



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: **S. C., a.s.**, H., zastúpený advokátom: JUDr. L. V., advokát a konateľ Q., s.r.o., M., proti žalovanému: **C. R., M.**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 49506/2006/1410 zo dňa 23.02.2007 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/99/2007-73 zo dňa 16.01.2008, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/99/2007-73 zo dňa 16.01.2008 **mení** tak, že **zrušuje** rozhodnutie žalovaného č. 49506/2006/1410 zo dňa 23.02.2007 ako aj rozhodnutie Colného úradu Banská Bystrica zn. 56237/2006-5143 zo dňa 05.10.2006 podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. a **vracia** vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi sa náhrada trov konania **nepriznáva**.

Odôvodnenie

Krajský súd v Banskej Bystrici vydal dňa 16.01.2008 rozsudok č.k. 23S/99/2007-73 zo, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 49506/2006/1410 zo dňa 23.02.2007, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Colného úradu Banská Bystrica č. ZN 56237/2006-5143 zo dňa 05.10.2006, ktorým dodatočne vymeral colný dlh a oznámil žalobcovi podľa § 410 ods. 1 colného zákona vo výške 10 872 228 Sk, ktorý pozostáva so spotrebnej dane z liehu 8 839 210 Sk a z dane z pridanej hodnoty 2 033 018 Sk.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že sa stotožňuje so záverom colných orgánov, keďže bol tovar denaturovaný denatónyom benzoátu – bitrexom, nemôže byť v zmysle platných právnych noriem v čase dovozu tovarom považovaným za etanol denaturovaný. Rozhodnutie o prepustení tovaru do režimu „voľný obeh“ dňa 19.11.2001 bolo vydané na základe nepravdivých údajov uvedených deklaran- tom v colnom vyhlásení, keď nesprávne pomenoval tovar uvedením: syntetický lieh denaturovaný a tiež nesprávne uviedol číselné označenie podpoložky kombinovanej nomenklatúry colného sadzovníka a to 22072000 namiesto správneho označenia 22071000. Nepravdivosť uvedených údajov bola zistená až po vykonaní odbornej expertízy. Deklarovaním nesprávnych údajov v predmetnom colnom vyhlásení sa žalobca stal zodpovedným podľa § 81 ods. 3 colného zákona a preto bolo správne rozhodnuté, keď bolo vo veci rozhodnuté o dodatočnom vymeraní colného dlhu s poukazom na § 406 ods. 1 v spojení s § 409 ods. 1 zák.č. 238/2001. Krajský súd žalobu zamietol, čo dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného a postup správneho orgánu je v súlade so zákonom, má všetky formálne i obsahové náležitosti a je skutkovo i právne odôvodnené.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca. Odvolateľ namietal, že súd pri rozhodovaní veci prihliadol len na skutkový stav predložený správnymi orgánmi, pričom neprihliadol na skutočnosť, že medzi účastníkmi konania sú všetky skutočnosti konkrétneho prípadu sporné.

Rovnako namietal nesprávne právne posúdenie veci, ktoré spočívalo najmä v aplikácii STN 660860, na základe ktorej bola uložená žalobcovi povinnosť, avšak poukazujúc na článok 2 ods. 2 Ústavy SR ako aj na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 3/98, správne orgány uvedeným spôsobom postupovať nemohli, keďže v čase dovozu predmetného tovaru – liehu nebol vydaný predpis na to, aby bolo možné považovať predmetný lieh za denaturovaný, postačovalo len, aby lieh spĺňal podmienku použitia denaturačného prostriedku podľa § 2 písm. n/ zák.č. 467/2002 Z.z. Keďže predmetný lieh podmienku spĺňal, išlo o lieh denaturovaný.

Odvolateľ ďalej namietal, že krajský súd pri posudzovaní platnosti STN 660860 vychádzal z tvrdenia, že z ustanovení § 10 ods. 7 a § 16 zákona č. 467/2001 Z.z. jednoznačne nevyplýva, že by bola zrušená aj STN 660860, pričom nejednoznačnosť posudzovanej úpravy pričítal v neprospech žalobcu, aj keď svedčila v jeho prospech. Na druhej strane doložka v údají „Účel dovozu“ o osobitne denaturovanom liehu na určený účel v povolení Daňového riaditeľstva SR, má podľa odvolateľa nejednoznačnú povahu a preto, že ju zaviniť daňový orgán, túto nejednoznačnosť by súd podľa odvolateľa mal rovnako prisúdiť aj k neprospechu žalovaného.

