



**ROZSUDOK**  
**V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **B. K.**, so sídlom D., *zastúpenej JUDr. O. K., advokátom so sídlom v B.B.* proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banská Bystrica, Nová ulica č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/5394-49201/2009/990036-r zo dňa 06. mája 2009, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 1Scud/11/2009-58 zo dňa 25. novembra 2009, takto

**r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 1Scud/11/2009-58 zo dňa 25. novembra 2009 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/222/5394-49201/2009/990036-r zo dňa 06. mája 2009 **z r u š u j e a v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobkyňi náhradu trov konania v sume 981,64 eur na účet JUDr. O. K., advokáta v B., vedený v T., a. s. do troch dní.

### **O d ô v o d n e n i e :**

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/5394-49201/2009/990036-r zo dňa 06. mája 2009. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu B. I. č. 600/270/1405/09/Dud zo dňa 16. januára 2009, ktorým správca dane podľa § 58 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, nevyhovel žiadosti žalobkyne zo dňa 30.06.2005 o vrátenie dane z pridanej hodnoty za obdobie jún až august 2004 vo výške 8.840,31 eura.

Krajský súd v Banskej Bystrici posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 3 ods. 1 a ods. 2, § 8 ods. 4, § 12, § 13 ods. 2, § 56 ods. 1, ods. 2, § 57, § 58 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pričom sa stotožnil s názorom žalovaného, že žalobou napadnuté rozhodnutie je vecne správne, je vydané na základe úplne zisteného skutkového stavu a na základe vyvodenia správneho právneho záveru. Krajský súd vo svojom predchádzajúcom zrušujúcom rozsudku sp. zn. 1Scud/1/2008 zo dňa 23.04.2008 vyslovil právny záver, ktorý rešpektoval aj žalovaný v ďalšom konaní, a to, že pôvodné rozhodnutie v danej veci, ktoré stálo na skutočnosti, že žalobkyňa nepreukázala dokladmi dovoz tovaru zahraničnou osobou bol nesprávny, a preto takéto rozhodnutie potvrdené i v odvolacom konaní nebolo možné pokladať za zákonné. Vyslovil však aj právny názor, že skutočnosť, že predmetný tovar bol vyvezený do inej krajiny v danom prípade do Českej republiky, nemá vplyv na posúdenie oprávnenosti žiadosti o vrátenie dane z pridanej hodnoty, nakoľko skutočnosť, že došlo k dovozu tovaru z tzv. tretej krajiny bola preukázaná príslušnými dovoznými dokladmi ako JCD a faktúrami a taktiež dokladom o zaplatení dane z pridanej hodnoty po colnom vybavení. V tomto smere však krajský súd na základe nových skutočností svoj pôvodný právny názor revidoval, pretože podstatnou okolnosťou pre posúdenie veci je podmienka ustanovenia § 13 ods. 2 zákona o DPH, z ktorého nesporne vyplýva, že ak sa preprava tovaru začína na území tretieho štátu, považuje sa za miesto dodania tovaru dovozcom a za miesto prípadných ďalších dodaní tohto tovaru členský štát dovozu. Je nesporné, že členským štátom dovozu bola v tomto prípade Slovenská republika a následne došlo k premiestneniu tovaru do Českej republiky, pričom toto premiestnenie

sa v zmysle ustanovenia § 8 ods. 4 zákona o DPH považuje za dodanie tovaru. Krajský súd uviedol, že potom možno jednoznačne súhlasiť so záverom, že ak zahraničnému podnikateľovi bola vymeraná daň z pridanej hodnoty pri dovoze a takýto zahraničný podnikateľ nie je registrovaný na účely DPH a ani nie je zastupovaný daňovým zástupcom podľa § 69h (zrejme správne malo byť § 69a) zákona o DPH a premiestni dovezený tovar do iného členského štátu DEÚ, nevzniká mu nárok na vrátenie DPH v zmysle ustanovenia § 56 ods. 1 zákona o DPH, pretože možno jednoznačne konštatovať, že nespĺňa podmienku na vrátenie dane v zmysle § 56 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH.

