

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: TT-14S/99/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2021200291
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 07. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ina Šingliarová
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:2021200291.5

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Iny Šingliarovej a členov senátu JUDr. Jeannette Hajdinovej a Mgr. Pavla Ištóka v právnej veci žalobcu: SENPAGA S.p.o.o., so sídlom Ul. Marszalkowska 55/73/39, 00-676 Warszawa, Poľská republika, zastúpený: Advokátska kancelária LWL, s.r.o., IČO: 54 846 382, so sídlom Šafárikova 431/4, Galanta, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, za účasti osoby zúčastnenej na konaní: Douane spol. s r.o., IČO: 36 232 319, so sídlom Mliečany 61, Dunajská Streda, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 341548/2021 zo dňa 10. septembra 2021, takto

rozhodol:

- I. Správny súd v Bratislave žalobu zamieta.
- II. Žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.
- III. Zúčastnenej osobe právo na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Dňa 20.09.2018 podal žalobca v postavení deklaranta elektronické colné vyhlásenie pod ev.č. 0586110815836, ktorým navrhol prepustiť tovar, na podklade tovarovej faktúry č. YX180127 zo dňa 10.07.2018 do colného režimu 4200. Po splnení podmienky zabezpečenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) bol tovar prepustený do navrhnutého colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri jeho dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200).

2. Dňa 10.09.2018 podal žalobca v postavení deklaranta elektronické colné vyhlásenie pod ev.č. 0586110815332, ktorým navrhol prepustiť tovar, na podklade tovarovej faktúry č. YX180103 zo dňa 03.07.2018 do colného režimu 4200. Po splnení podmienky zabezpečenia DPH bol tovar prepustený do navrhnutého colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri jeho dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200).

3. V oboch uvedených prípadoch mal žalobca po prepustení predmetného tovaru do colného režimu preukázať jeho vyvezenie z územia Slovenskej republiky a dodanie príjemcovi do iného členského štátu únie. Tovar bol podľa predložených dokladov určený pre príjemcu uvedeného v colných vyhláseniach (ev.č. 0586110815836, ev.č. 0586110815332), ktorým bola tá istá osoba ako deklarant, a teda žalobca. Podľa údajov uvedených v colných vyhláseniach a prepravných dokladoch (CMR č. 172018, č. 028911) mala preprava tovaru skončiť u žalobcu v Poľsku. Žalobca dňa 02.11.2018 predložil nákladné listy CMR č. 172018 a č. 028911 a potvrdenie o prevzatí tovaru v inom členskom štáte s dátumami dodania 21.09.2018, 11.09.2018. Z dôvodu preverenia pravosti a správnosti predložených dokladov a zistenia

skutočností preukazujúcich dodanie tovaru zo Slovenskej republiky daňovníkovi do inej členskej krajiny – Poľska požiadal colný úrad dňa 05.11.2018 o administratívnu spoluprácu príslušný zahraničný orgán. Odpoveď s preverením dodania tovaru bola doručená colnému úradu dňa 28.03.2019, v ktorej finančné orgány Poľska uviedli, že žalobca nepredložil za obdobie august-október 2018 žiadne daňové priznanie k DPH ani DPH-EÚ súhrnný výkaz. Žalobca predložil posledné daňové priznanie k DPH za marec 2018. Ďalej uviedli, že žalobca napriek predvolaniam neposkytol žiadne informácie alebo doklady a ani nepredložil chýbajúce daňové priznania k DPH. Vzhľadom na uvedené bol žalobca od 12.10.2018 vyškrtnutý z registra DPH a DPH-EÚ daňovníkov. Tiež bolo zo strany poľských finančných orgánov oznámené, že splnenie podmienok colného režimu 4200 nebolo zistené, nepotvrdili, že by tovar bol prijatý príjemcom a taktiež nebolo zistené ani miesto dodania.

4. Z dôvodu, že splnenie podmienok colného režimu nebolo preukázané a dodanie tovaru do iného členského štátu EÚ nebolo poľskými finančnými kontrolnými orgánmi potvrdené, dal colný úrad v oboch prejednávaných prípadoch žalobcovi možnosť predložiť svoje stanovisko pred vydaním rozhodnutia. Žalobca vo svojich stanoviskách uviedol, že predložil evidentné a jednoznačné dôkazy o tom, že tovar bol dodaný do inej členskej krajiny. Uviedol, že podal daňové priznania, ktoré sa vzťahujú okrem iných aj na predmetné veci. V prílohe predložil dôkazy preukazujúce túto skutočnosť, ďalej register príjazdov a odjazdov, ktoré preukazujú okrem CMR a potvrdenie o prevzatí tovaru skutočné prevzatie tovaru v inom členskom štáte a vyhlásenie vlastníka, v ktorom preukazuje vlastnícke právo k predmetnému tovaru. Následne na to colný úrad požiadal dňa 29.07.2019 o administratívnu spoluprácu príslušný zahraničný orgán a odpoveď bola doručená dňa 01.10.2019, z ktorej vyplynulo, že žalobca nepredložil žiadne daňové priznania k DPH, súhrnné výkazy a štandardné kontrolné súbory pre daň (elektronické evidencie) za obdobie august-október 2018. V zmysle zistení poľských daňových orgánov predložený doklad „Zakupy zaopatrzeniowe w rozbiciu na stawki VAT“ nie je daňovým priznaním k DPH a nepoužíva sa na vysporiadanie DPH

5. Colný úrad Trnava rozhodnutím č. 573833/2019 zo dňa 16.10.2019 podľa § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) vyrubil a po zápise do účtovnej evidencie podľa čl. 104 ods. 1 Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013 z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie v znení neskorších zmien a doplnkov (ďalej len „Colný kódex Únie“) v spojení s čl. 102 ods. 1 Colného kódexu Únie oznámil žalobcovi sumu dlžnej dovoznej platby – DPH vo výške 1.516,- €. Predmetná suma bola v zmysle rozhodnutia colného úradu vyrubená z dôvodu neuplatnenia oslobodenia od DPH na tovar, ktorý bol na základe colného vyhlásenia ev.č. 0586110815836 zo dňa 20.09.2018 prepustený do colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri jeho dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200), pretože sa nepotvrdila pravdivosť a správnosť dôkazu o ukončení prepravy v inom členskom štáte.

6. Colný úrad Trnava rozhodnutím č. 585667/2019 zo dňa 23.10.2019 podľa § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. vyrubil a po zápise do účtovnej evidencie podľa čl. 104 ods. 1 Colného kódexu Únie v spojení s čl. 102 ods. 1 Colného kódexu Únie oznámil žalobcovi sumu dlžnej dovoznej platby – DPH vo výške 1.461,59 €. Predmetná suma bola v zmysle rozhodnutia colného úradu vyrubená z dôvodu neuplatnenia oslobodenia od DPH na tovar, ktorý bol na základe colného vyhlásenia ev.č. 0586110815332 zo dňa 10.09.2018 prepustený do colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri jeho dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200), pretože sa nepotvrdila pravdivosť a správnosť dôkazu o ukončení prepravy v inom členskom štáte.

7. V odvolaniach voči uvedeným prvostupňovým rozhodnutiam žalobca uviedol, že nadobúdateľom tovaru bola talianska spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l., na čo Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 680561-1/2019 zo dňa 23.06.2020 predmetné prvostupňové administratívne rozhodnutia zrušil a vec vrátil na nové prejednanie. V novom konaní bolo potrebné preskúmať navrhnutý dôkaz – faktúru č. 2018009 vystavenú žalobcom pre spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l., keďže samotná faktúra nie je spôsobilá preukázať dodanie tovaru tvrdenému nadobúdateľovi. Odpoveď s preverením bola colnému úradu doručená dňa 26.03.2021, z ktorej vyplynulo, že talianske finančné orgány na základe šetrenia nepotvrdili, že predmetný tovar bol dodaný spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. Zároveň táto spoločnosť vyhlásila, že so žalobcom nikdy nemala žiadny obchodný vzťah, v jej účtovníctve nebol nájdený žiadny záznam týkajúci sa žalobcu. Pred vydaním rozhodnutia bola žalobcovi daná možnosť vyjadriť sa, kde žalobca uviedol, že má vedomosť, že spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. predala tovar tretej osobe,

žiadne doklady o tom nepredložil, žiadal vypočúť navrhnutých svedkov a zároveň požiadal o predĺženie lehoty na ďalšie stanovisko.

8. Colný úrad Trnava rozhodnutím č. 230619/2021 zo dňa 17.05.2021 podľa § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. vyrubil a po zápise do účtovnej evidencie podľa čl. 104 ods. 1 Colného kódexu Únie v spojení s čl. 102 ods. 1 Colného kódexu Únie oznámil žalobcovi sumu dlžnej dovoznej platby – DPH vo výške 1.516,0 €. Predmetná suma bola v zmysle rozhodnutia colného úradu vyrubená z dôvodu neuplatnenia oslobodenia od DPH na tovar, ktorý bol na základe colného vyhlásenia ev.č. 0586110815836 zo dňa 10.09.2018 prepustený do colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri jeho dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200), pretože sa nepotvrdila pravdivosť a správnosť dôkazu o ukončení prepravy v inom členskom štáte.

9. Colný úrad Trnava rozhodnutím č. 230103/2021 zo dňa 17.05.2021 podľa § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. vyrubil a po zápise do účtovnej evidencie podľa čl. 104 ods. 1 Colného kódexu Únie v spojení s čl. 102 ods. 1 Colného kódexu Únie oznámil žalobcovi sumu dlžnej dovoznej platby – DPH vo výške 1.461,59 €. Predmetná suma bola v zmysle rozhodnutia colného úradu vyrubená z dôvodu neuplatnenia oslobodenia od DPH na tovar, ktorý bol na základe colného vyhlásenia ev.č. 0586110815332 zo dňa 10.09.2018 prepustený do colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri jeho dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200), pretože sa nepotvrdila pravdivosť a správnosť dôkazu o ukončení prepravy v inom členskom štáte.

10. Príjemcom tovaru bol v oboch prípadoch žalobca, ktorý bol aj zároveň deklarant v colnom konaní. Po splnení podmienky zabezpečenia DPH bol tovar v jednotlivých colných konaniach prepustený do navrhnutého colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri jeho dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200).

11. V odvolaniach voči uvedeným prvostupňovým rozhodnutiam Colného úradu Trnava žalobca uviedol, že on nadobudol vlastnícke právo k predmetnému tovaru a následne tento tovar predal spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. Z toho dôvodu navrhoval preverenie skutočností vyplývajúcich z CMR. Zároveň uviedol, že má informácie, že táto spoločnosť previedla vlastnícke právo na tretiu osobu – na spoločnosti NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU so sídlom v Taliansku a SARL so sídlom vo Francúzsku.

12. Na odvolania žalobcu žalovaný z dôvodu vecnej a obsahovej zhody napadnutých prvostupňových administratívnych rozhodnutí i odvolaní, ktoré proti nim smerujú a zhody v skutkovom a právnom stave predmetných právnych vecí, napadnutým rozhodnutím č. 341548/2021 zo dňa 10.09.2021, v jednom spojenom konaní, obe prvostupňové administratívne rozhodnutia potvrdil a odvolania zamietol.

13. K preverovaniu skutkového stavu na území Poľska žalovaný uviedol, že poľskými orgánmi bolo zistené, že žalobca ani jeho konateľ nie sú kontaktnými osobami, z rozsahu zisťovania vyplynulo, že tovar nebol dodaný príjemcovi v Poľsku.

14. K dodaniu tovaru talianskej právnickej osobe Scatolificio Udinese s.r.l. žalovaný uviedol, že na základe dožiadania slovenských finančných orgánov im bola zo strany talianskych finančných orgánov poskytnutá odpoveď zo dňa 19.03.2021, z ktorej vyplynulo, že právnická osoba Scatolificio Udinese s.r.l. vyhlásila, že nikdy nemala žiadny obchodný vzťah so žalobcom. V jej účtovníctve nebol talianskymi finančnými orgánmi nájdený žiaden záznam týkajúci sa žalobcu. Z odpovede talianskych orgánov je zrejmé, že právnická osoba Scatolificio Udinese s.r.l. nikdy nebola príjemcom tovaru od žalobcu. Preverovanie talianskych finančných orgánov vylúčilo dodanie tovaru od žalobcu spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l., a tak aj vylúčilo žalobcom predloženú faktúru ako dôkaz o tom, že predmetný tovar bol dodaný príjemcovi v inom členskom štáte. Následne to vylúčilo ako dôkaz aj CMR do Talianska a Francúzska ďalším nadobúdateľom tovaru od spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. Žalovaný tiež uviedol, že existencia vlastníckeho práva nie je zákonnou podmienkou pre vymeranie dovozných platieb. Ani ustanovenie § 48b zákona č. 222/2004 Z.z. neurčuje prevod vlastníckeho práva k tovaru na osobu v inom členskom štáte ako dostatočný dôkaz o dodaní tovaru do iného členského štátu. K oslobodeniu dodania tovaru do iného členského štátu a zodpovedajúcemu nadobudnutiu tovaru z iného členského štátu dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu, a tak fyzicky opustil územie členského štátu. Colný úrad vykonal rozsiahle dokazovanie v rámci medzinárodnej

administratívnej spolupráce tak, aby boli žalobcom predložené doklady a uvádzané tvrdenia preskúmané a overené priamo na mieste v príslušných členských krajinách.

II. Žaloba

15. Žalobca sa včas podanou žalobou (18.11.2021) domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 341548/2021 zo dňa 10.09.2021 a jeho zrušenia. S podanou žalobou žalobca podal aj návrh na priznanie odkladného účinku správnej žalobe, o ktorom bolo rozhodnuté uznesením Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/99/2021-48 zo dňa 22.02.2022 tak, že podanej žalobe bol priznaný odkladný účinok, a to až do právoplatnosti rozhodnutia vo veci samej.

16. V podanej žalobe namietal, že v prípade postupu colného úradu podľa § 48b zákona č. 222/2004 Z.z. colný úrad požaduje potvrdenie o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte (čo je totožný dôkaz ako požaduje § 43 ods. 5 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z.z.). V danej veci pre priznanie oslobodenia tovaru od DPH v rámci intrakomunitárneho dodania sa požaduje, aby odosielateľ/platiteľ DPH predložil kópiu faktúry, predložil kópiu dokladu o preprave tovaru a potvrdenie o prevzatí tovaru. Žalobca má za to, že predloženými dôkazmi (CMR, potvrdenie o prevzatí tovaru) bolo preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu.

