

Súd: Krajský súd Trnava  
Spisová značka: 14S/50/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2021200155  
Dátum vydania rozhodnutia: 07. 04. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Pavol Laczo  
ECLI: ECLI:SK:KSTT:2022:2021200155.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trnave, ako súd správny, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Pavla Lacza a členov senátu JUDr. Ľubomíra Bundzela a JUDr. Petra Dumana v právnej veci žalobcu: Gleason Development Services Kft., so sídlom Határ út 12, 2724 Újlengyel, Maďarsko, zastúpený JUDr. Vladimír Vágó, advokátska kancelária so sídlom Šafárikova 431/4, 924 01 Galanta, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, za účasti : Douane spol. s.r.o., so sídlom Mliečany 61, 929 01 Dunajská Streda, IČO 36232319, vo veci žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 559912/2020 zo dňa 29.04.2021 takto

### rozhodol:

I. Správny súd **z a m i e t a** návrh žalobcu a príbratého účastníka konania vo veci prerušenia konania zo dňa 06.04.2022.

II. Správny súd **z r u š u j e** rozhodnutie žalovaného č. 559912/2020 zo dňa 29.04.2021 a rozhodnutie Colného úradu Trnava č. 469918/2020 zo dňa 09.10.2020 a vec vracia prvostupňovému správneému orgánu na ďalšie konanie.

III. Žalobcovi súd priznáva voči žalovanému nárok na náhradu trov konania v celom rozsahu.

IV. Príbratému účastníkovi konania súd nárok na náhradu trov konania nepriznáva.

### o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1.

Rozhodnutím číslo 969918/2020 zo dňa 9.10.2020 Colný úrad Trnava, pobočka Colného úradu Dunajská Streda podľa § 48b ods. 4 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov vyrubil a do zápise do účtovnej evidencie podľa § 104 ods. 1 Nariadenia európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013 zo dňa 09.10.2013, ktorým sa ustanovuje colný kódex Únie v znení neskorších predpisov a doplnkov zapísal dňa 9.10.2020 do účtovnej evidencie pod evidenčným číslom 058613000064 colný dlh pozostávajúci zo sumy dane z pridanej hodnoty vo výške 4 588,51 eur.

2.

Svoje rozhodnutie prvostupňový správny orgán odôvodnil tým, že dňa 15.2.2019 podala právnická osoba Gleason Development Services Kft. v postavení deklaranta prostredníctvom priameho zástupcu - právnickej osoby Douane spol. s r.o., Mliečany 61, Dunajská Streda elektronické colné vyhlásenie pod evidenčným číslom 0586110906766, ktorým navrhla prepustiť tovar na podklade tovarovej faktúry číslo YVJJ 190115 zo dňa 10.1.2019 do colného režimu 4200.

3.

Žalobca mal po prepustení uvedeného tovaru do colného režimu 4200 preukázať pobočke Colného úradu Dunajská Streda jeho vyvezenie z územia Slovenskej republiky a dodanie príjemcovi z iného členského štátu Únie, dokladom o prevzatí tovaru podľa náležitostí určených v ustanovení § 48 ods. 3 písm. a) - e) zákona o DPH. Tovar bol podľa predložených dokladov určený pre príjemcu uvedeného v colnom vyhlásení s evidenčným číslom 0586110906766 pre právnickú osobu Gleason Development Services Kft. Podľa údajov uvedených v colnom vyhlásení a prepravovaných dokladov (CMR číslo 0600/2019) mala preprava tovaru skončiť u príjemcu Gleason Development Services Kft. Határ út 12, 2724 Újlengyel v Maďarsku.

4.

Žalobca predložil nákladný doklad a to CMR list číslo 0600/2019, potvrdenie o prevzatí tovaru príjemcov v inom členskom štáte bez dátumu dodania a faktúru z Talianska číslo 0476505, 0476507 z dôvodu preverenia pravosti a správnosti predloženého dokladu a zistenia skutočností preukazujúcich dodanie tovaru zo Slovenska daňovníkovi do inej členskej krajiny Maďarska a Talianska, požiadala pobočka colného úradu dňa 20.12.2019 o administratívnu spoluprácu príslušný zahraničný orgán.

5.

Konečná odpoveď z Maďarska bola doručená pobočke Dunajská Streda dňa 25.5.2020, pričom v odpovedi finančných orgánov Maďarskej republiky bolo oznámené, že daňovník s kontrolnými orgánmi nespôlupracuje. Počas kontroly sa nepodarilo spojiť s daňovníkom a maďarský kontrolný orgán nezískal žiadne dokumenty. Podľa obchodného registra spoločnosť nemá žiadne obchodné miesto ani pobočku. Daňovník nedeklaroval intrakomunitárne použitie služieb vo svojom priznaní DPH a v súhrnnom výkaze a nedeklaroval žiadne transakcie týkajúce sa na čísla DPH SK 602000041 spoločnosti Douane spol. s r.o. Daňovník deklaroval nadobudnutie tovaru od daňovníka s číslom DPH SK 2020197069 za február 2019 a zároveň deklaroval prevod vlastného majetku zo Slovenska.

6.

Takisto bolo preverené dodanie tovaru aj v Taliansku, pričom odpoveď od talianskych daňových orgánov pobočke Colného úradu Dunajská Streda bola zaslaná dňa 22.6.2020, pričom v odpovedi týchto finančných orgánov bolo oznámené, že zástupca spoločnosti SCATOLIFICIO UDINESE SRL vyhlásil, že nikdy neprijal tovar alebo služby od spoločnosti Gleason Development Services Kft. Preskúmanie účtov spoločnosti potvrdilo vyhlásenie zástupcu. Taliansky kontrolný orgán tiež oznámil, že skutočná hlavná činnosť daňovníka je výroba produktov z papiera a lepenky. Taliansky kontrolný orgán nepozná adresu, na ktorú mal byť tovar dodaný.

7.

Na základe vyššie uvedeného prvostupňový správny orgán dospel k záveru, že žalobcovi sa nepodarilo preukázať, že uvedený tovar bol dodaný do iného členského štátu a teda po prepustení do režimu voľný obeh, režim 4200, nemôže byť tento tovar oslobodený od DPH.

8.

Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca, prostredníctvom svojho právneho zástupcu, dňa 10.11.2020 odvolanie, v ktorom namietal v podstate rovnaké skutočnosti, aké sú predmetom žalobného návrhu.

9.

Žalovaný, Finančné riaditeľstvo SR, napadnutým rozhodnutím číslo 559912/2020 zo dňa 29.4.2021 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie Colného úradu Trnava, pobočka Dunajská Streda číslo 469918/2020 zo dňa 9.10.2020.

10.

Žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že finančné orgány Slovenskej republiky v súlade s námietkami účastníka konania a s ohľadom na obsah ním predložených dokladov, ktoré mali preukazovať dodanie tovaru príjemcom v inom členskom štáte Únie, vykonal ich preverovanie dodania predmetného tovaru príjemcovi v Maďarskej republike a tiež vykonal preverovanie dodania tovaru príjemcovi v Talianskej republike. Rozsah preverovania a jeho výsledok sú uvedené v odôvodneniach

prvostupňových rozhodnutí, pričom z odôvodnení napadnutých rozhodnutí je dostatočne zrejmé, že príslušné maďarské a talianske orgány dodanie tovaru príjemcovi na ich území nepotvrdili.

11.

K záväznosti a použiteľnosti zistení príslušných orgánov finančnej správy Maďarska a Talianska v konaní o dodatočnom vyrubení DPH je potrebné poukázať na skutočnosť, že tieto zistenia, ktoré boli poskytnuté slovenským finančným orgánom na základe dožiadania v rámci medzinárodnej administratívnej spolupráce sú v zmysle článku 56 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v znení neskorších zmien a doplnkov (ďalej len „nariadenie č. 904/2010“) považované za plnohodnotný dôkaz o v nich uvádzaných skutočnostiach. Podľa článku 56 nariadenia č. 904/2010 správy, vyhlásenia a akékoľvek iné dokumenty alebo ich overené kópie alebo výpisy získané pracovníkmi žiadaného orgánu a oznámené žiadajúcemu orgánu na základe pomoci ustanovenej týmto nariadením sa môžu používať ako dôkaz zo strany príslušných orgánov členského štátu žiadajúceho orgánu rovnako ako ekvivalentné dokumenty, ktoré poskytne orgán vlastnej krajiny.

12.

Dôkazy predložené účastníkom konania, ktoré majú preukazovať dodanie tovaru príjemcovi v inom členskom štáte, sú relevantným dôkazom o dodaní tovaru len v prípade, ak nevzniknú pochybnosti o ich pravdivosti alebo správnosti. Ustanovenie § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. počíta s možnosťou existencie pochybností o pravdivosti alebo správnosti predložených dokladov o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte a dáva finančným orgánom oprávnenie (priamo povinnosť) preveriť pravdivosť alebo správnosť dokladu predloženého účastníkom konania (deklarantom). Overenie pravdivosti alebo správnosti dokladu vyžaduje preverenie toho, či sú údaje, ktoré má predložený doklad preukazovať skutočne pravdivé alebo správne, teda či bol predmetný tovar príjemcovi v inom členskom štáte skutočne dodaný a či boli splnené všetky zákonné podmienky režimu 4200. Realizácia DPH v inom členskom štáte než je členský štát, v ktorom bol tovar do colného režimu voľný obeh s podmieneným oslobodením od DPH prepustený (colný režim 4200), je základnou podmienkou korektného a zákonného využitia daného colného režimu a vylúčenia daňového podvodu, resp. úniku na dani spôsobeného nezaplatením DPH. Skutočnosť, že predmetný tovar mal byť prepravovaný po jeho dodaní z Číny do prístavu Koper v Slovinsku tranzitom cez územie Maďarska na územie Slovenska, kde bol prepustený colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri dodaní príjemcovi v inom členskom štáte (režim 4200) a následne bol opäť prepravovaný späť na územie Maďarska a odtiaľ následne do Talianska (na miesto výrazne bližšie k prístavu kde bol po preprave z Číny na území Európskej únie prvýkrát vyložený), môže vzbudzovať pochybnosti o takom nakladaní s tovarom, pri ktorom nevzniká riziko možného úniku na platbách, ktoré sú spojené s dovozom predmetného tovaru a s vykonávaním colného režimu do ktorého bol predmetný tovar prepustený. Pochybnosti tiež môže vzbudzovať skutočnosť, že podľa údajov uvedených v colných vyhláseniach mal byť tovar dodaný príjemcovi (účastníkovi konania) v Maďarsku, čo však nebolo preverovaním colných (finančných) orgánov potvrdené a účastníkom konania následne namietala dodanie tovaru príjemcovi v Taliansku (pričom na podporu tohto tvrdenia predložil v správnom konaní nové doklady). Vážnym dôvodom na existenciu pochybností o pravdivosti alebo správnosti dokladov predložených účastníkom konania je tiež existencia Európskeho vyšetrovacieho príkazu Talianskej štátnej prokuratúry zo dňa 12.9.2019, týkajúca sa preverovania dovozných operácií s dopadom na DPH rôznych právnických osôb, vrátane účastníka konania - právnickej osoby Gleason Development Services Kft. V prípade existencie pochybností o dokladoch predložených účastníkom konania sú colné resp. finančné orgány povinné tieto doklady, resp. v nich uvádzané skutočnosti preveriť. Samotné dôkazné bremeno, teda povinnosť preukázať, že tovar bol skutočne dodaný príjemcovi v inom členskom štáte, leží na strane účastníka konania a kontrolná (preverovacia) činnosť finančných orgánov nemá na existenciu tohto dôkazného bremena na strane účastníka konania vplyv. Ak príslušné finančné orgány Slovenskej republiky a tiež dožiadané orgány členského štátu (štátov) vlastným vyšetrovaním nezistia skutočné dodanie tovaru príjemcovi v konkrétnom (inom) členskom štáte, a teda vo výsledku preverovania (vyšetrovania) nie je potvrdená pravdivosť alebo správnosť dokladov predložených účastníkom konania, je zrejmé, že účastník konania svoje dôkazné bremeno neunesol.

13.

Zákonnou podmienkou pre priznanie oslobodenia od DPH tovaru prepusteného 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 v inom členskom štáte, kde bude DPH v zmysle príslušnej legislatívy priznaná 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. Dôkaz v zmysle § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. zákon nepovažuje za absolútny a nespochybniteľný dôkaz, ale pripúšťa, v prípade pochybností o pravdivosti alebo správnosti predloženého dokladu aj iné dokazovanie prípadného splnenia podmienok na priznanie oslobodenia od DPH pri prepustení tovaru do voľného obehu (colný režim 4200).

14.

Ako už bolo citované vyššie, 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. Ak nie je pravdivosť alebo správnosť dokladu predloženého podľa § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. potvrdená, oslobodenie od dane sa zrušuje, colný úrad vyrubí daň a na úhradu dane sa použije zabezpečenie dane. K uvedenému zákonnému ustanoveniu je potrebné dodať, že otázka posúdenia pravdivosti alebo správnosti dokladu predloženého podľa § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. je v zásade predmetom správnej úvahy príslušných orgánov finančnej správy, ktoré vyhodnocujú nielen doklad predložený účastníkom konania, ale tiež všetky ostatné dôkazy (informácie, doklady, potvrdenia alebo záznamy v príslušných evidenciách) získané vlastnou činnosťou, spoluprácou so zahraničnými orgánmi a tiež predložené, resp. poskytnuté účastníkom konania. Pre konštatovanie splnenia podmienky colného režimu 4200 a pre priznanie oslobodenia od DPH v členskom štáte jeho prepustenia do uvedeného colného režimu však musí byť z vykonaných dôkazov zrejmé, že tovar, ktorého sa oslobodenie od DPH v režime 4200 týka, bol skutočne fyzicky dodaný príjemcovi v inom členskom štáte.

15.

Preverovaním vykonaným v zmysle § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. nebolo zistené, resp. potvrdené skutočné miesto dodania tovaru a maďarské ani talianske daňové, resp. finančné orgány nepotvrdili dodanie tovaru príjemcovi, ktorého uvádzal účastník konania. Nepotvrdili ani obchodné či logistické vzťahy účastníka konania s ním uvádzanými právnickými osobami v Maďarsku alebo v Taliansku. Prípadné preverenie pohybu určitých vozidiel sledovaním ich pohybu cez mýtné brány a ani účastníkom konania predložené doklady, ktoré by mali tento pohyb vozidiel preukazovať navyše nemožno považovať za zákonný a dostatočne presvedčivý dôkaz o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte podľa § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z., najmä s ohľadom na skutočnosť, že finančné orgány v Maďarsku a v Taliansku, teda v inom členskom štáte, kam mal byť tovar príjemcovi dodaný, dodanie predmetného tovaru príjemcovi nepotvrdili. Navyše nie je možné preukázať, či sa v konkrétnych vozidlách daný tovar pri ich pohybe 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, priznanie a 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. Pre splnenie podmienky oslobodenia tovaru od DPH v colnom režime 4200 je podstatné sledovať pohyb tovaru, nie vozidiel, pričom v predmetných prípadoch nebolo preukázané ani finančnými orgánmi Maďarska a ani finančnými orgánmi Talianska prijatie tovaru jeho deklarovateľom príjemcom, či dokonca úhrada DPH. Ide o skutočnosť (dodanie tovaru, zaplatenie DPH), ktoré, ak by k nim došlo, boli by príslušnými finančnými orgánmi Maďarska a Talianska ľahko zistiteľné z komunikácie so zainteresovanými hospodárskymi subjektmi pôsobiacimi na území týchto krajín, kam mal byť predmetný tovar podľa účastníka konania dodaný. Ako je vysvetlené nižšie v texte tohto odôvodnenia, ani prípadná potvrdená existencia kúpnej zmluvy prijateľným spôsobom nedokazuje, že tovar uvedený na vyššie citovaných colných vyhláseniach bol príjemcovi v inej členskej krajine skutočne dodaný.

16.

Colný úrad v konaní nevychádzal len z účastníkom konania predložených dokladov, ale vykonal rozsiahle dokazovanie v rámci medzinárodnej administratívnej spolupráce tak, aby boli účastníkom konania predložené doklady, resp. v nich uvedené údaje a účastníkom konania uvádzané tvrdenia preskúmané

a overené priamo na mieste v príslušných členských krajinách, kam mal byť podľa účastníka konania tovar príjemcovi dodaný. Rozsah vykonaného dokazovania a tiež zákonnosť a právna záväznosť zistených skutočností sú podrobne odôvodnené v predchádzajúcom texte tohto odôvodnenia a tiež ich v primeranom rozsahu uvádza colný úrad v odôvodnení jednotlivých prvostupňových rozhodnutí. Finančné riaditeľstvo SR považuje skutkový stav veci zistený colným úradom, vrátane výsledkov preverovania finančných orgánov Maďarska i Talianska za dostatočný s tým, že zákonu zodpovedajúce dodanie tovaru prepusteného jednotlivými vyššie uvedenými colnými vyhláseniami do colného režimu voľný obeh s podmieneným oslobodením od dane z pridanej hodnoty príjemcovi v inom členskom štáte nebolo preukázané a colný úrad bol oprávnený v zmysle § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. DPH vyrubiť. Posúdenie vykonaných dôkazov zodpovedá skutočnostiam, ktoré z nich vyplývajú a nevybočuje z medzí správnej úvahy. Colný úrad preskúmal a vyhodnotil podklady predložené účastníkom konania i podklady získané vlastnou činnosťou a prostredníctvom dožiadania aj činnosťou finančných orgánov Maďarska a Talianska, pričom neexistuje žiaden zákonný ani skutkový dôvod pre ďalšie dokazovanie skutočností, ktoré už raz boli preukázané činnosťou príslušných orgánov verejnej moci členských krajín, kam mal byť tovar podľa účastníka konania dodaný.

## II. Žaloba a žalobné dôvody

17.

Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu dňa 06.05.2021 žalobu, v ktorej namietal, že žalobca predložil dôkazy o tom, že preprava tovaru uvedeného na príslušných colných vyhláseniach skončila v inom členskom štáte a to na základe listu CMR ako aj potvrdenie o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte. Colný úrad požiadal o administratívnu spoluprácu maďarský zahraničný orgán, ktorý potvrdil, že tovar bol dodaný do skladu, ktorý používa spoločnosť žalobcu, pričom tiež potvrdil tú skutočnosť, že tovar po nadobudnutí vlastníckeho práva k nemu bol predaný tretej osobe do Talianska. Tvrdenie colných orgánov, že tovar nie je vyložený v sklade v Győri, ale len prechádza cez krajinu je ničím nepodložené a zavádzajúce tvrdenie. Tovar je vyložený minimálne za účelom kontroly, dokonca colné orgány v rámci iného konania vo veci žalobcu neváhali tvrdiť, že spoločnosť žalobcu ani nevyužila predmetné sklady v meste Győr na adrese Régi Veszprémi út 14/16, nakoľko nevedeli určiť, od akého subjektu by mala spoločnosť žalobcu predmetné sklady prenajímať.

18.

Podľa maďarských colných orgánov, ktorý názor si osvojil aj Colný úrad Trnava, spoločnosť žalobcu obchodovala s tovarom ako sprostredkovateľ. Colný úrad neváhal vydať rozhodnutie v neprospech žalobcu a to na základe právneho ako aj skutkového stavu absolútne mylného a na základe nepravdivého zistenia ohľadne sprostredkovateľského vzťahu medzi spoločnosťou žalobcu a kupujúcim tovaru. Žalobca namieťa, že zo strany colných úradov došlo k neúplnému, nepresnému a nepreverenému zisteniu, čo preukazuje vážne pochybnosti ohľadne povinnosti správneho orgánu zistiť presne a úplne skutočný stav veci v zmysle § 32 ods. 1 Správneho poriadku.

19.

Žalobca poukázal ďalej na to, že v prípade postupu colného úradu podľa ust. § 48b zákona o DPH, colný úrad požaduje potvrdenie o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte. Zhrnutím treba uviesť, že v danej veci pre priznanie oslobodenia tovaru od DPH v rámci intrakomunitárneho dodania sa požaduje, aby odosielateľ/pláťiteľ DPH predložil kópiu faktúry, predložil kópiu dokladu o preprave tovaru a potvrdenie o prevzatí tovaru. V danej veci má preto žalobca za to, že boli splnené z jeho strany všetky požiadavky ohľadne dôkazov (CMR potvrdení o prevzatí tovaru), čím bolo preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu. Samotné zistenie maďarských colných orgánov, že žalobca predal predmetný tovar inej osobe v členskom štáte, preukazuje tú skutočnosť, že odberateľ z iného členského štátu prevzal dodaný tovar a nadobudol právo ním disponovať ako vlastníkom. Dôkazy, ktoré to preukazujú, žalobca uvádza nasledovne:

- Skutočnosť, že tovar bol vyvezený z územia SR a dodaný odberateľovi v inom členskom štáte preukazujú dokumenty CMR, GPS, export, EKAER atď. Systém export EKAER je elektronický tranzitný kontrolný systém, ktorý slúži na filtrovanie možných daňových únikov a minimalizáciu prípadných

daňových únikov na verejných komunikáciách v maximálnej možnej miere. Sám colný úrad mal obdržať údaje z tohto systému, ktorý jednoznačne preukazovali prepravu tovaru do iného členského štátu.

· Skutočnosť, že odberateľ z iného členského štátu prevzal dodaný tovar a nadobudol právo ním disponovať, ako vlastník preukazuje tá skutočnosť, že predmetný tovar spoločnosť žalobcu predáva tretej osobe.

20.

Ako vyplýva z faktúry predloženej žalobcom, žalobca bol predávajúci a spoločnosť SCATOLIFICIO UDINESE so sídlom Via Arturo 46, Basiliano bol kupujúci. Spoločnosť žalobcu s prihliadnutím na jeho zákonné práva, má právo s vecou disponovať okrem iných aj podľa § 123 Občianskeho zákonníka, čo znamená, že po nadobudnutí vlastníckeho práva, tovar môže užívať, mať v držbe, predať, darovať, zaťažiť, zničiť a pod. Z uvedeného teda vyplýva, ak by spoločnosť žalobcu nenadobudla vlastnícke právo k predmetnému tovaru, nemohla by huteľnú vec predať tretej osobe. Z uvedeného vyplýva, že odberateľ v inom členskom štáte nadobudol vlastnícke právo k predmetnému tovaru, inak by vlastnícke právo k tomuto tovaru nemohol previesť na inú osobu. Týmto je jednoznačne preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu. V súčasnosti neexistuje hodnovernejší dôkaz o tom, že odberateľ v inom členskom štáte nadobudol vlastnícke právo k tovaru, ako písomný dôkaz o tom, že predmetný tovar predal, nakoľko táto skutočnosť jednoznačne preukazuje, že bol vlastníkom predmetného tovaru.

21.

Žalobca ďalej uvádza, že nadobudnutie tovaru a následný odpredaj tovaru spoločnosť zaevidovala vo svojom účtovníctve, dokumenty boli predložené colným úradom, pričom žalobca nemôže prebrať zodpovednosť za tretie osoby ohľadne možného nedostatočného vedenia svojej spisovej agendy. Kým údajne talianske orgány nezistili obchodný vzťah medzi spoločnosťou žalobcu a spoločnosťou SCATOLIFICIO UDINESE úplný opak zistili maďarské orgány, ktoré potvrdili odpredaj tovaru do Talianska, preto zistenia colného úradu a tým pádom rozhodnutie žalovaného, ktorým takéto rozhodnutie potvrdilo, sú minimálne zmätočné a je zrejme, že príslušné orgány nezistili dostatočne skutkový stav.

22.

Žalobca dáva do pozornosti aj tú skutočnosť, že v rozhodnom období v spoločnosti žalobcu vykonávali daňové a colné orgány maďarskú daňovú a colnú kontrolu, bolo jednoznačne skonštatované, že spoločnosť žalobcu vykonala, uskutočnila a dodržala všetky zákonom dané a predpísané náležitosti a nemá žiadne nedostatky ohľadne daňových a colných otázok.

23.

Žalobca ďalej uvádza, že dodanie tovaru do Talianska nepriamo potvrdili maďarské orgány, ktoré uviedli, že žalobca predal tovar do Talianska, pričom dodanie tovaru do Talianska potvrdzujú CMR z Maďarska do Talianska, tiež GPS mapa z Maďarska do Talianska, ktorý CMR a GPS mapu žalobca predložil v rámci colného konania.

24.

Žalobca je toho názoru, vzhľadom na vyššie uvedené dôvody, skutkový stav v danej veci nebol zistený dostatočne spoľahlivo, na prijatie relevantných skutkových a právnych záverov a preto je rozhodnutie v rozpore s ustanovením § 3 ods. 1 a 5 v spojení s ustanovením § 46 Správneho poriadku.

### III. Vyjadrenie žalovaného, replika, duplika

25.

K žalobe sa písomne vyjadril žalovaný dňa 27.8.2021, pričom vo svojom vyjadrení uviedol, že podľa § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. ak vzniknú pochybnosti o pravosti alebo správnosti predloženého dokladu o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte, colný úrad preverí pravdivosť alebo správnosť dokladu. Ak nie je pravdivosť alebo správnosť dokladu podloženého v § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. potvrdená, oslobodenie dane sa zrušuje, colný úrad vyrúbi daň a na úhradu dane sa použije zabezpečenie dane. K uvedenému zákonnému ustanoveniu je potrebné dodať, že otázka

posúdenia pravosti 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 doklady predložené účastníkom konania, ale aj ostatné doklady (informácie, doklady, potvrdenia alebo záznamy v príslušných evidenciách) získané vlastnou činnosťou, spoluprácou so zahraničnými orgánmi a tiež predložené resp. poskytnuté účastníkom konania. Pre konštatovanie splnenia podmienky colného režimu 4200 a pre priznanie oslobodenia od DPH v členskom štáte, jeho prepustenia do uvedené colného režimu mu však musí byť z vykonaných dôkazov zrejmé, že tovar, ktorého sa oslobodenie od DPH v režime 4200 týka, bol skutočne fyzicky dodaný príjemcom v inom členskom štáte.

26.

Skutočnosť, že predmetný tovar mal byť podľa informácií a dokladov predložených žalobcom prepravovaný po jeho dodaní z Číny do prístavu Koper v Slovinsku tranzitom cez územie Maďarska na územie Slovenska, kde bol prepustený colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri dodaní príjemcovi v inom členskom štáte (režim 4200) a následne bol opäť prepravovaný späť na územie Maďarska a odtiaľ následne prepravený príjemcovi na území Talianska, môže vzbudzovať pochybnosti o takom nakladaní s tovarom, pri ktorom nevzniká riziko možného úniku na platbách, ktoré sú spojené s dovozom predmetného tovaru a s vykonávaním colného režimu do ktorého bol predmetný tovar prepustený. Vážnym dôvodom na existenciu pochybností o pravdivosti alebo správnosti dokladov predložených žalobcom je tiež existencia Európskeho vyšetrovacieho príkazu Talianskej štátnej prokuratúry zo dňa 12.9.2019, týkajúca sa preverovania dovozných operácií s dopadom na DPH rôznych právnických osôb, vrátane žalobcu - právnickej osoby Gleason Development Services Kft. V prípade existencie pochybností o dokladoch predložených žalobcom sú colné resp. finančné orgány povinné tieto doklady, resp. v nich uvádzané skutočnosti preveriť. Samotné dôkazné bremeno, teda povinnosť preukázať, že tovar bol skutočne dodaný príjemcovi v inom členskom štáte, leží na strane žalobcu a kontrolná (preverovacia) činnosť finančných orgánov nemá na existenciu tohto dôkazného bremena na strane účastníka konania vplyv. Ak príslušné finančné orgány Slovenskej republiky a tiež dožiadané orgány členského štátu (štátov) vlastným vyšetrovaním nezistia skutočné dodanie tovaru príjemcovi v konkrétnom (inom) členskom štáte, a teda vo výsledku preverovania (vyšetrovania) nie je potvrdená pravdivosť alebo správnosť dokladov predložených žalobcom, je zrejmé, že žalobca svoje dôkazné bremeno neuniesol.

27.

K záväznosti a použiteľnosti zistení príslušných orgánov finančnej správy Maďarska a Talianska v konaní o dodatočnom vyrubení DPH žalovaný poukazuje na skutočnosť, že tieto zistenia, ktoré boli poskytnuté slovenským finančným orgánom na základe dožiadania v rámci medzinárodnej administratívnej spolupráce, sú v zmysle článku 56 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v znení neskorších zmien a doplnkov (ďalej len „nariadenie č. 904/2010“) považované za plnohodnotný dôkaz o v nich uvádzaných skutočnostiach. Podľa článku 56

292915/2021 nariadenia č. 904/2010 správy, vyhlásenia a akékoľvek iné dokumenty alebo ich overené kópie alebo výpisy získané pracovníkmi žiadaného orgánu a oznámené žiadajúcemu orgánu na základe pomoci ustanovenej týmto nariadením sa môžu používať ako dôkaz zo strany príslušných orgánov členského štátu žiadajúceho orgánu rovnako ako ekvivalentné dokumenty, ktoré poskytne orgán vlastnej krajiny.

28.

Nie je tak žiaden právny a ani skutkový dôvod, aby si slovenské finančné orgány „neosvojili“ (ako píše v žalobe žalobca) názor maďarských alebo talianskych finančných orgánov, keďže slovenské finančné orgány na území týchto štátov nemajú žiadnu právomoc a sú v zmysle nariadenia č. 904/2010 povinné akceptovať zistenia poskytnuté príslušným dožiadaným orgánom inej členskej krajiny. Príslušné orgány Maďarskej republiky a tiež Talianskej republiky preverovali tvrdenia žalobcu, resp. skutočnosti, ktoré mali vyplývať z ním predložených dokladov (z colných vyhlásení, z faktúr, z medzinárodných nákladných listov CMR) a keď tieto skutočnosti preverovaním priamo na svojom území nepotvrdili, nemôžu slovenské finančné orgány žalobcom predložené doklady, resp. informácie v nich uvedené prijať ako pravdivé alebo správne. Požiadavka slovenských finančných orgánov, podľa ktorých by okrem faktúry mali byť predložené aj doklady preukazujúce odoslanie alebo prepravu tovaru tvrdenému nadobúdateľovi je opodstatnená, keďže rozširuje okruh dôkazov, ktoré môžu prispieť k preukázaniu skutkového stavu veci, avšak aj tieto doklady môžu byť v prípade existencie pochybností o ich pravdivosti alebo správnosti

predmetom ďalšieho preverovania, vrátane preverovania skutočností v nich uvedených príslušnými orgánmi iného členského štátu na území ktorého mali dané skutočnosti nastať.

29.

Preverovaním vykonaným v zmysle § 48b ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. nebolo zistené, resp. potvrdené skutočné miesto dodania tovaru a maďarské ani talianske finančné orgány nezistili dodanie tovaru príjemcovi, ktorého uvádzal žalobca. Prípadné preverenie pohybu určitých vozidiel sledovaním ich pohybu cez mýtné brány a ani žalobcom predložené doklady, ktoré by mali tento pohyb vozidiel preukazovať, navyše nemožno v tomto prípade považovať za zákonný a dostatočne presvedčivý dôkaz o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte podľa § 48b ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z., najmä s ohľadom na skutočnosť, že finančné orgány v Maďarsku a ani v Taliansku, kam mal byť tovar dodaný, dodanie predmetného tovaru príjemcovi uvádzanému žalobcom nepotvrdili. Taktiež nie je možné preukázať, či sa v konkrétnych vozidlách daný tovar pri ich pohybe 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 iného štátu a najmä vysporiadanie DPH nadobúdateľom tovaru na území iného štátu) považovať vždy za jednoznačný a presvedčivý dôkaz o dodaní tovaru príjemcovi v inom členskom štáte oslobodené od dane podľa § 43 ods. 1 až 4 zákona č. 222/2004 Z. z. Pre splnenie podmienky oslobodenia tovaru od DPH v colnom režime 4200 je podstatné sledovať pohyb tovaru, nie vozidiel, pričom v predmetných prípadoch nebolo preukázané prijatie tovaru deklarovaným príjemcom, či dokonca vysporiadanie DPH a nebolo preukázané ani dodanie tovaru žalobcom uvádzanej právnickej osobe na území Talianska so zodpovedajúcim vysporiadaním DPH. Ide pritom o skutočnosti (dodanie tovaru, vysporiadanie DPH), ktoré, ak by k nim došlo, boli by príslušnými finančnými orgánmi Maďarska i Talianska ľahko zistiteľné z komunikácie so zainteresovanými hospodárskymi subjektmi pôsobiacimi na území týchto krajín, kam mal byť predmetný tovar podľa žalobcu dodaný. Predloženie medzinárodného nákladného listu CMR po dátume odpovede talianskych finančných orgánov nemôže vyvrátiť zistenia príslušných finančných a kontrolných štátnych orgánov Talianskej republiky, ktoré dodanie tovaru, ku ktorému malo v danom čase (na ktorý sa príslušný doklad CMR vzťahuje) podľa predložených medzinárodných nákladných listov dôjsť, nepotvrdili. Talianske orgány preverovali dodanie tovaru v období uvádzanom žalobcom, ale toto dodanie tvrdenému príjemcovi nebolo preukázané.

30.

Žalobca v žalobe uvádza, že maďarské orgány uskutočnili u neho (u právnickej osoby Gleason Development Services Kft.) v rozhodnom období daňovú a colnú kontrolu a bolo jednoznačne skonštatované, že žalobca uskutočnil a dodržal všetky zákonom dané a predpísané náležitosti a nemá žiadne nedostatky, ohľadne otázok daňových a colných. K tomuto tvrdeniu žalobcu žalovaný uvádza, že dodržanie daňových a colných predpisov mohlo byť konštatované v prípade tovaru a obchodných, či dovozných operácií, ktoré žalobca evidoval vo svojom účtovníctve a u ktorých zároveň boli splnené všetky daňové a colné povinnosti. Maďarskými kontrolnými orgánmi vykonané preverovanie dodania tovaru a prípadného vysporiadania DPH vo vzťahu k tovaru, ktorý mal byť po prepustení do voľného obehu s podmieneným oslobodením od DPH dodaný žalobcovi ako príjemcovi uvedenému v príslušných colných vyhláseniach skončilo s negatívnym výsledkom, čo nevylučuje, že v prípade iných, riadne v účtovníctve zaevidovaných obchodných a peňažných operácií s následným riadnym splnením daňových alebo colných platobných povinností neboli zistené žiadne pochybenia. Dodanie tovaru žalobcovi ako príjemcovi deklarovanému v colnom konaní pri prepúšťaní tovaru do voľného obehu s podmieneným oslobodením od DPH nebolo maďarskými orgánmi zistené.

31.

Zároveň je potrebné uviesť, že ani prípadná existencia kúpnej zmluvy prijateľným spôsobom nedokazuje, že tovar uvedený na jednotlivých colných vyhláseniach bol príjemcovi v inej členskej krajine skutočne dodaný v súlade s podmienkami oslobodenia od DPH. K otázke vlastníckeho práva k tovaru, na ktorý majú byť vymerané dovozné platby (napr. dovozné clo, antidumpingové clo, spotrebné dane pri dovoze tovaru, daň z pridanej hodnoty pri dovoze tovaru) je potrebné uviesť, že colné, resp. finančné orgány v zásade nemusia vždy skúmať existenciu, vznik alebo zánik vlastníckeho práva k tovaru, ktorého dovoz podlieha dovozným platbám, pretože samotná existencia vlastníckeho práva nie je zákonnou podmienkou pre vymeranie dovozných platieb určitej konkrétnej osoby, teda nie je kvalifikačným znakom právnej kvalifikácie povinného dlžníka. 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. Ide o logickú skutočnosť, keďže pohyb tovaru nemusí zodpovedať zmene jeho právneho postavenia, t. z. tovar nemusí byť po jeho predaji do vlastníctva osobe v inom členskom štáte tejto osobe (kupujúcemu) aj skutočne dodaný, ale môže byť ponechaný (a na základe osobitných zmluvných vzťahov medzi zúčastnenými osobami napríklad spotrebovaný) v členskom štáte, v ktorom bol do colného režimu 4200 prepustený. Z colných a daňových všeobecne záväzných právnych predpisov i z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej Únie (napr. C-409/04 Teleos) vyplýva že 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 (neuvádza sa priamo prevod vlastníckeho práva kúpou tovaru) prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

32.

