

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/23/2020
Identifikačné číslo spisu: 7019200032
Dátum vydania rozhodnutia: 27. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7019200032.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a z členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): R. I., živnostníka s obchodným menom: R. I., s miestom podnikania: U. XXX/X, XXX XX X., IČO: 107 868 56, právne zastúpeného: JUDr. Marián Páll, advokát, Bauerova 14, Košice, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102132270/2018 zo dňa 26.10.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/5/2019 zo dňa 12.12.2019, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Košice, ako prvostupňový správny orgán (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 101244218/2018 zo dňa 28.06.2018 určil žalobcovi rozdiel dane v sume 87.829,56 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2013 podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej aj „Daňový poriadok“). Podkladom rozhodnutia správcu dane bol protokol z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - november 2013.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102132270/2018 zo dňa 26.10.2018 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“).

3. Dôvodom pre určenie rozdielu dane na DPH žalobcovi bolo, že finančné orgány preklasifikovali trojstranný obchod podľa § 45 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „Zákon o DPH“), ktorý žalobca deklaroval v podanom daňovom priznaní, a pri ktorom si žalobca uplatnil oslobodenie od dane, na dvojstranný obchod - nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 17 ods. 2 Zákona o DPH, pri ktorom vznikla žalobcovi daňová povinnosť. Žalobca v podanom daňovom priznaní konkrétne deklaroval, že nadobudol tovar - betonársku oceľ vo výške 439.147,79 Eur od dodávateľa - poľskej spoločnosti VIMEX S.A. Tento tovar žalobca ako tzv. prvý odberateľ mal následne dodať tzv. druhému odberateľovi - českej spoločnosti MAX Business s.r.o. Finančné orgány uzavreli, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a splnenie podmienok stanovených zákonom pre trojstranný obchod nepreukázal.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Žalobou doručenu Krajskému súdu v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného, pričom jeho žalobné námietky boli obsahovo zhodné s odvolacími námietkami proti rozhodnutiu správcu dane.

5. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 8S/5/2019 zo dňa 12.12.2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu zamietol a náhradu trov konania nepriznal.

6. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd úvodom poukázal na právne podmienky oslobodenia od dane pri trojstrannom obchode podľa § 45 Zákona o DPH. Uviedol, že pri trojstrannom obchode je ten istý tovar súčasne predmetom dvoch dodaní, pričom iba jedna z týchto dodávok je tzv. pohyblivá dodávka (preprava tovaru a faktúra) a druhá z týchto dodávok je tzv. nepohyblivá dodávka (len faktúra).

7. V súlade s ustanoveniami § 17 ods. 4 písm. a) až d) Zákona o DPH je podľa krajského súdu povinnosťou žalobcu ako prvého odberateľa preukázať, že tovar nadobudol na účely následného dodania tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru a druhý odberateľ je osobou identifikovanou pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a je osobou povinnou platiť daň. Zároveň je povinnosťou žalobcu ako prvého odberateľa splniť povinnosť uviesť následné dodanie tovaru v súhrnom výkaze podľa § 80 Zákona o DPH. Ďalšími podmienkami pri trojstranných obchodoch je právna požiadavka na žalobcu ako prvého odberateľa nemať sídlo, miesto podnikania, bydlisko alebo sa obvykle nezdržiavať v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru a zároveň odoslanie alebo preprava tovaru sa musí uskutočniť podľa § 45 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH. Žalobcovi ako prvému odberateľovi nevznikne povinnosť zaplatiť daň z nadobudnutia tovaru iba za podmienky, že sú splnené všetky skutkové a právne podmienky trojstranného obchodu. Dôkazná povinnosť na preukázanie skutočností rozhodujúcich pre oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode je na žalobcovi.

8. Krajský súd po oboznámení sa s obsahom rozhodnutia žalovaného, rozhodnutia správcu dane, ako aj pripojených administratívnych spisov zistil, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach január až november 2013 sa žalobca zaoberal prevažne predajom hutného materiálu a kovového odpadu. Žalobca k výkonu daňovej kontroly nepredložil žiadne účtovné a daňové doklady za uvedené zdaňovacie obdobia, čo odôvodnil tým, že mu boli zhabané, a tak si správca dane vyhotovil fotokópie dostupných dokladov na Prezídium Policajného zboru SR, Národná kriminálna agentúra, expozitúra Bratislava (ďalej aj „NAKA“).

9. Pokiaľ ide o dodanie tovaru žalobcovi poľským dodávateľom, krajský súd zhodne s finančnými orgánmi skonštatoval, že toto dodanie poľskou daňovou správou nebolo potvrdené, pretože spoločnosť poľského dodávateľa ukončila obchodnú činnosť v máji 2017 a likvidátor vymenovaný súdom

nemohol poskytnúť detaily transakcie v dôsledku obmedzených finančných a osobných zdrojov. Pokiaľ ide o následné dodanie tovaru žalobcom českému odberateľovi - spoločnosti MAX Business s.r.o., nadobudnutie tovaru touto spoločnosťou nebolo potvrdené, keďže český správca dane uviedol, že táto spoločnosť so správcom dane dlhodobu nespolupracuje a je nekontaktná. Český správca dane dokonca uviedol, že má podozrenie o zapojení spoločnosti do reťazca obchodu s betonárskou oceľou. Od septembra 2013 spoločnosť nepodáva žiadne daňové priznania k DPH a k 19.05.2015 jej bola z úradnej moci zrušená registrácia k DPH.

10. Deklarované trojstranné obchody medzi spoločnosťami VIMEX S.A. (PL) - žalobca (SR) - MAX Business s.r.o. (CZ) tak podľa krajského súdu nemožno na základe uvedeného považovať za trojstranné obchody, pretože neboli splnené podmienky trojstranného obchodu podľa § 45 ods. 1 Zákona o DPH. V preverovaných prípadoch nebolo jednoznačne preukázané, že tovar bol odoslaný alebo prepravený priamo k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu, nebolo preukázané, kde skutočne preprava tovaru skončila a nebol preukázaný príjem tovaru, ktorý mal byť prepravený z Poľska do Českej republiky, druhým odberateľom. Krajský súd mal za to, že bolo na žalobcovi, ktorý ak mal iné vedomosti o spoločnostiach, s ktorými uskutočňoval obchody, aby predložil o tom dôkazy a uniesol tak dôkazné bremeno.

11. Krajský súd poukázal na zásady dokazovania a rozloženie dôkazného bremena v daňovom konaní. Zdôraznil, že dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt a že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Krajský súd vo vzťahu k dokazovaniu pri trojstrannom obchode ďalej podotkol, že zvýraznenie dôkazného bremena prvého odberateľa pre posúdenie oprávnenosti uplatnenia odpočítania dane pri deklarovanom trojstrannom obchode vyplýva aj z obsahu rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2016 z 24.05.2017, vydaného v obsahovo podobnej právnej veci. Krajský súd poukázal aj na rozhodnutie Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 401/2009-17, v zmysle ktorého dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednávacej.

12. K žalobnej námietke týkajúcej sa právnej kvality odôvodnenia rozhodnutia žalovaného krajský súd poukázal na to, že žalovaný správny orgán riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu.

13. Krajský súd skonštatoval aj neopodstatnenosť žalobnej námietky o nezákonnosti konania a porušení princípu proporcionality z dôvodu, že správca dane žalobcovi neposkytol primerane dlhú lehotu na vyjadrenie sa ku všetkým skutočnostiam. Krajský súd poznamenal, že žalobca bol dňa 06.03.2018 oboznámený so všetkými skutočnosťami vyplývajúcimi z obsahu a priebehu daňovej kontroly a k zisteniam uviedol: „vyjadrim sa k protokolu.“ Následne daňový úrad dňa 08.03.2018 vyhotovil protokol z daňovej kontroly, ktorý bol žalobcovi dňa 12.03.2018 doručený. Z predloženého spisu podľa krajského súdu vyplýva, že daňový úrad poskytol žalobcovi zákonnú lehotu na podanie vyjadrenia v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku.

14. K námietke žalobcu o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že finančné orgány žalobcovi určili len rozdiel dane, no súčasne neuznali právo na odpočítanie dane, krajský súd uviedol, že okamihom vzniku daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu nevzniká právo na odpočítanie ex lege, ale je povinnosťou platiteľa dane preukázať, že k nemu došlo. Krajský súd sa odvolal na rozhodnutia SD EÚ C-536/08 a C-539/08 zo dňa 22.04.2010, podľa ktorých zdaniteľná osoba nemá právo na okamžitý odpočet DPH, ktorou bolo na vstupe zaťažené nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva.

15. Žalobná námietka týkajúca sa nepredloženia podkladov správcovi dane je podľa krajského súdu taktiež neopodstatnená, keďže žalobca má povinnosť riadne viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju

činnosť a preverovať svojich obchodných partnerov, aby mohol v ktoromkoľvek štádiu predložiť tieto doklady správcovi dane v daňovom konaní. Tieto závery sú zhrnuté aj v judikatúre Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok sp zn. 3Sžf/81/2013).

