

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/28/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2021200291
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 09. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:2021200291.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, 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 (sťažovateľ): 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 - v konaní o kasačnej sťažnosti osoby zúčastnenej na konaní proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave - č. k. TT-14S/99/2021 - 107 zo dňa 24. júla 2024 - takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Sťažovateľovi - osobe zúčastnenej na konaní - sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.
- III. Žalobcovi sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.
- IV. Žalovanému sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

- I. Konanie pred správnym súdom, vybrané zistenia z administratívneho konania
 1. Rozsudkom č. TT-14S/99/2021 - 107 zo dňa 24. júla 2024 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) Správny súd v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“) zamietol správnu žalobu žalobcu. O trovách konania rozhodol tak, že ich náhradu nepriznal tak žalovanému, ako ani zúčastnenej osobe.
 2. Podanou správnou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 341548/2021 zo dňa 10.09.2021 (ďalej aj ako „zrušenie žalovaného“) 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.
 3. Z napadnutého rozsudku vyplýva, že 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).

4. 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).

5. 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 Európskej únie.

6. Colný úrad Trnava (ďalej aj ako „colný úrad“) 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.

7. Colný úrad ďalej 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.

8. Rozhodnutia uvedené v bodoch 6. a 7. tohto rozsudku napadol žalobca odvolaniami. V odvolaniach 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 colnému úradu 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. Talianske finančné orgány však na základe šetrenia nepotvrdili, že predmetný tovar bol dodaný spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. Uvedená spoločnosť zároveň 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 k veci, kde žalobca uviedol, že má vedomosť, že spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. predala tovar tretej osobe, žiadne doklady o tom však nepredložil. Žiadal vypočuť navrhnutých svedkov a zároveň požiadal o predĺženie lehoty na ďalšie stanovisko.

9. Colný úrad 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.

10. Colný úrad ďalej 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.

11. Príjemcom tovaru pritom mal byť 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).

12. Žalobca vyššie uvedené prvostupňové rozhodnutia (body 9. a 10. tohto rozsudku) opäť napadol odvolaním. V odvolaniach 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 tzv. CMR. Zároveň uviedol, že má informácie, že táto spoločnosť previedla vlastnícke právo k predmetnému tovaru na tretiu osobu - na spoločnosti NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU so sídlom v Taliansku a SARL so sídlom vo Francúzsku.

13. Keďže prvostupňové rozhodnutia colného úradu a s nimi spojené odvolacie konania súviseli, žalovaný rozhodnutím č. 341548/2021 zo dňa 10.09.2021 rozhodol o oboch odvolaniach žalobcu, a to tak, že tieto zamietol a prvostupňové rozhodnutia colného úradu (body 9. a 10. tohto rozsudku) potvrdil. Z napadnutého rozsudku pritom vyplýva, že žalovaný k preverovaniu skutkového stavu na území Poľska 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. 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 údajným ďalším nadobúdateľom tovaru od spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. Žalovaný tiež uviedol, že existencia vlastníckeho práva nie je zákonnou podmienkou pre vymieranie 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. V súdnej veci však toto - podľa správnych orgánov - splnené (preukázané) nebolo.

14. Žalobca správnou žalobou napadol práve predmetné závery žalovaného, resp. colného úradu. 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 mal za to, že predloženými dôkazmi (CMR, potvrdenie o prevzatí tovaru) bolo preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu.

15. Ďalej tvrdil, že v rámci konania pred správnymi orgánmi predložil vyhlásenie o nadobudnutí vlastníckeho práva k tovaru a že takéto vyhlásenie je jednoznačným dôkazom toho, že nadobudol vlastnícke právo k tovaru. Ďalej uviedol, že nielen preukázal nadobudnutie vlastníckeho práva k tovaru (na základe vyhlásenia vlastníka), ale v rámci odvolania zaslal správne orgánu aj dôkazy preukazujúce, že tovar bol predaný tretej osobe. Z predloženej faktúry vyplýva, že žalobca bol predávajúci a spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. so sídlom Basiliano bol kupujúcim. Ak by žalobca nenadobudol vlastnícke právo k tovaru, nemohol by tieto hnutelné veci ďalej predať tretej osobe. Pre právne posúdenie podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. je pritom - podľa žalobcu - dôležité, či tovar bol dodaný do iného členského štátu a či nadobúdateľ nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník.

16. Žalobca ďalej v správnej žalobe akcentoval, že odberateľ v inom členskom štáte nadobudol vlastnícke právo k tovaru, inak by vlastnícke právo k tomuto tovaru nemohol previesť na tretiu osobu. 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 žalobca predal ďalej (spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. so sídlom Basiliano), 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. Podľa žalobcu tieto skutočnosti potvrdzujú predložené dokumenty - ako CMR a potvrdenie o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte.

17. Doplnil, že nevie ovplyvniť tú skutočnosť, ak kupujúci tovar ďalej (Scatolificio Udinese s.r.l. so sídlom Basiliano) predá, resp. prevedie vlastnícke právo k tomuto tovaru ďalej - na tretiu osobu.

V rámci správneho konania predložil CMR, kde je jednoznačne uvedené, ktorý subjekt nadobudol tovar. Tvrdil, že 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 priebehu správneho konania. Žalobca namietal, že ak by správne orgány mali pochybnosti o týchto skutočnostiach, mali pristúpiť k prevereniu dodania tovaru u týchto spoločností prostredníctvom príslušných zahraničných orgánov, čo však neurobili. Z toho dôvodu potom nebol - podľa žalobcu - skutkový stav veci zistený riadne. Zistenie správnych orgánov, že spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. so sídlom Basiliano nenadobudla tovar považuje žalobca za bezpredmetné, keďže tovar bol dodaný iným subjektom.

18. K vyššie uvedeným námietkam žalobcu správny súd v napadnutom rozsudku uviedol, že zákonnou podmienkou pre priznanie oslobodenia od DPH tovaru, ktorý je prepustený do colného režimu voľný obeh s podmieneným oslobodením od DPH 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.

19. Doplnil, že preverenie splnenia podmienok colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri dodaní tovaru príjemcovi v inom členskom štáte 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. V rámci týchto úkonov, 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 vyplynulo - ako je to uvedené v napadnutom rozsudku správneho súdu - že doklad „Zakupy zaopatrzeniowe w rozbiciu na stawki VAT“ nie je daňovým priznaním k DPH a nepoužíva sa na vysporiadanie DPH na daňovom úrade. Ďalej poľské úrady skonštatovali, že podľa vykonanej analýzy subjektu (žalobcu), má tento všetky znaky nezvestného obchodníka.

20. V súvislosti s tvrdeným odpredajom tovaru spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l., správny súd v napadnutom rozsudku uviedol, že 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 uviedol, že samotná faktúra ešte sama o sebe nepreukazuje dodanie tovaru do iného členského štátu. Naopak, 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.

21. V správnom konaní, ako aj v podanej správnej žalobe žalobca ďalej uvádzal, že spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. tovar predala spoločnostiam SARL vo Francúzsku a NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU so sídlom v Taliansku a 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. Toto správny súd vyhodnotil tak, že žalobca pôvodne uvádzal, že predmetný tovar bol dodaný do Poľska. Keď sa dodanie do Poľska nepotvrdilo, uviedol že tovar bol dodaný spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. a keď sa nepotvrdila ani táto skutočnosť, začal v odvolaní a podanej žalobe tvrdiť, že tovar bol ďalej 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. - podľa správneho súdu - bolo bezpredmetné, aby colné orgány vykonávali ďalšie preverovanie dodania tovaru iným spoločnostiam.

22. Správny súd v napadnutom rozsudku nakoniec skonštatoval, 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. Správny súd doplnil, že 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. 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. Na strane druhej, ani títo účastníci príslušných obchodných vzťahov nepotvrdili žiadny obchodný vzťah so žalobcom. Dôkaznú povinnosť má pritom prioritne daňový subjekt, pričom pochybnosti o celej transakcii boli vyvolané samotným konaním žalobcu. Je v jeho záujme, aby podal kompletné a pravdivé informácie už pri prvom podaní návrhu. Ak sa však vyskytnú nezrovnalosti, tieto má možnosť daňový subjekt odstrániť. Podľa správneho súdu je neprípustné neustále uvádzať nových príjemcov tovaru a prispôbovať tak svoje tvrdenia zisteniam finančných orgánov.

23. Správny súd námietku žalobcu, že v danom smere nebol dostatočne zistený skutkový stav, potom 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 Slovenskej republiky 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.

24. Podľa správneho súdu 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.

25. K námietke žalobcu, že tento nemôže na seba preberať zodpovednosť za tretie osoby ohľadne možného nedostatočného vedenia agendy v účtovníctve, keď talianske orgány nezistili obchodný vzťah medzi spoločnosťou žalobcu a spoločnosťou Scatolificio Udinese s.r.l., správny súd uviedol, že bolo povinnosťou žalobcu preukázať skutočnosti vyplývajúce z predložených colných dokladov, pričom poukázal 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 zdaniateľného plnenia vo vzťahu k príslušným colným orgánom.

26. V tejto súvislosti správny súd v závere napadnutého rozsudku uviedol, že 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. K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu správny súd skonštatoval, že colné orgány nie sú povinné viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bezpochyby nepreukáže a nepotvrdí tvrdenie daňového subjektu ohľadne ním uvádzaných colných vyhlásení. V súvislosti s odôvodnením napadnutého rozhodnutia správny súd uviedol, že predmetné rozhodnutie 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.

27. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov potom správny súd vo veci rozhodol tak, ako je to uvedené v bode 1. tohto rozsudku.

II. Kasačná sťažnosť zúčastnenej osoby, vyjadrenie žalovaného k nej

28. Proti zamietajúcejmu rozsudku správneho súdu podali kasačnú sťažnosť žalobca, ako aj zúčastnená osoba (osoba zúčastnená na konaní). Konanie o kasačnej sťažnosti žalobcu však bolo zastavené, keďže tento včas neuhradil súvisiaci súdny poplatok, o čom bolo rozhodnuté uznesením správneho súdu č. k. TT-14S/99/2021 - 162 zo dňa 21. januára 2025. Vzhľadom na uvedené, predmetom tohto kasačného konania je výlučne kasačná sťažnosť osoby zúčastnenej na konaní (ďalej aj ako „sťažovateľ“).

29. Sťažovateľ v úvode podanej kasačnej sťažnosti zreprodukoval priebeh administratívneho konania pred správnymi orgánmi. Z vecného hľadiska najmä poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) - sp. zn. 3Sžf/1/2011 uvádzajúc (citácia z textu kasačnej sťažnosti), že „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno“. V tom istom kontexte poukázal sťažovateľ aj na iné rozhodnutie najvyššieho súdu, a to sp. zn. 3Sžfk/2/2017 (vrátane súvisiacich odkazov na rozhodovaciu prax

Súdneho dvora Európskej únie). Následne zhrnul, že daňové bremeno daňového subjektu je limitované, zákonné ustanovenia nie je možné vykladať na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukazovaním skutočností, ktoré nezabezpečoval.

30. Sťažovateľ ďalej poukázal na ustanovenie § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., ktoré vymedzuje podmienky, za ktorých je daňový subjekt oprávnený uplatňovať oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, a to nadobúdateľ musí byť osobou registrovanou pre DPH v inom členskom štáte, ďalej tovar je odoslaný/prepravený do iného členského štátu a napokon, že tovar prepravuje/odosiela predávajúci alebo nadobúdateľa alebo nimi splnomocnená osoba na ich účet.

31. Odkazom na ustanovenie § 43 ods. 5, resp. § 43 ods. 5 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z. sťažovateľ formuloval svoju argumentáciu týkajúcu sa dôkazných prostriedkov, ktorými platiteľ preukazuje nárok na oslobodenie od DPH z titulu intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu. Osobitne v tejto súvislosti poukázal na doklad o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte (podľa § 48b zákon č. 222/2004 Z. z.).

32. Vzhľadom na takto prezentovanú argumentáciu následne sťažovateľ skonštatoval, že pre oslobodenie žalobcu od DPH v rámci intrakomunitárnej dodávky bolo dôkazné bremeno riadne splnené, keď v konaní boli pre úradné potreby predložené nasledovné dôkazy: kópia faktúry, kópia dokladu o preprave tovaru a potvrdenie o prevzatí tovaru.

33. Sťažovateľ ďalej argumentoval, že žalobca vo vzťahu k správnym orgánom predložil vyhlásenie o vlastníckom práve. V tomto kontexte poukázal na súvisiacu zákonnú úpravu a odbornú spisbu, a to najmä na ustanovenie § 123 Občianskeho zákonníka. Doplnil, že žalobca vlastnícke právo k tovaru preukázal nielen samotným vyhlásením, ale aj faktúrami, ktoré preukazujú, že tovar predal tretej osobe. Uviedol, že ak by žalobca nenadobudol k tovaru vlastnícke právo, nemohol by ho predať ďalej odberateľovi (kupujúcemu) do Talianska. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdí, že týmto je jednoznačne preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu. Tvrdí, že „v súčasnosti neexistuje hodnovernejší dôkaz o tom, že odberateľ v inom členskom štáte nadobudol vlastnícke právo k tovaru ako písomný dôkaz o tom, že tento predmetný tovar predal, nakoľko táto skutočnosť jednoznačne preukazuje, že je, resp. bol vlastníkom predmetného tovaru“.

34. Následne sťažovateľ odcitoval ustanovenia § 3 ods. 2, § 32 ods. 1 a § 32 ods. 2 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) - ďalej aj ako „Správny poriadok“.

35. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ ďalej uvádza, že žalobca nemôže prebrať zodpovednosť za tretie osoby ohľadne možného nedostatočného vedenia spisovej agendy. Podrobnejšie však túto argumentáciu nerozvíja.

36. V závere kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že spoločnosť žalobcu nadobudla vlastnícke právo k spornému tovaru a tento tovar potom ďalej predala spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l., pričom podľa sťažovateľa žalobca nevie ovplyvniť to, že tento taliansky subjekt predal predmetný tovar ďalej.

37. Uviedol, že ešte v rámci konania pred správnymi orgánmi deklaroval, že tovar nadobudla spoločnosť SARL (Marseille, Francúzsko) - vec 230103/2021 a spoločnosť NUOVA MODA DI SUN GIUZHOU (Asti, Taliansko) - vec 230619/2021. Keďže doklady o dodávke tovaru týmto subjektom boli predložené správnym orgánom ešte v priebehu konania, tieto mali - podľa sťažovateľa - dodanie overiť v spolupráci so zahraničnými orgánmi. Vzhľadom na túto svoju argumentáciu, sťažovateľ zosumarizoval, že skutkový stav veci nebol zistený správne, keďže správne orgány predmetné zisťovanie neuskutočnili a zároveň, ich zistenie o tom, že tovar nebol dodaný spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. je bezpredmetné, keďže - ako uviedol - tovar bol dodaný iným subjektom (SARL a NUOVA MODA DI GIUZHOU).

38. Sťažovateľ v závere uviedol, že vzhľadom na skutočnosti uvedené v kasačnej sťažnosti, správne orgány konali v rozpore s § 3 ods. 1 a ods. 5 Správneho poriadku a § 46 Správneho poriadku.

39. Pred formulovaním sťažnostného návrhu doplnil, že rozhodnutie colného úradu nespĺňa náležitosti podľa § 47 ods. 3 Správneho poriadku.

40. Podľa sťažovateľa, skutkový stav veci nielenže nebol zistený úplne, ale nebol zistený ani spoľahlivo. V tomto kontexte potom odkázal aj na judikatórne rozhodnutie R 30/1994, podľa ktorého je rozhodnutie správneho orgánu potrebné zrušiť, ak nevychádza zo spoľahlivo zisteného stavu veci. Obdobne, odkázal tiež na rozhodnutie Krajského súdu v Brne (č. k. 30Ca/101/2001-63).

41. V sťažnostnom petite sťažovateľ navrhol, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil na ďalšie konanie žalovanému. Požiadal tiež, aby mu kasačný súd priznal náhradu trov konania a kasačného konania.

42. Ku kasačnej sťažnosti zúčastnenej osoby sa vyjadril podaním zo dňa 23.10.2025 žalovaný, ktorý v ňom uviedol, že sťažovateľ v nej opakuje totožnú argumentáciu a námietky, ktoré uvádzal žalobca vo svojej kasačnej sťažnosti zo dňa 23.9.2024 (k tomu pozri bod 28. vyššie), pričom ide o

obsahovo identické kasačné sťažnosti. Sťažovateľ (zúčastnená osoba) neuvádza žiaden nový dôkaz ani skutočnosti. S ohľadom na objektívne zistený skutkový i právny stav veci žalovaný zotrval na argumentácii, ktorú k námietkam žalobcu uviedol v predchádzajúcich písomných vyjadreniach, najmä vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu (zn. 617864026/2024 zo dňa 7.10.2024), vo vyjadrení k žalobe zn. 595221/2021 zo dňa 20.1.2022, kde podrobne objasnil skutkové i právne dôvody vyrubenia DPH. Žalovaný taktiež naďalej zotrval na dôvodoch, ktoré uviedol vo vyjadrení k vyjadreniu žalobcu (list žalovaného zn. 595221-2/2021 zo dňa 2.5.2022), resp. v iných podaniach k veci.

43. Z vyjadrenia žalovaného ku kasačnej sťažnosti žalobcu, na ktoré žalovaný v rámci vyjadrenia ku kasačnej sťažnosti zúčastnenej osoby odkazuje, pritom najmä vyplýva (pozn.: pre účely tohto rozsudku, pojem „sťažovateľ“ pôvodne použitý žalovaným vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu, bol nahradený pojmom „žalobca“ vo všetkých tvaroch):

- Podľa názoru žalovaného, právne závery, ktoré sú obsahom rozsudkov najvyššieho súdu uvedených v kasačnej sťažnosti a na ne nadväzujúcich rozhodnutí SD EÚ nie je možné na súdnu vec aplikovať, keďže sa týkajú iných právnych situácií.

- Deklaroval, 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. Dôkaz v zmysle § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. zákon nepovažuje za absolútny a nespochybniteľný, 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.

- Naopak, žalovaný uviedol, že 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. Z tohto dôvodu nestačí iba formálne preukázanie údajného vývozu tovaru do iného členského štátu, ale je nutné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie SR a bol dodaný v súlade s podmienkami oslobodenia od DPH do Poľska. Uviedol tiež, že vlastnícke právo v predmetných prípadoch dovozov nie je sporné, keďže dovozcom bol príjemca tovaru.

- Žalovaný zotrval na závere, že pri celkovom hodnotení všetkých dôkazov nebolo preukázané, že tovar bol vyvezený do iného členského štátu - či už do Poľska alebo do Talianska.

- 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) však - podľa žalovaného - neexistujú žiadne relevantné dôkazy. Žalovaný doplnil, že dôkazom o dodaní tovaru nie je 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.

- 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, z ktorej vyplynulo, že právnická osoba Scatolificio Udinese s.r.l. vyhlásila, že so žalobcom nikdy nemala žiadny obchodný vzťah. V účtovníctve právnickej osoby Scatolificio Udinese s.r.l. 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 právnickej osoby SENPAGA SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ, so sídlom UL. MARSZAŁKOWSKA 55/73/39, 00-676 WARSZAWA, Poľsko (žalobca).

- Preverovanie talianskych finančných orgánov vylúčilo predaj akéhokoľvek tovaru od žalobcu právnickej osobe Scatolificio Udinese s.r.l. na území Talianska a tým vylúčilo aj 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.

- Podľa vyjadrenia žalovaného, s ohľadom na uvedené skutočnosti vyplývajúce z dokazovania vykonaného dožiadateľmi 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 orgánmi štátov, kam mal byť tovar dodaný.

· Žalovaný následne uviedol, že preverovanie dodania tovaru v ďalšom, v žalobcovom postupne formulovanom obchodnom, resp. dodávateľskom reťazci, uvádzanej inej právnickej osobe v Taliansku a Francúzsku (NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU a SARL) 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, keď zároveň 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.

· Colný úrad prostredníctvom inštitútu medzinárodnej administratívnej spolupráce overoval fyzické dodanie tovaru do Poľska, ktorého výsledkom bolo nepotvrdenie správnosti alebo pravdivosti dokladov o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte. To, že žalobca si 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.

· Žalovaný doplnil, že v prejednávaných prípadoch nespochybnil vlastnícke právo žalobcu k tovaru. Naopak, keby sa preukázalo, že tovar bol dodaný do Poľska, žalobcovi by nebola vyrubená DPH, keďže jeho povinnosť odvieť 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. Žalobca, ktorý si uplatnil oslobodenie od dane, bol povinný preukázať, že tovar skutočne opustil územie Slovenskej republiky, čo sa však podľa žalovaného nestalo.

· K neúplnosti zistenia skutkového stavu veci žalovaný uviedol, že colný úrad v konaní preveroval žalobcom predložené doklady, ale vykonal aj rozsiahle dokazovanie v rámci medzinárodnej administratívnej spolupráce tak, aby boli ním predložené doklady, resp. v nich uvedené údaje a 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.

44. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zúčastnenej osoby žalovaný nakoniec uviedol, že správny súd vydal napadnutý rozsudok na základe objektívnych skutočností vyplývajúcich zo spisového materiálu a ich právnej kvalifikácie podľa zodpovedajúcich ustanovení všeobecne záväzných právnych predpisov. Opis skutkového stavu veci, vrátane opisu konania žalobcu je v spisovom materiáli dostatočne podrobne uvedený. Žalovaný navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zo dňa 23.09.2024 zamietol.

III. Konanie pred kasačným súdom

45. Najvyšší správny súd preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

46. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

47. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 SSP, najvyšší správny súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

48. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a oboznámení sa s obsahom kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV. Súvisiaca právna úprava

49. 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 poskytuje formou podľa osobitného predpisu.

50. 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.

51. 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.

52. 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.

53. 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.

V. Právne posúdenie veci kasačným súdom

54. Skôr ako kasačný súd pristúpi k vecnému odôvodneniu tohto rozsudku, poukazuje na to, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je v skutočnosti replikovaním podstatnej časti argumentácie, ktorú tento prezentoval vo vzťahu k správnym orgánom a následne aj vo vzťahu k správne súdu (k tomu porovnaj čl. I a čl. II tohto rozsudku).

55. Z uvedeného je potom zrejmé, že sťažovateľ fakticky rezignoval na kvalifikované vyvrátenie alebo aspoň spochybnenie právnych názorov prezentovaných správnym súdom v napadnutom rozsudku - čo je fakticky primárny účel kasačného konania v prípade spochybnenia právneho posúdenia veci správnym súdom. Ak teda sťažovateľ napáda právne posúdenie veci zo strany správneho súdu, v súlade s ustanovením § 440 ods. 2 SSP v spojení s § 440 ods. 1 písm. g) SSP bolo potrebné jednoznačne vymedziť, ktorý právny názor správneho súdu vyslovený vo veci bol nesprávny a aký výklad súvisiacej právnej úpravy považuje za správny sťažovateľ. Túto podmienku spĺňa posudzovaná kasačná sťažnosť len čiastočne a aj to najmä vďaka tomu, že sám kasačný súd cez materiálnu interpretáciu obsahu kasačnej sťažnosti „extrahoval“ z jej textu právne posúdenie správneho súdu, s ktorým sa sťažovateľ nestotožnil.

56. Analogicky je potrebné poukázať na to, že aj námietka sťažovateľa o tom, že skutkové okolnosti veci neboli v správnom konaní spoľahlivo zistené, je síce v kasačnej sťažnosti formulovaná jednoznačne, avšak súvisiaca argumentácia sťažovateľa je prezentovaná spôsobom, že sťažovateľ „opakuje“ dôvody

(a dôkazy), od ktorých odvíja, že skutkové závery správnych orgánov nie sú dostatočné, resp. - naopak - že tieto boli zistené tak, že fakticky potvrdzujú správnosť argumentácie sťažovateľa - a to najmä v tom zmysle, že sporný tovar bol reálne dodaný do iného členského štátu.

57. Napokon - a to bez toho, aby kasačný súd hodnotil vhodnosť zvolenej procesnej taktiky sťažovateľa - je zrejmé, že podstatná časť kasačnej sťažnosti sa týka preukazovania okolností, ktoré pre rozhodnutie správnych orgánov neboli vôbec relevantné, keď právnu irelevanciu týchto okolností potvrdil aj správny súd v napádanom rozsudku. Osobitne je v tejto súvislosti možné poukázať na argumentáciu sťažovateľa ohľadom preukazovania toho, že žalobca sa právne stal vlastníkom sporného tovaru (ktorý mal údajne následne ďalej predať to Talianska). Správny súd v napadnutom rozsudku jednoznačne uviedol, že podstatným pre posúdenie splnenie zákonných podmienok na oslobodenie od DPH nie je formálne nadobudnutie vlastníckeho práva k tovaru, ale - okrem iných - to, že tento tovar musel byť preukázateľne dodaný do iného členského štátu (kde bola za tento tovar odvedená DPH). Sťažovateľ však napriek tomu v sťažnosti intenzívne argumentuje v prospech toho, že sa stal vlastníkom sporného tovaru (v zmysle pozitívneho práva, ako aj doktríny), čo však správny súd nespochybňoval, resp. nerozporoval.

58. Práve vyššie uvedené všeobecné východiská týkajúce sa podanej kasačnej sťažnosti sťažovateľa determinovali potom aj spôsob, ako sa s jeho námietkami vysporiadal najvyšší správny súd v tomto rozsudku.

59. K materiálnym podmienkam pre oslobodenie od DPH (v podmienkach tejto veci) je v prvom rade potrebné uviesť, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti výslovne nenapáda právne závery správneho súdu k zákonným kritériám, splnenie ktorých musí byť preukázané (k tomu pozri najmä čl. II tohto rozsudku). Nestotožňuje sa však so správnym súdom v tom, či predmetné podmienky splnené/preukázané boli alebo nie.

60. V tejto súvislosti poukazuje najvyšší správny súd najmä na nasledovné skutočnosti:

a) v konaní - vzhľadom na prvotnú deklaráciu žalobcu, že príjemcom tovaru je spoločnosť žalobcu - malo byť žalobcom preukázané, že tovar bol vyvezený do Poľska

b) toto v konaní preukázané nebolo, keďže aj napriek tomu, že žalobca určité listiny správnym orgánom predložil (k tomu pozri tento rozsudok ďalej), prostredníctvom úkonov s poľskými finančnými orgánmi bola vecná správnosť predmetných dokladov spochybnená. Aj podľa názoru kasačného súdu, zistenia poľských orgánov dostatočne spochybňujú žalobcom deklarované dodanie tovaru do Poľska. Toto v konečnom dôsledku ani nemôže byť sporné, keďže sám žalobca v priebehu konania zmenil údajné miesto vývozu tovaru na územie Poľska na jeho dodanie inému subjektu v inom štáte (Scatolificio Udinese s.r.l., Talianska republika)

c) vychádzajúc práve z prvého odvolacieho konania vo veci (bod 8. tohto rozsudku) a zmeny v tvrdeniach žalobcu (k tomu pozri aj písm. b) vyššie), vykonali správne orgány úkon smerujúci k overeniu toho, či tovar bol vyvezený na územie Talianskej republiky a dodaný spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l.

d) žalobca síce v rámci konania predložil určité listinné dôkazy (k tomu pozri tento rozsudok ďalej), avšak medzinárodnou výmenou informácií bolo zistené, že spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. akúkoľvek spoluprácu so žalobcom poprela, resp. túto nepotvrdila

e) následne žalobca navrhol vykonať ďalšie dokazovanie, a to smerom k obchodným spoločnostiam, ktoré mali údajne sporný tovar nadobnúť od spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. (a to konkrétne dokazovanie vo vzťahu k spoločnostiam SARL so sídlom 62 Rue Nationale, Marseille, Francúzsko a NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU, so sídlom VIALE PILONE 56, Asti, Taliansko. Tieto úkony dokazovania však už správne orgány nevideli ako dôvodné realizovať.

61. V tejto časti odôvodnenia poukazuje kasačný súd na dve významné východiská relevantné aj na súdnu vec, a to, že preukazovanie splnenia podmienok pre oslobodenie od dane je primárne procesným bremenom daňového subjektu (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné), ako aj to, že spochybnenie reálnosti transakcie alebo činnosti zo strany správneho orgánu tak, ako ju daňový subjekt deklaroval, prenáša dôkazné bremeno späť na daňový subjekt (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 555/2023 zo dňa 18. marca 2024, uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 239/2025 zo dňa 30. apríla 2025).

62. V podmienkach súdnej veci nie je sporné, že žalobca určité listinné dôkazy produkoval. Aj podľa najvyššieho správneho súdu však zistenia slovenských správnych orgánov od finančných orgánov iných členských štátov (Poľsko a Taliansko) relevanciu týchto listinných dôkazov primerane spochybnili, a preto bolo dôkazné bremeno opäť na žalobcovi. Toto spochybnenie nebolo formálne a najmä vychádzalo z reálnych dôkazov („Spochybnenie tvrdení daňového subjektu musí dosahovať určitý kvalitatívny štandard. Nepostačuje len odôvodnenie, že daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno, ak správca

dane zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy.“ - nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 555/2023 zo dňa 18. marca 2024).

63. Ak žalobca tvrdil (a týmto argumentuje aj sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti), že podmienky pre priznanie oslobodenia od DPH sú splnené, lebo (i) na základe vyhlásenia žalobcu bolo preukázané, že tovar nadobudol a teda sa stal jeho vlastníkom, (ii) na základe toho, že sa stal vlastníkom tohto tovaru, tento mohol predat' a predal spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. a (iii) dôkazom predaja tovaru je faktúra medzi žalobcom ako predávajúcim a Scatolificio Udinese s.r.l. ako kupujúcim (odberateľom), k tomu kasačný súd uvádza, že táto argumentačná línia je v podmienkach súdnej veci v zásade bez väčšej relevancie, a to z dôvodov uvedených nižšie.

64. V prvom rade je potrebné - v zhode so správnym súdom - uviesť, že žalobca v tomto konaní nemal preukazovať to, že sa stal formálnym vlastníkom tovaru, ale najmä to, že tovar bol vyvezený do iného členského štátu EÚ. Naopak, aj keby bolo relevantné vo veci preukazovať to, že sa žalobca stal vlastníkom tovaru a toto by bolo preukázané, toto ešte samo o sebe nedokazuje, že žalobca tovar reálne predal (ako to žalobca tvrdil) a že bol vyvezený do iného členského štátu (ako to žalobca tvrdil). Faktúra - ako správne konštatujú aj správne orgány, resp. správny súd - nie je dôkazom nielen o samotnom predaji (a prevode vlastníckeho práva), ale najmä tiež nedokazuje vyvezenie tovaru a jeho prijatie inou zdaniiteľnou osobou v inom členskom štáte.

65. Akokoľvek teda argumentoval sťažovateľ tým, že vyhlásenie žalobcu o vlastníckom práve a že faktúra o predaji tohto tovaru spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. preukazuje, že sú splnené podmienky na oslobodenie od DPH, a to najmä vývoz tovaru do iného členského štátu EÚ, kasačný súd sa stotožnil so správnym súdom, že predmetné dôkazy splnenie príslušnej zákonnej podmienky nepreukazujú.

66. Vychádzajúc z uvedených parciálnych záverov potom správne orgány nepochybili, ak ďalšie dokazovanie šetrením vo vzťahu k spoločnostiam SARL a NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU neuskutočnili. Ak totiž žalobcom tvrdený dodávateľ poprel prijatie tovaru, resp. akúkoľvek spoluprácu so žalobcom, čo vyvrátilo relevanciu listín predložených žalobcom, potom tovar od spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. uvedené dve spoločnosti nemohli ani získať.

67. Nevykonanie tohto dodatočného dokazovania vo vzťahu k uvedeným dvom spoločnostiam nepovažuje - v zhode so správnym súdom - ani kasačný súd za nezákonnosť konania, resp. napadnutého rozhodnutia (resp. prvostupňových rozhodnutí colného úradu), a to aj vzhľadom na to, že a) primárne to bol žalobca, kto mal preukázať, že tovar bol dodaný do iného členského štátu, a to buď jemu (do Poľska) ako „prvému“ deklarovanému odberateľovi alebo spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. (do Talianska) ako „druhému“ deklarovanému odberateľovi, pričom toto nepreukázal (k tomu pozri napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SfK/32/2023 zo dňa 25. 4. 2024), b) dokazovanie uvedených skutočností nepochybne bolo v primeranom dôkaznom rozsahu žalobcu (ak napr. tvrdil, že dôkazom dodania tovaru je aj GPS, ani podľa kasačného súdu informácie o pohybe určitého motorového vozidla ešte nedokazujú, že sa toto vozidlo pohybovalo s určitým nákladom, resp. s akým, a teda nedokazuje, že do iného členského štátu bol vyvezený naozaj sporný tovar), pričom dôkazy, ktoré by riadne preukazovali vývoz práve toho tovaru do iného členského štátu nenavrhol, hoci mohol (napr. svedkovia). Dôkazné bremeno kladené na žalobcu teda nebolo neprimerané a ani „nereálne“ na to, aby bol schopný uniesť preukázanie okolností, ktoré boli v konaní relevantné. Žalobca, samozrejme, nemôže zodpovedať za účtovníctvo svojho odberateľa, ale to ho nezbavuje uniesť dôkazné bremeno inak (k tomu pozri m. m. napr. uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 57/202 zo dňa 30. januára 2025 a sp. zn. IV. ÚS 329/2024 zo dňa 2. júla 2024), c) že ani prípadné potvrdenie toho, že spoločnosti SARL a NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU určitý tovar nadobudli - a to aj keby ho nadobudli od spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. - nepreukazuje, že ide o tovar, ktorý mal byť údajne dodaný žalobcom spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. Navyiac, aj keby k tomuto dodatočnému dokazovaniu správne orgány pristúpili, nemôže to zmeniť objektívne zistený skutkový stav veci, t. j. že tovar, ktorý bol žalobcovi ako deklarantovi na území Slovenskej republiky prepustený do colného režimu voľný obeh s podmiennečným oslobodením od DPH, nebol dodaný deklarovanému príjemcovi v inom členskom štáte (v Poľsku) a preukázateľne ani nasledujúcemu príjemcovi uvedenému žalobcom na predložených dokladoch (Scatolificio Udinese s.r.l.) 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 podmiennečným oslobodením od DPH (kód režimu 4200) nebola splnená.

68. Pre úplnosť je potrebné uviesť, že sporným v tejto veci nebola materiálna existencia tovaru, ale pohyb predmetného tovaru v rámci Európskej únie, a preto argumentácia sťažovateľa vzťahujúca sa najmä na rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2021 nie je pre súdenú vec príliehavá. Rovnako je v podmienkach rozhodovanej veci bez relevancie aj rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžfk/2/2007 a súvisiace rozhodnutia SD EÚ v spojených veciach týkajúcich sa daňového podvodu, keď skutkové

okolnosti relevantné pre rozhodnutie v tejto veci sa líšia od tých, ktoré boli vo vyššie uvedených veciach. V súdnej veci najmä nebolo relevantné dokazovať existenciu tovaru a rovnako potom nie je možné prijať ako relevantné ani v rozhodnutí najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2001 uvedené závery týkajúce sa dôkazného bremena. Navyiac, ak by aj predmetné závery mali byť relevantné analogicky v otázke dôkazného bremena kladeného na daňový subjekt, ako to vyplýva z napadnutého rozsudku správneho súdu a tohto rozsudku kasačného súdu, dôkazné bremeno kladené na žalobcu nie je možné hodnotiť ako neprimerané. V súvislosti s vecou sp. zn. 3Sžfk/2/2007 je potrebné vo všeobecnosti uviesť, že táto sa týka daňového podvodu a úplne iných skutkových okolností ako sú okolnosti veci posudzovanej v tomto konaní.

69. Kasačný súd tiež dopĺňa, že dôkazné bremeno, ktoré bolo kladené na žalobcu (pozn.: nie na sťažovateľa, keďže kasačnú sťažnosť vo veci podala zúčastnená osoba) aj vzhľadom na vyššie uvedené nie je možné hodnotiť tak, že mal vo vzťahu k správnym orgánom preukazovať okolnosti, ktoré boli mimo jeho dispozičnej sféry (k tomu pozri uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 420/2025 zo dňa 6. augusta 2025). Preukázanie toho, že tovar bol vyvezený do iného členského štátu nie je okolnosť, ktorú by bolo možné hodnotiť ako neprimerané dôkazné bremeno kladené na žalobcu. Podstatným v tejto súvislosti je však to, že len samotné predloženie listín, ktoré by určitú skutočnosť mali alebo mohli preukazovať (pozri tento rozsudok vyššie), nie je bez ďalšieho možné považovať za splnenie si súvisiacej dôkaznej povinnosti. Najvyšší súd, resp. najvyšší správny súd vo svojej rozhodovacej praxi opakovane deklarovali, že nepostačuje predložiť samotné listiny relevantné pre vec, keďže ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane. Kasačný súd v tejto súvislosti príkladom poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, sp. zn. 4Sžfk/38/2017, sp. zn. 1Sžfk/1/2017, sp. zn. 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Ak potom na základe zistení slovenských správnych orgánov bolo reálne splnenie zákonných podmienok pre oslobodenie od DPH riadne spochybnené (primárne: vývoz tovaru do iného členského štátu - či už žalobcovi do Poľska alebo spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l. do Talianska - k tomu pozri zistenia správnych orgánov a závery správneho súdu vyššie), bolo na žalobcovi, aby existujúci stav pochybností o vývoze tovaru inému platiteľovi dane do iného členského štátu preukázal, čo sa v podmienkach súdnej veci nestalo. Nebolo preto možné stotožniť sa so sťažovateľom v tom, že len samotné predloženie listín (k tomu pozri body 30. až 32. tohto rozsudku vyššie) vlastne predstavujú riadne splnenie dôkaznej povinnosti, ktorú mal.

70. Ani prípadné listiny - dôkazy v zmysle § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. totiž nie je možné považovať za absolútny a nespochybniteľný dôkaz. V prípade pochybností o pravdivosti alebo správnosti predloženého dokladu/dokladov, zákon pripúšťa a fakticky vyžaduje aj iné dokazovanie splnenia podmienok na priznanie oslobodenia od DPH pri prepustení tovaru do voľného obehu (colný režim 4200). Toto vyplýva konkrétne z ustanovenia § 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. Tu sa potom kasačný súd stotožnil so žalovaným v tom zmysle, 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 predložený doklad (ak sú pochybnosti o jeho pravdivosti alebo správnosti), 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 žalobcom. Z vykonaných dôkazov ako celku musí byť zrejmé, že tovar, ktorého sa colným úradom priznané oslobodenie od DPH v režime 4200 týka, bol skutočne fyzicky dodaný príjemcovi v inom členskom štáte. Nestačí preto iba formálne produkovanie listín, ale je nutné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie SR a bol dodaný v súlade s podmienkami oslobodenia od DPH primárne do Poľska, pretože vlastnícke právo v predmetných prípadoch dovozov nie je sporné, a to z dôvodu, že príjemcom tovaru mal byť jeho samotný dovozca (žalobca).

71. V tomto bode je pritom potrebné opätovne doplniť, že predmetom dokazovania najmä nemalo byť to, že tovar materiálne existoval (keď uvedené ani nie je sporné), príp. že žalobca sa stal vlastníkom tovaru (toto správne orgány ani nespochybovali), a že z týchto dôvodov preto tento mohol tovar formálne predávať ďalej (spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l.), ale to, že tovar, ku ktorému sa rozhodnutia správnych orgánov viažu, reálne opustil územie Slovenskej republiky a bol vyvezený do iného členského štátu (vrátane splnenia na to nadväzujúcich podmienok). Vzhľadom na uvedené je potom bez relevancie argumentácia sťažovateľa uvedená v kasačnej sťažnosti o tom, že „v súčasnosti

neexistuje hodnovernejší dôkaz o tom, že odberateľ v inom členskom štáte nadobudol vlastnícke právo k tovaru ako písomný dôkaz o tom, že tento predmetný tovar predal, nakoľko táto skutočnosť jednoznačne preukazuje, že je, resp. bol vlastníkom predmetného tovaru“. Platí totiž, že prípadné právne zmeny v osobe vlastníka tovaru a možnosť jeho predaja ešte neznamená, že tovar bol aj reálne predaný, ale najmä nie je dôkazom o pohybe tovaru v tom zmysle, že tento bol vyvezený na územie iného členského štátu.

72. Po spochybnení dodania tovaru do Poľska (čo deklaroval žalobca ako prvé miesto vývozu tovaru) a následne aj do Talianska (spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l.), čo žalobca deklaroval ako „nové“ (zmenené) miesto vývozu po tom, čo vývoz do Poľska nebol preukázaný, nebolo ani podľa kasačného súdu ďalej „rozvíjať“ dokazovanie v tom smere, či spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. dodala určitým spoločnostiam sporný tovar, a to najmä v prípade, ak predmetná spoločnosť žiadne obchodovanie so žalobcom neevidovala a tovar, ktorý mal byť predmetom predaja bol v zásade druhový (druhovo určený), a preto jeho pôvodcom mohol byť ktokoľvek (k tomu analogicky pozri rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sfk/8/2022 - „Len samotná existencia tovaru generickej povahy - bez ďalšieho - nemusí byť postačujúca pre záver, že sa jedná o tovar, ktorý mal byť predmetom deklarovaných dodávok“), nevzhladol ani kasačný súd ako dôvodné dopĺňať dokazovanie o zisťovanie v spoločnostiach SARL a NUOVA MODA DI SUN GUIZHOU (pozn. kasačného súdu - z administratívneho spisu vyplýva, že sa malo jednať o tovary ako šály, čapice, odevné doplnky z plastov, kľúčenky, bižutéria, dáždnyky, gumičky do vlasov a papierové boxy - bez akejkoľvek špecifikácie umožňujúcej relevantnú mieru individualizácie tovaru). V tomto zmysle je potom bez opodstatnenia námietka sťažovateľa, že žalobca nemôže za to, že spoločnosť Scatolificio Udinese s.r.l. údajne predala tovar ďalej. Zjednodušene povedané, žalobca mal preukazovať dodanie tovaru sebe (ako príjemcovi tovaru v Poľsku - podľa pôvodného vyhlásenia žalobcu) alebo spoločnosti Scatolificio Udinese s.r.l., ktorú deklaroval žalobca ako odberateľa predmetného tovaru v Taliansku („druhého v poradí“). Toto však v podmienkach súdnej veci nenastalo, takéto dodanie tovaru deklarované žalobcom preukázané nebolo, resp. správnymi orgánmi bolo riadne spochybnené a tieto pochybnosti neboli žalobcom vyvrátené.

73. Kasačný súd sa potom nestotožnil ani s názorom sťažovateľa, že by žalobou napadnuté rozhodnutie, príp. prvostupňového rozhodnutia colného úradu nespĺňali podmienky § 3 ods. 2 Správneho poriadku - „Správne orgány sú povinné postupovať v konaní v úzkej súčinnosti s účastníkmi konania, zúčastnenými osobami a inými osobami, ktorých sa konanie týka, a dať im vždy príležitosť, aby mohli svoje práva a záujmy účinne obhajovať, najmä sa vyjadriť k podkladu rozhodnutia, a uplatniť svoje návrhy. Účastníkom konania, zúčastneným osobám a iným osobám, ktorých sa konanie týka, musia správne orgány poskytovať pomoc a poučenia, aby pre neznalosť právnych predpisov neutrpeli v konaní ujmu.“, § 3 ods. 5 Správneho poriadku - „Rozhodnutie správnych orgánov musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu vecí. Správne orgány dbajú o to, aby v rozhodovaní o skutkovo zhodných alebo podobných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.“, resp. § 46 Správneho poriadku - „Rozhodnutie musí byť v súlade so zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, musí ho vydať orgán na to príslušný, musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu vecí a musí obsahovať predpísané náležitosti.“ (primárne v otázke dodržania zásady materiálnej pravdy zo strany správnych orgánov). Obdobne ako nedôvodnú vyhodnotil kasačný súd aj námietky sťažovateľa o nesplnení formálnych podmienok žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, resp. prvostupňových rozhodnutí colného úradu (najmä § 46 a § 47 ods. 3 Správneho poriadku - „V odôvodnení rozhodnutia správny orgán uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov, ako použil správnu úvahu pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval, a ako sa vyrovnal s návrhmi a námietkami účastníkov konania a s ich vyjadreniami k podkladom rozhodnutia.“. Nedá sa v tejto súvislosti neuviesť, že tak so zásadou materiálnej pravdy, ako aj s kvalitou odôvodnenia, resp. náležitosťami napadnutého rozhodnutia sa správny súd vo všeobecnosti vysporiadal a sťažovateľ okrem „zopakovania“ tejto námietky v zhode s jej znením už v samotnej správnej žalobe, neprodukoval žiadnu novú konkrétnu námietku spochybňujúcu závery správneho súdu (k tomu pozri najmä body 54. až 58. tohto rozsudku vyššie). Vychádzajúc z uvedeného potom vo veci nebolo dôvodné ani aplikovať závery rozhodovacej praxe, na ktorú sťažovateľ poukazoval (bod 40. tohto rozsudku).

74. Napokon najvyšší správny súd uvádza, že argumentácia sťažovateľa týkajúca sa napr. neprimeraného kladenia dôkazného bremena na žalobcu orgánmi verejnej správy - je pre účely tohto kasačného konania podstatne oslabená, keďže sám žalobca (teda ten, komu primárne daňová povinnosť vznikla a s kým orgány verejnej správy konali), napadnutý rozsudok správneho súdu - vrátane jeho záverov týkajúcich sa skutkových zistení, hodnotenia dôkaznej situácie, prenášania dôkazného bremena a pod., ale aj právneho posúdenia veci správnymi orgánmi, ako aj správnym súdom - napokon (konkludentne) akceptoval, keď kasačné konanie ním iniciované bolo zastavené (pre nezaplatenie

súdneho poplatku). Argumentácia sťažovateľa (ako zúčastnenej osoby na správnom súdnom konaní, ktorý však nebol účastníkom administratívneho konania) sa pritom do podstatnej miery týka toho, že konaním a rozhodnutiami orgánov verejnej správy mala byť spôsobená ujma na subjektívnych právach žalobcu. Osoba žalobcu je však v podmienkach tohto konania odlišná od osoby sťažovateľa, keď - paradoxne - práve žalobca postavenie kasačného sťažovateľa v tomto konaní nemal a vlastným úkonom (nezaplatením súdneho poplatku) zabránil tomu, aby sa kasačný súd venoval prípadnému zásahu do jeho subjektívnych práv (v zmysle podanej kasačnej sťažnosti).

75. Vzhľadom na všetky uvedené skutočnosti, považuje kasačný súd závery správneho súdu vyjadrené v napadnutom rozsudku za vecne správne a zákonné, a preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol.

76. Záverom je potrebné doplniť, že tak, ako to vyplýva z bodov 28. a 74. tohto rozsudku, kasačné konanie v tejto veci bolo realizované výlučne na základe kasačnej sťažnosti zúčastnenej osoby, keďže kasačné konanie na základe žaloby žalobcu bolo zastavené (pre nezaplatenie súdneho poplatku). Kasačné konanie teda fakticky bolo realizované zúčastnenou osobou (aj) „v prospech“ žalobcu, keď petítom kasačnej sťažnosti sa sťažovateľ (osoba zúčastnená na konaní) domáhal zrušenia žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, resp. rozsudku správneho súdu, ktorým bola správna žaloba zamietnutá. V uvedenej procesnej situácii akceptoval kasačný súd kasačnú sťažnosť osoby zúčastnenej na konaní pred správnym súdom (pozn.: sťažovateľ bol do konania pred správnym súdom pribratý, nebol účastníkom ex lege, keďže nebol účastníkom administratívneho konania, v ktorom bolo vydané žalobou napadnuté rozhodnutie) ako kasačnú sťažnosť podanú osobou, v ktorej neprospech bol rozsudok správneho súdu vydaný (k tomu porovnaj § 442 ods. 1 SSP - „Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, osoba zúčastnená na konaní podľa § 41 ods. 2, ak bolo rozhodnuté v ich neprospech [...]“) primárne z dôvodu, že sťažovateľ ako osoba ručiteľa vo verejnoprávnom režime mohla mať právny záujem na ďalšom konaní vo veci (ak by rozhodnutie správneho súdu bolo nezákonné). Toto vyplýva aj z rozhodnutí súdov, ktorými bolo rozhodnuté o pribratí sťažovateľa do konania v rámci konania pred správnym súdom. Uvedenú interpretáciu uplatnil kasačný súd aj vzhľadom na to, aby prípadným reštriktívnym výkladom vyššie uvedeného skutkového a právneho stavu nedošlo k porušeniu ústavného práva sťažovateľa na súdnu ochranu (denegatio iustitiae).

77. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 a § 168 SSP. Žalovanému, ktorý síce bol v kasačnom konaní úspešný, náhrada trov konania nepatrí, keď najvyšší správny súd nezistil osobitné okolnosti, ktoré by toto odôvodňovali (§ 168 SSP). Sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný, preto mu nepatrí náhrada trov kasačného konania. Napokon, práve procesná situácia uvedená v bode 75. tohto rozsudku, kedy sťažovateľ (osoba zúčastnená na konaní) podala kasačnú sťažnosť fakticky (aj) v prospech žalobcu (domáhajúc sa rozhodnutia v prospech žalobcu - zhodne s podanou správnu žalobou) dopadá na to, že v rámci rozhodovania o trovách konania, nebola žalobcovi priznaná náhrada trov kasačného konania voči neúspešnému sťažovateľovi (ako osoby pribratej do konania uznesením správneho súdu), keď zamietnutím kasačnej sťažnosti osoby zúčastnenej na konaní (sťažovateľa) došlo k potvrdeniu vecnej správnosti napadnutého rozsudku, ktorým bola správna žaloba žalobcu zamietnutá, čo znamená, že žalobca bol v konaní neúspešný.

78. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom najvyššieho správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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