Preto krajský súd považoval napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa za vecne správne a žalobu preto zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobkyni pre jej neúspech v konaní nebolo možné priznať náhradu trov konania.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie Daňového úradu B. I č. 600/270/1405/09/Dud zo dňa 16.01.2009 zruší a vec vráti na ďalšie konanie. Uviedla, že krajský súd rozhodoval o žalobe opätovne, pretože v predchádzajúcom konaní rozhodnutie žalovaného zrušil. Uviedla, že je pravdou, že v prvom konaní sa krajský súd zaoberal len otázkou relevantnosti dokladov predložených žalobkyňou pri uplatňovaní nároku na vrátenie dane. Žalobkyňa tvrdila, že nové konanie ukázalo, že daňové orgány nemajú dostatočné vedomosti o colných predpisoch, ktoré sú základným vecným predpokladom na to, aby bolo možné o nároku žalobkyne rozhodnúť v súlade so zákonom. Uviedla, že nie je mysliteľné, aby štátny orgán rozhodnutie colných orgánov nepovažoval za dovozný doklad, keď potvrdené colné vyhlásenie colnými orgánmi je v zmysle § 35 ods. 4 zákona č. 199/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov rozhodnutím. Ďalej uviedla, že daňový úrad aj žalovaný po zrušení pôvodných rozhodnutí našli nový dôvod pre ktorý odmietajú žalobkyni priznať nárok na vrátenie DPH, pričom svojim rozhodnutím popreli neutralitu dane a zásadu, že daň má byť zaplatená tam, kde sa tovar spotrebuje. Namietala, že daňové orgány, ktorých rozhodnutia ako aj postupy to potvrdzujú, nevnímajú právny poriadok Slovenskej republiky ako celok, a to napriek tomu, že nárok na vrátenie vzniká pri dovoze tovaru. Namietal, že žalovaný v snahe nevrátiť žalobkyni DPH, potom čo preukázala, že predložené doklady

odôvodňujú vrátenie dane, vytvoril ničím nepodloženú teóriu o dvoch etapách. Prvou mal byť podľa žalovaného samotný dovoz tovaru na územie Slovenskej republiky a druhou premiestnenie, resp. dodanie tovaru z územia Slovenskej republiky na územie Českej republiky.

Podľa názoru žalobkyne žalovaný ani krajský súd právne neodôvodnili teóriu o dvoch etapách, pričom krajský súd rovnako ako žalovaný oprel svoje závery o ustanovenie § 8 ods. 4 zákona o DPH. Namietala, že aby bolo možné považovať tovar za dodaný, musia byť splnené zákonom stanovené podmienky, a to, že tovar musí byť vo vlastníctve zdaniteľnej osoby, pričom v danom prípade nebola splnená ani jedna podmienka. Keďže žalobkyňa nie je na území Slovenskej republiky registrovaná nie je zdaniteľnou osobou, je zahraničnou osobou a ani nebola vlastníkom predmetného tovaru. Na tieto skutočnosti žalobkyňa v žalobe poukazovala, pričom krajský súd sa týmto nezaoberal.

Žalobkyňa ďalej namietla, že právne neobstojí ani záver súdu o premiestnení tovaru do Českej republiky. Poukazovala na to, že dovoz tovaru sa nedá stotožňovať so zdaniteľným obchodom, pretože dovoz tovaru je samostatný právny inštitút s poukazom na ustanovenie § 2 zákona o DPH. Preto nie je možné súčasne argumentovať ustanovením § 8 ods. 4 a ustanovením § 13 ods. 2 zákona o DPH, pretože jedno ustanovenie upravuje zdaniteľné obchody na území Slovenskej republiky, ktoré je samostatným daňovým územím a druhé ustanovenie upravuje dovoz tovaru na územie Európskej únie, ktoré je jednotným colným územím. V danom prípade dovoz tovaru na územie Európskej únie je tou skutočnosťou, od ktorej sa odvodzuje nárok žalobkyne. Dovoz tovaru sa uskutočňuje na územie Európskej únie a nie na územie Slovenskej republiky. Poukazovala na to, že krajský súd v rozsudku uviedol, že členským štátom dovozu v zmysle § 13 ods. 2 zákona o DPH je Slovenská republika, pričom tento záver ničím neodôvodnil. Rozhodnutia (potvrdené JCD) svedčia o tom, že príjemca tovaru má sídlo v Českej republike. Namietla, že ani colné a ani daňové predpisy nepodávajú legálnu definíciu pojmu dovozca, ktoré je použité v § 13 ods. 2 zákona o DPH. Dovozcom je osoba, ktorá doviezla tovar z územia tretích krajín na územie Európskej únie (§ 12 zákona o DPH). Uviedla, že s osobou dovozcu nie sú spojené z hľadiska daňového žiadne nároky ani povinnosti. Podľa § 69 ods. 8 zákona o DPH, pri dovoze tovaru je povinná platiť daň osoba, ktorá je dlžníkom podľa colných predpisov a z uvedeného vyplýva, že ide o zásadu uvedenú v ust. § 12 zákona o DPH, že pri dovoze platia ustanovenia colných predpisov.