Rovnako sa odvolateľ nestotožnil s názorom súdu vo veci opravného rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR, keďže toto právne posúdenie neoprel o žiaden všeobecný záväzný právny predpis.

Žalobca ďalej namietal, že z rozhodnutia Daňového riaditeľstva č. I/211/2703-18274/2002/488 zo dňa 10.09.2002 vyplýva, že žalobcovi bolo priznané právo na dovoz liehu oslobodeného od spotrebnej dane. Žalobca uviedol, že v zmysle zák.č. 511/1992 Zb. v spojení s § 4 písm. b/ zák.č.229/1995 Z.z. malo byť žalobcovi ako daňovému subjektu vydané povolenie na dovoz liehu na oslobodenie od spotrebnej dane v daňovom konaní formou rozhodnutia. Vo vydanom povolení malo daňové riaditeľstvo uviesť najmä právny predpis, podľa ktorého bolo povolenie vydané s uvedením konkrétnej skutkovej podstaty podľa § 25 zák. č. 229/1995 Z.z. s príslušným odôvodnením a minimálne s odkazom na STN 660860.

Odvolateľ sa ďalej v odvolaní zaoberal analýzou štruktúry právnej normy obsiahnutej v § 409 ods. 2 písm. b/ colného zákona, pričom zdôraznil dobromyselnosť odvolateľa, ktorá spôsobila, že nadobudol presvedčenie, že dovážaný lieh je denaturovaný, keďže je nepochybné, že denatónyum benzoát je uznaným denaturačným prostriedkom krajín Európskej únie vrátane Českej republiky, odkiaľ bol predmetný lieh dovezený. Uvedená skutočnosť vyplýva aj z rozhodnutí colného úradu a colného riaditeľstva. Zásielku sprevádzal inšpekčný certifikát výrobcu, z ktorého vyplynulo, že išlo o lieh denaturovaný. Povolenie Daňového riaditeľstva SR neobsahovalo náležitosti rozhodnutia, najmä neobsahovalo výrok o uvedení právneho predpisu so znením konkrétnej skutkovej podstaty podľa § 25 zák.č. 229/1995 Z.z. a odôvodnenie s odkazom na STN 660860. na základe uvedených okolností žalobca nadobudol presvedčenie, že lieh je skutočne denaturovaný a do colného vyhlásenia o tom uviedol príslušné údaje.

Žalobca tiež uviedol, že pokiaľ predložil Colnému úradu Fiľakovo inšpekčný certifikát, potom príslušný colný úrad zastúpený colníkmi, ako správca spotrebnej dane z liehu, mal vedieť, keďže colnému úradu bol predložený certifikát, že dovážaný lieh je denaturovaný denatónom benzoátu podľa § 3 zák. č. 229/1995 Z.z. a že je predmetom spotrebnej dane. Keďže v zmysle STN 668060 nie je možné ho považovať za lieh denaturovaný. Z týchto dôvodov colníci mali postupovať podľa § 406 ods. 1 colného zákona, podľa ktorého sa musí colný dlh vymerať ihneď potom, ako boli colnému úradu oznámené všetky údaje a predložené všetky doklady potrebné na jeho vymeranie a ihneď zapísať do účtovnej evidencie colného úradu. Rovnako konajúci colník mal a vedieť mohol, podľa § 71 ods. 6 colného zákona, že môže prepustiť tovar bez čakania na výsledok analýzy len, keď je splnená podmienka, že príslušná dovozná platba, ktorá vznikla, alebo by mohla vzniknúť, bola zapísaná do účtovnej evidencie a bola zaplatená alebo zabezpečená a ďalej, že nesmie prepustiť tovar do navrhovaného režimu podľa § 94 colného zákona.

Postupom colných orgánov prišlo ku kvalifikácii základného kritéria nevedomej nedbanlivosti ako jednej z foriem zodpovednosti zo zavinenia colných orgánov, s ktorou spája § 409 ods. 2 písm. b/ colného zákona nemožnosť zapísať predmetnú sumu dovozných platieb do účtovnej evidencie colného úradu titulom zavinenia colných orgánov.

Keďže podľa odvolateľa krajský súd vec nesprávne právne posúdil, nedostatočne, nesprávne a v rozpore so súdnym spisom zistil skutkový stav, výrok

súdu v enunciáte a všetky závery v odôvodnení sú nepravdivé, požiadal, aby Najvyšší súd SR preskúmal napadnutý rozsudok v celom rozsahu a zmenil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 16.01.2008 tak, že zruší rozhodnutie žalovaného zo dňa 23.02.2007 a vec vráti žalovanému ďalšie konanie.

K podanému odvolaniu sa písomne vyjadril žalovaný tak, že sa nestotožňuje s názorom žalobcu. V danom prípade vznikol colný dlh podľa § 397 ods. 1 písm. a/ a ods. 2 zák.č. 238/2001 Z.z., suma zostávajúca na vybratie sa rozhodnutím Colného úradu Banská Bystrica č. 56237/2006-5143 zo dňa 05.10.2006 dodatočne vymerala na základe výsledkov následnej kontroly, pri ktorej bolo zistené, že žalobca – dlžník ako deklarant v písomnom colnom vyhlásení uviedol nesprávne údaje v ods. 3 JCD. Keďže bol tovar nesprávne špecifikovaný, pomenovaný ako syntetický lieh denaturovaný etanol 94,6 %, objem v litroch 37 383, 100% etanol 27949 KV, čistý lieh 35412 LTA a následne v odseku 33 JCD nesprávne zatriedený do položky kombinovanej nomenklatúry colného sadzovníka č. 598/2001 Z.z. si žalobca v colnom konaní uplatnil nárok na oslobodenie od spotrebnej dane z liehu, ktorý bol neoprávnene priznané a to deklarovaním nesprávnych a nepravdivých údajov v predmetnom colnom vyhlásení. Na základe uvedeného sa stal žalobca zodpovedným podľa § 81 ods. 3 zák.č. 238/2001 Z.z.

Žalovaný ďalej uviedol, že žalobca nepredložil žiaden dôkaz, ktorý by potvrdzoval tvrdenie žalobcu o tom, že inšpekčný certifikát bol predložený dňa 19.11.2002 colnému úradu spolu s nákladným listom CIM. Následnou kontrolou vykonanou colným úradom bolo zistené, že suma dovoznej platby bola vymeraná a zapísaná do účtovnej evidencie v nižšej sume ako skutočne bola dlžná suma dovoznej platby podľa platných právnych predpisov. Na uvedený dovoz a dorubenie colného dlhu nemalo vplyv ani rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č. I/230/42280/2004/488 zo dňa 11.11.2004, ktorým bolo opravené povolenie na oslobodenie od spotrebnej dane č. I/211/2703-18274/2002/488 zo dňa 10.09.2002 vydané Daňovým riaditeľstvom SR.

Prihliadnuc na všetky uvedené skutočnosti navrhol žalovaný Najvyššiemu súdu SR, aby rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/99/2007-73 zo dňa 16.01.2008 potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku /ďalej len O.s.p./) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a o odvolaní rozhodol na pojednávaní v súlade s § 250ja ods. 3 O.s.p. a dospel k záveru, že odvolaniu je možné priznať úspech.

Podľa § 93 ods. 1 zák.č. 238/2001 Z.z., ak sú splnené podmienky na prepustenie tovaru do príslušného režimu a ak tovar nepodlieha zákazom alebo obmedzeniam, colný úrad prepustí tovar ihneď po overení údajov uvedených v písomnom colnom vyhlásení alebo po prijatí písomného colného vyhlásenia bez ich overenia; to platí aj v prípade, ak overovanie údajov nemôže byť dokončené v primeranej lehote a tovar už nie je potrebný na účely overovania. Ustanovenie § 88 tým nie je dotknuté.

Podľa § 94 písm. c/ zák.č. 238/2001 Z.z., colný úrad neprepustí tovar do navrhovaného režimu, ak má pochybnosti o tom, či sa na dovážaný tovar nevzťahujú zákazy a obmedzenia, a tieto pochybnosti nemôžu byť odstránené skôr, ako budú známe výsledky ním vykonanej kontroly.

Podľa § 406 ods. 1 zák.č. 238/2001 Z.z., každú sumu dovoznej platby alebo vývozej platby zodpovedajúcu colnému dlhu, musí colný úrad vymerať ihneď po tom, čo mu budú oznámené všetky údaje a predložené všetky doklady potrebné na jeho vymernenie; vymeranú dovoznú platbu alebo vývoznú platbu colný úrad ihneď zapíše do svojej účtovnej evidencie.

Podľa § 407 ods. 1 zák.č. 238/2001 Z.z., ak colný dlh vznikol prijatím colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do iného režimu ako režimu dočasné použitie s čiastočným oslobodením od dovozného cla, zapíše colný úrad sumu dovoznej platby alebo vývozej platby do účtovnej evidencie ihneď po vymeraní, najneskôr však druhý deň nasledujúci po dni, keď bol tovar prepustený. Ak bol colný dlh zabezpečený, možno celkovú sumu dovoznej platby alebo vývozej platby vzťahujúcu sa na všetok tovar prepustený jednej osobe počas lehoty určenej colným úradom, ktorá nesmie presiahnuť 31 dní, zapísať do účtovnej evidencie jednotným zápisom na konci tejto lehoty. Tento zápis sa musí vykonať najneskôr do piatich dní po uplynutí spomenutej lehoty.

Podľa § 409 ods. 1 zák.č. 238/2001 Z.z., ak suma dovoznej platby alebo vývozej platby nebola zapísaná do účtovnej evidencie podľa § 407 a 408 alebo ak bola do účtovnej zapísaná nižšia ako dlžná suma dovoznej platby alebo vývozej platby, bude suma dovoznej platby alebo vývozej platby, ktorá sa má vybrať alebo zostáva na vybratie, zapísaná do účtovnej evidencie do dvoch dní odo dňa, keď colný úrad môže vymerať dlžnú sumu dovoznej platby alebo vývozej platby a určiť dlžníka. Túto lehotu možno predĺžiť podľa § 408.

Podľa § 409 ods. 2 písm. b/ zák.č. 238/2001 Z.z., následný zápis do účtovnej evidencie sa nevykoná, ak dlžná suma dovoznej platby alebo vývozej platby nebola zapísaná do účtovnej evidencie zavinením colného úradu a osoba, ktorá je povinná zaplatiť sumu dovoznej platby alebo vývozej platby, konala dobrovoľne a splnila všetky podmienky ustanovené colnými predpismi upravujúce podávanie colného vyhlásenia.

V danom prípade je nesporné, že žalobca zrealizoval dovoz tovaru dňa 19.11.2002, pričom tovar bol prepustený rozhodnutím evidenčné č. 0546313202995 zo dňa 19.11.2002 príslušným colným úradom a v ten istý deň bola vymieraná aj suma dovoznej platby. Žalobca disponoval povolením na oslobodenie od SPD č. I/211/2703-18274/202/488 zo dňa 10.09.2002, ktoré vydalo Daňové riaditeľstvo SR pre nárok na vydanie povolenia a nákup liehu oslobodeného od spotrebnej dane na určený účel. Uvedené povolenie bolo opravené rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR č. I/230/42280/2004/488 zo dňa 11.11.2004, ktorým sa opravila nesprávnosť v časti „Účel pre nárok na vydanie povolenia

na nákup liehu oslobodeného od SPD“ na „dovoz liehu v rámci podnikateľskej činnosti, použitie ako surovina pri výrobe octanu etylnatého (§ 25 písm. a/ zákona o SPD)“.

Z administratívneho spisu vyplýva, že na základe žiadosti Colného úradu Filakovo sa k predmetnému opravnému rozhodnutiu vyjadril námestník generálnej riaditeľky Daňového riaditeľstva SR listom zo dňa 14.01.2005 tak, že v danom prípade bolo možné vydať spätne s odstupom dvoch rokov predmetné opravné rozhodnutie, pretože vydaním „povolenia na nákup oslobodeného liehu“ nevzniká daňová povinnosť, takže nie je stanovená ani lehota, v ktorej možno vykonať opravu zrejmých omylov a nesprávností. V liste sa ďalej uvádza, že na dovoz syntetického liehu, ktorý obsahuje denaturačné činidlo – bitrex (denatónyum benzoát) musí byť udelené Povolenie odchýlky zo STN 660860 vydané Ministerstvom pôdohospodárstva SR.

Podľa § 25 písm. a/ zák.č. 229/1995 Z.z. od dane je lieh oslobodený, ak je v rámci podnikateľskej činnosti použitý ako surovina pri výrobe potravinárskych, kozmetických a mydlárskych výrobkov, éteru etylnatého, octanu etylnatého, minerálnych olejov, farmaceutických chemikálií a liečiv, pričom výrobou sa rozumie aj príprava liekov v lekárňach.

Podľa § 25 písm. d/ zák.č. 229/1995 Z.z., od dane je lieh oslobodený, ak je denaturovaný alebo osobitne denaturovaný, určený na osobitný účel.

Použitie konkrétneho denaturačného prostriedku sa realizovalo s odvolaním na zoznam povolených denaturačných prostriedkov, ktoré v predmetnom období obsahovala STN 660860, pričom v predmetnom rozhodujúcom období použitie bitrexu ako denaturačného činidla predmetná STN neumožňovala. Z uvedeného podľa colných orgánov vyplynul záver, že dovážaný lieh ako denaturovaný nebolo možné klasifikovať, keďže vzhľadom na použité denaturačné činidlo sa na takýto lieh hľadelo ako na lieh nedenaturovaný (čl. 22 normy STN 660860).

Z predložených dokladov nie je možné v tomto štádiu konania urobiť jednoznačný záver, či bol ako príloha predložený inšpekčný certifikát č. EN 10204-3.1b, z ktorého malo byť zrejmé, že dovážaný syntetický lieh bol denaturovaný denatónyom benzoátu. Je pravdou, že uvedený inšpekčný certifikát sa nachádza v administratívnom spise, avšak z obsahu administratívneho spisu nemožno dospieť k jednoznačnému záveru, akým spôsobom sa stal súčasťou spisu. Žalobca tvrdí, že bol predložený spolu s JCD a colný úrad tvrdí, že bol predložený so stanoviskom žalobcu zo dňa 24.02.2004. Podľa názoru odvolacieho súdu bude potrebné doplniť v tomto smere skutkový stav veci pretože žalovaný sa v konaní musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými žalobcom počas konania. Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi žalobcu umožňuje žalovanému vysloviť záver o sume colného dlhu. Pokiaľ tak žalovaný neurobil, je rozhodnutie žalovaného arbitrálne, vydané jednostranne len na základe zistení žalovaného.

Žalovaný sa v ďalšom konaní bude musieť vysporiadať aj so vzťahom vnútroštátneho právneho poriadku k medzinárodnému právu, najmä k Medzinárodnému dohovoru o Harmonizovanom systéme opisu číselného označovania tovaru vo vzťahu k článku 7 ods. 5 Ústavy Slovenskej republiky a jeho prípadnej prednosti pred zákonmi Slovenskej republiky a následne aj s prípustnosťou aplikácie odkazu obsiahnutého v zákone č. 229/1995 Z.z. o spotrebnej dani z liehu, pod čiarou /1/ na STN 660860, v súvislosti s právnym posúdením tohto prípadu.

Keďže nedostatočne zistený stav veci a nesprávne právne posúdenie veci majú za následok nezákonnosť správneho rozhodnutia, napadnutý rozsudok, ktorý vychádzal z opačného názoru, odvolací súd preto zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj colného úradu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie (§ 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p.).

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 veta druhá O.s.p. tak, že nepriznal trovy konania žalobcovi, pretože podstata rozhodnutia odvolacieho súdu v merite veci bola aj základom rozhodnutia o náhrade trov konania a keďže rozhodnutie vychádzalo z osobitosti sporu ako aj zo skutočnosti, že v danom prípade nebol dostatočne zistený skutkový stav veci, čo považuje odvolací súd za dôvody hodné osobitného zreteľa, keďže na objasnení skutkového stavu veci sa rovnako podieľajú obaja účastníci konania, odvolací súd uvedené považoval za podstatné aj pri rozhodovaní o náhrade trov konania.

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

V Bratislave dňa 29. mája 2008

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková