

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/68/2012
Identifikačné číslo spisu:	7011200121
Dátum vydania rozhodnutia:	17.12.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:7011200121.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Jany Baricovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobkyne R., so sídlom v V., správkyne konkurznej podstaty úpadcu obchodnej spoločnosti ANTIK, spol. s r. o., so sídlom v Košiciach, Timravovej 13, zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, so sídlom v Košiciach, Gelnická 33, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná ulica 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/16663-120551/2010/992517-r z 24. novembra 2010 a rozhodnutia žalovaného č. I/223/16662-117280/2010/992517-r zo 16. novembra 2010, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach z 27. júna 2012, č. k. 7S/18/2011-161 a proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach z 10. novembra 2011, č. k. 6S/19/2011-197, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach z 27. júna 2012, č. k. 7S/18/2011-161 a rozsudok Krajského súdu v Košiciach z 10. novembra 2011, č. k. 6S/19/2011-107 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/16663-120551/2010/992517-r z 24. novembra 2010 a rozhodnutia žalovaného č. I/223/16662-117280/2010/992517-r zo 16. novembra 2011 ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice I č. 695/239/48506/10/Tar z 10. júna 2010 a dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice I č. 695/230/44028/10/Tar z 27. mája 2010 z r u š u j e a v r a c i a vec žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobkyni náhradu trov konania v sume 812,55 eura titulom trov právneho zastúpenia na účet JUDr. Eugena Kostovčíka, advokáta v Košiciach do troch dní.

Odôvodnenie

Rozsudkom sp. zn. v spojení s opravným uznesením sp. zn. 7S/18/2011-194 zo 06. septembra 2012 Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/223/16663-120551/2010/992517-r zo dňa 24. novembra 2010, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice I č. 695/230/48506/10/Tar zo dňa 10. júna 2010, ktorým správca dane nepriznal žalobkyni nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie február 2006 vo

výške 129.944,60 eura a súčasne jej určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 610.700,65 eura.

Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že v danom prípade išlo o predaj tovaru v colnom sklade, na ktorý sa vzťahujú predpisy o DPH (čl. 16 Šiestej smernice Rady 77/388/ES zo dňa 17. mája 1977) a neuznal tvrdenie žalobkyne o štatúte tovaru „colný štatút“, t. j., že predaj tovaru umiestneného v colnom sklade by mohol byť predmetom dane len vtedy, ak by bol tovarom spoločenstva. Toto tvrdenie považoval krajský súd za ničím nepodložené, bez odkazu na príslušné zákonné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), preto toto tvrdenie žalobkyne považoval za právne irelevantné, v dôsledku čoho je námietka, že dorubenie DPH mal vykonať colný úrad je neopodstatnená.

Súčasne krajský súd po zrušení predchádzajúceho rozsudku uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/69/2011 z 30. apríla 2012 sa vysporiadal aj s námietkou žalobkyne týkajúcou sa dĺžky daňovej kontroly tak, že túto námietku neuznal. Podľa názoru krajského súdu počas prerušenia daňovej kontroly žiadne lehoty neplynú a žalobkyni nič nebránilo, aby podala žalobu na nečinnosť správneho orgánu.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyňa v zákonom stanovenej lehote odvolanie žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice I a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

Poukazovala na to, že súd prvého stupňa je v zmysle ustanovenie § 250ja ods. 4 OSP viazaný právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie. V danom prípade krajský súd nepostupoval v intenciách tohto ustanovenia, ale v rozpore s ním, pretože svoj rozsudok odôvodňuje právnym názorom z judikatúry, ktorá je v súčasnosti už prekonaná, na čo najvyšší súd v uznesení sp. zn. 5Sžf/69/2011 vyslovene dáva zo pozornosti krajskému súdu. Keďže krajský súd sa v rozsudku sp. zn. 7S/18/2011-161 z 27. júna 2012 odmietol zaoberať všetkými relevantnými námietkami žalobkyne je jeho rozsudok nepreskúmateľný.

Žalobkyňa poukazovala na to, že daňová kontrola je svojou povahou procesom kontrolným a nie rozhodovacím (I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008). Podľa ustanovenia § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“), ustanovenia prvej časti a § 32 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu. Primerané použitie prerušenia konania podľa § 25a zákona o správe daní je podmienené tým, že jeho primerané použitie inštitút daňovej kontroly nevylučuje. Daňová kontrola nie je procesom rozhodovacím, čo znamená, že v priebehu daňovej kontroly, a to ani pri extenzívnom výklade ustanovenie § 15 ods. 16 zákona o správe daní nemôže začať konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Podľa názoru žalobkyne na vydanie rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly neboli splnené zákonné podmienky, a teda nebolo vydané v súlade so zákonom, a teda nemohlo vyvolať účinky uvedené v ustanovení § 25a ods. 5 zákona o správe daní. Taktiež namietala, že rozhodnutie o prerušení z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia (z dôvodu podania žiadosti o súčinnosť zaslanej colnému orgánu) nemalo zákonné opodstatnenie aj z dôvodu, že všetky podmienky oslobodenia žalobkyňa splnila a neexistovali žiadne iné skutočnosti rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia. Žalobkyňa poukazovala na to, že v zmysle § 15 ods. 17 zákona o správe daní správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia a orgán najbližšie nariadený správcovi dane môže túto lehotu predĺžiť najviac o šesť mesiacov a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, najviac o 12 mesiacov a táto lehota je lehotou zákonnou a je pre správcu dane záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočnenej daňovej kontroly (III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010). Žalobkyňa tvrdila, že v dôsledku nezákonného rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly.

Ďalej žalobkyňa uviedla, že aj keď vyššie uvedená skutočnosť postačuje na zrušenie rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/18/2011-151 z 27. júna 2012 namieta aj ďalšie skutočnosti. Podľa názoru žalobkyne nie je rozsudok krajského súdu riadne odôvodnený, keď krajský súd nepostupoval v zmysle ustanovenia § 157 ods. 2 OSP a čl. 6 ods. 1 Dohovoru a v konaní nedal odpoveď ani na jednu právne a skutkovo relevantnú ťažiskovú otázku uvedenú v žalobe, s niektorými dôvodmi žaloby sa nevysporiadal vôbec, pretože podľa súdu nemali pre vec podstatný význam a s niektorými dôvodmi žaloby sa vysporiadal len formálne. Namietala, že rozhodnutie je vnútorne protirečivé a rozporné, čo je spôsobené najmä nedostatočnou orientáciou súdu v zákone o DPH a v nadväznosti na colné predpisy.

Žalobkyňa ďalej namietala, že pokiaľ krajský súd uvádza, že rozlišovanie medzi tovarom spoločenstva a tovarom, ktorý nie je tovarom spoločenstva, je podstatné len z hľadiska colných predpisov, zákon o DPH takéto tovary nerozlišuje. Žalobkyni nie je zrejmé, na základe akého ustanovenia o DPH, resp. z akých colných predpisov táto skutočnosť vyplýva. Krajský súd uvedenú povinnosť splniť nevedel a ani nemohol vedieť, pretože z ustanovení zákona o DPH, resp. z colných predpisov vyplýva opak, teda že pri dovoze tovaru majú colné predpisy prednosť pred zákonom o DPH (rozhodnutie III. ÚS 283/2010 z 27. októbra 2010). Uvedené tvrdenie krajského súdu je nekompetentné.

Súčasne krajský súd tvrdí, že Slovenská republika nevyužila možnosť oslobodiť od dane dodanie tovaru určeného na prepustenie do režimu colných skladov. Podľa č. 98 ods. 1 colný režim colné uskladňovanie umožňuje v colnom sklade tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva bez toho, aby tento tovar podliehal dovoznému clu alebo obchodno-politickým opatreniam a tovar, ktorý je tovarom.

