



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudkýň JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **P., spol. s r.o. "v konkurze"** so sídlom v K.K., zastúpeného Doc. JUDr. J., CSc., Š., správcom konkurznej podstaty proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/12581-76844/2007/990447-r zo dňa 25. októbra 2007, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č.k. 1S 320/2007-196 zo dňa 01.04.2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č.k. 1S 320/2007-196 zo dňa 01.04.2010 **p o t v r d z u j e**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e :

^[1] Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/ OSP rozhodnutie žalovaného č. I/221/12581-76844/2007/990447-r zo dňa 25. októbra 2007 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

^[2] Žalovaný rozhodnutím č. I/221/12581-76844/2007/990447-r zo dňa 25. októbra 2007 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty z 27. júna 2007 č. 500/230/15081/07/Ral, ktorým správca dane podľa § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie

november 2006 v sume 3.925.180,-- Sk a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 1.017.186,--Sk.

[3] Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že z administratívneho spisu, najmä z rozhodnutí napadnutých žalobcom súd zistil, že žalobca podal dňa 22.12.2006 daňové priznanie dani z pridanej hodnoty za november roku 2006, ktorým si uplatnil nadmerný odpočet v sume 3.925.180,--Sk. Žalobca v období október a november 2006 realizoval kúpu tovaru zo zahraničia mimo Európskej únie (z Ukrajiny), ktorý tovar bol pri nákupe v colnom režime colné uskladňovanie (kód 71) vo verejnom colnom sklade, od tuzemského dodávateľa do svojho vlastníctva. Po nákupe tovaru sa colný režim zmenil na aktívny zušľacht'ovací styk (podmienečný systém – kód 51), v ktorom žalobca tovar spracoval na oceľové profily, pričom vzniknutý odpad (kovový šrot) sa prepustil do voľného obehu a daňového voľného obehu (kód 40). Spracovaný tovar (oceľové profily) predal žalobca vo verejnom colnom sklade tuzemskej právnickej osobe M., spoločnosť s ručením obmedzeným K., IČO: X., pričom kupujúci nadobudol tovar do colného režimu colné uskladnenie. Predajné ceny tovaru vyúčtoval žalobca faktúrou č. 2603076 a faktúrou č. 2603078 a k týmto cenám neuplatnil daň z pridanej hodnoty. Dňa 21.2.2007 bola Daňovým úradom pre vybrané daňové subjekty začatá a v zmysle § 15 ods. 15 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov vykonaná daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č.j.: 500/322/11900/07/Dovh z 22.5.2007. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty ako prvostupňový správny orgán, na základe vykonanej kontroly vydal dňa 27.6.2007 rozhodnutie sp.zn. 500/230/15081/07/Ral, ktorým nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie november 2006 v sume 3.925.180,--Sk a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 1.017.186,--Sk a zaviazal žalobcu zaplatiť určenú vlastnú daňovú povinnosť do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti citovaného rozhodnutia. Prvostupňový správny orgán skonštatoval porušenie § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov 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/ citovaného zákona.

[4] Prvostupňový správny orgán vo svojom rozhodnutí ako aj nadriadený správny orgán (žalovaný) v preskúmanom rozhodnutí č. I/221/12581-76844/2007/990447-r zo dňa 25. októbra 2007 aplikovali § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a v jeho intenciách predaj tovaru medzi žalobcom a tuzemskou právnickou osobou M., spoločnosť s ručením obmedzeným K., IČO: X. považovali za dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou. V súlade s § 2 ods. 2 písm. a) zákona o DPH je tuzemskom územie Slovenskej republiky a podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď 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 vyvodili záver, že predaj tovaru v rámci verejného colného skladu, ktorý sa nachádzal na území Slovenskej republiky, teda v tuzemsku spadá do predmetu dane

vymedzeného v § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. V tomto kontexte správne orgány vyložili aj § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď tovar predávaný žalobcom vo verejnom colnom sklade podradili pod dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva tak, ako je to definované citovaným ustanovením zákona. Povinnosť žalobcu platiť daň z pridanej hodnoty správne orgány odvodili od § 69 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň z pridanej hodnoty.

