

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 4Sfk/60/2022  
Identifikačné číslo spisu: 4020200553  
Dátum vydania rozhodnutia: 14. júna 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4020200553.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDR. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M., a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Phone trader s.r.o., so sídlom Hlavná 22, 943 01 Štúrovo, IČO: 50 045 822, právne zastúpený: JUDr. Štefan Mesároš, advokát so sídlom Štefánikova 84, 949 01 Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101574429/2020 zo dňa 13.10.2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/163/2020-72 zo dňa 18. januára 2022, takto

### r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa 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 správnym súdom

1. Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 11S/163/2020-72 zo dňa 18. januára 2022 rozhodol tak, že zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101574429/2020 zo dňa 13.10.2020.

2. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu, vykonanými dôkazmi a ich obsahom, i správny súd dospel k záveru, že obchodný vzťah medzi zainteresovanými subjektami (prvú dodávateľa so sídlom v Spolkovej republike Nemecko, ďalej aj „Nemecko“ a vo Veľkej Británii, prvý odberateľ so sídlom v Slovenskej republike - žalobca a druhý odberateľ so sídlom v Maďarsku) v zdaňovacom období január 2017 nemožno posúdiť ako trojstranný obchod napriek tomu, že ho žalobca v daňovom priznaní za uvedené obdobie takto deklaroval, nakoľko neboli splnené vyššie uvedené podmienky.

3. Prvým dodávateľom tovaru pre žalobcu podľa predložených listinných dokladov -faktúr vystavených v zdaňovacom období január 2017 bola spoločnosť Yukatel GmbH, Merianstrasse 23, Offenbach, Nemecko, spoločnosť TelePart Discont Distribution GmbH, Zeller str. 17, Holzmoden, Nemecko a spoločnosť Eurostar Global Electronics Ltd., Hooters Hall Road, Newcastle-Under-Lyme, Staffordshire, ST59QF, Veľká Británia. Dve spoločnosti s nemeckým identifikačným číslom pre daň z pridanej hodnoty a jedna spoločnosť s britským identifikačným číslom pre daň z pridanej hodnoty vystavili pre žalobcu ako odberateľa faktúry bez dane z pridanej hodnoty, predmetom ktorých boli tam špecifikované mobilné telefóny (napr. LG, Huawei, Sony Xperia, Motorola, Microsoft Lumia, Samsung Galaxy), tablety, iPhony, príp. iný tovar s presným označením, vrátane počtu kusov. Na predmetných faktúrach je uvedená adresa sídla žalobcu (Hlavná 22, Štúrovo), jeho slovenské identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty (SK 2120154883) a adresa príjemcu (lieferadresse: Phone trader S 326 Trade, Lörinczi street 61, Vecses, Hungary), resp. adresa dodania (delivery address: Phone Trader s.r.o., Váci ut 20, Budapest, Hungary). Prepravu tovaru zabezpečovali nemeckí a britskí dodávatelia na ich účet prostredníctvom UPS, resp. DHL express, čo nebolo sporné. Ani na jednej z množstva faktúr vystavených prvými dodávateľmi v Nemecku a vo Veľkej Británii nie je uvedená ani zmienka o druhom odberateľovi, nie je tam uvedené obchodné meno a sídlo druhého odberateľa, ktorému mal byť prepravovaný, resp. odosielaný tovar určený a ktorého žalobca označil ako UNITOTAL Kft, Rottenbiller utca 44, Budapest. Z uvedeného potom vyplýva, že nebola splnená už prvá základná podmienka a predpoklad trojstranného obchodu, nakoľko tovar nebol prepravený (odoslaný) priamo od prvého dodávateľa v Nemecku k druhému odberateľovi v Maďarsku, resp. splnenie tejto podmienky nebolo žiadnym spôsobom preukázané. Z údajov uvedených na faktúrach vystavených prvými dodávateľmi v Nemecku a vo Veľkej Británii nemožno vyvodit' záver o preprave (odoslaní) tovaru spoločnosti UNITOTAL Kft, Rottenbiller utca 44, Budapest ako druhému odberateľovi. Taktiež nebolo preukázané, že by táto spoločnosť mala prevádzku, resp. disponibilné priestory na adresách, ktoré uviedli prví dodávatelia na faktúrach ako adresu príjemcu (Lörinczi street 61, Vecses, Hungary), resp. adresu dodania (Váci ut 20, Budapest, Hungary). Napriek tomu, že prví dodávatelia uviedli na faktúrach pre žalobcu adresu príjemcu (lieferadresse: Phone trader S 326 Trade, Lörinczi street 61, Vecses, Hungary), resp. adresu dodania (delivery address: Phone Trader s.r.o., Váci ut 20, Budapest, Hungary), nebolo preukázané, že by žalobca mal na týchto adresách v Maďarsku prevádzku, resp. iné priestory, v ktorých by druhý odberateľ, resp. ním poverený zástupca mohol zásielky prevziať. Ani z jednej faktúry nevyplýva, kto, kedy a kde prevzal fakturovaný tovar ako jeho odberateľ.

4. Okrem nesplnenia podmienky prepravy, resp. odoslania tovaru od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi nebola splnená ani ďalšia podmienka trojstranného obchodu, ktorou je totožnosť predmetu obchodu. Predmetom trojstranného obchodu medzi prvým dodávateľom, prvým odberateľom a druhým odberateľom má byť ten istý tovar. V predmetnej veci je nepochybné, že tovar uvedený na faktúrach vystavených prvými dodávateľmi v Nemecku a vo Veľkej Británii pre žalobcu bol presne konkretizovaný (druh, značka, farba, počet kusov, príp. i ďalšie špecifikujúce údaje). Toto už ale nemožno konštatovať pri nepohyblivých dodávkach na základe faktúr, ktoré vystavil žalobca pre svojho odberateľa UNITOTAL Kft, Rottenbiller utca 44, Budapest (podľa žalobcu druhý odberateľ). Žalobca predložil 32 faktúr bez dane z pridanej hodnoty, ktoré vystavil v januári 2017 pre uvedenú spoločnosť ako odberateľa, pričom na každej je predmet definovaný ako „1 mobiltelefonkészülék“ (podľa maďarsko-slovenského prekladového slovníka - prístroj mobilného telefónu) a „1 jutalék“ (podľa maďarsko-slovenského prekladového slovníka - provízia). Žalobca teda žiadnym spôsobom nepreukázal, že predmet fakturácie medzi prvými dodávateľmi a ním (pohyblivá dodávka) je totožný s predmetom fakturácie medzi ním ako prvým odberateľom a druhým odberateľom (nepohyblivá dodávka).

5. Pri obchode, ktorý žalobca deklaroval v daňovom priznaní ako trojstranný obchod je podstatnou skutočnosťou, že na obchode sa zúčastňujú tri osoby s identifikačným číslom pre daň z pridanej hodnoty štátu, v ktorom majú sídlo a že ide o dodanie toho istého tovaru priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu. Túto skutočnosť daňový subjekt preukazuje faktúrami, a to faktúrami vystavenými prvým dodávateľom, resp. v tomto prípade

troma prvými dodávateľmi a faktúrami vystavenými žalobcom pre druhého odberateľa. Z týchto faktúr musí byť zrejmé, že ide o totožnosť tovaru, ktorý žalobca zakúpil od nemeckých dodávateľov, resp. britského dodávateľa a ktorý ďalej predal do Maďarska. Totožnosť tovaru, s ktorým mali obchodovať tri spoločnosti (prví dodávatelia z Nemecka a Veľkej Británie, žalobca ako prvý odberateľ a maďarská spoločnosť ako druhý odberateľ) nebola preukázaná.