V tejto súvislosti žalobkyňa poukazovala na čl. 4 bod 12 nariadenia Rady (EHS) 2913/1992 (ďalej len „colný kódex“) podľa ktorého dlžníkom je osoba, ktorá zodpovedá za zaplatenie colného dlhu a podľa § 21 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH daňová povinnosť vzniká pri dovoze prepustením tovaru do režimu voľný obeh. Poukazovala na čl. 201 ods. 1 písm. a/ colného kódexu, podľa ktorého colný dlh pri dovoze vzniká prepustením tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu do voľného obehu a na čl. 201 ods. 3 colného kódexu, podľa ktorého dlžníkom je deklarant a v prípade nepriameho zastúpenia je dlžníkom taktiež osoba, na ktorej účet sa colné vyhlásenie predkladá a taktiež na čl. 201 ods. 2 colného kódexu, podľa ktorého colný dlh vzniká v okamihu prijatia colného vyhlásenia. Žalobkyňa bola teda deklarantom v zmysle colných predpisov a zároveň dlžníkom, a teda v zmysle daňových predpisov osobou povinnou platiť daň, a preto je na základe týchto ustanovení osobou oprávnenou žiadať aj vrátenie dane.

Žalobkyňa tiež poukazovala na to, že v zmysle colných predpisov je vlastnícky vzťah k dovážanému tovaru právne irelevantný, čo potvrdzuje aj čl. 64 ods. 1 colného kódexu, podľa ktorého s výnimkou čl. 5 colného kódexu môže colné vyhlásenie podať každá osoba, ktorá môže príslušnému colnému orgánu predložiť predmetný tovar alebo zabezpečiť jeho predloženie so všetkými dokladmi, ktorých predloženie je nevyhnutné pre uplatňovanie predpisov upravujúcich colný režim, do ktorého je tovar navrhovaný v colnom vyhlásení. Z týchto ustanovení nie je potom možné prijať záver, že tovar bol dodaný na územie Slovenskej republiky a ani záver, že následne bol premiestnený do Českej republiky. Žalobkyňa uviedla, že z citovaných ustanovení vyplýva, že tovar bol dovezený v zmysle § 12 v spojení s § 13 ods. 2 zákona o DPH na územie Európskej únie, ktorého členskou krajinou je aj Slovenská republika, slovenskými colnými orgánmi bol prepustený do režimu voľný obeh na návrh deklaranta, ktorým bola žalobkyňa a ktorá sa v súlade s ustanovením § 69 ods. 8 zákona o DPH a čl. 201 ods. 3 colného kódexu stala dlžníkom, teda osobou zodpovednou za zaplatenie colného dlhu a tovar bol dovezený na územie Európskej únie pre príjemcu so sídlom v Českej republike, pričom tento záver vyplýva priamo z obsahu rozhodnutia (JCD).

Žalobkyňa ďalej zastávala názor, že tovar nebol a ani nemohol byť považovaný za premiestnený z územia Slovenskej republiky do Českej republiky v zmysle § 8 ods. 4 zákona o DPH, nielen preto, že žalobkyňa nebola vlastníkom tovaru, ale aj z dôvodu,

že príjemcovi so sídlom v Českej republike bol dodaný tovar dovezený z tretej krajiny, teda tovar dovezený na územie Európskej únie a na území Slovenskej republiky nebolo uskutočnené dodanie tovaru v zmysle daňových predpisov (preto, že sídlo príjemcu bolo v Českej republike), ale tovar bol predložený colným orgánom na vykonanie colného konania. Povinnosť dodať tovar slovenským colným orgánom vyplýva z tranzitných vyhlásení, na základe ktorých bol tovar prepustený pri vstupe na územie Európskej únie do režimu tranzitu a ako colný úrad určenia bol v ods. 53 stanovený Colný úrad B. – prístav, a to v súlade s čl. 96 colného kódexu. Slovenské colné orgány na návrh deklaranta – žalobkyne v colnom konaní rozhodli o prepustení tovaru do režimu voľného obehu na územie Európska únia pre príjemcu, ktorý mal sídlo v jednom z členských štátov Európskej únie, konkrétne v Českej republike. Žalobkyňa uviedla, že aj z uvedeného vyplýva, že miesto dodania dovážaného tovaru v danom prípade bolo sídlo príjemcu v Českej republike, čo sa uskutočnilo podľa § 13 ods. 2 zákona o DPH.

Súčasne žalobkyňa poukazovala na to, že k premiestneniu tovaru podľa § 8 ods. 4 zákona o DPH by mohlo dôjsť len v prípade, ak by tovar z dovozu bol prepustený pre príjemcu so sídlom na území Slovenskej republiky, ktorý by bol zároveň vlastníkom tohto tovaru a bol by tiež zdaniteľnou osobou a tento by následne premiestnil tovar do Českej republiky. Uviedla, že z citovaných ustanovení ako aj z logiky veci vyplýva, že dovozcom je osoba, ktorej má byť, resp. bol dovážaný tovar dodaný a členským štátom dovozu je ten členský štát, v ktorom bol príjemcovi tovar dovezený na územie Európskej únie dodaný. Žalobkyňa zastáva názor, že závery žalovaného ani krajského súdu k ustanoveniu § 8 ods. 4 a k ustanoveniu § 13 ods. 3 zákona o DPH nie sú v súlade s právnymi predpismi.

Žalobkyňa zotrvala na názore, že splnila všetky podmienky na vrátenie DPH, vrátane podmienky uvedenej v § 56 ods. 1, ods. 2 písm. c/ zákona o DPH, pretože ani jedna zo skutočností uvedená v rozhodnutí daňových orgánov a krajského súdu nepreukazuje, že tovar bol žalobcom dodaný na územie Slovenskej republiky. Poukazovala na to, že interpretácia právnych predpisov súdom ako aj žalovaného vychádza výlučne zo zákona o DPH, čo je pre správnosť aplikácie nedostačujúce. Na to, aby bolo možné prijať záver, že žalobkyňa dodala tovar na územie Slovenskej republiky, muselo by byť preukázané, že v čase dovozu bola zdaniteľnou osobou, že išlo o tovar z tuzemska vo vlastníctve žalobkyne. Nárok na vrátenie DPH nie je spojený s dovozom ani so zdaniteľnou osobou. Podmienky stanovené na vrátenie DPH v ustanovení § 56 ods. 1 a 2 zákona o DPH žalobkyňa

splnila, pretože nie je platiteľom DPH podľa slovenských predpisov a ako dlžník podľa colných predpisov zaplatila daň pri dovoze tovaru, ktorý bol dodaný príjemcovi so sídlom v Českej republike. Žalobkyňa preukázala, že je identifikovaná pre daň v štáte, v období, za ktoré podáva žiadosť o vrátenie dane, nemala v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko a v tomto období nedodala tovar ani službu v tuzemsku, pričom táto posledná podmienka v čase vzniku nároku, na ktorú súd poukázal, ani nebola stanovená zákonom.

Taktiež žalobkyňa poukazovala na to, že keďže daň má byť zaplatená v krajine, kde bol tovar spotrebovaný, bolo a je povinnosťou daňového úradu preukázať, že tovar bol fakticky dodaný fyzickej alebo právnickej osobe na území Slovenskej republiky, že patril žalobkyni, ktorá ho následne premiestnila do Českej republiky. Poukazovala na to, že miesto dodania je miesto, kde sa do dispozičnej sféry príjemcu dostane tovar dovezený z tretej krajiny a nie miesto, kde vykonávajú svoje právomoci colné orgány.

Prijatie argumentácie súdu a žalovaného by odporovalo colnému kódexu, pretože aj pre colné orgány by tu bol zavedený územný princíp, to znamená, že slovenské colné orgány by mohli rozhodnúť o prepustení tovaru len do režimu voľný obeh, či iných colných režimov len pre územie Slovenskej republiky a nebolo by možné rozhodnúť slovenskými colnými orgánmi o prepustení tovaru na celé územie Európskej únie. Pretože územie Európskej únie je jednotným colným územím, colné orgány všetkých členských štátov sú oprávnené rozhodovať o prepustení tovaru do všetkých colných režimov, tovar sa prepúšťa do príslušného režimu na územie spoločenstva a nie konkrétneho členského štátu a každý subjekt majúci sídlo na území Európskej únie môže podať colné vyhlásenie na ktoromkoľvek colnom úrade spoločenstva a preto prepustením tovaru do režimu voľný obeh získava tovar dovezený z tretích krajín colný štatút spoločenstva a nie konkrétneho členského štátu.

Na záver odvolania žalobkyňa namietala, že súd prevzal argumentáciu žalovaného, námietkami žalobkyne sa nezaoberal v takom rozsahu, aby bolo možné prijať záver, že proces bol spravodlivý. Žalobkyňa sa z argumentácie súdu nedozvedela ani len to, v čom je jej argumentácia nesprávna. Namietala tiež, že krajský súd prevzal právnu argumentáciu žalovaného, ktorý vo svojom vyjadrení k žalobe poukázal na ustanovenie § 69a zákona o DPH, ktorý nadobudol účinnosť 01.01.2005, pričom nárok žalobkyne má byť posudzovaný podľa právnych predpisov účinných v čase, keď bol tovar dovezený na územie Európskej