[5] Krajský súd dospel k záveru, že ak správne orgány vychádzali vo svojich úvahách pri hodnotení právnych vzťahov len z údajov uvádzaných na faktúrach a z geografického miesta, na ktorom sa predávaný tovar nachádzal – na území Slovenskej republiky, t.j. v tuzemsku, pričom vôbec nevzali na zreteľ colný a daňový režim tovaru, nepostupovali v súlade so všeobecne platnými právnymi predpismi.

[6] Zákon o DPH vo svojom § 12 odkazuje na ustanovenia colných predpisov. Správne orgány mali pri posúdení skutkového stavu, ktorý nie je medzi žalobcom a žalovaným resp. prvostupňovým správnym orgánom sporným vychádzať z nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12.10.1992 (ďalej len „nariadenie“) ustanovujúceho colný zákonník spoločenstva, ktorý sa stal vstupom SR do EÚ súčasťou nášho právneho poriadku. Nie je sporu o to, že v tomto prípade ide o tovar z Ukrajiny, ktorý má v zmysle colných predpisov ES postavenie tovaru, ktorý nie je tovarom spoločenstva a ktorý je dovážaný z územia tretích krajín na colné územie ES a daňové územie SR. V tejto súvislosti je potrebné poukázať na čl. 84 nariadenia, podľa ktorého platí, že pokiaľ je takýto tovar prepustený a zotrváva v režime colné uskladňovanie a aktívny zušľacht'ovací styk podmienenom systéme, je takýto tovar podmienne oslobodený od cla a zároveň takýto tovar nepodlieha ani obchodno – politickým opatreniam EÚ (napríklad DPH, dovozné licencie...). Colné predpisy sa jednotne uplatňujú na celom colnom území EÚ, ktorá je colnou úniou a Slovenská republika je jedným z týchto členských štátov. Daňové predpisy o DPH sa pritom uplatňujú v národnom režime jednotlivých členských štátov Európskej únie v súlade s harmonizačnými smernicami EÚ.

[7] Dovozy tovaru je pre účely zákona o DPH upravený v § 12 zákona o DPH, pričom toto zákonné ustanovenie výslovne odkazuje na colné predpisy, ktoré sa vzťahujú na daň pri dovoze tovaru do tuzemska. Miesto dovozu z hľadiska územia jednotlivých členských štátov EÚ upravuje § 18 zákona o DPH, čím rieši osobitnú úpravu pre DPH a clá platné v EÚ. Miestom dovozu, t.j. miestom zdaniteľného plnenia je teda členský štát, v ktorom sa skončia colné opatrenia, colne schválené určenie alebo colný režim, do ktorého bol zahraničný tovar prepustený na základe rozhodnutia colného orgánu pri jeho dovoze na územie členských štátov EÚ z územia tretích krajín. Územie Slovenskej republiky je miestom dovozu v zmysle § 18 zákona o DPH, ak colný režim, do ktorého bol dovezený zahraničný tovar prepustený, skončí prepustením tovaru do voľného obehu v Slovenskej republike. Daňová povinnosť vzniká daňovníkovi pri dovoze tovaru len v prípadoch a režimoch taxatívne vymenovaných v § 21 zákona o DPH, teda v ostatných režimoch nevzniká daňovníkovi na území SR daňová

povinnosť, aj keď sa takýto tovar fyzicky vyskytuje na území SR, ktoré je členským štátom EÚ.