17. Žalobca v rámci stanoviska predložil vyhlásenie o nadobudnutí vlastníckeho práva k tovaru. Vyhlásenie vlastníka je jednoznačným dôkazom o tom, že tento nadobudol vlastnícke právo k tovaru. Úprava vlastníckeho práva je vyhradená Občianskemu zákonníku, pričom Obchodný zákonník nemá vlastnú úpravu vlastníckeho práva. Žalobca nielen preukázal nadobudnutie vlastníckeho práva na základe vyhlásenia vlastníka, ale v rámci odvolania zaslal aj faktúry, ktoré preukazujú, že tovar predal tretej osobe. Z predloženej faktúry vyplýva, že žalobca bol predávajúci a spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. so sídlom Basiliano bol kupujúci. Ak by žalobca nenadobudol vlastnícke právo k tovaru, nemohol by tieto hnuiteľné veci ďalej predat' tretej osobe. Pre právne posúdenie podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. je dôležité, či tovar bol dodaný do iného členského štátu a či nadobúdateľ nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník.

18. Žalobca uviedol, že odberateľ v inom členskom štáte nadobudol vlastnícke právo k tovaru, inak by vlastnícke právo k tomuto tovaru nemohol previesť na tretiu osobu. Týmto je jednoznačne preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu. V súčasnosti podľa žalobcu neexistuje hodnovernejší dôkaz o tom, že odberateľ v inom členskom štáte nadobudol vlastnícke právo k tovaru ako písomný dôkaz o tom, že tento tovar predal, keďže táto skutočnosť jednoznačne preukazuje, že bol vlastníkom tohto tovaru. Žalobca poukázal na § 443 ods. 2 Obchodného zákonníka, podľa ktorého kupujúci nadobúda vlastnícke právo k tovaru, len čo je mu dodaný tovar odovzdaný. Tieto skutočnosti potvrdzujú už predložené dokumenty ako CMR a potvrdenie o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte. Žalobca nemôže prebrať zodpovednosť za tretie osoby ohľadom možného nedostatočného vedenia svojej spisovej agendy.

19. Žalobca poukázal na to, že nadobudol vlastnícke právo k tovaru a následne tento tovar predal spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. so sídlom Basiliano a zdôraznil, že nevie ovplyvniť tú skutočnosť, ak kupujúci tovar ďalej predá, resp. prevedie vlastnícke právo na tretiu osobu. Žalobca predložil v rámci správneho konania CMR, kde je jednoznačne uvedené, ktorý subjekt členskej krajiny nadobudol tovar. Za tým účelom navrhoval z dôvodu preverenia pravosti a správnosti predloženého dokladu a zistenia skutočností preukazujúcich dodanie tovaru zo Slovenskej republiky daňovníkovi do inej členskej krajiny požiadať o administratívnu spoluprácu príslušný zahraničný orgán v súlade s § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. Vo veci 230103/2021 tovar nadobudla francúzska spoločnosť SARL so sídlom 62 Rue Nationale, Marseille. Vo veci 230619/2021 nadobudla tovar talianska spoločnosť NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU, so sídlom VIALE PILONE 56, ASTI, Taliansko. Tieto dôkazy ohľadne dodania tovaru predmetným spoločnostiam (CMR) boli predložené v rámci správneho konania. Ak by správne orgány mali pochybnosti o týchto skutočnostiach, ako správny postup mali zvoliť preverenie dodania u týchto spoločností prostredníctvom príslušných zahraničných orgánov, čo však neuskutočnili. Z toho dôvodu nie je podľa žalobcu skutkový stav zistený riadne. Preto zistenie správnych orgánov, že spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. so sídlom Basiliano nenadobudla tovar je bezpredmetné, keďže tovar bol dodaný iným subjektom, pričom tieto skutočnosti žalobca vydokladoval okrem iných aj predmetnými CMR a GPS.

III. Vyjadrenie žalovaného

20. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe navrhol žalobu zamietnuť. Zotrvával na dôvodoch napadnutého rozhodnutia a poukázal na to, že zákonnou podmienkou pre priznanie oslobodenia od DPH tovaru prepustenému do colného režimu voľný obeh s podmieneným oslobodením od DPH s kódom režimu 4200 je to, aby bol predmetný tovar po jeho prepustení v jednom členskom štáte dodaný príjemcovi (osobe identifikovanej pre daň) v inom členskom štáte. Podľa prvej vety § 48 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. dovoz tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tretieho štátu a ktorého odoslanie alebo preprava sa skončí v inom členskom štáte, je oslobodený od dane za podmienky, ak u dovozcu (§ 69 ods. 8) je dodanie tohto tovaru z tuzemska do iného členského štátu oslobodené od dane podľa § 43 ods. 1 až 4. Splnenie tejto podmienky sa v zmysle § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. preukazuje predložením dokladu o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte. Ustanovenie § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. zároveň určuje obsahové náležitosti, ktoré musí doklad o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte obsahovať. Dôkaz v zmysle § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. zákon nepovažuje za absolútny a nespochybniteľný dôkaz, ale pripúšťa, v prípade pochybností o pravdivosti alebo správnosti predloženého dokladu aj iné dokazovanie splnenia podmienok na priznanie oslobodenia od DPH pri prepustení tovaru do voľného obehu (colný režim 4200).

21. Žalovaný poukázal na § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. a uviedol, že otázka posúdenia pravdivosti alebo správnosti dokladu predloženého podľa § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. je v zásade predmetom správnej úvahy príslušných orgánov finančnej správy, ktoré vyhodnocujú nielen doklad predložený žalobcom, ale tiež všetky ostatné dôkazy (informácie, doklady, potvrdenia alebo záznamy v príslušných evidenciách) získané vlastnou činnosťou, spoluprácou so zahraničnými orgánmi a tiež predložené, resp. poskytnuté účastníkom konania. Z vykonaných dôkazov však musí byť zrejmé, že tovar, ktorého sa oslobodenie od DPH v režime 4200 týka, bol skutočne fyzicky dodaný príjemcovi v inom členskom štáte. Preto nestačí iba formálne preukázanie, ale je nutné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný v súlade s podmienkami oslobodenia od DPH do Poľska, pretože vlastnícke právo v predmetných prípadoch dovozov nie je sporné, keďže dovozcom bol príjemca tovaru.

22. Preverovaním v Poľsku bolo zistené množstvo skutočností, ktoré vyvracajú tvrdenie žalobcu o dodaní predmetného tovaru do Poľska, keďže skutočnosti uvádzané pri predložení jednotlivých dokladov o prevzatí tovaru neboli potvrdené. Tým bol naplnený predpoklad § 48b ods. 4 posledná veta zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorej, ak nie je potvrdená pravdivosť alebo správnosť dokladu predloženého podľa § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z., oslobodenie od dane sa zrušuje a colný úrad vyrubí daň a na úhradu dane sa použije zabezpečenie dane. Dôkazom o tom, že preprava tovaru sa skončila v inom členskom štáte, je podľa § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. doklad o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte. Colný úrad dal v predmetných prípadoch preveriť všetky doklady predložené žalobcom. O dodaní tovaru príjemcovi v inom členskom štáte (na žalobcom uvádzanú adresu Polna 10/B13/B14, 05-552 Wólka Kosowska, Poľsko) neexistujú žiadne relevantné dôkazy. Rovnako nie je dôkazom o dodaní tovaru pohyb motorových vozidiel, u ktorých nemožno preukázať, že sa v nich predmetný tovar po jeho prepustení do voľného obehu počas prepravy príjemcovi skutočne nachádzal. Pohyb a umiestnenie vozidiel, v ktorých by sa mal určitý tovar nachádzať, nie je možné bez ďalších dôkazov (napríklad doklady preukazujúce nakládku a vykládku tovaru prepravovaného pod colnou uzáverou, fyzická kontrola tovaru colnými alebo daňovými orgánmi, zápis tovaru a jeho vedenie v skladovej evidencii u osoby na území tretieho štátu, úhrada dane z pridanej hodnoty nadobúdateľom tovaru na území tretieho štátu) považovať vždy za jednoznačný a presvedčivý dôkaz o dodaní tovaru príjemcovi v inom členskom štáte.