16. Na záver sa krajský súd zaoberal námietkou týkajúcou sa medzinárodného dožiadania. Zo získaných účtovných a daňových dokladov zamestnanci správcu dane zistili, že žalobca v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach deklaroval trojstranný obchod podľa § 45 Zákona o DPH, a preto správca dane vykonal šetrenia, a to konkrétne nadobudnutie tovaru prvým odberateľom podľa § 45 ods. 2 od spoločnosti VIMEX S.A., Poľsko, a následne dodanie prvým odberateľom - žalobcom spoločnosti MAX Business s.r.o., Česko. Český správca dane ale v odpovedi uviedol, že v danom prípade má podozrenie o zapojení spoločnosti do reťazca s betonárskou oceľou. Česká finančná správa v odpovedi nepotvrdila, že spoločnosť MAX Business s.r.o. je osobou povinnou platiť daň a použila identifikačné číslo pre daň pridelené Českou republikou. Na základe týchto skutočností aj krajský súd konštatoval dôvodnosť pochybností správcu dane a žalovaného o reálnosti dodávania tovaru spôsobom, ako to uvádza žalobca.

17. K ostatným procesným námietkam žalobcu krajský súd uviedol, že žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu, ktoré boli aj obsahom odvolania žalobcu. Z obsahu rozhodnutí správcu dane a žalovaného jasne vyplýva, z akých skutočností správcu dane, ako aj žalovaný vychádzali a akými právnymi úvahami sa pri rozhodovaní riadili. Posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery žalovaným a správcom dane sú vecne správne a v súlade s ustanoveniami Zákona o DPH ako aj Daňového poriadku. Preto krajský súd uzavrel, že postup správcu dane, ako aj žalovaného nebol v rozpore s citovanými právnymi predpismi, a preto ani subjektívne práva žalobcu nemohli byť porušené.

18. Krajský súd záverom k veci uviedol, že zneužitelnosť a zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty odôvodňuje zvýšenie požiadaviek nielen na prácu daňových orgánov, ale aj na daňové subjekty uplatňujúce si daňové nároky v súvislosti s ich povinnosťou preukazovať existenciu nároku nielen v rovine existencie okolností umožňujúcich záver o tom, že sa deklarované obchody mohli deklarovaným spôsobom uskutočniť, ale že sa bez pochybností deklarovaným spôsobom aj uskutočnili. V danom prípade pritom dôvodné pochybnosti daňových orgánov majú zásadný právny význam z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia žalobcom deklarovaných dodávok. Vyplývajú z okolností konštatovaných daňovými orgánmi týkajúcich sa dodávateľskej a odberateľskej spoločnosti, ako žalobcom deklarovaného druhého odberateľa, či už ich nespolupráce s daňovými orgánmi, resp. nekontaktnosti neumožňujúcej potvrdenie žalobcom deklarovaných obchodov.

III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

19. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“), t. j. z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom. Sťažovateľ navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

20. Sťažovateľ v podstate namieta nesprávne právne posúdenie krajským súdom v otázke prekvalifikovania dotknutej transakcie zo sťažovateľom deklarovaného trojstranného obchodu na dvojstranný obchod, pri ktorom podľa finančných orgánov a krajského súdu došlo k naplneniu domnienky nadobudnutia tovaru sťažovateľom v tuzemsku. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na relevantné ustanovenie § 17 ods. 2 Zákona o DPH, ktorý pojednáva o mieste nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. Sťažovateľ uviedol, že ak daňový subjekt nepreukáže, že tovar, ktorý si objednal a nadobudol v inom členskom štáte, v tomto inom členskom štáte aj zdanil, tak platí domnienka, že ho nadobudol a je povinný zdaniť v tuzemsku. Následne § 17 ods. 3 Zákona o DPH

upravuje úpravu základu dane u nadobúdateľa tovaru. Zásadné podľa sťažovateľa pritom je, že sa jedná o nadobudnutie tovaru do vlastníctva v súlade s definíciou vlastníckeho práva podľa § 123 Občianskeho zákonníka. Podľa sťažovateľa sa ustanovenia § 17 ods. 2 a 3 Zákona o DPH netýkajú trojstranného ale dvojstranného obchodu, neuvádza sa v nich pojem ako prvý odberateľ či druhý odberateľ.

21. Ďalej sťažovateľ namietal, že krajský súd nesprávne poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2016 zo dňa 24.05.2017, ktorý je podľa neho irelevantný, pretože rieši prípad dvojstranného a nie trojstranného obchodu a rieši neuznanie práva na odpočítanie dane a nie oslobodenia od dane. Podľa sťažovateľa vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2016 vystupovali len dva subjekty - poľský dodávateľ a slovenský odberateľ, ktorý určil miesto nadobudnutia v ČR, ale v ČR si ho mal sám prevziať a následne predat'.

22. Ďalej sťažovateľ namietal nesprávnu kvalifikáciu jeho osoby ako nadobúdateľa tovaru. K preklasifikovaniu transakcie na dvojstranný obchod a žalobcu na nadobúdateľa tovaru podľa § 11 ods. 1 Zákona o DPH a k aplikácii právnej domnienky miesta nadobudnutia tovaru v tuzemsku v zmysle § 17 ods. 2 Zákona o DPH, neuviedli finančné orgány žiadne dôkazy (napríklad objednávky sťažovateľa a doklady o prevzatí tovaru sťažovateľom s miestom nadobudnutia v SR alebo inom členskom štáte bez následného predaja). Naopak, podľa sťažovateľa sú preukázané podmienky pre trojstranný obchod. Podľa sťažovateľa sa prvý odberateľ pri trojstrannom obchode nestáva vlastníkom tovaru, pretože tovar nepreberá, nedrží, neužíva ho a pod. Tovar cez prvého odberateľa prechádza iba „papierovo“. Prvý odberateľ teda nevstupuje do pozície nadobúdateľa podľa § 11 ods. 1 Zákona o DPH. Nemá ani žiadnu možnosť preukázať, či tovar bol alebo nebol predmetom dane v inom členskom štáte, či ho druhý odberateľ nadobudol a či nadobudnutie zdanil alebo nie. Takúto možnosť by mal, len keby išlo o dvojstranný obchod a sám žalobca by bol nadobúdateľom tovaru povinným nadobudnutie zdanit'. Preto je podľa sťažovateľa požiadavka žalovaného, aby preukázal to, čo je pre neho technicky nemožné, nezákonná.

23. Sťažovateľ namietal aj to, že správca dane cez medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“) zisťoval nielen to, či tovar bol predmetom dane v ČR, ale aj to, či si nadobúdatelia v ČR splnili svoje daňové povinnosti, čo nie sú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane sťažovateľovi. Toto preverovanie prinieslo informácie o tom, že druhí odberatelia sú nekontaktní, nepodávali daňové priznania a pod., teda informácie, že si druhí odberatelia daňové povinnosti neplnili, avšak nepriniesli odpoveď na to, či tovar bol alebo nebol v ČR predmetom dane. Finančné orgány následne neboli oprávnené vyvodit' závery o preklasifikovaní transakcie na dvojstranný obchod v dôsledku tohto stavu dôkaznej núdze, ale mohli tak urobiť len na základe relevantných dôkazov. Sťažovateľ poukázal aj na presun dôkazného bremena na správcu dane a rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/10/2020, podľa ktorého daňový subjekt vyčerpá dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa.

24. Sťažovateľ opätovne poukázal na porušenie zásady zákonnosti a proporcionality konania, pretože správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly len dva dni po tom, čo zápisnicou oboznámil žalobcu so zistenými skutočnosťami. Podľa sťažovateľa správca dane v rozpore s § 46 ods. 5 Daňového poriadku ani raz počas daňovej kontroly neoznámil sťažovateľovi svoje pochybnosti a nevyzval ho na vyjadrenie sa k nim. Tým vraj porušil aj práva sťažovateľa vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku.

25. Ďalšia sťažovateľova námietka smerovala k tomu, že finančné orgány neuznali jeho právo na odpočítanie dane, keď preklasifikovali trojstranný obchod na dvojstranný. Ak správca dane určil sťažovateľovi daňovú povinnosť z nadobudnutia tovaru v tuzemsku, mal zároveň povinnosť aplikovať § 49 ods. 1 a 2 písm. c) Zákona o DPH a priznať právo na odpočítanie dane. Krajský súd pritom vraj len citoval rozsudok SD EÚ (C-356/08 a C-359/08, podľa ktorého zdaniteľná osoba nemá právo na okamžitý odpočet DPH, ktorou bolo na vstupe zaťažené nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva),

čo je neprípustné, lebo ako dôvod pre neuznanie práva na odpočítanie dane mohol a mal uviesť len konkrétne ustanovenie zákona.