Z vyššie uvedeného je zrejmé, že samotné preukázanie predaja tovaru osobe (kupujúcemu) v inom členskom štáte nie je možné považovať za dostatočný dôkaz o dodaní tohto tovaru do iného členského štátu v súlade s podmienkami oslobodenia od DPH. Aj v prípade, ak by sa objektívne preukázal predaj tovaru osobe v inom členskom štáte (nespochybniteľná existencia uzatvorenej platnej kúpnej zmluvy), je vždy potrebné zároveň skúmať, či tovar, ktorý bol predmetom kúpnej zmluvy skutočne opustil územie členského štátu v ktorom mu bolo priznané oslobodenie od DPH a bol dodaný príjemcovi v inom členskom štáte, kde by mala byť DPH vysporiadaná. Z uvedeného dôvodu boli slovenské colné orgány povinné, osobitne v prípade existencie pochybností o dodaní tovaru, skúmať splnenie podmienok pre priznanie oslobodenia od DPH pri dovoze aj preverením faktického dodania tovaru príjemcovi v inom členskom štáte (vrátane využitia medzinárodnej spolupráce s finančnými orgánmi iných členských krajín). Taktiež je potrebné odlíšiť úpravu daňovej povinnosti (DPH) pri dovoze tovaru na územie členského štátu Európskej únie a pri jeho dodaní príjemcovi v inom členskom štáte v rámci colného režimu 4200 od úpravy daňovej povinnosti (DPH) pri tzv. intrakomunitárnych obchodoch, teda pri predaji tovaru, ktorý má colný štatút tovaru spoločenstva medzi subjektmi na území spoločenstva (Európskej únie).

33.

K vyjadreniu žalovaného sa písomne vyjadril žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu dňa 23.11.2021, v ktorom uviedol, že žalovaný vo svojom vyjadrení uvádza, že nie je žiaden právny ani skutkový dôvod, aby slovenské finančné orgány si neosvojili názor talianskych finančných orgánov, keďže slovenské finančné orgány na území týchto štátov nemajú žiadnu právomoc a sú povinné akceptovať zistenia poskytnuté príslušným dožiadaným orgánom inej členskej krajiny. Žalobca uvádza, že ak vychádzame z logiky a argumentácie žalovaného, nie je žiaden právny dôvod ani skutkový dôvod, aby slovenské finančné orgány si neosvojili názor maďarských finančných orgánov, ktoré uviedli, že žalobca tovar predal do Talianska. Kým teda údajne talianske orgány nezistili obchodný vzťah medzi žalobcom a spoločnosťou SCATOLIFICIO UDINESE úplný opak zistili maďarské orgány, ktoré potvrdili odpredaj tovaru do Talianska, preto zistenia colného úradu a tým pádom rozhodnutie žalovaného, ktorým takéto rozhodnutie potvrdilo sú minimálne zmätočné a je zrejmé, že príslušné orgány nezistili dostatočne zistený skutkový stav, ktorý by mohol poslúžiť na rozhodnutie vo veci s takým obsahom, ako vydal Colný úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda. Podľa názoru žalobcu, tvrdenia colných orgánov sú vyvrátené dôkazmi, ktoré predložil a to CMR listami do Talianska, GPS mapou do Talianska, zisteniami maďarských orgánov ohľadne predaja tovaru do Talianska, predajnou faktúrou a účtovníctvom spoločnosti žalobcu. Na tieto skutočnosti bol upozornený aj odvolací správny orgán, ktorý sa ani nezaoberal predmetnými skutočnosťami a listinnými dôkazmi.

34.

Žalobca ďalej uviedol, že je pravdou, že samotná faktúra síce sama o sebe nie je dôkazom na skutočné preukázanie reálneho dodania tovaru do inej členskej krajiny, a preto doložil aj ďalšie faktúry preukazujúce odoslanie a prepravu tovaru napr. CMR listy a pod. V zmysle vnútroštátnej judikatúry ako aj judikatúry Európskeho súdneho dvora oslobodenie od dane pri prevoze, nemôže byť zásadne odmietnuté z dôvodu dodania tovaru inému deklarovanému nadobúdateľovi.

35.

Žalobca v replike namieťa, že správny orgán nespoľahlivo zistili skutkový stav a konal v rozpore s ustanoveniami § 32 ods. 1 Správneho poriadku, § 3 ods. 5 SPP. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie publikované v judikáte pod R 30/1994 a podľa ktorého správny orgán je na účely zistenia povinný zaobstarať si potrebné podklady pre rozhodnutie. Poukázal aj na rozsudok Krajského súdu v Brne č. 30 Ca/101/2001, podľa ktorého správny orgán nepostačí k záveru, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno, aby správny orgán neuskutočnil ďalšie dokazovanie, ktoré sú pre veci zásadné.

36.

K replike žalobcu sa duplikou vyjadril žalovaný dňa 13.12.2021, v ktorej uviedol, že žalobca v replike sponchybuje dokazovanie, ktoré predchádzalo vydaniu rozhodnutia colného úradu a žalobou napadnutého rozhodnutia a zistenie skutkového stavu colnými orgánmi považuje za nedostatočné. Podľa žalobcu využívanie skladov na adrese Veszprémi út. v meste Győr žalobcom preukazuje nájomná zmluva a argument žalovaného a teda zistenia colného úradu z augusta 2020 ohľadne používania týchto nehnuteľností sú bezpredmetné, nakoľko žalobca tieto nehnuteľnosti už nepoužíva. Žalovaný rovnako uviedol vo vyjadrení k žalobe zo dňa 27.8.2021 k uvedenému tvrdeniu uvádza, že z medzinárodného preverenia dodania tovaru do Maďarska vyplynulo okrem iného, že táto adresa je adresou skladov mesta Győr a žalobca tu nemal žiadnu vlastnú alebo prenajatú nehnuteľnosť a nebol v kontakte s osobami alebo organizáciami, ktoré pôsobia na danej adrese. V zmysle uvedeného nie je možné žalobcom predloženú nájomnú zmluvu akceptovať za hodnoverný dôkaz.

37.

Žalobca v replike taktiež uvádza, že maďarské orgány potvrdili odpredaj tovaru do Talianska, čo sa však nezakladá na pravde. Z rozsiahlej odpovede maďarského orgánu okrem iného vyplynulo, že žalobca s kontrolným orgánom nespokupracuje, počas kontroly sa s ním nepodarilo spojiť a získať akékoľvek dokumenty. Uvedené tvrdenie žalovaného je nanajvyš zavádzajúce a nepodložené dôkazmi. Príslušné orgány Maďarskej republiky a tiež Talianskej republiky preverovali tvrdenia žalobcu, resp. skutočnosti, ktoré mali vyplývať z ním predložených dokladov a to z colného vyhlásenia, z faktúry a CMR listov a tieto skutočnosti preverovaním priamo na svojom území nepotvrdili a nemôžu slovenské finančné orgány žalobcom predložené doklady resp. informácie v nich uvedené prijať ako pravdivé alebo správne. Požiadavka slovenských finančných orgánov, podľa ktorých by okrem faktúry mali byť predložené aj doklady preukazujúce odoslanie alebo prepravu tovaru tvrdenému nadobúdateľovi je opodstatnená, keďže rozširuje okruh dôkazov, ktoré môžu prispieť k preukázaniu skutkového stavu veci.

38.

Žalobca ako deklarant v colných konaniach v jednotlivých colných vyhláseniach, ktorými navrhoval prepustiť tovar do režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri jeho dodaní do iného členského štátu uvádza ako príjemcu tovaru v inom členskom štáte právnickú osobu Gleason Development Services Kft. so sídlom Határ út 12, 2724 Újlengyel, Maďarsko, teda seba. Žalobca ako účastník správneho konania uvádzal ako príjemcu tovaru právnickú osobu SCATOLIFICIO UDINESE SRL v Taliansku. Žalovaný v duplike ďalej uviedol, že každý jeden subjekt, ktorý sa rozhodne vstúpiť do tzv. daňového systému, si musí byť vedomý, že s aplikáciou dane sa spájajú aj práva ako aj povinnosti. V prípade, že daňový subjekt uplatňuje právo na oslobodenie od DPH pri dovoze tovaru do colného režimu 4200 musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji pri prípadnom spore a v nadväznosti na to by mal z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti daný obchod patrične zdokumentovať (rozsudok Najvyššieho súdu SR 8Sžfk/11/2017 zo dňa 22.11.2018).

39.

Uznesením Krajského súdu v Trnave 14S/50/2021 zo dňa 16.9.2021 súd priznal spoločnosti Douane spol. s r.o. so sídlom Mliečany 61, Dunajská Streda postavenie osoby zúčastnenej na konaní.

40.

Zúčastnená osoba sa k jednotlivým námietkam účastníkov písomne nevyjadrila.

#### IV. Relevantná právna úprava

41.

Podľa článku 77 ods. 1 písm. a) Colného kódexu únie, colný dlh pri dovoze vzniká prepustením tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu do voľného obehu.

Podľa § 77 ods. 2 Colného kódexu únie, colný dlh vzniká v okamihu prijatia daného colného vyhlásenia.

Podľa článku 77 ods. 3 Colného kódexu únie, dlžníkom je deklarant, v prípade nepriameho zastúpenia je dlžníkom taktiež osoba, na ktorej účet sa colné vyhlásenie predkladá.

V zmysle článku 85 ods. 1 Colného kódexu úniu, suma dovozného alebo vývozného cla uplatňovaná na tovar sa vymeriava na základe pravidiel pre vymieranie platných pre daný tovar v okamihu, keď colný dlh naň vzťahujúci vznikol.

Podľa § 12 zákona o DPH zák. č. 222/2004 Z.z.

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) zák. č. 222/2004 Z.z.

Daňová povinnosť pri dovoze tovaru vzniká prepustením tovaru do voľného obehu vrátane konečného použitia, (6aba)

Podľa § 24 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

Základom dane pri dovoze tovaru je colná hodnota tovaru.

Podľa § 48 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z.

Dovoz tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tretieho štátu a ktorého odoslanie alebo preprava sa skončí v inom členskom štáte, je oslobodený od dane za podmienky, ak u dovozcu ( § 69 ods. 8) je dodanie tohto tovaru z tuzemska do iného členského štátu oslobodené od dane podľa § 43 ods. 1 až 4. 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 zák. č. 222/2004 Z.z.

Colný úrad môže žiadať zabezpečenie dane pri dovoze tovaru, pri ktorom sa uplatňuje oslobodenie od dane podľa § 48 ods. 3, pred prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh. Zabezpečenie dane je povinná zložiť osoba, ktorá by bola povinná platiť daň, keby sa neuplatnilo oslobodenie od dane podľa § 48 ods. 3, vo výške dane, ktorú by bola povinná platiť, keby sa neuplatnilo oslobodenie od dane podľa § 48 ods. 3. Zabezpečenie dane sa poskytne formou podľa osobitného predpisu. 24aa)

Podľa § 48b ods. 3 zák. 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.

Podľa § 48b ods. 4 zák. 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.

Podľa § 69 ods. 8 zák. č. 222/2004 Z.z.

Pri dovoze tovaru je povinná platiť daň osoba, ktorá je dlžníkom podľa colných predpisov, alebo príjemca tovaru, ak pri dovoze tovaru je dlžníkom podľa colných predpisov zahraničná osoba, ktorá je držiteľom jednotného povolenia podľa osobitného predpisu 28a) vydaného colným orgánom iného členského štátu, a tento dlžník nepoužije dovezený tovar na účely svojho podnikania.

## V. Konanie pred správnym súdom

42.

Správny súd po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu a administratívneho spisu správneho orgánu preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného v rozsahu uplatnených žalobných návrhov na pojednávaní konanom dňa 7.4.2022, pričom zistil, že žaloba je čiastočne dôvodná.

43.

Žalobca sa pojednávania nezúčastnil a svoju neúčast' riadne ospravedlnil.

44.

Poverený zástupca žalovaného na pojednávaní uviedol, že trvá na svojich písomných vyjadreniach, ktoré uviedol jednak v rozhodnutiach, ako aj vo vyjadreniach k žalobe, resp. aj v duplike.

45.

Preskúmaním spisového materiálu krajský súd zistil, že žalobca dňa 15.1.2019 podal v postavení deklaranta prostredníctvom svojho priameho zástupcu, právnickej osoby Douane spol. s r.o. Mliečany 61, Dunajská Streda elektronické colné vyhlásenie pod evidenčným číslom 0586110906766, ktorým navrhol žaloba prepustiť tovar na podklade tovarovej faktúry číslo YWJJ 190115 zo dňa 10.1.2019 do colného režimu 4200.

46.

Colný úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda v zmysle § 48b ods. 1 zákona o DPH pred prepustením tovaru navrhnutého režimu určila písomným rozhodnutím číslo 94720/2019 deklarantovi povinnosť zložiť zabezpečenie na DPH vo výške 4 588,51 eur. Daň bola zabezpečená schváleným ručiteľom Douane spol. s r.o. číslo zabezpečenia GRN17S580000D000069. Keďže podmienky na prepustenie tovaru do navrhovaného colného režimu boli splnené a daň bola zabezpečená v požadovanej výške, colný úrad prepustil tovar do colného režimu 4200 rozhodnutím číslo 0586110906766.

47.

Následne colný úrad vyzval právnickú osobu, t.j. žalobcu, aby predložila colnému úradu doklady - potvrdenie, vyvezenie tovaru z územia Slovenskej republiky a dodanie príjemcovi z iného členského štátu Únie a o jeho prevzatí podľa náležitostí určených v § 48b ods. 3 písm. a) - e) zákona o DPH. Tovar bol podľa predložených dokladov určený pre príjemcu uvedeného v colnom vyhlásení pre právnickú osobu Gleason Development Services Kft. v Maďarsku.

48.

Žalobca dňa 16.12.2019 predložil pobočke colného úradu nákladný list CMR 0600/2019 potvrdený o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte bez dátumu dodania a faktúru z Talianska číslo 0476505 a 0476507.

49.

Z uvedeného dôvodu v dôsledku preverenia pravosti a správnosti predložených dokladov, Colný úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda požiadal maďarské a talianske finančné úrady o administratívnu spoluprácu pri preverení týchto dokladov.

50.

Konečná odpoveď z Maďarska bola doručená Colnému úradu pobočka Dunajská Streda dňa 25.5.2020, pričom v tejto odpovedi bolo uvedené, že daňovník s kontrolnými orgánmi nespolupracuje, počas kontroly sa nepodarilo spojiť s daňovníkom a maďarský kontrolný úrad nezískal v danom smere žiadne dokumenty. Ďalej finančné orgány Maďarskej republiky oznámili, že daňovník nedeclaroval intrakomunitárne použitie služieb vo svojom priznaní k DPH ani v súhrnnom výkaze a ani nedeclaroval žiadne transakcie týkajúce sa čísla DPH SK602000041 spoločnosti Douane spol. s r.o. Daňovník deklaroval nadobudnutie tovaru od daňovníka s číslom DPH SK2020197069 za február 2019 a zároveň deklaroval prevod vlastného majetku zo Slovenska. Ďalej maďarské finančné orgány uviedli, že daňovník má dva bankové účty, na ktorých sa neuskutočnili žiadne prevody podľa vyjadrenia príslušných bánk. Registrované bankové účty nepreukazujú žiadne prevody týkajúce sa získaného prevodu od Čínskej spoločnosti, ani platby Slovenskej spoločnosti za použitie služieb resp. nebol uskutočnený žiadny prevod týkajúci sa za deklarované dodávky tovaru. Ďalej maďarské finančné orgány uviedli, že sídlo spoločnosti je registrované u poskytovateľa a sídla spoločnosti Cégszolgálat Kft. takže táto spoločnosť nevykonáva žiadnu činnosť. Maďarský kontrolný orgán nemá informáciu, na akú adresu bol tovaru dodaný, pričom daňovník spoločnosť Gleason Development Services Kft. je v Maďarsku klasifikovaný ako rizikový daňovník.

51.

Dňa 8.6.2019 bol žalobca vyzvaný na predloženie stanoviska k týmto informáciám podaným maďarskými finančnými orgánmi.

52.

Konečná odpoveď v súvislosti s dodaním tovaru do Talianska bola doručená pobočke colného úradu dňa 22.6.2020, pričom v tejto odpovedi bolo oznámené finančnými orgánmi Talianskej republiky, že zástupca spoločnosti SCATOLIFICIO UDINESE SRL vyhlásil, že nikdy neprijal tovar alebo služby od spoločnosti Gleason Development Services Kft. Preskúmaním účtov spoločnosti bolo toto vyhlásenie zástupcu tejto spoločnosti potvrdené. Taliansky kontrolný orgán tiež oznámil, že skutočná hlavná činnosť daňovníka je výroba produktov z papiera a lepenky. Taliansky kontrolný orgán nepozná adresu, na ktorú mal byť tovar podľa žalobcu dodaný.

53.

Krajský súd v danej veci poznamenáva, že zákonnou podmienkou pre priznanie oslobodenia od DPH tovaru, ktorý je prepustený 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 v inom členskom štáte, kde bude DPH v zmysle príslušnej legislatívy uhradená a zaplatená. Splnenie tejto podmienky sa v zmysle § 48b ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. preukazuje predložením dokladu o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte. Ustanovenie § 48b ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty zároveň určuje náležitosti, ktoré musí doklad o prevzatí tovaru príjemcom v inom členskom štáte obsahovať. Keďže v danej veci sa preukazuje skutočnosť, že tovar bol prevzatý príjemcom v inom členskom štáte, dokazovanie vyžaduje aj také skutočnosti, ktoré sú

nezávislé od slovenského colného úradu, resp. colných finančných orgánov, a teda preverenie pravosti a správnosti dokladov, ktoré predloží žalobca, resp. osoba, ktorá si uplatní oslobodenie od DPH preukázať. Preverenie splnenia podmienok colného režimu voľný obeh s oslobodením od DPH pri dodaní tovaru príjemcovi v inom členskom štáte (colný režim 4200) vyžaduje preverenie relevantných dokladov a skutočností, ktoré sú realizované mimo územia štátu, v ktorom bol tovar do uvedeného colného režimu prepustený a teda mimo Slovenskej republiky.

54.

Zároveň krajský súd v súlade s vyjadrením žalovaného dospel k záveru, že preverovanie pravosti a správnosti predložených dokladov zo strany žalobcu bolo potrebné preveriť už vzhľadom na to, že podľa dokladov, ktoré žalobca predložil, tak sa jednalo o tovar, ktorý bol dovezený z Číny do prístavu Koper v Slovinsku, tranzitom cez územie Maďarska na územie Slovenska, kde bol prepustený do colného voľného režimu s oslobodením od DPH pri dodaní príjemcovi v inom členskom štáte (režim 4200) a následne bol opäť prepravovaný späť na územie Maďarska a odtiaľ následne prepravený konečnému príjemcovi na území Talianska. Tieto skutočnosti teda vzbudzujú pochybnosti o takom nakladaní s tovarom, pri ktorom nevzniká riziko možného úniku na platbách, ktoré sú spojené s takýmto dovozom predmetného tovaru v rámci reťazcu spoločnosti, ktoré sa na tejto preprave zúčastňujú.

55.

Ďalším vážnym dôvodom na existenciu pochybností a pravosti a správnosti dokladov konštatoval žalovaný aj v tom, že v danom prípade mal vedomosť o existencii európskeho vyšetrovacieho príkazu talianskej štátnej prokuratúry zo dňa 12.09.2019, ktorá sa týkala preverovania dovozných operácií s dopadom na DPH rôznych právnických osôb, medzi ktoré patrila aj spoločnosť Gleason Development Services Kft.

56.

V danom prípade krajský súd zistil, že z dôvodu preverenia pravosti a správnosti dokladov predložených žalobcom, ktorými žalobca preukazoval dodanie tovaru bolo potrebné, aby Colný úrad Trnava spolupracoval so zahraničnými colnými úradmi najmä v Maďarsku a Taliansku, pričom v konkrétnych prípadoch zaslal žiadosti príslušným colným a daňovým úradom v Maďarsku, u ktorých žiadal preverenie vyššie spomínaných dokladov, pričom maďarské daňové orgány vo svojej odpovedi uviedli, že prepravy, ktoré boli preverované sa väčšinou realizovali slovenským dopravcom s vozidlami so slovenskými evidenčnými číslami. Podľa hlásení ohľadne daňovníka zo systému EKAER a na základe mýtnych údajov tovar sa prepravoval z Dunajskej Stredy SR do Győru Maďarsku a následne o niekoľko hodín neskôr tento tovar opustil územie Maďarska. Na základe tohto daňového úradu Maďarska predpokladali, že v Győri v Maďarsku nedošlo k vykládke tovaru a že miesto dodania tovaru prerokované v Slovenskej republike nie je Maďarsko. Z odpovedí maďarských daňových úradov vyplýva aj tá skutočnosť, že daňové priznania k DPH a súhrnné výkazy nepotvrdzovali, že by tovar bol predaný na území Maďarska a takže za tento tovar nebola zaplatená ani DPH.

57.

V súvislosti s jednotlivými námietkami, ktoré niesol žalobca v žalobe, krajský súd poznamenáva, že žalobca v priebehu celého konania nepreukázal žiadnymi dokladmi, že by bol tovar, za ktorý si žalobca uplatňoval oslobodenie od DPH prevezený do skladu v Győri, tam vyložený a následne prepravený na územie Talianskej republiky v spoločnosti MONDO BAZAR SRL. Námietka žalobcu, že v danom prípade prvostupňový správny orgán, resp. žalovaný prevzal ničím nepodložené tvrdenia orgánov colnej, resp. daňovej správy Maďarska, resp. Talianska, tak v tomto smere krajský súd poznamenáva, že za účelom preverenia transakcie, ktoré deklaroval žalobca, boli tieto orgány mimo územia Slovenska oslovené o súčinnosť, pričom z ich vyjadrení jednoznačne vyplývajú závery, že transakciu tak ako ju deklaroval žalobca nedošlo. Je preto logické, že závery, ktoré boli zaslané colnými a daňovými úradmi Maďarska a Talianska sú závermi, ktoré boli vykonané v rámci vykonania dokazovania týkajúce sa preverenia skutočnosti, či bolo dostatočne preukázané dodanie tovaru do inej členskej krajiny spoločenstva. Spochybňovanie dôkazov, ktoré získali slovenské colné orgány v rámci medzinárodnej spolupráce s príslušnými orgánmi Maďarska a Talianska je podľa názoru krajského súdu nelogická, pretože odpovede týchto orgánov boli jednoznačne zrozumiteľné a boli dostatočným podkladom na to, aby slovenské colné orgány prijali záver o tom, že colné orgány zapísali do účtovnej evidencie colný dlh pozostávajúci zo sumy dane z pridanej hodnoty, ktorú dodatočne vyrubili na dani z pridanej hodnoty.

58.

Ako už bolo vyššie spomínané, pochybnosti o celej transakcii boli vnesené samotným konaním žalobcu a to, že tovar, ktorý bol prepravovaný pochádzal z Číny, ktoré cez Slovinsko prechádzal cez územie Maďarska na územie Slovenska a následne mal byť dodaný príjemcovi v Maďarsku, čo neskôr sám žalobca spochybnil, keď uviedol, že následne bol tovar odovzdaný príjemcovi v Taliansku. Túto skutočnosť však žalobca uviedol až potom, keď maďarské daňové orgány spochybnili dodanie tovaru príjemcovi v Maďarsku. Ďalším vážnym dôvodom pochybnosti o existencii a pravosti alebo správnosti dokladov, ktoré predložil žalobca, je tiež aj samotná existencia vyšetrovacieho príkazu talianskej štátnej prokuratúry, ako aj záver toho, že spoločnosť žalobcu je kvalifikovaná v Maďarsku od 01.11.2019 ako rizikový daňovník.

59.

Žalobca v žalobe poukazuje na to, že prepravu dokázal žalobca príslušným CMR dokladom, resp., že preprava tovaru do iného členského štátu je preukázaná aj GPS mapou a systémom EKR, ktorý ako elektronický tranzitný kontrolný systém slúži na filtrovanie možných daňových únikov.

60.

V tomto smere krajský súd poznamenáva, že príslušné doklady CMR, ako aj GPS mapa a systém export EKR nepreukazujú, že došlo k prevzatíu tovaru v inom členskom štáte, preukazujú len pohyb vozidiel, pričom zo strany účastníka nedošlo k preukázaniu tej skutočnosti, že tovar, ktorý mal byť prevážaný sa skutočne na týchto vozidlách nachádzal a žalobca v tomto smere nepredložil žiadne prepravné listy, resp. doklad o nakládke a vykládke tohto tovaru v príslušnom sklade, ktorý deklaroval ako sklad konečného príjemcu.

61.

Krajský súd konštatuje, že preverovaním vykonaným v zmysle § 48b ods. 4 zák. č. 222/2004 Z.z. nebolo potvrdené skutočné miesto dodania tovaru, či už v Maďarsku alebo Taliansku, orgány týchto krajín nepotvrdili dodanie tovaru príjemcovi, ktorých uvádzal žalobca. V priebehu celého konania neboli potvrdené žiadne obchodné vzťahy, resp. logistické vzťahy žalobcu s nimi uvádzanými právnickými osobami v Maďarsku a v Taliansku. Pokiaľ sa týka pohybu určených vozidiel cez mýtné brány, ako aj pohybu, ktoré dôkazy predkladal žalobca príslušným CMR dokladom, tak tu treba jednoznačne potvrdiť, že samotný pohyb vozidiel nepreukazuje, že tovar bol prepravovaný tak, ako ho deklaroval žalobca, pretože orgánmi, ktoré preverovali dodanie tovaru v Maďarsku a v Taliansku nebolo potvrdené samotné dodanie tovaru uvádzaným príjemcom. V tomto smere žalovaný ako aj prvostupňový správny orgán pochybil aj existenciu samotného tovaru, ktorý sa mal na vozidlách nachádzať, keď zdôraznil, že v dôkaznej situácii mal žalobca zabezpečiť doklady, ktoré preukazujú nakládku, vykládku prepraveného tovaru pod colnou uzáverou, resp. zápis tovaru, jeho vedenie skladovej evidencii osobami na území tretieho štátu, priznanie a úhrada dane z pridanej hodnoty nadobúdateľom tovaru na území tretieho štátu a pod. . Takéto doklady žalobca v danom prípade nepredložil a preto podľa názoru krajského súdu neboli splnené podmienky na oslobodenie tovaru od DPH v colnom režime 4200.

62.

Podľa názoru krajského súdu námietka žalobcu, že v danom smere nebol dostatočne zistený skutkový stav, je nedôvodná, keďže z obsahu spisového materiálu jednoznačne vyplýva, že v danom prípade colné úrady preverovali všetky významné skutočnosti, ktoré bolo potrebné preveriť v súvislosti s uplatneným nárokom, spolupracovali aj s orgánmi, ktoré pôsobia na území členských štátov, kde sa mal tovar prepraviť z územia Slovenska a žalovaný, resp. prvostupňové správne orgány jednoznačným spôsobom skonštatovali, že doklady, ktoré predložil žalobca ako je samotná faktúra a CMR doklad, neboli dostatočnými dokladmi na preukázanie jeho nároku.

63.

Tak isto podľa názoru krajského súdu nie je možné skonštatovať, že by žalovaný preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, keďže v danom prípade bolo potrebné, aby žalobca v zmysle § 48b ods. 4 zákona o DPH 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 § 48 ods. 3 zákona o DPH. Tieto pochybnosti vyplývali ako bolo už vyššie uvedené zo samotnej prepravy tovaru z Číny cez Slovinsko, Maďarsko na Slovensko a

následne späť na Maďarsko do Talianska, pričom samotný pohyb tohto tovaru cez územie týchto štátov vzbudzoval odôvodnené pochybnosti o tom, či nedochádza k takému nakladaniu tovaru, pri ktorom vzniká riziko možného úniku na platbách DPH.

64.

Žalobca síce v žalobe uvádza, že spoločnosť žalobcu nemôže preberať zodpovednosť za tretie osoby ohľadne možného nedostatočného vedenia agendy vo svojom účtovníctve a v tom smere, že talianske orgány síce nezistili obchodný vzťah medzi spoločnosťou žalobcu a spoločnosťou SCATOLIFICIO UNINESE SRL, pričom podľa vyjadrenia žalobcu tak úplný opak zistili maďarské orgány, ktoré potvrdili odpredaj tovaru do Maďarska. V tomto smere však krajský súd poznamenáva, že maďarské orgány síce skonštatovali, že zo skladu v Gy?ry bol tovar resp. motorové vozidlá odoslané na územie Talianska, avšak nebolo preukázané, že reálne tento tovar bol prepravovaný tak, ako to uvádzal žalobca v colnom vyhlásení.

65.

V súvislosti s postavením spoločnosti Douane spol. s r.o., so sídlom Mliečany 61, Dunajská Streda ako osoby zúčastnenej na konaní, tak krajský súd poznamenáva, že pokiaľ niekto tvrdí, že je účastníkom konania vo veci, tak sa považuje táto osoba za účastníka konania, pokiaľ sa nepreukáže opak. V danom smere táto spoločnosť ako ručiteľ deklaranta - žalobcu bola v súdnom konaní pribratá do konania ako osoba zúčastnená na konaní a podľa názoru správneho súdu jej v danom konaní neboli upreté žiadne jej práva v súvislosti s jej procesným postavením v konaní ako ručiteľom spoločnosti žalobcu.

66.

Tieto práva však boli upreté spoločnosti Douane spol. s r.o. v konaní pred správnymi orgánmi, kde tejto spoločnosti ako ručiteľovi deklaranta t. j. žalobcu nebolo priznané postavenie účastníka konania

67.

Ohľadne posúdenia účasti žalobcu ako účastníka správneho konania krajský súd poukazuje na v praxi uplatňovanú zásadu širšieho chápania pojmu účastníka správneho konania vychádzajúc aj z výkladu § 14 správneho poriadku, ktorý za účastníkov správneho konania označuje:

- 1/ toho o koho práva a právo chránených záujmoch alebo povinnostiach sa má konať,
- 2/ toho koho práva a právom chránené záujmy alebo povinnosti môžu byť rozhodnutím priamo dotknuté,
- 3/ toho kto tvrdí, že môže byť rozhodnutím vo svojich právach právom chránených záujmoch alebo povinnostiach priamo dotknutý a to až do času, kým sa nepreukáže opak,
- 4/ aj toho komu osobitný zákon takéto postavenie priznáva.

68.

Pri zisťovaní okruhu účastníkov správneho konania v tomto prípade preto nemožno reštriktívne vychádzať z vymedzenia okruhu osôb ustanovených v osobitnom zákone, ale je potrebné prihliadať aj na osoby, ktorých práva a právom chránené záujmy alebo povinnosti môžu byť rozhodnutím priamo dotknuté. Okruh účastníkov vymedzený v osobitnom zákone predstavuje subjekty, u ktorých zákonodarca predpokladá reálnu možnosť zásahu do práv a povinností a považuje za potrebné menovite ich do správneho konania zahrnúť.

69.

Tento názor vyslovil tiež Ústavný súd SR v Náleze z 13. januára 2011 č. k. II ÚS/197/2010-52 „základným kritériom pre posúdenie účasti je predovšetkým dopad účinkov postupu orgánu štátnej správy (súdu alebo orgánu verejnej správy) alebo jeho rozhodnutie na základné práva, ktoré má takáto osoba zaručené v ústave alebo prostredníctvom medzinárodnej zmluvy.

70.

Právom byť účastníkom správneho konania je súčasťou základného práva na inú právnu ochranu podľa § 46 ods. 1 Ústavy. Správne konanie bez účastníkov, resp. bez úplného okruhu účastníkov nemôže byť zákonným a teda ani ústavne súladným spôsobom dosiahnuť svoj účel spravidla vyjadrení v základných ustanoveniach každého procesného predpisu upravujúceho administratívny proces. Do obsahu práva byť účastníkom správneho konania patrí aj právo každého domáhať sa práva byť účastníkom za splnenia

zákonom ustanovených predpokladov a právo na rozhodnutie o tom, či osoba domáhajúca sa toho postavenia v konkrétnom procese je alebo nie je podľa orgánu inej právnej ochrany účastníkom konania pred ním. V prípade negatívneho rozhodnutia je súčasťou tohto práva aj právo podať proti tomuto rozhodnutiu odvolanie.

71.

V danom prípade kedy žalobca vystupuje v pozícii ručiteľa colného deklaranta, tak krajský súd zastáva názor, že v danom prípade ak rozhodnutia colného úradu nadobudnú právoplatnosť a colný úrad môže pristúpiť k vykonaniu týchto rozhodnutí tým, že bude vymáhať daňový nedoplatok, tak podľa názoru krajského súdu sú týmito rozhodnutiami dotknuté aj práva ručiteľa deklaranta, v ktorých prípade, že deklarant svoju daňovú povinnosť riadne nesplní je povinný túto za deklaranta uhradiť.

72.

Správny súd je teda toho názoru, že vydanie rozhodnutia o vymeraní DPH dlžníkovi deklarantovi v colnom konaní, za ktorého prebral pribratý účastník ručenie sú rozhodnutiami, ktoré sa priamo dotýkajú povinnosti ručiteľa a preto je ručiteľovi potrebné umožniť účasť v konaní o vymeranej DPH, aby v konaní mal príležitosť uplatňovať svoje práva jednak formou vyjadrenia, námietok a pod.

73.

Krajský súd v tomto smere dáva za pravdu žalobcovi, že vydaním rozhodnutia sa mení právna pozícia pribratého účastníka, pretože v prípade nezaplatenia DPH colným dlžníkom sa stáva ručiteľ pod hrozbou zrušenia rozhodnutia o povolení ručiť dlžníkom a je povinný na výzvu colného úradu uhradiť DPH bez toho, aby sa mohol proti tomuto akokoľvek brániť a čokoľvek namietat.

74.

V tejto súvislosti bolo povinnosťou žalobcu preukázať skutočnosti vyplývajúce z predložených colných dokladov, pričom správny súd poukazuje na to, že uskutočnenie transakcií deklarovaným žalobcom predstavuje ekonomickú činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu a preto daňový subjekt ako osoba, ktorá si uplatňuje oslobodenie od dane, musí obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia príslušným colným orgánom.

75.

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 informácií o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Colné konanie nie je konaním vyhľadávacím, z uvedeného vyplýva, že colné orgány rozhodujú o tom, ktoré dôkazy vykonajú a akým spôsobom sa dokazovanie doplní a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V colnom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov. Pre žalobcom namietanému nedostatočnému zistenému skutkovému stavu, správny súd uvádza, že colné orgány nie sú povinné viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bezpochyby nepreukáže a nepotvrdí tvrdenie daňového subjektu ohľadne ním uvádzaných colných vyhlásení.

76.

Pokiaľ ide o námietku, ktorou žalobca poukazoval na nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia, tak uvedenej námietke správny súd uvádza, že táto neobstojí. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa vysporiadal s nosnými odvolacími námietkami, pričom rozhodnutie je založené na náležite skutkovom stave, ktorý zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu.

77.

S poukazom na vyššie uvedené správny súd zistil, že zo strany správnych orgánov došlo k vážnemu procesnému pochybeniu, ktoré žalobca napadol aj v odvolaní podanom dňa 30.11.2020 proti prvostupňovému rozhodnutiu. Žalovaný sa však k tejto námietke vyjadril len tak, že poukázal na iné

konanie pred správnym súdom, v ktorom v súčasnej dobe prebieha kasačné konanie a v ktorom nebolo spoločnosti Douane spol. s r.o. priznané účastníctvo v správnom konaní.

78.

O trovách konania súd rozhodol tak, že procesne úspešnému žalobcovi priznal v zmysle § 167 ods. 1 SSP nárok na náhradu trov konania v celom rozsahu.

79.

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

80.

Pokiaľ ide o návrh žalobcu a pribratého účastníka na prerušenie konania do skončenia kasačného konania na Najvyššom správnom súde SR vo veci kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/68/2021 zo dňa 25.11.2021, súd považuje tento návrh za nedôvodný, pretože v danom konaní priznal spoločnosti Douane spol. s r.o. postavenie účastníka v súdnom konaní a vo svojom rozhodnutí vyslovil aj právny názor, prečo by mala byť táto spoločnosť účastníkom správneho konania.

81.

Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Trnave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorá musí byť podaná v lehote 30 dní od doručenia rozsudku na Krajský súd v Trnave. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

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

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) alebo ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.