V súvislosti s vývozom tovaru žalobkyňa argumentovala čl. 161 ods. 1 Colného kódexu, podľa ktorého predmetom vývozu môže byť len tovar, ktorý má štatút tovaru spoločenstva. Tovar, ktorý je predmetom vývozu musí byť tovarom spoločenstva preto, lebo daňovej povinnosti z dodania tovaru v tuzemsku podľa § 19 v spojení s § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH musí predchádzať vznik daňovej povinnosti pri dovoze tohto tovaru zo zahraničia v zmysle § 21 tohto zákona v spojení s § 2 ods. 1 písm. d/ zákona o DPH.

Žalobkyňa ďalej poukazovala na to, že krajský súd uviedol, že tovar bol v súlade s colnými predpismi prepustený do režimu vonkajší tranzit. Podľa čl. 4.1.2.1. manuálu tranzitnej prepravy vonkajší tranzit spoločenstva (T1) sa vzťahuje hlavne na prepravu tovaru bez štatútu spoločenstva a odkladá príslušnú platbu cla a iných poplatkov až kým tovar nedosiahne miesto určenia v rámci Spoločenstva. V prípadoch colných režimov uvedených v § 21 ods. 1 zákona o DPH (režim vývoz, tranzit, aktívny zušľacht'ovací styk v podmienenom systéme, colné uskladnenie, dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla) daňová povinnosť nevzniká a teda tovar, ktorý je prepustený do uvedených režimov nie je tovarom spoločenstva a z tohto dôvodu vyvstáva otázka, či daňový úrad bol vecne príslušným správcom dane k výkonu daňovej kontroly.

Žalobkyňa poukazovala na to, že správca dane prijal záver o predaji tovaru v colnom sklade, pričom nerešpektoval právoplatné rozhodnutie colných orgánov o prepustení tovaru do režimu vonkajší tranzit. Tovar nemôže byť súčasne vo viacerých colných režimoch. Prepustenie tovaru do režimu vonkajší tranzit bolo v súlade s colnými predpismi a nemá vplyv na vznik daňovej povinnosti. Z tohto dôvodu argumentácia nevyužitím možnosti podľa čl. 16 Šiestej smernice Rady 77/388/ES, resp. čl. 256 Smernice Rady 2006/112/ES je bezpredmetná.

Podľa názoru žalobkyne závery krajského súdu v súvislosti s predajom tovaru v colnom sklade vykazujú znaky arbitrárnosti. O zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti súdneho rozhodnutia v súvislosti s právnym posúdením veci možno hovoriť spravidla vtedy, ak ide o interpretáciu a aplikáciu právnej normy zo strany súdu, ktorá zásadne popiera účel a význam aplikovanej právnej normy, alebo ak dôvody, na ktorých je založené súdne rozhodnutie absentujú, sú zjavne protirečivé alebo popierajú pravidlá formálnej a právnej logiky, prípadne ak sú tieto dôvody zjavne jednostranné a v extrémnom rozpore s princípmi spravodlivosti (III. ÚS 305/08 z 25. novembra 2008).

Ďalej žalobkyňa namietala, že správca dane a ani iný štátny orgán nemá oprávnenie rozširovať povinnosti, ktoré zákon výslovne neukladá.

Žalobkyňa uviedla, že si splnila svoju dôkaznú povinnosť tým, že daňovému orgánu predložila colné vyhlásenie, v ktorom bol colným orgánom potvrdený výstup tovaru z územia Európskej únie a dokladom o odoslaní alebo preprave tovaru. Namietala, že pokiaľ správca dane neakceptuje colné vyhlásenia ako verejné listiny, potom mal povinnosť právne relevantným a hodnoverným spôsobom preukázať ich nepravdivosť. To v danom prípade znamenalo preukázať, že tovar neopustil územie Európskej únie, a teda, že výstup tovaru z územia Európskej únie potvrdený colným orgánom nezodpovedá skutočnosti.

Žalobkyňa tiež uviedla, že dokazovanie daňového úradu nebolo právne relevantné ani hodnoverné. V zmysle ustanovenia § 47 zákona o DPH bola žalobkyňa povinná preukázať vývoz tovaru a nie jeho dovoz na územie tretích štátov. Z ustanovenia § 2 ods. 1 zákona o DPH vyplýva, že vývoz tovaru nie je samostatným predmetom dane. Vývoz tovaru je vždy spojený s prepravou tovaru. Podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, miestom dodanie tovaru pri vývoze je vždy tuzemsko. Z uvedeného dôvodu medzinárodné dožiadania a zisťovanie

prevzatia tovaru na území tretích štátov nemali žiadne opodstatnenie, nemali právnu relevantnosť a nemajú k vývozu tovaru žiadnu dôkaznú schopnosť. V tejto súvislosti žalobkyňa podporne poukazovala na stanovisko Colného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 35760/2008-1476 z 24. júna 2008, v ktorom sa uvádza, že pokiaľ pri vývoze tovaru dôjde k jeho predaju, a teda aj k zmene vlastníckych práv k tovaru, pri dovoze v krajine určenia je tento tovar prepúšťaný do colného režimu voľný obeh už s novým vlastníkom a colné orgány o takomto prevode vlastníckych práv nie sú a ani nemusia byť informované. Keďže v takomto prípade vystupuje dovozca ako nový vlastník tovaru, následné overovanie dovozu deklarovaným príjemcom v krajine určenia má za následok nepotvrdenie dovozu tamojšími colnými orgánmi. Informácia o výsledku preverovania dovozu tovaru deklarovaným príjemcom sa tak zostáva z pohľadu splnenia podmienok na oslobodenie od dane nielen bezpredmetnou, ale do istej miery aj zavádzajúcou.

K odvolaniu žalobkyne sa písomne vyjadril žalovaný dňa 20. augusta 2012, ktorý žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok potvrdil. Dôvody uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu sú totožné s tými, ktoré žalobkyňa uviedla v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru a v žalobe. S týmito dôvodmi sa žalovaný podrobne vysporiadal v odôvodnení svojho rozhodnutia, a preto sa pridrižava svojho písomného vyjadrenia k žalobe z 10. mája 2011.

Druhým rozsudkom sp. zn. 6S/19/2011-197 z 10. novembra 2011 krajský súd taktiež zamietol žalobu žalobkyne v zmysle § 250j ods. 1 OSP, ktorou sa domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/223/16662-117280/2010/992517-r z 16. novembra 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice I č. 695/230/44028/10/Tar z 27. mája 2010, ktorým správca dane nepriznal žalobkyni nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2005 vo výške 243.915,49 eura a súčasne jej určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 108.540,72 eura.

Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobkyňa zhrnula odvolacie dôvody do troch základných skupín a tými sú 1/ procesná stránka vykonania daňovej kontroly, 2/ splnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 47 ods. 1,3 zákona o DPH a 3/ absencia právomoci správcu dane dodatočne určiť daňovému subjektu daňovú povinnosť, keďže v danom prípade sa nejednalo o tovar spoločenstva, a teda sa na tento tovar nevzťahujú predpisy o DPH. Keďže žalobkyňa v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru neuviedla námietku týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly, a túto námietku uviedla až v žalobe, krajský súd sa touto námietkou nezaoberal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky pôvodne tento rozsudok krajského súdu rozhodnutím sp. zn. 4Sžf/4/2012 z 29. mája 2012 potvrdil. Následne však Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom náleze sp. zn. I. ÚS 492/2012-49 z 11. septembra 2013 vyslovil, že základné právo žalobkyne týmto rozsudkom najvyššieho súdu porušené bolo, preto ho zrušil a vrátil Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie. V závere svojho nálezu ústavný súd nariadil najvyššiemu súdu opätovne zhodnotiť svoj právny záver vyslovený v rozsudku sp. zn. 4Sžf/4/2012 z 29. mája 2012 a ústavne konformným spôsobom zdôvodniť svoj prípadný odklon od záveru vysloveného v uznesení najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/69/2011 z 30. apríla 2012.

Vzhľadom na uvedené, Najvyšší súd Slovenskej republiky, preto opätovne posúdil odvolanie žalobkyne podané proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/19/2011-197 z 10. novembra 2011. V tomto odvolaní z 23. decembra 2011 žiadala žalobkyňa, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu sp. zn. 6S/19/2011-197 zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného č. I/223/16662-117280/2010/992517-r z 16. novembra 2010 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice I č. 695/230/44028/10/Tar z 27. mája 2010 a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. V odvolaní oproti tomuto rozsudku žalobkyňa uviedla dôvody zhodné s dôvodmi uvedenými v odvolaní proti rozsudku sp. zn. 7S/18/2011-161 z 27. júna 2012.

Najvyšší súd Slovenskej republiky následne z dôvodu hospodárnosti konania v zmysle § 112 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojil na spoločné konanie preskúmanie obidvoch rozsudkov Krajského súdu v Košiciach z dôvodu, že ide o tých istých účastníkov so spoločným skutkovým stavom (nepriznanie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie - júl 2005 a február 2006), a to uznesením z 30. októbra 2013 sp. zn. 5Sžf/68/2012, 8Sžf/117/2013 s tým, že obe spojené veci sa

naďalej budú viesť na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod sp. zn. 5Sžf/68/2012.

Žalobkyňa následne svoje odvolania podané proti rozsudkom Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/18/2011-161 a sp. zn. 6S/19/2011-197 doplnila tým, že poukazovala na skutočnosť, že spojením colnej a daňovej správy sa zjednotil a spresnil právny názor k problematike colných skladov a vývozu tovaru do tretích krajín. Podľa žalobcu ide o dôkaz, že postup správcu dane namietaný v žalobe a v odvolaní proti obidvom rozsudkom krajského súdu bol nezákonný. Uviedla, že právny názor, resp. zákony na problematiku ohľadom colných skladov a vývozu tovaru do tretích krajín sa nezmenil, no v čase výkonu kontroly a daňového konania došlo správcom dane a žalovaným k takému výkladu podmienok na oslobodenie od DPH pri vývoze tovaru, ktorý nemá oporu v Colnom kódexe ES, na ktorý poukazoval Colný úrad Slovenskej republiky aj v korešpondenciách s daňovým úradom pri tejto kontrole.

V tejto súvislosti žalobkyňa poukazovala na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci sp. zn. C-165/11 Profitube, spol. s r. o. z 08. novembra 2012 ako aj na odpoveď Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, odbor podpory a služieb pre verejnosť č. 12002011/1/39802-256778/2013 z 27. mája 2013, ktorá poukazuje na metodický pokyn Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. 31/2/2008 z 04. júna 2008 k uplatneniu dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru v tuzemsku prepustením do rôznych colných režimov. Záver Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky je, že „pokiaľ by sa predával tovar v colnom sklade pre odberateľa z tretieho štátu a tento tovar by bol prepravený do tretieho štátu, potom by sa miesto dodania určilo tuzemsko, pričom by bol tovar oslobodený od dane za dodržania podmienok uvedených v § 47 zákona o DPH“. Taktiež žalobkyňa poukazovala na stanovisko Európskej komisie k vývozom tovaru č. TAXUD/A2/JS/mz D(2012)1477344 z 25. októbra 2012 z ktorého vyplýva, že tovar po ukončení vývozu môže meniť majiteľa a cenu, lebo sa už nachádza v tzv. režime „Tranzit“, a to aj v prípade, ak sa tovar ešte nachádzal na území EU a túto skutočnosť potvrdilo aj stretnutie Ministerstva financií Slovenskej republiky a Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky z 27. mája 2013 v Bratislave. Zo záznamu z uvedeného stretnutia vyplýva záver, že vývoz tovaru do tretích krajín je oslobodený od DPH, a to aj v prípade, ak po ukončení vývozu tovaru z územia Európskeho spoločenstva sa zmení majiteľ tovaru. Ak by táto zmena nastala ešte na území Európskeho spoločenstva, tak tovar po ukončení vývozu opustí územie Európskeho spoločenstva v režime tranzit na podklade Carnet-Tir.

Taktiež žalobkyňa poukazovala aj na odpoveď Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky z 24. apríla 2013 na dožiadanie spoločnosti Antik Trade, s. r. o., z ktorej vyplýva že, „ak platiteľovi colný orgán potvrdí výstup tovaru do tretej krajiny v súlade s colnými predpismi, potom daňový orgán potvrdí výstup tovaru do tretej krajiny v súlade s colnými predpismi, potom daňový úrad rešpektuje dané potvrdenie a vývozca nie je povinný preukazovať pohyb tovaru po jeho prepustení v režime vývoz v tretej krajine“. Žalobkyňa v tejto súvislosti namietala, že pokiaľ krajský súd argumentuje, že CMR nie je potvrdená príjemcom, čo je dôvodom nepreukázania vývozu tovaru, tak taký záver je v rozpore s uvedenou odpoveďou a zakladá stav dôkaznej núdze z dôvodu nesplnenia povinnosti, ktorá z ustanovenia § 47 ods. 3 zákona o DPH vyplýva. Žalobkyňa tvrdila, že svoju dôkaznú povinnosť splnila, pretože odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu preukázala colným vyhlásením, v ktorom je colným orgánom potvrdený výstup tovaru z územia Európskej únie a dokladom o odoslaní alebo preprave tovaru.

Ďalej žalobkyňa poukazovala na odpoveď Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, sekcia daňová a colná č. 259057/2013 z 28. mája 2013 z ktorej vyplýva, že Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky potvrdilo oslobodenie od DPH pri vývoze tovaru z colného skladu tretím odberateľom. Podľa názoru žalobkyne to znamená, že ak dôjde k predaju tovaru v colnom sklade, správca dane je povinný posudzovať, či boli alebo neboli splnené podmienky oslobodenia v zmysle ustanovenia § 47 zákona o DPH.

Žalobkyňa uviedla, že v spoločnosti Antik Trade, s. r. o. správca dane Daňový úrad Prešov v koordinácii s úradom boja proti podvodom vykonal kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za mesiac december 2011. O výsledku kontroly bol vyhotovený protokol č. 9701401/5/4651251/2013/Lich z 15. októbra 2013. Správca dane nezistil žiadne rozdiely oproti daňovému priznaniu a potvrdil oslobodenie od DPH aj napriek tomu, že sa menil vlastník tovaru po ukončení vývozu, a to v prípadoch, keď bol ukončený vývoz priamo na pohraničnom colnom sklade z územia ES alebo v prípadoch, keď sa vývoz ukončil na území ES s následným prepustením do režimu

Tranzit na podklade Karnet-Tir. Oslobodenie pri vývoze tovaru správca dane nepodmieňoval preukázaním dovozu do tretích krajín aj napriek tomu, že podnet ku kontrole bol v súvislosti s preverovaním odboru boja proti podvodom a polície, čiže nedochádza ku skráteniu dane pri vývozech tovaru práve z dôvodu neuznaného oslobodenia od DPH v tomto protokole.

Žalovaný sa k odvolaniu vyjadril písomne dňa 08. októbra 2012 tak, že žiadal napadnuté rozsudku potvrdiť ako vecne správne, keďže žalobkyňa uviedla v odvolaní dôvody totožné s tými, ktoré uviedla v odvolaní proti dodatočným platobným výmerom a v žalobách. S týmito dôvodmi sa žalovaný podrobne vysporiadal už vo vyjadrení k žalobe, a preto v celom rozsahu poukazuje na vyjadrenie z 10. mája 2011.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal obidva napadnuté rozsudky, ako aj konania, ktoré im predchádzali, odvolania prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že je potrebné obidva rozsudky krajského súdu zmeniť tak, že napadnuté rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky ako aj Dodatočné platobné výmery správcu dane, t. j. Daňového úradu Košice I je nutné zrušiť a vrátiť na ďalšie konanie.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/16663-120551/2010/992517-r zo dňa 24. novembra 2010, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice I č. 695/230/48506/10/Tar zo dňa 10. júna 2010, ktorým správca dane nepriznal žalobkyni nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie február 2006 vo výške 129.944,60 eura a súčasne jej určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 610.700,65 eura a preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/16662-117280/2010/992517-r z 16. novembra 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice I č. 695/230/44028/10/Tar z 27. mája 2010, ktorým správca dane nepriznal žalobkyni nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2005 vo výške 243.915,49 eura a súčasne jej určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 108.540,72 eura.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“), definuje základné zásady daňového konania takým spôsobom, že tieto vychádzajú z princípov právneho štátu, Ústavy Slovenskej republiky a medzinárodného kontextu legislatívy a nutnosti aproximácie daňového práva SR a krajín Európskej únie. V zmysle základnej zásady daňového konania sa v daňovom konaní postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných zúčastnených v daňovom konaní.

Zásada zákonnosti daňového konania zakotvená v ustanovení § 2 zákona o správe daní, vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcou dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný aj odvolací daňový orgán.

Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov

rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (hmotnoprávne ako aj procesnoprávne), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v prvom rade treba dať žalobkyni za pravdu v tvrdení, že krajský súd sa vôbec nevysporiadal s námietkou týkajúcou sa dĺžky daňovej kontroly a dôvodnosti, resp. nedôvodnosti jej prerušenia. Pôvodne sa krajský súd s touto námietkou v obidvoch konaniach odmietol zaoberať z dôvodu, že túto námietku vzniesla žalobkyňa až v žalobe. Najvyšší súd v uznesení 5Sžf/69/2011z 30. apríla 2012 vyslovil názor, že súčasná rozhodovacia prax vychádza dôsledne z ustanovení piatej časti OSP a z čl. 36 ods. 1 a ods. 2 Listiny základných práv a slobôd a čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorých je zásadne prípustné uplatniť v správnej žalobe aj právne námietky, ktoré neboli vznesené v správnom odvolacom konaní, keď zo žiadneho ustanovenia OSP nevyplýva obmedzenie žalobcu uviesť v žalobe len tie skutočnosti, ktoré uplatňoval v konaní pred správnym orgánom a rozhodujúce je iba to, či rozhodnutím, a postupom správneho orgánu bol žalobca ukrátený na svojich právach (§ 250 ods. 2 OSP). Uvedené obmedzenie nevyplýva ani z ustanovenia § 250j OSP, ktoré pri úvahách, ako má súd o žalobe rozhodnúť, mu nedáva možnosť zobrať do úvahy skutočnosť, že žalobca v priebehu správneho konania prípadne neuviedol všetky skutočnosti významné pre rozhodnutie vo veci.

Najvyšší súd Slovenskej republiky opätovne pripomína, že v správnom súdnictve vykonávanom podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku sa neuplatňuje vo vzťahu k zákonu o správe daní koncentračná zásada, majúca za následok nemožnosť uplatnenia žalobných námietok prv neuvedených v odvolaní proti prvostupňovému správne rozhodnutiu. Koncentračná zásada, predstavujúca výrazné obmedzenie procesných práv účastníka konania, sa uplatní iba v prípade, ak to zákon výslovne pre daný prípad ustanovuje, za prísneho režimu poučenia účastníka či už správnym orgánom alebo súdom. Preto vzhľadom na uvedené bolo povinnosťou krajského súdu sa zaoberať aj námietkou žalobkyne týkajúcou sa dĺžky daňovej kontroly a dôvodnosti, resp. nedôvodnosti jej prerušenia.

Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, (ďalej len „zákon o správe daní“) správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 25a zákona o správe daní správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

Podľa ustanovenia § 250j ods. 2 OSP súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že:

- a/ rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- b/ zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo správne rozhodnutie, je v rozpore s obsahom spisov,
- c/ zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci,
- d/ rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov,
- e/ v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Z obsahu pripojených spisových materiálov žalovaného mal najvyšší súd za preukázané, že v prípade vedenom na Krajskom súde v Košiciach pod sp. zn. 7S/18/11 začala daňová kontrola 04. mája 2006 a

bola ukončená prerokovaním protokolu 04. júna 2010, teda trvala 4 roky a 1 mesiac. V prípade vedenom na Krajskom súde v Košiciach pod sp. zn. 6S/19/2011 začala daňová kontrola 17. októbra 2005 a bola ukončená prerokovaním protokolu 24. mája 2010, teda trvala 4 roky a 7 mesiacov.

Najvyšší súd s poukazom na Nález Ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 dospel k záveru, že v obidvoch prípadoch došlo zo strany žalovaného ako aj správcu dane k porušeniu ustanovenia § 15 ods. 17 zákona o správe daní. Je síce pravdou, že ustanovenie § 15 ods. 16 zákona o správe daní umožňuje primerané použitie § 25a zákona o správe daní o prerušení daňového konania, v danom prípade však tento postup do úvahy neprichádzal.

Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení zákona o správe daní, lehota ustanovená v § 15 ods. 17 zákona o správe daní je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní). Túto požiadavku formuloval zákonodarcu celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu. Pri daňovej kontrole bol v čase jej vykonávania u žalobcu uvedený limit ustanovený v § 15 ods. 17 zákona o správe daní, z ktorého vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.

Tento právny názor je konformný s právnym názorom Ústavného súdu Slovenskej republiky vysloveným v náleze sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010. Z tohto nálezu ďalej vyplýva, že „zákaz prekročiť zákonom stanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť“.

Ak teda správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona o správe daní, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 veta prvá zákona o správe daní). V prípade ak použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto daňovej kontrole, je rovnako nezákonné (k tomu pozri bližšie nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010).

Z obsahu administratívneho ani súdneho spisu nemal najvyšší súd za preukázané, že by žalobkyňa so správcom dane nespolupracovala, a že by mu nebola poskytla primeranú súčinnosť.

Pokiaľ ide o prerušenie konania v zmysle ust. § 25a zákona o správe daní, podľa názoru najvyššieho súdu neboli splnené podmienky na prerušenie daňovej kontroly z dôvodu, že sa nezačalo konanie o žiadnej predbežnej otázke, a ani konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutie. Žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní, ale iba výkonom dôkazného prostriedku, a preto z tohto dôvodu nemohla byť kontrola prerušená na dobu viac ako tri roky.

Podľa názoru najvyššieho súdu v konaní žalovaného správneho orgánu uvedená skutočnosť spôsobuje takú vadu, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. e/ OSP).

Preto Najvyšší súd Slovenskej republiky obidva rozsudky Krajského súdu v Košiciach v zmysle § 250ja

ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa zrušila vec mu vrátil na ďalšie konanie a to z dôvodov uvedených v § 250j ods. 2 písm. e/ a ods. 3 OSP a meritou veci sa už z tohto dôvodu nezaoberal.

O náhrade trov celého súdneho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s poukazom na § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1 a 5 OSP, v zmysle ich vyčíslenia právnym zástupcom v sume 812,55 eura, ktorá suma z náhrady trov právneho zastúpenia za štyri úkony právnej služby vykonané v roku 2012 (prevzatie a príprava vrátane prvej porady s klientom, 2 x zastupovanie na krajskom súde 13. júna 2012 a 27. júna 2012, odvolanie proti rozsudku) po 127,16 eura, za jeden úkon právnej služby vykonaný v roku 2013 (doplnenie odvolania 20. novembra 2013) v sume 130,16 eura (§ 11 ods. 4, § 14 ods. 1 písm. a/, b/ a c/ ods. 5 písm. b/ vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“), plus 4 krát režijný paušál po 7,63 eura, 1 krát režijný paušál po 7,81 eura plus 20 % DPH v sume 160,85 eura (§ 18 ods. 3 vyhlášky). Náhradu trov celého konania je žalovaný povinný zaplatiť na účet JUDr. Eugena Kostovčíka, advokáta v Košiciach do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.