

## U Z N E S E N I E

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

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

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky konanie **p r e r u š u j e**.

II. Súdnemu dvoru Európskej únie **predkladá** podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie nasledujúce prejudiciálne otázky na rozhodnutie:

1. *Či za skutkového stavu, kedy do verejného colného skladu na území členského štátu Európskej únie bol dovozcom z tohto členského štátu v rokoch 2005 a 2006 tovar z územia nečlenského štátu Európskej únie (Ukrajiny), ktorý bol následne v tomto colnom sklade spracovaný v režime aktívny zušľachtovací styk v podmienenom systéme, a výsledný výrobok nebol v zmysle čl. 114 Nariadenia č. 2913/92 ihneď vyvezený, ale naopak bol v tom istom sklade spracovateľom tovaru odpredaný inej spoločnosti z toho členského štátu, ktorá ho z uvedeného colného skladu neprepustila do voľného obehu, ale následne ho vrátila do režimu colného uskladňovania, tak či sa na uvedený predaj tovaru v tom istom colnom sklade vzťahujú stále iba komunitárne colné predpisy, alebo sa právna situácia predmetným predajom zmenila natoľko, že uvedená transakcia už podlieha režimu Šiestej Smernice Rady zo 17. mája 1977 (77/388/EHS), tzn. či je možné na účely režimu dane z pridanej*

- hodnoty podľa Šiestej smernice pokladať verejný colný sklad nachádzajúci sa na území niektorého z členských štátov za súčasť územia Spoločenstva, resp. územia tohto členského štátu v zmysle definícií čl. 3 Šiestej smernice ?*
2. *Je možné hore uvedený skutkový stav vyhodnotiť s prihliadnutím na doktrínu zneužitia práv vypracovanú Súdnym dvorom Európskej únie a týkajúci sa aplikácie Šiestej smernice (C-255/02 Halifax) tak, že žalobca predajom tovaru vo verejnom colnom sklade nachádzajúcom sa na území Slovenskej republiky už uskutočnil dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku ?*
  3. *Ak je na prvú otázku odpoveď kladná v tom duchu, že uvedená transakcia už podlieha režimu Šiestej Smernice, tak potom či táto transakcia je zdaniteľnou udalosťou*
    - a. *podľa čl. 10 ods. 1 a 2 Šiestej smernice spojenou so vznikom daňového nároku z dôvodu, že došlo k dodávke tovaru v colnom sklade nachádzajúcom sa na území Slovenskej republiky, alebo*
    - b. *z dôvodu, že potom, čo bol tovar dovážaný z tretej krajiny (čl. 10 ods. 3 Šiestej smernice) tak počas uskladnenia v tomto colnom sklade došlo k zániku colného režimu predajom uskladneného tovaru inej osobe z členského štátu ?*
  4. *Sú splnené ciele Šiestej Smernice vyjadrené v jej preambule, resp. ciele GATT (WTO), ak by predaj tovaru dovezeného z tretej krajiny do colného skladu, následne v ňom spracovaného, predaného inej osobe tohto členského štátu v colnom sklade na území členského štátu Európskeho spoločenstva nepodliehal režimu dane z pridanej hodnoty v tomto členskom štáte ?*

III. Najvyšší súd Slovenskej republiky **vykonateľnosť** rozhodnutí Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/221/12581-76851/2007/990447-r, I/221/12581-76855/2007/990447-r, I/221/12581-76853/2007/990447-r, I/221/12581-76848/2007/990447-r, I/221/12581-76857/2007/990447-r, I/221/12581-76846/2007/990447-r, I/221/12580-76829/2007/990447-r, I/221/12581-76845/2007/990447-r a tiež I/221/12581-76850/2007/990447-r, všetky vydané dňa 25.10.2007 **o d k l a d á** do ukončenia konania o prejudiciálnej otázke.

## Odôvodnenie :

### I. Konanie na správnych orgánoch

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty ako osobitný správca dane (ďalej len správca dane) vykonal daňovú kontrolu u slovenskej spoločnosti P. s.r.o. ako žalobcu v prejednáwanej veci so sídlom v K. na dani z pridanej hodnoty v období roku 2005 a 2006.

Na základe tejto kontroly bolo zistené, že do verejného colného skladu na území Slovenskej republiky, ktorý prevádzkoval žalobca v zmysle rozhodnutia vydaného Colným úradom v K., bol z Ukrajiny, tzn. z nečlenského štátu Európskej únie, počas kontrolovaného obdobia 2005 a 2006 (tzn. júl, august, september, október 2005 a január, február, apríl, máj, december 2006) dovážaný slovenskou spoločnosťou S. a.s. K. - ako dovozcom (ďalej len „S.“), železničnou prepravou tovar s dodacou podmienkou C.K. (I.) pre žalobcu ako odberateľa vo forme oceľových polotovarov (zvitky valcované za tepla), ktorý a uskladnený v režime colného uskladnenia.

*Podľa § 39 ods. 3 zák. č. 199/2004 Z.z. Colný zákon colným úradom príslušným na povolenie colného režimu aktívny zušľachtovací styk a colného režimu prepracovanie pod colným dohľadom je príslušný colný úrad, v ktorého obvode žiadateľ vykonáva alebo zabezpečuje vykonávanie zušľachtovania alebo prepracovania.*

*Podľa § 39 ods. 4 Colného zákona zriadenie colného skladu povoľuje colný úrad, v ktorého obvode sa vedie účtovníctvo skladovateľa.*

2. Žalobca následne v svojom verejnom colnom sklade uložený tovar (zvitky valcované za tepla) ako polotovar priamo v tomto colnom sklade spracoval na oceľové profily rôznych rozmerov, tzn. že režim colného uskladňovania sa po odkúpení dovezeného tovaru zmenil na režim aktívny zušľachtovací styk v podmiennečnom systéme (colný režim 5171). Kovový odpad (šrot) pri tomto spracovaní vytvorený bol slovenskými colnými orgánmi prepustený do voľného obehu.

3. Získané oceľové profily žalobca následne predal slovenskej spoločnosti M., spoločnosť s ručením obmedzeným K. (ďalej len M.) s následným vystavením faktúry obsahujúcou aj

identifikačné čísla pre daň z pridanej hodnoty tak žalobcu ako kupujúcej slovenskej spoločnosti. Na tomto základe sa colný režim predaného a prepracovaného tovaru zmenil opäť na režim colné uskladňovanie.

Všetky hore uvedené transakcie boli v zmysle protokolu o daňovej kontrole realizované v sledovanom období rokov 2005/2006 medzi tuzemskými právnickými osobami vo verejnom colnom sklade umiestnenom na území Slovenskej republiky. Ku každému predaju ocelových profilov žalobca vystavil faktúry s cenou bez dane z pridanej hodnoty s hore uvedenými náležitosťami.

4. Nakoľko žalobca pri predaji tovaru slovenskej spoločnosti M. u predajných cien neuplatnil daň z pridanej hodnoty, porušil tak podľa správcu dane ustanovenie § 69 ods. 1 slovenského zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej na účely tohto uznesenia len „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 2 ods. 1 písm. a), § 2 ods. 2 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a) a § 8 ods. 1 písm. a) cit. zákona. Uvedené ustanovenia slovenského daňového zákona mali transponovať do slovenského právneho poriadku príslušné ustanovenia Šiestej smernice.

*Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH platí, že platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň.*

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

*Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.*

*Podľa § 2 ods. 2 písm. a) zákona o DPH na účely tohto zákona je tuzemskom územie Slovenskej republiky.*

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

*Podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b), odseku 2 a § 14.*

5. S odvolaním sa na hore uvedené ustanovenia slovenských daňových predpisov správca dane dospel k záveru, že žalobca predajom tovaru vo verejnom colnom sklade nachádzajúcom sa na území Slovenskej republiky uskutočnil dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku, ktoré je podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane z pridanej hodnoty, a preto žalobca bol povinný k vyfakturovanej cene predávaného tovaru uplatniť daň z pridanej hodnoty. Nakoľko tak nekonal, žalovaný odobril postup správcu dane, kedy žalobcovi v jednotlivých zdaňovacích obdobiach roku 2006 dodatočne vyrubil nedoplatky na tejto dani.

## **II. Konanie na vnútroštátnych súdoch**

6. Krajský súd v Bratislave ako súd prvého stupňa (regionálny prvostupňový súd pre veciach správneho súdnictva) po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného (ide o rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/221/12581-76845/2007/990447-r, I/221/12581-76846/2007/990447-r, I/221/12581-76848/2007/990447-r, I/221/12581-76850/2007/990447-r, I/221/12581-76851/2007/990447-r, I/221/12581-76853/2007/990447-r, I/221/12580-76855/2007/990447-r, I/221/12581-76857/2007/990447-r a tiež I/221/12581-76829/2007/990447, všetky vydané dňa 25. októbra 2007) všetky zrušil a vec vrátil na žalovanému na ďalšie konanie.

V svojom rozsudku sa najmä zaoberal výkladom pojmu tuzemsko, ďalej preskúmal otázku, či je možné hore opísané transakcie s dovezeným tovarom do verejného colného skladu označiť za dodanie tovaru do tuzemska, tzn. na územie Európskej únie.

7. Pri hľadani odpovede na takto položenú otázku krajský súd vychádzal nielen z aplikácie vnútroštátneho práva, ale aj z aplikácie Nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 ustanovujúceho colný zákonník spoločenstva v platnom znení (najmä čl. 84) – ďalej na účely tohto uznesenia iba Nariadenie 2913/92, ďalej z Nariadenia Komisie (EHS) č. 2454/93 na vykonanie colného zákonníka spoločenstva.

8. Na základe aplikácie uvedených právnych predpisov krajský súd dospel k záveru, že tovar – oceľové zvitky, ktorý prepracoval žalobca na tovar – oceľové profily v colnom režime aktívny zušľacht'ovací styk v podmiennečnom systéme sa nepovažuje za tovar spoločenstva a nepovažuje sa pre daňové účely za tovar dovezený na územie Slovenskej republiky. Takisto tovar, ktorý žalobca nakúpil v režime colné uskladnenie (oceľové zvitky) ako prepracovaný tovar (oceľové profily) následne predal žalobca kupujúcim, ktorí ho nadobudli do colného režimu colné uskladnenie, sa tento tovar nepovažuje za tovar spoločenstva a tiež sa nepovažuje pre daňové účely za tovar dovezený na územie Slovenskej republiky.

9. Ďalej krajský súd uviedol, že uplatňovanie územného princípu podľa zákona o dani z pridanej hodnoty na scudzenie dovážaného tovaru bez ohľadu na colný štatút takéhoto tovaru a colné predpisy Európskej únie by znamenalo aj 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 Európskej únie. Navyše, podľa krajského súdu, medzinárodne reglementované ekonomické zvýhodnenie obchodných operácií vykonávaných v uvedených colných režimoch na dovážanom tovare pritom nejde na úkor daňových príjmov Slovenskej republiky, nakoľko tento tovar nie je vo voľnom obehú na trhu Slovenskej republiky, ale je pod colným dohľadom a s plným zabezpečením colného dlhu (vrátane dane z pridanej hodnoty) zo strany povinného deklaranta voči colnej správe Slovenskej republiky.

10. Na základe uvedených záverov krajský súd vyslovil názor, že colné konanie a daňové konanie nie sú pri dovoze tovaru samostatné procesy na určenie obsahu, miesta a času vzniku daňového plnenia, a nie sú oddelené od procesov na určovanie miesta a času vzniku colného dlhu.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd dospel na základe podaného odvolania k celkom opačnému právnemu záveru. V rozsudku z 20. októbra 2009 sp. zn. 5Sžf 91/2008 (Príl. č. 1) s odkazom na Nariadenie 2913/92 vyslovil záver, že územie colného skladu nachádzajúce sa na území členského štátu je aj jeho právnou súčasťou. Potom žalovaný podľa Najvyššieho súdu správne postupoval, ak pri aplikácii § 2 ods. 1 ods. a) zákona o DPH pojem „dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku“ v rozsahu, v akom ho žalobca svojim predajom zrealizoval, tak tento pojem teritoriálne podriadil pod územie Slovenskej republiky bez výnimky.

12. A hoci ustanovenie § 12 zákona o DPH deklaruje, že *dovozom tovaru je vstup tovaru z územia tretích štátov na územie Európskych spoločenstiev; pričom pri dovoze tovaru do tuzemska sa na daň vzťahujú ustanovenia colných predpisov, ak tento zákon neustanovuje inak*, tak za dovoz už nie je možné podľa Najvyššieho súdu označiť dodanie dovezeného tovaru za protihodnotu (kúpa) v prejednávanej veci.

13. Žalobca podal na Ústavný súd Slovenskej republiky sťažnosť proti hore uvedenému rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 20. októbra 2009.

Ústavný súd Slovenskej republiky po tom, čo uznesením č. k. III. ÚS 283/2010-27 z 25. augusta 2010 prijal túto sťažnosť na ďalšie konanie, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nálezom č. k. III. ÚS 283/2010-46 z 27. októbra 2010 (Príl. č. 2) zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie s odôvodnením, že Najvyšší súd porušil základné právo žalobcu na súdnu ochranu podľa článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a právo na spravodlivé súdne konanie podľa článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“).

14. *Podľa článku 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.*

*Podľa článku 6 ods. 1 dohovoru má každý právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu. Rozsudok musí byť vyhlásený*

*verejne, ale tlač a verejnosť môžu byť vylúčené buď po dobu celého, alebo časti procesu v záujme mravnosti, verejného poriadku alebo národnej bezpečnosti v demokratickej spoločnosti, alebo keď to vyžadujú záujmy maloletých alebo ochrana súkromného života účastníkov alebo, v rozsahu považovanom súdom za úplne nevyhnutný, pokiaľ by, vzhľadom na osobitné okolnosti, verejnosť konania mohla byť na ujmu záujmom spravodlivosti.*

15. Ústavný súd po vyslovení rozdielnosti názorov sťažovateľa a prvostupňového krajského súdu na strane jednej a daňového úradu a Najvyššieho súdu konštatoval (str. 20, 21 a Príl. č. 2), že *„Podľa názoru ústavného súdu rozsudok najvyššieho súdu vyznieva tendenčne v snahe prezentovať správnosť svojho presvedčenia, avšak bez toho, aby výsledok konfrontácie svojich záverov a záverov krajského súdu predstavil ústavne konformným spôsobom.*

*Výrazný nedostatok odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu spočíva v tom, že najvyšší súd sa v značnej miere obmedzil na vysvetlenie poslania colného skladu a sledujúc si svoju líniu tvrdil, že v danom prípade išlo o dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku, hoci aj v colnom sklade, a preto sťažovateľ bol povinný v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH platiť daň. Najvyšší súd sa však nevenoval aplikácii ustanovenia § 12 zákona o DPH, podľa ktorého majú colné predpisy pri dovoze prednosť pred zákonom o DPH. Ústavný súd považuje túto skutočnosť za rozhodujúcu pre posúdenie veci.*

