

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 5Sžfk/61/2020  
Identifikačné číslo spisu: 8018200706  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8018200706.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): MONDO MARKETING, SLOVAKIA, s.r.o. so sídlom Tomášikova 58/A, Prešov, zastúpenej konateľom Brett Omar Mohammed, právne zast. Advokátskou kanceláriou PRK Partners s.r.o., so sídlom: Suché Mýto 1, 811 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 103372798/2016, č. 103373038/2016, č. 103373523/2016 a č. 103373637/2016 zo dňa 20. júna 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/102/2018-80 zo dňa 16. júna 2020, 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 konania 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.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za 1. až 4. štvrťrok 2012, výsledkom ktorej boli nasledujúce zistenia:

2. Kontrolovaný daňový subjekt, t. j. žalobca v zdaňovacom období 1. štvrťrok 2012 nakúpil tovar od dodávateľa INTERAURO S.L. Španielsko na základe faktúr, ktorý tovar následne predal odberateľovi Platinium Ltd. Veľká Británia. Od dodávateľa Schmidt Im&Ex GmbH&Co, Nemecko na základe príslušných faktúr nakúpil tovar, ktorý následne predal odberateľom Platinium Ltd. a Apna Ltd. Veľká Británia. Pri týchto obchodoch kontrolovaný daňový subjekt deklaroval, že ide o trojstranné obchody, v ktorých vystupuje ako prvý odberateľ. Na základe MVI správca dane zistil, že v prípade faktúr pre odberateľa Platinium Ltd. preprava tovaru bola vykonaná z Nemecka do Veľkej Británie, pričom

miestom určenia tovaru nebola spoločnosť Platinium Ltd. Veľká Británia, ale rôzne iné spoločnosti, napr. J.J.Fast Foods, H.I. Cash&Carrie, Giro Foods Ltd. Ďalej zistil, že faktúry deklarované pre odberateľa Platinium Ltd. neboli týmto odberateľom uhradené, pretože na žiadnom z výpisov, ktoré kontrolovaný daňový subjekt predložil k výkonu daňovej kontroly sa nenachádza platba od tohto odberateľa. Na všetkých faktúrach pre tohto odberateľa sú v časti adresa doručenia uvedené rôzne iné spoločnosti vo Veľkej Británii. V súvislosti s obchodmi pre odberateľa Apna Ltd. predložil daňový subjekt CMR, ktoré súvisia s prepravou z Nemecka do Veľkej Británie a podľa listu daňového subjektu patria ku faktúram pre odberateľa Apna Ltd. a na týchto CMR je odosielateľom MONDO MARKETING, SLOVAKIA, s.r.o. a v časti príjemca sú uvedené rôzne spoločnosti, avšak deklarovaný odberateľ Apna Ltd. tam uvedený nie je. Z predložených dokladov správca dane zistil, že nie sú splnené podmienky trojstranného obchodu, pretože nebolo preukázané, kto je skutočným druhým odberateľom a či je osobou registrovanou pre daň v inom členskom štáte a tovar nebol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi, ktorému kontrolovaný daňový subjekt vystavil faktúry. Na základe uvedeného vydal správca dane rozhodnutie č. 21456630/2015 zo dňa 14. decembra 2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), určil daňovému subjektu MONDO MARKETING SLOVAKIA, s.r.o. rozdiel v sume 85.985,46 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 82,39 Eur a vyrubil daň v sume 85.903,07 Eur.

3. Čo sa týka zdaňovacieho obdobia 2. štvrťroka 2012 v tomto prípade žalobca nakúpil tovar od dodávateľa JAR Water Ltd. T/A Aquablue Ireland na základe faktúr a od dodávateľa GREEN CIRCLE MARKETING Ltd., Cork Ireland na základe faktúr, ktorý tovar následne fakturoval odberateľovi F. W. Bishop & Son Ltd., Ripley St. Bradford West Yorkshire, Veľká Británia. Ďalej tovar fakturoval odberateľovi Apna Ltd., Arlington Rd. Derby, Veľká Británia, ktorý nakúpil od dodávateľa Schmitd Im&Ex GmbH&Co KG, Süderlügum, Nemecko. Pri týchto obchodoch kontrolovaný daňový subjekt deklaroval, že ide o trojstranné obchody, v ktorých vystupoval ako prvý odberateľ. Takisto ako v predchádzajúcom štvrťroku správca dane na základe získaných informácií z daňovej správy z Írska mal preukázané, že v prípade faktúr od odberateľa Apna Ltd. podľa dodávateľských faktúr od prepravcu New Corp. Logistic BW Holandsko, že preprava tovaru bola vykonaná z Nemecka, pričom miestom určenia tovaru nebola spoločnosť Apna Ltd., ale rôzne iné spoločnosti napríklad Indus Foods Ltd., M&M Catering Ltd., Giro Foods Ltd. Rovnako ani pri tomto odberateľovi správca dane nezistil, že faktúry deklarované pre odberateľa Apna Ltd. boli týmto odberateľom aj skutočne uhradené. Na výpisoch, ktoré daňový subjekt predložil k výkonu daňovej kontroly sa nevyskytujú platby od tohto odberateľa, pričom na všetkých faktúrach pre tohto odberateľa sú v časti adresa doručenia uvedené rôzne iné spoločnosti vo Veľkej Británii. V prípade faktúr pre odberateľa F.W. Bishop & Son Ltd. správca dane zistil, že medzi predloženými dokladmi sa nachádzajú faktúry za prepravu tovaru od prepravcu MCD Transport Ltd. Írsko, avšak ku žiadnej faktúre nie je priložený medzinárodný nákladný list - CMR, ktorý by preukazoval prepravu tovaru od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi. Ďalej správca dane zistil, že faktúry deklarované pre tohto odberateľa neboli týmto odberateľom uhradené a podľa účtovných dokladov priradené platby vôbec nie sú správne. Z predložených dokladov správca dane zistil, že nie sú splnené ani v tomto štvrťroku podmienky trojstranného obchodu, pretože nebolo preukázané, kto je skutočným druhým odberateľom a či je osobou registrovanou pre daň v inom členskom štáte a tovar nebol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi, ktorému kontrolovaný daňový subjekt vystavil faktúry. Na základe uvedeného vydal správca dane rozhodnutie č. 21457223/2015 zo dňa 14. decembra 2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona daňového poriadku, určil daňovému subjektu MONDO MARKETING SLOVAKIA, s.r.o. rozdiel v sume 83.709,23 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 90,34 Eur a vyrubil daň v sume 46.618,89 Eur.