únie t. j. v roku 2004. Ak krajský súd poukazuje na ustanovenie a odvodzuje nedôvodnosť nároku žalobkyne od citovaného ustanovenia, tak posudzuje skutkové okolnosti na základe zákona, ktorý v čase vzniku nároku nebol účinný.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobkyne vyjadril písomne dňa 02.03.2010 tak, že žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil. Uviedol, že daňové orgány nikdy nespochybňovali JCD preukazujúci dovoz tovaru na územie Slovenskej republiky a nikdy netvrdili, že sa nejedná o dovozný doklad. V prvotnom konaní bola spornou len osoba dovozcu, keď daňové orgány za dovozcu považovali spoločnosť, ktorá bola príjemcom dovážaného tovaru a mala sídlo v Českej republike a nie colného deklaranta. Ďalej uviedol, že žalobkyňa ako zahraničná osoba podala na Daňový úrad B. I dňa 30.06.2005 žiadosť o vrátenie dane z pridanej hodnoty podľa § 56 až 58 zákona o DPH za obdobie jún až august 2004, ktorú žiadosť doplnila dňa 17.02.2006. K žiadosti priložila dovozné doklady JCD v počte 3 ks, na ktorých bola deklarovaná ako príjemca tovaru obchodná spoločnosť H. I., s. r. o., Č.B.H. Správca dane prvýkrát vo veci rozhodol rozhodnutím zo dňa 02.05.2006, ktorým žiadosti žalobkyne o vrátenie dane z pridanej hodnoty nevyhovel. Toto rozhodnutie bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného zo dňa 20.11.2006. Následne Krajský súd v Banskej Bystrici na základe žaloby podanej žalobkyňou rozsudkom zo dňa 23.04.2008, č. k. 1Scud/1/2008 rozhodnutie žalovaného zo dňa 20.11.2006 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Na základe záverov tohto rozsudku krajského súdu, správca dane vyzval zahraničnú osobu o preukázanie skutočností, ako s uvedeným tovarom na území Slovenskej republiky naložila, či došlo k jeho predaju na území Slovenskej republiky alebo bol tovar premiestnený do Českej republiky spoločnosti H. I., s. r. o., Č.B. Taktiež správca dane požadoval predložiť kópie prepravných dokladov. Na túto žiadosť reagoval splnomocnený zástupca žalobkyne oznámením zo dňa 04.12.2008 tak, že požadované doklady nepredložil, iba uviedol, že zahraničná osoba na území Slovenskej republiky s dovezeným tovarom nenakladala, ale v súlade s Nariadením Rady (EHC 2913/1992) čl. 91 a nasl. predložila tovar colnému úradu určenia na vykonanie colného konania podľa čl. 40 a nasl. v spojení s čl. 79 a nasl. Vzhľadom k tomuto vyjadreniu zahraničnej osoby správca dane správne skonštatoval, že zahraničnej osobe nevzniká nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty pri dovoze, nakoľko nebola splnená podmienka ustanovená v § 56 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH. V danom prípade bol tovar dovezený z tretích krajín na územie Slovenskej republiky, kde bol colným orgánom prepustený do režimu voľný obeh a bola vymeraná daň z dovozu. Tvrdenie žalobkyne, že tovar bol dovezený na územie Európskej únie a nie na územie Slovenskej republiky je

špekulatívne, nakoľko aj územie Slovenskej republiky je územím Európskej únie. Daň z dovozu nevyrubuje Európska únia a neplatí sa do rozpočtu Európskej únie, ale ju vyrubuje jednotlivý členský štát Európskej únie v ktorom dôjde k colnému konaniu o dovoze, t. j. k prepusteniu dovážaného tovaru do voľného obehu. Žalovaný uviedol, že v danom prípade bol tovar prepustený do voľného obehu na území Slovenskej republiky, daň z dovozu bola vymeraná Slovenskými colnými orgánmi, bola zaplatená do slovenského rozpočtu (nakoľko predmetom dane podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH je dovoz tovaru do tuzemska) a následne bola žiadaná o vrátenie zo Slovenskej republiky. Po dovoze na územie Slovenskej republiky bol daný tovar následne zahraničným podnikateľom premiestnený, resp. dodaný zo Slovenskej republiky do Českej republiky. V tejto súvislosti žalovaný poukazoval na ustanovenie § 13 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého ak sa odoslanie alebo preprava tovaru začína na území tretieho štátu, považuje sa za miesto dodania tovaru dovozom a za miesto prípadných ďalších dodaní tohto tovaru členský štát dovozu, t. j. v danom prípade Slovenská republika, je nesporné, že pri následnom dodaní dovezeného tovaru zo Slovenskej republiky do Českej republiky bolo miestom dodania územie Slovenskej republiky, čiže tuzemsko a teda zahraničná osoba v období za ktoré žiadala vrátiť daň dodala na území tuzemska tovar a tým nespĺnila podmienku vrátenia dane ustanovenú v § 56 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH.

Žalovaný ďalej namietal, že ak by nebola žalobkyňa doviezla tovar na územie Slovenskej republiky ako sama uvádza, nebola by jej vymeraná ani DPH pri dovoze tovaru (predmetom dane je dovoz tovaru do tuzemska v zmysle § 2 ods. 1 písm. d/ zákona o DPH), a teda by nemala ani akú daň žiadať od štátu vrátiť. Ďalej uviedol, že nespochybňuje, že všetky colné orgány všetkých členských krajín sú oprávnené rozhodovať o prepustení tovaru do všetkých colných režimov a že každý subjekt majúci sídlo na území Európskej únie môže podať colné vyhlásenie na ktoromkoľvek colnom úrade spoločenstva. Avšak z uvedeného nevyplýva, že ak je dovoz tovaru colne odbavený napr. v Nemecku, môže colný orgán v Nemecku prepustiť tovar dovezený z tretích krajín do voľného obehu na území Slovenska a vymerať mu Slovenskú DPH. Nemecký colný orgán môže prepustiť dovezený tovar do voľného obehu v Nemecku a vymerať mu nemeckú DPH z dovozu. Ďalej sa tovar už môže voľne pohybovať v rámci Európskej únie, avšak v hľadiska DPH môže ísť pri obchodných transakciách o rôzne dodania tovaru, napr. intrakomunitárne dodanie, premiestnenie, trojstranný obchod atď., pri ktorých sa následne už uplatňujú rôzne spôsoby zdaňovania, resp. oslobodenia od DPH. V danom prípade bol tovar dovezený z tretích krajín do Európskej únie, avšak členským štátom dovozu bola Slovenská republika, kde bol tovar

colne odbavený – prepustený do voľného obehu, vymeraná DPH z dovozu v zmysle právnych predpisov Slovenskej republiky a Európskeho spoločenstva.

Žalovaný ďalej namietal, že žalobkyňa žiadala vrátiť DPH podľa zákona o DPH, takže je logické, že daňové orgány pri rozhodovaní museli vychádzať zo zákona o DPH, ktorý striktne stanovuje zákonné podmienky, za splnenia ktorých má zahraničná osoba nárok na vrátenie dane. V tejto súvislosti uviedol, že krajský súd ako aj žalovaný vychádzali pri svojom rozhodovaní nielen z ustanovení zákona o DPH, ktorý je v súlade s európskou legislatívou, ale vychádzali aj z colného zákona, colného kódexu a pod. Čo sa týka nepodloženej teórie o dvoch etapách ako uvádza žalobkyňa, v danom prípade nejde o teóriu, ale o skutočnosť, ktorá vychádza zo zistenia skutkového stavu veci. Prvá etapa predstavovala samotný dovoz tovaru na územie Slovenskej republiky, vymeranie DPH pri dovoze a prepustenie dovážaného tovaru do voľného obehu. Potom nastúpila druhá etapa, ktorou bolo samotné premiestnenie, resp. dodanie tovaru z územia Slovenskej republiky do Českej republiky. V prvej etape zahraničná osoba, tak ako skonštatoval aj krajský súd doviezla tovar do tuzemska a zaplatila daň pri dovoze tovaru. Aby jej však mohol byť uznaný nárok na vrátenie tejto zaplatenej dane, museli by byť v zmysle § 56 ods. 1 zákona o DPH splnené podmienky uvedené v § 56 ods. 2 zákona o DPH. Žalovaný tvrdil, že tu už správca dane skúmal, či zahraničná osoba uplatňujúca vrátenie DPH splnila zákonné podmienky. Správca dane zistil, že podmienky neboli splnené, nakoľko tovar dovezený bol ďalej dodaný do iného členského štátu, pričom miestom dodania v tomto prípade bol v zmysle § 13 ods. 2 zákona o DPH členský štát dovozu, t. j. tuzemsko. Z uvedeného teda jednoznačne vyplýva, že žalobkyňa podmienku uvedenú v ustanovení § 56 ods. 2 zákona o DPH nesplnila.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 prvá veta OSP a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne je možné priznať úspech.

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

Predmetom konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu a posúdenie, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade so zákonom č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, v súlade s ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ako aj v súlade s príslušným komunitárnym právom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že v danom prípade spornou medzi účastníkmi bola otázka, či žalobkyňa – **zahraničná osoba dodala alebo nedodala predmetný tovar v tuzemsku**, a teda či splnila podmienky na vrátenie dane, ktorú zaplatila pri dovoze v zmysle § 56 ods. 2 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom ku dňu 31.12.2004.