26. Ohľadne nepredloženia podkladov správcovi dane považoval sťažovateľ odôvodnenie krajského súdu za nedostatočné. Krajský súd sa podľa neho nevysporiadal ani so žalobnou námietkou, že finančné orgány sa nezaoberali dôkazmi, ktoré navrhol počas vyrubovacieho konania. Posledná sťažnostná námietka tkvela v tom, že krajský súd sa nevysporiadal s jeho žalobnou námietkou, že finančné orgány skúmali, či si český druhý odberateľ splnil daňové povinnosti, avšak pri trojstrannom obchode je potrebné skúmať len samotné nadobudnutie tovaru, ktoré je predmetom dane, a to za splnenia podmienok podľa Zákona o DPH. Sťažovateľ údajne trojstranný obchod preukázal tým, že mal faktúry za dodanie tovaru od prvého dodávateľa, faktúry na ten istý tovar pre druhých odberateľov a súhrnné výkazy.

27. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že trvá na obsahu svojho vyjadrenia k žalobe, námietky sťažovateľa považuje za neopodstatnené, a preto navrhol kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. Podľa žalovaného nebolo preukázané splnenie podmienok na oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode uvedené v ustanovení § 45 ods. 1 písm. e) a f) Zákona o DPH. Preto na deklarované zdaniteľné obchody nemožno aplikovať § 17 ods. 4 Zákona o DPH, ale § 17 ods. 2 Zákona o DPH, kedy miestom nadobudnutia tovaru je tuzemsko. Pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vznikla sťažovateľovi daňová povinnosť v zmysle § 20 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH.

IV.

Relevantné zákonné ustanovenia

28. Podľa § 11 ods. 1 Zákona o DPH: „Na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutel'ným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.“

29. Podľa § 20 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH: „Daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká b) dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred 15. dňom podľa písmena a).“

30. Podľa § 20 ods. 2 Zákona o DPH: „Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje za uskutočnené, ak by takýto tovar bol považovaný za dodaný v tuzemsku.“

31. Podľa § 17 ods. 1 Zákona o DPH: „Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.“

32. Podľa § 17 ods. 2 Zákona o DPH: „Ak nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu pridelil členský štát iný, ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi pridelil identifikačné číslo pre daň, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Odsek 1 týmto nie je dotknutý.“

33. Podľa § 17 ods. 3 Zákona o DPH: „Ak nadobúdateľ podľa odseku 2 preukáže, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru, opraví základ dane, pričom na opravu základu dane sa primerane vzťahuje § 25.“

34. Podľa § 17 ods. 4 Zákona o DPH: „Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu pri trojstrannom obchode podľa § 45 <<https://www.beck-online.sk/bo/chapterview-document.seam?documentId=pj5f6mrqga2f6mrsgiwtembrhaydcnbr>> je miesto podľa odseku 1, ak

a) prvý odberateľ preukáže, že tovar nadobudol na účely následného dodania tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a druhý odberateľ je osobou identifikovanou pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a je osobou povinnou platiť daň,

b) prvý odberateľ splní povinnosť uviesť následné dodanie tovaru v súhrnnom výkaze podľa § 80 <<https://www.beck-online.sk/bo/chapterview-document.seam?documentId=pj5f6mrqga2f6mrsgiwtembrhaydcnbr>>,

c) prvý odberateľ nemá sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa obvykle nezdržiava v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a

d) odoslanie alebo preprava tovaru sa uskutoční podľa § 45 ods. 1 písm. a) <<https://www.beck-online.sk/bo/chapterview-document.seam?documentId=pj5f6mrqga2f6mrsgiwtembrhaydcnbr>>.“

35. Podľa § 45 ods. 1 Zákona o DPH: „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 nemá v členskom štáte druhého odberateľa sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa obvykle v členskom štáte druhého odberateľa nezdržiava 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 z členského štátu iného ako je členský štát identifikácie prvého odberateľa do členského štátu druhého odberateľa,

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.“

36. Podľa § 45 ods. 2 Zákona o DPH: „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.“

37. Podľa § 45 ods. 3 Zákona o DPH: „Pri trojstrannom obchode prvý odberateľ vyhotoví pre druhého odberateľa faktúru, ktorá nebude obsahovať sumu dane a v ktorej uvedie slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“.

V.

Právny názor kasačného súdu

38. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“), na ktorý prešiel odo dňa 1.8.2021 výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v spojení s § 11 písm. h) SSP), preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 ods. 1, ods. 2, ods. 3 SSP).

39. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

40. Podstatou kasačnej sťažnosti žalobcu boli dôvody spočívajúce v nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom. Pre vec samu je primárnou otázkou, ktorú má kasačný súd v medziach kasačnej sťažnosti zodpovedať, či finančné orgány a následne i krajský súd vec správne posúdili po právnej

stránke, keď sťažovateľom deklarovaný trojstranný obchod bol preklasifikovaný na nadobudnutie tovaru sťažovateľom v tuzemsku a sťažovateľom uplatnené oslobodenie od DPH nebolo uznané, naopak bol mu vyrubený rozdiel dane na DPH.

41. Kasačný súd úvodom poznamenáva, že podstata trojstranného obchodu v zmysle ustanovenia § 45 Zákona o DPH spočíva v uplatnení zjednodušeného postupu zdaňovania pri uskutočnení obchodu medzi tromi osobami, ktoré sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru. Predpokladom splnenia podmienok trojstranného obchodu na účely uplatnenia zjednodušeného postupu zdaňovania pre prvého odberateľa (sťažovateľa) je, že dodanie tovaru spolu s jeho prepravou alebo odoslaním musí byť uskutočnené v rámci prvého zmluvného vzťahu medzi prvým dodávateľom a prvým odberateľom, pričom prvý odberateľ (sťažovateľ) je nadobúdateľom tovaru v členskom štáte skončenia prepravy alebo odoslania tovaru, ktorý tento tovar nadobudol za účelom jeho dodania v tomto členskom štáte. Prvý odberateľ (sťažovateľ) sa nemusí v členskom štáte skončenia prepravy alebo odoslania tovaru registrovať pre DPH, jeho nadobudnutie tovaru sa považuje za zdanené s podmienkou následného dodania tohto tovaru druhému odberateľovi. Tovar sa teda prepravuje priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z členského štátu dodania do členského štátu skončenia prepravy alebo odoslania tovaru (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. zo dňa 1 Sžfk 81/2019 z 14. decembra 2021).

42. Medzi účastníkmi bolo sporné, či sťažovateľ uniesol dôkazné bremeno a preukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode. Sťažovateľ tvrdil, že trojstranný obchod preukázal a dôkazné bremeno uniesol tým, že mal k dispozícii faktúry za dodanie tovaru od prvého dodávateľa, faktúry na ten istý tovar pre druhého odberateľa a súhrnné výkazy. Kasačný súd konštatuje, že takáto predstava sťažovateľa je mylná. Daňový subjekt uplatňujúci si daňovo-právne nároky voči štátu (nárok na odpočítanie DPH či nárok na oslobodenie od DPH pri trojstrannom obchode) má voči správcovi dane jednak povinnosť tvrdenia a jednak povinnosť svoje tvrdenia preukázať. Nakoľko technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad, daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli aj reálne uskutočnené tak, ako deklaruje v podanom daňovom priznaní.

43. Krajský súd správne uviedol, že daňové subjekty sú pri uplatňovaní si daňových nárokov zaťaženi povinnosťou preukazovať existenciu nároku nielen v rovine existencie okolností umožňujúcich záver o tom, že sa deklarované obchody mohli deklarovaným spôsobom uskutočniť, ale že sa deklarovaným spôsobom aj uskutočnili. V prejednávanej veci daňové orgány nadobudli dôvodné pochybnosti o reálnosti zdaniteľných obchodov, ktoré vyplývajú z okolností konštatovaných daňovými orgánmi týkajúcimi sa dodávateľa v Poľsku i druhého odberateľa v Česku, či už ich nespolupráce s daňovými orgánmi, resp. nekontaktnosti neumožňujúcej potvrdenie žalobcom deklarovaných obchodov. V prípade, že finančné orgány dôvodne spochybnia reálnosť deklarovaných obchodov žalobcu, presúva sa dôkazné bremeno opäť na daňový subjekt, ktorý má finančným orgánom ponúknuť ďalšie (spravidla iné) dôkazy než dôkazy, ktoré prvotne predložil, a ktorými by preukázal materiálnu stránku deklarovaných obchodov (porov. uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018). Sťažovateľ v prejednávanej veci takéto dôkazy nepredložil, a preto ani podľa kasačného súdu dôkazné bremeno neuniesol. Nie je ani pravdivé sťažovateľove tvrdenie, že výsledky MVI ozrejmujú len to, či si český odberateľ plnil svoje daňové povinnosti, čo je podľa sťažovateľa pre vec právne irelevantné. Kasačný súd je toho názoru, že výsledky MVI vzbudzujú dôvodné pochybnosti aj o reálnosti samotnej dodávky tovaru sťažovateľom druhému odberateľovi v ČR (ako podmienky trojstranného obchodu), ktoré sťažovateľom neboli žiadnymi ďalšími dôkazmi vyvrátené.

44. Kasačný súd pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti žalobcu vychádzal okrem vlastných úvah aj zo záverov obsiahnutých v skôr vydanom rozsudku kasačného súdu sp. zn. 5Sžfk/63/2020 zo dňa 03.02.2022. Išlo o skutkovo a právne obdobnú právnu vec medzi rovnakými účastníkmi konania, pričom napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané na základe tej istej daňovej kontroly, avšak vo vzťahu k inému zdaňovaciemu obdobiu (august 2013, kým prejednávaná vec sa týka septembra 2013).

S týmto odôvodnením sa kasačný súd stotožňuje a nižšie časť z neho cituje v súlade s § 461 ods. 1 SSP.

45. „ ... Miestom nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského pri trojstrannom obchode je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho prepravy alebo odoslania k nadobúdateľovi, ak sú splnené podmienky pre trojstranný obchod podľa § 17 ods. 4 a § 45 zákona o DPH. Pre trojstranný obchod platia nasledujúce podmienky:

- všetky tri zúčastnené osoby sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,
- 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,
- tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ alebo iná osoba na ich účet z členského štátu iného ako je členský štát identifikácie prvého odberateľa do členského štátu druhého odberateľa
- druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí a je osobou povinnou platiť daň (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2016 zo dňa 24.05.2017).

46. Na základe vykonaného dokazovania dospel kasačný súd k rovnakému záveru ako krajský súd a správne orgány, že deklarované trojstranné obchody medzi spoločnosťami VIMEX S.A. (PL) - sťažovateľ- MAX Business s.r.o., resp. LEVEL 1 group s.r.o. (CZ) [v prejednávanej veci len MAX Business s.r.o.] nemožno na základe uvedeného považovať za trojstranné obchody, pretože neboli splnené podmienky trojstranného obchodu podľa § 45 ods. 1 platného zákona o DPH. V preverovaných prípadoch nebolo jednoznačne preukázané, že tovar bol odoslaný alebo prepravený priamo k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu, nebolo preukázané, kde skutočne preprava tovaru skončila a nebol preukázaný príjem tovaru, ktorý mal byť prepravený z Poľska do Českej republiky druhým odberateľom. Napriek tomu, že tovar nebol prepravený do tuzemska v tomto prípade ide o nadobudnutie tovaru slovenským platiteľom - sťažovateľom, ktorý objednal tovar pod identifikačným číslom pre daň prideleným v tuzemsku a nešlo o trojstranný obchod, pretože v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH je miestom nadobudnutia tovaru ten členský štát, ktorý pridelené identifikačné číslo, t.j. v tuzemsku. Sťažovateľ nepreukázal, že uvedené nadobudnutie bolo predmetom dane v Českej republike, preto miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu, je tuzemsko. Sťažovateľovi pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vznikla daňová povinnosť v zmysle § 20 ods. 1 písm. b) zákona o DPH. [...].

47. V danom prípade nebolo preukázané splnenie podmienok oslobodenia od dane pri trojstrannom obchode uvedené v § 45 zákona o DPH, pretože nebolo preukázané že spoločnosti MAX Business s.r.o. a spoločnosť LEVEL 1 group s.r.o. ako druhí odberatelia [v prejednávanej veci len MAX Business s.r.o.] použili identifikačné číslo pre daň pridelené Českou republikou, ako členským štátom, v ktorom sa preprava tovaru skončila a nebolo preukázané, že tieto spoločnosti sú osobou povinnou platiť daň, teda nebol preukázaný príjem tovaru prepraveného z Poľska do Českej republiky druhými odberateľmi. Z uvedeného dôvodu deklarované zdaniteľné obchody nie sú trojstrannými obchodmi a nie je možné na ne aplikovať § 17 ods. 4 zákona o DPH.

48. Kasačný súd podotýka, že sťažovateľ svoj nesúhlas so závermi správcu dane, žalovaného ako aj krajského súdu nijakým spôsobom nepreukázal žiadnymi skutočnosťami a ani nepredložil dôkazy, ktoré by mali viesť k inému záveru, ako ku ktorým dospeli správne orgány a aj krajský súd. Závery sťažovateľa tak zostali iba ako nepodložené tvrdenia, ktoré žiadnym spôsobom nepreukázal.“

49. Sťažovateľ ďalej uplatnil aj početné ďalšie sťažnostné námietky. Tvrdil, že finančné orgány museli podložiť reálnymi dôkazmi svoj záver o preklasifikovaní obchodu na nadobudnutie tovaru sťažovateľom v tuzemsku podľa § 11 ods. 1 Zákona o DPH, tzn. museli preukázať, že sťažovateľ reálne nadobudol tovar v tuzemsku, čo neurobili. Kasačný súd poukazuje na to, že právna úprava § 17 v spojitosti s § 45 Zákona o DPH je konštruovaná na povinnosti daňového subjektu preukázať, že sú splnené podmienky trojstranného obchodu (§ 17 ods. 4 prvá veta Zákona o DPH). Pokiaľ daňový subjekt nepreukáže splnenie podmienok trojstranného obchodu (v tomto prípade konkrétne to, že tovar

bol v štáte skončenia prepravy, teda v ČR, predmetom dane), takéto preklasifikovanie nastáva priamo zo zákona, t. j. dochádza k právnej domnienke, že prvý odberateľ, teda sťažovateľ nadobudol tovar v tuzemsku (viď § 17 ods. 1 - 4 Daňového poriadku). Nakoľko sťažovateľ objednal tovar pod identifikačným číslom prideleným SR, ktorý je iným štátom než členský štát, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru (ČR), a žalobca nepreukázal, že tovar bol v ČR predmetom dane, je naplnená hypotéza právnej normy § 17 ods. 2 Zákona o DPH a za miesto nadobudnutia tovaru sa považuje SR. Uvedené má za následok povinnosť sťažovateľa zaplatiť v tuzemsku daň z týchto obchodov. Aj ustanovenie § 20 ods. 2 Zákona o DPH je postavené na právnej domnienke, kedy nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje za uskutočnené, ak by takýto tovar bol považovaný za dodaný v tuzemsku. Uvedená námietka o povinnosti daňových orgánov reálne preukazovať nadobudnutie tovaru sťažovateľom v tuzemsku (do jeho vlastníctva), je preto nedôvodná, pretože nadobudnutie tovaru v tuzemsku má charakter právnej domnienky priamo predpokladanej citovanými ustanoveniami Zákona o DPH.

50. Sťažovateľ ďalej namietal, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2016 zo dňa 24.05.2017 je vo vzťahu k posudzovanému prípadu irelevantný, lebo sa netýkal oslobodenia od dane pri trojstrannom obchode. Kasačný súd uvádza, že poukaz na tento rozsudok bol na mieste, a to na účely zdôraznenia dôkazného bremena prvého odberateľa pri trojstrannom obchode, pričom po skutkovej a právnej stránke išlo vo veci 3Sžf/1/2016 taktiež o klasifikáciu obchodu ako nadobudnutia tovaru v tuzemsku, hoci tovar sa prepravoval do tretieho členského štátu a žalobca namietal, že finančné orgány na vec neaplikovali režim trojstranného obchodu.

51. Sťažovateľ namietal aj porušenie zásady zákonnosti a proporcionality konania, pretože správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly len dva dni po tom, čo zápisnicou oboznámil žalobcu zo zistenými skutočnosťami. Kasačný súd dáva za pravdu finančným orgánom a krajskému súdu v tom, že sťažovateľ v predmetnej zápisnici sám uviedol, že sa vyjadrí až k protokolu z daňovej kontroly a jeho procesné práva porušené neboli.

52. Ďalšia sťažovateľova námietka smerovala k tomu, že finančné orgány neuznali jeho právo na odpočítanie dane, keď preklasifikovali trojstranný obchod na nadobudnutie tovaru v tuzemsku. Kasačný súd takisto považuje túto námietku za nedôvodnú. Z jazykového i účelového výkladu ustanovení § 49 - 51 Zákona o DPH vyplýva, že odpočítanie dane predstavuje len právo platiteľa dane uplatniť si toto odpočítanie zákonom stanoveným postupom, a to za predpokladu, že sú splnené zákonom stanovené podmienky. Odpočítanie dane teda nenastáva ex lege ani z úradnej povinnosti správcu dane. Navyše poukaz krajského súdu na rozsudky SD EÚ považuje kasačný súd za relevantné, pretože SD EÚ podáva výklad práva Únie a správne a súdne orgány majú povinnosť aplikovať a vykladať národné právo eurokonformne, tzn. aj s prihliadnutím na judikatúru SD EÚ.

53. Čo sa týka ďalších sťažnostných námietok (že krajský súd sa nedostatočne vysporiadal s otázkami nepredloženia podkladov správcovi dane a nezaobráním sa dôkazmi, ktoré navrhol počas vyrubovacieho konania), tieto kasačný súd takisto považuje za nedôvodné, pričom ide o všeobecne vyslovený nesúhlas so závermi krajského súdu, ktoré nespĺňajú atribúty náležitého vymedzenia kasačného dôvodu nesprávneho právneho posúdenia krajským súdom kladené ustanovením § 440 ods. 2 SSP.

54. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v napadnutom rozsudku riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

55. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a

analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP.

56. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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