpisy pri tovare prepravenom zo zahraničia do tuzemska rozlišujú medzi tovarom Európskeho spoločenstva a tovarom, ktorý nie je tovarom Európskeho spoločenstva, toto zák. č. 222/2004 Z.z. nerozlišuje, lebo každý tovar nachádzajúci sa v tuzemsku podlieha okrem iných aj hmotnoprávnemu predpisu dani z pridanej hodnoty.

K otázke zmätočnosti výroku svojich rozhodnutí žalovaný uviedol, že povinnosť zaplatiť vyrubený rozdiel dane uvedená v rozhodnutiach žalovaného nie je uložená duplicitne, ale s odvolaním sa na rozsudok Najvyšší súd Slovenskej republiky č. k. 7Sž 73, 74/98 musí mať rozhodnutie odvolacieho orgánu (žalovaného) rovnaké náležitosti ako prvostupňové rozhodnutie vrátane určenia sumy peňažného plnenia, čísla účtu príslušnej banky, kde je povinný daňový subjekt sumu zaplatiť, a taktiež určenia doby splatnosti.

K otázke vecnej nepríslušnosti správcu žalovaný s odkazom na zákon č. 150/2001 Z.z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení dopĺňa zákon č. 440/2000 Z.z. o správach finančnej

kontroly v znení neskorších predpisov, konštatoval, že nakoľko predmetom daňových kontrol vykonaných prvostupňovým správny orgánom u žalobcu bola daň z pridanej hodnoty podľa zák. č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého v zmysle ust. § 2 ods. 1 písm. a) predmetom dane z pridanej hodnoty je aj dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, potom žalovaný sa domnieva, že nezasahoval do kompetencií a právomocí colných orgánov.

K svojmu odvolaniu žalovaný pripojil rozsiahly písomný materiál vo forme príloh č. 1 až 5 (č. 1. 290 až 329), ktoré obsahovali

- Zápis z 3. zasadnutia Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty konaného dňa 18. mája 2004 (príl. č. 1),
- Metodický pokyn DRSR k uplatňovaniu ustanovení §§ 19 – 21 zák. č. 222/2004 Z.z. (príl. č. 2),
- Metodický pokyn č. 31/2/2008 k uplatňovaniu dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru v tuzemsku prepusteného do rôznych colných režimov (príl. č. 3),
- rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 320/2007-103 (príl. č. 4).

Záverom navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť a vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Vo svojom vyjadrení z 03.11.2008 (č. 1. 332) k odvolaniu žalovaného žalobca uviedol, že samotný žalovaný si je vedomý neudržateľnosti svojej argumentácie v tomto bode, keď ako jediný odvolací dôvod uvádza zjavne irelevantný judikát, ktorý rieši úplne inú právnu otázku.

Žalobca ďalej nesúhlasil s argumentáciou žalovaného, že zák. č. 222/2004 Z.z. nepodmieňuje predmet dane pri predaji, t. j. dodaní tovaru miestom dovozu tohto tovaru, pričom zároveň poukázal na ustanovenie § 13 ods. 1 písm. a) cit. zákona. Najmä zdôraznil to, že žalovaný pri aplikácii zák. č. 222/2004 Z.z. na dovoz tovaru nebral do úvahy výnimku uvedenú odseku 2 citovaného ustanovenia. Potom je podľa žalobcu nutné na túto situáciu aplikovať § 18 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. Nakoľko všetky transakcie prebehli v príslušných colných režimoch vo verejnom colnom sklade, žalobca sa domnieva, že uvedené colné opatrenia neskončili na území Slovenskej republiky, a tým pádom v súvislosti s ustanovením

§ 13 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. ani za miesto dodania tovaru dovozcom a za miesto prípadných ďalších dodaní, nemožno považovať tuzemsko, tzn. územie Slovenskej republiky.