6. Ďalej krajský súd uviedol, že všetky tieto faktúry pre spoločnosť UNITOTAL Kft, Rottenbiller utca 44, Budapešť sú vystavené žalobcom v maďarskom jazyku (v slovenskom jazyku sú len údaje v tabuľkovej časti faktúry ako: bez DPH, kód), ale na každej je rovnaká veta v slovenskom jazyku „Trojstranný obchod, daň je povinný platiť odberateľ“.

7. S účinnosťou od 01.01.2016 v nadväznosti na čl. 141 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (hlava IX oslobodenie od dane, kapitola 4 oslobodenie od dane pri transakciách v rámci Spoločenstva, oddiel 2 oslobodenie od dane pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva) sa doplnilo ust. § 45 ods. 1 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. v tom zmysle, že odoslanie alebo preprava tovaru sa uskutoční z členského štátu iného, ako je členský štát identifikácie prvého odberateľa do členského štátu druhého odberateľa. Zároveň, nadväzne na čl. 226 uvedenej smernice, sa v ust. § 45 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. spresnilo, aký text sa má uvádzať vo faktúre pri trojstrannom obchode prvým odberateľom pre druhého odberateľa. Miesto textu,

že ide o trojstranný obchod, sa uvádza text, že ide o prenesenie daňovej povinnosti. Povinnosť uviesť na faktúre slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“, vyplýva pre vystaviteľa faktúry i z ust. § 74 ods. 1 písm. k) zákona č. 222/2004 Z. z. v prípade, ak osobou povinnou platiť daň je príjemca tovaru alebo služby. Uvedené znamená, že žalobca mal v januári 2017 pri vystavovaní faktúr pre svojho odberateľa v Maďarsku (nepohyblivá dodávka) rešpektovať platnú právnu úpravu a pokiaľ bol toho názoru, že daň v predmetnom obchode je povinný platiť odberateľ v Maďarsku, bol povinný vo faktúre uviesť text zodpovedajúci zákonu, a to „prenesenie daňovej povinnosti“. Z ním vystavených faktúr nepochybne vyplýva, že žalobca takto nepostupoval a text, ktorý uviedol v predložených faktúrach nezodpovedal ust. § 45 ods. 3 a ust. § 74 ods. 1 písm. k) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení platnom v kontrolovanom zdaňovacom období (január 2017).

8. Ďalej súd uviedol, že z obsahu spisu mal preukázané, že maďarská finančná správa na základe žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu daňových informácií oznámila, že v spoločnosti UNITOTAL Kft vykonala kontrolu a zistila, že tento daňovník mal sídlo zabezpečené u poskytovateľa sídla, nevykonával reálnu obchodnú činnosť a nemal ani podmienky na vykonávanie ekonomickej aktivity. Jeho konateľom bol Szabolcs Tóth, ktorý nikdy neriadil spoločnosť a nemal informácie o obchodoch s mobilnými telefónmi. V mene spoločnosti konali A. Z. (zomrel XX.XX.XXXX) a S. Z. (občan Ukrajiny, s ktorým sa nebolo možné skontaktovať), ktorí neboli jej konateľmi, ani zamestnancami. Podľa predloženého splnomocnenia Szabolcs Tóth udelil plnú moc pre S. Z. so začiatkom splnomocnenia 25.11.2016, avšak bližšie sa k plnej moci Szabolcs Tóth nevedel vyjadriť, mal za to, že malo ísť údajne o kompenzáciu nejakej škody. V rámci preverovania sa vyjadril Attila Kovács (konateľ žalobcu v rozhodnom období), ktorý uviedol, že so spoločnosťou UNITOTAL Kft mal od 01.07.2016 obchodné vzťahy, pričom tento stav trval aj v čase jeho vyjadrenia pred maďarským správcou dane (14.07.2017). Podľa jeho vyjadrenia ho vyhľadal S. Z. za účelom nákupu. Kontakty s Attilom Kovácsom však Szabolcs Tóth poprel. Attila Kovács uviedol, že tovar určený pre spoločnosť UNITOTAL Kft bol prepravený na parkovisko spoločnosti Vámunió Kft, ktorá však so spoločnosťou UNITOTAL Kft nemala žiadne vzťahy. Tvrdenie Attilu Kovácsa, že tovar prepravený pre spoločnosť UNITOTAL Kft prevzali Szabolcs Tóth a S. Z., bolo konfrontované s tvrdením predstaviteľa spoločnosti Vámunió Kft, že do skladových priestorov tejto spoločnosti majú prístup len jej zamestnanci, a teda uvedené osoby tam predmetný tovar nemohli prevziať. Spoločnosť UNITOTAL Kft nadobudnutie tovaru od žalobcu uviedla v daňových priznaniach február, apríl, máj a jún 2017 len čiastočne, pričom podľa podaných daňových priznaní nešlo o trojstranný obchod. Daňové priznania boli podané elektronicky pod prístupovým kódom Szabolcsa Tótha, ktorý však uviedol, že nevie, kto priznania podával a on nepozná prístupové kódy do svojej elektronickej schránky. Na

základe týchto dôvodov maďarský správca dane neuznal v rámci daňovej kontroly spoločnosti UNITOTAL Kft nadobudnutie tovaru od žalobcu za uskutočnené.

9. K vyhláseniam zo dňa 19.06.2017 a 31.07.2017, ktoré žalobca predložil v priebehu daňovej kontroly súd uviedol, že vyhlásenie vo všeobecnosti nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz. V ust. § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov sú demonštratívne uvedené dôkazné prostriedky, ktoré možno použiť na zistenie a objasnenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a ktoré nemôžu byť získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach, pričom vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to vyššie citovaný zákon v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR nedovoľuje. Predloženie vyhlásení je teda v daňovom konaní právne irelevantné. Najvyšší súd SR prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už viackrát riešil otázku týkajúcu sa problematiky uplatňovania čestných prehlásení (vyhlásení) predložených daňovým subjektom v daňovom konaní so záverom, že tieto nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz (napr. rozsudok v konaní pod sp. zn. 2Sžf/40/2011 zo dňa 18.04.2012, sp. zn. 1Sžf/2/2015 zo dňa 03.02.2016, sp. zn. 1Sžf/36/2016 zo dňa 12.12.2017, sp. zn. 3Sžf/37/2016 zo dňa 21.02.2018, sp. zn. 2Sžf/102/2016 zo dňa 26.02.2019). Pokiaľ teda za dôkaz v daňovom konaní nemožno považovať čestné prehlásenie (vyhlásenie), nemožno zaň považovať ani „obyčajné“ vyhlásenie. Uvedené v predmetnej veci znamená, že žalobca v predmetnej veci nepredložil žiadny relevantný listinný, ani iný dôkaz o tom, že tovar fakturovaný prvými dodávateľmi v Nemecku a vo Veľkej Británii sa dostal do dispozície druhého odberateľa v Maďarsku, a teda nepreukázal splnenie základných podmienok trojstranného obchodu, čo konštatovali i daňové orgány vo svojich rozhodnutiach. Už vyššie správny súd konštatoval, že nebola preukázaná ani totožnosť fakturovaného tovaru, ako aj bolo potrebné poukázať na skutočnosť, že prví dodávatelia nemali vedomosť o trojstrannom obchode (výnimka Eurostar Global Electronics Ltd).

10. Okrem toho medzinárodná výmena informácií bola doplnená aj o požiadavku, týkajúcu sa preverenia, či spoločnosť UNITOTAL Kft (ako žalobcom deklarovaný druhý odberateľ) podala dodatočné daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobia a na základe čoho žalobca ako prvý odberateľ s tovarom v Maďarsku manipuloval. Následne na základe druhej žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu daňových informácií maďarská finančná správa okrem iného oznámila, že po zaslaní prvej odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií podala spoločnosť UNITOTAL Kft daňové priznania a súhrnné výkazy cez daňový portál Szabolcsa Tótha (konateľ), ale podľa jeho vyjadrenia on tento portál nevie používať a nevedel, kto za spoločnosť tieto úkony urobil, nemal žiadne informácie o obchodných aktivitách spoločnosti, bol riaditeľom len na „papieri“, lebo ho na to presvedčili. Podľa súhrnného výkazu za mesiac január 2017 spoločnosť deklarovala intrakomunitárne (IC) nadobudnutie, ktoré neboli vykonané v rámci trojstranných obchodov. Maďarská finančná správa taktiež poukázala na výpoveď konateľa žalobcu, Attilu Kovácsa, podľa ktorého tovar prepravoval žalobca vlastnými vozidlami. Spoločnosť UNITOTAL Kft mala sídlo poskytnuté poskytovateľom sídla, ale nemala žiadne registrované priestory, preto na žiadnom mieste nemohla prevziať tovar. Nevykonávala žiadnu aktivitu, ani IC nadobudnutie od žalobcu v rámci trojstranného obchodu, ani v rámci priameho obchodu, pretože má len sídlo od poskytovateľa sídiel, nemá žiadne registrované priestory. S odpoveďou maďarskej finančnej správy bol splnomocnený zástupca žalobcu oboznámený dňa 10.01.2020, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Následne správca dane vydal protokol a po prerokovaní pripomienok k protokolu aj prvostupňové rozhodnutie zo dňa 20.03.2020, ktoré následne žalovaný na základe odvolania žalobcu preskúmal a potvrdil žalobou napadnutým rozhodnutím.

11. Z pripojeného administratívneho spisu mal krajský súd za preukázané, že správca dane predtým ako vydal svoje rozhodnutie zo dňa 20.03.2020 (ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 227,011,31 eura za zdaňovacie obdobie január 2017, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 4,17 eura a vyrubil mu daň v sume 227.007,14 eura) vykonal vo veci v potrebnom rozsahu dokazovanie (s ktorým priebežne oboznamoval žalobcu), ktoré správne vyhodnotil a vyvodil správny

právny záver, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 45 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže v danej veci neboli splnené zákonom stanovené podmienky pre oslobodenie od tejto dane pri trojstrannom obchode, ktorý žalobca deklaroval v daňovom priznaní za mesiac január 2017. Žalovaný sa s názorom správcu dane stotožnil a správny súd dospel k zhodnému názoru, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri ním deklarovanom trojstrannom obchode v zmysle ust. § 45 zákona č. 222/2004 Z. z.

12. Žalobca na preukázanie svojich tvrdení o trojstrannom obchode predložil ako dôkazy faktúry, vyhlásenia zo dňa 19.06.2017 a 31.07.2017 (ktoré súd nepovažoval za relevantný dôkaz a s ktorými sa vysporiadal), ako i splnomocnenie zo dňa 25.11.2016, ktoré ani jednotlivito, ani vo vzájomnej súvislosti nepreukazujú deklarovaný trojstranný obchod. Krajský súd uviedol, že rozporne pôsobí aj skutočnosť, že ani podpis Szabolcsa Tótha na vyhlásení sa nezhoduje s jeho podpismi na potvrzeniach o prevzatí tovaru. Reálne uskutočnenie predmetných obchodov nepotvrdzovali ani odpovede maďarskej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ktoré dokonca žalobcom deklarovaný obchod jednoznačne spochybňovali, rovnako ako spochybňovali činnosť spoločnosti UNITOTAL Kft ako druhého odberateľa a oprávnenie konať za túto spoločnosť.

13. Správny súd sa v predmetnej veci, vzhľadom na vyššie uvedené skutkové zistenia, vyplývajúce z vykonaného dokazovania a ich právne posúdenie, stotožnil so záverom žalovaného, že v danom prípade žalobca ako prvý odberateľ neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal uskutočnenie ním tvrdeného trojstranného obchodu a v nadväznosti na to si nemôže uplatniť benefit oslobodenia od povinnosti platiť daň z pridanej hodnoty podľa ust. § 45 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z.

14. S poukazom na uvedené krajský súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 20.03.2020 určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017 v sume 227.011,31 eura. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 20.03.2020 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

15. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu v Nitre podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 15.03.2022 kasačnú sťažnosť, v ktorej uviedol, že zastáva názor, že v danom prípade Krajský súd v Nitre vec nesprávne právne posúdil. Podľa jeho názoru je určite nepochybné, že posudzovaného obchodného vzťahu sa zúčastňovali subjekty v tom čase z troch členských štátov EÚ a to z Nemecka, Veľkej Británie, Slovenska a Maďarska. Sťažovateľ zastáva názor, že v tomto prípade krajský súd nesprávne interpretoval ust. § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších zmien a doplnení, ktorý upravuje oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode. Sťažovateľ má za to, že z tohto ustanovenia jasne vyplýva, že prepravu (odoslanie) môže urobiť nielen prvý dodávateľ, ale aj prvý odberateľ, v tomto prípade teda spoločnosť sťažovateľa, pričom nie je zákonom určené, kde za účelom prepravy môže zásielku prevziať v logistickom reťazci. Okrem toho považuje za potrebné uviesť, že uvádzanie druhého odberateľa na faktúrach, prvého dodávateľa nie je vyžadované žiadnym zákonom ani nie je to obchodným zvykom a nie je to ani logická požiadavka.

Podľa zákona tovar má odoslať alebo prepraviť prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet. Námietskou sťažovateľa je, že toto nevyklučuje účasť prvého odberateľa (Phone trade s.r.o.) na preprave, čím sa súd vôbec nezaoberal, argumentoval len tým, že prvý dodávateľ neodoslal tovar na adresu druhého odberateľa, čo je však uvažovanie len jednej možnosti prepravy, okrem iných a vylúčil možnú účasť prvého odberateľa na preprave a to by bolo v rozpore so zákonom.

16. Sťažovateľ ďalej tvrdil, že krajský súd sa nesprávne zaoberal skutočnosťou, že spoločnosť UNITOTAL Kft., teda druhý odberateľ v reťazci mal prevádzku, resp. disponibilné priestory na adresách uvedených prvým dodávateľom. Tu zastáva názor, že táto skutočnosť bola nesprávne vyhodnotená a okrem toho podľa názoru sťažovateľa táto skutočnosť nemá na posúdenie toho, či sa jedná alebo nejedná o trojstranný obchod žiaden význam, pretože toto si nevyžaduje ani jedno z ust. § 45 cit. zákona.

17. Sťažovateľ sa nestotožnil ani so splnením ďalšieho názoru krajského súdu, ktorý svoje rozhodnutie odôvodnil ďalej tým, že nebola splnená ani ďalšia podmienka trojstranného obchodu, ktorou je totožnosť predmetu obchodu. Tu sťažovateľ uvádza, že ust. § 45 ods. 1 písm. a/ cit. zákona považuje za trojstranný obchod. Taký obchod, na ktorom sa zúčastňujú tri osoby, a ktorého predmetom je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu. Je podľa sťažovateľa nepochybné, že spoločnosť sťažovateľa bol prvým odberateľom, ktorý od svojich dodávateľov nadobúdala mobilné telefóny a tieto následne nadobudol druhý odberateľ, teda spoločnosť UNITOTAL Kft. Budapešť.

18. Sťažovateľ má ďalej pocit, že zo strany krajského súdu bolo aj nedostatočne preskúmaný obsah faktúr. Tiež nesúhlasí so záverom krajského súdu, ktorý žalobu zamietol aj z dôvodu nedostatku obsahovej časti faktúry, ktorý by mal spočívať, že vo faktúrach, ktoré boli vystavené druhému odberateľovi miesto textu, že ide o prenesenie daňovej povinnosti, bolo nesprávne uvedené, že sa má jednať o trojstranný obchod.

19. Vo vzťahu k šetreniu maďarskej finančnej správy sťažovateľ uvádza, že toto šetrenie nebolo vykonané dostatočne tak, ako bolo z neho možné vyvodiť nepochybniteľný právny záver. Sťažovateľ tvrdí, že nemá vedomosť o tom, akým spôsobom maďarská finančná správa vykonávala šetrenie v súvislosti so spoločnosťou UNITOTAL Kft. ani nemá vedomosť o tom, za akých okolností bol vypočítaný konateľ tejto spoločnosti, lebo o tomto výsluchu nebol informovaný. Sťažovateľ má za to, že rozhodnutie Krajského súdu v Nitre je nezákonné a žiadal, aby kasačný súd toto rozhodnutie zrušil a vrátil vec krajskému súdu v Nitre na ďalšie konanie.

20. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, ktoré Krajskému súdu v Nitre doručil dňa 28.04.2022 uviedol, že považuje rozsudok Krajského súdu v Nitre za vecne správny a zákonný a navrhuje, aby kasačná sťažnosť bola zamietnutá a sťažovateľovi neboli priznané trovy konania.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

21. Najvyšší správny súd konajúci ako súd kasačný po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP) oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 v spojení s § 445 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1, ods. 2 SSP) a rozhodujúc bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

22. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre

č. k. 11S/163/2020-72 zo dňa 18. januára 2022, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101574429/2020 zo dňa 13.10.2020.

23. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že predmetným rozhodnutím Finančné riaditeľstvo SR podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní potvrdil rozhodnutie daňového úradu v Nitre č. 100708255/2000 zo dňa 20.03.2020, ktorým bol podľa § 68 ods. 5, ods. 6 cit. zákona určený rozdiel v sume 227.011,31 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017, nadmerný odpočet nepriznaný v sume 4,17 eura a vyrubená daň v sume 227.007,14 eura.

24. Podrobný obsah administratívneho spisu uviedol vo svojom rozsudku Krajský súd v Nitre, preto ho najvyšší správny súd nebude opakovať a len naň v celom rozsahu odkazuje.

#### IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

25. Podľa § 17 ods. 1, 2, 3, 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 31.12.2017 (ďalej len „zákon o DPH“), miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.

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.

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.

26. Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu pri trojstrannom obchode podľa § 45 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,

c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň 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).

27. Podľa § 20 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká

a) 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo

b) dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred 15. dňom podľa písmena a).

Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje za uskutočnené, ak by takýto tovar bol považovaný za dodaný v tuzemsku.

28. Podľa § 45 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak

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

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

- c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,
- d) tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet 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.

29. 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.

30. Pri trojstrannom obchode prvý odberateľ vyhotoví pre druhého odberateľa faktúru, ktorá nebude obsahovať sumu dane a v ktorej uvedie slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“.

31. Zo záznamov vedených na určenie dane musí byť zrejmé

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

32. Podľa § 74 ods. 1 písm. k) vyššie citovaného zákona, faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať

k) slovnú informáciu "prenesenie daňovej povinnosti", ak osobou povinnou platiť daň je príjemca tovaru alebo služby,

33. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom v čase vykonávania daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

34. Úlohou najvyššieho správneho súdu bolo na základe včas podanej kasačnej sťažnosti žalobcu preskúmať, či krajský súd vecne a správne rozhodol, keď žalobu žalobcu zamietol.

35. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadriadený, avšak nemôže byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor dodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenie vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy, tak hmotnoprávne, ako aj procesné.

36. Z obsahu súdneho aj administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane na základe poverenia vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH za zdaňovacie obdobie január až august 2017. Úlohou kasačného súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o dodatočnom vyrubení dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017, a či v danom prípade boli naplnené zo strany žalobcu



(sťažovateľa) podmienky na postu podľa ust. § 45 ods. 1 zákona o DPH, t. j. či v danom prípade išlo o trojstranný obchod.

37. Kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu kasačných dôvodov, ako aj napadnuté rozhodnutie žalovaného v rozsahu žalobných námietok, vyhodnotil vykonané dôkazy, preskúmal procesné postupy a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného, ako aj správca dane je v súlade s príslušnými právnymi predpismi, zistený skutkový stav je dostačujúci pre posúdenie veci a žalovaný svoje rozhodnutie riadne odôvodnil.

38. Z ust. § 45 ods. 1 písm. a) zákona o DPH vyplýva, že za trojstranný obchod považujeme obchod, ak sa na ňom zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu.

39. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že zistenie skutkového stavu správnymi orgánmi oboch stupňov bolo rozsiahle a v súlade so zákonom, nakoľko v danom prípade skutočne nešlo o trojstranný obchod. Z ust. § 45 ods. 1 písm. a) zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že musí ísť o obchod, na ktorom sa zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravovaný priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu.

40. Daňovníci, ktorí chcú uplatniť pri zdaniteľnom obchode postup podľa ust. § 45 zákona o DPH, musia kumulatívne splniť všetky zákonné podmienky, pričom nemôže dôjsť k len vyňatiu časti obchodov v reťazci za účelom uplatnenia trojstranného obchodu podľa § 45 zákona o DPH.

41. Z vykonaného dokazovania mal kasačný súd za preukázané, že v prípade sťažovateľa nebola splnená primárna podmienka trojstranného obchodu podľa vyššie citovaného zákonného ustanovenia vzhľadom k tomu, že tovar nebol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu. Bolo preukázané, že to bol práve sťažovateľ, ktorý tovar opakovane prevzal od prepravnej spoločnosti UPS v Maďarsku, pričom prepravu preukázateľne zabezpečovali prví dodávateľia na ich účet.

42. Táto skutočnosť vplynula aj z dokazovania, ktoré vykonal správca dane, keď sám zástupca sťažovateľa na ústnom pojednávaní uviedol, že prepravu zabezpečoval prvý dodávateľ. Z vykonaného dokazovania správcou dane vyplýva, že na základe predložených dodávateľských faktúr sťažovateľ v danom prípade nenadobudol tovar v pozícii prvého odberateľa v rámci trojstranného obchodu, ale nadobudol tovar s miestom dodania v inom členskom štáte (v Maďarsku). Tento záver spolu so skutočnosťou, že sťažovateľ si objednal tovar pod IČ DPH prideleným v tuzemsku, má s poukazom na ust. § 17 ods. 2 zákona o DPH za následok povinnosť zaplatiť tuzemskú daň z takýchto obchodov, a to aj keď preprava skončila v inom členskom štáte.

43. Ak ide o obchod medzi viac ako tromi platiteľmi z rôznych členských štátov, nie je možné použiť zjednodušený režim trojstranného obchodu, lebo v takomto prípade už ide o tzv. reťazový obchod a nie o trojstranný obchod, hoci ide o intrakomunitárne dodanie tovaru. Pre správne určenie dane je potrebné, aby daňovník správne vyplňal aj daňové doklady a svoje práva riadne uplatňoval v daňovom konaní. Ak nič nenamieta proti výsledkom daňovej kontroly, ktoré sú obsiahnuté v protokole o kontrole, tak potom možno jeho obranu v ďalšom konaní považovať za účelovú.

44. Osoby, ktoré chcú uplatniť pri zdaniteľnom obchode postup podľa § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. musia kumulatívne splniť všetky zákonné podmienky, pričom nemôže dôjsť len k vyňatiu časti obchodov v reťazci za účelom uplatnenia trojstranného obchodu podľa § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. Musí ísť o obchod, na ktorom sa 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.

45. Kasačný súd s poukazom na vyššie uvedené skutočnosti dospel k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu je vecne správny, preto kasačnú sťažnosť s poukazom na ust. § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

46. O trovách kasačného konania rozhodol najvyšší správny súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1, § 168 SSP tak, že účastníkom náhradu trov kasačného konania nepriznal.

47. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

**Poučenie :**

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