^[8] Podľa názoru krajského súdu z ustanovenia § 21 zákona o DPH nevyplýva iná úprava vzniku daňovej povinnosti pre dovážaný zahraničný tovar, ako je definovaný vznik colného dlhu podľa colných predpisov v danom prípade. Pri colných režimoch colné uskladňovanie, aktívny zušľacht'ovací styk v podmieničnom systéme je potrebné určiť miesto a čas vzniku zdaniteľného plnenia v zmysle ustanovení zákona o DPH, a to jeho § 2, § 12, § 18 a § 21, teda týmto miestom a časom je miesto a čas, kde sú tieto colné režimy ukončené, a to prepustením uvedeného tovaru do colného režimu voľného obehu na území SR. Tovar – oceľové zvitky, ktorý žalobca nakúpil, spracoval a nakoniec predal, sa vždy nachádzal vo vonkajšom tranzite v colnom režime colné uskladnenie alebo aktívny zušľacht'ovací styk v podmieničnom systéme, a teda z pohľadu colných a daňových predpisov sa nepovažuje za tovar spoločenstva a pre daňové účely za tovar dovezený na územie SR, ani sa nepovažoval za tovar 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/ zákona o DPH, pretože tovar bol na územie spoločenstva dovezený v zmysle § 2 ods. 1 písm. d/, § 12 a § 18 ods. 2 zákona o DPH. Žalovaný na jednej strane hovoril o irelevantnosti nedostatku faktúry, pričom vyvodzoval záver o dodaní tovaru priamo zákazníkovi a na druhej strane zdôvodňoval nemožnosť uplatniť si odpočítanie DPH žalobcu z dôvodu nedostatku faktúr. Záver žalovaného o nadobudnutí vlastníctva k dodanému tovaru priamo od dodávateľov v prospech zákazníkov žalobcu len na základe faktického prevzatia veci zákazníkom, možnosti disponovania s tovarom zákazníkmi žalobcu bez zohľadnenia skutočného obsahu zmlúv uzavretých všetkými zúčastnenými stranami, krajský súd považoval za predčasný, právne nedostatočne zdôvodnený a skutkovo nepodložený.

^[9] Pre vyššie uvedené colné režimy ale nie sú v zákone dané iné osobitné ustanovenia, ako platia pre vznik colného dlhu podľa colného zákonníka ES. Vznik colného dlhu a dovážaného tovaru, ktorý nemá štatút spoločenstva, je viazaný len na zmenu jeho štatútu, nie na zmenu vlastníctva, čo nastáva až pri jeho prepustení do colného režimu voľného obehu. Teda až prijatie colného vyhlásenia na prepustenie dovážaného zahraničného tovaru do colného voľného obehu je zdaniteľným plnením (vznikom daňovej povinnosti) podľa colného zákonníka ES a súčasne aj podľa zákona o DPH. Uplatňovanie územného princípu podľa zákona o DPH na scudzenie dovážaného tovaru bez ohľadu na colný štatút takéhoto tovaru a colné predpisy EÚ by znamenalo oklieštenie výhod medzinárodného obchodu a bolo by v rozpore s medzinárodnými colnými dohovormi i dohodou o založení WTO, ktoré sú plne implementované v colných predpisoch EÚ, pričom zákon o DPH priamo v § 12 odkazuje na aplikáciu týchto predpisov. Pokiaľ teda nedôjde k prepusteniu takéhoto tovaru do voľného obehu v Slovenskej republike, nevzniká v danom prípade medzi žalobcom ako predávajúcim a jeho kupujúcimi vo vzťahu k tovaru umiestnenom v uvedených colných režimoch na území SR daňová povinnosť. Krajský súd sa stotožnil s tvrdením žalobcu o neutrálnej, teda pre štátny rozpočet nulovej operácii v prípade, ak by z právnych predpisov vyplývala povinnosť žalobcu účtovať pri predaji tovaru v rámci colných režimov colné uskladňovanie

alebo aktívny zušľacht'ovací styk daň z pridanej hodnoty. Žalobca by ju účtoval a inkasoval od kupujúceho a odviedol ju štátnemu rozpočtu, pričom kupujúci by si ju následne uplatňoval na vstupe. Vyňatie tovaru spod obchodno – politických opatrení (DPH) má teda okrem zákonného opodstatnenia aj vecnú logiku.

^[10] Námietka žalobcu, zmätočnosť napadnutého rozhodnutia v časti duplicitného výroku a lehoty na plnenie, bola dôvodná a zmätočnosť spôsobila nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia, keď žalovaný okrem potvrdenia prvostupňového rozhodnutia už obsahujúceho daňovú povinnosť a lehotu na plnenie, zaviazal žalobcu ako daňovníka novým výrokom na splnenie obsahovo totožnej povinnosti duplicitne a preto tieto správne rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami správcu dane obsahujú dvakrát tú istú povinnosť v samostatných výrokoch, čo je v zmysle judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky závažné pochybenie, ktoré spôsobuje zmätočnosť rozhodnutí a tým aj ich nepreskúmateľnosť. Na nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť súd musí prihliadnuť aj bez namietania tejto skutočnosti žalobcom v žalobe a to s poukazom na § 250j ods. 3 posledná veta, z obsahu ktorého vyplýva, že rozsahom a dôvodmi žaloby v týchto prípadoch nie je súd viazaný.

^[11] Proti rozsudku podal žalovaný včas odvolanie. Navrhoval, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol alebo rozsudok zrušil, pretože rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Namietal, že Najvyšší súd Slovenskej republiky pod sp. zn. 5Sžf/91/2008 zo dňa 20.10.2009 rozhodol v konaní vo veci žalobcu P. spol. s r.o., IČO: X., rozsudok Krajského súdu v Bratislave Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil tak, že žalobu zamietol. V tomto prípade sa viedlo konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, ktoré boli vydané na rovnakom skutkovom základe a rovnakom právnom posúdení spornej otázky a Najvyšší súd Slovenskej republiky vyslovil záver, že žalovaný (Daňové riaditeľstvo) správne podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov zaťažil žalobcu daňovou povinnosťou pri jeho predaji tovaru tuzemskej osobe, hoci tento predaj sa uskutočnil v priestoroch colného skladu a argumentáciu o nutnosti použiť na predmetný prípad ust. § 2 ods. 1 písm. d), §§ 12, 18, § 21 ods. 3 písm. a) citovaného zákona správne odmietol, lebo v danom prípade (predaj tovaru) už o dovoz z pohľadu daňových predpisov u žalobcu nešlo.

^[12] K nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného uviedol, že povinnosť zaplatiť vyrubený rozdiel dane, uvedená v rozhodnutí žalovaného, nie je uložená duplicitne, ale uvádza, že do 15 dní od doručenia rozhodnutia o odvolaní, vyrubený rozdiel dane nadobudne právoplatnosť a žalobca je povinný ho zaplatiť. Preto musí mať rozhodnutie odvolacieho orgánu (žalovaného) rovnaké náležitosti ako prvostupňové rozhodnutie, pretože rozhodnutie žalovaného sa stáva exekučným titulom) vrátane určenia sumy peňažného plnenia, čísla účtu príslušnej banky, kde je povinný daňový subjekt sumu zaplatiť a taktiež určenia doby splatnosti.

^[13] Podstatou skutkového stavu je skutočnosť, že žalobca nakúpil tovar (oceľové zvitky) od tuzemskej právnickej osoby vo verejnom colnom sklade nachádzajúcom sa v priestoroch žalobcu – J.K., t. j. nachádzajúcom sa na území SR, v tuzemsku tento tovar bol žalobcom spracovaný na oceľové profily, ktoré žalobca následne po spracovaní predal tuzemskej právnickej osobe. Dodanie tohto tovaru sa podľa kúpnej zmluvy zo dňa 01.02.2005 vykonalo v colnom sklade odberateľa tovaru na ul. J.K., t. j. v colnom sklade nachádzajúcom sa na území SR (v tuzemsku). Žalobca k predajným cenám tohto tovaru neuplatnil daň z pridanej hodnoty.