Na to, aby bola relevantná argumentácia žalovaného o tom, že išlo o zdaniteľné plnenie v tuzemsku, je logické, že tovar by najprv v tuzemsku musel byť, tzn. musel by byť do tuzemska dovezený. S touto argumentáciou súvisí aj žalobcov nesúhlas s výkladom vecnej príslušnosti žalovaného.

Tiež žalobca zdôraznil tú skutočnosť, že daňové kontroly v ktorých sa porušenie predpisov o DPH nekonštatovalo, boli u žalobcu vykonané okrem iných aj v októbri a novembri 2005 a v marci 2006, tzn. po zasadnutí Komisie a vydaní Metodického pokynu (Príloha č. 1 a 2 odvolania), ktorými žalovaný odôvodňoval svoj zmenený postup. Bez ohľadu na vyššie uvedené však má žalobca za to, že akékoľvek odvolávanie sa žalovaného na jeho vnútorné predpisy údajne zverejňované na vnútornej informačnej sieti DR SR a pokyny je právne irelevantné, nakoľko tieto nie sú všeobecne záväzné a navyše poukázal na tú skutočnosť, že nesmú byť v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Záverom žalobca navrhol, aby odvolací súd rozhodnutie prvostupňového súdu ako vecne správne potvrdil a súčasne aby zaviazal žalovaného nahradiť žalobcovi trovy odvolacieho konania.

Počas odvolacieho konania bol konajúci súd informovaný o tom, že Okresný súd Košice I uznesením sp. zn. 26K 5/2009 zo dňa 27.04.2009 vyhlásil konkurz na majetok dlžníka P., spol. s r.o., so sídlom J., IČO: X., a ďalej boli na Najvyšší súd Slovenskej republiky zaslané viaceré listiny tak zo strany právneho zástupcu žalobcu ako aj správcu konkurznej podstaty úpadcu – žalobcu (Ing. M., PhD. alebo JUDr. J.) s navzájom protirečivými procesnými požiadavkami. Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní ich obsahu na základe návrhu správcu konkurznej podstaty na pokračovanie v tomto súdnom konaní vyslovenom v zmysle § 47 ods. 3 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov v odvolacom konaní aj pokračoval.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe

podľa zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 O.s.p. odvolanie prípustné, nariadil vo veci pojednávanie (§ 250g ods. 1 O.s.p.) a po jeho verejnom vykonaní dospel na základe iných dôvodov k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože krajský súd nesprávne právne posúdil vec pri správne ustálenom skutkovom stave, a preto odvolací súd postupom podľa § 220 v spoj. s § 250ja ods. 3 veta posledná O.s.p. žalobu zamietol.

Základnou úvahou, ktorú musí Najvyšší súd preveriť z hľadiska správnosti napadnutého rozsudku krajského súdu, je to, či na situáciu tovaru uloženého v colnom sklade sa výlučne vzťahujú iba colné predpisy alebo aj daňové predpisy, a ak áno, potom z akého dôvodu, odkedy a v akom rozsahu. Pri tejto otázke Najvyšší súd poukazuje na existenciu odlišného názoru vysloveného iným senátom krajského súdu vo veci sp. zn. 1S 320/2007-103 tých istých účastníkov, ktorú nie je možné pri riešení tejto veci prehliadnúť. Od vyriešenia uvedenej otázky následne závisí aj riešenie otázky, či vo veci konal vecne a miestne príslušný orgán verejnej správy.

Z administratívneho spisu bol riadne zistený skutkový stav, ktorý nie je predmetom sporu medzi účastníkmi. Podľa tohto skutkového stavu bol v dotknutých zdaňovacích obdobiach do verejného colného skladu na území Slovenskej republiky z Ukrajiny dovezený slovenským daňovým subjektom (zo spisu pre súd bližšie nevyplývajú jeho identifikačné znaky) tovar (oceľové zvitky valcované za tepla) a tento tovar bol uskladnený do verejného colného skladu žalobcu v režime colného uskladňovania. Následne tento tovar žalobca od uvedeného tuzemského dovozcu v tomto colnom sklade odkúpil s tým, že režim colného uskladňovania sa po kúpe zmenil na režim aktívny zušľacht'ovací styk. V uvedenom režime žalobca najskôr spracoval oceľové zvitky na oceľové profily, ktoré následne predal spoločnosti M., s.r.o. a S. a.s., a na tomto základe sa colný režim predaného a prepracovaného tovaru zmenil opäť na režim colné uskladňovanie. Najvyšší súd zdôrazňuje, že všetky transakcie v sledovanom období roku 2006 prebehli medzi tuzemskými právnickými osobami vo verejnom colnom sklade umiestnenom na území Slovenskej republiky.

Z uvedeného pre Najvyšší súd vyplýva, že žalobca nie je priamym dovozcom tovaru dovezeného z nečlenskej krajiny, ale na prvom mieste je jeho spracovateľom na teritóriu

verejného colného skladu a následne je predajcom výsledku svojho spracovania tovaru tuzemským právnickým osobám.

Je jednoznačné, že tak colné ako aj daňové predpisy platné v Slovenskej republike v roku 2006 sú značne ovplyvnené komunitárnym právom, avšak každá oblasť finančného práva v inom rozsahu. Ak colné predpisy jednotlivých členských štátov sa nachádzajú na vysokom stupni unifikácie (najmä prostredníctvom Nariadenia č. 2913/92), potom daňové predpisy o dani z pridanej hodnoty sú v tomto období iba na konkrétnej národnej úrovni harmonizované prostredníctvom tzv. Šiestej daňovej smernice (Smernica Rady č. 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia).

*Podľa čl. 3 ods. 3 Nariadenia č. 2913/92 colné územie Spoločenstva **zahŕňa** teritoriálne vody, pobrežné vody a vzdušný priestor členských štátov, ako aj územia uvedené v odseku 2 **s výnimkou** teritoriálnych vôd, pobrežných vôd a vzdušného priestoru tých území, ktoré nie sú súčasťou colného územia spoločenstva podľa odseku 1.*

*Podľa čl. 166 Nariadenia č. 2913/92 slobodné pásma a slobodné sklady **sú časti** colného územia spoločenstva alebo objekty umiestnené na tomto území a oddelené od zvyšnej časti tohto územia, v ktorých sa s cieľom uplatňovania dovozného cla a „**obchodno-politických opatrení**“ **považuje** tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva, za tovar nenachádzajúci sa na **colnom** území spoločenstva, pokiaľ nebol prepustený do voľného obehu alebo prepustený do iného colného režimu alebo použitia alebo spotrebovaný za podmienok iných ako ustanovených v colných predpisoch.*

Z uvedených ustanovení komunitárneho práva pre Najvyšší súd nado všetky pochybnosti (výkladový princíp „*acte clair*“) vyplýva, že územia colných skladov nie sú vyňaté z colného územia Spoločenstva, a na tovar tu umiestnený sa vzťahuje fikcia, že sa na colnom území nenachádza, tzn. iba v zmysle colných predpisov nemá charakter tovaru Spoločenstva, a to až do okamihu zmeny colného režimu. Uvedená fikcia zabezpečuje členskému štátu efektívne uplatňovať dovozné clo a obchodno-politické opatrenia v **procese dovozu** tovaru, ktorý nemá charakter tovaru Spoločenstva, a to až do okamihu ukončenia procesu dovozu formou, že bol *prepustený do voľného obehu alebo prepustený do iného*

colného režimu alebo použitia alebo spotrebovaný za podmienok iných ako ustanovených v colných predpisoch.

Najvyšší súd súčasne upozorňuje, že Nariadenie č. 2913/92 nemá ambíciu presnejšie vymedziť pojem obchodno-politické opatrenia, a preto ich rozsah a obsah musel Najvyšší súd vymedziť prostredníctvom Nariadenia Komisie (EHS) č. 2454/93, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92. V zmysle čl. 1 ods. 7 cit. Nariadenia „*obchodno-politickými opatreniami sú nesadzobné opatrenia ustanovené ako súčasť spoločnej obchodnej politiky vo forme ustanovení spoločenstva, ktorými sa riadi dovoz a vývoz tovaru, ako sú opatrenia pre dozor alebo ochranu, kvantitatívne obmedzenia alebo limity a zákazy vývozu alebo dovozu*“. Z uvedeného vyplýva, že orgány Európskeho spoločenstva nemali pod pojmom „obchodno-politické opatrenia“ na mysli to, čo krajský súd na str. 10 ods. 1 svojho odôvodnenia uviedol ako „*napríklad DPH, ...*“.

*Podľa čl. 114 Nariadenia č. 2913/92 bez toho, aby tým bol dotknutý článok 115, režim aktívny zušľachtovací styk umožňuje, aby pre účely jednej alebo niekoľkých spracovateľských operácií na colnom území spoločenstva bol použitý tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva a ktorý má byť spätne vyvezený z colného územia spoločenstva vo forme zošľachtených výrobkov bez toho, aby podliehal dovoznému clu alebo obchodno-politickým opatreniam.*

Z uvedeného ako aj zo skutočnosti, že Nariadenie č. 2913/92 neobsahuje takú definíciu colného skladu, ktorá by odporovala záveru žalovaného, že takéto územie je vyňaté z územia Spoločenstva, pre Najvyšší súd Slovenskej republiky vyplýva na podporu záveru, že územie colného skladu nachádzajúceho sa na území členského štátu je aj jeho právnou súčasťou, potom s týmto záverom korešponduje aj ust. čl. 37 ods. 2 cit. Nariadenia, podľa ktorého „*tovar podlieha colnému dohľadu po dobu, ktorá je potrebná na určenie jeho colného štatútu, ak sa nejedná o tovar spoločenstva bez toho, aby tým bol dotknutý článok 82 odsek 1, a to do okamihu zmeny jeho colného štatútu, jeho umiestnenia do slobodného pásma alebo slobodného skladu, jeho spätného vývozu alebo jeho zničenia v súlade s článkom 182*“.

Na základe doposiaľ citovaných komunitárnych ustanovení je potom možné prijať záver, že hlavným poslaním colného skladu, pričom je irelevantné, či ide o verejný alebo súkromný sklad, je zabezpečiť osobitný (dohľadový) režim nad dispozíciou dovozcu (ukladateľa) s tovarom, ktorý nie je tovarom Spoločenstva po čas vybavovania jeho colných

formalít, pričom dovozcomi nezakazuje disponovať s dovezeným tovarom napríklad tým spôsobom, že by ho scudzil alebo určitým postupom zhodnotil. Jedinou a základnou požiadavkou kladenou colnými predpismi na dovozcu, ktorý tovar uložil do verejného colného skladu, je aby sa podriadil podmienkam stanoveným colnými predpismi (bližšie čl. 101 a nasl. Nariadenia č. 2913/92).

Ak komunitárne colné predpisy neupravujú daňové vzťahy vlastníkov alebo osôb oprávnených nakladať s tovarom umiestneným do colného skladu, a to aj tým, že by vylúčili účinok daňových predpisov počas uskladnenia tovaru, ktoré nemá charakter tovaru Spoločenstva, potom je nutné na úpravu daňovoprávnych vzťahov, ktoré sú bežne spojené s nakladaním tovaru, samostatne aplikovať daňové právne predpisy. Preto Najvyšší súd nesúhlasí s názorom krajského súdu, že uplatňovanie colných predpisov Európskej únie na dovoz tovaru nachádzajúceho sa v colne schválenom určení alebo v colných režimoch v podmiennečnom systéme a s ekonomickým účinkom, ktoré je zakotvené v zák. č. 222/2004 Z.z. (viď § 12 ), je tou zákonnou podmienkou, ktorá znamená, že colné konanie a daňové konanie *nie sú* pri dovoze tovaru **samostatné** procesy na určenie obsahu, miesta a času vzniku daňového plnenia a nie sú oddelené od procesov na určovanie miesta a času vzniku colného dlhu.

*Podľa § 2 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v znení platnom v čase vykonania predaja platí, že na účely tohto zákona je tuzemskom územie Slovenskej republiky. Všetko zvyšné územie tento zákon prostredníctvom negatívnej legálnej definície uvedenej v písm. b) cit. ustanovenia označuje za zahraničie a výslovne neustanovuje výnimky z tohto teritoriálneho vymedzenia územia. Preto správne žalovaný postupoval, ak aplikáciu § 2 ods. 1 ods. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v pojmu „dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku“ teritoriálne podriadil pod územie Slovenskej republiky bez výnimky. Takejto výnimke sa v zmysle daňových predpisov netešia ani colné sklady, či už súkromné alebo verejné. Potom žalobca, ktorý po zušľachtení dovezeného tovaru v aktívnom colnom styku s ním ďalej nakladá odlišne, ako by sa pri tomto colnom režime predpokladalo (napríklad spätný dovoz do krajiny vývozu), musí akceptovať, že sa na neho od tohto okamihu vzťahujú daňovo-právne predpisy.*

Najvyšší súd na tomto mieste zdôrazňuje, že pre riadnu aplikáciu práva (v zmysle zásady predvídateľnosti práva) je potrebné aplikovať právnu normu ústavno-komformným

spôsobom samostatne a súčasne v jej súvislostiach s inými právnymi predpismi, pričom výnimky z aplikovanej právnej normy musia byť výslovné a jasné. Iný prístup by prinášal pochybnosti o obsahu a význame právnej normy, čo je možné vo výnimočných a odôvodnených prípadoch prekonať extenzívnym alebo redukovaným výkladom. Za tejto situácie (viď definícia pojmu tuzemsko v daňovo-právnych predpisoch) však takéto výnimočné postupy neprichádzajú do úvahy. Navyše obdobnú formuláciu tuzemska je možné nájsť aj v čl. 3 ods. 1 cit. Šiestej smernice.

Potom je celkom logický záver, že žalovaný správne podľa § 2 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v hore platnom znení zaťažil žalobcu daňovou povinnosťou pri jeho predaji tovaru tuzemskej osobe, hoci tento predaj sa uskutočnil v priestoroch colného skladu, a argumentáciu (v konečnom dôsledku podporovanú aj krajským súdom) o nutnosti použiť na predmetný prípad ust. § 2 ods. 1 písm. d), § 12 (v danom prípade išlo), § 18, § 21 ods. 3 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. správne odmietol, lebo, ako žalovaný správne argumentoval, v danom prípade (predaj tovaru) už o dovoz z pohľadu daňových predpisov u žalobcu nešlo.

*Podľa § 12 zák. č. 222/2004 Z.z. **dovozom tovaru** je vstup tovaru z územia tretích štátov na územie Európskych spoločenstiev. Pri dovoze tovaru do tuzemska sa na daň vzťahujú ustanovenia colných predpisov, ak tento zákon neustanovuje inak.*

*Podľa § 18 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. platí, že ak má dovážaný tovar pri jeho vstupe na územie Európskych spoločenstiev postavenie dočasne uskladneného tovaru alebo ak je umiestnený do slobodného colného pásma alebo do slobodného colného skladu, alebo ak je prepustený do colného režimu uskladňovanie v colnom sklade, do colného režimu aktívny zušľachtovací styk, do colného režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla alebo do colného režimu vonkajší tranzit, alebo ak je vpustený do teritoriálnych vôd, **miestom dovozu** je členský štát, v ktorom sa skončia tieto colné opatrenia.*

*Podľa § 21 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. **pri dovoze** tovaru vzniká daňová povinnosť prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh.*

Citované ustanovenia § 12 § 18 ods. 2 a 21 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. je nutné interpretovať v tom duchu, že daňovo-právne účinky predpokladané v hypotézach týchto právnych noriem je možné vzťahovať iba na situáciu dovozu tovaru jeho dovozcom

počas procesu jeho vstupu (proces prevažne upravený colnými predpismi) z územia tretích štátov na územie Európskych spoločenstiev, inak povedané daňovo-právne účinky pri dovoze tovaru sa stávajú súčasťou colného režimu voľný obeh iba pod tou podmienkou, že dovozca predmetného tovaru tento colný vzťah nemodifikuje zmenou vlastníctva k dovezenému tovaru. Následne takáto modifikácia colného vzťahu je však možná vtedy, ak tovar podlieha účinnej kontrole orgánov verejnej správy, tzn. napríklad, ak sa už nachádza na území Slovenskej republiky. Ako už bolo Najvyšším súdom vyššie objasnené, pre účely aplikácie predpisov o dani z pridanej hodnoty colné sklady sú súčasťou územia Slovenskej republiky.

Žalobca však v svojej argumentácii, a s ním aj krajský súd, keď neprihliadol k tej skutočnosti, že dovozca je súčasne aj vývozcom tovaru z Ukrajiny, a práve takýto prístup by z hľadiska právnej požiadavky na riadny výber nepriamych daní, a to aj z komunitárneho hľadiska, sa javí ako neudržateľný. Odhliadnuc od toho, že každý štát podporuje a motivuje ekonomickými prostriedkami vývoz výrobkov a služieb zo svojho územia (medzi takéto proexportné nástroje patrí aj daň z pridanej hodnoty), je nutné mať na pamäti, že všetky činnosti súvisiace so zvýšením hodnoty vykonané osobami v kontexte s vyvezeným tovarom majú možnosť registrovať iba orgány toho štátu, ktoré majú dovážaný tovar pod svojou kontrolou, v danom prípade ide o Slovenskú republiku.

Ak podľa 12. odseku recitálu Šiestej smernice sa za dôvod prijatia tejto smernice deklarovalo aj to, že *„určenie miesta, na ktorom sa uskutočnili plnenia podliehajúce dani, sa stalo predmetom konfliktov právomocí medzi členskými štátmi, predovšetkým v otázke dodávok tovaru do zásoby a poskytovania služieb,...“* a ďalej podľa 19. odseku cit. komunitárneho predpisu ďalším dôvodom bolo *„že povinnosti daňových poplatníkov sa musia v čo najväčšej možnej miere zosúladiť tak, aby sa zabezpečila potrebná záruka pre inkasovanie daní, a to jednotným spôsobom vo všetkých členských štátoch;“* potom nie je možné pri výklade finančného práva na národnej úrovni pripustiť, že by tovar dovezený z inej krajiny nepodliehal nepriamym daniam ani v štáte určenia (dovozu) a ani v krajine pôvodu (vývozu). Prístup preferovaný žalobcom by naopak smeroval k zhoršeniu výberu daní, čo je z hľadiska výkladu daňovo-právnych predpisov, ktoré sú založené na princípu efektívneho a zákonného výberu daní, neprípustné.

Preto Najvyšší súd nemohol súhlasiť s právnym výkladom § 2 a násl. zák. č. 222/2004 Z.z. a argumenty odvolávajúceho sa žalovaného uznal za správne. Pre danú situáciu je pritom

irelevantné, či sa nový vlastník tovaru v budúcnosti rozhodne pre vývoz tovaru z územia Slovenskej republiky alebo pre jeho zotrvanie na tomto území.

Pri druhej námietke žalovaného týkajúcej sa vecnej nepríslušnosti správcu dane krajský súd s poukazom na svoju myšlienku o neoddelení colného a daňového konania pri dovoze tovaru na samostatné procesy vyslovil, že v tomto prípade štátnym orgánom oprávneným konať vo veci dane z pridanej hodnoty je príslušný colný orgán. Najvyšší súd si túto argumentáciu vzhľadom na hore uvedené nemôže osvojiť, lebo colné orgány nie sú oprávnené konať vo veci vzniku daňovej povinnosti pri nakladaní s tovarom na území Slovenskej republiky.