23. Žalovaný poukázal na tvrdenie žalobu, že tovar bol po jeho predaji príjemcom deklarovaným v colnom konaní dodaný novému nadobúdateľovi tovaru – príjemcovi, ktorým mala byť právnická osoba Scatolificio Udinese s.r.l. Na podporu uvedeného tvrdenia žalobca predložil faktúru, ktorá má prevod vlastníckeho práva k tovaru preukazovať (faktúra č. 2018009 zo dňa 30.9.2018). K dodaniu tovaru talianskej právnickej osobe Scatolificio Udinese s.r.l. žalovaný uviedol, že na základe dožiadania slovenských finančných orgánov im bola zo strany talianskych finančných orgánov poskytnutá odpoveď zo dňa 19.3.2021, z ktorej vyplynulo, že právnická osoba Scatolificio Udinese s.r.l. vyhlásila, že nikdy nemala žiadny obchodný vzťah so žalobcom. V účtovníctve právnickej osoby Scatolificio Udinese s.r.l.

nebol talianskymi finančnými orgánmi nájdený žiaden záznam týkajúci žalobcu. Z odpovede talianskych orgánov je zrejmé, že právnická osoba Scatolificio Udinese s.r.l. nikdy nebola príjemcom tovaru od žalobcu.

24. Žalovaný uviedol, že preverovanie talianskymi finančnými orgánmi vylúčilo predaj akéhokoľvek tovaru od žalobcu právnickej osobe Scatolificio Udinese s.r.l. na území Talianska a tým aj vylúčilo žalobcom predložené faktúry ako dôkazy o tom, že predmetný tovar mal byť príjemcovi v inom členskom štáte – v Taliansku dodaný a taktiež následne vylúčilo ako dôkaz CMR do Talianska (ďalšiemu nadobúdateľovi – spoločnosti NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU, so sídlom VIALE PILONE 56, ASTI, Taliansko) a do Francúzska (spoločnosti SARL, so sídlom 62 Rue Nationale, Marseille) od právnickej osoby Scatolificio Udinese s.r.l. S ohľadom na uvedené skutočnosti vyplývajúce z dokazovania vykonaného dožiadanými orgánmi verejnej moci Talianskej republiky (i Poľska) bolo ďalšie žalobcom v odvolaniach navrhované preverovanie dodatočne predložených dokladov o následnom dodaní tovaru spoločnosťou Scatolificio Udinese s.r.l. ďalším kupujúcim neopodstatnené, keďže skutkový stav bol zistený úplne a dostatočne spoluprácou s príslušnými autoritami štátov, kam mal byť tovar dodaný. Z toho pre žalovaného vyplynulo, že preverovanie dokladov predložených spolu s odvolaním nebolo spôsobilé prispieť k zisteniu stavu veci spôsobom, ktorý by viedol k inému rozhodnutiu v samotnom merite veci, a teda dôvod pre vyrubenie DPH zostal zachovaný.

25. Preverovanie dodania tovaru ďalšej, v žalobcom postupne formulovanom obchodnom, resp. dodávateľskom reťazci, uvádzanej inej právnickej osobe v Taliansku a Francúzsku, je obštrukciou, ktorá nemôže zmeniť objektívne zistený skutkový stav veci, teda to, že tovar, ktorý bol žalobcovi ako deklarantovi na území Slovenskej republiky prepustený do colného režimu voľný obeh s podmieneným oslobodením od DPH, nebol dodaný deklarovanému príjemcovi v inom členskom štáte (v Poľsku), a preukázateľne ani nasledujúcemu príjemcovi uvedenému žalobcom na predložených dokladoch a DPH nebola v inom členskom štáte vysporiadaná, čo znamená, že zákonná podmienka na oslobodenie od DPH pri prepustení tovaru do colného režimu voľný obeh s podmieneným oslobodením od DPH (kód režimu 4200) nebola splnená.

26. Žalovaný k námietke žalobcu, že nemôže ovplyvniť tú skutočnosť, že kupujúci tovar ďalej predá, uviedol, že v zásade platí, že žalobca ako podnikateľ konal vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť a ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii. Každý jeden subjekt, ktorý sa rozhodne vstúpiť do tzv. daňového systému, si musí byť vedomý, že s aplikáciou dane sa spájajú ako práva, tak aj povinnosti. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na oslobodenie od DPH pri dovoze tovaru do colného režimu 4200), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti na to by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/11/2017 z 22.11.2018).

27. Colný úrad prostredníctvom inštitútu medzinárodnej administratívnej spolupráce overil uvedené fyzické dodanie tovaru do Poľska, ktorého výsledkom bolo nepotvrdenie správnosti alebo pravdivosti dokladov o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte. Žalovaný poukázal na to, že to, že si žalobca splnil formálnu povinnosť predložiť doklady preukazujúce dodanie tovaru do Poľska, ešte neznamená, že došlo k preukázaniu splnenia zákonných podmienok na uplatnené oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože nestačí byť len držiteľom takýchto listinných dôkazov a tieto predložiť príslušným orgánom, ale je potrebné preukázať obsah skutočností uvedených v týchto listinách, pričom colné orgány sú oprávnené a zároveň povinné vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch (v prípade pochybností o ich pravdivosti alebo správnosti) preveriť. Ak colný úrad spochybnil deklarované dodanie tovaru do Poľska, je taktiež na žalobcovi, aby odstránil (vyvrátil) pochybnosti o reálnom dodaní tovaru do Poľska. Žalobca mal v prípade pochybností vyplývajúcich zo záverov dokazovania colného úradu prispieť k relevantnosti dôkazov, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t.j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch.

28. Žalovaný dodal, že v prípade preukazovania splnenia podmienok colného režimu voľný obeh s podmienkou oslobodenia od DPH pri jeho dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200) zákon presne určuje spôsob, ako sa toto splnenie podmienok dokazuje. Ak je potrebné preveriť

skutočnosti na území iného členského štátu než je ten členský štát, na ktorého územie bol tovar z tretej krajiny prepravený a kde bol do daného colného režimu prepustený, vykonávanie dokazovania na území iného štátu nie je možné inak, ako dožiadanim príslušných orgánov tohto iného štátu. Slovenské colné orgány v uvedenom prípade, v rámci ktorého boli vydané rozhodnutia o vyrubení DPH, vykonali dokazovanie v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona, rešpektujúc skutočnosť, že zákon č. 222/2004 Z.z. presne určuje ako môže byť splnenie podmienky oslobodenia od DPH pri colnom režime s kódom 4200 preukázané. Podľa článku 56 nariadenia č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty správy, vyhlásenia a akékoľvek iné dokumenty alebo ich overené kópie alebo výpisy získané pracovníkmi žiadaného orgánu a oznámené žiadajúcemu orgánu na základe pomoci ustanovenej týmto nariadením sa môžu používať ako dôkaz zo strany príslušných orgánov členského štátu žiadajúceho orgánu rovnako ako ekvivalentné dokumenty, ktoré poskytne orgán vlastnej krajiny.