4. Za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2012 správca dane zistil, že daňový subjekt nakúpil tovar od dodávateľa JAR Water Ltd., t/a, Aquablue Cork, Ireland na základe príslušných faktúr a od dodávateľa WANACO St. z o.o Varšava, Poľsko na základe príslušných faktúr, ktorý tovar následne fakturoval odberateľovi LUVTOSAVE.COM, Londýn, Veľká Británia. Pri týchto obchodoch kontrolovaný

daňový subjekt deklaroval, že ide o trojstranné obchody, v ktorých vystupuje ako prvý odberateľ. Splnenie podmienok trojstranného obchodu správca dane zisťoval na základe predložených listinných dôkazov, ako aj na základe informácii od daňovej správy Írska a Veľkej Británie. Na základe vyžiadania daňová správa Írska v súvislosti s preverením obchodov medzi kontrolovaným daňovým subjektom a spoločnosťou MCD Transport Ltd., GB. Bussinespark, Little Island Cork odpovedala, že táto spoločnosť dodatočne podala súhrny výkaz, aby sa prejavilo v systéme VIES v predložennom zozname EÚ v predajoch boli zahrnuté aj všetky preverované faktúry pre spoločnosť žalobcu. Ďalej správca dane zistil, že medzi dodávateľskými faktúrami predloženými daňovým subjektom sa nachádzajú aj faktúry za prepravu tovaru do prepravcu MCD Transport Ltd., Írsko, avšak k žiadnej z faktúr nie je priložený medzinárodný nákladný list, ktorý by preukazoval pohyb tovaru a tým aj splnenie podmienky, že tovar bol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi. Na všetkých faktúrach, ktoré sú vystavené pre odberateľa LUVTOSAVE.COM sú v časti adresa doručenia uvedené rôzne iné spoločnosti vo Veľkej Británii. Medzi predloženými dokumentmi, ktoré predložil daňový subjekt sú aj medzinárodné nákladné listy - CMR bez čísiel k faktúram, na ktorých je v časti odosielateľ uvedený žalobca a v časti príjemca spoločnosť LUVTOSAVE.COM. V časti miesto doručenia tovaru sú uvedené rôzne iné spoločnosti. Na predložených CMR úplne absentujú údaje v časti prepravca a v miesto nakladania tovaru a pripojené dokumenty. Iba na dvoch CMR sú v časti prepravca uvedené názvy ARVENO TR a BALDWIN TRANS bez bližšej špecifikácie. K faktúram týkajúcich sa dodania tovaru z Poľska správca dane zistil, že podľa dodávateľskej faktúry od prepravcu New Corp. Logistic B.V. Holandsko bola vykonaná preprava tovaru z Poľska do Veľkej Británie, pričom miestom určenia tovaru nebola spoločnosť LUVTOSAVE.COM Londýn, ale spoločnosť Star Catering Supplies Ltd. Londýn a Qed Unit Veľká Británia. Odberateľ LUVTOSAVE.COM sa na prepravných dokladoch, ktoré by potvrdzovali, že tovar bol skutočne dodaný tejto spoločnosti nevyskytuje. Ďalej správca dane zistil ohľadom tohto štvrťroka faktúry deklarované pre odberateľa LUVTOSAVE.COM neboli týmto odberateľom zaplatené, pretože na žiadnom z výpisov, ktoré kontrolovaný daňový subjekt predložil k výkonu daňovej kontroly sa nenachádza platba od tohto odberateľa. Uhradu niektorých faktúr pritom uskutočnila iná spoločnosť. Z predložených dokladov správca dane zistil, že ani za 3. štvrťrok 2012 zo strany daňového subjektu nie sú splnené podmienky trojstranného obchodu, pretože nebolo preukázané, kto je skutočným druhým odberateľom a či je osobou registrovanou pre daň v inom členskom štáte a tovar nebol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi, ktorému kontrolovaný daňový subjekt vystavil faktúry. Na základe uvedeného vydal správca dane rozhodnutie č. 21457353/2015 zo dňa 14. decembra 2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona daňového poriadku, určil daňovému subjektu MONDO MARKETING SLOVAKIA, s.r.o. rozdiel v sume 121.773,50 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 92,54 Eur a vyrubil daň v sume 121.680,96 Eur.

5. Čo sa týka zdaňovacieho obdobia 4. štvrťroka 2012 správca dane zistil, že kontrolovaný daňový subjekt v tomto štvrťroku nakúpil tovar od dodávateľa JAR Water Ltd., t/a, AQUABLUE CORP. Ireland, na základe príslušnej faktúry zo dňa 08. októbra 2012, ktorý tovar následne fakturoval odberateľovi FW. Bishop & Son Ltd., Ripley Yorkshire, Veľká Británia. Pri týchto obchodoch kontrolovaný daňový subjekt deklaroval, že ide o trojstranný obchod, v ktorom vystupuje ako prvý odberateľ. Správca dane na základe žiadosti správcu dane z Írska mal preukázané, že spoločnosť MCD Transport Ltd. Little Island, ktorá je uvedená ako prepravca, že táto spoločnosť dodatočne podala súhrny výkaz, aby sa to prejavilo v systéme VIES v predložennom zozname EÚ predajov boli zahrnuté aj všetky preverované faktúry pre spoločnosť žalobcu. Správca dane ďalej v rámci daňovej kontroly zistil, že medzi dodávateľskými faktúrami predloženými daňovým subjektom sa nachádzajú aj faktúry za prepravu tovaru od prepravcu MCD Transport Ltd. Írsko, avšak k žiadnej faktúre nie je priložený medzinárodný nákladný list - CMR, ktorý by preukazoval prepravu tovaru od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi. Ďalej správca dane zistil, že faktúra deklarovaná pre odberateľa F. W. Bishop & Son Ltd. nebola týmto odberateľom uhradená, pričom na žiadnom z výpisov, ktoré kontrolovaný daňový subjekt predložil platba od uvedeného odberateľa sa nenachádza a priradená platba bola od spoločnosti Gralic, teda úhradu neuskutočnil deklarovaný odberateľ, ale iná spoločnosť. Správca dane mal ďalej informáciu, ktorá bola predložená v rámci daňovej kontroly z daňovej správy Veľkej Británie zistené, že spoločnosť F. W. Bishop & Son Ltd., ktorá mala byť odberateľom sa zaoberala vo

Veľkej Británii predajom malým odberateľom. Dodávateľom tovaru predovšetkým Coca - Coly bola spoločnosť EPOIPO Ltd. Londýn. Pri preverení obchodov medzi kontrolovaným daňovým subjektom a spoločnosťou F. W. Bishop & Son Ltd. Yorkshire, Veľká Británia, teda nebolo preukázané, že sú splnené podmienky trojstranného obchodu, pretože kto je skutočným druhým odberateľom a či je osobou registrovanou pre daň v inom členskom štáte nebolo zistené a tovar nebol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi, ktorému kontrolovaný daňový subjekt vystavil faktúry. Na základe uvedeného vydal správca dane rozhodnutie č. 21457353/2015 zo dňa 14. decembra 2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona daňového poriadku, určil daňovému subjektu MONDO MARKETING SLOVAKIA, s.r.o. rozdiel v sume 3.853,44 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 345,45 Eur a vyrubil daň v sume 3.507,99 Eur.

6. Preskúvaným rozhodnutím č.: 103372798/2016 zo dňa 20. júna 2016 žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane č.: 21456630/2015 zo dňa 14. decembra 2015, ktorým Daňový úrad Prešov podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil daňovému subjektu rozdiel v sume 85.985,46 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 82,39 Eur a vyrubil daň v sume 85.903,07 Eur.

7. Preskúvaným rozhodnutím č.: 103373038/2016 zo dňa 20. júna 2016 žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane č.: 21457223/2015 zo dňa 14. decembra 2015, ktorým Daňový úrad Prešov určil podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku daňovému subjektu rozdiel v sume 83.709,23 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 90,34 Eur a vyrubil daň v sume 46.618,89 Eur.

8. Preskúvaným rozhodnutím č.: 103373523/2016 zo dňa 20. júna 2016 potvrdil žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutie správcu dane č.: 21457353/2015, ktorým daňový úrad určil podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku daňovému subjektu rozdiel v sume 121.773,50 Eur za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 92,54 Eur a vyrubil daň v sume 121.680,96 Eur.

9. Posledným preskúvaným rozhodnutím č.: 103373637/2016 zo dňa 20. júna 2016 žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane č.: 21457353/2015 zo dňa 14. decembra 2015, ktorý určil podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku daňovému subjektu rozdiel v sume 3.853,44 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 345,45 Eur a vyrubil daň v sume 3.507,99 Eur.

10. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach poukázal na postup správcu dane od začiatku daňovej kontroly od 18. novembra 2013 až po vydanie prvostupňových rozhodnutí dňa 14. decembra 2015. V odôvodnení rozhodnutí odvolací orgán dospel k záveru po vyjadrení sa ku všetkým námietkam žalobcu uvedených v odvolaniach, že správca dane po preverení podmienok trojstranného obchodu zo strany žalobcu, ako 1. odberateľa správne konštatoval, že predložené doklady nepreukazujú, že tovar bol skutočne dodaný odberateľovi, v rozhodnutí za 1. štvrťrok 2012 to boli spoločnosti Platinum LTD a Apna Ltd., v druhom štvrťroku to boli odberatelia Apna LTD a F.W. Bishop & Son LTD V.B., za 3. štvrťrok to boli odberatelia LUVTOSAVE.com, a za 4. štvrťrok to bol odberateľ F.W. Bishop & Son Ltd., a že tento tovar bol prepravený priamo od 1. dodávateľa k 2. odberateľovi. Pritom z predložených dokladov nie je zrejmé, kto je skutočným 2. odberateľom a či je osobou registrovanou pre daň v inom členskom štáte. Správca dane dospel k správne záveru, že v daných prípadoch podmienky trojstranného obchodu neboli splnené, čo malo za následok, že daňový subjekt bol povinný v súlade s ustanovením § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) platiť DPH v zdaňovacom období 1. až 4. štvrťrok 2012 a vyhodnotil námietky odvolávajúceho sa ako neopodstatnené.

## II.

Priebeh súdneho konania

11. Žalobca sa včas podanými žalobami domáhal zrušenia rozhodnutí žalovaného v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami správcu dane zo dňa 14. decembra 2015 a žiadal veci vrátiť žalovanému na ďalšie konanie a priznať trovy konania. Pôvodne podané žaloby vedené na Krajskom súde v Prešove (ďalej aj „správny súd“) pod sp. zn. 2S/31/2016, 2S/32/2016, 2S/33/2016 a 2S/34/2016 krajský súd na pojednávaní dňa 17. marca 2017 spojil z dôvodu, že ide o totožných účastníkov, ako aj o rovnaký predmet konania vzhľadom na jednotlivé štvrťroky zdaňovacieho obdobia roku 2012 podľa § 65 ods. 1, 2 Správneho súdneho poriadku a veci boli naďalej vedené pod sp. zn. 2S/31/2016.

12. Správny súd preskúmal zákonnosť rozhodnutí žalovaného, ako aj rozhodnutí správcu dane v rozsahu dôvodov a námietok uvedených v žalobách, pričom vychádzal pri preskúmaní predmetných rozhodnutí z obsahu administratívneho spisu predloženého žalovaným a dňa 17. marca 2017 pod sp. zn. 2S/31/2016-200 rozhodol rozsudkom tak, že žaloby zamietol a trovy konania účastníkom nepriznal. Podľa názoru správneho súdu argumentácia žalobcu v žalobách o jeho správnom postupe v zmysle príslušného ustanovenia § 45 zákona o DPH je nesprávna a súd v plnom rozsahu poukázal na závery daňových orgánov v uvedených preskúmaných rozhodnutiach, ktoré rozhodli po rozsiahlom vykonanom dokazovaní správne.

13. Voči rozsudku Krajského súdu v Prešove podal kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol NS SR rozsudkom 5Sžfk/43/2017 dňa 11. septembra 2018 tak, že rozsudok Krajského súdu v Prešove zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Uviedol, že ak v posudzovanej veci krajský súd nepreskúmal komplexne námietky sťažovateľa a nevysporiadal sa s nimi v odôvodnení svojho rozsudku, nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Kasačný súd, preto s poukazom na vyššie uvedené napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. f) SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd po náležitom vysporiadaní sa s námietkami účastníkov vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie dostatočne podrobne a konkrétne odôvodní tak, aby bolo v súlade s ústavným právom na spravodlivé súdne konanie.

14. Správny súd na základe právneho názoru vysloveného v zrušujúcom rozsudku NS SR opätovne vo veci rozhodol rozsudkom sp. zn. 2S/102/2018 zo dňa 16. júna 2020 tak, že žaloby zamietol a náhradu trov konania účastníkom nepriznal. Priznal žalobcovi trovy kasačného konania, o ktorých správny súd rozhodne samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozhodnutia.

15. Správny súd mal za preukázané, že k pohybu tovaru došlo, avšak uvedené doklady preukazujú, že tento tovar nebol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi, ale vždy išlo o prepravu tovaru od dodávateľa, t. j. žalobcu k rôznym iným spoločnostiam vo Veľkej Británii. Na základe uvedeného bol toho názoru, že nebola splnená podmienka uvedená v § 45 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a prepravovaný tovar nebol prepravený k deklarovaným druhým odberateľom v zmysle predložených faktúr žalobcom v rámci daňovej kontroly.

16. Správny súd konštatoval, že daňové orgány po obdržaní medzinárodných informácií od daňovej správy Veľkej Británie, ako aj od daňovej správy Írska Nemecka a Poľska dospeli k správne mu záveru, že odberatelia, ktorí boli deklarovaní na predložených faktúrach, resp. dokladoch, ktoré predložil daňový subjekt v rámci daňovej kontroly neboli skutočnými odberateľmi tak, ako na to poukazoval daňový subjekt v odvolaniach, resp. v podaných žalobách. Jednotlivé spoločnosti na základe predložených listinných dôkazov, ako aj CMR dokladov neboli skutočnými odberateľmi, ale týmito boli rôzne iné spoločnosti vo Veľkej Británii, ktoré figurovali aj na týchto odberných dokladoch.

17. Tovar prepravený do členského štátu druhého odberateľa mal nadobudnúť jasne deklarovaný druhý odberateľ, teda aby právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na nadobúdateľa, t. j. druhého odberateľa, mal tovar prevziať. Táto skutočnosť v predložených transakciách preukázaná nebola. Správne daňové úrady v rozhodnutiach poukázali na to, že v daňovom konaní platí prejednávacia

zásada a nie vyhľadávacia, a preto povinnosťou správcu dane z úradnej povinnosti nebolo vyhľadávať a zisťovať skutočnosti, ktoré by mohli byť podkladom k tomu, aby žalobca ako platiteľ dane mohol v konaní uplatniť nároky na zníženie daňovej povinnosti a priznanie odpočítania dane, resp. oslobodenie od dane. Táto povinnosť jednoznačne vyplýva daňovému subjektu, t. j. žalobcovi (§ 24 Daňového poriadku).

18. Podľa správneho súdu nestačí tá skutočnosť, že preprava tovaru skončila v členskom štáte označenom ako druhý odberateľ k DPH, nakoľko pre deklarovanie splnenia tejto podmienky trojstranného obchodu je potrebné, aby tovar prepravený do členského štátu druhého odberateľa nadobudol presne a jasne deklarovaný druhý odberateľ, t. z., aby právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na druhého odberateľa - nadobúdateľa tovaru. Na preukázanie splnenia tejto podmienky bol žalobca povinný predložiť také doklady, ktoré by tieto skutočnosti bezpochyby preukázali. Takéto doklady žalobca podľa názoru súdu nepredložil. K tomuto záveru súd dospel preverením obsahu administratívneho spisu, pričom z medzinárodných informácií od daňových správ jednotlivých členských štátov EÚ bezpochyby zistil, že dodávatelia žalobcu deklarujú dodanie tovaru pre žalobcu bez kódu, teda v rámci dvojstranných obchodov.

19. K námietke žalobcu vzhľadom k neskúmaniu správcom dane, či si odberatelia splnili svoje daňové povinnosti vo Veľkej Británii súd argumentoval tým, že správca dane vo všetkých prípadoch požiadal príslušnú daňovú správu vo Veľkej Británii o informácie, pričom z jej odpovedí vyplýva, že spoločnosti sú nekontaktné, prípadne zrušené (PLATINUM LTD), neplnia si svoje povinnosti (APNA LIMITED LTD), resp. sa nezaoberajú takýmto obchodom ale iba internetovým predajom s nápojmi a snackmi, pričom nejde o export a import (LUVTOSAVE.COM). Vo všetkých prípadoch bolo preukázané, že faktúry, ktoré žalobca predložil neboli uhradené deklarovanými odberateľmi, ale úplne inými spoločnosťami, ktoré neboli uvedené ako deklarovaní odberatelia na faktúrach, z čoho vyplýva, že uvedené spoločnosti nadobudli tovar ako predmet dodania.

20. Správny súd uviedol, že správca dane pri posudzovaní podmienok splnenia trojstranného obchodu nespochybnil existenciu spoločnosti PLATINUM LTD. APNA LTD a LUVTOSAVE.COM v čase realizácie obchodov a ich následné zrušenia registrácie pre DPH tak, ako to v žalobe napáda žalobca, ale tú skutočnosť, že tovar nebol prepravený priamo od 1. dodávateľa k 2. odberateľovi. Aj napriek tvrdeniam žalobcu, že dodanie tovaru odberateľovi PLATINUM LTD preukázal faktúrami za prepravu z Nemecka do Veľkej Británie spoločnosťou Newcorp Logistic B.V., doklady však uvedené nepreukazujú. Pri faktúrach za prepravu chýbajú CMR, ktoré by preukazovali fyzický pohyb tovaru. Na predložených CMR sú uvedené vždy iné spoločnosti, nie PLATINUM LTD. Pritom súd poukazuje na znenie ustanovenia § 45 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že tovar má byť prepravený priamo od 1. dodávateľa k 2. odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu. Doklady preukazujú, že tovar bol prepravený od dodávateľa Schmidt Im & Ex GmbH&Co, KG Nemecko, ale nie k odberateľovi PLATINUM LTD, ale k rôznym odberateľom vo Veľkej Británii. Do pozornosti súd dáva tú skutočnosť, že spoločnosť PLATINUM LTD nie je uvedená ani na jednom prepravnom doklade. To jednoznačne preukazuje, že tovar nebol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi. Čo sa týka tovaru zo Španielska od dodávateľa INTERAURO S.L. Španielskom z dokladov predložených žalobcom vyplýva, že prepravu on nezabezpečoval. Na predložených CMR je síce uvedená spoločnosť žalobcu nepresne označená s poznámkou REF PLATINUM LTD, pričom v časti adresa dodania sú uvedené rôzne iné spoločnosti Veľkej Británie. Ani v tomto prípade teda nemožno konštatovať, že ide o prepravu tovaru priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi.

21. Taký istý postup je preukázaný aj pri dodávke tovaru pre spoločnosť APNA LTD v 2. štvrtroku 2012, ako aj pre spoločnosť LUVTOSAVE.COM v 3. štvrtroku 2012. V 3. štvrtroku 2012 správny súd poukázal na to, že dodávateľ tovaru JARWATER Ltd t/a AQUA BLUE deklaroval iba obchody s kódom „1“ z čoho vyplýva, že uvedený dodávateľ je v postavení 1. odberateľa a žalobca je v postavení 2. odberateľa, ktorému vzniká povinnosť platiť daň pri nadobudnutí tovaru.

22. K deklaroványm obchodom za 4. štvrt'rok 2012 správny súd argumentuje tým, že žalobca tieto obchody deklaruje ako trojstranné obchody, v ktorých vystupuje ako prvý odberateľ, resp. druhý dodávateľ. Správca dane aj v tomto prípade dospel k správne mu záveru, že neboli splnené podmienky trojstranného obchodu, nebolo preukázané kto je skutočným druhým odberateľom, či ide o osobu registrovanú pre daň v inom členskom štáte, nakoľko tovar nebol prepravený priamo od 1. dodávateľa k 2. odberateľovi. Tovar nakúpený žalobcom v Írsku deklaroval ako dodaný do Veľkej Británie spoločnosti F.W. BISHOP & SUN LTD. Ako odberateľovi. Tento je síce uvedený na CMR avšak nadobudnutie tovaru poprel. Žalobca predložil CMR bez úplných čísel, tieto neobsahujú povinné údaje, chýbajú údaje o prepravcovi, miesta a času nakladania tovaru. Bolo preukázané, že tovar nebol dodaný deklarovanej spoločnosti a teda záver správcu dane, že nebolo preukázané kto v skutočnosti je v postavení druhého odberateľa a či ide o osobu identifikovanú vo VB považoval správny súd za správny.

23. Na základe týchto preukázaných skutočností správny súd dospel k záveru, že žalobca ako daňový subjekt si uplatnil právo na oslobodenie dane podľa § 45 zákona o DPH, a teda preukázanie splnenia podmienok musí v tomto prípade deklarovať on. Správca dane pritom správne uviedol, že počas daňovej kontroly nespochybnil transakcie ako také, ale spochybnil, že tovar bol dodaný tým spoločnostiam, ktoré žalobca uviedol, t. j. PLATINUM LTD, APNA LTD, LUVTOSAVE.COM a F.W.BISHOP&SUN. LTD.

24. Správny súd konštatoval, že z predložených dokladov vyplynulo to, že na uvedenom obchode sa nezúčastnili iba traja platitelia dane z troch rôznych členských štátov, ale že sa zúčastnilo viac platiteľov dane, pričom zjednodušený režim trojstranného obchodu sa podľa krajského súdu v súlade s ust. § 45 ods. 1, písm. a) zákona o DPH vzťahuje len na obchodný prípad, na ktorom sa zúčastnili traja platitelia dane, z troch rôznych členských štátov. Ak už ide o obchod medzi viacerými platiteľmi z rôznych členských štátov, nie je možné použiť zjednodušený režim trojstranného obchodu, lebo v takomto prípade už ide o tzv. reťazový obchod.

25. Správny súd ďalej uviedol, že z predložených listinných dokladov vyplynulo, že žalobca nadobudol tovar v Nemecku, Poľsku a Írsku od dodávateľov a preprava tovaru skončila vo Veľkej Británii, lebo tovar dodal spoločnostiam vo Veľkej Británii. Nebolo počas daňovej kontroly zo strany žalobcu preukázané, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom skončila preprava tovaru, v danom prípade vo Veľkej Británii. Žalobca zdanil nadobudnutie tovaru, uplatnil tzv. samozdanenie v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH, keďže si objednal a nadobudol tovar pod slovenským IČ DPH, pričom nezdanil nadobudnutie tovaru vo Veľkej Británii, kde mal tovar zdaňiť.

26. Krajský súd zároveň poukázal na rozsudok SD EÚ vo veci C-245/04 EMAG a uviedol, že v rámci reťazového obchodu len jedna dodávka tovaru v rámci jedného zmluvného vzťahu môže byť pohyblivou dodávkou, ktorej miesto je určiť tam, kde sa tovar nachádza, keď sa začína jeho preprava a všetky ostatné dodávky sú nepohyblivé, to znamená, že miesto dodania majú v tom štáte, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje. Len dodávka, ktorá je pohyblivou dodávkou, môže byť oslobodená od dane podľa § 43 zákona o DPH. Podľa § 13 ods. 1, písm. c) zákona o DPH miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

27. Žalobca ako daňový subjekt na základe predložených dokladov nesplnil podmienky na uznanie týchto obchodov ako trojstranných obchodov podľa § 45 zákona o DPH, pretože nebola splnená jedna z podmienok trojstranného obchodu, a to podmienka, že na obchode sa zúčastňujú tri osoby, že tovar je prepravený priamo od 1. dodávateľa k 2. odberateľovi. V posudzovanom prípade išlo o tzv. reťazový obchod, ktorého účastníkmi boli štyri a viaceré osoby.

28. Vzhľadom na uvedené správny súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 165 v spojení s § 168 a nasl. SSP a žalobcovi nepriznal nárok na náhradu trov konania, pretože v konaní nebol úspešný a u žalovaného nezistil osobitné dôvody

vedúce k priznaniu náhrady trov konania. V súlade s § 467 ods. 3 SSP rozhodol aj o priznaní trov kasačného konania, o výške ktorých bude rozhodnuté po právoplatnosti rozhodnutia.

### III.

#### Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

29. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. i), f), g), h) SSP a navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

30. Sťažovateľ poukázal na to, že krajský súd nerešpektoval záväzný právny názor vyjadrený v zrušujúcom rozsudku. Krajský súd opätovne svoje tvrdenie, že podmienkou dodania je fyzické nadobudnutie tovaru, opiera iba o znenie § 45 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, kde sa uvádza, že tovar má byť prepravený „priamo od 1. dodávateľa k 2. odberateľovi. Krajský súd, teda podľa názoru sťažovateľa nepridal nič ďalšie k tvrdeniu, ktoré už bolo sťažovateľom spochybnené, a ktoré už kasačný súd vyhodnotil ako nedostatočné.

31. Vo vzťahu k námietke spätného zrušenia registrácie pre DPH krajský súd uviedol, že správca dane pri posudzovaní podmienok splnenia trojstranného obchodu nespochybnil existenciu spoločností PLATINUM LTD. APNA LTD a LUVTOSAVE.COM v čase realizácie obchodov a ich následné zrušenia registrácie pre DPH tak, ako to napáda žalobca, ale tú skutočnosť, že tovar nebol prepravený priamo od 1. dodávateľa k 2. odberateľovi. Sťažovateľ vo vzťahu k tejto námietke uviedol, že krajský súd sa s argumentáciou nikam neposunul, iba uznal, že spätné zrušenie registrácie nie je právne relevantné.

32. Sťažovateľ uviedol, že s ohľadom na to, že úplne rovnaké nedostatky mal aj zrušený rozsudok krajského súdu, argumentácia v tejto kasačnej sťažnosti je identická s argumentáciou použitou v sťažnosti predchádzajúcej vydaniu kasačného rozsudku.

33. Sťažovateľ predpokladá, že krajský súd sa opätovne stotožnil s názorom žalovaného, v zmysle ktorého právo nakladať s tovarom ako vlastník prechádza iba vtedy, ak bol tovar fyzicky odovzdaný odberateľovi. Podstatným okamihom pre nadobudnutie práva odberateľov nakladať s tovarom ako vlastník v sporných dodaniach tovaru, bolo začatie prepravy tovaru. Je nesporné, že odberatelia toto právo aj realizovali, keď tovar previedli ďalej až do maloobchodných predajní.

34. Argument o deklarovanom dodaní „bez kódu“ považuje sťažovateľ za úplne chybný, nakoľko povinnosť uvádzať kód trojstranného obchodu má v súhrnnom výkaze len prvý odberateľ a nie prvý dodávateľ.

35. Vo vzťahu k námietke ohľadom úhrady faktúr uviedol, že v podnikateľskej praxi nie je nič nezvyčajné, ak platby realizuje iný subjekt ako dlžník, pričom ide o bežnú prax, ktorá neodporuje právnym predpisom. Sťažovateľ nedokáže ovplyvniť, od akého subjektu mu príde úhrada ním vystavených faktúr.

36. Aj napriek tomu, že sťažovateľ v konaní pred správcom dane predložil dokumenty preukazujúce identitu odberateľa, ako aj existenciu materiálneho plnenia, správca dane ani žalovaný sa nepokúsili ustáliť, ako podľa nich transakcie prebehli, napriek tomu, že dôkazné bremeno už ležalo na nich.

37. V závere kasačnej sťažnosti sťažovateľ žiadal, aby sa kasačný súd obrátil na SD EÚ s prejudiciálnymi otázkami týkajúcimi sa výkladu článku 141 smernice 2006/112.



38. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že s argumentáciou sťažovateľa sa vysporiadal už v odôvodnení rozhodnutí, ako aj vo vyjadreniach k žalobám a na svojich záveroch trvá aj vo vzťahu ku kasačnej sťažnosti.

#### IV.

##### Posúdenie kasačného súdu

39. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

40. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

41. Z právnej úpravy vyplýva, že trojstranný obchod je taký obchod, na ktorom sa zúčastňujú tri osoby, ktoré sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch 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. 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 podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2016 zo dňa 24. mája 2017 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.

42. Kasačný súd sa pri posúdení predmetnej veci zaoberal tromi sťažnostnými dôvodmi, a síce: (I) nerešpektovaním záväzného právneho názoru vysloveného v kasačnom rozsudku a nepreskúmateľnosťou napadnutého rozsudku, (II) nesprávnym právnym posúdením a nedostatočným posúdením miery zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom a (III) odklonom od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. K jednotlivým dôvodom uvádza nasledovné:

(I) K nerešpektovaniu záväzného právneho názoru a nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku

43. Kasačný súd preskúmal námietku sťažovateľa, ktorý v podstate tvrdil, že správny súd sa opätovne s jeho námietkami nevysporiadal, resp. z odôvodnenia rozhodnutia nie je zrejmé právne posúdenie, ktoré viedlo správny súd k jeho záverom. S uvedenou námietkou sa kasačný súd nestotožňuje, keďže napadnutý rozsudok v porovnaní so zrušeným rozsudkom, rozsiahlo, obsahuje odpovede na zásadné

žalobné body správnej žaloby. Správny súd v rámci posúdenia veci prirodzene vychádzal zo záverov žalovaného, avšak to, že sa s nimi stotožnil, aj podložil zákonnými ustanoveniami, vlastnou úvahou, ako aj judikatúrou Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR. Sťažovateľ má pravdu v tom, že správny súd v napadnutom rozsudku rozsiahlo popísal skutkový stav a viackrát sa vracal k niektorým skutkovým tvrdeniam, avšak to nespôsobuje jeho nepreskúmateľnosť, či zmätočnosť. Správny súd v odôvodnení jasne uviedol dôvody, pre ktoré považoval sťažovateľom deklarované trojstranné obchody za dvojstranné obchody a nie za trojstranný obchod ako taký, pričom s týmto záverom sa stotožňuje aj kasačný súd.

44. V tejto súvislosti dáva kasačný súd do pozornosti rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 2Sžfk/60/2019, v zmysle ktorého zákonným limitom aplikácie doktríny nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho súdu sú také jeho vady, ktoré spočívajú v úplnej absencii dôvodov rozhodnutia, alebo v existencii takých zásadných procesných väd, pre ktoré je preskúmanie napadnutého rozhodnutia nevyhnutné (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Abdullayev proti Rusku). Správny súd však v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) nemusí dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predostreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzal do všetkých detailov sporu (rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko). Kasačný súd tiež poukazuje na to, že v rámci svojej rozhodovacej činnosti už vyslovil myšlienku, že miera dostatočného odôvodnenia rozhodnutia je veľmi subjektívna vo vzťahu k vnímaniu každej jednej osoby (viď rozsudok sp. zn. 2Sžk/43/2018). Sumarizujúc uvedené, hoci aj sťažovateľ mohol mať subjektívny pocit, že odôvodnenie rozsudku správneho súdu nebolo dostatočné, s jeho záverom sa súdy vyššieho stupňa nemusia nevyhnutne stotožniť. Kasačný súd teda dospel k záveru, že napadnutý rozsudok obsahoval dôvody, ktoré viedli správny súd k prijatiu výroku rozhodnutia a v konaní pred správnym súdom neboli spôsobené také vady, ktoré by mali vplyv na výsledok prijatého rozhodnutia, alebo na procesné práva účastníkov konania.

(II) K nesprávnemu právnemu posúdeniu a nedostatočnému posúdeniu miery zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom

45. 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.

46. Predmetný sťažnostný dôvod založil sťažovateľ na tom, že na jeho ťarchu bolo nezákonne prenesené dôkazné bremeno zo strany daňových orgánov a správneho súdu, a to vo vzťahu k tomu, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a ďalšími dokladmi popisujúcimi druh a cenu plnenia, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno.

47. Vo vzťahu k uvedenému kasačný súd uvádza, že na deklarovanie splnenia podmienky trojstranného obchodu je potrebné, aby tovar prepravený do členského štátu druhého odberateľa nadobudol presne a jasne deklarovany druhý odberateľ, pričom na preukázanie tejto podmienky je povinný sťažovateľ predložiť doklady, ktoré by to preukázali. Kasačný súd rovnako správny súd

dospel k záveru, že sťažovateľ predloženými dokladmi nepreukázal, že tovar bol skutočne dodaný deklarovaným odberateľom, a že bol prepravený priamo od 1. dodávateľa k 2. odberateľovi.

48. Pri faktúrach za prepravu chýbajú CMR a na tých CMR, ktoré sú predložené, sú uvedené vždy iné spoločnosti, nie spoločnosti deklarovaných odberateľov. Vo vzťahu k deklarovaným obchodom za 4. štvrt'rok sťažovateľ síce tovar nakúpený v Írsku deklaroval ako dodaný do Veľkej Británie spoločnosti F. W. BISHOP & SUN LTD., ako odberateľovi a tento je uvedený na CMR, avšak nadobudnutie tovaru poprel. Sťažovateľ predložil CMR bez úplných čísel, povinných údajov, údajov o prepravcovi, mieste a čase nakladania tovaru.

49. Sťažovateľom na základe ním predložených dokladov nebolo preukázané, že bol tovar dodaný tým spoločnostiam, ktoré sťažovateľ uviedol, t. j. PLATINUM LTD, APNA LTD, LUVTOSAVE.COM a F.W.BISHOP & SUN LTD. Z predložených dokladov je zrejmé, že obchodov sa zúčastnilo viac platiteľov dane, pričom zjednodušený režim trojstranného obchodu sa podľa § 45 ods. 1 písm. a) zákona o DPH vzťahuje len na obchodný prípad, na ktorom sa zúčastnili traja platitelia dane z troch rôznych členských štátov. Na základe uvedeného sa nedá dospieť k záveru, že by daňové orgány, či správny súd sťažovateľa zaťažili neprímeraným dôkazným bremenom. Na tomto mieste je však potrebné zdôrazniť, že rozhodnutie správcu dane, ako aj z neho vychádzajúce rozhodnutie žalovaného a rozsudok správneho súdu, nie sú založené na spochybnení trojstranných obchodov z dôvodu podozrenia, že sťažovateľ bol účastný na daňovom podvode. Uvedené rozhodnutia sú založené na tom, že sťažovateľ nesplnil hmotnoprávne podmienky trojstranného obchodu, ustanovené v § 45 zákona o DPH.

50. Vo vzťahu k námietke o rozložení dôkazného bremena, a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa, alebo správcu dane, kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 251/2018-57 zo dňa 19. septembra 2018: „Ústavný súd zdôrazňuje, že nie je povinnosťou daňových orgánov preukázať, že tovar nebol dodaný do členského štátu Európskej únie, naopak, je povinnosťou daňového subjektu v prípade dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie (na to, aby bol tovar oslobodený od dane z pridanej hodnoty) preukázať, že bol skutočne do iného členského štátu dodaný. Pokiaľ preto sťažovateľka nepreukázala pravdivosť a vierohodnosť obsahu údajov v dokladoch predložených daňovým orgánom dôkazmi, nepreukázala, že v jej prípade došlo k dodaniu tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, a nesplnila preto podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.“

51. Kasačný súd zároveň poukazuje na znesenie Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018, podľa ktorého: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

52. Kasačný súd tiež poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 11. júna 2019, sp. zn. 6Sžfk/20/2018, v zmysle ktorého zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie neznamenaá absolútnu povinnosť správcu dane „dokazovať“ dovtedy, dokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom

leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

### (III) Odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu

53. V rámci uvedeného sťažnostného dôvodu sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžf/1/2011, v zmysle ktorého, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a ďalšími dokladmi popisujúcimi druh a cenu plnenia, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno.

54. K uvedenej námietke kasačný súd v prvom rade uvádza, že sa nestotožňuje s tým, že by správny súd v napadnutom rozsudku nevenoval pozornosť ustálenej rozhodovacej praxi súdov vyšších inštancií. Pokiaľ ide o rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3Sžf/1/2011, tento sa týkal dôkazného bremena daňového subjektu, pričom správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s touto problematikou vysporiadal. Kasačný súd uvádza, že rozhodnutie správneho súdu nijakým spôsobom nevybočuje zo záverov ustálenej rozhodovacej praxe, pričom poukazuje na po vecnej stránke príbuzné rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 1Sžfk/41/2020.

### V.

#### Záver

55. Kasačný súd, poukazujúc na vyššie uvedené konštatuje, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, svoje závery formuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol také relevantné skutočnosti, ktorými spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Dospel preto k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietnuť.

56. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že sťažovateľovi ich náhradu podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada zo zákona nevyplýva.

57. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