K tretej námietke žalovaného vzťahujúcej sa na zmätočnosť napadnutých rozhodnutí v časti duplicitného výroku a lehoty na plnenie je potrebné uviesť, že krajský súd pri jej vyhodnotení vychádzal z predpokladu o zaviazaní žalobcu ako daňovníka novým výrokom na splnenie obsahovo totožnej povinnosti ešte raz.

Je pravdou, že prvostupňový daňový orgán platobné podmienky formuloval v jednom zo svojich rozhodnutí napríklad slovami (č.l. 20): „*Rozdiel dane je splatný v zmysle § 30 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto dodatočného platobného výmeru na účet Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty vedený v Štátnej pokladnici, číslo účtu: 7000059581/8180, KS: 2144, VS: DIČ.*“ Takisto žalovaný v odvolacom konaní pri rovnakom rozhodnutí sformuloval platobnú povinnosť smerom k žalobcovi (č.l. 159), a to nasledujúcim spojením : „*Rozdiel dane v sume 23.832.072,-Sk je daňový subjekt povinný zaplatiť do 15 dní odo dňa doručenia tohto rozhodnutia na účet Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty vedený v Štátnej pokladnici, číslo účtu: 7000059581/8180, konštantný symbol: 2144 variabilný symbol: DIČ.*“

Pri porovnaní obidvoch, hore uvedených textov výrokov o platobných podmienkach, musí každý porovnávatel' dôjsť k záverom, že svojim obsahom ide o rovnaké texty (v sume, lehote, č. účtu, konštantnom a variabilnom symbolu) s odlišnosťou v začatí plynutia lehoty na zaplatenie (vid' formulácia „odo dňa nadobudnutia právoplatnosti“ a formulácia „odo dňa doručenia tohto rozhodnutia“). Uvedené formulácie nie je možné vyhodnotiť v tom duchu, že povinnosť zaplatiť vyrubený rozdiel na dani uvedená v rozhodnutiach žalovaného, je v týchto prípadoch uložená duplicitne, ako krajský súd zaujal stanovisko, nakoľko podľa

§ 48 ods. 5 v spoj. s § 30 ods. 2 písm. d) zák. č. 511/1992 Zb. výroková časť rozhodnutia správcu dane obsahuje tiež lehotu peňažného plnenia, sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená (tzn. platobné podmienky).

S prihliadnutím na to, že odvolacie daňové konanie tvorí neoddeliteľnú časť daňového konania s možnosťou odvolacieho orgánu výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty (§ 1a písm. d/ v spoj. s § 48 ods. 2 veta posledná zák. č. 511/1992 Zb. – zásada jednoty daňového konania), je potom pre posudzovanie postupu odvolacieho orgánu celkom irelevantné, pokiaľ žalovaný, ako odvolací daňový orgán, okrem rozhodovaní o napadnutom výroku prvostupňového rozhodnutia v časti uloženie daňovej povinnosti aj spresní výrok v časti vymedzenia platobných podmienok, pričom takéto spresnenie nie je vzhľadom na zásadu jednotu daňového konania na ujmu vykonateľnosti rozhodnutia prvostupňového správcu dane najmä z pohľadu jej možnej duplicity.

Preto, ak žalovaný poukazoval na to, že nemohlo dôjsť k duplicite vo výrokovej časti týkajúcej sa spresnenia platobných podmienok, potom uvedené konanie žalovaného musel Najvyšší súd vyhodnotiť ako konanie v súlade s daňovými predpismi.

Vzhľadom na hore uvedené skutkové zistenia, právne závery ako aj s prihliadnutím a vyhodnotením relevantných námietok účastníkov, Najvyšší súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti rozsudku.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty vyplýva z verejnoprávných vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na úplnú náhradu trov tohto konania nevzniklo.

**Poučenie** : Proti tomuto rozhodnutiu **nie je** prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave 20. októbra 2009

**Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, v. r.**  
**predseda senátu**

Za správnosť vyhotovenia:  
Ľubica Kavivanovová