*Z odôvodnenia rozsudku odvolacieho súdu je však zrejmé len to, že daňová povinnosť sťažovateľovi určite vznikla v súvislosti s predajom tovaru v colnom sklade. Argumenty sťažovateľa, ktorými brojil proti rozhodnutiam správcu dane a daňovému riaditeľstvu v žalobe o preskúmanie zákonnosti týchto rozhodnutí, ostali v podstate nepovšimnuté a otázka nastolená sťažovateľom bola zodpovedaná len povrchno a okrajovo.*

*Aj keď navonok pôsobí obsah odôvodnenia najvyššieho súdu bohato nielen na citované právne predpisy vnútroštátneho práva a komunitárneho práva, ale aj na prezentáciu skutkových okolností a prijatých právnych záverov, na druhej strane však netvorí harmonický obraz o objektívnom zodpovedaní zásadného právneho problému. “*

16. 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 daň vzťahujú ustanovenia colných predpisov, ak tento zákon neustanovuje inak.*

17. Na základe uvedených záverov si Ústavný súd osvojil argumenty sťažnosti žalobcu ako aj argumenty krajského súdu.

18. Záverom Najvyšší súd zdôrazňuje, že v konaní nebolo medzi účastníkmi sporné, či žalobca je zdaniteľnou osobou registrovanou (tzn. platiteľom dane z pridanej hodnoty) na účely dane z pridanej hodnoty.

### **III. Komunitárne právo a príslušné vnútroštátne právo**

A) K úvodu prvej prejudiciálnej otázky :

19. Prostredníctvom II. časti výroku predkladá Najvyšší súd Súdnemu dvoru tento nasledujúci text prvej časti 1. prejudiciálnej otázky :

*Či za skutkového stavu, kedy do verejného colného skladu na území členského štátu Európskej únie bol dovozom z tohto členského štátu v rokoch 2005 a 2006 tovar z územia nečlenského štátu Európskej únie (Ukrajiny), ktorý bol následne v tomto colnom sklade spracovaný v režime aktívny zušľacht'ovací styk v podmienenečnom systéme, a výsledný výrobok nebol v zmysle čl. 114 Nariadenia č. 2913/92 ihneď vyvezený, ale naopak bol v tom istom sklade spracovateľom tovaru odpredaný inej spoločnosti z toho členského štátu, ktorá ho z uvedeného colného skladu neprepustila do voľného obehu, ale následne ho vrátila do režimu colného uskladňovania, tak či sa na uvedený predaj tovaru v tom istom colnom sklade vzťahujú stále iba komunitárne colné predpisy, alebo sa právna situácia predmetným predajom zmenila natol'ko, že uvedená transakcia už podlieha režimu Šiestej Smernice Rady zo 17. mája 1977 (77/388/EHS), ....?*

K nutnosti položiť túto otázku dospel Najvyšší súd na základe týchto konkrétnych skutkových zistení a právnych predpisov:

20. Základnou otázkou v prejednávanej veci je, či za skutkového stavu, kedy do verejného colného skladu na území Slovenskej republiky bol slovenským dovozcom dovezený v rokoch 2005 a 2006 tovar z územia nečlenského štátu Európskej únie (Ukrajiny), ktorý bol následne v tomto colnom sklade spracovaný v režime aktívny zušľacht'ovací styk v podmieničnom systéme, a výsledný výrobok bol v tom istom sklade spracovateľom tovaru odpredaný slovenskej spoločnosti, ktorá ho z colného skladu neprepustila do voľného obehu, ale vrátila ho do režimu colného uskladňovania (ďalej na účely tohto uznesenia len „predaj tovaru v colnom sklade“), tak či sa na uvedený predaj tovaru v colnom sklade vzťahujú stále iba colné predpisy, alebo, či sa právna situácia predmetným predajom tovaru v colnom sklade zmenila natoľko, že uvedená transakcia už podlieha režimu dane z pridanej hodnoty na komunitárnej úrovni.

21. Za tejto situácie Najvyšší súd nemôže prehliadnuť komunitárnu úpravu colného a daňového práva (najmä Nariadenia č. 2913/92). Najvyšší súd si je vedomý, že v súčasnosti Šiesta Smernica Rady zo 17. mája 1977 (77/388/EHS) o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej na účely tohto uznesenia iba „Šiesta smernica“) nie je platná a bola nahradená iným komunitárnym predpisom (tzn. Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty), ale nakoľko sa právne posudzovanie veci vykonávalo podľa predpisov platných v čase realizácie hore uvedených transakcií (roky 2005/2006), tak Najvyšší súd pri kladení prejudiciálnych otázok nevychádza zo súčasne platnej Smernice Rady 2006/112/ES ale z vtedy platnej Šiestej smernice.

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

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

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

22. Uvedené komunitárne colné ustanovenia riešia štatút tovaru, ktorý nie je tovarom spoločenstva, režimy s podmieneným systémom, ďalej následky prepustenia tohto tovaru do voľného obehu, ako aj otázku uskladnenia tohto tovaru v colnom sklade a definíciu colného skladu.

Súdny dvor v súvislosti s hore uvedenými colnými ustanoveniami čiastočne otázku dane z pridanej hodnoty (najmä odpoveď na 3. otázku) v súvislosti s tovarom dovezeným do colného skladu riešil vo veci predbežnej otázky C-230/08 účastníkov Dansk Transport og Logistik a Dánskeho ministerstva financií. Avšak skutkový a následný právny stav vo veci C-230/08 sa podstatne odlišoval od veci prejednávanej Najvyšším súdom, lebo išlo o pašovanie, tzn. nezákonný dovoz cigariet na základe Colného dohovoru o medzinárodnej preprave tovaru na podklade karnetov TIR.

V prvom prípade dánske daňové a colné orgány počas vykládky z trajektu v dánskom meste Åbenrå kontrolovali kamióny z Litvy, pričom zistili prítomnosť veľkého množstva cigariet skrytých v návesoch, ktoré neboli označené v karnetoch TIR. V druhom prípade tie isté orgány v litovskom kamióne v dánskom meste Frøslev nachádzajúceho sa na hranici medzi Dánskom a Nemeckom, okrem tovaru uvedeného v karnete TIR odhalili veľké množstvo cigariet skrytých v návese. Predmetné cigarety boli zadržané a následne úradmi zničené.

Preto sa Najvyšší súd domnieva, že závery uvedené v uvedenom rozsudku Súdneho dvora číslo C-230/08 nie sú aplikovateľné v tejto veci.

23. Najvyšší súd vo svojom zrušenom rozsudku charakterizoval dotknutú právnu úpravu tak, že uviedol (str. 10 Príl. č. 1): „*Je jednoznačné, že tak colné ako aj daňové predpisy platné v Slovenskej republike v roku 2006 sú značne ovplyvnené komunitárnym právom, avšak každá oblasť finančného práva v inom rozsahu. Ak colné predpisy jednotlivých členských štátov*

*sa nachádzajú na vysokom stupni unifikácie (najmä prostredníctvom Nariadenia č. 2913/92), potom daňové predpisy o dani z pridanej hodnoty sú v tomto období iba na konkrétnej národnej úrovni harmonizované prostredníctvom tzv. Šiestej daňovej smernice“.*

24. V preambule Šiestej Smernice sú podľa mienky Najvyššieho súdu zakotvené hlavné ciele, ktoré by mali byť aplikáciou tohto komunitárneho predpisu dosiahnuté. Z príslušných recitálov Preambule vyplýva, že jedným z mnohých cieľov prijatej smernice je vyjasniť a odstrániť problémy spojené s aplikáciou pojmov „zdaniteľné plnenie“ a „určenie miesta zdaniteľného plnenia“ platí, že :

- *keďže sa musí venovať pozornosť cieľu zrušiť dovoznú daň a odpustiť vývoznú daň v obchodovaní medzi členskými štátmi, keďže sa musí zabezpečiť, aby spoločný systém daní z obratu nebol diskriminačný z pohľadu pôvodu tovaru a služieb a aby tak spoločný trh umožňoval bezpodmienečné dosiahnutie zdravej súťaže a porovnávanie so skutočným vnútorným trhom;*
- *keďže na zvýraznenie nediskriminačnej povahy dane sa musí jednoznačne vysvetliť pojem „osoba podliehajúca dani“, a to predovšetkým z pohľadu podchytenia osôb uskutočňujúcich príležitostné plnenie;*
- *keďže pojem „**zdaniteľné plnenie**“ zapríčinil ťažkosti, najmä pokiaľ ide o plnenia považované za zdaniteľné plnenia; keďže tieto pojmy sa musia vysvetliť;*
- *keďže **určenie miesta**, na ktorom sa uskutočnili plnenia podliehajúce dani, sa stalo predmetom konfliktov súdnych právomocí medzi členskými štátmi, predovšetkým v otázke dodávok tovaru do zásoby a poskytovania služieb, keďže hoci miesto obchodovania, musí sa toto miesto definovať ako miesto v štáte osoby, ktorej sa tieto služby poskytujú, predovšetkým v prípade určitých služieb poskytovaných medzi osobami podliehajúcimi dani, keď je cena služieb zahrnutá do ceny tovaru,*
- *keďže sa musia zosúladiť pojmy udalosť podliehajúca dani a daňové zaťaženie, ak má zavedenie daňovej sadzby spoločenstva a jej následné zmeny nadobudnúť účinnosť súčasne vo všetkých členských štátoch; .....,*

25. Z citovaných odsekov Preambule Šiestej smernice vyplýva záujem Spoločenstva na zabezpečení nediskriminačného pôsobenia daní z obratu s cieľom trvale umožniť zdravú súťaž na území Spoločenstva. Za tým účelom sa stáva cieľom prijatej smernice na komunitárnej úrovni nielen vyjasniť ale aj odstrániť problémy spojené s aplikáciou pojmov

„zdaniteľné plnenie“, „určenie miesta zdaniteľného plnenia“, poprípade sa vytvárajú jednotné definície sporných pojmov „osoba podliehajúca dani“ alebo „udalosť podliehajúca dani“.

26. Práve výklad posledne uvedeného pojmu, tzn. udalosť podliehajúca dani, sa stala základom pre polozenie prvej prejudiciálnej otázky Najvyšším súdom.

Je evidentné, že hore opísaná právna situácia predaja, ktorá nastala po dovoze a uskutočnení spracovania tovaru z Ukrajiny dovtedy uskladneného v príslušnom colnom režime vo verejnom colnom sklade na území Slovenskej republiky, vyvoláva pochybnosti o výhradnej aplikácii colného komunitárneho práva (najmä Colného kódexu Spoločenstva) na hore uvedenú situáciu.

27. Svoj rozsah platnosti vymedzuje Šiesta smernica prostredníctvom čl. 2.

Podľa čl. 2 Šiestej smernice: *dani z pridanej hodnoty podlieha*

*1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani,*

*2. dovoz tovaru.*

Podľa článku 7 ods. 1 písm. a) Šiestej smernice: *sa dovoz uskutočňuje prostredníctvom „vstupu [dotknutého tovaru] do Spoločenstva“.*

B) K záveru prvej prejudiciálnej otázky :

28. S hore uvedenou úvodnou časťou 1. prejudiciálnej otázky, lebo aj pre rozsah platnosti je potrebné sa vypoariadať s pojmom územie spoločenstva, súvisí aj jej nasledujúci dodatok:

*..... tzn. či je možné na účely režimu dane z pridanej hodnoty podľa Šiestej smernice pokladať verejný colný sklad nachádzajúci sa na území niektorého z členských štátov za súčasť územia Spoločenstva, resp. územia tohto členského štátu v zmysle definícií čl. 3 Šiestej smernice ?*

29. Pri posudzovaní rozhodných skutočností v predmetnej veci, tzn. predaja tovaru (oceľových profilov) v colnom sklade žalobcom slovenským spoločnostiam M., s.r.o., K. alebo S. a.s., K., vnútroštátne súdy a daňové orgány vychádzali z aplikácie § 2 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého predmetom dane je dodanie tovaru v tuzemsku za protihodnotu, ktoré uskutoční zdaniteľná osoba.

Čo je dodaním tovaru na účely dane z pridanej hodnoty, to definuje slovenský zákon (§ 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH) tak, že je to dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak.

Avšak základnou otázkou, pred riešenie ktorej boli vnútroštátne orgány postavené, bolo zodpovedať, či aj verejný colný sklad, nachádzajúci sa na území Slovenskej republiky (od 01.05.2004 členský štát Európskych spoločenstiev, resp. Európskej únie) v spojení s tovarom dovezeným z nečlenského štátu (Ukrajina) do tohto colného skladu slovenskou osobou, následne v tomto colnom sklade spracovaným a odpredaným inej slovenskej osobe, spadá pod pojem „tuzemsko“ legislatívne definovaný v § 2 ods. 2 písm. a) zákona o DPH – analogicky Územné uplatnenie vymedzené v Hlave III Šiestej smernice.

30. Najvyšší súd v spojitosti s touto teritoriálnou otázkou poukazuje na komunitárne vymedzenie pojmu „colné územie Spoločenstva“.

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

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

*alebo prepustený do iného colného režimu alebo použitia alebo spotrebovaný za podmienok iných ako ustanovených v colných predpisoch.*

31. Z uvedených ustanovení komunitárneho colného práva pre Najvyšší súd zatiaľ vyplýva, že územia colných skladov by nemali byť vyňaté z colného územia Spoločenstva, a na tovar tu umiestnený sa vzťahuje fikcia, že sa na colnom území nenachádza, tzn. iba v zmysle colných predpisov nemá charakter tovaru Spoločenstva, a to až do okamihu zmeny colného režimu.

Takáto fikcia by mohla, podľa mienky Najvyššieho súdu, členskému štátu zabezpečiť efektívne uplatňovanie dovozného cla a obchodno-politických opatrenia v **processe dovozu** tovaru, ktorý nemá charakter tovaru Spoločenstva, a to až do okamihu ukončenia procesu dovozu formou, že bol prepustený do voľného obehu alebo prepustený do iného colného režimu alebo použitia alebo spotrebovaný za podmienok iných ako ustanovených v colných predpisoch.

32. Z obsahu Nariadenia č. 2913/92 tiež Najvyššiemu súdu vyplýva, že nemá ambíciu presnejšie vymedziť pojem obchodno-politické opatrenia, a preto ich rozsah a obsah bol vymedzený prostredníctvom Nariadenia Komisie (EHS) č. 2454/93, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92.

V zmysle čl. 1 ods. 7 cit. Nariadenia „*obchodno-politickými opatreniami sú nesadzobné opatrenia ustanovené ako súčasť spoločnej obchodnej politiky vo forme ustanovení spoločenstva, ktorými sa riadi dovoz a vývoz tovaru, ako sú opatrenia pre dozor alebo ochranu, kvantitatívne obmedzenia alebo limity a zákazy vývozu alebo dovozu*“.

33. Z uvedeného Najvyššiemu súdu vyplýva, že orgány Európskeho spoločenstva nemali pod pojmom „obchodno-politické opatrenia“ na mysli napríklad uplatňovanie dane z pridanej hodnoty.

34. Ďalej Najvyšší súd upozorňuje na čl. 114 Nariadenia č. 2913/92, ktorý opisuje situácie aplikovateľné na režim aktívny zušľachtovací styk.

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

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

36. Vzhľadom k doteraz citovaným komunitárnym ustanoveniam sa Najvyšší súd domnieva, že hlavným cieľom vymedzenia colného skladu, pričom je irelevantné, či ide o verejný alebo súkromný sklad, je zabezpečiť osobitný (dohľadový) režim nad dispozíciou dovozcu (ukladateľa) s tovarom, ktorý nie je tovarom Spoločenstva po čas vybavovania jeho colných formalít, pričom dovozcovi nezakazuje disponovať s dovezeným tovarom napríklad tým spôsobom, že by ho scudzil alebo určitým postupom zhodnotil. Jedinou a základnou požiadavkou kladenou colnými predpismi na dovozcu, ktorý tovar uložil do verejného colného skladu, je aby sa podriadil podmienkam stanoveným colnými predpismi (bližšie čl. 101 a nasl. Nariadenia č. 2913/92).

37. Potom je ale na mieste otázka, že ak komunitárne colné predpisy neupravujú daňové vzťahy vlastníkov alebo osôb oprávnených nakladať s tovarom umiestneným do colného skladu, a to aj tým, že by vylúčili účinok daňových predpisov počas uskladnenia tovaru, ktoré nemá charakter tovaru Spoločenstva, je potom možné na úpravu vzťahov, ktoré bežne vznikajú pri nakladaní tovaru, vrátane dispozície formou predaja tovaru v colnom sklade, aj aplikovať komunitárne daňové právne predpisy ?

38. Podľa čl. 3 Šiestej smernice:

*1. Na účely tejto smernice:*

— „*teritórium členského štátu*“ bude znamenať *teritórium krajiny ako je definované vzhľadom na každý členský štát v odsekoch 2 a 3;*

— „*spoločenstvo*“ a „*územie spoločenstva*“ predstavujú *územie členských štátov ako sú definované vzhľadom na každý členský štát v odsekoch 2 a 3;*

— „*tretia krajina*“ je *akékoľvek územie iné ako tie, ktoré sú definované v odsekoch 2 a 3 ako územie členského štátu.*

*2. Na účely tejto smernice „územie krajiny“ je oblasť použitia Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva, ako je definované vzhľadom na každý členský štát v článku 227.*

39. V odseku 3 sú uvedené pre jednotlivé členské štáty zoznamy území, ktoré sú vyňaté z územia krajiny, pričom Slovenská republika tu nemá zakotvenú žiadnu teritoriálnu výnimku. Následne všetko zvyšné územie Šiesta smernica prostredníctvom negatívnej legálnej definície označuje za tretie krajiny.

Potom sa ako správny môže javiť záver, že pre predaj tovaru v colnom sklade je pojem „dodávka tovaru za úhradu v rámci územia štátu“ (čl. 2 ods. 1 Šiestej smernice) nutné teritoriálne podriaďiť pod územie Slovenskej republiky bez výnimky.

Uvedenému záveru by mohla nasvedčovať aj tá skutočnosť, že Šiesta smernica neustanovuje výnimku z územia členského štátu pre colné sklady, či už súkromné alebo verejné, ak sa v ich priestoroch vykoná dodávka tovaru za úhradu. Následne osoba z členského štátu, ktorá po zušľachtení dovezeného tovaru v aktívnom colnom styku s ním ďalej nakladá odlišne, ako by sa pri tomto colnom režime predpokladalo (napríklad čl. 114 Nariadenia č. 2913/92 predaj v colnom sklade nepredpokladá), by mala akceptovať, že sa od tohto okamihu na ňu vzťahujú režim Šiestej smernice.

40. Najvyšší súd na tomto mieste zdôrazňuje komunitárne vymedzenie pojmu „dodávka tovaru“ a „dovoz tovaru“.

*Podľa čl. 5 ods. 1 Šiestej smernice pojem „dodávka tovarov“ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa.*

Je celkom nepochybné, že v svojom colnom sklade žalobca v rokoch 2005/2006 vykonával predaje dovezeného a následne spracovaného tovaru, ktoré spadajú pod hore vymedzenú definíciu a majú znaky zdaniteľného plnenia.

41. Za tejto situácie je podľa Najvyššieho súdu Slovenskej republiky oprávnená prvá prejudiciálna otázka, v rámci ktorej si musí Najvyšší súd vyriešiť, či predaj tovaru v colnom sklade pri hore uvedených skutkových okolnostiach spadá pod režim Šiestej smernice (parciálne, či verejný colný sklad je súčasťou územia členského štátu).

B) K druhej prejudiciálnej otázke :

42. Prostredníctvom II. časti výroku predkladá Najvyšší súd Súdnemu dvoru nasledujúci text 2. prejudiciálnej otázky :

*Je možné hore uvedený skutkový stav vyhodnotiť s prihliadnutím na doktrínu zneužitia práv vypracovanú Súdnym dvorom Európskej únie a týkajúcich sa aplikácie Šiestej smernice (C-255/02 Halifax) tak, že žalobca predajom tovaru vo verejnom colnom sklade nachádzajúcom sa na území Slovenskej republiky už uskutočnil dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku ?*

K nutnosti položiť túto otázku dospel Najvyšší súd na základe týchto konkrétnych skutkových zistení a právnych predpisov:

43. Už v svojom rozsudku Halifax plc. vo veci C-255/02 (ďalej Part Service C-425/06, resp. Amplifin C-162-07) Súdny dvor Európskej únie sa zaoberal z pohľadu práva platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe otázkou, či je možné niektoré plnenia, ktoré sú právnym základom pre vznik tohto práva, označiť za zneužívanie systému, inak povedané, daňový subjekt sleduje daňovú výhodu, ktorej priznanie by bolo v rozpore s cieľom, ktorý sledujú ustanovenie Šiestej smernice.

V tejto súvislosti Súdny dvor s odkazom na svoju ustálenú judikatúru (najmä jeho rozsudky z 12. mája 1998, Kefalas a i., z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03) zotrval na svojej doktríne, že subjekty podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu dovolávať právnych noriem

Spoločenstva podvodne alebo ich zneužívať. Táto zásada zákazu zneužívania sa podľa Súdneho dvora uplatňuje takisto na oblasť DPH a reálne boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužívaniam je cieľom uznaným a podporovaným Šiestou smernicou (najmä prostredníctvom úvodného predvetia v čl. 13 písm. A/, resp. B/, a tiež v čl. 15 - „na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním“).

44. Ďalej Súdny dvor v tomto rozsudku C-255/02 uviedol (č. 73 až 75):

„73. Okrem toho z judikatúry vyplýva, že voľba podnikateľa medzi oslobodenými plneniami a plneniami podliehajúcimi dani sa môže zakladať na množstve prvkov a najmä na úvahách daňovej povahy týkajúcich sa objektívneho režimu DPH. .... Keď platiteľ dane má výber medzi dvoma plneniami, Šiesta smernica mu neukladá vybrať si to, ktoré implikuje platbu najvyššieho DPH. Naopak, tak ako už pripomenul generálny advokát v bode 85 svojich návrhov, platiteľ dane má právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzil svoj daňový dlh.

74. Vzhľadom na tieto úvahy sa zdá, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami.

75. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. V skutočnosti, tak ako uviedol generálny advokát v bode 89. svojich návrhov, zákaz zneužitia už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod.“

45. Hoci Súdny dvor ďalej uviedol, že primárnou povinnosťou vnútroštátneho súdu je zistiť, či v konaní vo veci samej nastali skutkové okolnosti zneužívajúceho konania, tak na druhej strane pripustil (č. 77 rozsudku vo veci Halifax plc.), že môže v prípade potreby vydať spresnenia, ktorých cieľom je viesť vnútroštátny súd pri jeho výklade.

46. Na základe uvedených záverov, resp. s prihliadnutím na usmernenie Súdneho dvora vo veci C-419/02 (bod 42. – „Súdny dvor môže s cieľom poskytnúť užitočnú odpoveď súdu, ktorý mu podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, prihliadnuť na normy práva

*Spoločenstva, na ktoré vnútroštátny sudca vo svojich prejudiciálnych otázkach neodkázal“)* položil Najvyšší súd Súdnemu dvoru Európskej únie druhú prejudiciálnu otázku, v rámci ktorej Najvyšší súd požaduje vydanie právneho usmernenia, či aktivity hore opísané v bodoch 1. až 3. s tovarom môžu byť všeobecne vnútroštátnymi orgánmi chápané ako skutkové okolnosti osvedčujúce konanie realizované v snahe vyhnúť sa prostredníctvom colného konania aplikácii daňových predpisov.

K tomuto Najvyšší súd dodáva, že nie je možné vylúčiť, že proces dovozu tovaru z Ukrajiny s následným prepracovaním tovaru vo verejnom colnom sklade, s jeho predajom a nadväzujúcim vývozom do krajiny pôvodu (tzn. Ukrajiny) bol zrealizovaný medzi spriaznenými osobami, tzn., že funkciu štatutárnych orgán, resp. spoločníkov v spomenutých slovenských spoločnostiach S., M. a žalobcu čiastočne vykonávali totožné alebo spriaznené osoby, poprípade samotná spoločnosť S..

C) K tretej prejudiciálnej otázke :

47. Prostredníctvom II. časti výroku predkladá Najvyšší súd Súdnemu dvoru nasledujúci text 3. prejudiciálnej otázky :

*Ak je na prvú otázku odpoveď kladná v tom duchu, že uvedená transakcia už podlieha režimu Šiestej Smernice, tak potom či táto transakcia je zdaniteľnou udalosťou*

- a. podľa čl. 10 ods. 1 a 2 Šiestej smernice spojenou so vznikom daňového nároku z dôvodu, že došlo k dodávke tovaru v colnom sklade nachádzajúcom sa na území Slovenskej republiky, alebo*
- b. z dôvodu, že potom, čo bol tovar dovážaný z tretej krajiny (čl. 10 ods. 3 Šiestej smernice) tak počas uskladnenia v tomto colnom sklade došlo k zániku colného režimu predajom uskladneného tovaru inej osobe z členského štátu?*

K nutnosti položiť túto otázku dospel Najvyšší súd na základe týchto konkrétnych skutkových zistení a právnych predpisov:

48. Podľa čl. 7 Šiestej smernice :

*1. Dovožom tovaru je*

*a) vstup takého tovaru do spoločenstva, ktorý nespĺňa podmienky stanovené v článkoch 9 a 10 Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva alebo na ktorý sa nevzťahuje Zmluva o založení Európskeho spoločenstva uhlia a ocele, a ktorý nie je vo voľnom obehu;*

*b) vstup tovarov, na ktoré sa nevzťahuje písmeno a) z územia tretích krajín na územie spoločenstva.*

*3. Nie v rozpore s odsekom 2, kde tovar referovaný v odseku 1 a) je pri vstupe do spoločenstva umiestnený pod jedno z opatrení, referovanom v článku 16 (1) (B) a), b), c) a d) podľa opatrení pre dočasné dovážanie s celkovým vyňatím z dovozného cla alebo pod externé tranzitné opatrenia, pričom miesto dovozu takéhoto tovaru musí byť členský štát, v rámci ktorého prestanú platiť tieto opatrenia.*

*Podobne keď tovary uvedené v odseku 1 b) sa pri vstupe do spoločenstva zaradia do niektorého z režimov uvedených v článku 33a (1) b) alebo c), je miestom dovozu členský štát, na ktorého území prestane tento režim platiť.*

Podľa čl. 16 Šiestej smernice:

***Osobitné oslobodenia od dane v medzinárodnej preprave tovarov***

*1. Bez toho, aby boli dotknuté iné predpisy spoločenstva, môžu členské štáty za predpokladu konzultácie podľa článku 29 prijať osobitné opatrenia na úľavy dane z pridanej hodnoty pri všetkých alebo pri niektorých z nasledovných plnení, pokiaľ tieto nie sú určené na konečné použitie a/alebo spotrebu, a pokiaľ čiastka dane z pridanej hodnoty vyrubená pri prepustení do voľného obehu zodpovedá čiastke dane, ktoré by bola bývala vyrubená, keby každé z týchto plnení bolo zdanené pri dovoze alebo na území štátu:*

*A. Dovozy tovaru, ktoré sa majú umiestniť pod nariadenia o uskladnení inom ako colnom;*

*B. Dodávky tovaru, ktorý sa má*

*a) podrobiť precleniu a ak je to uplatniteľné, umiestniť na dočasné uskladnenie;*

*b) umiestniť do bezcolnej zóny alebo bezcolného skladu;*

*c) umiestniť podľa nariadenia o colných skladoch alebo podľa opatrení pre domáce spracovanie, .....*

Podľa čl. 33a Šiestej smernice:

1. *Tovary uvedené v článku 7 (1) b) vstupujúce do spoločenstva z územia, ktoré síce tvorí časť colného územia spoločenstva, ale ktoré sa na účely použitia tejto smernice považuje za tretie územie, podliehajú nasledujúcim opatreniam:*

b) *keď je miesto príchodu zásielky alebo prepravy takýchto tovarov mimo členského štátu, v ktorom vstupujú do spoločenstva, nachádzajú sa v spoločenstve vo vnútornom tranzitnom režime spoločenstva stanovenom platnými colnými predpismi spoločenstva, pokiaľ boli predmetom prehlásenia, ktorým boli pri vstupe do spoločenstva prepustené do tohto režimu;*

c) *keď sa v okamihu ich vstupu do spoločenstva zistí, že sú v jednej zo situácií, ktorá by im, ak by boli dovezené podľa článku 7 (1) a), poskytovala nárok na niektorý z režimov uvedených v článku 16 (1) (B) a), b), c) a d) alebo na režim dočasného použitia s plným oslobodením od dovozných poplatkov, členské štáty prijímú opatrenia zabezpečujúce, že tovary môžu ostať v spoločenstve za rovnakých podmienok, aké sú stanovené na použitie takýchto režimov.*

49. Podľa čl. 10 Šiestej smernice :

1. a) *Pojem „zdaniteľný prípad“ predstavuje udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňového nároku.*

b) *„Daňový nárok“ vzniká, keď sa daňový úrad podľa zákona stane v danom momente oprávneným požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odsunúť.*

2. *Zdaniteľný prípad a daňový nárok vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby. Dodávky tovaru, ktoré nie sú uvedené v článku 5(4) b) a poskytovanie služieb, z ktorých vyplývajú následné účtovné výkazy alebo platby, sa budú považovať za ukončené v okamihu, keď skončí obdobie, ku ktorému prislúcha takýto účtovný výkaz alebo platba. Členské štáty môžu v určitých prípadoch upraviť, že trvalé dodávky tovarov a poskytovanie služieb, ktoré sa uskutočnili tak, že prekročia časové obdobie, sa považujú za ukončené najmenej v intervale jedného roka.*

*Ak sa však má platba uskutočniť na účet pred dodaním tovaru alebo pred poskytnutím služieb, daňový nárok vznikne po prevzatí platby.*

*Napriek predchádzajúcim ustanoveniam platí, že členské štáty môžu zabezpečiť, aby sa daň dala vybrať za určité plnenia alebo za určité kategórie osôb podliehajúcich dani bud':*

- najneskôr do vystavenia faktúry, alebo*
- najneskôr do prevzatia čiastky ceny, alebo*
- v rámci stanoveného obdobia odo dňa vzniku zdaniteľného prípadu, ak sa nevystaví faktúra, alebo ak sa vystaví neskoro.*

*3. Zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou, ak je tovar dovážaný. Keď je tovar zaradený pod jeden z režimov uvedených v článku 7 (3) pri vstupe do spoločenstva, zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou, keď sa tieto režimy na tovar prestanú vzťahovať.*

*Keď je však dovážaný tovar podrobený clu, poľnohospodárskym poplatkom alebo poplatkom, ktoré majú rovnaký účinok ustanovený podľa spoločnej politiky, potom zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou, keď zdaniteľná udalosť pre tieto poplatky spoločenstva nastane a takéto poplatky sa stanú uplatniteľné.*

*Tam, kde dovážaný tovar nepodlieha žiadnemu z takýchto poplatkov spoločenstva, členské štáty musia uplatniť platné predpisy, riadiace clá s ohľadom na výskyt zdaniteľnej udalosti a ten moment, keď sa daň stane uplatniteľná.*

50. Potom sa ako celkom logický javí záver, že správca dane po vykonaní predaja tovaru tuzemskej osobe v colnom sklade túto transakciu vyhodnotil ako zdaniteľný prípad (čl. 10), vychádzajúc z toho, že osobitný colný režim (aktívny zušľacht'ovací styk) skončil, zaťažil žalobcu daňovou povinnosťou, hoci sa tento predaj uskutočnil v priestoroch colného skladu a žalobca vystavil faktúru bez uvedenia DPH (avšak s identifikačnými znakmi pre uloženie DPH), a argumentáciu (v konečnom dôsledku podporovanú aj krajským súdom) o nutnosti použiť na predmetný prípad ust. § 2 ods. 1 písm. d), § 12, § 18, § 21 ods. 3 písm. a) zákona o DPH odmietol, argumentujúc, že v danom prípade (vykonaný sa predaj tovaru) už **iba** o dovoz z pohľadu daňových predpisov u žalobcu nešlo.

*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 daň vzťahujú ustanovenia colných predpisov, ak tento zákon neustanovuje inak.*

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

Podľa § 21 ods. 1 písm. a) zákona o DPH **pri dovoze** tovaru vzniká daňová povinnosť prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh.

51. Najvyšší súd už v svojom zrušenom rozsudku (Príl. č. 1) uviedol, že citované ustanovenia § 12 § 18 ods. 2 a 21 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je nutné interpretovať v tom duchu, že daňovo-právne účinky predpokladané v hypotézach týchto právnych noriem je možné vzťahovať iba na situáciu dovozu tovaru jeho dovozcom počas procesu jeho vstupu (proces prevažne upravený colnými predpismi) z územia tretích štátov na územie Európskych spoločností, inak povedané daňovo-právne účinky pri dovoze tovaru sa stávajú súčasťou colného režimu voľný obeh iba pod tou podmienkou, že dovozca predmetného tovaru tento colný vzťah nemodifikuje, poprípade neukončí zmenou vlastníctva k dovezenému tovaru.

Následne takáto modifikácia colného vzťahu je však možná vtedy, ak tovar podlieha účinnej kontrole orgánov verejnej správy, tzn. napríklad, ak sa už nachádza na území Slovenskej republiky. Ako už bolo Najvyšším súdom vyššie objasnené, teritoriálna otázka colných skladov sa riešila prostredníctvom prvej prejudiciálnej otázky.

52. Pre opísanú situáciu je pritom irelevantné, či sa nový vlastník tovaru v budúcnosti rozhodne pre vývoz tovaru z územia Slovenskej republiky alebo pre jeho zotrvanie na tomto území.

53. Za situácie, ak Súdny dvor kladne odpovie na prvú otázku, je podľa Najvyššieho súdu Slovenskej republiky oprávnená tretia prejudiciálna otázka, v rámci ktorej si musí Najvyšší súd vyriešiť, či predaj tovaru uskladneného vo verejnom colnom sklade je možné označiť za zdaniteľné plnenie, a z akých dôvodov.

C) K štvrtej prejudiciálnej otázke :

54. Prostredníctvom II. časti výroku predkladá Najvyšší súd Súdnemu dvoru nasledujúci text prejudiciálnej otázky :

*Sú splnené ciele Šiestej Smernice vyjadrené v jej preambule, resp. ciele GATT (WTO), a princípy, na ktorých je založená daň z pridanej hodnoty ako nepriama daň, ak by predaj tovaru dovezeného z tretej krajiny do colného skladu, následne v ňom spracovaného, predaného inej osobe tohto členského štátu v colnom sklade na území členského štátu Európskeho spoločenstva nepodliehal režimu dane z pridanej hodnoty v tomto členskom štáte ?*

K nutnosti položiť túto otázku dospel Najvyšší súd na základe týchto konkrétnych skutkových zistení a právnych predpisov:

55. Dohoda o založení Svetovej obchodnej organizácie (WTO) bola v Ústrednom vestníku Európskej únie zverejnená dňa 23.12.1994 pod č. L 336. Najvyššiemu súdu sa javí, že jej princípy boli zohľadnené najmä pri spoločnej obchodnej politike Spoločenstva.

V zmysle čl. 131 pôvodne platnej Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva je cieľom spoločnej obchodnej politiky „odhodlanie členských štátov ES prispievať k harmonickému rozvoju svetového obchodu, k postupnému odstráneniu obmedzení medzinárodného obchodu a ku znižovaniu colných prekážok“.

56. Ako jeden z možných prostriedkov na dosiahnutie hore uvedeného cieľa spoločnej obchodnej politiky je možné chápať motivačnú funkciu dane z pridanej hodnoty pri exporte, tzn. technika dane umožňuje realizovať vývoz tovaru alebo služieb bez dane, takže možné daňové disproporcie v medzinárodnom obchode sú odstránené v čo možno najvyššej miere. Naopak pri dani z obratu, či už jednofázových alebo viacfázových, je určenie presnej čiastky pri v konkrétnej zákazke na hranici štátu nemožné a môže sa vykonať iba odhadom.

Tento mechanizmus dane z pridanej hodnoty pri vývoze je najmä premietnutý v preambule ako aj v čl. 15 Šiestej smernice. Uvedenú vlastnosť dane z pridanej hodnoty označuje ekonomická teória ako výhodnosť pre medzinárodný obchod.

Podľa 5. recitálu preambule Šiestej smernice platí :

*keďže sa musí venovať pozornosť cieľu zrušiť dovoznú daň a odpustiť vývoznú daň v obchodovaní medzi členskými štátmi; keďže sa musí zabezpečiť, aby spoločný systém daní z obratu nebol diskriminačný z pohľadu pôvodu tovaru a služieb a aby tak spoločný trh umožňoval bezpodmienečné dosiahnutie zdravej súťaže a porovnávanie so skutočným vnútorným trhom,*

57. Daň z pridanej hodnoty podľa ekonomickej teórie patrí do skupiny nepriamych daní, ktoré charakterizuje, že všeobecne postihujú všetky predaje a služby, pričom dani podlieha iba hodnota (ako prínos subjektu na určitom stupni spracovania tovaru alebo realizácie služby k ich pôvodnej hodnote) pridaná u konkrétneho platiteľa. Ďalej sa daň z pridanej hodnoty najmä vyznačuje neutralitou (resp. nediskrimináciou), zvýšenou efektivitou zdanenia služieb, odolnosťou proti daňovým únikom, spoľahlivosťou výnosov pre štát a hore už spomenutou výhodnosťou pre medzinárodný obchod.

58. Žalobca však v svojej argumentácii, a s ním aj krajský súd, keď neprihliadol k tej skutočnosti, že tovar bol po následnom spracovaní predaný za účelom jeho možného (reálneho) vývozu mimo Spoločenstvo (napríklad Ukrajiny), a práve takýto prístup z hľadiska právnej požiadavky na riadny výber nepriamych daní, a to aj z komunitárneho hľadiska, sa Najvyššiemu súdu javí ako rozporný s podstatou dane z pridanej hodnoty.

Odhladnuc od toho, že každý štát podporuje a motivuje ekonomickými prostriedkami vývoz výrobkov a služieb zo svojho územia (ako bolo naznačené pod bodom 56. medzi takéto proexportné nástroje patrí aj daň z pridanej hodnoty), je nutné mať na pamäti, že všetky činnosti súvisiace so zvýšením hodnoty vykonané osobami v kontexte s vyvezeným tovarom majú možnosť registrovať iba orgány toho štátu, ktoré majú dovážaný tovar pod svojou kontrolou, v danom prípade ide o Slovenskú republiku.

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

60. Za tejto situácie je podľa Najvyššieho súdu Slovenskej republiky oprávnená štvrtá prejudiciálna otázka, v rámci ktorej si musí Najvyšší súd vyriešiť, či základným princípom dane z pridanej hodnoty (v zmysle cieľov sledovaných najmä v medzinárodnom obchode prostredníctvom inštitútov a inštitúcií GATT/WTO) neodporuje tá skutočnosť, že transakcie, ktoré by boli vykonané na území štátu, sú bežne zdaniteľné, ale tým, že ich zdaniteľné osoby vykonajú vo verejnom colnom sklade (tzn. v bezcolnom území), tak sa na ne nemôže, resp. by sa režim dane z pridanej hodnoty nemal aplikovať.

### **Odôvodnenie prerušenia národného konania a odkladu napadnutého rozhodnutia správnych orgánov**

61. Podľa § 109 ods. 1 písm. c) občianskeho súdneho poriadku (O.s.p.) *súd konanie preruší, ak rozhodol, že požiada Súdny dvor Európskych spoločenstiev o rozhodnutie o predbežnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy.*

Z uvedeného ustanovenia preto súdu za tejto situácie vyplynula povinnosť konanie prerušiť až do okamihu zaslania relevantného rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie.

62. Podľa § 250c ods. 2 O.s.p. platí, že: *ak bolo konanie prerušené podľa § 109 ods. 1 písm. c) O.s.p. súd vykonateľnosť rozhodnutia odloží uznesením, proti ktorému je prípustné odvolanie.*

Podľa § 246c ods. 1 veta posledná O.s.p.: *proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky opravný prostriedok nie je prípustný.*

Nariadený zákonný odklad vykonateľnosti uvedených rozhodnutí žalovaného platí až do ukončenia konania Súdneho dvora Európskej únie o predbežných otázkach.

63. Vo svojej novšej judikatúre sa Súdny dvor Európskej únie už vyjadril k možnosti napadnúť opravnými prostriedkami rozhodnutie vnútroštátneho súdu, ktorým predkladá prejudiciálne otázky Súdnemu dvoru Európskej únie na rozhodnutie. Vo veci *Cartesio C-210/06* bolo napríklad vyslovené, že „*V prípade pravidiel vnútroštátneho práva týkajúcich sa práva na odvolanie proti rozhodnutiu nariaďujúcemu podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania, pre ktoré je typická skutočnosť, že celý spor vo veci samej zostáva v konaní na vnútroštátnom súde, pričom iba rozhodnutie vnútroštátneho súdu podať návrh na začatie prejudiciálneho konania môže byť predmetom obmedzeného odvolania, sa má článok 234 druhý odsek ZES vykladať v tom zmysle, že právomoc nariadiť podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorú toto ustanovenie Zmluvy zveruje všetkým vnútroštátnym súdom, nemôže byť spochybnená uplatnením takých pravidiel vnútroštátneho práva, ktoré umožňujú súdnemu orgánu v odvolacom alebo inom konaní zmeniť rozhodnutie nariaďujúce podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor, zrušiť tento návrh a nariadiť súdnemu orgánu, ktorý uvedené rozhodnutie vydal, aby pokračoval v prerušenom vnútroštátnom konaní.*“

64. Toto uznesenie je súdnym rozhodnutím predbežného charakteru a jeho účinky sa viažu na konanie Súdneho dvora Európskej únie o položených prejudiciálnych otázkach. Ukončením uvedeného konania jeho účinky zanikajú.

65. Najvyšší súd záverom zdôrazňuje, že priznaním odkladného účinku sa suspendujú účinky vo výroku uvedených rozhodnutí až do vydania súdneho rozhodnutia v konaní o prejudiciálnych otázkach, pokiaľ súd nerozhodne inak, tzn. že samotné rozhodnutie zostáva naďalej právoplatné, avšak uložené právne povinnosti nie je možné daňovými (správnymi) orgánmi vynucovať, priznané oprávnenia ich adresáti nemôžu realizovať a odňaté alebo obmedzené oprávnenia naopak zostávajú v plnom rozsahu ich nositeľom, a to až do odvolania.

Vyriešenie daňových, resp. trestnoprávných dôsledkov možného nerešpektovania súdneho uznesenia o povolení odkladných účinkov je celkom v pôsobnosti žalovaného, resp. jeho prvostupňového správcu dane. Ak by daňové orgány za tejto situácie zo strany jednotlivcov strpeli ignorovanie právnych účinkov spojených s týmto súdnym uznesením, potom ich postup by bolo nutné kvalifikovať ako rozporný s ústavnou zásadou „*iura merae facultatis*“ zakotvenej v čl. 2 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky, čo by nutne mohlo vyvolať nielen administratívnoprávnu alebo trestnoprávnu zodpovednosť dotknutých osôb, ale v širšom kontexte aj zásah do ústavného práva na súdnu a inú ochranu zakotveného najmä v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky.

Na základe hore uvedených skutkových zistení, právnych záverov a citovaných zákonných ustanovení Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol tak, ako je to uvedené vo výrokovej časti tohto uznesenia. Iný prístup súdu by odňal žalobcom právo na súdnu ochranu, ktorá je obsiahnutá v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky vrátane práva na zákonného sudcu (čl. 48 ústavy).

S prihliadnutím na hore citovaný záver Súdneho dvora Európskej únie ako aj na ust. § 246c ods. 1 O.s.p. Najvyšší súd nepripustil proti svojmu uzneseniu právo na opravné prostriedky, lebo ich aplikácia by spôsobila problémy v komunikácii medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom Európskej únie.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky zasiela Súdnemu dvoru Európskej únie nasledujúce prílohy označené v texte uznesenie ako „Príl. č.“ :

**Príl. č. 1** – zrušený rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 21. októbra 2009  
č. 5Sžf 91/2008

**Príl. č. 2** – nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III. ÚS 283/2010-46 z 27. októbra  
2010

V Bratislave 22. marca 2011

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

Za správnosť vyhotovenia:  
Ľubica Kavivanovová