

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/28/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014200917
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014200917.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a z členov senátu JUDr. Soni Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: Weindel Logistik Service SR spol. s.r.o., so sídlom Nám. SNP 15, 811 01 Bratislava, IČO: 35 744 278, zastúpenej JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo 7. apríla 2014: č. 1100302/1/163469/2014/5248, č. 1100302/1/163476/2014/5248, č. 1100302/1/163480/2014/5248, č. 1100302/1/163482/2014/5248 a č. 1100302/1/163487/2014/5248, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/121/2014, 2S/130-133/2014-86 z 3. februára 2016, takto

rozhodol:

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/121/2014, 2S/130-133/2014-86 z 3. februára 2016 p o t v r d z u j e .

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

III. Návrh žalobcu a žalovaného na predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ z a m i e t a .

Odôvodnenie

I.
Konanie na prvostupňovom súde

Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 2S/121/2014, 2S/130-133/2014-86 z 3. februára 2016 podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu a neúspešnému žalobcovi nepriznal náhradu trov konania v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p.

Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného zo 7. apríla 2014, ktorým žalovaný potvrdil dodatočné platobné výmery správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie august až september 2007.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia s poukazom na základné zásady daňového konania uviedol, že správca dane postupoval v súlade s daňovým poriadkom a zákonom o DPH.

Dôvodil, že tovar, z ktorého si žalobca uplatňuje odpočítanie dane, bol v colnom konaní prepustený do tuzemska, pretože vyrubené clo a daň žalobca uhradil, ale vlastnícky bol tento tovar zahraničnej osoby. Žalobca bol príjemcom tovaru v tom zmysle, že tovar mu bol doručený, pretože podľa dohody so zahraničnou osobou tovar následne skladoval a prebalil. Predmet dane teda nadobudla v tuzemsku zahraničná osoba a nie žalobca. Po vykonaní objednaného prebalenia tovaru bol tovar dodaný podľa pokynov zahraničnej osoby ako jeho vlastníka do tretích štátov alebo do iných členských štátov.

S poukazom na ustanovenie § 21 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, daňová povinnosť pri dovoze tovaru vzniká prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh. Táto skutočnosť automaticky nezakladá právo na odpočítanie dane, ktorú uhradil žalobca colnému orgánu. Zákon o DPH určuje vznik daňovej povinnosti pri dovoze tovaru v § 21 ods. 1 písm. a) a nárok na odpočítanie dane pri dovoze tovaru stanovuje v § 49 ods. 2 písm. d) podľa ktorého, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Krajský súd uviedol, že platiteľ dane musí splniť dve základné podmienky pri odpočítaní dane pri dovoze tovaru do tuzemska. Žalobca splnil len jednu podmienku, a to že daň zaplatil správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru. Podmienka uvedená v prvej vete § 49 ods. 2 zákona o DPH podľa jeho názoru nebola splnená. Žalobca nepoužil tovar, z ktorého uplatňuje daň, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane, nakoľko to nebolo možné, pretože s týmto tovarom nemohol nakladať, keďže predmetný tovar bol stále vlastníctvom zahraničnej osoby a žalobca vykonal na tovare len určité dohodnuté služby, ktoré aj fakturoval zahraničnej osobe. V cene, ktorú fakturoval tejto osobe, nebola zahrnutá cena tovaru, keďže tento žalobcovi nepatrilo.

Tvrdenie žalobcu, že si neuplatňoval náklady z tovaru na vstupe, ale uplatňoval si náklady spojené s dovozom tovaru, ktoré boli súčasťou služby prebalenia a majú priame a bezprostredné spojenie s jeho zdaniateľnými obchodmi, je podľa krajského súdu nedôvodné. Daň, ktorú si žalobca uplatnil, sa týkala tovaru a nebola súčasťou služby prebalenia tohto tovaru. Žalobca fakturoval zahraničnej osobe iba vykonané služby prebalenia tovaru, pričom v cene nebol zahrnutý aj tovar. Aj ustanovenie § 21 a § 49 ods. 2 písm. d) zákona o DPH pojednáva o dani pri dovoze tovaru, nie o nákladoch spojených s dovozom tovaru. V § 24 ods. 1 zákon o DPH stanovuje, že základom dane pri dovoze tovaru je hodnota určená na colné účely podľa colných predpisov. Žalobcom predložené colné vyhlásenia sú vystavené za tovar a colný úrad vymeral výšku DPH z tovaru.

Ďalej krajský súd konštatoval, že priamo a bezprostredne s uskutočňovaním ekonomickej činnosti žalobcu súvisel nákup obalového materiálu, ktorý bol použitý na služby prebalenia tovaru žalobcom pre zahraničnú osobu. Pri uplatnení práva na odpočítanie dane z obalového materiálu a jeho použitia na prebalenie tovaru zahraničnej osoby, teda uskutočnenia ekonomickej činnosti žalobcu, existuje príčinná súvislosť. Predmetný tovar však nebol využitý na účely uskutočňovania ekonomickej činnosti žalobcu, žiadnu činnosť s ním totiž žalobca nevykonal - s týmto ďalej neobchodoval. Žalobca tovar len prebalil podľa pokynov zahraničnej spoločnosti, teda vykonal ekonomickejšiu činnosť presne tak, ako by ju vykonal na tovare hocikákeho svojho zákazníka, ktorému by službu prebalenia vyfakturoval a tovar by pritom nebol vlastníctvom žalobcu.

Krajský súd sa nestotožnil so záverom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v citovanom rozsudku sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 o porušení princípu daňovej neutrality, pretože v danom prípade podľa krajského súdu o takéto porušenie jednoducho nejde. Argumentoval, že konštrukcia vlastníctva tovaru zahraničnou spoločnosťou, ktorá tovar nedoviezla do tuzemska ale príjemcom/deklarantom tovaru bol žalobca, ktorý pri prepustení tovaru do voľného obehu bol povinný zaplatiť DPH a následne tovar skladoval a pre

zahraničnú osobu ako vlastníka tento prebalil a fakturoval len vykonané služby avšak už nie cenu tovaru, smeruje k daňovému úniku. V prípade vrátenia DPH žalobcovi, ktorú tento nesporne zaplatil v zmysle zákona, avšak tovar ďalej nefakturoval (ani nemohol, keďže nebol jeho vlastníkom), by vznikla situácia, že zahraničná osoba ako vlastník tovaru by týmto ďalej disponovala bez zaťaženia touto daňou. Je pritom nesporné, že bez reálneho dovozu tovaru by žalobca nemohol vykonať služby, ktorých cenu fakturoval na výstupe, avšak nešlo o cenu za tovar. Tovar mohol doviesť priamo jeho vlastník - zahraničná osoba, ktorá by po splnení zákonných podmienok zaplatila daň a v prípade, ak dovoz zabezpečoval žalobca, ktorému vznikla daňová povinnosť z titulu dovozu tovaru, mal si úhradu tejto dane následne žiadať od vlastníka tovaru.

Krajský súd sa stotožnil so žalovaným, že spoločný systém DPH má za úlohu zbaviť obchodníka bremena DPH splatnej a zaplatenej v priebehu všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na výsledky týchto činností, pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú dani z pridanej hodnoty. V rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-408/98, *Abbey National*, bod 25, súd vznik práva na odpočítanie dane pri tovare a službách viaže na priamu a bezprostrednú súvislosť s výstupnými plneniami. V bode 26 Súdny dvor odkazuje aj na rozsudok C-98/98, keď bod 24 smernice je potrebné vykladať v tom zmysle, že v zásade je nutné, aby priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnym vstupom a konkrétnym výstupom, alebo plneniami, ktorými vzniká právo na odpočítanie dane, existovala pred tým, ako osoba podliehajúca dani má nárok na odpočet vstupnej dane. V bode 2 výroku rozsudku Súdny dvor EÚ uviedol, že záleží od národného súdu, aký test sa použije na určenie priameho a bezprostredného spojenia s ohľadom na skutočnosti jednotlivých prípadov. Zdaniteľná osoba vykonávajúca jednak plnenia, pri ktorých vzniká nárok na odpočítanie dane a jednak plnenia, pri ktorých tento nárok nevzniká, si môže odpočítať daň z pridanej hodnoty z nadobudnutých tovarov a služieb za podmienky, že tieto tovary a služby majú priame a bezprostredné spojenie s plnením na výstupe, a to bez toho, aby bolo nutné brať na vedomie čl. 17 ods. 2, 3, alebo 5 Šiestej smernice 77/388. Avšak táto zdaniteľná osoba si nemôže uplatniť nárok na odpočítanie dane na vstupných službách v plnej výške, pokiaľ tieto neboli použité na účely vykonávania zdaniteľného plnenia, ale len v kontexte činností, ktoré sú dôsledkom vykonávania takýchto plnení, pokiaľ táto osoba objektívne nepreukáže, že výdavok vynaložený pri nadobudnutí týchto služieb je súčasťou rozličných nákladových prvkov plnenia na výstupe.

Súdny dvor teda požaduje priradiť náklady z nadobudnutia tovarov a služieb k výstupom zdaniteľnej osoby, čo v danom prípade nebolo splnené. Nebola preukázaná príčinná súvislosť medzi uplatnenou daňou na vstupe za tovar a zdaniteľným obchodom žalobcu s týmto tovarom na výstupe. Bola zistená len príčinná súvislosť medzi nákladmi na obalový materiál a zdaniteľným obchodom žalobcu na výstupe za fakturovanie prebalenia, čo je jeho ekonomickou činnosťou. Tovar, ktorý prebaluje platiteľ dane v rámci svojej podnikateľskej činnosti, môže byť vo vlastníctve akejkoľvek osoby, pretože to nemá vplyv na ekonomickú činnosť platiteľa, ten uskutočňuje jeho prebalenie, teda uplatní si náklady z obalového materiálu, ktoré následne prefakturuje na výstupe. Opačný názor by bol práve popretím princípu daňovej neutrality a viedol by k vzniku daňových únikov, keďže daňou z pridanej hodnoty by v podstate napokon nebol zaťažený nikto.

V ďalšom poukázal krajský súd na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-98/98 *Midland Bank*, ktorý podľa jeho názoru súvisí s prejednávaným prípadom, aj keď v danom rozsudku sa jedná o služby a ich použitie na plnenia na výstupe. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva záver, že existencia priameho a bezprostredného spojenia medzi konkrétnym plnením na vstupe a konkrétnym plnením na výstupe, pri ktorých vzniká oprávnenie na odpočet, je nevyhnutná ešte pred tým, ako je zdaniteľná osoba oprávnená na odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe, aj z dôvodu stanovenia takéhoto oprávnenia. Zdaniteľná osoba si nemôže uplatniť nárok na odpočítanie dane, keď prijaté plnenie nemá priame a bezprostredné spojenie s plnením na výstupe, čo v danom prípade nebolo splnené. Platiteľ zaplatil daň z dovozu tovaru, uplatnil si právo na odpočítanie tejto dane, ale tento tovar nepoužil na svoje zdaniteľné obchody. V danom prípade teda podľa názoru krajského súdu neexistuje priame a bezprostredné spojenie medzi konkrétnym plnením na vstupe a konkrétnym plnením na výstupe. Žalobca vedel ešte pred uplatnením práva na odpočítanie dane, že konkrétne plnenie na vstupe nebude mať existenciu priameho a bezprostredného spojenia s konkrétnym plnením na výstupe, pretože s tovarom nemohol disponovať a

obchodovať.

Podľa krajského súdu, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 nezohľadňuje daňovými orgánmi prezentované usmernenie Výboru pre DPH.

Konkrétne poukázal na článok 398 smernice Rady 2006/112/ES, ktorý upravuje ustanovenie Výboru pre DPH, ktorý sa skladá zo zástupcov členských štátov a Komisie. V bode 4 tohto článku je uvedené, že okrem bodov, ktoré sú podľa tejto smernice predmetom konzultácií, posudzuje Výbor pre DPH otázky, ktoré predloží jeho predseda z vlastnej iniciatívy alebo na základe žiadosti zástupcu členského štátu, a ktoré sa týkajú uplatňovania ustanovení Spoločenstva o DPH.

Výbor pre DPH vydal dňa 28. februára 2012 pracovný dokument č. 716 Final, usmernenie z 94. stretnutia výboru pre DPH z 19. októbra 2011 (ďalej len „usmernenie Výboru pre DPH“). V predmetnom usmernení boli riešené otázky súvisiace s uplatňovaním ustanovení EÚ DPH, odkazy na články 168, 178 a 201 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“). Podľa textu: Výbor pre DPH takmer jednomyselne potvrdil, že zdaniteľná osoba označená za osobu povinnú platiť vstupnú daň podľa čl. 201 smernice ju nemá právo odpočítať, ak sú splnené obe nasledovné kritériá:

- 1) nezískala právo využívať tovar ako jeho vlastník,
- 2) náklady tovaru nemajú priamu a bezprostrednú (okamžitú) súvislosť s jeho ekonomickou činnosťou.

Platí aj v prípade, keď zdaniteľná osoba prechováva dokumenty spĺňajúce podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane ustanoveného v čl. 178 písm. e) smernice Rady.

Krajský súd poznamenal, že toto usmernenie platí bez toho, aby bola dotknutá situácia, kedy je dovoz spojený s dodaním tovaru v zmysle čl. 14 bod 2. písm. c) smernice.

Článok 201 smernice stanovuje, že pri dovoze platí DPH osoba alebo osoby, ktoré určí alebo uzná za osoby povinné platiť daň členský štát dovozu.

K usmerneniu Výboru pre DPH uviedol, že je síce pravdou, že tento nepodáva oficiálnu interpretáciu únieho práva a že ide len o odporúčania a názory členov výboru, ale podľa jeho názoru odborné zloženie výboru dáva jeho usmerneniam vysokú relevanciu, ktorú nemožno bez adekvátnych dôvodov ignorovať. Výbor pre DPH je poradný orgán Európskej komisie a usmernenie sa odvoláva na články smernice, ktorá je určená členskými štátom a z jej článkov vychádza zákon o DPH.

Žalobca tvrdil, že Colný úrad Bratislava neakceptoval jeho požiadavku zaradiť do režimu aktívny zušľachtovací styk všetky tovary a zaradil doň iba čokoládové výrobky. V protiklade s uvedeným si však napr. v septembri 2007 aj v októbri 2007 uplatnil žalobca DPH z jednotného colného dokladu (ďalej len „JCD“) za čokoládové výrobky v režime voľný obeh. JCD pritom vystavuje colný deklarant, ktorý za jeho správnosť vyplnenia nesie zodpovednosť. Colný úrad Bratislava v odpovedi z 20. augusta 2013 uviedol, že pri spätnom vývoze tovaru je potrebné splniť podmienky, okrem iného predložiť aj vývozné JCD k tovaru. Platiteľ dane ako colný deklarant, ktorý je držiteľom povolenia na aktívny zušľachtovací styk, nie je obmedzený podať návrh na prepustenie tovaru do colného režimu voľný obeh.

Podľa názoru krajského súdu, žalobca si ako platiteľ dane neoprávnene odpočítal daň pri dovoze tovaru, s ktorým nemohol disponovať ako jeho vlastník (tým bola zahraničná osoba) a pri dodaní tohto tovaru do iného členského štátu nebola priznaná daň z tohto tovaru. V prípade, keď bol tovar dovezený z tretích štátov do tuzemska a po prebalení dodaný do iného členského štátu, prišlo ku kráteniu dane na území EÚ.

Žalovaný správne poukázal tiež na to, že išlo o zahraničnú osobu - švajčiarsku spoločnosť, ktorá bola obchodným partnerom žalobcu a podľa § 5 zákona o DPH zahraničná osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v tuzemsku obvykle nezdržiava (zahraničná osoba), je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň Daňovému úradu Bratislava I pred začatím

vykonávania činnosti, ktorá je predmetom dane. Ďalej ustanovenie uvádza, kedy zahraničná osoba nie je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň. Konštatoval, že bolo zistené aj v inom konaní, že zahraničná osoba mala povinnosť v tuzemsku podať žiadosť o registráciu pre daň, ktorú si nespĺnila, aj keď jej vyplývala zo zákona o DPH. Po zaregistrovaní by bola v tuzemsku platiteľom dane so všetkými právami a povinnosťami. Pokiaľ by táto zahraničná osoba bola zaregistrovaná za platiteľa dane v tuzemsku, žalobca ako colný deklarant by daň z JCD, ktorú uhradil colnému orgánu, žiadal zaplatiť od zahraničnej osoby (vlastníka tovaru) a zahraničná osoba by si po splnení zákonných náležitostí uplatnila daň z JCD v podanom daňovom priznaní DPH.

Po preskúmaní veci krajský súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie preskúmaných rozhodnutí. Postup žalovaného ako aj preskúmané rozhodnutia boli v súlade so zákonom a preto krajský súd žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. a v konaní neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal, rovnako ani žalovanému, ktorý podľa ustálenej judikatúry nemá v takomto prípade právo na náhradu trov konania.

II.

Odvolyvanie žalobcu

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie z dôvodu porušenia základného práva žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu, resp. práva na spravodlivý proces s tým, že rozsudok vykazuje znaky arbitrárnosti. Navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, resp., aby zmenil napadnutý rozsudok a zrušil rozhodnutia žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V odvolaní žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 z 15. januára 2013, ktorý v úplne identickej veci daňového subjektu za zdaňovacie obdobie február až december 2008 zmenil rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/202/11-184 a 2S/156-165/12 z 20. júna 2012 a zrušil rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky z 13. októbra 2011, ako aj prvostupňové rozhodnutia z 18. júla 2011 a vec vrátil na ďalšie konanie. Na základe uvedeného rozsudku bol daný podnet na preskúmanie rozhodnutí Daňového úradu Senec z 23. júna 2009 za august až december 2007. Žalovaný podľa ustanovenia § 77 ods. 6 Daňového poriadku zrušil rozhodnutia Daňového úradu Senec a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Uviedol, že aj keď v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 sa jednalo o zdaňovacie obdobie žalobcu za rok 2008, skutková a právna stránka predmetu sporu je úplne identická, ako v roku 2007. Krajský súd sa s uvedeným rozsudkom nestotožnil a odklon od právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 odôvodňuje tým, že nezohľadňuje daňovými orgánmi prezentované usmernenie Výboru pre DPH, pričom uvádza, že odborné zloženie výboru dáva jeho usmerneniam vysokú relevanciu, ktorú nemožno bez adekvátnych dôvodov ignorovať. Z uvedeného usmernenia Výboru pre DPH podľa žalobcu nevyplýva nič iné, len to, čo tvrdili daňové orgány a na čom založili aj svoje predchádzajúce rozhodnutia, ktoré boli predmetom súdneho konania ukončeného predmetným rozsudkom Najvyššieho súdu SR.

Prvým ťažiskovým záverom, na ktorom boli rozhodnutia správnych orgánov založené bolo tvrdenie, že uplatnenie práva na odpočítanie dane zaplatenej pri dovoze tovaru je podmienené právom využívať tovar ako vlastníka a druhým, že náklady z tovaru musia mať priamu a bezprostrednú súvislosť s jej ekonomickou činnosťou, čo je podľa žalobcu plne identické s usmernením Výboru pre DPH. Skutkový alebo právny stav z ktorého vychádzal najvyšší súd sa ani po usmernení Výboru pre DPH nijako nezmenil. Najvyšší súd v spomínanom rozsudku zaujal jednoznačný právny názor, ktorý má zaväzujúci účinok, pretože tento názor sa priamo opiera o výrok rozsudku.

K prvému záveru najvyšší súd zaujal stanovisko, že nie je možné na jednej strane od dovozcu tovaru

vyžadovať zaplatenie dane z pridanej hodnoty a to z hodnoty dovezeného tovaru a na strane druhej tvrdiť, že nie je možné daň odpočítať, z dôvodov neexistujúcich v zákone, teda že žalobca tovar nenadobudol do jeho vlastníctva.

Vo vzťahu k druhému záveru najvyššiemu súdu nebolo zrejmé, ako je možné vykonať prebalenie tovaru, bez tovaru samotného. Podľa názoru súdu žalobca postupoval správne, keď od sumy dane z pridanej hodnoty, ktorú bol povinný zaplatiť ako platiteľ za dovoz tovaru do tuzemska, si uplatnil právo na odpočet dane za dodávky tovaru a služieb a to aj preto, že tu existuje ekonomická súvislosť, ktorá tkvie v skutočnosti, že bez reálneho dovozu tovaru do pracoviska žalobcu, by nebolo možné vykonať objednané služby vzťahujúce sa i k predmetnému tovaru, t.j. žalobca by nemohol realizovať svoju ekonomickú činnosť - službu prebalenia tovaru.

Podľa názoru žalobcu, krajský súd riešil tú istú právnu otázku, ktorá už bola právoplatne vyriešená rozsudkom najvyššieho súdu podstatne odchylným spôsobom bez toho, aby sa argumentačne na základe dostatočne relevantných dôvodov vyrovnal s týmto súdnym rozhodnutím. Krajský súd tak nekonal v súlade s princípom právnej istoty a jeho rozsudok vykazuje znaky arbitrárnosti.

Žalobca v žalobe namietal, že základnou otázkou, ktorú bolo potrebné primárne zodpovedať bola podmienka vlastníckeho práva, resp. práva nakladať s tovarom ako vlastník. Podľa žalobcu vlastnícke právo, resp. prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník sa vzťahuje výlučne k dodaniu tovaru kupujúcemu. Keďže žalobca nebol kupujúcim, z uvedeného dôvodu nie je možné odpočítanie dane podmieňovať tým, že žalobca nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník. Žalobca namietal, že ani pri dovoze tovaru daňová povinnosť, a teda aj právo na odpočítanie dane nie sú podmienené vznikom práva nakladať s tovarom ako vlastník. Žalobca namietal, že žalovaný mal konkrétne uviesť z ktorého ustanovenia zákona o DPH alebo Colného zákona, resp. Smernice 112/2006/ES alebo Colného kódexu Spoločenstva vyplýva, že ak platiteľ poskytuje službu, ktorá sa vzťahuje k dovezenému tovaru, jednou z podmienok na uplatnenie DPH zaplatenej pri dovoze tohto tovaru je získať právo nakladať s tovarom ako vlastník. V uvedených tvrdeniach žalobcu išlo o zásadný, relevantný argument, ktorý bol presne a jednoznačne formulovaný a krajský súd mal povinnosť dať na tento argument špecifickú odpoveď, čo neurobil.

Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že súd sa zaoberá vlastníckym právom, resp. právom nakladať s tovarom ako vlastník, cituje príslušné ustanovenia zákona o DPH no bez toho, aby uviedol ktoré ustanovenie podmieňuje pri poskytovaní služby vzťahujúcej sa k dovezenému tovaru uplatnenie DPH z tohto tovaru vlastníckym právom alebo právom nakladať s týmto tovarom ako vlastník. Krajský súd uviedol, že Výbor pre DPH sa odvoláva na články smernice, no zo žiadneho z uvedených článkov smernice uvedená podmienka nevyplýva. Uviedol, že závery dokumentu Výboru pre DPH neignoroval. Na rozdiel od Výboru poukazoval na konkrétne ustanovenia právnych predpisov, z ktorých vyplýva, že podmieňovať uplatnenie DPH zaplatenej pri dovoze právom nakladať s tovarom ako vlastník nemá oporu v právnych predpisoch. Podľa názoru žalobcu, krajský súd nedal odpoveď na uvedenú právne a skutkovo relevantnú ťažiskovú otázku žalobcu, v podstate sa ňou ani nezaoberal a v rozhodnutí sa obmedzil len na reprodukciu dôvodov uvedených v rozhodnutiach správnych orgánov. Rozsudok krajského súdu podľa jeho názoru vykazuje znaky arbitrárnosti, pretože obsahuje iba všeobecné konštatovania bez toho, aby súd uviedol konkrétne skutočnosti, ktoré by vyvrátili relevantné tvrdenia žalobcu alebo vysvetlil, prečo argumenty žalobcu považuje za nesprávne alebo irelevantné.

Z rozsudku krajského súdu ďalej vyplýva, že súd, rovnako ako daňové orgány a Výbor pre DPH neuznanie odpočítania dane zaplatenej žalobcom podľa ustanovenia § 21 ods. 1 písm. a) zákona o DPH pri dovoze tovaru odôvodnil tým, že žalobca nepoužil tovar, z ktorého uplatňuje daň, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane, pretože dovezený tovar nepredal v tuzemsku, nedodal do iného členského štátu ani nevyviezol do tretieho štátu a žalobcovi nevznikli žiadne náklady na obstaranie tovaru, ktoré by vstupovali do cien zdaniteľných plení na výstupe, preto nemali priamu a bezprostrednú súvislosť s ekonomickou činnosťou žalobcu.

Ďalej sa žalobca v odvolaní zaoberal pojmom ekonomická činnosť v zmysle smernice a zákona o DPH. Podľa čl. 9 ods. 1 smernice ekonomickou činnosťou, resp. podnikaním je predovšetkým využívanie majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe. Podľa ustanovenia § 3 ods. 3 prvá veta zákona o DPH ekonomickou činnosťou, resp. podnikaním sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem. Pojem ekonomická činnosť, resp. podnikanie nie je možné podľa žalobcu zúžene interpretovať tak, ako daňové orgány a súd, ktoré podnikanie v prípade žalobcu zúžili na obchodovanie s týmto tovarom, teda použitím tovaru na jeho predaj v tuzemsku, dodanie tovaru do iného členského štátu alebo vývoz do tretieho štátu. Krajský súd uviedol, že aj ustanovenie § 21 a § 49 ods. 2 písm. d) zákona o DPH pojednáva o dani pri dovoze tovaru, nie o nákladoch spojených s dovozom tovaru. Žalobca uviedol, že z ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH v znení platnom v roku 2007 vyplýva, že platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Ustanovenie § 49 ods. 2 zákona DPH nepojednáva o kúpe tovaru a služieb a ani o predaji tovaru, ale odpočítanie dane podmieňuje použitím tovaru na účely svojho podnikania. Záver, že ak žalobca nepredal tovar v tuzemsku, nedodal ho do neho členského štátu alebo ho nevyviezol do tretieho štátu, potom nepoužil dovezený tovar na účely svojho podnikania ako platiteľ, je podľa jeho názoru v rozpore so znením čl. 9 ods. 1 smernice a ustanovením § 3 ods. 3 zákona o DPH.

K rozsudkom Súdneho dvora EÚ vo veci C-408/98 Abbey National a vo veci C-98/98 Midland Bank uviedol, že tieto rozhodnutia Súdneho dvora EÚ s ohľadom na rozdielne skutkové okolnosti a podstatu veci nie je možné priamo aplikovať na žalobcu, pretože tovary alebo služby uvedenými subjektmi neboli v plnej miere využité pre účely uskutočňovania ekonomickej činnosti, preto nebolo možné v plnom rozsahu uplatniť odpočítanie dane. Súdny dvor EÚ prijal záver, že v takom prípade vzniká nárok len na odpočítanie pomernej časti dane. V prípade žalobcu prijaté tovary boli v plnej miere využité pre účely uskutočňovania hlavnej ekonomickej činnosti. Podľa Súdneho dvora EÚ daň je možné odpočítať len z tých výdavkov, ktoré sú súčasťou ceny zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie. Tieto plnenia (výdavky) tak priamo a bezprostredne súvisia s plneniami na výstupe a je možný odpočet dane. U výdavkov, ktoré nie sú súčasťou ceny zdaniteľných plnení na výstupe, priamo a bezprostredne nesúvisia s plneniami na výstupe, nie je možné daň odpočítať. Z uvedeného vyplýva, že aplikácia uvedeného kritéria je podmienená tým, že výdavky spojené s prijatými plneniami vznikli. Ak výdavky nevznikli, nemôžu byť súčasťou ceny zdaniteľných plnení na výstupe a uvedené kritérium nie je možné aplikovať.

Podľa žalobcu, ako aj podľa najvyššieho súdu splnenie požiadavky priamej a bezprostrednej súvislosti nákladov na obstaranie tovaru s ekonomickou činnosťou žalobcu je potrebné posudzovať vždy so zreteľom na konkrétny prípad a na charakter ekonomickej činnosti žalobcu. Právo na odpočítanie dane podľa čl. 167 a čl. 168 písm. e) smernice je nutné interpretovať tak, že je podmienené rozsahom, v akom je dané plnenie použité pre účely uskutočňovania ekonomickej činnosti platiteľa dane, pričom na nemožnú podmienku nie je možné prihliadať. Žalobcovi nevznikli náklady na nákup tovaru, pretože nebol kupujúcim a takéto náklady mu ani vzniknúť nemohli, no je nepochybné, že mu vznikli náklady na obstaranie tovaru, ktoré vstupovali do cien zdaniteľných plnení na výstupe a bezprostredne súviseli s jeho ekonomickou činnosťou.

Podľa žalobcu by bolo v rozpore s princípom neutrality DPH a zavedeným režimom odpočtov, ktorých cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností nepriznať zaplatenú daň z tovarov dovezených na zabezpečovanie hlavnej ekonomickej (hospodárskej) činnosti žalobcu.

Krajský súd odklon od právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 3Sžf/788/2012 odôvodňuje najmä tým, že tento rozsudok nezohľadňuje daňovými orgánmi prezentované usmernenie Výboru pre DPH. Žalovaný uvádza, že v usmernení Výboru pre DPH bola riešená skutkovo zhodná problematika. Z rozhodnutia žalovaného však nevyplýva, aká problematika bola týmto výborom riešená. Ak správne orgány tvrdia, že Výborom pre DPH bola riešená skutkovo zhodná problematika, potom bolo ich dôkazným bremenom bolo preukázať, že táto problematika bola natoľko skutkovo

zhodná, aby sa dala aplikovať aj na súdny spor žalobcu. Hoci sa niektoré prípady môžu javiť ako zhodné alebo podobné, stačí rozdiel v na pohľad nepodstatnom detaile na to, aby bolo vylúčené jeho použitie v inej veci. To, či je prejednávaný prípad skutkovo zhodný alebo podobný s prípadom riešeným v usmernení, je vecou, ktorú správny orgán vyhodnocuje v rámci vykonávania dokazovania. Žalobca poukazoval aj na to, že neexistuje oficiálny slovenský preklad uvedeného dokumentu, pričom je otázne, čo treba rozumieť pod formuláciou „náklady z tovaru“.

Záverom uviedol, že v argumentácii správnych orgánov usmernením Výboru pre DPH išlo len o všeobecné oznámenie finálneho záveru bez toho, aby bolo zrejmé, na základe čoho výbor k uvedenému záveru (takmer jednomyselne) dospel, na ktoré súd v správnom súdnictve nemal prihliadať.

Návrhom doručeným tunajšiemu súdu dňa 8. septembra 2016 žalobca navrhol, aby boli Súdnemu dvoru EÚ predložené nasledujúce prejudiciálne otázky:

1.) Má sa čl. 167 a čl. 168 písm. e) Smernice vykladať v tom zmysle, že právo odpočítať DPH, ktorú je povinná zaplatiť zdaniteľná osoba z dovezeného tovaru, je podmienené vlastníckym právom k dovezenému tovaru alebo právom nakladať s týmto tovarom ako vlastník? Ak odpoveď na túto otázku bude záporná, potom je potrebné zodpovedať ďalšie otázky.

Žalobca dodal, že podľa Colného kódexu Spoločenstva vlastníctvo tovaru nie je kritériom pre vyrubenie cla a vyberanie colného dlhu. Z ustanovenia čl. 167 a čl. 168 písm. e) Smernice a ani z jej iných ustanovení nevyplýva, že použitie (nadobudnutého) tovaru je podmienené jeho nadobudnutím do vlastníckeho práva.

2.) Má sa čl. 168 písm. e) Smernice vykladať v tom zmysle, že právo odpočítať DPH, ktorú je povinná zaplatiť zdaniteľná osoba z dovezeného tovaru, vzniká len vtedy, ak dovezený tovar bude použitý na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby vo forme predaja tohto tovaru v tuzemsku, dodania do iného členského štátu alebo na vývoz do tretieho štátu?

3.) Je za daných okolností splnená podmienka priameho a bezprostredného spojenia nadobudnutého tovaru s výstupnými plneniami, resp. je za daných okolností možné aplikovať štandardný výklad práva na odpočítanie dane založený na priamom a bezprostrednom spojení nadobudnutého tovaru s výstupnými plneniami v spojení s nákladovými prvkami, ktoré k tovaru nevznikli, a teda nemohli byť premietnuté do ceny plnenia na výstupe?

4.) Je uvedený postup v súlade so zámermi a s účelom DPH a nepopiera samotný spoločný systém DPH, zaručuje plnú neutralitu tejto dane za účelom ktorej bol zavedený nárok na uplatnenie odpočítania dane?

5.) Bol postup colných orgánov správny, ak dočasný dovoz tovaru za účelom spracovania zaradili do colného režimu voľný obeh? Ak odpoveď na túto otázku bude kladná, potom je potrebné zodpovedať otázku, či má čl. 167 a čl. 168 písm. e) Smernice o DPH z hľadiska zásady ochrany legitímnej dôvery vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave odoprieť právo odpočítať DPH na základe nesprávneho rozhodnutia colného orgánu a umožňuje zavádzať systém zodpovednosti bez zavinenia?

Záverom poukázal na rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S 202/11-184, 2S 156-165/12 z 20. júna 2012, ktorým riešil identický prípad žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2008. Súd žalobu zamietol, no dospel k záveru (str. 10), že colný režim voľný obeh z ktorého vyplynula žalobcovi daňová povinnosť, bol pri dovoze tovaru určený nesprávne. Podľa súdu iba colný režim aktívneho zušľachtovacieho styku v podmienenom systéme umožňoval žalobcovi, aby vykonal v tuzemsku baliace a skladovacie služby na tovare dovezenom na tento účel tak, aby bez uplatnenia dovozných platieb mohol byť vyvezený späť z tuzemska do colnej cudziny vo forme zušľachtených výrobkov. Pre žalobcu daňová povinnosť vyplynula z rozhodnutia colných orgánov a z nimi určeného colného režimu voľný obeh. Právnym dôsledkom nesprávneho rozhodnutia colného orgánu v konečnom dôsledku bolo to, že podľa daňových orgánov a súdu došlo k porušeniu predpisov o DPH a žalobcovi nárok na odpočítanie dane nevznikol. Bolo by v rozpore s princípom neutrality DPH ako aj v rozpore s účelmi a

zámermi predpisov o DPH, ak na strane jednej na základe nesprávneho rozhodnutia štátneho orgánu vznikla žalobcovi daňová povinnosť a na strane druhej na základe toho istého nesprávneho rozhodnutia štátneho orgánu by žalobcovi nárok na odpočítanie takto zaplatenej dane nevznikol.

III.

Vyjadrenie žalovaného

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo 6. mája 2016, v ktorom sa v plnom rozsahu stotožnil s odôvodnením rozsudku krajského súdu. Uviedol, že po zrušení rozhodnutí daňových orgánov rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 aplikovali na prejednávany prípad usmernenie Výboru pre DPH, ktorý nemali k dispozícii v čase riešenia danej veci.

Dôvodil, že samotný žalobca súhlasí s tým, že usmernenie Výboru pre DPH potvrdzuje právny názor daňových orgánov uvedený v rozhodnutiach, že uplatnenie práva na odpočítanie dane zaplatenej pri dovoze tovaru žalobcom je podmienené právom využívať tovar ako vlastník tovaru a náklady za tovar musia mať priamu a bezprostrednú súvislosť s ekonomickou činnosťou žalobcu, čo sa v danom prípade nenastalo. Názor žalobcu o skutočnosti, že právny stav sa nezmenil, nie je pravdivý, pretože usmernením Výboru pre DPH prišlo k zjednoteniu názoru poradného výboru európskeho orgánu na uplatnenie práva i odpočítanie dane pri tovare, ktorý dovezie na územie EÚ vlastník - subjekt z tretej krajiny, pričom colný deklarant /žalobca/, zaplatí colnému orgánu DPH, ktorú si uplatnil na vrátenie s tým, že tovar je po celý čas v tuzemsku vlastníctvom zahraničnej osoby. Žalobca vykonáva služby prebalenia tohto tovaru na základe požiadavky vlastníka, ktorý jediný s tovarom môže disponovať a vykonáva ho bežne na objednávku svojich obchodných partnerov a neuplatňuje si daň z pridanej hodnoty z tohto tovaru.

Zaplatenie DPH colnému orgánu žalobcom bolo z dôvodu, že bol uvedený na JCD ako colný deklarant, teda dlžník podľa colných predpisov. Právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty si žalobca ako platiteľ dane uplatňuje podľa hmotnoprávneho predpisu, v danom čase platného zákona o DPH. Uviedol, že nepriznaním práva na odpočítanie dane z JCD žalobcovi nebol porušený princíp neutrality. Právo uplatniť si daň, ktorú uhradil žalobca ako colný deklarant mal vlastník tovaru po splnení podmienok uvedených v zákone o DPH. Žalobca má zapísanú činnosť colného deklaranta v obchodnom registri, ale nebol v tuzemsku jediným colným deklarantom v danom čase. Túto činnosť vykonávalo množstvo iných subjektov a neuplatňovali si právo na odpočítanie dane, pretože toto právo vždy patrilo vlastníkovi tovaru. Žalobca si dal zapísať do predmetu činnosti colno-deklaračné služby, čo už samo osebe predpokladá, že sa oboznámil so všetkými právnymi predpismi, ktoré s touto činnosťou súvisia. Žalobcovi musí byť táto všeobecná skutočnosť známa, pretože sa nejedná o novú vec v zmysle novej legislatívy.

Ďalej poukázal na obsah usmernenia Výboru pre DPH, ktorý podľa jeho názoru má vplyv na právny stav v danej veci žalobcu. Aj keď nejde o priamu legislatívu EÚ, jedná sa o odporúčanie Výboru pre DPH, ktorý sa skladá zo zástupcov členských štátov a Komisie a je možné konštatovať, že jeho úlohou je zjednocovať názory zástupcov jednotlivých členských štátov pri riešení predložených otázok a vnášať jednotnosť pri postupovaní v obdobných veciach v členských štátoch.

Ďalej dôvodil, že Výbor pre DPH riešil skutkovo zhodnú problematiku, ako je v prípade žalobcu, a to uplatnenie práva na odpočítanie dane z dovozu tovaru, keď zdaniteľná osoba bola povinná platiť DPH ako dlžník podľa tuzemských colných predpisov, pričom ale zdaniteľná osoba nemá právo na odpočítanie dane, aj keď má doklady, ktoré spĺňajú podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane.

Ako vyplýva z usmernenia Výboru pre DPH, pokiaľ zdaniteľná osoba splní dve podmienky súčasne, nemá právo na odpočítanie dane, čo v danom prípade nastalo i u žalobcu. Bola splnená podmienka č. 1, t.j. žalobca nebol vlastníkom tovaru, s čím súhlasí aj žalobca. Žalobca však splnil aj podmienku č. 2, a to, že náklady žalobcu za tovar nemajú priamu a bezprostrednú súvislosť s jeho ekonomickou činnosťou.

Podľa názoru žalovaného, medzi tovarom, ktorý si dala dovieť do tuzemska zahraničná osoba z tretieho štátu, ktorý žalobca na základe jej pokynov prebalil a ktorý zahraničná osoba po prebalení dodala väčšinou do iných členských štátov a do tretích štátov, nie je žiadna priama, bezprostredná ani ekonomická súvislosť. Je pravda, že bez dovozu tovaru do tuzemska by žalobca nevykonal služby prebalenia s týmto tovarom, ale dôležitou skutočnosťou, ktorú treba vziať do úvahy je, že dovozom tovaru do tuzemska bola zahraničná osoba z tretieho štátu, nie žalobca, ten bol príjemcom a colným deklarantom na základe vôle vlastníka tovaru. Príjemca a colný deklarant nemá právo na odpočítanie dane z tovaru. Žalobca nebol v tuzemsku jediným colným deklarantom, túto činnosť vykonávali aj iné subjekty.

Žalovaný má za to, že usmernenie Výboru pre DPH je právne relevantným dostatočným dôvodom na odklonenie od právneho názoru najvyššieho súdu vyplývajúceho z už spomínaného rozsudku sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 aj preto, že jednoznačne potvrdzuje právny názor daňových orgánov. Konštatoval, že krajský súd svoj názor v rozsudku objektívne, argumentačne a rozumne odôvodnil.

Žalovaný poukázal aj na stanovisko Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky zo 16. novembra 2010 a ktoré bolo vydané na žiadosť spoločnosti Mandant CONSULTING, k. s., ktorá bola zástupcom žalobcu a jej žiadosť sa týkala presne danej veci žalobcu. Zo stanoviska vyplýva, že daň zaplatená pri prepustení tovaru do voľného obehu nie je priamo a bezprostredne spojená so službami zabalenia, ale vzťahuje sa na hodnotu tovaru, ktorého vlastníkom je zdaniteľná osoba so sídlom v treťom štáte, ktorá s ním môže nakladať na území tuzemska. Náklady s dovozom tovaru majú priame a bezprostredné spojenie so zdaniteľnými obchodmi vlastníka tovaru. V závere bolo uvedené, že problematika bola opakovane konzultovaná s Ministerstvom financií Slovenskej republiky a bol potvrdený vyššie uvedený názor.

Ďalej žalovaný poukázal na zavádzajúce tvrdenia žalobcu, keď poukázal na to, že daňová povinnosť zaplatiť DPH z tovarov uvedených na JCD vznikla žalobcovi podľa colných predpisov, pretože bol colný deklarant. Právo na odpočítanie dane z tovaru si uplatňuje žalobca ako platiteľ dane na základe splnenia podmienok, ktoré požaduje zákon o DPH. Ide teda o dve skutočnosti, ktoré upravujú dva právne predpisy a nie je možné ich spájať do jednej veci, aj keď sa stále jedná o ten istý tovar.

Ďalšou zavádzajúcou skutočnosťou zo strany žalobcu je podľa žalovaného spájanie tovaru, ktorý je vlastníctvom zahraničnej osoby, za ktorý žalobca ako colný deklarant uhradil DPH poskytovaním služby prebalenia na tomto tovare. Ide o dve samostatné činnosti. Na jednej strane je tovar a ustanovenia zákona o DPH, ktoré pojednávajú o práve na odpočítanie dane z tovaru. Služba je samostatným zdaniteľným plnením, ktorá má svoje podmienky zakotvené v ustanoveniach zákona o DPH. Neexistuje konkrétne ustanovenie zákona o DPH, ani colného zákona o tom, že ak žalobca poskytuje službu, ktorá sa vzťahuje k dovezenému tovaru, jednou z podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane zaplatenej pri jeho dovoze je získať právo nakladať s tovarom ako vlastníkom.

Konštatoval, že nie je pravdivé tvrdenie, že krajský súd nedal odpoveď na otázku žalobcu. Rozsudok krajského súdu neobsahuje všeobecné konštatovanie, ale konkrétne skutočnosti a právne predpisy, ktoré na rozdiel od vyjadrenia žalobcu, riadne odôvodňujú jeho stanovisko. Žalobca argumentoval tým, že nebol kupujúcim, preto nie je možné podmieňovať odpočítanie dane tým, že nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Týmto vyjadrením žalobca sám priznal, že nesplnil podmienky na odpočítanie dane uvedené v § 49 ods. 2 prvá veta zákona o DPH, ktorá uvádza, že platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Žalobcovi nevznikli žiadne výdavky na obstaranie tovaru, preto neexistujúce výdavky nemôžu byť súčasťou všeobecných výdavkov súvisiacich s hospodárskou činnosťou žalobcu s týmto tovarom. Žalobca nevyužíval cudzí majetok na účely získania príjmu, nepoužil ho na podnikanie ako tvrdí. K tomu nepredložil žiadne doklady a dôkazy, preto jeho tvrdenie je podľa žalovaného znova nepravdivé.

Čo sa týka nepravdivého a nepodloženého tvrdenia, že neprišlo ku kráteniu dane, žalovaný uviedol, že pri tovare dovezenom zahraničnou osobou do tuzemska, keď žalobca vystavil ako colný deklarant JCD a z tohto tovaru si žalobca uplatňuje odpočítanie dane, ktorý bol prepustený v režime voľný obeh a bol po

prebalení žalobcom odoslaný do krajín EÚ, došlo k zneužitiu mechanizmu DPH. Pri odpočítaní dane pri dovoze tovaru osobou (žalobcom), ktorá nie je vlastníkom tovaru, nemá právo disponovať s tovarom a pri následnom dodaní tohto tovaru na územie EÚ táto osoba (žalobca), ani vlastník tovaru (zahraničná spoločnosť) nepriznajú daň.

Krajský súd v rozsudku neuviedol skutočnosť, z ktorej žalobca vyvodil záver, že ak by švajčiarska spoločnosť bola vlastníkom tovaru, tak jej nebolo možné fakturovať dodanie (jej) tovaru. Podľa žalovaného, to je zámerne nesprávne interpretovaná skutočnosť, ktorá má navodiť pravdivosť žalobcovho vyjadrenia. Zahraničná osoba mala povinnosť podať žiadosť o registráciu za platiteľa podľa § 5 zákona o DPH. Žalobca ako colný deklarant by DPH z JCD, ktorú uhradil colnému orgánu, žiadal zaplatiť od zahraničnej osoby, ktorá by po splnení podmienok zákona o DPH mala právo si túto DPH uplatniť v podanom daňovom priznaní. Žalobca by zahraničnej osobe nefakturoval dodanie jej tovaru, ale žiadal by uhradiť výšku DPH, ktorú uhradil ako deklarant pri colnom konaní o tovare zahraničnej osoby.

Žalovaný trval na tom, že rozsudok Súdneho dvora C-98/98 Midland Bank súvisí s daným prípadom, aj keď v danom rozsudku sa jedná o služby a ich použitie na plnenia na výstupe. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva záver, že existencia priameho a bezprostredného spojenia medzi konkrétnym plnením na vstupe a konkrétnym plnením na výstupe, pri ktorých vzniká oprávnenie na odpočet, je nevyhnutná ešte pred tým, ako je zdaniteľná osoba oprávnená na odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe, aj z dôvodu stanovenia takéhoto oprávnenia. Zdaniteľná osoba si nemôže uplatniť nárok na odpočítanie dane, keď prijaté plnenie nemá priame a bezprostredné spojenie s plnením na výstupe, čo v danom prípade nebolo splnené. Platiteľ zaplatil daň z dovozu tovaru, uplatnil si právo na odpočítanie tejto dane, ale tento tovar nepoužil na svoje zdaniteľné obchody. V danom prípade teda neexistuje priame a bezprostredné spojenie medzi konkrétnym plnením na vstupe a konkrétnym plnením na výstupe. Platiteľ vedel ešte pred uplatnením práva na odpočítanie dane, že konkrétne plnenie na vstupe nebude mať existenciu priameho a bezprostredného spojenia s konkrétnym plnením na výstupe, pretože s tovarom nemohol disponovať, podnikat' a obchodovať.

Z judikatúry Súdneho dvora EÚ podľa žalovaného vyplýva požiadavka priradiť náklady z nadobudnutia tovarov a služieb k výstupom zdaniteľnej osoby, čo v danom prípade nebolo splnené. Nebola preukázaná príčinná súvislosť medzi uplatnenou daňou na vstupe za tovar a zdaniteľným obchodom žalobcu s týmto tovarom na výstupe. Bola zistená príčinná súvislosť medzi nákladmi na obalový materiál a zdaniteľným obchodom žalobcu na výstupe za fakturovanie prebalenia, čo je jeho ekonomickou činnosťou. Tovar, ktorý prebaľuje žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti, môže byť vo vlastníctve akejkoľvek osoby, pretože to nemá vplyv na ekonomickú činnosť platiteľa, ten uskutočňuje jeho prebalenie, teda uplatní si náklady z obalového materiálu, ktoré následne prefakturuje na výstupe.

Pokiaľ sa odvolací súd nestotožnil s názorom žalovaného, tento žiada, aby bola položená prejudiciálna otázka Súdnemu dvoru v súvislosti s danou vecou, či majú štátne orgány členského štátu povinnosť prihliadnuť a vziať do úvahy usmernenie a aplikovať výsledky uvedené v tomto usmernení v danej veci žalobcu v rovnakej skutkovej veci v ňom riešenej, aj keď tento dokument nemá priamu uplatniteľnosť v členskom štáte.

Ako sa má aplikovať článok 168 písm. e) smernice Rady, pokiaľ si zdaniteľná osoba uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty tovaru uvedeného na JCD, ktorý je vlastníctvom zahraničnej osoby z tretieho štátu a do tuzemska bol dovezený za účelom poskytnutia služieb jeho prebalenia zdaniteľnou osobou a po prebalení je tovar jeho vlastníkom, zahraničnou osobou na základe jej pokynov dodaný do iných členských štátov alebo tretích štátov? Zdaniteľná osoba náklady za prebalenie tovaru vyfakturovala zahraničnej osobe, ktorá je nepretržite vlastníkom tohto tovaru.

Majú náklady za tovar, ktorý je vlastníctvom zahraničnej osoby z tretieho štátu priamu a bezprostrednú súvislosť s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby v tuzemsku, keď zdaniteľná osoba vykoná na tomto tovare služby prebalenia podľa pokynov vlastníka tohto tovaru, jej priame náklady súvisiace s výdavkami za materiál, ktorý použila na prebalenie tovaru a tieto aj vlastníkovi vyfakturovala? Vlastník

tovaru uvedený na faktúre pritom jediný disponuje právom nakladať s tovarom podľa svojej vôle, on vynaložil náklady tovar, ktoré majú bezprostrednú a priamu súvislosť s jeho ekonomickou činnosťou.

Zo stanoviska žalovaného zo 16. novembra 2010 vyplýva, že ak platiteľ dovezie z tretieho štátu tovar, ktorý je prepustený v tuzemsku do režimu voľný obeh za účelom jeho zabalenia platiteľom, pričom platiteľ nie je vlastníkom tovaru, potom platiteľ má nárok na odpočet len z tovaru a služieb priamo a bezprostredne spojených s ním poskytnutou službou- zabalenia, ktorú účtuje vlastníkovi tovaru, pri splnení podmienok § 49 - § 51 zákona o DPH (napr. z energií, z baliaceho materiálu a pod.).

Daň zaplatená pri prepustení tovaru do režimu voľný obeh nie je priamo a bezprostredne spojená so službami zabalenia, ale vzťahuje sa na hodnotu tovaru, ktorého vlastníkom je zdaniteľná osoba so sídlom v treťom štáte, ktorá s ním môže nakladať na území tuzemska. Náklady s dovozom tovaru majú priame a bezprostredné spojenie so zdaniteľnými obchodmi vlastníka tovaru. Zdaniteľná osoba so sídlom v treťom štáte, ak plánuje realizovať dodanie zabaleného tovaru v tuzemsku je povinná sa pred činnosťou registrovať podľa § 5 zákona o DPH a daň zaplatenú pri dovoze tovaru si môže odpočítať prostredníctvom daňového priznania, ak jej bude tovar naspäť vrátený do tretieho štátu, môže žiadať vrátiť zaplatenú daň pri dovoze so žiadosťou podľa § 56 - § 58 zákona o DPH.

IV.

Právna úprava, právne názory odvolacieho súdu

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Najvyšší súd z administratívneho spisu zistil, že napadnutými rozhodnutiami zo 7. apríla 2014 žalovaný potvrdil dodatočné platobné výmery správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie august až december 2007.

Podľa čl. 142 ods. 1 veta za bodkočiarkou, Ústavy Slovenskej republiky, súdy preskúmajú aj zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosť rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, ak tak ustanoví zákon.

Podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p., v správnom súdnictve preskúmajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 244 ods. 2 O.s.p., v správnom súdnictve preskúmajú súdy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ďalej len "rozhodnutie správneho orgánu").

Podľa § 244 ods. 3 O.s.p., rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy

alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p., pri preskúvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní a poplatku, ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Podľa § 49 ods. 2 písm. d) zákona o DPH (prevzatý z čl. 168 písm. e) smernice), platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 2 ods. 1 písm. d) zákona o DPH, predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskych spoločenstiev („ďalej len členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH, ekonomickou činnosťou (ďalej len "podnikanie") sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

Podľa čl. 9 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES „zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. „Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

Podľa § 21 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť pri dovoze tovaru vzniká

- a) prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh,
- b) prepustením tovaru do colného režimu aktívny zušľachtovací styk v systéme vrátenia,
- c) ukončením colného režimu dočasné použitie,
- d) pri späť dovážanom tovare prepustením do colného režimu voľný obeh z colného režimu pasívny zušľachtovací styk,
- e) nezákonným dovozom tovaru,
- f) odňatím tovaru colnému dohľadu,
- g) v ostatných prípadoch, keď vznikne colný dlh pri dovoze tovaru.

Podľa § 21 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť pri tovare podľa odseku 1 vzniká dňom prijatia

colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do príslušného colného režimu alebo dňom, v ktorom colný dlh vznikol iným spôsobom ako prijatím colného vyhlásenia. Daň je splatná v lehote pre splatnosť cla podľa colných predpisov.

Podľa § 69 ods. 8 zákona o DPH, pri dovoze tovaru je povinná platiť daň osoba, ktorá je dlžníkom podľa colných predpisov, alebo príjemca tovaru, ak pri dovoze tovaru je dlžníkom podľa colných predpisov zahraničná osoba, ktorá je držiteľom jednotného povolenia podľa osobitného predpisu vydaného colným orgánom iného členského štátu, a tento dlžník nepoužije dovezený tovar na účely svojho podnikania.

Podľa § 51 ods. 1 písm. d) zákona o DPH (prevzatý z čl. 178 písm. e) smernice), právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiť uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) citovaného zákona, má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiť uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p., odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p., 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.

Senát odvolacieho súdu vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správne orgány oboch stupňov v danom prípade postupovali v súlade s citovanou právnou úpravou, vo veci si zadovážili dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v odôvodnení rozhodnutia uviedli dôvody, na základe ktorých v danej veci rozhodli, námietkami žalobcu sa náležite zaoberali a žalovaný súčasne v dôvodoch svojho rozhodnutia sa vysporiadal so zásadnými odvolacími námietkami žalobcu. Zároveň sa krajský súd vecne správne a dostatočne vysporiadal so všetkými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Odvolací súd z pripojeného administratívneho a súdneho spisu zistil, že obchodný partner žalobcu-švajčiarska spoločnosť (vlastník tovaru) si objednala u žalobcu skladovanie a prebalenie dovezeného tovaru, čo je hlavnou ekonomickou činnosťou žalobcu. Žalobca prevzal na územie Slovenskej republiky tovar zo Švajčiarska, Hong Kongu a Číny, čo vyplýva z predložených dovozných dokladov potvrdených colným úradom, kde je uvedený ako príjemca. Žalobcovi vznikla daňová povinnosť prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh v zmysle § 21 ods. 1, písm. a) zákona o DPH, t.j. dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do príslušného colného režimu. Po skladovaní a prebalení tovaru predmetný tovar doručil do tretích krajín ako aj iných členských štátov podľa zadania švajčiarskej spoločnosti. Následne si žalobca vyfaktoval náklady spojené so skladovaním, prebalením tovaru a následným vývozom. Predmetná zahraničná osoba nebola zaregistrovaná ako platiť DPH v tuzemsku, preto jej nevznikla daňová povinnosť. Žalobca následne požiadal o odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe vystavenej faktúry podľa § 51 ods. 1, písm. d) zákona o DPH. Daňové orgány neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a dodatočnými platobnými výmermi dovyrubili žalobcovi daň. V zmysle prijatých právnych záverov daňových orgánov žalobca nesplnil podmienku na priznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona, podľa ktorého platiť môže odpočítať od dane, ktorú je povinný zaplatiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiť. Podľa správca dane žalobca dovezený tovar nepoužil na dodávky svojich tovarov alebo služieb, ktoré sám poskytoval.

Správca dane ako žalovaný vychádzali z toho, že žalobca si nemohol uplatniť odpočítanie dane, ktorú bol povinný platiť pri dovoze tovaru, aj keď má doklad (JCD), na ktorom síce je uvedený ako príjemca tovaru a deklarant, ale nedisponoval s tovarom ako vlastník a nevznikli mu žiadne náklady na obstaranie tovaru, ktoré by vstupovali do cien jeho zdaniteľných plnení na výstupe. Žalobca si na vstupe uplatnil nárok na odpočítanie dane, na výstupe daň vypočítanú z hodnoty prebaleného tovaru nikdy nefaktoval

a neodviedol, fakturoval i odviedol len daň vzťahujúcu sa na poskytnuté služby prebalenia (copakingu). Náklady spojené s dovozom tovaru majú priame a bezprostredné spojenie so zdaniteľnými obchodmi vlastníka tovaru. Podľa daňových orgánov, žalobca uvedené ustanovenie zákona porušil, dovezený tovar nepredal v tuzemsku, nedodal do iného členského štátu ani nevyviezol do tretieho štátu, t.j. nepoužil na účely svojho podnikania ako platiteľ a nemohol si tak odpočítať daň v sume, ktorú zaplatil správcovi dane (colnému úradu) pri dovoze tovaru.

Najvyšší súd Slovenskej republiky vo viackrát spomínanom rozhodnutí v obdobnej veci sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 z 15. januára 2013 dospel k opačnému právnenému záveru ako daňové orgány, že žalobca splnil podmienky na uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Uviedol, cit.: „...Žalobcovi vznikla v posudzovaných prípadoch daňová povinnosť zaplatiť daň titulom dovozu tovaru a nie na základe dodania tovaru alebo služby. Žalobca postupoval správne, keď od sumy dane z pridanej hodnoty, ktorú bol povinný zaplatiť ako platiteľ za dovoz tovaru do tuzemska, si uplatnil právo na odpočet dane za dodávky tovaru a služieb a to aj preto, že tu existuje ekonomická súvislosť, ktorá tkvie v skutočnosti, že bez reálneho dovozu tovaru do pracoviska žalobcu, by nebolo možné vykonať objednané služby vzťahujúce sa k predmetnému tovaru, t.j. žalobca by nemohol realizovať svoju ekonomickú činnosť - službu prebalenia tovaru. Osvojením názoru správcu dane i žalovaného by prišlo k porušeniu jedného zo základných princípov únieového práva uplatňovaných na daň z pridanej hodnoty a to princípu neutrality. Nie je možné na jednej strane od dovozcu tovaru vyžadovať zaplatenie dane z pridanej hodnoty a to z hodnoty dovezeného tovaru a na druhej strane tvrdiť, že nie je možné daň odpočítať, z dôvodov neexistujúcich v zákone...“. Najvyšší súd všetky napadnuté rozhodnutia žalovaného vrátane prvostupňových rozhodnutí v danej veci zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

Senát odvolacieho súdu po preštudovaní administratívneho a súdneho spisu dospel aj napriek svojmu skoršiemu rozhodnutiu k záveru odlišnému od právneho záveru krajského súdu a v plnom rozsahu sa stotožňuje s právnymi závermi správcu dane a žalovaného.

V rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 najvyšší súd vychádzal z toho, že zákon o DPH stanovil osobitnú právnu úpravu vzniku daňovej povinnosti pri dovoze tovaru do tuzemska v § 21 citovaného zákona tak, že daňová povinnosť vzniká pri dovoze tovaru do tuzemska a v § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH vzniká prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh. Daňová povinnosť vzniká v tomto prípade dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do príslušného režimu a je splatná v lehote pre splatnosť cla podľa colných predpisov (§ 21 ods. 2 zákona o DPH). Z uvedeného podľa jeho názoru vyplývalo, že zákon o DPH obsahuje osobitnú právnu úpravu vzniku daňovej povinnosti pri dovoze tovaru (§ 21), osobitnú právnu úpravu vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovaru a služby (§ 19) a osobitnú právnu úpravu vzniku daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu.

V danom prípade je nesporná skutočnosť, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do príslušného colného režimu voľný obeh. Sporným ostalo splnenie, resp. nesplnenie podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

Odvolací súd dáva do pozornosti, že odpočítanie dane má dve stránky - vecnú a formálnu, aby mohlo byť právo na odpočítanie dane uplatnené, t. j. musia byť splnené vecné podmienky (§ 49) aj formálne podmienky (§ 51). Čo sa týka vecných podmienok, možnosť odpočítania dane je viazaná na účel použitia prijatých tovarov a služieb, z ktorých si platiteľ (odberateľ) uplatňuje odpočítanie dane. Podmienkou pre odpočítanie dane v plnom rozsahu je, že tovar alebo služba bude použitý na účely podnikania platiteľa. Odpočítanie sa týka buď dane, ktorá bola platiteľovi uplatnená iným platiteľom v tuzemsku v súvislosti s dodaním tovarov a služieb, alebo uplatnená platiteľom pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu (§ 11 a § 11a), či v prejednávacom prípade zaplatená colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru. Pri uplatňovaní nároku na odpočítanie dane musí principiálne existovať priama väzba medzi jednotlivým prijatým zdaniteľným plnením (kúpeným tovarom alebo prijatou službou) a poskytnutým plnením. Znamená to, že náklady prijatého plnenia musia byť priamo obsiahnuté v poskytnutom zdaniteľnom plnení. Nákladové zložky teda musia vo všeobecnosti vzniknúť predtým, ako platiteľ uskutočnil zdaniteľné plnenia, ku ktorým sa vzťahujú. V prípade, ak platiteľ uplatňuje plný nárok na odpočítanie dane, mal by byť schopný preukázať priamu a bezprostrednú väzbu s

poskytnutým zdaniteľným plnením, pri ktorom mu zákon umožňuje odpočítanie dane. Formálna podmienka v danom prípade predstavuje dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Podľa názoru senátu najvyššieho súdu je zrejmé, že odpočítanie dane sa môže týkať dane v súvislosti s dodaním tovarov a služieb v tuzemsku, v súvislosti s nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu alebo práve v súvislosti s jej zaplatením colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru, čo uviedol aj najvyšší súd v skoršom rozhodnutí. Splnenie vecných podmienok sa rovnako týka tak dodania tovarov a služieb ako aj dovozu tovaru, t.j. ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH platí aj pre dovoz tovaru ako aj podmienky, ktoré z neho vyplývajú. Podľa odvolacieho súdu práve tu nie je splnená podmienka, že tovar alebo služba bude použitá na účely podnikania platiteľa a rovnako tak priama a bezprostredná súvislosť medzi plnením na vstupe a plnením na výstupe, keďže žalobca ďalej tovar nepredal, nakoľko nebol ani jeho vlastníkom, teda nemohol uskutočniť zdaniteľné plnenie, len prebaľiť tovar a zabezpečiť jeho vývoz do krajín určených švajčiarskou spoločnosťou, ktorá bola vlastníkom tovaru. V prípade vrátenia zaplatenej dane žalobcovi, daň by v tuzemsku nebola uhradená, nakoľko zahraničná osoba nebola registrovaná ako platiteľ dane v tuzemsku.

Za správny právny záver považuje odvolací súd argumentáciu žalovaného, ktorý uviedol, že v prípade splnenia povinnosti zahraničnej osoby podať žiadosť o registráciu do zoznamu platiteľov DPH, žalobca zaplatenú daň mohol žiadať od zahraničnej osoby, ktorá by si ju mohla uplatniť v podanom daňovom priznaní, avšak opäť za splnenia hmotnoprávných podmienok vyplývajúcich zo zákona o DPH.

Žalobca vo svojom odvolaní uviedol, že nedošlo k žiadnemu kráteniu dane na území EÚ, pretože rovnako by sa postupovalo, ak by žalobca bol vlastníkom tovaru, resp. ak by ho dovezol do tuzemska vlastník tovaru a po jeho prebalení by ho dodal do iného členského štátu. Odvolací súd dáva do pozornosti žalobcovi, že pokiaľ by žalobca bol vlastníkom tovaru a dodal by ho do iného členského štátu, dodával by ho s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH a uviedol by dodanie v daňovom priznaní za jednotlivé zdaňovacie obdobie a v súhrnnom výkaze. Následne by odberateľ v inom členskom štáte priznal v daňovom priznaní DPH z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu (žalobcu). Týmto postupom by nedošlo ku kráteniu dane v EÚ.

K rozhodnutiu Súdneho dvora EÚ vo veci C- 98/98 Midland bank súd odkazuje na bod 30 rozsudku, kde dospel súd k záveru, cit.: „ Existencia priameho a bezprostredného spojenia medzi konkrétnym plnením na vstupe a konkrétnym plnením na výstupe, pri ktorých vzniká oprávnenie na odpočet, je nevyhnutná ešte pred tým, ako je zdaniteľná osoba oprávnená na odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe, aj z dôvodu stanovenia takéhoto oprávnenia.“ Odvolací súd sa stotožňuje so záverom žalovaného, že platiteľ zaplatil daň z dovozu tovaru, uplatnil si právo na odpočítanie tejto dane, ale tento tovar nepoužil na svoje zdaniteľné obchody. Podľa žalovaného platiteľ vedel ešte pred uplatnením práva na odpočítanie dane, že konkrétne plnenie na vstupe nebude mať existenciu priameho a bezprostredného spojenia s konkrétnym plnením na výstupe, pretože s tovarom nemohol disponovať, podnikat', obchodovať'.

Krajský súd sa v danej veci oprel aj o rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-408/98 Abbey National, v ktorom súd dospel k rovnakému právnomu záveru, keď v bode 25 rozsudku konštatoval, že vznik práva na odpočítanie dane pri tovare a službách viaže na priamu a bezprostrednú súvislosť s výstupnými plneniami.

Žalobca viackrát v podanom odvolaní poukazuje na skutočnosť, že krajský súd ani žalovaný neuviedli, ktoré ustanovenie podmieňuje pri poskytovaní služby vzťahujúcej sa k dovezenému tovaru uplatnenie DPH z tohto tovaru vlastníckym právom alebo právom nakladať s týmto tovarom ako vlastníkom. V tomto smere sa odvolací súd stotožňuje so žalovaným, že ide o dve samostatné činnosti. Na jednej strane je tovar a ustanovenia zákona o DPH, ktoré pojednávajú o práve na odpočítanie dane z tovaru. Služba je samostatným zdaniteľným plnením, ktorá má svoje podmienky zakotvené v ustanoveniach zákona o DPH. Neexistuje konkrétne ustanovenie zákona o DPH, ani colného zákona o tom, že ak žalobca poskytuje službu, ktorá sa vzťahuje k dovezenému tovaru, jednou z podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane zaplatenej pri jeho dovoze je získať právo nakladať s tovarom ako vlastníkom.

Podľa názoru odvolacieho súdu sa dovozom tovaru rozumie nákup tovaru v tretej krajine (mimo územia Európskej únie), ktorý bol dovezený z tretieho štátu na územie Európskej únie. Žalobca tovar nekúpil, nebol jeho vlastníkom, ani ho nedoviezol z tretej krajiny na územie Európskej únie. Vlastnícke právo k tovaru, o ktorom nebola pochybnosť, je len jednou z podmienok, z ktorého vychádzal aj Výbor pre DPH. Dôležitou a nevyhnutnou podmienkou je príčinná súvislosť medzi plnením na vstupe a plnením na výstupe tak, ako už vyššie uviedol odvolací súd.

Odvolací súd pre úplnosť dodáva, že prípadne nesprávne určený colný režim pri prepustení tovaru do tuzemska colným orgánom nie je predmetom preskúmania, preto sa k uvedenej problematike nevyjadruje.

Na základe uvedenej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ stotožniac sa aj so závermi daňových orgánov dospel odvolací súd k záveru, že nie je potrebné podávať návrh Súdnemu dvoru EÚ na rozhodnutie o prejudiciálnych otázkach, nakoľko všeobecné právne závery Súdneho dvora EÚ vyplývajúce z rozsudkov C- 408/98 Abbey National a C- 98/98 Midland bank je možné použiť aj v prejednávacom prípade vo vzťahu k právu na odpočítanie dane. Tak ako už odvolací súd uviedol v tomto rozhodnutí, žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok v zmysle zákona o DPH, ktoré boli transponované do zákona v súlade so smernicou Rady 2006/112/ES, na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že nebol oprávnený disponovať s tovarom (čo nebolo sporným, žalobca nebol jeho vlastníkom) a vzniknuté náklady žalobcu nesúviseli s obstaraním tovaru a nepremietli sa do ceny zdaniteľných plnení na výstupe. Uvedené podporuje okrem rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ aj viackrát spomínané usmernenie Výboru pre DPH, ktoré zjednotilo právne názory pri uplatňovaní odpočtu DPH pri dovoze tovaru. Z týchto dôvodov, odvolací súd návrh žalovaného na predloženie návrhu Súdnemu dvoru EÚ na rozhodnutie v prejudiciálnom konaní, zamietol.

Na základe vyššie uvedených skutočností a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov, Najvyšší súd Slovenskej republiky mal preukázané, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v ustanovení § 49 ods. 2, písm. d) zákona o DPH na uplatnenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, v podanom odvolaní neuplatnil iné námietky, ktoré by boli spôsobilé ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, preto Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave potvrdil (§ 219 ods. 1 a 2 O.s.p.).

O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 a v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 1. júla 2016.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd 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 1.

mája 2011).

Poučenie:

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