



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senátu zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: **JUDr. O., správca konkurznej podstaty úpadcu A., T., IČO: X.**, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ul. č. 63, Banská Bystrica**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/16662-117280/2010/992517-r zo dňa 16.11.2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/19/2011-197 z 10. novembra 2011, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/19/2011-197 zo dňa 10. novembra 2011 **p o t v r d z u j e .**

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

## Odôvodnenie

### I.

Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca (správca konkurznej podstaty úpadcu A.) domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice I, č. 695/230/44028/10/Tar z 27.5.2010 a ktorým spoločnosti A. nebol priznaný nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2005 vo výške 243 915, 49 Eur podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zák. č. 511/1992 Zb.

Krajský súd vo svojom rozsudku konštatoval nasledovné:

„Dňom 17.5.2005 začali zamestnanci Daňového úradu Košice I vykonávať u daňového subjektu – A., T. kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie – júl 2005. Okresný súd Košice I uznesením č. k. 31K/13/2008-601 zo dňa 28.5.2008 vyhlásil konkurz na majetok dlžníka A., T., IČO: X. a za správcu konkurznej podstaty ustanovil JUDr.O., M. Kontrolné zistenia preukázali, že daňový subjekt uskutočňoval predaj tovaru z colného skladu, pri ktorom nepriznal a neodviedol DPH. Hodnotu tovaru predaného z colného skladu zahrnul do hodnoty vykázaného vývozu do tretích štátov. V kontrolovanom zdaňovacom období daňový subjekt ďalej deklaroval vývoz tovaru do tretích štátov oslobodený od DPH, ale nepreukázal už dodanie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu. Tým zo strany daňového subjektu nedošlo k splneniu podmienok na oslobodenie od dane podľa § 47 zákona č. 22/2004 Z.z.

Dôvody uvedené v žalobe (v porovnaní s dôvodmi uvedenými v odvolaní proti vyššie uvedenému dodatočnému platobnému výmeru), vymedzil žalobca do troch základných skupín a tými sú 1/ procesná stránka vykonávania daňovej kontroly, otázka 2/ splnenia hmotnoprávných podmienok podľa § 47 ods. 1, 3 zákona o DPH a 3/ absencia právomoci správcu dane dodatočne určiť daňovému subjektu daňovú povinnosť, keďže sa v kontrolovanom prípade nejednalo o tovar spoločenstva, pričom na tento tovar sa nevzťahujú predpisy o dani z pridanej hodnoty.

V odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Košice I žalobca neuviedol námietku týkajúcu sa dĺžky daňového konania. Námietku nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly uvádza až v žalobe. Preto ani žalovaný sa s touto námietkou nemohol v napadnutom rozhodnutí vysporiadať a neuviedol v ňom dôvody, ktoré odôvodňovali ukončenie daňovej kontroly po jej prerušení v zákonom stanovenej lehote do 1 roka. Z tohto istého dôvodu (neuvedenie námietky nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane), potom ani konajúci súd túto žalobnú námietku nebude žiadnym spôsobom hodnotiť.“

Zo zákonných ustanovení §§ 15, 47 ods. 1, 3, § 19 ods. 1 a 9 a § 8 ods. 1 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z.z. podľa názoru krajského súdu jednoznačne vyplýva, že na uplatnenie oslobodenia od dane pri vývoze tovaru vzniká zákonný nárok len vtedy, ak tovar bol prepustený do colného režimu vývoz a následne prepravený alebo odoslaný z tuzemska na územie tretieho štátu, čo je daňový subjekt povinný preukázať písomným colným vyhlásením o prepustení tovaru do colného režimu vývoz, kde je príslušným colným orgánom potvrdený výstup tovaru z územia spoločenstva a dokladom o odoslaní alebo preprave tovaru. Je preto nepostačujúce, ak daňový subjekt v daňovom priznaní iba deklaruje vývoz tovaru do tretích štátov, ale súčasne nepreukáže dodanie tohto do miesta určenia na území tretieho štátu.