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon

o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 2 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom ku dňu 31.12.2004 na účely tohto zákona je:

- a/ tuzemskom územie Slovenskej republiky,
- b/ zahraničím územie, ktoré nie je tuzemskom,
- c/ územím Európskych spoločenstiev tuzemsko a územia ostatných členských štátov, ktoré sú zákonmi týchto členských štátov vymedzené na účely dane ako tuzemsko týchto členských štátov.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH **dodaním tovaru** je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak, na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad, 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 za slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

Podľa § 8 ods. 4 písm. a/ zákona o DPH **za dodanie tovaru sa považuje aj premiestnenie tovaru, ktorý je vo vlastníctve zdaniteľnej osoby, z tuzemska do iného členského štátu**, ak je tento tovar odoslaný alebo prepravený ňou alebo na jej účet do iného členského štátu na účely jej podnikania. Takéto premiestnenie sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu okrem premiestnenia tovaru.

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 § 13 ods. 2 zákona o DPH ak sa odoslanie alebo preprava tovaru začína na území tretieho štátu, považuje sa za **miesto dodania tovaru** dovozcom (§ 69 ods. 8) a za miesto prípadných ďalších dodaní tohto tovaru členský štát dovozu.

Podľa § 56 ods. 1 zákona o DPH zahraničná osoba, ktorá nie je platiteľom podľa tohto zákona, má nárok na vrátenie dane uplatnenej pri hnutelnom majetku a službách, ktoré jej dodal platiteľ v tuzemsku, a nárok na vrátenie dane, ktorú zaplatila v tuzemsku pri dovoze tovaru, za podmienok uvedených v odseku 2 a v § 57 a 58.

Podľa § 56 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH zahraničná osoba má nárok na vrátenie dane ak v období, za ktoré podáva žiadosť o vrátenie dane, **nedodala tovar ani službu v tuzemsku** s výnimkou prepravných a s nimi súvisiacich doplnkových služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 47 ods. 6 a § 48 ods. 8, a s výnimkou služieb a tovaru dodaného s inštaláciou alebo montážou, ak je osobou povinnou platiť daň príjemca (§ 68 ods. 2 až 4).

Podľa § 69 ods. 8 zákona o DPH pri dovoze tovaru je povinná platiť daň osoba, ktorá je dlžníkom podľa colných predpisov.

Podľa článku 201 Nariadenia Rady (EHS) 2913/93 z 12. októbra 1992 (Colný kódex)

1. Colný dlh pri dovoze vzniká:

- a) prepustením tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu do voľného obehu, alebo
- b) prepustením takéhoto tovaru do ►C1 colného ◀ režimu dočasné použitie, s čiastočným oslobodením od dovozného cla.

2. Colný dlh vzniká v okamihu prijatia daného colného vyhlásenia.

3. Dlžníkom je deklarant. V prípade nepriameho zastúpenia je dlžníkom taktiež osoba, na ktorej účet sa colné vyhlásenie predkladá.

Vychádzajúc z obsahu administratívneho i súdneho spisu ako aj citovaných zákonných ustanovení odvolací súd sa nie celkom stotožnil s názorom žalovaného ani krajského súdu uvedeným v odôvodnení napadnutého rozhodnutia.

Predovšetkým podľa názoru najvyššieho súdu možno prisvedčiť názoru žalobkyne, že dovoz tovaru a dodanie tovaru sú dva rozdielne pojmy, upravené samostatnými ustanoveniami zákona o DPH, a preto dovoz tovaru do tuzemska nemožno stotožňovať s pojmom dodanie tovaru v tuzemsku. Z citovaných ustanovení vyplýva, že nárok na vrátenie DPH sa odvíja predovšetkým od skutočnosti či v období za ktoré zahraničná osoba podáva žiadosť o vrátenie dane **nedodala tovar ani službu v tuzemsku**. Možno tiež súhlasiť s názorom žalobkyne, že v zmysle vyššie citovaných ustanovení miestom dodania tovaru je miesto, kde sa do dispozičnej sféry príjemcu dostane tovar dovezený z tretej krajiny a nie miesto, kde vykonávajú svoje právomoci colné orgány.

V danom prípade podľa názoru najvyššieho súdu je nepochybné, že zahraničná osoba uskutočnila dovoz predmetného tovaru z tretích krajín na územie Európskych spoločenstiev, pri dovoze v tuzemsku zaplatila daň, avšak z obsahu administratívneho spisu nie je možné bez akýchkoľvek pochybností vyvodit' záver, že žalobkyňa za protihodnotu v tuzemsku tento tovar aj skutočne dodala. Aby bolo možné ustáliť záver, že tovar bol bez akýchkoľvek pochybností dodaný v tuzemsku, bolo potrebné vykonať náležité dokazovanie v tom smere, kedy spoločnosť H. I., s. r. o., so sídlom v Česku nadobudla predmetný tovar do svojho vlastníctva, kto predmetný tovar v tuzemsku (v Slovenskej republike) prevzal a kto ho následne odpredal obchodnej spoločnosti H. I., s. r. o., so sídlom v Českej republike, a teda ho premiestnil do iného členského štátu, v konkrétnom prípade do Českej republiky. Aby bolo možné považovať v zmysle § 8 ods. 4 zákona o DPH za dodanie tovaru aj jeho premiestnenie, je nutné, aby v okamihu premiestnenia mala predmetný tovar zdaniteľná osoba vo vlastníctve. Len ak by bolo z vykonaného dokazovania preukázané, že žalobkyňa v čase premiestnenia tovaru z tuzemska do Českej republiky predmetný tovar vo vlastníctve nemala, nemožno hovoriť o dodaní tovaru v zmysle citovaného ustanovenia.

V neposlednom rade najvyšší súd poukazuje na to, že pokiaľ žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, ale aj krajský súd v odôvodnení rozsudku vychádza z ustanovenia § 69a zákona o DPH, toto ustanovenie v rozhodnom čase (jún až august 2004) v zákone

o DPH ani nebolo, keďže nadobudlo platnosť a účinnosť až od 01.01.2005; už samotné toto pochybenie je dôvodom pre zrušenie napadnutého rozhodnutia.

Vzhľadom na vyššie uvedené podľa názoru najvyššieho súdu neboli dodržané všetky zásady daňového konania a skutkový stav vecí nebol správnymi orgánmi zistený natoľko, aby v nej bolo možné vydať zákonné a objektívne rozhodnutie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom žalovaný súc viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP) doplní dokazovanie v zhora naznačenom smere a až po tom vo veci znova rozhodne podľa zákonných ustanovení platných a účinných v čase rozhodnom pre posúdenie danej veci.

O náhrade trov celého súdneho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá s poukazom na § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 1 a 5 OSP, v zmysle ich vyčíslenia právnym zástupcom v sume 981,64 eura, ktorá suma pozostáva z náhrady za zaplatený súdny poplatok 2 x 66,- eura, z náhrady trov právneho zastúpenia za tri úkony právnej služby vykonané v roku 2009 vo výške 1/6 výpočtového základu za tento rok, t. j. po 115,90 eura (prevzatie a príprava, podanie žaloby na súd, účasť na pojednávaní súdu dňa 25.11.2009), za jeden úkon právnej služby vykonaný v roku 2010 vo výške 1/6 výpočtového základu za tento rok, t. j. po 120,23 eura (podanie odvolania proti rozsudku súdu prvého stupňa zo dňa 27.01.2010) podľa § 11 ods. 1 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov, plus 3 krát paušál po 6,95 eura v zmysle § 16 ods. 3 citovanej vyhlášky, plus 1 krát paušál po 7,21 eura, ďalej z náhrady hotových výdavkov v sume 102,09 eura (cestovné výdavky za cestu osobným motorovým vozidlom na súdne pojednávania z Bratislavy do Banskej Bystrice a späť), z náhrady výdavkov za premeškaný čas podľa § 17 ods. 1 vyhl. č. 655/2004 Z. z. za 10 polhodín po 11,59 eura plus daň z pridanej hodnoty vo výške 19 % podľa § 18 ods. 3 cit. vyhlášky v sume 135,66 eura, ktorú náhradu je žalovaný povinný zaplatiť na účet JUDr. O. K., advokáta v B., vedený v T., a. s. B., č. ú. X. do troch dní v zmysle § 149 ods. 1 OSP.

Najvyšší súd nepriznal právnenému zástupcovi žalobkyne náhradu trov za jeden úkon právnej pomoci (vyjadrenie žalobkyne k vyjadreniu žalovaného zo dňa 15.10.2009) včítane jednej paušálnej náhrady, keď posudzujúc účelnosť takto vynaložených trov, tento úkon z hľadiska právneho posúdenia veci bol už len „zhrnutím“ doterajšieho stavu konania, a preto uplatnenú náhradu trov právneho zastúpenia za tento úkon už nepovažoval v zmysle § 246c ods. 1 veta prvá OSP za trovy potrebné na účelné uplatňovanie práva proti žalovanému.

**P o u č e n i e : Pr o t i t o m u t o r o z s u d k u o d v o l a n i e n i e j e p r í p u s t n é .**

V Bratislave 31. januára 2011

**JUDr. Jana Baricová, v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková