

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/60/2016
Identifikačné číslo spisu: 4015200679
Dátum vydania rozhodnutia: 22.11.2018
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200679.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: IN & OUT - 2010 s.r.o., Radvaň nad Dunajom 125, Radvaň nad Dunajom, IČO: 45 953 392, právne zastúpeného advokátom JUDr. Vlastimilom Petřekom, PhD., Zátíšie 1841/23, Sládkovičovo, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 4.5.2015, č. 552250-2/2014, v konaní o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/129/2015 - 50 zo dňa 13.4.2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/129/2015 - 50 zo dňa 13. apríla 2016 p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre zrušil rozhodnutie žalovaného č. 552250-2/2014 zo dňa 4.5.2015 podľa § 250j ods. 2 písm. c/ OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný predmetným rozhodnutím potvrdil rozhodnutia Colného úradu Nitra zo dňa 24.9.2014, č. 1096158/1/422620/2014 a č. 1096158/1/422614/2014. Rozhodnutím zo dňa 24.9.2014, č. 1096158/1/422620/2014 Colný úrad Nitra po preskúmaní colného vyhlásenia zo dňa 10.12.2012, č. 0615810203298 žalobcovi oznámil podľa čl. 221 ods. 1 Colného kódexu výšku dane z pridanej hodnoty v sume 3.448,05 €, a to z dôvodu, že tovar nebol dodaný príjemcovi tovaru deklarovanému v ods. 8 vyššie uvedeného colného vyhlásenia - spoločnosti MARPOL Sp. zo. o. so sídlom v Poľskej republike, ale bol dodaný (prevzatý) spoločnosťou Gentuza, s.r.o. so sídlom v Českej republike. Tieto svoje závery oprel o oznámenie Colného úradu odboru Finančného riaditeľstva SR zo dňa 20.1.2014, č. 1100606/1/37323/2014, v zmysle ktorého poľské daňové orgány zistili, že tovar bol dopravený priamo odberateľom prepravovanej poľskej spoločnosti, spoločnosť deklarovala trojstranné obchody a k faktúre

č. 2012ZOF00029 (colné vyhlásenie č. 0615810203298) zaslali poľské orgány faktúru č. 45/2012, ktorá sa týkala dodania tovaru odberateľovi Gentuza, s.r.o., CZ29311402, potvrdenie prijatia tovaru spoločnosťou Gentuza, s.r.o. a medzinárodný nákladný list, týkajúci sa prepravy tovaru spoločnosti Gentuza s.r.o., vystavený v Nových Zámkoch. Colný úrad prijal záver, že preprava neskončila u nadobúdateľa, teda u príjemcu uvedeného v ods. 8 colného vyhlásenia, čo je v rozpore s ust. § 48 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, na základe čoho colný úrad zapísal do evidencie daň z pridanej hodnoty vo výške 3.448,05 €.

Rozhodnutím zo dňa 24.9.2014, č. 1096158/1/422614/2014 colný úrad po preskúmaní colného vyhlásenia zo dňa 17.5.2013, č. 0615810301385 oznámil žalobcovi podľa čl. 221 ods. 1 Colného kódexu výšku dane z pridanej hodnoty v sume 2.149,59 €, a to z dôvodu, že tovar nebol dodaný príjemcovi tovaru deklarovanému v ods. 8 uvedeného colného vyhlásenia - spoločnosti MARPOL Sp. zo. o. so sídlom v Poľskej republike, ale bol dodaný (prevzatý) spoločnosťou Gentuza, s.r.o. so sídlom v Českej republike. Tieto svoje skutkové závery colný úrad oprel o oznámenie Colného úradu odboru Finančného riaditeľstva SR zo dňa 20.1.2014, č. 1100606/1/37323/2014, v zmysle ktorého poľské daňové orgány zistili, že tovar bol prijatý, daň z pridanej hodnoty z intrakomunitárneho dodania tovaru bola priznaná a zaplatená, tovar bol zhromažďovaný na Slovensku podľa potrieb v rámci trojstranných transakcií a intrakomunitárneho dodania bol prepravený priamo odberateľom a k faktúre č. 2013ZOF00094 zaslali poľské orgány faktúru č. 49/2013, ktorá sa týka dodania tovaru odberateľovi ELEN and Co ltd B. O. (BG), potvrdenie prijatia tovaru spoločnosťou ELEN and Co ltd B. O. (BG) vystavené v Nových Zámkoch dňa 21.5.2013. V colnom konaní bol predložený medzinárodný nákladný list, kde je ako príjemca tovaru uvedená spoločnosť MARPOL Sp. zo. o.. Na základe takto zisteného skutkového stavu colný úrad prijal záver, že preprava neskončila u nadobúdateľa, teda príjemcu uvedeného v ods. 8 colného vyhlásenia č. 0615810301385, čo je v rozpore s § 48 ods. 3 zákona o DPH, na základe čoho colný úrad zapísal do evidencie daň z pridanej hodnoty vo výške 2.149,59 €.

Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom zistil, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu na to, aby mohol vec posúdiť, a preto podľa § 250j ods. 2 písm. c/ OSP rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Z obsahu predloženého administratívneho spisu žalovaného, súčasťou ktorého je i spis colného úradu, súd zistil, že žalobca ako deklarant podal colné vyhlásenie, ktoré bolo na colnom úrade zaevidované dňa 10.12.2012 pod č. 0615810203298, v ktorom navrhol prepustiť tam uvedený tovar (pochádzajúci z krajiny mimo Európskej únie) do colného režimu voľný obeh s oslobodením od dane z pridanej hodnoty s kódom režimu 4200. Ako príjemca tohto tovaru je uvedená v ods. 8 colného vyhlásenia spoločnosť MARPOL Sp. zo. o. so sídlom v Poľskej republike, ktorá bola registrovaná pre daň z pridanej hodnoty v tomto členskom štáte Európskej únie. Predmetný tovar bol uvedený na faktúre zo dňa 10.12.2012, č. 2012ZOF00029, kde je ako dodávateľ uvedený žalobca a ako odberateľ vyššie uvedená spoločnosť so sídlom v Poľskej republike. K týmto dokladom žalobca predložil medzinárodný nákladný list (CMR) zo dňa 10.12.2012 vystavený v Nových Zámkoch, ktorý nebol potvrdený príjemcom tovaru. Rozhodnutím zo dňa 10.12.2012, č. 9006158/1/1310391/2012 Colný úrad Nitra, pobočka Nové Zámky uložil žalobcovi povinnosť zložiť zabezpečenie na daň z pridanej hodnoty v sume 3.448,05 €, ktorú žalobca i zaplatil, čo je preukázané ústrižkom poštového poukazu zo dňa 10.12.2012.

Dňa 14.12.2012 žalobca predložil colnému úradu medzinárodný nákladný list vystavený dňa 10.12.2012 v Nových Zámkoch, ktorý je potvrdený nečitateľným podpisom a pečiatkou príjemcu tovaru (MARPOL Sp. zo. o.) s dátumom 10.12.2012, a to za účelom preukázania výstupu tovaru zo Slovenskej republiky.

Na základe žiadosti o administratívnu spoluprácu v oblasti dane z pridanej hodnoty príslušný orgán Poľskej republiky oznámil žalovanému zistenia týkajúce sa spoločnosti MARPOL Sp. zo. o. Takto získané informácie žalovaný oznámil Colnému úradu Nitra, a to v podaní zo dňa 20.1.2014, z ktorého vyplýva, že podľa odpovede poľskej strany daňovník tovar prijal a daň z pridanej hodnoty bola deklarovaná a zaplatená s tým, že daňovník deklaroval faktúru č. 2012ZOF00029 ako trojstrannú

transakciu. V podaní zo dňa 5.2.2014 Colný úrad Nitra oznámil pobočke v Nových Zámkoch, že k faktúre č. 2012ZOF00029 (colné vyhlásenie č. 0615810203298) zaslali poľské orgány faktúru č. 45/2012, ktorá sa týkala dodania tovaru odberateľovi GENTUZA s.r.o. so sídlom v Českej republike, potvrdenie prijatia tovaru touto spoločnosťou a medzinárodný nákladný list týkajúci sa prepravy tovaru spoločnosti GENTUZA s.r.o. vystavený v Nových Zámkoch dňa 10.12.2012. Colný úrad zároveň uviedol, že v colnom konaní bol predložený medzinárodný nákladný list vystavený v Nových Zámkoch dňa 10.12.2012, kde je ako príjemca tovaru uvedená spoločnosť MARPOL Sp. zo. o., pričom tento (potvrdený v ods. 24) bol predložený ako doklad o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte. V predložennom administratívnom spise sa nachádza medzinárodný nákladný list vystavený dňa 10.12.2012 v Nových Zámkoch, kde je uvedený dodávateľ tovaru (MARPOL Sp. zo. o.), príjemca (GENTUZA s.r.o.), prepravca, pričom tovar mal byť dodaný označenému príjemcovi. Tento medzinárodný nákladný list je okrem iného opatrený nečitateľným podpisom príjemcu a pečiatkou príjemcu. Na faktúre č. 45/2012 zo dňa 10.12.2012 je uvedený dodávateľ (MARPOL Sp. zo. o.), odberateľ (GENTUZA s.r.o.), pričom prevzatie tovaru je potvrdené nečitateľným podpisom a odtlačkom pečiatky odberateľa.

Dňa 19.8.2014 vydal Colný úrad Nitra, pobočka Nové Zámky oznámenie o začatí konania vo veci dodatočného zápisu dane z pridanej hodnoty do účtovnej evidencie podľa čl. 217 ods. 1 v spojení s čl. 220 ods. 1 nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12.10.1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva v znení neskorších predpisov s tým, že daňová povinnosť vznikla podľa ust. § 21 ods. 1 písm. a/, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Colný úrad Nitra, pobočka Nové Zámky vydal dňa 24.9.2014 rozhodnutie, ktorým žalobcovi oznámil výšku dane z pridanej hodnoty v sume 3.448,05 €.

Žalobca ako deklarant podal ďalšie colné vyhlásenie, ktoré bolo na colnom úrade zaevidované dňa 17.5.2013 pod č. 0615810301385, v ktorom navrhol prepustiť tam uvedený tovar (pochádzajúci z krajiny mimo Európskej únie) do colného režimu voľný obeh s oslobodením od dane z pridanej hodnoty s kódom režimu 4200. Ako príjemca tohto tovaru je uvedená v ods. 8 colného vyhlásenia spoločnosť MARPOL Sp. zo. o. so sídlom v Poľskej republike, ktorá bola registrovaná pre daň z pridanej hodnoty v tomto členskom štáte Európskej únie. Predmetný tovar bol uvedený na faktúre zo dňa 17.5.2013, č. 2013ZOF0094, kde je ako dodávateľ uvedený žalobca a ako odberateľ vyššie uvedená spoločnosť so sídlom v Poľskej republike. K týmto dokladom žalobca predložil medzinárodný nákladný list (CMR) zo dňa 15.5.2013, č. 1120596. Rozhodnutím zo dňa 17.5.2013, č. 9006165/1/241646/2013 Colný úrad Nitra, pobočka Nové Zámky uložil žalobcovi povinnosť zložiť zabezpečenie na daň z pridanej hodnoty v sume 2.149,59 €, ktorú žalobca i zaplatil, čo je preukázané ústrižkom poštového poukazu zo dňa 17.5.2013.

Dňa 25.6.2013 žalobca predložil colnému úradu medzinárodný nákladný list vystavený dňa 21.5.2013 v Nových Zámkoch, ktorý je potvrdený nečitateľným podpisom a pečiatkou príjemcu tovaru (MARPOL Sp. zo. o.) s dátumom 21.5.2013, a to za účelom preukázania dodania tovaru príjemcovi.

Na základe žiadosti o administratívnu spoluprácu v oblasti dane z pridanej hodnoty príslušný orgán Poľskej republiky oznámil žalovanému zistenia týkajúce sa spoločnosti MARPOL Sp. zo. o. Takto získané informácie žalovaný oznámil Colnému úradu Nitra, a to v podaní zo dňa 20.1.2014, z ktorého vyplýva, že podľa odpovede poľskej strany daňovník tovar prijal a daň z pridanej hodnoty bola deklarovaná a zaplatená s tým, že daňovník deklaroval faktúru č. 2013ZOF0094 ako trojstrannú transakciu. V podaní zo dňa 5.2.2014 Colný úrad Nitra oznámil pobočke v Nových Zámkoch, že k faktúre č. 2013ZOF0094 zaslali poľské orgány faktúru č. 49/2013, ktorá sa týkala dodania tovaru odberateľovi ELEN and CO ltd. B. O. (BG), potvrdenie prijatia tovaru touto spoločnosťou a medzinárodný nákladný list č. 443564 týkajúci sa prepravy tovaru spoločnosti ELEN and CO ltd. B. O. (BG) vystavený v Nových Zámkoch dňa 21.5.2013. Colný úrad zároveň uviedol, že v colnom konaní bol predložený medzinárodný nákladný list č. 443565 vystavený v Nových Zámkoch dňa 21.5.2013, kde je ako príjemca tovaru vedená spoločnosť MARPOL Sp. zo. o., pričom tento (potvrdený v ods. 24) bol predložený ako doklad o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte. V predložennom

administratívnom spise sa nachádza medzinárodný nákladný list č. 443564 vystavený dňa 21.5.2013 v Nových Zámkoch, kde je uvedený dodávateľ tovaru (MARPOL Sp. zo. o.), príjemca (ELEN and CO B. O.), prepravca, pričom tovar mal byť dodaný dňa 23.5.2013 označenému príjemcovi. Tento medzinárodný nákladný list je okrem iného opatrený nečitateľným podpisom príjemcu a pečiatkou príjemcu. V medzinárodnom nákladnom liste č. 443565 vystavenom v Nových Zámkoch dňa 21.5.2013 je uvedený dodávateľ (žalobca), príjemca (MARPOL Sp. zo. o.), prepravca a tovar mal byť dodaný dňa 21.5.2013 príjemcovi, ktorý prevzatie tovaru potvrdil nečitateľným podpisom a odtlačkom pečiatky.

Dňa 15.7.2014 vydal Colný úrad Nitra, pobočka Nové Zámky oznámenie o začatí konania vo veci dodatočného zápisu dane z pridanej hodnoty do účtovnej evidencie podľa čl. 217 ods. 1 v spojení s čl. 220 ods. 1 nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12.10.1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva v znení neskorších predpisov s tým, že daňová povinnosť vznikla podľa ust. § 21 ods. 1 písm. a/, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Colný úrad Nitra, pobočka Nové Zámky vydal dňa 24.9.2014 rozhodnutie, ktorým žalobcovi oznámil výšku dane z pridanej hodnoty v sume 2.149,59 €.

Na základe odvolania žalobcu proti obom rozhodnutiam Colného úradu Nitra, pobočka Nové Zámky zo dňa 24.9.2014, č. 1096158/1/422620/2014 (daň z pridanej hodnoty v sume 3.448,05 €) a č. 1096158/1/422614/201410 (daň z pridanej hodnoty v sume 2.149,59 €) vo veci rozhodoval žalovaný ako odvolací orgán, ktorý svojim rozhodnutím zo dňa 4.5.2015 obe rozhodnutia zo dňa 24.9.2014 potvrdil z dôvodov uvedených v odôvodnení svojho rozhodnutia.

Krajský súd konštatoval, že v predmetnej veci je nesporné, že žalobca ako deklarant podal colné vyhlásenie, ktoré bolo prijaté a zaevidované colným úradom dňa 10.12.2012 pod č. 0615810203298. Jednalo sa o colné vyhlásenie ohľadne textilného tovaru dovezeného z krajiny mimo Európskej únie, v ktorom je (v kolónke 8) ako príjemca tovaru uvedená spoločnosť MARPOL Sp. zo. o. so sídlom v Poľskej republike a v kolónke 37 (režim) je uvedené 4200, čo znamená, že deklarant žiadal o prepustenie tovaru do režimu voľný obeh s oslobodením od dane z pridanej hodnoty. Podľa faktúry zo dňa 10.12.2012, č. 2012ZOF00029 je ako dodávateľ tovaru uvedený žalobca a odberateľ spoločnosť MARPOL Sp. zo. o. s tým, že tovar je oslobodený od dane podľa ust. § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Príslušný colný úrad prepustil tovar do navrhovaného colného režimu voľný obeh a deklarantovi uložiť povinnosť zložiť zabezpečenie na daň z pridanej hodnoty v sume 3.448,05 €, a to podľa ust. § 48b ods. 1 vyššie citovaného zákona. Predmetnú sumu žalobca i zaplatil dňa 10.12.2012. Medzinárodný nákladný list vystavený dňa 10.12.2012 v Nových Zámkoch je (v kolónke 24) opatrený nečitateľným podpisom a pečiatkou deklarovaného odberateľa, t. j. spoločnosti MARPOL Sp. zo. o. a zároveň je tu i pečiatka s menom Ryszard Luczywo. Odberateľ mal tovar prevziať dňa 10.12.2012. Tento doklad (medzinárodný nákladný list - CMR) žalobca predložil ako dôkaz na preukázanie výstupu tovaru zo Slovenskej republiky. V rámci preverovania týchto údajov príslušné orgány v Poľskej republike okrem iného oznámili, že poľský daňovník (spoločnosť MARPOL Sp. zo. o.) tovar prijal a daň z pridanej hodnoty bola deklarovaná a zaplatená, pričom sa jednalo o trojstranné transakcie. Zároveň boli našim colným orgánom predložené i doklady (medzinárodný nákladný list zo dňa 10.12.2012 vystavený v Nových Zámkoch a faktúra zo dňa 10.12.2012, č. 45/2012 týkajúce sa colného vyhlásenia zo dňa 10.12.2012 pod č. 0615810203298 a faktúry dňa 10.12.2012, č. 2012ZOF00029), kde je ako dodávateľ uvedená spoločnosť MARPOL Sp. zo. o. a odberateľ spoločnosť GENTUZA s.r.o. so sídlom v Českej republike, pričom oba tieto doklady sú opatrené pečiatkou tejto spoločnosti ako odberateľa a nečitateľným podpisom.

Ďalšie colné vyhlásenie žalobca ako deklarant podal v máji 2013 a bolo prijaté a zaevidované príslušným colným úradom dňa 17.5.2013 pod č. 0615810301385. V colnom vyhlásení žalobca opätovne deklaroval dovoz tovaru z krajiny mimo Európskej únie, v ktorom je (v kolónke 8) ako príjemca tovaru uvedená spoločnosť MARPOL Sp. zo. o. so sídlom v Poľskej republike a v kolónke 37 (režim) je uvedené 4200, čo znamená, že deklarant žiadal o prepustenie tovaru do režimu voľný obeh s oslobodením od dane z pridanej hodnoty. Podľa faktúry zo dňa 17.5.2013, č. 2013ZOF0094 je ako dodávateľ uvedený žalobca a

odberateľ spoločnosť MARPOL Sp. zo. o. so sídlom v Poľskej republike s tým, že tovar je oslobodený od dane podľa ust. § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Príslušný colný úrad prepustil tovar do navrhovaného colného režimu voľný obeh a deklarantovi uložil povinnosť zložiť zabezpečenie na daň z pridanej hodnoty v sume 2.149,59 €, a to podľa ust. § 48b ods. 1 vyššie citovaného zákona. Predmetnú sumu žalobca i zaplatil dňa 17.5.2013. Medzinárodný nákladný list vystavený dňa 21.5.2013 v Nových Zámkoch je (v kolónke 24) opatrený nečitateľným podpisom a pečiatkou deklarovaného odberateľa, t.j. spoločnosti MARPOL Sp. zo. o. a zároveň je tu i pečiatka s menom H. D.. Odberateľ mal tovar prevziať dňa 21.5.2013. Tento doklad (medzinárodný nákladný list - CMR č. 443565) žalobca predložil ako dôkaz na preukázanie dodania tovaru deklarovanému príjemcovi.

V rámci preverovania týchto údajov príslušné orgány v Poľskej republike okrem iného oznámili, že poľský daňovník (spoločnosť MARPOL Sp. zo. o.) tovar prijal a daň z pridanej hodnoty bola deklarovaná a zaplatená, pričom sa jednalo o trojstranné transakcie. Zároveň boli našim colným orgánom predložené i doklady (medzinárodný nákladný list zo dňa 21.5.2013, č. 443564 vystavený v Nových Zámkoch a faktúra zo dňa 20.5.2013, č. 49/2013, týkajúce sa colného vyhlásenia zo dňa 17.5.2013 pod č. 0615810301385 a faktúry zo dňa 17.5.2013, č. 2013ZOF0094), kde je ako dodávateľ uvedená spoločnosť MARPOL Sp. zo. o. a odberateľ spoločnosť ELEN & CO, B. O. so sídlom v Bulharsku, pričom oba tieto doklady sú opatrené pečiatkou tejto spoločnosti ako odberateľa a nečitateľným podpisom. Napriek tomuto zisteniu žalovaný vo svojom rozhodnutí konštatoval, že tovar bol prevzatý spoločnosťou GENTUZA s.r.o. so sídlom v Českej republike. Tomuto tvrdeniu žalovaného však nekorešponduje žiadny listinný, resp. iný dôkaz a nie je zrejme, na základe čoho žalovaný takýto záver vyvodil, nakoľko ani medzinárodný nákladný list č. 443564, resp. 443565 nepreukazujú dodanie tovaru tejto spoločnosti.

S poukazom na tieto zistenia bolo podľa názoru súdu potrebné preveriť (napr. medzinárodným dožiadaním) spoločnosti v Českej republike a v Bulharsku za účelom zistenia, komu, od koho a aký tovar bol skutočne dodaný, či sa jednalo o trojstranné obchody, či deklarovali dodanie tovaru z iného členského štátu, resp. z tretieho štátu a ako vysporiadali svoje daňové povinnosti v súvislosti s dodaním tovaru. V dôsledku nepreverení odberateľov v Českej republike a v Bulharsku je potrebné konštatovať, že v predmetnej veci bol nedostatočne zistený skutkový stav, čo je dôvodom na zrušenie rozhodnutia žalovaného zo dňa 4.5.2015 a vrátenia mu veci na ďalšie konanie, a to podľa ust. § 250j ods. 2 písm. c/ OSP, nakoľko zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci. Skutkový stav je nedostačujúci, najmä z hľadiska toho, aká právna norma sa použila pri právnom posúdení veci samej.

Krajský súd poukázal na to, že nemožno spochybníť právo colných orgánov preveriť pravdivosť a správnosť údajov uvedených na žalobcom predložených dokladoch, na základe ktorých bol tovar dovezený z územia mimo Európskej únie a prepustený do režimu voľný obeh deklarovanému odberateľovi so sídlom v Poľskej republike, kde sa mala skončiť preprava tovaru. Na základe oznámenia príslušných orgánov Poľskej republiky colné orgány dospeli k záveru, že tovar uvedený v colných vyhláseniach zo dňa 10.12.2012 a 17.5.2013 nebol dodaný deklarovanému odberateľovi, t.j. spoločnosti MARPOL Sp. zo. o. so sídlom v Poľskej republike, ale prevzala ho spoločnosť GENTUZA s.r.o. so sídlom v Českej republike (tovar uvedený v colnom vyhlásení zo dňa 10.12.2012 pod č. 0615810203298), resp. spoločnosť ELEN & CO, B. O. so sídlom v Bulharsku (colné vyhlásenie zo dňa 17.5.2013 pod č. 0615810301385), v dôsledku čoho potom neboli splnené podmienky ust. § 48 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a colný úrad rozhodnutiami zo dňa 24.9.2014 oznámil žalobcovi výšku dane z pridanej hodnoty v sume 3.448,05 € (colné vyhlásenie zo dňa 10.12.2012 pod č. 0615810203298) a v sume 2.149,59 € (colné vyhlásenie zo dňa 17.5.2013 pod č. 0615810301385).

Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že colný úrad nedovymeral žalobcovi daň z pridanej hodnoty z dôvodu, že tovar nebol dodaný príjemcovi tovaru deklarovanému v ods. 8 colného vyhlásenia, t.j. spoločnosti MARPOL Sp. zo. o. so sídlom v Poľskej republike, ale z dôvodu, že nebola splnená podmienka pre oslobodenie od dane podľa ust. § 48 ods. 3 vyššie citovaného zákona, pričom

nedodanie tovaru deklarovanému príjemcovi je len skutkovou okolnosťou, ktorú nemožno považovať za splnenie podmienky pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

Tiež poukázal na to, že ustanovenie § 48 ods. 3 vyššie citovaného zákona upravuje podmienky, za ktorých je dovoz tovaru (odoslaného alebo prepraveného z tretieho štátu, ktorého odoslanie alebo preprava sa skončí v inom členskom štáte) oslobodený od dane, pričom žalovaný bol toho názoru, že žalobca tieto podmienky nespĺnil. V predmetnej veci bolo podľa názoru súdu nepochybné, že sa jednalo o tovar, ktorý bol odoslaný, resp. prepravený z tretieho štátu a jeho odoslanie, resp. preprava sa mala skončiť (a podľa listinných dokladov nachádzajúcich sa v predĺženom administratívnom spise sa i skončila) v inom členskom štáte (Poľskej republike, resp. Českej republike, resp. v Bulharsku). Súd bol toho názoru, že pokiaľ dôvodom pre vymeranie dane z pridanej hodnoty, resp. oznámenie sumy tejto dane žalobcovi bolo nesplnenie podmienok uvedených v ust. § 48 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, bolo povinnosťou colných orgánov konkrétne uviesť, ktoré podmienky zakotvené v tomto ustanovení žalobca nespĺnil. Sám žalovaný však v odôvodnení svojho žalobou napadnutého rozhodnutia konštatuje, že vyššie citovaný zákon skutočne neobsahuje ustanovenie, ktoré by doslovne ukladalo povinnosť dodať tovar príjemcovi uvedenému v ods. 8 colného vyhlásenia, ale tento zákon nadväzuje na príslušné colné predpisy, ktoré upravujú povinnosti deklaranta, resp. osoby prepravujúcej tovar v colnom režime s podmieneným oslobodením od dovozných platby, vrátane povinnosti dodať tovar určenému príjemcovi.

Mal teda za to, že bolo potom povinnosťou colných orgánov konkrétne uviesť (citovať) príslušné ustanovenia právnych predpisov, ktoré ukladajú žalobcovi ako deklarantovi konkrétne povinnosti a taktiež konkrétne uviesť, ktoré svoje povinnosti žalobca nespĺnil, pričom vymeranie dane z pridanej hodnoty, resp. oznámenie sumy tejto dane žalobcovi musí byť dôsledkom nesplnenia (porušenia) zákonom určených povinností, s ktorým nesplnením alebo porušením zákon spája určité dôsledky (napr. vymeranie dane z pridanej hodnoty, resp. oznámenie sumy tejto dane žalobcovi). Pokiaľ bol žalovaný toho názoru, že „nedodanie tovaru prepusteného do colného režimu voľný obeh s oslobodením od dane z pridanej hodnoty pri dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200) deklarovanému príjemcovi má za následok nemožnosť uplatňovať si oslobodenie od dane z pridanej hodnoty z titulu tohto režimu“ (str. 7, tretí odsek rozhodnutia žalovaného), potom bolo jeho povinnosťou tento názor i právne zdôvodniť, a to s uvedením príslušných právnych predpisov.

Súd zdôraznil, že z kontextu rozhodnutia žalovaného teda nepochybne vyplýva, že dôvodom vymerania dane z pridanej hodnoty, resp. oznámenia sumy tejto dane žalobcovi bolo zistenie colných orgánov, že tovar nebol dodaný príjemcovi tovaru, t.j. spoločnosti MARPOL Sp. zo. o. so sídlom v Poľskej republike, uvedenému na predložených dokladoch (colnom vyhlásení), pričom túto skutočnosť colné orgány považovali za nesplnenie podmienky pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 48 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Ako už bolo vyššie uvedené, toto zákonné ustanovenie neobsahuje povinnosť dodať tovar príjemcovi tovaru uvedenému v colných dokladoch (čo napokon konštatuje i žalovaný v dôvodoch svojho rozhodnutia) a pokiaľ je takáto povinnosť ako podmienka pre priznanie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty pri dovoze tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tretieho štátu, a ktorého odoslanie alebo preprava sa skončí v inom členskom štáte, zakotvená v ostatných colných predpisoch, na ktoré žalovaný len vo všeobecnosti odkazuje, bolo jeho povinnosťou tieto predpisy konkrétne uviesť a vysvetliť ich obsah s poukazom na konkrétnu situáciu v predmetnej veci.

Z predložených listinných dokladov vyplynulo, že tovar uvedený v colných vyhláseniach podaných dňa 10.12.2012 a 17.5.2013 mal byť dodaný spoločnosti MARPOL Sp. zo. o. so sídlom v Poľskej republike. Žalobca predložil medzinárodný nákladný list zo dňa 10.12.2012 vystavený v Nových Zámkoch, ktorý je opatrený pečiatkou tejto spoločnosti ako príjemcu tovaru, pečiatkou s menom H. D. a nečitateľným podpisom. Colné orgány pritom získali listiny, podľa ktorých bol tovar dodaný príjemcovi do Českej republiky (spoločnosti GENTUZA s.r.o.). Taktiež žalobca predložil i medzinárodný nákladný list zo dňa 21.5.2013 vystavený v Nových Zámkoch, ktorý je opatrený pečiatkou tejto spoločnosti ako príjemcu tovaru, pečiatkou s menom H. D. a nečitateľným podpisom. V súvislosti s týmto tovarom colné orgány

získali listiny, podľa ktorých bol tovar dodaný príjemcovi do Bulharska (spoločnosti ELEN & Co ltd. B. O.). Napriek tomu žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že tovar bol prevzatý spoločnosťou GENTUZA s.r.o., k čomu sa však v predložennom administratívnom spise nenachádzajú žiadne dôkazy a nenasvedčujú tomu ani medzinárodné nákladné listy č. 443564 a 443565.

Colné orgány v predmetnej veci podľa názoru súdu nepostupovali v súlade so zákonom a nevykonali všetky úkony potrebné na zistenie skutkového stavu v predmetnej veci (na nedostatočne zistený skutkový stav v súvislosti s dodaním tovaru spoločnosti GENTUZA s.r.o. poukazoval i žalobca v podanej žalobe) a je potrebné konštatovať, že skutkový stav zistený colným úradom ako správcom dane je nedostatočný na to, aby súd mohol vec posúdiť. V predmetnej veci teda podľa názoru súdu skutkový stav veci nebol colnými orgánmi zistený natoľko, aby v nej bolo možné vydať zákonné a objektívne rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu a neboli splnené ani podmienky na to, aby žalovaný rozhodnutia colného úradu zo dňa 24.9.2014 potvrdil. Doteraz zistené skutočnosti nepostačujú na správne určenie daňovej povinnosti žalobcu s konečnou platnosťou a záver colných orgánov o vymeraní, resp. oznámení sumy dane z pridanej hodnoty žalobcovi je zatiaľ predčasný. Poukázal na to, že v ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom súdu (ust. § 250j ods. 7 OSP) a jeho povinnosťou bude opätovne rozhodnúť o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiam colného úradu ako správcu dane zo dňa 24.9.2014, pričom v odvolacom konaní ma široké kompetencie vyplývajúce z ust. § 59 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní v znení neskorších predpisov, čo znamená, že je oprávnený vykonávať i dokazovanie, ak to považuje za potrebné. V odôvodnených prípadoch odvolaním napadnuté rozhodnutie zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti správnomu orgánu, ktorý ho vydal, na nové prejednanie a rozhodnutie, pokiaľ je to vhodnejšie najmä z dôvodov rýchlosti alebo hospodárnosti, pričom správny orgán je právnym názorom odvolacieho orgánu viazaný. Súd bol toho názoru, že v ďalšom konaní a za účelom zistenia skutkového stavu bude potrebné došetriť, komu bol skutočne dodaný tovar dovezený, resp. odoslaný z krajiny mimo Európskej únie, kto ho prevzal a kde. V prípade, ak colné orgány naďalej zotrvávajú na tom, že žalobca ako deklarant porušil, resp. nespĺnil svoje povinnosti vyplývajúce z právnych predpisov, bude potrebné, aby tieto povinnosti žalobcu skutkovo i právne vymedzili s dôrazom na právne dôsledky porušenia, resp. nespĺnenia povinnosti. O trovách konania súd rozhodol podľa ust. § 250k ods. 1 OSP a úspešnému žalobcovi priznal náhradu účelne vynaložených trov konania v sume 566,66 €.

Proti tomuto rozsudku v zákonom stanovenej lehote podal odvolanie žalovaný. Mal za to, rozhodnutie Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/129/2015-50 zo dňa 13.4.2016 vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, žiadal, aby Najvyšší súd SR rozhodnutie Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/129/2015-50 zo dňa 13.4.2016 zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie z nasledujúcich dôvodov:

S odôvodnením rozsudku sa žalovaný nestotožňuje, pretože je z neho zrejmé, že Krajský súd v Nitre predmetnú právnu vec nesprávne právne posúdil. Colné orgány pri skúmaní splnenia podmienok colného režimu voľný obeh s oslobodením od dane z pridanej hodnoty pri dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200) sú povinné vykonať také dokazovanie, ku ktorému ich zaväzuje osobitný právny predpis - zákon č. 222/2004 Z.z. Colný úrad vykonal dokazovanie dožiadaním zahraničnej colnej (finančnej) správy z dôvodu, že v prípade pochybností o dodaní tovaru bolo podľa § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. jeho povinnosťou preveriť, či bol tovar, ktorý colné orgány účastníkovi konania prepustili do colného režimu s podmieneným oslobodením od dane z pridanej hodnoty (kód režimu 4200) skutočne prevzatý príjemcom tohto tovaru v inom členskom štáte. Kto mal byť príjemcom predmetného tovaru, ktorému mal byť tovar pre korektné splnenie podmienky daného colného režimu dodaný, je zrejmé z colných dokladov - príjemca je deklarovaný v colnom vyhlásení. Účelom dokazovania realizovaného colnými orgánmi v danej právnej veci tak nie je skúmanie všetkých možných príjemcov tovaru v rôznych členských štátoch Európskej únie podľa toho, ako ich postupne označí účastník konania alebo ako ich možno dedukovať z rôznych účastníkom konania predložených dokladov, ale účelom dokazovania realizovaného colnými orgánmi v danej právnej veci je v zmysle príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. len preverenie skutočnosti, či bol predmetný tovar skutočne dodaný príjemcovi v inom členskom štáte tak, ako to účastník konania v colnom konaní - pri prepustení tovaru s podmieneným oslobodením od dane z pridanej hodnoty (režim 4200) colným

orgánom právne záväzným spôsobom (podaním colného vyhlásenia) deklaroval.

Povinnosť preukázať dodanie tovaru príjemcovi v zmysle § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. (dôkazná povinnosť pri uplatnení si oslobodenia od dane) je na strane účastníka konania a colné orgány toto dodanie, resp. pravdivosť a správnosť predložených dokladov v prípade pochybností len preverujú. Nevykonávajú žiadne ďalšie dokazovanie o pohybe tovaru a o jeho prípadnom prevzatí inými osobami, než boli tie, ktoré účastník konania v colnom konaní pri prepustení tovaru do colného režimu s podmieneným oslobodením od dane z pridanej hodnoty deklaroval, keďže na to colné orgány nie sú splnomocnené ustanovením § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. ani iným zákonným ustanovením. Dodržanie podmienok colného režimu voľný obeh s oslobodením od dane z pridanej hodnoty pri dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200) je v záujme účastníka konania, ktorému sú už v čase, kedy podáva návrh na prepustenie tovaru do uvedeného colného režimu známe všetky právne povinnosti a prípadne právne následky, ktoré s realizáciou daného režimu súvisia a ktoré je povinný splniť v prípade, ak mu je tovar do tohto colného režimu prepustený.

Otázka trojstranného obchodu nie je vo vzťahu k právnym následkom nesplnenia základnej podmienky pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri colnom režime 4200 relevantná. Ustanovenie § 45 zákona č. 222/2004 Z.z., ktoré upravuje oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode rieši otázku pohybu tovaru a jeho oslobodenia od dane z pridanej hodnoty bez akejkoľvek súvislosti s dovozom tovaru a jeho prepustením do určitého colného režimu. Prípadné oslobodenia tovaru od dane z pridanej hodnoty rieši až ustanovenie § 48 a nasl., vrátane ustanovenia § 48b zákona č. 222/2004 Z.z., ktoré upravujú jednotlivé podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty v súvislosti s dovozom tovaru a jeho prepustením do navrhnutého colného režimu. Účastník konania nerealizoval obchodné a dopravné operácie s tovarom, ktorý bol bez akýchkoľvek ďalších podmienok tovarom spoločenstva, ale nakladal s tovarom, ktorý mu síce bol prepustený do colného režimu voľný obeh, ale do colného režimu voľný obeh s (podmieneným) oslobodením od dane z pridanej hodnoty pri dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200). Túto podmienku pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty bol účastník konania povinný dodržať, v opačnom prípade mu nemohla byť výhoda oslobodenia od dane z pridanej hodnoty priznaná. Na samotné prepustenie tovaru do voľného obehu nesplnenie podmienky nemá vplyv, má však zásadný vplyv na výšku dovozných platieb, keďže, pri nesplnení danej podmienky vzniká účastníkovi konania (deklarantovi) povinnosť uhradiť ako jednu z dovozných platieb aj daň z pridanej hodnoty pri dovoze tovaru. Žalovaný tieto skutočnosti podrobne odôvodnil, vrátane citácie jednotlivých ustanovení aplikovaných všeobecne záväzných právnych predpisov, v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR zn. 552250-2/2014 zo dňa 4.5.2015 a tiež vo vyjadrení k žalobe zo dňa 20.8.2015, a preto ich už duplicitne neuvádza v tomto odvolaní.

Žalovaný uvádza, že ustanovenie § 48 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z., na ktoré poukazuje v odôvodnení rozsudku Krajský súd v Nitre a ktoré je v prvostupňových rozhodnutiach v primeranom rozsahu uvedené (§ 48 ods. 3 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z.z.), rieši oslobodenie tovaru od dane z pridanej hodnoty pri dovoze tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tretieho štátu a ktorého odoslanie alebo preprava sa skončí v inom členskom štáte, pričom toto ustanovenie má postavenie všeobecného ustanovenia (*lex generalis*) vo vzťahu k ustanoveniu § 48b ods. 3 až 5 zákona č. 222/2004 Z.z., ktorý rieši podmienky pre prípadné uvoľnenie zabezpečenia dane pri dovoze tovaru, pri ktorom sa uplatňuje oslobodenie od dane z pridanej hodnoty podľa § 48 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z., a ktoré je vo vzájomnom vzťahu s § 48 zákona č. 222/2004 Z.z. osobitným ustanovením (*lex specialis*). V prípade, ak bola daň v zmysle § 48b ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. zabezpečená (čo bolo v prípade žalobou napadnutého rozhodnutia splnené), musia byť dodržané podmienky a postupy uvedené v § 48b ods. 3 až 5 zákona č. 222/2004 Z.z. Ustanovenie § 48b zákona č. 222/2004 Z.z. obsahuje veľmi presnú a vo vzťahu k § 48 zákona č. 222/2004 Z.z. špeciálnu právnu úpravu, ktorá upravuje podmienky, za ktorých je možné zložené zabezpečenie dane z pridanej hodnoty pri dovoze tovaru uvoľniť a tiež podmienky, kedy colný úrad vyrubí daň a na úhradu dane použije zabezpečenie dane. Splnenie, resp. nesplnenie podmienok na uvoľnenie zábezpeky dane z pridanej hodnoty a na vyrubenie dane bolo v žalobou napadnutom rozhodnutí podrobne objasnené, vrátane citácií príslušných ustanovení všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré boli colnými orgánmi aplikované. Podrobnejšia citácia ustanovení § 48 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. a objasňovanie splnenia, resp. nesplnenia v ňom uvedených podmienok nemalo s ohľadom na aplikáciu osobitného ustanovenia § 48b zákona č. 222/2004 Z.z. opodstatnenie. Z uvedeného dôvodu žalovaný považuje tvrdenie Krajského súdu v Nitre, že žalobou

napadnuté rozhodnutie nebolo dostatočne odôvodnené a neobsahovalo konkrétne ustanovenia aplikovaných právnych predpisov, za neopodstatnené. Žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil veľmi podrobne, i s citáciou príslušných právnych predpisov a zároveň s komplexným uvedením dôvodov, ktoré s ohľadom na reálny skutkový i právny stav viedli k vydaniu žalobou napadnutého rozhodnutia.

Odkaz na colné predpisy bol v napadnutom rozhodnutí uvedený najmä z dôvodu, aby bolo zrejmé, že v predmetnom prípade ide o osobitný právny režim oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, a to podmienené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dovoze v prípade, ak sa daň týka, resp. môže týkať tovaru, ktorý bol v colnom konaní prepustený do colného režimu voľný obeh s oslobodením od dane z pridanej hodnoty pri dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200). Podrobné podmienky, ktoré musia byť splnené pre uplatnenie tohto oslobodenia od dane, sú uvedené v už spomenutom § 48b ods. 3 až 5 zákona č. 222/2004 Z.z. a boli podrobne uvedené aj v žalobou napadnutom rozhodnutí. Žalobca (účastník konania) bol v plnom rozsahu informovaný o tom, ktoré podmienky na priznanie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty nespĺnil a tiež o tom, prečo je podľa daňových predpisov (§ 48b ods. 3 až 5 zákona č. 222/2004 Z.z.) práve s ohľadom na existenciu colných predpisov - napríklad článku 199 ods. 1 nariadenia č. 2454/93, nutné aby bol predmetný tovar skutočne dodaný deklarovanému príjemcovi tohto tovaru v inom členskom štáte. Colný úrad neurčoval podmienky na oslobodenie nad rámec zákona č. 222/2004 Z.z., ale práve v zmysle tohto zákona, za súčasného dodržania príslušných ustanovení colných predpisov (najmä Colný kódex, nariadenie č. 2454/93), keďže dovoz tovaru a jeho prepustenie do colného režimu voľný obeh s podmieneným oslobodením sú právne inštitúty patriace najmä do oblasti colného práva a sú upravené najmä colnými predpismi, ktoré sú pre ich výkon záväzné. Zákon č. 222/2004 Z.z. upravuje otázku dane z pridanej hodnoty pri dovoze (vznik daňovej povinnosti, oslobodenia a pod.) len v spojení s príslušnými colnými predpismi, bez aplikácie ktorých nemožno dovoz tovaru zákonným spôsobom realizovať. Všetky aplikované colné predpisy boli podrobne citované už v prvostupňových rozhodnutiach colného úradu.

Žalovaný zároveň opakovane poukazuje na § 49 ods. 2 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Ustanovením § 48b určené podmienky pre prípadné oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dovoze tovaru v prípade jej zabezpečenia, resp. podmienky pre uvoľnenie alebo neuvoľnenie zábezpeky a pre vyrubenie dane určujú aj nevyhnutý rozsah dokazovania a podkladov pre vydanie rozhodnutia. Ako už bolo uvedené v skoršom texte tohto odvolania, colné orgány sú pri skúmaní splnenia podmienok colného režimu voľný obeh s oslobodením od dane z pridanej hodnoty pri dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200) povinné vykonať také dokazovanie, ktoré potvrdí alebo vyvráti splnenie podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty a na uvoľnenie zábezpeky v zmysle § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. Colný úrad vykonal dokazovanie dožiadaním zahraničnej colnej (finančnej) správy z dôvodu, že v prípade pochybností o dodaní tovaru bolo podľa § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. jeho povinnosťou preveriť, či bol tovar, ktorý colné orgány účastníkovi konania prepustili do colného režimu s podmieneným oslobodením od dane z pridanej hodnoty (kód režimu 4200) skutočne prevzatý príjemcom tohto tovaru vínom členskom štáte. Kto mal byť príjemcom predmetného tovaru, ktorému mal byť tovar pre korektné splnenie podmienky daného colného režimu dodaný, je zrejmé z colných dokladov - príjemca je deklarovaný v colnom vyhlásení. Účelom dokazovania realizovaného colnými orgánmi v danej právnej veci bolo v zmysle príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. len preverenie skutočnosti, či bol predmetný tovar skutočne dodaný príjemcovi v inom členskom štáte tak, ako to účastník konania v colnom konaní - pri prepustení tovaru s podmieneným oslobodením od dane z pridanej hodnoty (režim 4200) colným orgánom právne záväzným spôsobom (podaním colného vyhlásenia) deklaroval. Uvedený rozsah dokazovania bol realizovaný dožiadaním príslušnej zahraničnej colnej správy a slovenské colné orgány (colný úrad, či Finančné riaditeľstvo SR) nemajú žiaden právny základ pre spochybňovanie výsledkov prešetrovania realizovaného colnou správou iného štátu. Zistené skutočnosti, teda fakt, že predmetný tovar nebol prevzatý deklarovaným príjemcom (podmienka pre uvoľnenie zábezpeky podľa § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z., neboli popreté, resp. vyvrátené ani žalobcom. Ako už bolo vyššie uvedené, skúmanie prípadného dodania tovaru iným osobám nemá pre postup podľa § 48b ods. 3 až 5 zákona č. 222/2004 Z.z. žiaden právny význam, keďže tovar musí byť dodaný príjemcovi deklarovanému v colnom konaní. Z uvedeného dôvodu nie je právne významné ani prípadné spochybnenie dodania tovaru právnickej osobe Gentuza s.r.o., Námestí svobody 93/22, 602 00

Brno, Česká republika, IČ DPH CZ29311462, keďže deklarovaným príjemcom tovaru bola v oboch dovozných prípadoch právnická osoba MARPOL Sp. zo. o., Długa 6C/3, Chorzow, 41506 Poľsko, ktorej predmetný tovar preukázateľne (výsledok vyšetrovania vedeného poľskými colnými orgánmi) dodaný nebol. Vzhľadom na uvedené žiadal, zrušiť rozhodnutie Krajského súdu v Nitre a vec vrátiť súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

K odvolaniu žalovaného sa vyjadril žalobca prostredníctvom právneho zástupcu, uviedol, že má za to, že skutkové a právne okolnosti danej právnej veci, ktoré žalovaný uvádza vo svojom odvolaní predstavujú v zásade opakované tvrdenia a argumentáciu, s ktorou sa náležite vysporiadal krajský súd v konkrétnom súdnom spore. Žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre v celom rozsahu potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 211 a nasl. OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 OSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 22.11.2018 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP).

Podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 250ja ods. 3 OSP ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa §§ 219 až 221 tohto zákona.

Podľa § 244 ods. 1 OSP v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 250i ods. 1 až 3 OSP pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

(2) Ak správny orgán podľa osobitného zákona rozhodol o spore alebo o inej právnej veci vyplývajúcej z občianskoprávných, pracovných, rodinných a obchodných vzťahov (§ 7 ods. 1) alebo rozhodol o uložení sankcie, súd pri preskúmaní tohto rozhodnutia nie je viazaný skutkovým stavom zisteným správnym orgánom. Súd môže vychádzať zo skutkových zistení správneho orgánu, opätovne vykonať dôkazy už vykonané správnym orgánom alebo vykonať dokazovanie podľa tretej časti druhej hlavy.

(3) Pri preskúmaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 12 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty dovozom tovaru je vstup tovaru z územia tretích štátov na územie Európskej únie. Pri dovoze tovaru do tuzemska sa na daň vzťahujú ustanovenia colných predpisov, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 21 ods. 1 písm. a/, f/, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť pri dovoze tovaru vzniká

a) prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh,

f) odňatím tovaru colnému dohľadu,

Daňová povinnosť pri tovare podľa odseku 1 vzniká dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do príslušného colného režimu alebo dňom, v ktorom colný dlh vznikol iným spôsobom ako prijatím colného vyhlásenia. Daň je splatná v lehote pre splatnosť cla podľa colných predpisov.

Podľa § 43 ods. 1 až 5 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

(2) Oslobodené od dane je dodanie nového dopravného prostriedku, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet.

(3) Oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet, ak kupujúci je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu, ktorá nie je identifikovaná pre daň, alebo právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu a nie je identifikovaná pre daň, a ak povinnosť platiť spotrebnú daň vzniká kupujúcemu v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru.

(4) Oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (§ 8ods. 4), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa odseku 1.

(5) Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2. množstvo a druh tovaru,

3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

Podľa § 45 ods. 1 až 4 zákona č. 222/2004 Z.z. trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak

a) sa na obchode zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu,

b) osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,

c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa a voči prvému

dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,

d) tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet,

e) druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí, a

f) druhý odberateľ je osobou povinnou platiť daň.

(2) Ak sú splnené podmienky pre trojstranný obchod podľa odseku 1, prvý odberateľ nie je povinný platiť daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a nadobudnutie tovaru u tejto osoby sa považuje za zdanené.

(3) Pri trojstrannom obchode prvý odberateľ vyhotoví pre druhého odberateľa faktúru, ktorá nebude obsahovať sumu dane a v ktorej uvedie, že ide o trojstranný obchod.

(4) Zo záznamov vedených na určenie dane musí byť zrejmé

a) u prvého odberateľa, ak použije pri trojstrannom obchode identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku, dohodnutá odplata za dodanie tovaru druhému odberateľovi a názov alebo meno a adresa druhého odberateľa,

b) u druhého odberateľa, ak použije pri trojstrannom obchode identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku, základ dane, suma dane a názov alebo meno a adresa prvého odberateľa.

Podľa § 48 ods. 1 a 3 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodený od dane je dovoz tovaru, ak ide o tovar, ktorého dodanie v tuzemsku platiteľom by bolo oslobodené od dane. 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. Oslobodenie od dane sa uplatní, ak v čase dovozu tovaru dovozca, ktorý je platiteľom, alebo jeho zástupca poskytne colnému orgánu najmenej tieto informácie:

a) svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku alebo osobitné identifikačné číslo pre daň daňového zástupcu, ktorý zastupuje dovozcu vo veci uplatnenia oslobodenia od dane podľa § 69a,

b) identifikačné číslo pre daň zákazníka pridelené v inom členskom štáte alebo svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí,

c) dôkaz, že dovážaný tovar má byť odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, najmä zmluvu o preprave tovaru alebo prepravný doklad.

Podľa § 48b ods. 1 až 5 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 môže byť poskytnuté zložením peňažných prostriedkov na účet colného úradu alebo bankovou zárukou poskytnutou bankou 4b) bez výhrad.

(2) 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.

(3) Colný úrad uvoľní zabezpečenie dane do desiatich dní od predloženia dôkazu o tom, že preprava tovaru sa skončila v inom členskom štáte okrem odseku 4. Dôkazom, že 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 prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak 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 uskutočnila preprava tovaru.

(4) 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, colný úrad vyrubí daň a na úhradu dane sa použije zabezpečenie dane.

(5) Ak osoba, ktorá zložila zabezpečenie dane, doklad o prevzatí tovaru podľa odseku 3 colnému úradu nepredloží do 60 dní od prepustenia tovaru do colného režimu voľný obeh, colný úrad vyrubí daň a na úhradu dane sa použije zabezpečenie dane.

Podľa § 84 zákona č. 222/2004 Z.z. na správu dane sa použijú ustanovenia osobitného predpisu, ak tento zákon neustanovuje inak. Pri dovoze tovaru je správcom dane colný orgán a na správu dane sa použijú colné predpisy, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 4 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. správcom dane je daňový úrad, colný úrad a obec.

Podľa § 63 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z.z. ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1) neustanovuje inak.

Podľa čl. 78 ods. 1, 2, 3 Nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12.10.1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva, po prepustení tovaru môžu colné orgány z vlastného podnetu alebo na žiadosť deklaranta colné vyhlásenia opraviť.

2. Po prepustení tovaru môžu colné orgány kontrolovať obchodné doklady a iné údaje vzťahujúce sa k dovozným alebo vývozným operáciám s tovarom alebo k následným obchodným operáciám s týmto tovarom s cieľom presvedčiť sa o správnosti údajov uvedených v colnom vyhlásení. Kontrolu je možné vykonať u deklaranta alebo inej osoby, ktorá sa priamo alebo nepriamo obchodne podieľa na uvedených operáciách, alebo u akejkoľvek inej osoby, ktorá má u seba uvedené doklady a údaje pre obchodné účely. Colné orgány môžu taktiež prehliadať tovar, pokiaľ ho ešte je možné predložiť.

3. Ak výsledky preskúmania vyhlásenia alebo následnej kontroly nasvedčujú tomu, že predpisy upravujúce príslušný colný režim boli uplatnené na základe nesprávnych alebo neúplných údajov, colné orgány v súlade s vydanými predpismi môžu prijať opatrenia nevyhnutné na nápravu, pričom zoberú do úvahy nové informácie, ktoré majú k dispozícii.

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

Podľa čl. 201 ods. 1 písm. a/, ods. 2, 3 vyššie cit. Nariadenia

1. Colný dlh pri dovoze vzniká:

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

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

Podľa čl. 203 ods. 1, 2, 3 vyššie cit. Nariadenia

1. Colný dlh pri dovoze vzniká:

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

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

3. Dlužníkmi sú:

- osoba, ktorá odňala tovar spod colného dohľadu,
- akékoľvek osoby, ktoré sa tohto odňatia zúčastnili a ktoré si boli vedomé alebo si mali byť vedomé toho, že tovar je odnímaný spod colného dohľadu,
- akékoľvek osoby, ktoré tovar odňatý spod colného dohľadu získali alebo prechovávali a ktoré si boli alebo si mali byť v čase získania alebo prijatia takéhoto tovaru vedomé, že tento bol odňatý spod colného dohľadu, a
- prípadne taktiež osoba, ktorá má plniť povinnosti vyplývajúce z dočasného uskladnenia tovaru alebo z použitia colného režimu, do ktorého bol tovar prepustený.

Podľa § 217 ods. 1 vyššie cit. Nariadenia 1. Colné orgány vypočítajú sumu dovozného alebo vývozného cla vyplývajúcu z colného dlhu (ďalej len „sumu cla“), akonáhle majú potrebné údaje, a zapisujú ju do účtovnej evidencie alebo do iného rovnocenného nosiča informácií (zápis).

Podľa čl. 220 ods. 1 vyššie cit. Nariadenia ak suma cla vyplývajúca z colného dlhu nebola zapísaná do účtovnej evidencie v súlade s článkami 218 a 219 alebo ak bola zapísaná do účtovnej evidencie vo výške nižšej ako suma dlžná na základe právnych predpisov, zapíše sa suma cla, ktorá má byť vybratá alebo zostáva na vybratie do 2 dní odo dňa, kedy sa colné orgány o tejto skutočnosti dozvedeli a môžu vypočítať sumu dlžnú na základe právnych predpisov a určiť dlžníka (dodatočné zapísanie do účtovnej evidencie). Táto lehota môže byť predĺžená v súlade s článkom 219.

Podľa čl. 221 ods. 1 vyššie cit. Nariadenia akonáhle je suma cla zapísaná do účtovnej evidencie, musí byť oznámená dlžníkovi v súlade s ustanovenými postupmi.

Predmetom súdneho prieskumu v tejto veci je zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 552250-2/2014 zo dňa 4.5.2015, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Colného úradu Nitra zn. 1096158/1/422620/2014 zo dňa 24.9.2014 a zn. 1096158/1/422614/2014 zo dňa 24.9.2014, ktorými colný úrad v súlade s čl. 220 ods. 1 v spojení s čl. 78 ods. 3 Nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12.10.1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva, žalobcovi po zápise do účtovnej evidencie podľa čl. 220 ods. 1 Colného kódexu oznámil sumu dovozného platby tvorenej DPH v celkovej výške 3448,05 € a 2149,59 €.

Colný úrad rozhodnutím ev. č. 0615810203298 zo dňa 10.12.2012 prepustil žalobcovi do colného režimu voľný obeh s oslobodením DPH pri dodaní do iného členského štátu (kód dolného režimu 4200) rôzne druhy tovaru špecifikovaného v príslušných colných dokladoch, pričom predmetný tovar bol určený pre príjemcu, ktorým bola právnická osoba MARPOL Sp. zo o., Długa 6C/3, Chorzow, Poľsko. Prevereními správnosti a pravdivosti predloženého dokladu o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte bolo zistené, že predmetný tovar nebol dodaný deklarovanému poľskému príjemcovi uvedenému v ods. 8 JCD ev. č. 0615810203298, ale bol prevzatý spoločnosťou Gentuza s.r.o. Brno, Česká republika. Uvedená skutočnosť znamenala, že nebola splnená podmienka oslobodenia od DPH podľa § 48 ods. 3 zákona o DPH, a preto colný úrad vydal prvostupňové rozhodnutie.

Rovnako colný úrad rozhodnutím ev. č. 0615810301385 zo dňa 17.5.2013 prepustil účastníkovi konania do colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200) rôzne druhy tovaru špecifikovaného v príslušných colných dokladoch. Predmetný tovar bol určený pre príjemcu, ktorým bola právnická osoba MARPOL Sp. zo. o., pričom preverovaním správnosti a pravdivosti predloženého dokladu o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte bolo zistené, že predmetný tovar nebol dodaný deklarovanému poľskému príjemcovi uvedenému v ods. 8 JCD ev. č. 0615810301385, ale prevzatý spoločnosťou Gentuza s.r.o.. Uvedená skutočnosť znamenala, že nebola splnená podmienka oslobodenia od dane z pridanej hodnoty podľa § 48 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z.

Prvostupňový súd rozhodnutie žalovaného postupom podľa § 250j ods. 2 písm. c/ OSP pre nedostatočne zistený skutkový stav zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Mal za to, že v dôsledku nepreverení odberateľov, napr. medzinárodným dožiadaním spoločností v Českej republike a Bulharsku nebol dostatočne zistený skutkový stav, čo bolo dôvodom na zrušenie rozhodnutia žalovaného.

Žalovaný v podanom odvolaní namietal nesprávne právne posúdenie veci, pričom poukazoval na to, že colné orgány pri skúmaní splnenia podmienok colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri dodaní do iného členského štátu (kód colného režimu 4200) sú povinné vykonať také dokazovanie, ku ktorému ich zaväzuje osobitný právny predpis - zákon o DPH, pričom colný úrad vykonal dokazovanie podľa § 48b ods. 4 zákona, podľa ktorého je povinnosťou colného úradu preveriť, či bol tovar, ktorý colné úrady účastníkovi konania prepustili do colného režimu s podmieneným oslobodením od DPH skutočne prevzatý príjemcom tohto tovaru v inom členskom štáte.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd s prihliadnutím na § 219 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 OSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci, najvyšší súd sa vo svojom odôvodnení obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich zistení a záverov z odvolacieho konania.

V zmysle vyššie citovaných ustanovení zákona o DPH č. 222/2004 Z.z. oslobodenie dovozu tovaru, ktorý bol odoslaný alebo prepravený z tretieho štátu, a ktorého odoslanie alebo preprava sa končí v inom členskom štáte, oslobodenie od DPH je podmienené splnením zákonných podmienok.

Základnou hmotnoprávnou podmienkou oslobodenia od DPH v takomto prípade je faktické dodanie tovaru do členského štátu, ktoré je deklarant povinný colnému orgánu preukázať zákonom ustanoveným spôsobom (napr. predložením zmluvy o preprave tovaru alebo prepravným dokladom). Účelom právnej úpravy oslobodenia od DPH v prípade tovaru dovozu z tretieho štátu do tuzemska kde je tovar prepustený do colného režimu a následne preprava pokračuje a zároveň končí v inom členskom štáte je vyhnutie sa dvojitému zdaneniu. Tovar prepravený z tretieho štátu bude totiž zdanený v inom členskom štáte, do ktorého sa s tuzemska prepraví a to z titulu intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru. Uvedený režim neznamena absolútne oslobodenie od povinnosti zaplatiť DPH bez ohľadu na ďalšie nakladanie z tovarom, ale ide len o podmienené oslobodenie od platenia DPH pri dovoze v prípade ak je splnená podmienka dodania tohto tovaru do iného členského štátu. Výmeranie DPH v prípade kedy nebolo u tovaru prepusteného do colného režimu voľný obeh s podmienkou oslobodenia od DPH pri jeho dodaní do iného členského štátu preukázané dodanie do iného členského štátu je priamym následkom konania, resp. nekonania žalobcu, ktorý nesplnil podmienku oslobodenia od DPH pri dovoze tovaru, resp. splnenie tejto podmienky právne relevantným spôsobom nepreukázal.

Uvedené sa vzťahuje aj na situácie kedy deklarant preukáže dodanie tovaru do iného členského štátu predložením potrebných dokladov, avšak vzniknú pochybnosti o pravdivosti a správnosti týchto listín. Pre prípad, že nastane obdobná situácia, dáva zákon colným orgánom do rúk možnosť preveriť správnosť a pravdivosť týchto dokumentov ako aj v nich deklarovaných údajov a to aj prostredníctvom dožiadania príslušného finančného orgánu iného členského štátu. Za účelom eliminácie rizika, že tovar ostane v členskom štáte dovozu bez odvedenia dane alebo bude spotrebovaný v členskom štáte určenia bez priznania dane z nadobudnutia tovaru v tomto štáte zákon umožňuje colnému orgánu žiadať zabezpečenie dane pri dovoze tovaru, pri ktorom sa uplatňuje oslobodenie od DPH, pred prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh.

Z obsahu administratívneho spisu pre najvyšší súd vyplynulo, že nebolo sporné, že podľa predmetných rozhodnutí bol prepustený tovar žalobcovi do colného režimu s podmieneným oslobodením od DPH - kód režimu 4200. Tento colný režim využívajú podnikatelia na získanie oslobodenia od dane pri dovoze tovaru z tretích štátov (§ 48 ods. 3 zákona) vtedy, keď po dovoze tovaru nasleduje dodanie tovaru do iného členského štátu EÚ oslobodené od dane a daň sa odvádza v inom členskom štáte, ako je štát dovozu tovaru (t.j. v členskom štáte určenia). Bez vhodných kontrolných mechanizmov vzniká riziko, že tovar ostane v členskom štáte dovozu tovaru bez odvedenia DPH, alebo bude spotrebovaný v členskom štáte určenia bez priznania a zaplataenia DPH. V záujme eliminácie a rizika nezdanenia tovaru v členskom štáte dovozu tovaru a nezdanenia tovaru v členskom štáte určenia tovaru sa v § 48b zákona zaviedla od 1.10.2012 možnosť zabezpečenia dane pri dovoze tovaru z tretích štátov, kedy miesto dovozu tovaru je v Slovenskej republike. Z hľadiska záujmov štátu dovozu tovaru je potrebné mať istotu, že tovar bol fyzicky prepravený mimo územia členského štátu dovozu tovaru, preto sa ako dôkaz na uvoľnenie zabezpečenia dane požaduje preukázania prevzatia tovaru príjemcom tovaru v inom členskom štáte, v ktorom sa skončila preprava tovaru. Ak vzniknú pochybnosti o pravdivosti alebo správnosti predloženého dokladu o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte, colný úrad preverí pravdivosť alebo správnosť dokladu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa stotožňuje s odôvodnením krajského súdu, ktorý poukázal na to, že podľa § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, podľa ktorého ak vzniknú pochybnosti o pravdivosti alebo správnosti predloženého dokladu o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte colný úrad preverí pravdivosť alebo správnosť dokladu. Vzhľadom k tomu, že zo strany colného úradu vznikli pochybnosti o pravdivosti alebo správnosti predloženého dokladu o prevzatí tovaru príjemcom - zistenie - predloženie medzinárodných nákladných listov zo dňa 10.12.2012 vystaveného v Nových Zámkoch vo vzťahu k faktúre zo dňa 10.12.2012, č. 45/2012, ktoré sa týkalo colného vyhlásenia zo dňa 10.12.2012 pod č. 0615810203298 a faktúry zo dňa 10.12.2012, č. 2012ZOF00029, kde ako dodávateľ bola uvedená obchodná spoločnosť MARPOL Sp. zo. o., Poľsko a odberateľ spoločnosť Gentuza, s.r.o. a tiež medzinárodného nákladného listu vystaveného v Nových Zámkoch zo dňa 10.12.2012, kde ako odberateľ bola uvedená spoločnosť MARPOL Sp. zo. o., Poľsko a tiež vo vzťahu k predloženému nákladnému listu vystaveného dňa 21.5.2013, kde bol deklarovaný odberateľ spoločnosť MARPOL Sp. zo. o., Poľsko v spojitosti z medzinárodným nákladným listom zo dňa 21.5.2013, č. 443564 vystavených v Nových Zámkoch, kde ako dodávateľ bola uvedená spoločnosť MARPOL Sp. zo. o., Poľsko a odberateľ ELEN and Co ltd B. O. so sídlom v Bulharsku, z tohto ustanovenia vyplýva oprávnenie colného úradu preveriť pravdivosť alebo správnosť dokladu o prevzatí tovaru príjemcom.

Správne krajský súd konštatoval nedostatok zisteného skutkového stavu veci s poukazom na konštatované zistenia krajského súdu. Najvyšší súd Slovenskej republiky okrem iného poukazuje z administratívneho spisu aj na písomnosť Colného úradu Nitra zo dňa 5.2.2014, z ktorej vyplýva, že sa má pripraviť žiadosť o medzinárodné preverenie v zmysle § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, tzn. aj z uvedeného dokladu je možné dovodiť, že v predmetnej veci bol nedostatočne zistený stav vo vzťahu k záveru colného úradu resp. aj žalovaného, vo vzťahu k obidvom rozhodnutiam, ktoré uložili povinnosť zaplatiť DPH v špecifikovanej sume vo vzťahu k žalobcovi.

Najvyšší súd k uvedenej skutočnosti ešte dodáva, že bude tiež potrebné vyhodnotiť vyjadrenie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 20.1.2014 v kontexte z vyjadrením Colného úradu

Nitra zo dňa 5.2.2014, resp. do spisu pripojiť aj konkrétnu odpoveď z medzinárodnej výmeny informácií z poľskej strany.

Najvyšší súd považoval teda záver krajského súdu o tom, že závery colného úradu resp. aj žalovaného z vykonaného dokazovania jednoznačne nevyplývajú, ako aj dôvody, že v napadnutom rozhodnutí sú pre prijatie takéhoto záveru za nepostačujúce za správny, pričom konštatuje, že ani odvolacie námietky žalovaného proti rozsudku krajského súdu nie sú spôsobilé tento záver spochybníť do takej miery, že by bolo nutné považovať tento rozsudok krajského súdu za nezákonný.

Keďže námietky žalovaného vznesené v odvolaní proti rozsudku prvého stupňa nie sú dôvodom pre zrušenie alebo zmenu rozsudku krajského súdu, odvolací súd rozhodol podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

Najvyšší súd sa stotožnil z názorom prvostupňového súdu o nedostatočnom zistení skutkového stavu vo veci, s tým, že dopĺňa, vzhľadom na uvedené skutočnosti, bude potrebné rozhodnutie žalovaného aj náležite zdôvodniť a ako ďalší dôvod zrušenia rozhodnutia žalovaného uvádza aj § 250j ods. 2 písm. d/ OSP.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 2 OSP tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi, ktorý mal právo na náhradu trov konania, náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko si žalobcu náhradu trov odvolacieho konania neuplatnil.

V súlade s ust. § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku žiadny opravný prostriedok nie je prípustný.