29. Žalovaný poukázal na § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. a uviedol, že samotné znenie tohto ustanovenia podmieňuje postup colného úradu potvrdením alebo nepotvrdením správnosti dokladu o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte zo strany finančného orgánu iného členského štátu, t.j. v prípade ak nie je na základe zaslanej informácie finančným orgánom členského štátu potvrdená pravdivosť alebo správnosť dokladu o prevzatí tovaru, je povinnosťou colného úradu vyrubiť DPH a na jej úhradu použiť poskytnuté zabezpečenie DPH.

30. Žalovaný poukázal na to, že nespochybnil vlastnícke právo žalobcu k tovaru, keďže dovozcom bol v predmetnom prípade žalobca, ktorý bol zároveň deklarovaný ako príjemca tohto tovaru, taktiež nevyvrátil názor žalobcu, že s tovarom môže ďalej nakladať (napr. predať tretej osobe), ale žalovaný už vyššie objasnil, že tovar mal byť dodaný do Poľska, čo sa medzinárodným dožiadanim nepotvrdilo a ani z neho nevyplývalo následné dodanie s oslobodením od DPH. Keby sa preukázalo, že tovar bol dodaný do Poľska, žalobcovi by nebola vyrubená DPH, keďže jeho povinnosť odviesť DPH by sa presunula do Poľska. V predmetných prípadoch sa ale dodanie do Poľska nepreukázalo a žalobcovi sa zrušilo oslobodenie od DPH pri dovoze tovaru prepusteného do colného režimu 4200. Podľa názoru žalovaného žalobca nepostupoval starostlivo, keďže nevie vierohodne objasniť uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Smernica 2006/112/ES kladie dôraz na dodanie tovaru a na jeho nadobudnutie zdaniteľným subjektom v inom členskom štáte, ku ktorému dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastníak prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet a že v dôsledku tohto vývozu alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu odoslania. To znamená, že žalobca, ktorý si uplatnil oslobodenie od dane, bol povinný preukázať, že tovar skutočne opustil územie Slovenskej republiky. Zo žalobcom predložených listinných dôkazov, s poukazom na vykonané dokazovanie týkajúce sa prepravy tovaru, nemožno podľa názoru žalovaného vyvodiť jednoznačný záver o preprave a dodaní tovaru do iného členského štátu. Dokonca v predmetnom prípade sa nemožno odvolávať v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie na dobromyseľnosť dovozcu/dodávateľa vo vzťahu k príjemcovi tovaru, keďže ide o jednu a tú istú osobu, ktorá sama plne zodpovedá za dodanie tovaru do iného členského štátu (Poľska) a nevie túto skutočnosť hodnoverne preukázať, čo sa javí ako podozrivé konanie. Za týchto okolností nemožno žalobcu považovať za dobromyseľnú „obet“ podvodného konania odberateľa a nemôže sa úspešne dovolávať uplatnenia zásady právnej istoty a ochrany pred dodatočným zdanením dodávok. S ohľadom na pasívny postoj žalobcu k prevereniu splnenia podmienok oslobodenia od dane nemožno konštatovať, že zdanením predmetných dodávok došlo k neprimeraného prenosu zodpovednosti za zaplatenie DPH v krajine dovozu.

31. K otázke vlastníckeho práva žalovaný uviedol, že dovozca a príjemca sú v predmetných prípadoch dovozov jedna a tá istá osoba, takže vlastnícke právo žalobcu nie je spochybnené, ale dodanie tovaru do Poľska preukázané nie je. Žalobca vlastnícke právo v predmetných prípadoch dovozov preniesť môže. Žalobca mal dostatočný priestor v rámci konania, aby preukázal, že tovar bol dodaný do Poľska. Žalobca je nekontaktný, nesúčinný, neposkytol žiadne účtovníctvo v záujme preverenia ním tvrdých dodacích transakcií s výnimkou niektorých dokladov, ktorých pravosť a správnosť sa nepodarilo preveriť na mieste poľskými finančnými orgánmi.

32. Na záver žalovaný uviedol, že colný úrad v konaní preveroval žalobcom predložené doklady, ale vykonal aj rozsiahle dokazovanie v rámci medzinárodnej administratívnej spolupráce tak, aby boli žalobcom predložené doklady, resp. v nich uvedené údaje a žalobcom uvádzané tvrdenia preskúmané a

overené priamo na mieste v príslušných členských krajinách, kam mal byť podľa žalobcu tovar príjemcovi dodaný. Žalovaný považuje skutkový stav veci zistený colným úradom, vrátane výsledkov preverovania finančných orgánov Poľska i Talianska za dostatočný s tým, že zákonu zodpovedajúce dodanie tovaru prepusteného do colného režimu voľný obeh s podmieneným oslobodením od dane z pridanej hodnoty príjemcovi v inom členskom štáte nebolo preukázané a colný úrad bol oprávnený v zmysle § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. DPH vyrubiť. Posúdenie vykonaných dôkazov zodpovedá skutočnostiam, ktoré z nich vyplývajú a nevybočuje z medzí správnej úvahy. Colný úrad preskúmal a vyhodnotil podklady predložené žalobcom i podklady získané vlastnou činnosťou a prostredníctvom dožiadania aj činnosťou finančných orgánov Poľska a Talianska, pričom neexistuje žiaden zákonný ani skutkový dôvod pre ďalšie dokazovanie skutočností, ktoré už raz boli preukázané činnosťou príslušných orgánov verejnej moci členských krajín, kam mal byť tovar podľa žalobcu dodaný.

IV. Replika žalobcu

33. Žalobca v podanej replike uviedol, že v odvolacom konaní pred správnym orgánom predložil CMR, ktoré preukazovali tú skutočnosť, že tovar bol dodaný jednak francúzskej spoločnosti SARL so sídlom 62 Rue Nationale, Marseille a tiež talianskej spoločnosti NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU, so sídlom VIALE PILONE 56, ASTI, Taliansko. Prevzatie tovaru, resp. dodanie tovaru určitému subjektu preukazuje CMR, ktorý dokument má významnú úlohu pri zisťovaní, či boli splnené podmienky pre oslobodenie tovaru od DPH. Bez riadneho preskúmania CMR nemôže byť skutkový stav zistený dostatočne spoľahlivo. Žalobca predložil predmetné CMR v rámci odvolacieho konania s tým, že ak by colné orgány riadne preverili predložené doklady museli by sa vysporiadať s predmetnými skutočnosťami. Žalovaný sa ani nezmienil o dokumente CMR a ako sa s týmito skutočnosťami vysporiadal a to aj napriek tomu, že na skutočnosti v CMR bol žalovaný výslovne upozornený. Žalobca má za to, že skutkový stav v danej veci nebol zo strany správnych orgánov zistený dostatočne spoľahlivo pre prijatie relevantných skutkových a právnych záverov, a preto je rozhodnutie žalovaného ako aj colného úradu v rozpore s § 3 ods. 1, 5 v spojení s § 46 zákona č. 71/1967 o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Správny poriadok“).

V. Duplika žalovaného

34. Žalovaný v podanej duplike uviedol, že žalobca ako deklarant v colných konaniach – v jednotlivých colných vyhláseniach, ktorými navrhoval prepustiť tovar do colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri jeho dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200) uvádzal ako príjemcu tovaru v inom členskom štáte právnickú osobu SENPAGA S.p.o.o., so sídlom UL. MARSZAŁKOWSKA 55/73, lok. 39, 00-676 WARSZAWA, Poľsko, teda seba. Ďalej žalobca ako účastník správneho konania (prvostupňové i odvolacie konanie) uvádzal ako príjemcu tovaru (ako osobu, ktorej bol podľa žalobcu tovar skutočne dodaný) právnickú osobu Scatolificio Udinese s.r.l., so sídlom Via Arturo Malignani 46, 330 31 Basiliano, Taliansko (ďalej len „Scatolificio Udinese s.r.l.“). Žalobca ako účastník v správnom konaní pritom svoje tvrdenie o dodaní tovaru právnickej osobe Scatolificio Udinese s.r.l. podporil tvrdením o faktúre, ktorá podľa neho dodanie tovaru uvedenej právnickej osobe preukazuje.

35. V priebehu odvolacieho konania prišiel žalobca s ďalšou verziou o dodaní tovaru iným príjemcom, pričom už predchádzajúce tvrdenia žalobcu o dodaní tovaru sa po preverení colnými orgánmi nepotvrdili. Podrobnosti o vykonanom preverovaní sú uvedené v prvostupňových rozhodnutiach colného úradu a v žalobou napadnutom rozhodnutí. Žalovaný opätovne zdôraznil, že dôkazy predložené žalobcom, ktoré majú preukazovať dodanie tovaru príjemcovi v inom členskom štáte, sú relevantným dôkazom o dodaní tovaru len v prípade, ak nevzniknú pochybnosti o ich pravdivosti alebo správnosti. Ustanovenie § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. počíta s možnosťou existencie pochybností o pravdivosti alebo správnosti predložených dokladov o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte a dáva finančným orgánom oprávnenie (priamo povinnosť) preveriť pravdivosť alebo správnosť dokladu predloženého deklarantom (žalobcom). Overenie pravdivosti alebo správnosti dokladu vyžaduje preverenie toho, či sú údaje, ktoré má predložený doklad preukazovať skutočne pravdivé alebo správne, teda či bol predmetný tovar príjemcovi v inom členskom štáte skutočne dodaný a či boli splnené všetky zákonné podmienky režimu 4200. Realizácia DPH v inom členskom štáte než je členský štát, v ktorom bol tovar do colného režimu voľný obeh s podmieneným oslobodením od DPH prepustený (colný režim 4200), je základnou podmienkou korektného a zákonného využitia daného colného režimu a vylúčenia daňového podvodu, resp. úniku na dani spôsobeného nezaplatením DPH. Pochybnosti vzbudzuje už skutočnosť, že podľa

údajov uvedených v colných vyhláseniach mal byť tovar dodaný príjemcovi (žalobcovi) v Poľsku, čo však nebolo preverovaním colných (finančných) orgánov potvrdené. Potvrdené nebolo ani žalobcom následne namietané dodanie tovaru príjemcovi v Taliansku (pričom na podporu tohto tvrdenia predložil nové doklady). V prípade existencie pochybností o dokladoch predložených žalobcom sú colné resp. finančné orgány povinné tieto doklady, resp. v nich uvádzané skutočnosti preveriť. Samotné dôkazné bremeno, teda povinnosť preukázať, že tovar bol skutočne dodaný príjemcovi v inom členskom štáte, leží na strane žalobcu a kontrolná (preverovacia) činnosť finančných orgánov nemá na existenciu tohto dôkazného bremena na strane účastníka konania vplyv. Ak príslušné finančné orgány Slovenskej republiky a tiež dožiadané orgány členského štátu (štátov) vlastným vyšetrovaním nezistia skutočné dodanie tovaru príjemcovi v konkrétnom (inom) členskom štáte, a teda vo výsledku preverovania (vyšetrovania) nie je potvrdená pravdivosť alebo správnosť dokladov predložených žalobcom, je zrejmé, že žalobca svoje dôkazné bremeno neuniesol. Navyše s ohľadom na preverovaním preukázanú skutočnosť nedodania tovaru príjemcovi deklarovanému žalobcom v colnom konaní - SENPAGA S.p.o.o. (žalobcovi) do Poľska a tiež pri preverovaní preukázanej skutočnosti nedodania tovaru druhému v poradí uvádzanému príjemcovi – právnickej osobe Scatolificio Udinese s.r.l. do Talianska, je nemožné, aby bol tento tovar od týchto osôb, ktorým preukázateľne nebol reálne nikdy dodaný, dodaný v poradí ďalšiemu príjemcovi uvádzanému žalobcom v jeho replike.

36. Vo všetkých prípadoch spomenuté tvrdenia žalobcu o dodaní tovaru ďalším príjemcom považuje žalovaný, s ohľadom na aktuálne známy a dostatočne zistený skutkový stav veci za obštrukciu, ktorá má znemožniť riadny výkon práva orgánov verejnej moci pri zabezpečovaní plnenia daňových povinností žalobcu pri dovoze tovaru, ktorý je so vznikom daňovej povinnosti spojený. Žalobca sa sústavnými a ničím nepodloženými námietkami snaží oddialiť a prípadne úplne zmať splnenie jeho daňovej povinnosti, ktorá mu vznikla nedodržaním podmienky oslobodenia tovaru od DPH pri dovoze. Je zrejmé, že ak nebolo príslušnými orgánmi Poľskej republiky preukázané dodanie tovaru príjemcovi deklarovanému žalobcom v colnom konaní, nie je možné, aby táto osoba, ktorej tovar nebol nikdy dodaný, mohla tento tovar ďalej dodať iným osobám. Tiež je potrebné uviesť, že žalobcom predkladané doklady, ktoré majú obsahovať potvrdenia o prevzatí tovaru jednotlivými príjemcami (nákladné listy, faktúry, potvrdenie o dodaní tovaru) nie sú dokladmi vydanými alebo potvrdenými príslušnými colnými, resp. finančnými orgánmi členských štátov, ale ide o doklady, ktoré si potvrdzujú jednotliví účastníci príslušných obchodných a dopravných vzťahov pri preprave a predaji tovaru. Údaje uvedené v týchto dokladoch podliehajú, osobitne v prípade pochybností, možnej kontrole zo strany príslušných finančných orgánov, čo bolo vo vyššie uvedených prípadoch realizované administratívnou spoluprácou s poľskými a následne aj talianskymi finančnými orgánmi.

VI. Pojednávanie

37. V zmysle § 3 ods. 3 písm. b/ zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 398/2022 Z.z. (ďalej len „zákon č. 151/2022 Z.z.“) prešiel výkon súdnictva od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave. Z uvedeného dôvodu je spis Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/99/2021 vedený na Správnom súde v Bratislave pod sp. zn. TT-14S/99/2021.

38. Správny súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný podľa § 3 ods. 3 písm. b/ zákona č. 151/2022 Z.z. v spojení s § 10 a § 13 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) rozhodol vo veci na nariadenom pojednávaní dňa 24.07.2024 rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil v prítomnosti verejnosti a neprítomnosti žalobcu, jeho právneho zástupcu, žalovaného a zúčastnenej osoby. Žalobca bol na pojednávanie riadne a včas predvolaný svoju neúčast' ospravedlnil a súhlasil s tým, aby sa pojednávalo bez jeho prítomnosti. Žalovaný a osoba zúčastnená na konaní boli na pojednávanie riadne a včas predvolaní, svoju neúčast' neospravedlnili, ani nežiadali o odročenie pojednávania.

VII. Relevantné právne predpisy

39. Podľa § 48b ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. colný úrad môže žiadať zabezpečenie dane pri dovoze tovaru, pri ktorom sa uplatňuje oslobodenie od dane podľa § 48 ods. 3, pred prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh. Zabezpečenie dane je povinná zložiť osoba, ktorá by bola povinná platiť

daň, keby sa neuplatnilo oslobodenie od dane podľa § 48 ods. 3, vo výške dane, ktorú by bola povinná platiť, keby sa neuplatnilo oslobodenie od dane podľa § 48 ods. 3. Zabezpečenie dane sa poskytne formou podľa osobitného predpisu.

40. Podľa § 48b ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. colný úrad rozhodnutím určí výšku zabezpečenia dane a lehotu na jej zaplatenie. Proti rozhodnutiu o zabezpečení dane nie je možné podať odvolanie. Ak osoba podľa odseku 1 zabezpečenie dane nezaplatí v lehote a vo výške určenej v rozhodnutí, colný úrad oslobodenie od dane podľa § 48 ods. 3 neuplatní.

41. Podľa § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. colný úrad uvoľní zabezpečenie dane do desiatich dní od predloženia dôkazu o tom, že odoslanie alebo preprava tovaru sa skončila v inom členskom štáte okrem odseku 4. Dôkazom, že odoslanie alebo preprava tovaru sa skončila v inom členskom štáte, je doklad o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte. Doklad o prevzatí tovaru musí obsahovať

- a) meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo miesta, kde sa obvykle zdržiava,
- b) množstvo a druh tovaru,
- c) adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak odoslanie alebo prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak odoslanie alebo prepravu tovaru vykoná odberateľ,
- d) meno a priezvisko fyzickej osoby, ktorá tovar prevzala, uvedené paličkovým písmom a jej podpis,
- e) evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnilo odoslanie alebo preprava tovaru.

42. Podľa § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. ak vzniknú pochybnosti o pravdivosti alebo správnosti predloženého dokladu o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte, colný úrad preverí pravdivosť alebo správnosť dokladu. Colný úrad zabezpečenie dane uvoľní do desiatich dní odo dňa, kedy colný úrad dostane od príslušného finančného orgánu iného členského štátu informáciu, ktorá potvrdí pravdivosť alebo správnosť dokladu predloženého podľa odseku 3; ak nie je potvrdená pravdivosť alebo správnosť dokladu predloženého podľa odseku 3, oslobodenie od dane sa zrušuje a colný úrad vyrubí daň a na úhradu dane sa použije zabezpečenie dane.

43. Podľa § 85 ods. 1 zákona č. 199/2004 Z.z. Colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 199/2004 Z.z.“) na konanie podľa tohto zákona alebo podľa osobitného predpisu sa vzťahuje všeobecný predpis o správnom konaní, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

44. Podľa § 85 ods. 6 zákona č. 199/2004 Z.z. účastníkom správneho konania o vymeraní colného dlhu alebo o dodatočnom vymeraní colného dlhu je dlžník.

VIII. Posúdenie veci správnym súdom

45. Po preskúmaní súdneho spisu správny súd konštatuje, že Krajský súd v Trnave uznesením č.k. 14S/99/2021-76 zo dňa 15.08.2022 prerušil konanie do právoplatného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/68/2020-47 zo dňa 25.11.2021. Uznesením Správneho súdu v Bratislave č. k. TT-14S/99/2021-91 zo dňa 25.03.2024 bolo rozhodnuté o pokračovaní v konaní. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozhodol o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/68/2020-47 zo dňa 25.11.2021 rozsudkom sp. zn. 2Sfk/24/2022 zo dňa 30.11.2023, ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 06.01.2024. Zo záverov rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/24/2022 zo dňa 30.11.2023 vyplýva, že spoločnosť Douane spol. s r.o. – osoba zúčastnená na konaní, nemala mať postavenie účastníka konania v administratívnom konaní. Na predmetné konanie nie je aplikovateľný § 14 Správneho poriadku, pretože v zmysle § 85 ods. 1 zákona č. 199/2004 Z.z. sa Správny poriadok aplikuje len za situácie, v ktorých zákon č. 199/2004 Z.z. neustanovuje inak. Z dikcie § 85 ods. 6 zákona č. 199/2004 Z.z. však vyplýva, že účastníci konania sú osobitne upravení v tomto ustanovení, a preto nie je možné aplikovať ustanovenia o účastníctve upravené v Správnom poriadku. Z uvedených dôvodov nebolo zasiahnuté do práv príbratého účastníka byť účastníkom konania vo veciach, ktoré sa ho týkajú. Pre postavenie účastníka je podstatné určenie, či z vydaného rozhodnutia

pre pribratého účastníka vyplývajú nejaké práva a povinnosti. Z prvostupňových rozhodnutí však pribratý účastník nie je zaviazaný žiadnou povinnosťou.

46. K meritu veci správny súd uvádza, že zákonnou podmienkou pre priznanie oslobodenia od DPH tovaru, ktorý je prepustený do colného režimu voľný obeh s podmieňaným oslobodením od DPH s kódom režimu 4200, je to, aby bol predmetný tovar po jeho prepustení v jednom členskom štáte, dodaný príjemcovi v inom členskom štáte, kde bude DPH v zmysle príslušnej legislatívy uhradená a zaplatená. Splnenie tejto podmienky sa v zmysle § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. preukazuje predložením dokladu o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte. Ustanovenie § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. zároveň určuje náležitosti, ktoré musí doklad o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte obsahovať. Keďže v danej veci sa preukazuje skutočnosť, že tovar bol prevzatý príjemcom v inom členskom štáte, dokazovanie vyžaduje preukázať aj také skutočnosti, ktoré sú nezávislé od slovenského colného úradu, resp. colných finančných orgánov, a teda preverenie pravosti a správnosti dokladov, ktoré predloží žalobca, resp. osoba, ktorá si uplatní oslobodenie od DPH. Preverenie splnenia podmienok colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri dodaní tovaru príjemcovi v inom členskom štáte (colný režim 4200) vyžaduje preverenie relevantných dokladov a skutočností, ktoré sú realizované mimo územia štátu, v ktorom bol tovar do uvedeného colného režimu prepustený, a teda mimo Slovenskej republiky.

47. V danom prípade správny súd zistil, že z dôvodu preverenia pravosti a správnosti dokladov predložených žalobcom, ktorými žalobca preukazoval dodanie tovaru bolo potrebné, aby colný úrad spolupracoval so zahraničnými colnými úradmi najmä v Poľsku a Taliansku, pričom v konkrétnych prípadoch zaslal žiadosti príslušným colným a daňovým úradom v Poľsku a Taliansku, u ktorých žiadal preverenie dokladov.

48. Finančné orgány Poľska zistili, že žalobca nepredložil za obdobie august – október 2018 žiadne daňové priznanie k DPH ani DPH-EÚ súhrnný výkaz. Žalobca predložil posledné daňové priznanie k DPH za marec 2018. Žalobca napriek predvolaniam neposkytol žiadne informácie alebo doklady týkajúce sa preverovaných transakcií a ani nepredložil chýbajúce daňové priznania k DPH. Vzhľadom na uvedené bol žalobca poľskými finančnými úradmi vyškrtnutý z registra DPH a DPH-EÚ daňovníkov. Z druhej odpovede poľských finančných úradov vyplýva, že doklad „Zakupy zaopatrzeniowe w rozbiacu na stawki VAT“ nie je daňovým priznaním k DPH a nepoužíva sa na vysporiadanie DPH na daňovom úrade. Ďalej uviedli, že podľa vykonanej analýzy subjektu (žalobcu), má tento všetky znaky nezvestného obchodníka.

49. Za účelom preverenia transakcie, ktorú deklaroval žalobca, boli orgány mimo územia Slovenska oslovené o súčinnosť, pričom z ich vyjadrení jednoznačne vyplývajú závery, že k transakcii, tak ako ju deklaroval žalobca, nedošlo.

50. Žalobca v podanej žalobe ďalej namietal, že on bol predávajúci a spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. bola kupujúci. Preverovaním talianskych finančných orgánov bolo zistené, že táto spoločnosť žalobcu nepozná a nikdy s ním nemala žiadny obchodný vzťah. Žalobca v tejto súvislosti namietal, že z predloženej faktúry vyplýva, že žalobca bol predávajúci a spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. bol kupujúci. Správny súd k tomuto tvrdeniu žalobcu uvádza, že samotná faktúra nepreukazuje dodanie tovaru do iného členského štátu. Správne orgány toto tvrdenie žalobcu preverili a bolo zistené, že spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. žalobcu nepozná a v jej účtovných záznamoch nebol zistený žiadny obchodný vzťah so žalobcom.

51. V správnom konaní ako aj v podanej žalobe žalobca uviedol, že spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. následne tovar predala spoločnostiam SARL vo Francúzsku a NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU so sídlom v Taliansku. V závere podanej žaloby žalobca poukázal na to, že zistenia ohľadom spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. sú bezpredmetné, keďže tovar nenadobudla táto spoločnosť, ale iné spoločnosti v Taliansku a Francúzsku, o čom predložil CMR a GPS.

52. Správny súd k týmto tvrdeniam uvádza, že žalobca pôvodne uvádzal, že predmetný tovar bol dodaný do Poľska. Keď sa dodanie do Poľska nepotvrdilo, uviedol že bol tovar dodaný spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. a keď sa nepotvrdila ani táto skutočnosť, začal v odvolaní a podanej žalobe tvrdiť, že tovar bol dodaný spoločnostiam SARL vo Francúzsku a NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU so sídlom

v Taliansku. Vzhľadom na to, že nebolo potvrdené dodanie spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. bolo bezpredmetné, aby colné orgány vykonávali ďalšie preverovanie dodania tovaru iným spoločnostiam.

53. Správny súd konštatuje, že preverovaním vykonaným v zmysle § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. nebolo potvrdené skutočné miesto dodania tovaru, či už v Poľsku alebo Taliansku, orgány týchto krajín nepotvrdili dodanie tovaru príjemcovi, ktorých uvádzal žalobca. V priebehu celého konania neboli potvrdené žiadne obchodné vzťahy žalobcu s ním uvádzanými právnickými osobami v Poľsku a v Taliansku. Žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukazovali dodanie tovaru príjemcom. Žalobca musí mať vedomosť, komu tovar dodáva, pričom nie je prípustné, aby menil osobu príjemcu podľa zistení finančných orgánov. Doklady, ktoré by preukazovali splnenie podmienok v zmysle § 48b zákona č. 222/2004 Z.z. žalobca nepredložil a neboli tak splnené podmienky na oslobodenie tovaru od DPH v colnom režime 4200. Žalobcom predkladané doklady, ktoré majú obsahovať potvrdenia o prevzatí tovaru jednotlivými príjemcami nie sú dokladmi vydanými alebo potvrdenými príslušnými colnými, resp. finančnými orgánmi členských štátov, ale ide o doklady, ktoré si potvrdzujú jednotliví účastníci príslušných obchodných vzťahov pri preprave a predaji tovaru. Pričom ani títo účastníci príslušných obchodných vzťahov nepotvrdili žiadny obchodný vzťah so žalobcom. Dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt, pričom pochybnosti o celej transakcii boli vnesené samotným konaním žalobcu. Je v jeho záujme, aby podal kompletne a pravdivé informácie už pri prvom podaní návrhu. Ak sa však vyskytnú nezrovnalosti, tieto má možnosť daňový subjekt odstrániť. Je neprípustné neustále uvádzať nových príjemcov tovaru a prispôbovať tak svoje tvrdenia zisteniam finančných orgánov.

54. Na základe vyššie uvedeného správny súd námietku žalobcu, že v danom smere nebol dostatočne zistený skutkový stav, vyhodnotil ako nedôvodnú, keďže z obsahu spisového materiálu jednoznačne vyplýva, že v danom prípade colné úrady preverovali všetky významné skutočnosti, ktoré bolo potrebné preveriť v súvislosti s uplatneným nárokom, spolupracovali aj s orgánmi, ktoré pôsobia na území členských štátov, kde sa mal tovar prepraviť z územia Slovenska a žalovaný, resp. prvostupňový správny orgán jednoznačným spôsobom skonštatovali, že doklady, ktoré predložil žalobca ako je samotná faktúra a CMR doklad, neboli dostatočnými dokladmi na preukázanie jeho nároku.

55. V danom prípade bolo potrebné, aby žalobca v zmysle § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. jednoznačným spôsobom odstránil pochybnosti o pravdivosti a pravosti predložených dokladov o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte a preukázal tak dokladmi, že boli dostatočným spôsobom splnené podmienky uvedené v § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z.

56. Žalobca síce v žalobe uvádza, že spoločnosť žalobcu nemôže preberať zodpovednosť za tretie osoby ohľadne možného nedostatočného vedenia agendy vo svojom účtovníctve keď talianske orgány nezistili obchodný vzťah medzi spoločnosťou žalobcu a spoločnosťou Scatolificio Udinese s.r.l. V tomto smere však správny súd uvádza, že bolo povinnosťou žalobcu preukázať skutočnosti vyplývajúce z predložených colných dokladov, pričom správny súd poukazuje na to, že uskutočnenie transakcií deklarovaných žalobcom predstavuje ekonomickú činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu, a preto daňový subjekt ako osoba, ktorá si uplatňuje oslobodenie od dane, si musí obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia príslušným colným orgánom.

57. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Colné orgány dokazovanie vykonávajú a vedú dokazovanie, ktorého úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne vyrubenie cla, pričom dokazovanie je procesným postupom, na základe ktorého colné orgány získavajú poznatky o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Colné konanie nie je konaním vyhľadávacím, z uvedeného vyplýva, že colné orgány rozhodujú o tom, ktoré dôkazy vykonajú a akým spôsobom sa dokazovanie doplní a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V colnom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov. K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu, správny súd uvádza, že colné orgány nie sú povinné viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bezpochyby nepreukáže a nepotvrdí tvrdenie daňového subjektu ohľadne ním uvádzaných colných vyhlásení. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa vysporiadal s nosnými odvolacími námietkami, pričom rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave, ktorý zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu.

58. Vychádzajúc z uvedených skutočností a citovaných právnych predpisov správny súd dospel k záveru, že konanie aj rozhodnutie žalovaného sú v súlade so zákonom, preto žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP. Správny súd nezistil žiadne skutočnosti, ktoré by mu umožňovali prijať záver o tom, že práva a oprávnené záujmy žalobcu boli postupom správneho orgánu a samotným rozhodnutím porušené.

59. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 168 SSP a úspešnému žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože nezistil dôvody, na základe ktorých by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať ich náhradu.

60. Zúčastnenej osobe správny súd právo na náhradu trov konania nepriznal s poukazom na ustanovenie § 169 SSP, keď takémuto účastníkovi možno priznať trovy konania len v prípade, ak mu vznikli trovy v súvislosti s plnením úloh, ktoré mu uložil súd, pričom v danom prípade správny súd tomuto účastníkovi takúto úlohu neuložil.

61. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30.06.2023) od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (písm. a/); ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ (písm. b/); je žalovaným Centrum právnej pomoci (písm. c/).