V kontrolovanom zdaňovacom období spoločnosť A. uskutočnila predaj tovaru v colnom sklade bez dane z pridanej hodnoty. Spoločnosť A. bola v čase tohto predaja zdaniiteľnou osobou. Tovar deklarovaný na faktúrach bol umiestnený v prenajatom colnom sklade. V každej obchodnej transakcii vystupuje na jednej strane dodávateľ a na druhej strane odberateľ, pričom identifikácia uvedených obchodných strán musí byť zrejماً z vystavených faktúr a podľa prideleného identifikačného čísla je nezameniteľná. Vývoz tovaru, ktorý kontrolovaný daňový subjekt deklaroval na colných vyhláseniach, nemožno považovať za preukázaný, pretože colné orgány štátov určenia – Ruska a Ukrajiny jednoznačne potvrdili, že kontrolovaný daňový subjekt dovoz fakturovaného tovaru na ich územie nerealizoval. Uvedené skutočnosti boli potvrdené jednotlivými odpoveďami Colného riaditeľstva SR zo dňa 21.2.2007, 19.6.2007, 8.1.2009, 28.5.2009 a 4.5.2010. S výsledkami preverovania Colného riaditeľstva SR bol žalobca okrem materiálov vyhotovených výlučne pre potreby kontrolóra, oboznámený dňa 24.5.2010, kedy bol prerokovaný protokol o výsledku daňovej kontroly č. 695/321/37830/2010/Teg zo dňa 6.5.2010. Pokiaľ ide o daňovým subjektom

deklarované odberateľské spoločnosti (M., M., F.), tak na základe výsledkov medzinárodného preverovania nič nenasvedčuje tomu, že by uvedené spoločnosti niekedy vykonávali v USA obchodné aktivity a teda, že by ako reálne fungujúce spoločnosti existovali. O uvedených spoločnostiach nie sú záznamy ani v obchodnej ani v daňovej správe USA, pričom adresy pri nich uvádzané sú adresami registrovaných agentov – zástupcov pre účely prijímania a odovzdávania právnych dokumentov a nie za účelom vykonávania obchodnej činnosti. Tieto spoločnosti nebolo možné preveriť ani cez bankové operácie z ich účtov, keďže konateľ kontrolovaného daňového subjektu – spoločnosti A. uviedol, že tieto platili za tovar v hotovosti priamo v sídle spoločnosti A. a nepozná ani mená konkrétnych osôb, ktoré platbu uskutočňovali.

Diferencovanie medzi tovarom spoločenstva a tovarom, ktorý nemá charakter tovaru spoločenstva, na ktorý žalobca poukazuje, je podstatné len z hľadiska colných predpisov. Zákon č. 222/2004 Z.z. uvedené režimy nerozlišuje. Skutočnosť, že tovar bol z colného skladu prepustený do režimu vonkajší tranzit nemá vplyv na posúdenie toho, či predaj tovaru v colnom sklade podlieha dani z pridanej hodnoty.

Ako zákonný hodnotí súd postup správcu dane, ktorý v záujme toho, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, požiadal o súčinnosť príslušné colné orgány s otázkou, či bol tovar, ktorý daňový subjekt deklaroval ako vyvezený, v skutočnosti aj prepravený do miesta určenia na území tretieho štátu, čo napokon týmto spôsobom preukázané nebolo.

Podľa ust. § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Podľa § 2 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., na účely tohto zákona je tuzemskom územím Slovenskej republiky.

Podľa ust. § 13 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je 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.

Predaj tovaru v colnom sklade podlieha dani z pridanej hodnoty. Podľa čl. 16 Šiestej smernice Rady ES 77/388/ES resp. čl. 156 Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 majú členské štáty možnosť oslobodiť od dane tam uvedené transakcie ako napr. dodanie tovaru určeného na predloženie k precleniu, prípadne umiestneného do dočasného skladu, dodanie tovaru určeného na umiestnenie do slobodného pásma alebo do slobodného skladu, dodanie tovaru určeného na prepustenie do režimu colných skladov alebo do režimu aktívny zušľacht'ovací styk. Slovenská republika tento postup nesledovala a zákonom č. 222/2004 Z.z. dodanie tovaru určeného na prepustenie do režimu colných skladov neoslobodila.

Podľa názoru krajského súdu, keďže tvrdenie žalobcu, že správca dane nemôže posudzovať predaj tovaru, ktorý nie je tovarom spoločenstva v colnom sklade, ale, že tu môžu konať len colné orgány, je neopodstatnené, právne irelevantná je aj námietka žalobcu, že právo dodatočne určiť daňovú povinnosť platiteľovi dane z pridanej hodnoty prislúcha colným orgánom.

Podľa ust. § 250j ods. 1 O.s.p., ak súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (ďalej len „v medziach žaloby“) dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, vysloví rozsudkom, že sa žaloba zamieta.

Po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia, ako aj predchádzajúceho postupu správnych orgánov prvého a druhého stupňa, krajský súd dospel k názoru, že dôkazy, ktoré jednoznačne potvrdili skutkový stav tak, ako ho zistili tieto správny orgány, boli zadovážené a vykonané v súlade s ustanovením § 29 zákona č. 511/1992 Zb. a vyhodnotené v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, čo nemal súd dôvod spochybňovať.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca odvolanie, v ktorom podľa presvedčenia žalobcu prvostupňový súd pochybil, keď vydal rozhodnutie skôr, než by bol preskúmal a ozrejmil všetky rozhodné skutočnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávnych podmienok na oslobodenie od DPH pri vývoze tovaru, posúdenia, či predaj tovaru v colnom sklade podlieha DPH a vykonal dôslednejší výklad príslušných právnych predpisov a tiež

dôslednejšie hodnotenie dôkazov o tvrdeniach sporových strán vedúce k správne právnemu posúdeniu veci.

V konaní bolo jednoznačne preukázané, že žalobcom dodaný tovar bol v jeho mene odoslaný do miesta určenia na území tretieho štátu, pričom žalobca preukázal tak vývoz tovaru (colným orgánom potvrdený JCD – jednotný colný doklad o výstupe tovaru z územia ES), ako aj doklad o preprave tovaru (CMR). Žiadne zákonné ustanovenie neupravuje povinnosť žalobcu preukazovať v daňovom konaní aj dovoz tovaru v treťom štáte. Súčasne žiaden právny predpis neukladá žalobcovi deklarováť konkrétne miesto určenia na území tretieho štátu, na daňové účely postačí, ak je nesporné, že miesto určenia sa nachádza mimo územia ES a na území tretieho štátu, čo žalobca nesporne preukázal.

Je nesporné, že krajský súd svoj záver o tom, že je nepostačujúce v danej veci splniť iba zákonnú podmienku pri vývoze tovaru deklarováním cez výstup tovaru prostredníctvom CMR, JCD, že tovar opustil územie Slovenskej republiky, vôbec ničím neodôvodnil, z uvedeného dôvodu je tento jeho záver nepreskúmateľný. Krajský súd dospel k uvedenému záveru iba na základe citovania v rozhodnutí uvedených zákonných ustanovení, z ktorých však nič iné nevyplýva (čo by mal žalobca predložiť) a ani súd v odôvodnení rozsudku nekonkretizoval, čo chýbalo na preukázanie splnenia podmienok pre oslobodenie od DPH pri vývoze. Je teda nesporné, že zo strany krajského súdu úplne absentovalo hmotnoprávne posúdenie aplikácie a podmienok oslobodenia od dane pri vývoze (§ 47 ods. 1, 3) vo vzťahu k žalobným dôvodom.

V danom prípade je hmotnoprávnym predpokladom oslobodenia od DPH preukázanie skutočnosti, že tovar bol skutočne vyvezený, pričom v súlade s komunitárnym právom sa táto okolnosť preukazuje dokladom o vývoze, na ktorom prepustenie z colného režimu potvrdzuje štátom poverená autorita – príslušný colný orgán.

Za daných okolností vyžadovala zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie, zahŕňajúca požiadavku, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch, aby krajský súd rozumne a v dostatočnej miere odôvodnil výklad § 47 ods. 3 zákona o DPH, ktorý zvolil, z hľadiska splnenia podmienok pre oslobodenie od DPH pri vývoze tovaru. Takéto odôvodnenie však v napadnutom rozsudku krajského súdu úplne absentuje.

Žalovaný žiadal prvostupňový rozsudok ako vecne správny potvrdiť.

### III.

Najvyšší súd ako súd odvolací preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok a konanie, ktoré jeho vydaniu predchádzalo, a to v medziach podaného odvolania limitovaného obsahom relevantných dôvodov žaloby a jednomyselne dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je dôvodné vyhovieť.

Najvyšší súd rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania s poukazom na ustanovenie § 250ja ods. 2 O.s.p. s tým, že verejné vyhlásenie rozhodnutia bolo oznámené vopred v súlade s § 156 ods. 3 O.s.p., ako aj na internetovej stránke [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk).

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie súdu prvého stupňa potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na konštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom predloženého spisového materiálu (administratívneho spisu a spisu súdu prvého stupňa) dospel k záveru, že skutkové okolnosti predaja tovaru v colnom sklade spoločnostiam označeným v rozsudku krajského súdu sú nesporné a vyplývajú z obsahu spisovej dokumentácie. Medze súdneho prieskumu rozhodnutia žalovaného stanovil krajský súd v súlade s ustanovením § 247 ods. 2 O.s.p., t.j. v medziach, pokiaľ bola z konkrétnych skutkových a právnych dôvodov vyčerpaná možnosť podania opravného prostriedku v administratívnom konaní. Krajský súd tieto medze žaloby ustálil vo svojom rozsudku na str. 9 v ods. 4 a 5 a odvolací súd sa s takto vymedzeným predmetom súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia stotožňuje.

K dôvodom odvolania v bode III. preto odvolací súd len zdôrazňuje, že je v súlade so zákonom postup krajského súdu, pokiaľ sa nezaoberal dôvodmi žaloby, ktoré sa týkali lehoty na skončenie daňovej kontroly. Hoci žalobca v súdnom konaní tvrdí, že daňová kontrola bola nezákonná v dôsledku porušenia zákonných ustanovení o lehotách na jej

vykonanie, odvolacie dôvody v administratívnom konaní toto tvrdenie neobsahujú. Podľa § 48 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. odvolací orgán preskúma prvostupňové rozhodnutie správcu dane vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní; nemožno preto súdny prieskum zákonnosti rozhodnutia žalovaného ako druhostupňového správneho orgánu rozšíriť na také dôvody, ktoré neboli predmetom odvolacieho konania v administratívnom konaní, pretože žalobca nevyužil svoje oprávnenie podať z tohto dôvodu odvolanie. Právna argumentácia žalobcu, že § 247 ods. 2 O.s.p. sa vzťahuje len na rozhodnutia vydané v správnom konaní - podľa správneho poriadku - zák. č. 71/1967 Zb., ktorý sa na daňové konanie nevzťahuje, nie v danej súvislosti právne relevantné. Odhliadnuc od ustálenej súdnej praxe, podľa ktorej správnym konaním v zmysle V. časti O.s.p. Správne súdnictvo sa rozumie každé konanie orgánu verejnej správy, ktorý rozhoduje o právach a povinnostiach fyzickej alebo právnickej osoby v oblasti verejnej, a to bez ohľadu na to, či sa na také konanie a rozhodovanie vzťahuje všeobecný predpis (Správny poriadok) alebo právny predpis upravujúci len konanie a rozhodovanie špeciálneho orgánu (Zákon o správe daní a poplatkov), vždy je podmienkou možného prieskumu rozhodnutia správneho orgánu (v ponímaní ako orgánu verejnej správy – podľa § 247 ods. 1 O.s.p.) využitie opravného prostriedku v správnom konaní, pokiaľ je podľa zákona prípustný. Osobitne a špeciálne pre konanie podľa zák. č. 511/1992 Zb. platí, že práve dôvody odvolania použité v daňovom konaní tak určujú aj medze súdneho prieskumu daňového rozhodnutia (na rozdiel napr. od konania podľa § 59 Správneho poriadku, v ktorom správny orgán aj v odvolacom konaní bez ohľadu na medze odvolania preskúmava správne rozhodnutie v celom rozsahu). Medze žaloby, tak , ako ich má na mysli § 250j ods. 1 O.s.p. je preto treba vykladať v súvislosti s § 247 ods. 2 O.s.p. a § 48 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. tak, že relevantné sú len tie dôvody žaloby (určujúce medze žaloby), kde rozsah a dôvody žaloby korešpondujú s rozsahom a dôvodmi odvolania v daňovom konaní. Rozsudok krajského súdu tomuto výkladu zákona zodpovedá.

Pokiaľ žalobca namietal, že mu nebolo sprístupnené na nahliadnutie vyjadrenie Colného riaditeľstva SR z 26.4.2010 správcom dane, odvolací súd považuje tento postup za takú vadu konania, ktorá sama osebe nemohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Správny orgán mal poskytnúť žalobcovi takú časť z obsahu vyjadrenia colného orgánu, ktorá sa vzťahovala k záverom obsiahnutým aj v samotnom protokole o kontrole a rozhodnutí správcu dane , pričom odvolací súd pripomína, že žalobca nevyužil právne prostriedky domáhať sa poskytnutia a sprístupnenia potrebnej a prístupnej informácie .

Prvostupňový súd neodňal žalobcovi možnosť konať pred súdom, pretože vo veci konal a rozhodol na riadnom ústnom pojednávaní; rozsudok krajského súdu reaguje na všetky žalobné dôvody vrátane tých, u ktorých nebolo splnená podmienka § 247 ods. 2 O.s.p. pre preskúmanie zákonnosti.

Pokiaľ ide o hmotnoprávne dôvody odvolania uvedené v časti I. odvolania odvolací súd len pripomína, že JCD, ako aj doklady o preprave sú dôkazom v daňovom konaní tak, ako ktorýkoľvek iný doklad; ak má správca dane pochybnosti o predložených dokladoch je oprávnený preveriť ich pravdivosť a vierohodnosť. Proces dokazovania neznamená, že správca dane má bez výhrad akceptovať doklady predložené daňovým subjektom, ak so zreteľom na všetky okolnosti prípadu má pochybnosť o tom, či sa obchodná transakcia uskutočnila spôsobom tvrdným daňovým subjektom.

V súčinnosti s colným orgánom bolo v daňovej kontrole zistené, že skutočným vývozcom tovaru nebola spoločnosť A. Svedčia o tom vyjadrenia colného orgánu, najmä vyjadrenie zo dňa 26.4.2010. Podľa vyjadrenia Colného riaditeľstva SR zo dňa 26.4.2010 je preukázané, že tovar uvedený na preverovaných JCD preukázateľne vystúpil z colného územia SR, avšak na prvej strane (bez čísla) citovaného vyjadrenia sa uvádza, že „Colná správa Ukrajiny neeviduje v rokoch 2005-2006 dovozy predmetného tovaru na Ukrajinu, pri ktorých by ako odosielateľ vystupovala slovenská firma A. Zároveň však ukrajinská colná správa potvrdila, že z územia Slovenskej republiky bol na Ukrajinu dovezený tovar (domáce spotrebiče), ktorého odosielateľom boli spoločnosti M.a M.. Z uvedeného vyjadrenia je jednoznačné, že žalobca, spoločnosť A. nebola vývozcom tovaru, preto nemá nárok na oslobodenie od dane podľa § 47 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Uvedené dáva dostatočné dôvody pre pochybnosti, či obchodná transakcia prebehla podľa tvrdenia žalobcu, alebo napríklad tak, že tovar vyviezli odberatelia. Odvolací súd považuje za oprávnenú pochybnosť správcu dane a žalovaného, najmä ak žalobca sám pripojil k odvolaniu proti dodatočnému platobnému výmeru dokumenty označené ako Mapka s dokumentáciou, kde sú zahrnuté dve faktúry. Faktúra č. 07027 05 zo dňa 14.7.2005 a faktúra č. 07014 05 zo dňa 8.7.2005, pre odberateľov M.a F. na predaj tovaru. Ešte v ten istý deň odberatelia vystavili faktúry pre odberateľa P. a odberateľa X.. Uvedenými dokladmi žalobca sám deklaroval skutočnosti, ktoré uvádzajú v odpovedi colné správy krajín určenia, že na ich územie nevstúpil tovar, ktorého odosielateľom by bola spoločnosť A., ale jej odberatelia – zahraničné spoločnosti M.a F., M., ktoré sú skutočnými vývozcami tovaru.

Záver správcu dane pokiaľ ide od posúdenie právneho významu JCD nie je v rozpore ani s rozsudkom NS SR sp. zn. 2Sžf/14/2010, na ktorý žalobca poukázal; JCD je síce hmotnoprávnou podmienkou na uplatnenie oslobodenia od DPH, ale v danom prípade boli zistené skutočnosti, ktoré svedčia o nenaplnení materiálnej stránky vývozu tovaru žalobcom. Odvolací súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, ktorý poukázal na rozsudok ESD z 28.5.2009 č. E-146/05 vo veci Albert Collé, že uvedený rozsudok stanovil ako základnú požiadavku na oslobodenie od dane splnenie materiálnych požiadaviek pred formálnymi, ktorá však splnená nebolo, pretože žalobca nebol skutočným vývozcom tovaru.

K dokladom o preprave tovaru – CMR je potrebné uviesť, že neboli všetky doklady úplné, absentovalo na nich miesto dodania na území tretieho štátu, podpis osoby, ktorá tovar prevzala. U osôb, ktoré boli označené ako prijímatelia tovaru bolo zistené, že ide o neexistujúce osoby alebo o osoby, ktoré nie sú evidované v colnej databáze tretích štátov. Takže ani doklad o preprave tovaru nie je vierohodným dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok na oslobodenie od dane.

Žalobca uskutočnil v kontrolovanom zdaňovacom období predaj tovaru v colnom sklade, ku ktorému neuplatnil daň, čím porušil ust. § 19 a § 69 zákona č. 222/2004 Z.z. V daňovej kontrole nebola sporná tá skutočnosť, že žalobca disponoval ako vlastníkom tovarom, ktorý bol dovezený na územie SR. Predmetom sporu nebolo posúdenie aplikácie ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. týkajúce sa dovozu tovaru. Preto aj žalobcom v odvolaní namietané porušenie ust. § 12 a § 21 zákona č. 222/2004 Z.z. je vo vzťahu k súdnej veci bezpredmetné. Tiež je potrebné uviesť, že túto námietku uvádza žalobca až v odvolaní proti rozsudku súdu. V podanej žalobe a ani v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru citovanými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. neargumentoval.

Preukázanou skutočnosťou je, že žalobca tovar dovezený na územie SR umiestnil v colnom sklade a v colnom sklade, teda na území SR, ho predal odberateľovi. V zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. tak došlo k dodaniu tovaru na území SR a toto dodanie tovaru podlieha dani.

Pokiaľ ide o dôvody odvolania uvedené v časti II. je nesporné, že žalobca uskutočnil predaj dovezeného tovaru v colnom sklade, ku ktorému neuplatnil daň a disponoval tovarom

ako vlastník. Predmetom sporu nebol dovoz tovaru. Preto aj žalobcom v odvolaní namietané porušenie ust. § 12 a § 21 zák. č. 222/2004 Z.z. je bezpredmetné, naviac ide o dôvody uvedené až v odvolaní proti rozsudku súdu.

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty bol harmonizovaný prostredníctvom Šiestej smernice Rady ES 77/388/ES o spoločnom systéme daní z pridanej hodnoty. Podľa článku 16 Šiestej smernice Rady ES 77/388/ES, resp. článku 156 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 členské štáty môžu oslobodiť od dane transakcie ako napr. dodanie tovaru určeného na predloženie k precleniu, prípadne umiestneného do dočasného skladu, dodanie tovaru určeného na umiestnenie do slobodného pásma alebo do slobodného skladu, dodanie tovaru určeného na prepustenie do režimu colných skladov alebo do režimu aktívny zušľacht'ovací styk. Slovenská republika úpravou v zákone č. 222/2004 Z.z. túto možnosť nevyužila a dodanie tovaru určeného na prepustenie do režimu colných skladov neoslobodila od dane. Uvedené znamená, že predaj tovaru v colnom sklade podlieha dani.

Podľa názoru odvolacieho súdu logický a vecne správny je aj záver krajského súdu, že dôkazy vykonané v správnom konaní jednoznačne potvrdili skutkový stav zistený správnymi orgánmi a preto je aj odvolací súd toho názoru, že žalovaný nerozhodol v rozpore so zákonom, ak dodatočný platobný výmer správcu dane potvrdil. Odvolací súd odkazuje na dôvody rozsudku krajského súdu, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožňuje a ktoré nespochybnili ani dôvody podaného odvolania.

Z týchto dôvodov odvolací súd prvostupňový rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Trovy odvolacieho konania v súlade s § 250k ods. 1 O.s.p. a contr. odvolací súd neúspešnému žalobcovi nepriznal.

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

V Bratislave 29. mája 2012

**JUDr. Ida H a n z e l o v á , v.r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Andrea Jánošíková