^[14] Podľa názoru žalovaného prvostupňový súd pri hodnotení sporných právnych vzťahov nepostupoval správne, pretože pri posudzovaní zisteného skutkového stavu vychádzal a aplikoval len colné predpisy – colný zákon č. 199/2004 Z.z., nariadenie Rady (EHS) č. 2913/912 ustanovujúce colný zákonník spoločenstva v platnom znení, nariadenie komisie (EHS) č. 2454/93 na vykonanie colného zákonníka spoločenstva a vybrané ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ktoré pojednávajú o dovoze tovaru. Žalovaný nespochybňuje skutočnosť, že na tovar umiestnený vo verejnom colnom sklade sa uplatňujú príslušné colné predpisy. Napriek tomu, však každý tovar nachádzajúci sa v tuzemsku podlieha okrem iných predpisov (colné predpisy, na ktoré poukazuje žalobca a súd prvého stupňa) aj hmotnoprávnemu predpisu, ktorým je zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Ako prvostupňový správny orgán, tak i žalovaný sa pri posudzovaní vyššie uvedeného skutkového stavu neopierali len o niektoré ustanovenia zákona o DPH ako je uvedené v odôvodnení rozsudku, ale pri posudzovaní skutkového stavu sa riadili konkrétnymi ustanoveniami zákona o DPH, ktoré sa priamo na skutkový stav vzťahujú. Predaj tovaru žalobcom je samostatným plnením (samostatnou obchodnou transakciou), ktoré sa v zmysle zákona o DPH posudzuje samo o sebe, podľa konkrétneho plnenia, na ktorom sa žalobca zúčastňuje. Skutočný obsah tohto právneho úkonu nemôže byť zmenený z dôvodu predchádzajúcich udalostí, na ktorých sa žalobca vôbec nepodieľal. V dôsledku uvedeného nie je možné na predaj tovaru žalobcom v tuzemsku aplikovať ustanovenia zákona o DPH, ktoré pojednávajú o dovoze tovaru a vzniku daňovej povinnosti pri dovoze tovaru, ako ani príslušné nariadenia Rady EHS, na ktoré sa prvostupňový súd odvoláva. Uvedené ustanovenia predpisov by bolo možné aplikovať na skutkový stav, ktorého účastníkom by bol dodávateľ žalobcu, t.j. subjekt, ktorý doviezol tovar z Ukrajiny (z územia tretích štátov) na územie SR, tento uskladnil na území SR vo verejnom colnom sklade, pričom tento tovar nebol prepustený do režimu voľný obeh, a preto v tomto prípade miestom dovozu tovaru u dodávateľa žalobcu nebola SR a dodávateľovi žalobcu nevznikla daňová povinnosť z titulu dovozu tovaru. Túto skutočnosť žalovaný nenamieta a ani nenamieta. Ustanovenia § 2 ods. 1 písm. d) § 12, § 18, § 21 ods. 1 písm. a) zákona o DPH upravujú postup z hľadiska uplatňovania dane pri vstupe tovaru i územia tretích štátov na územie Európskych spoločenstiev a pri jeho prepustení do niektorého z colných režimov uvedených v § 21 ods. 1 zákona o DPH, kedy dochádza k dovozu tovaru do tuzemska, ktorý je predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. d) zákona o DPH. Uvedené však nie je možné aplikovať v prípade predaja tovaru žalobcom, pretože žalobca po spracovaní predal vo verejnom colnom sklade na území SR tovar, ktorý bol

dodávateľom žalobcu dovezený z územia tretích štátov a následne dodávateľom žalobcu vo verejnom colnom sklade na území SR žalobcovi predaný. Z uvedeného vyplýva, že žalobca neuskutočnil dovoz tovaru podľa § 12 zákona o DPH, a preto tvrdenie prvostupňového súdu, že v tomto ustanovení je stanovená prednosť colných predpisov pred ustanoveniami zákona o DPH pri dovoze tovaru nie je dôvodné. Daňové orgány preto aplikovali na zistený skutkový stav predovšetkým ustanovenia zákona o DPH, ktoré priamo a výslovne pojednávajú o **dodaní (predaji) tovaru za protihodnotu v tuzemsku** uskutočnené zdaniteľnou osobou v zmysle zákona o DPH.

[15] Podľa ust. § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH – predmetom dane z pridanej hodnoty je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.

[16] Pojem tuzemsko je pre účely zákona o DPH definovaný v ust. § 2 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého je tuzemskom územie Slovenskej republiky. Územím Európskych spoločenstiev podľa ust. § 2 ods. 2 písm. c) zákona o DPH sa rozumie tuzemsko a územia ostatných členských štátov vymedzené na účely dane ako tuzemsko týchto členských štátov. Napriek tomu, že niektoré členské štáty Európskej únie majú územia vylúčené z tuzemska jednotlivých členských štátov. Slovenská republika nemá žiadne územia vylúčené z tuzemska, takže aj verejné colné sklady nachádzajúce sa na území SR sú tuzemskom pre účely zákona o DPH.

[17] Ust. § 13 zákona o DPH upravuje miesto dodania tovaru, ktoré je potrebné určiť pri každom dodaní tovaru platiteľom dane. Pri určení miesta dodania tovaru postupovali daňové orgány správne, keď určili miesto dodania tovaru žalobcom colný sklad nachádzajúci sa na území SR (v tuzemsku), pretože dodanie (predaj) tovaru žalobcom bolo uskutočnené vo verejnom colnom sklade nachádzajúcom sa na území SR (v tuzemsku). Na takéto dodanie tovaru, v prípade, že predaj tovaru bol spojený s prepravou z jedného colného skladu do druhého colného skladu (ul. J.K.), je preto možné aplikovať len ust. § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miestom dodania tovaru miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať. V prípade, že by sa tovar predal bez prepravy, t. j. k predaju tovaru by došlo v colnom sklade žalobcu, podľa ust. § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, je miestom dodania tovaru miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje, t. j. opäť vo verejnom colnom sklade nachádzajúcom sa na území SR (v tuzemsku).

[18] Ust. § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH definuje dodanie tovaru, ako dodanie hmotného majetku (hnuteľné a nehnuteľné veci), pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva.

[19] Uvedené ustanovenie určuje, čo sa rozumie pod dodaním tovaru na účely § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t.j. na účely predmetu dane. Samotná zmena vlastníckeho práva bez toho, že by došlo k dodaniu tovaru v rámci podnikania za odplatu, nezakladá vo všeobecnosti vznik zdaniteľného plnenia. Preto tvrdenie, že zmena vlastníctva dovážaného

tovaru, pri ktorom nevznikne colný dlh a ani daňová povinnosť z titulu dovozu, nie je zdaniateľným plnením, nie je v tejto súvislosti dôvodné. Napriek tomu, že zmena vlastníctva tovaru prepusteného do colných režimov, ktoré nezakladajú vznik daňovej povinnosti z titulu dovozu, je podľa colných predpisov ES len skutočnosťou, podliehajúcou oznamovacej povinnosti deklaranta: zmena vlastníctva z pohľadu zákona o DPH znamená vznik práva kupujúceho nakladať s tovarom ako vlastníkom a dňom dodania takéhoto tovaru inej osobe na území tuzemska, platiteľ, dodávateľ tovaru, je povinný platiť daň v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH.

^[20] Napriek tomu, že colné predpisy pri tovare prepravenom zo zahraničia do tuzemska rozlišujú tovar Európskeho spoločenstva a tovar, ktorý nie je tovarom Európskeho spoločenstva, uvedená skutočnosť je vo vzťahu k uplatneniu dane z pridanej hodnoty právne irelevantná, pretože zákon o DPH nerozlišuje, či pri dodaní tohto tovaru ide o tovar Európskeho spoločenstva, alebo nie. Taktiež tvrdenie, že tento tovar mal krajinu pôvodu mimo územia Európskej únie a v žiadnej z krajín Európskej únie nemá miesto dovozu, nie je dôvodné, pretože zákon o DPH nepodmieňuje predmet dane pri predaji tovaru miestom dovozu tohto tovaru na území krajín Európskeho spoločenstva.

^[21] Faktom je, že tým, že dodávateľ žalobcu prepravený tovar z územia tretích štátov na územie SR uskladnil na území SR vo verejnom colnom sklade (tovar nebol prepustený do režimu voľný obeh), miestom dovozu tovaru u dodávateľa žalobcu nebola SR a dodávateľovi žalobcu nevznikla daňová povinnosť z titulu dovozu tovaru. Túto skutočnosť žalovaný nenamieta a ani nenamieta. Uvedené tvrdenie však nie je v tomto prípade dôvodné, pretože určenie miesta dovozu tovaru v zmysle zákona o DPH je dôležité len z dôvodu posúdenia vzniku daňovej povinnosti z titulu dovozu tovaru dovozcom. Uvedená skutočnosť však neznamená, že tento tovar sa nenachádzal na území SR. Je nesporné, že tovar, ktorý žalobca v colnom sklade nachádzajúcom sa na území SR kúpil, v tom istom colnom sklade prepracoval a následne v colnom sklade na území SR predal, sa nachádzal na území SR. Každý tovar nachádzajúci sa v tuzemsku (územie SR) podlieha okrem iných predpisov (napr. colné predpisy) aj hmotnoprávnemu predpisu, ktorým je zákon o DPH. Tovar, ktorý bol prepustený do ktoréhokoľvek colného režimu, alebo bol umiestnený do slobodného pásma alebo slobodného skladu v prípade, že sa nachádza na území SR a je dodaný inej osobe, posudzuje sa na účely zákona o DPH rovnako ako každý iný tovar dodaný v tuzemsku a predaj tohto tovaru podlieha dani z pridanej hodnoty.

^[22] V tomto prípade, ako prvostupňový správny orgán, tak i žalovaný, sa pri aplikácii ustanovení zákona o DPH na daňovou kontrolou zistený skutkový stav – dodanie tovaru v colnom sklade, riadili všeobecne záväznými právnymi predpismi SR – zákonom č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ako i závermi Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty, ktorá bola zriadená v roku 2004 ako spoločná odborná komisia DR SR a MF SR za účasti zástupcov MF SR, DR SR a Slovenskej komory daňových poradcov, ktorá na svojom 3. zasadnutí konanom dňa 18.05.2004 v bode 1. prerokovala problematiku dodania

tovaru v colných skladoch na území Slovenskej republiky a prijala záver, že na predaj tovaru v colnom sklade, ktorý bol prepustený do režimu uskladňovania v colnom sklade po 30.04.2004, sa použijú ustanovenia nového zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, v zmysle ktorého pri predaji tovaru colnom sklade vzniká daňová povinnosť. Uvedené stanovisko bolo zverejnené a sprístupnené verejnosti na internetovej stránke Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky v zložke Stanoviská a informácie MF SR k ustanoveniam zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a závery komisie pre jednotné uplatňovanie dane z pridanej hodnoty. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky sa k problematike predaja tovaru v colnom sklade vyjadrilo aj v rámci Metodického pokynu k uplatňovaniu ustanovení §§ 19-21 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, v bode III. str. 24 metodického pokynu, podľa ktorého **pri predaji tovaru v colnom sklade** vzniká daňová povinnosť. Uvedený metodický pokyn bol sprístupnený i verejnosti zverejnením na internete Daňového riaditeľstva SR dňa 13.10.2005. Teda pred tým, ako žalobca uskutočnil sporné zdaniteľné obchody.

[23] Žalobca vo vyjadrení zo dňa 07.06.2010 k odvolaniu žalovaného navrhol, aby odvolací súd rozsudok ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že základný rozpor pri posudzovaní spornej otázky je

a) či aplikácia colných predpisov a aplikácia daňových predpisov predstavujú súvisiace alebo samostatné procesy v danej veci,

b) **či verejný colný sklad úpadcu, predtým dlžníka, je potrebné vyhodnotiť ako územie vylúčené alebo nevylúčené z tuzemska pre účely DPH.**

[24] Napadnutému rozsudku je odvolaním vytykané, že prvostupňový súd aplikoval vo veci pri svojom rozhodovaní len colné predpisy bez zohľadnenia hmotnoprávneho predpisu, ktorým je zákon o DPH. V danej súvislosti to žalobca považuje za správny postup v súvislosti s § 12 zákona o DPH. Dáva odvolaciemu súdu do pozornosti, že podal na Ústavný súd SR sťažnosť proti rozsudku NS SR 5Sžf/91/2008, ktorým bolo zmenené rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave tak, že žaloba úpadcu bola zamietnutá.

[25] Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „OSP“) preskúmal napadnutý rozsudok **iba v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalovaného (§ 212 ods. 1 OSP)** a postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozsudku na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk, www.supcourt.gov.sk, verejne vyhlásil vo veci rozsudok postupom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 246c ods. 1 OSP a § 219 ods. 1, 2 OSP a potvrdil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave, keďže dospel k záveru, že rozsudok je vecne správny a zákonný.

[26] Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

[27] Podľa § 219 ods. 2 OSP ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

[28] Skutkový stav zistený správcom dane nebol medzi účastníkmi konania sporný. Žalobca v období október a november 2006 realizoval kúpu tovaru zo zahraničia mimo Európskej únie (z Ukrajiny), ktorý tovar bol pri nákupe v colnom režime colné uskladňovanie (kód 71) vo verejnom colnom sklade, od tuzemského dodávateľa do svojho vlastníctva. Po nákupe tovaru sa colný režim zmenil na aktívny zušľacht'ovací styk (podmienečný systém – kód 51), v ktorom žalobca tovar spracoval na oceľové profily, pričom vzniknutý odpad (kovový šrot) sa prepustil do voľného obehu a daňového voľného obehu (kód 40). Spracovaný tovar (oceľové profily) predal žalobca vo verejnom colnom sklade tuzemskej právnickej osobe M., spoločnosť s ručením obmedzeným K., IČO: X., pričom kupujúci nadobudol tovar do colného režimu colné uskladnenie. Predajné ceny tovaru vyúčtoval žalobca faktúrou č. 2603076 a faktúrou č. 2603078 a k týmto cenám neuplatnil daň z pridanej hodnoty.

[29] Správca dane a žalovaný orgán konštatovali porušenie § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov 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/ citovaného zákona.

[30] Zásadnou právnou otázkou bolo, či daňové transakcie uskutočnené žalobcom – predaj dovezeného a spracovaného tovaru vo verejnom colnom sklade, keď tovar nebol ešte prepustený do voľného obehu (ale aktívny zušľacht'ovací styk v podmienečnom režime) možno vykvalifikovať ako dodanie tovaru v tuzemsku podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

[31] Jednotlivé pojmy zákona o DPH musia byť vykladané systematicky vo vzájomných súvislostiach tak, aby si navzájom neodporovali, ale dopĺňali sa do jedného materiálne logického celku (systematický výklad). Týka sa to i pojmu „tuzemsko“. Ak je tovar v tuzemsku, najskôr musí vzniknúť daňová povinnosť pri dovoze tovaru v zmysle § 21 zákona o DPH. Ak táto daňová povinnosť nevznikla, znamená to, že tovar nezdieľa právny režim tuzemska. **Daňová povinnosť z dodania tovaru v tuzemsku podľa § 19 v spojení s § 2 ods. 1, písm. a) zákona o DPH nemôže predchádzať daňovej povinnosti pri dovoze tohto tovaru zo zahraničia (§ 21 v spojení s § 2 ods. 1, písm. d/ zákona o DPH).** Podľa § 12 zákona o DPH *„dovozom tovaru je vstup tovaru z územia tretích štátov na územie Európskych spoločenstiev. Pri dovoze tovaru do tuzemska sa na naň vzťahujú ustanovenia colných predpisov, ak tento zákon neustanovuje inak“.* Pri predaji tovaru v colnom sklade preto daňová povinnosť predávajúcemu nevznikne, ak sa tovar nachádza v niektorom z colných režimov uvedených v § 18 zákona o DPH.

^[32] O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 246c ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 250k ods. 1 veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý mal v odvolacom konaní úspech náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože trovy konania si neuplatnil.

P o u ě n í e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave, dňa 07. decembra 2010

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

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth

