

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/56/2022
Identifikačné číslo spisu: 4019200322
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4019200322.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): 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 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100984664/2019 z 26. apríla 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/11/2021-186 z 8. februára 2022, takto

r o z h o d o l :

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

II. Účastníkom 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. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Štúrovo (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia máj až december 2016, pričom daňová kontrola bola začatá dňom 16. mája 2017. Správca dane dňa 28. mája 2018 vydal protokol z daňovej kontroly, z obsahu ktorého vo vzťahu k relevantnému zdaňovaciemu obdobiu v danej veci - august 2016 vyplýva, že neboli splnené podmienky oslobodenia od dane pri trojstrannom obchode v zmysle § 45 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z.z.“) a to z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že tovar bol prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi, nepreukázal, že druhý odberateľ je osobou povinnou platiť daň a nepreukázal v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH, že k zdaneniu nadobudnutia tovaru došlo v členskom štáte, kde skončila preprava tovaru. Tovar v Maďarsku prevzal od nemeckého dodávateľa žalobca, ten následne tento dodal pre spoločnosť UNITOTAL Kft., ktorá v Maďarsku daň neodviedla a rovnako táto spoločnosť nadobudnutie deklarovaného tovaru od žalobcu nepotvrdila. Preto správca dane z hodnoty tovaru, ktorý bol nadobudnutý od nemeckých dodávateľov

v celkovej hodnote 967 538,36 € určil daň v sume 193 507,67 €, neuznal nadmerný odpočet v sume 2,- € a v zdaňovacom období august 2016 určil daňovú povinnosť v sume 193 505,67 €. Protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole boli žalobcovi doručené dňa 30. mája 2018.

2. Dňa 25. júla 2018 vydal správca dane rozhodnutie číslo: 101438060/2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým postupom podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 563/2009 Z.z.“ alebo „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi daň v sume 193 505,67 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2016. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva rovnaký záver ako bol uvedený v protokole z daňovej kontroly.

3. V rámci odvolacieho konania žalovaný postupom podľa § 74 ods. 2 a 3 Daňového poriadku uložil správcovi dane doplniť konanie o úkony, ktoré považoval za nevyhnutné pre riadne zistenie skutkového stavu. Konkrétne považoval za potrebné preveriť prostredníctvom inštitútu medzinárodného vyžiadania informácií (MVI) do Maďarskej republiky, či druhý odberateľ (spoločnosti DualTrans Kft. a UNITOTAL Kft.) skutočne podal dodatočné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia, v ktorých v pozícii druhého odberateľa deklaroval nákup tovarov od slovenského daňového subjektu s tým, že je potrebné preveriť, či bola predmetná transakcia vykázaná a taktiež, či ju Maďarsko považuje za trojstranný obchod. Taktiež bolo potrebné preveriť na základe akého oprávnenia slovenský daňový subjekt s predmetným tovarom manipuloval - písomná plná moc a podobne, keď bolo zo skutkového stavu zrejmé, že žalobca mal prebrať predmetný tovar na rôznych adresách v Budapešti a následne ho odovzdávať maďarskému daňovému subjektu.

4. V zmysle pokynu žalovaného správcu dane zaslal vo vzťahu k spoločnosti UNITOTAL Kft. žiadosť o MVI č. 13000019122/18 (v poradí druhú), prostredníctvom ktorej bolo dožiadaným maďarským správcom dane doplnené, že DPH priznania a súhrnné výkazy boli vyplnené po zaslaní ich predchádzajúcej odpovede. Ďalej uviedli, že riaditeľ, pán J. S. je len riaditeľom na „papieri“, nemá žiadne informácie o transakciách vykonaných v mene tejto spoločnosti, nemá žiadne účtovníctvo spoločnosti, nemá žiadne obchodné alebo daňové vedomosti, nehovorí cudzími jazykmi, je pracovníkom bez zručnosti, presvedčili ho, aby bol na papierí riaditeľom tejto spoločnosti, súhrnný výkaz bol vyplnený cez daňový portál pána J. S., pričom podľa jeho vyjadrenia nevie, kto vyplnil daňové priznanie z jeho portálu. Podľa súhrnných výkazov spoločnosti UNITOTAL Kft. táto spoločnosť deklarovala IC nadobudnutie tovaru od spoločnosti Phone Trader s.r.o. s tým, že podľa súhrnných výkazov IC nadobudnutia neboli vykonané v rámci trojstranných obchodov. Ďalej maďarský správca dane uviedol, že v ich predchádzajúcej odpovedi uviedli, že spoločnosť Phone Trader s.r.o. prepravovala tovar vozidlami Phone Trader s.r.o., na miesto vyloženia, kde spoločnosť Vámunió Kft. poskytuje skladovacie priestory, pričom táto spoločnosť nie je v obchodnom vzťahu s UNITOTAL Kft. Sídlo UNITOTAL Kft. je poskytované zásielkovou spoločnosťou (poskytovateľ sídiel) a nemá žiadne registrované priestory. Preto spoločnosť UNITOTAL Kft. nebola schopná prijať žiadny tovar na žiadnom mieste. Potvrdili ich predchádzajúcu odpoveď, že spoločnosť UNITOTAL Kft. nevykonávala žiadnu aktivitu a nevykonala žiadne IC nadobudnutie od spoločnosti Phone Trader s.r.o. (ani v rámci trojstranného obchodu, ani v rámci priameho obchodu).

5. Žalovaný napadnutým rozhodnutím prvostupňové rozhodnutie správcu dane postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. V odôvodnení svojho rozhodnutia po argumentácii týkajúcej sa podstaty trojstranného obchodu sa stotožnil so záverom správcu dane, že podmienky trojstranného obchodu v zmysle § 45 zákona o DPH splnené neboli. Mal za to, že správca dane riadne zistil skutkový stav vo veci a vec správne právne posúdil. Za rozhodujúce a ani žalobcom nespochybné zistenie považoval skutočnosť, že žalobca na území Maďarska prevzal tovar od prepravnej spoločnosti, pričom takto nekonal na základe žiadneho splnomocnenia od druhého odberateľa a že tovar nebol prepravený priamo od dodávateľa k druhému odberateľovi. Teda žalobca na území Maďarska tovar nadobudol a následne ho podľa dokladov predal svojmu odberateľovi, čiže sa predmetná transakcia mala daňovo vysporiadať v Maďarsku, teda v členskom štáte, kde skončila

preprava tovaru. Keďže sa tak nestalo, vznikla žalobcovi povinnosť odvieť daň v tuzemsku, pretože tovar od zahraničných dodávateľov objednal pod slovenským identifikačným číslom pre daň.

6. K namietanej nesprávnej interpretácie zákona o DPH správcom dane v súvislosti s trojstranným obchodom žalovaný uviedol, že ani prípadné faktické prevzatie predmetného tovaru spoločnosťou UNITOTAL Kft. od žalobcu na území Maďarska neznamená, že sa tomu tak dialo v rámci trojstranného obchodu, pretože podmienky, ktoré zákon o DPH spája so zjednodušeným spôsobom zdaňovania - trojstranným obchodom - splnené neboli. Žalobca si objednal tovar od zahraničných dodávateľov pod identifikačným číslom pre daň prideleným SR, tovar bol prepravený do Maďarska kde ho žalobca prevzal, pričom na všetkých dodacích listoch od zahraničných dodávateľov a štítkoch od UPS je uvedená dodacia adresa „Phone Trader s.r.o., Budapešť, Maďarsko“ a spoločnosť sa ako odberateľ neobjavila na žiadnych z menovaných dokumentov. Podľa názoru žalovaného v tejto súvislosti neobstojí argument žalobcu, že jeho konateľ bol schopný okamžite reagovať na príchod zásielky a prevziať ju od UPS a že preberanie tovaru na inom mieste, ako je adresa uvedená na zásielke, je bežné ako v osobnom živote. Žalovaný tiež dodal, že faktická participácia prvého odberateľa na trojstrannom obchode spočívajúca v preberaní tovaru za druhého odberateľa resp. v zabezpečovaní časti dopravy tovaru na trajektórii dodávateľ - druhý odberateľ, nezodpovedá zmyslu a účelu právnej úpravy trojstranného obchodu, ktorý má práve v prospech prvého odberateľa obchodné transakcie zjednodušiť o jeho registračnú a daňovú povinnosť v štáte skončenia prepravy. Vo vzťahu k dodatočnému podaniu daňového priznania zo strany spoločnosti UNITOTAL Kft. žalovaný uviedol, že táto spoločnosť deklarovala IC nadobudnutie tovaru a nie trojstranný obchod.

II. Konanie pred správnym súdom

7. Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu domáhajúc sa jeho zrušenia vrátane zrušenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Ako dôvody nezákonnosti poukázal na ustanovenie § 191 ods. 1 písm. c/, e/ a g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“).

8. Mal za to, že v danom prípade sa jednoznačne jedná o trojstranný obchod v zmysle § 45 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko boli splnené všetky zákonom stanovené podmienky obsiahnuté v danom ustanovení. Bolo preukázané, že na obchode sa zúčastnili 3 osoby, ktorými boli dodávateľské subjekty z Nemecka, žalobca a spoločnosť UNITOTAL Kft., ktoré subjekty mali sídlo v čase realizovania obchodu v niektorom z členských štátov EÚ.

9. Rovnako mal za to, že bolo preukázané, že tovar bol odoslaný priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do druhého členského štátu, pričom zákon nevylučuje, aby sa na preprave pri trojstrannom obchode zúčastnil aj prvý odberateľ [§ 45 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH]. Ďalej bolo preukázané, že osoby, ktoré sa zúčastnili obchodu, boli v čase jeho realizácie identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch EÚ, bolo preukázané, že prvý odberateľ (žalobca) nebol identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa, teda v Maďarsku, kde má sídlo spoločnosť UNITOTAL Kft. Z dokladov je zrejmé, že sa voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použili rovnaké identifikačné čísla pre daň [§ 45 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH]. Bolo preukázané, že tovar odoslal dodávateľ na jeho účet z členského štátu iného ako je členský štát identifikácie prvého odberateľa (žalobcu), do členského štátu druhého odberateľa, ktorým bolo Maďarsko [§ 45 ods. 1 písm. d/ zákona o DPH]. Rovnako bolo preukázané, že druhý odberateľ teda spoločnosť UNITOTAL Kft. použil IČO pre daň pridelenú členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončila [§ 45 ods. 1 písm. e/ zákona o DPH]. Bolo preukázané, že druhý odberateľ bol v čase realizácie obchodu osobou povinnou platiť daň [§ 45 ods. 1 písm. f/ zákona o DPH].

10. Ďalej namietal, že správca dane nevykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu tak, aby bol spoľahlivo zistený skutkový stav, konajúce daňové orgány spochybňujú čestné vyhlásenie o dodaní a

prevzatí tovaru štatutárnym zástupcom spoločnosti UNITOTAL Kft. Nestotožnil sa s názorom žalovaného, že doklady, ktoré predložili sú vykonštruované a nepravdivé. Namietali, že neboli informovaní o výsluchu pána S. J.. V tejto súvislosti mali za to, že na takýto výsluch mal byť konateľ predvolaný, aby mu mohol klásť otázky a odstraňovať rozpory.

11. K správnej žalobe zaslal svoje písomné vyjadrenie žalovaný, v ktorom zotrval na dôvodoch svojho rozhodnutia.

12. Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) správnu žalobu ako nedôvodnú postupom podľa § 190 SSP zamietol.

13. V odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že obchodný vzťah medzi zainteresovanými subjektami v zdaňovacom období august 2016 nemožno posúdiť ako trojstranný obchod a to napriek tomu, že ho žalobca v daňovom priznaní za uvedené obdobie takto deklaroval, nakoľko neboli splnené zákonné podmienky stanovené pre trojstranný obchod. Poukázal na to, že prepravu tovaru zabezpečovali nemeckí dodávatelia na ich účet prostredníctvom UPS, čo nebolo sporné. Ani na jednej z množstva faktúr vystavených prvými dodávateľmi v Nemecku nebola uvedená ani zmienka o druhom odberateľovi, ktorému mal byť tovar prepravený, resp. odosielaný tovar určený a ktorého žalobca označil ako UNITOTAL Kft. Z uvedeného preto 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. Nebolo preukázané, že by spoločnosť UNITOTAL Kft. 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 uvedené adresy príjemcu Phone Trader s.r.o. 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.

14. Ďalej mal správny súd za to, že 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 pre žalobcu bol presne konkretizovaný. Toto už ale nemožno konštatovať pri nepohyblivých dodávkach na základe faktúr vystavených žalobcom pre svojho odberateľa UNITOTAL Kft., keď žalobca predložil 34 faktúr bez dane z pridanej hodnoty, ktoré vystavil v auguste 2016 pre uvedenú spoločnosť, pričom pri každej je predmet definovaný ako „1 mobiltelefonkészülék“ a „1 jutalék“ (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).

15. Ďalej správny súd poukázal na to, že žalobca mal povinnosť na predmetných faktúrach uvádzať slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“, ktorá povinnosť vyplýva z ustanovenia § 74 ods. 1 písm. k/ zákona o DPH, pričom na faktúrach nesprávne uviedol „Trojstranný obchod, daň je povinný platiť odberateľ“.

16. Správny súd tiež poukázal na to, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že tovar v Maďarsku preberal konateľ žalobcu W. D. (vyplýva to i z jeho vyjadrenia zo dňa 04.05.2016) a taktiež i v samotnej správnej žalobe žalobca uviedol, že tovar v Maďarsku preberal zástupca jeho spoločnosti (prvý odberateľ) na rôznych miestach a v rôznych obdobiach a následne ho odovzdal konečnému (druhému) odberateľovi. V priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania však nepredložil žiadny dôkaz, na základe ktorého by bol ako prvý odberateľ oprávnený tovar v Maďarsku prevziať, keď podľa jeho tvrdenia sa malo jednať o trojstranný obchod. V tejto súvislosti poukázal na ustanovenie § 45 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, ktorý vyžaduje, aby bol tovar odoslaný alebo

prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi, čo v predmetnej veci splnené nebolo a žalobca nepreukázal, na základe čoho jeho zástupca preberal zásielky s tovarom v Maďarsku. Mal za to, že za takýto dôkaz nemožno považovať vyhlásenia, ktoré boli predložené správcovi dane v priebehu daňovej kontroly (vyhlásenie W. D. ako konateľa žalobcu zo dňa 19.07.2017, že tovar prevzal S. J. alebo Z. A. a vyhlásenie S. J. ako konateľa spoločnosti UNITOTAL Kft. zo dňa 31.07.2017 o tom, že tovar v každom jednotlivom prípade prevzal osobne v Budapešti od konateľa žalobcu, t.j. W. D.), ktoré si navyše svojim obsahom odporujú, pokiaľ ide o tvrdenie, kto za druhého odberateľa tovar prevzal.

17. K vyhláseniam zo dňa 19.07.2017 a 31.07.2017 správny súd uviedol, že vyhlásenie vo všeobecnosti nemožno považovať v daňovom konaní ako dôkaz a to s poukazom na ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku, a preto predloženie vyhlásení je v daňovom konaní právne irelevantné. V tejto súvislosti poukázal na rozsiahlu rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napríklad sp.zn. 2SŽf/102/2016, sp.zn. 3SŽf/37/2016). Dôvodil, že pokiaľ za dôkaz v daňovom konaní nemožno považovať čestné prehlásenie (vyhlásenie) nemožno zaň považovať ani „obyčajné“ vyhlásenie. Uvedené preto v predmetnej veci znamená, že žalobca nepredložil žiadny relevantný listinný, ani iný dôkaz o tom, že tovar fakturovaný prvými dodávateľmi v Nemecku sa dostal do dispozície druhého odberateľa v Maďarsku, a teda nepreukázal splnenie základných podmienok trojstranného obchodu, čo konštatovali i daňové orgány vo svojich rozhodnutiach.

18. Záverom správny súd poukázal na to, že z obsahu predloženého 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., pričom nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať dodajúc, že žalobca mal možnosť sa vyjadriť ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

19. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (sťažovateľ) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou navrhol kasačnému súdu jeho zrušenie a vrátenie veci správneému súdu na ďalšie konanie a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, teda z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci.

20. Sťažovateľ mal za to, že správny súd si nesprávne interpretoval ustanovenie § 45 zákona o DPH dôvodiac tým, že ustanovenie § 45 ods. 1 písm. d/ citovaného zákona kladie ako jednu z podmienok trojstranného obchodu to, že 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. V tejto súvislosti zastával názor, že prepravu (odoslanie) môže urobiť nielen prvý dodávateľ, ale aj prvý odberateľ (teda spoločnosť Phone trader s.r.o.), pričom nie je zákonom určené, kde za účelom prepravy môže zásielku prevziať v logistickom reťazci.

21. Rovnako považoval za potrebné uviesť, že uvádzanie druhého odberateľa na faktúrach prvého dodávateľa nie je vyžadované žiadnym zákonom, a nie je to ani obchodným zvykom a nie je to ani logická požiadavka dodajúc, že pozícia prostredníka v trojstrannom obchode je v mnohých prípadoch zaručená práve tým, že prvý dodávateľ a druhý odberateľ sa nepoznajú. Namietal, že námietkou o jeho účasti na preprave sa súd vôbec nezaoberal, správny súd len argumentoval, že prvý dodávateľ neodoslal tovar na adresu druhého odberateľa, teda nezohľadňoval inú možnosť prepravy, respektíve vylúčil možnú účasť prvého odberateľa na preprave.

22. Ďalej sa nestotožnil s ďalším argumentom správneho súdu, ktorý zakladal nesplnenie zákonných podmienok trojstranného obchodu a to, že nebolo preukázané, že došlo k dodaniu toho istého tovaru. Uviedol, že je nepochybné, že ako prvý odberateľ nadobudli od spoločností Yukatel GmbH Nemecko, TelePart Discount Distribution GmbH Nemecko mobilné telefóny a takto definovaný tovar - mobilné

telefóny (mobiltelefonkészülék) nadobudol aj druhý odberateľ, teda spoločnosť UNITOTAL kft., Budapešť. V tejto súvislosti dodal, že z napadnutého rozsudku nie je zrejmé, akým spôsobom správny súd dospel k záveru, že nebola preukázaná totožnosť tovaru tvoriaceho predmet obchodu.

23. K ďalšiemu dôvodu, pre ktorý správny súd zamietol žalobcu, ktorým bol nedostatok obsahovej časti faktúry spočívajúci v tom, že vo vystavených faktúrach pre druhého odberateľa bolo namiesto textu „prenesenie daňovej povinnosti“ nesprávne uvedené, že sa má jednať o trojstranný obchod uviedol, že aj keď uvedením zastaralého textu došlo k porušeniu ustanovenia § 45 ods. 3 zákona o DPH, na režim zdanenia formou trojstranného obchodu táto podmienka nie je nutná, ale podľa § 45 ods. 2 je treba splniť podmienky uvedené v § 45 ods. 1 zákona, čo sa aj stalo.

24. Vo vzťahu k šetreniam maďarskej finančnej správy považoval za potrebné uviesť, že toto šetrenie nebolo vykonané dostatočne tak, aby bolo z neho možné vyvodiť nespochybniteľný právny záver. Nemal vedomosť o tom, kde a za akých okolností bol vypočítaný konateľ spoločnosti UNITOTAL kft. S., keď o tomto výsluchu nebol informovaný. Poukázal na to, že toto šetrenie je v rozpore s vyhlásením S. J. zo dňa 31.7.2017, z ktorého jednoznačne vyplýva, že táto spoločnosť kúpila mobilné telefóny od ich spoločnosti a že S. J. tento tovar osobne prevzal v Budapešti od konateľa spoločnosti, ktorým bol v rozhodnom období W. D.. Mal za to, že ak vznikli takéto zásadné rozpory mala maďarská finančná správa vykonať konfrontáciu medzi konateľom spoločnosti UNITOTAL kft. p. J. a vtedajším konateľom spoločnosti p. D. za účelom objektivizácie reálnosť celého obchodu.

25. Mal za to, že nadobudnutie tovaru potvrdzuje aj dodatočné daňové priznanie spoločnosti UNITOTAL kft. a tiež skutočnosť, že spoločnosť UNITOTAL kft. riadne za tovar zaplatila a to bankovými prevodmi.

26. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

27. 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 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

28. Na úvod Najvyšší správny súd poukazuje na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v medziach a rozsahu vymedzenom žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP). Konkrétne správny súd zisťuje, či si konajúce orgány verejnej správy zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci náležité skutkový stav, či konali v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi.

29. Kasačný súd sa v podstatnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku a aby zbytočne neopakoval priebeh skutkového stavu a argumentáciu správneho súdu obmedzí sa len na skutočnosti, ktoré považuje za potrebné zvýrazniť za účelom preukázania záveru o vecnej správnosti napadnutého rozsudku vo vzťahu k vzneseným kasačným námietkam.

30. Medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že sťažovateľ deklaroval v zdaňovacom období august 2016 trojstranný obchod podľa § 45 zákona o DPH, pričom v rámci deklarovaného trojstranného obchodu boli dodávateľmi spoločnosti Yukatel GmbH, Nemecko (vystavené faktúry v celkovej sume

830 041,12 €) a TelePart Discount Distribution GmpH (vystavené faktúry v celkovej sume 197 520,24 €), predmetom dodania boli mobilné telefóny. Sťažovateľ v pozícii prvého odberateľa ďalej deklaroval predaj predmetného tovaru spoločnosti UNITOTAL Kft. (tzv. druhý odberateľ) so sídlom v Maďarsku.

31. 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. Jedna z týchto dodávok je dodávka tovaru s jeho prepravou (tzv. pohyblivá dodávka) a druhá dodávka, je dodávka bez prepravy (tzv. nepohyblivá dodávka). 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 nadobúdateľom (pre zmluvné a fakturačné účely) tovaru v členskom štáte skončenia prepravy alebo odoslania tovaru, ktorý nadobudol tovar za účelom jeho dodania v tomto členskom štáte, môže byť iba prvý odberateľ (sťažovateľ). 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.

32. Z podmienok stanovených pre zjednodušený postup zdaňovania pri trojstrannom obchode (§ 45 zákona o DPH) vyplýva, že tento zjednodušený postup sa uplatňuje len pri dodaní toho istého tovaru, ktorý je prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi [§ 45 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH].

33. Záonné podmienky trojstranného obchodu ustanovené v § 45 zákona o DPH musia byť splnené kumulatívne, čo znamená, že nesplnenie čo i len jednej z nich má za následok neuznanie deklarovaných obchodov v tomto zjednodušenom daňovom režime.

34. Z vykonaného dokazovania mal kasačný súd preukázané, že v prípade sťažovateľa nebola splnená primárna podmienka trojstranného obchodu podľa § 45 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keďže 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 dodávatelia na ich účet. Tieto skutočnosti sťažovateľ ani nespochyboval, trojstranný obchod však obhajoval tým, že ustanovenie § 45 zákona o DPH nevyklučuje participáciu prvého odberateľa na preprave.

35. Kasačný súd je, až na zákonné výnimky, ktoré v danej veci nie sú prítomné, viazaný sťažnostnými bodmi, pričom sťažovateľ v podstate vymedzil len jeden sťažnostný bod a to nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom. Tvrdil, že správny súd si nesprávne interpretoval ustanovenie § 45 zákona o DPH dôvodiac tým, že ustanovenie § 45 ods. 1 písm. d/ citovaného zákona kladie ako jednu z podmienok trojstranného obchodu to, že 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. V tejto súvislosti zastával názor, že prepravu (odoslanie) môže urobiť nielen prvý dodávateľ, ale aj prvý odberateľ (teda spoločnosť Phone trader s.r.o.), pričom nie je zákonom určené, kde za účelom prepravy môže zásielku prevziať v logistickom reťazci. V súvislosti s tvrdeným kasačný súd poukazuje na to, že sám sťažovateľ na ústnom pojednávaní dňa 14.06.2017 správcovi dane uviedol, že prepravu zabezpečoval prvý dodávateľ. Rovnako zo zápisnice z uvedeného dňa vyplýva, že konateľ sťažovateľa prevzal tovar od kuriéra v Budapešti, vždy po telefonickej dohode, v závislosti od toho, kde sa kuriér pohyboval a následne pokračoval v dodaní tovaru na miesto určenia svojho odberateľa, ktoré malo byť tiež v Budapešti (presná adresa je uvedená na vydaných faktúrach).

36. Vo vzťahu k uvedenému kasačný súd uvádza, že skutočne prichádza do úvahy, aby tovar odoslal alebo prepravil (teda zabezpečoval prepravu) aj prvý odberateľ, v danom prípade sťažovateľ, avšak vždy musí byť splnená zákonná podmienka a to, že tovar je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi, z jedného členského štátu do iného členského štátu [§ 45 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH], čo v danom prípade preukázateľne splnené nebolo, keď tovar smerujúci od prvého odberateľa nebol priamo prepravený k druhému odberateľovi. Tento bol prepravený k prvému odberateľovi, ktorý ho prevzal od prepravnej spoločnosti a následne ho mal dodať druhému odberateľovi. Práve táto skutočnosť bola sama postačujúca na to, aby záver o nesplnení zákonných podmienok trojstranného obchodu bol naplnený. Uvedené súčasne znamená, že zostávajúce, podporné dôvody spochybňujúce existenciu trojstranného obchodu nie sú pre danú vec relevantné a z uvedeného dôvodu nie je ani potrebné, aby sa k nim kasačný súd vyjadroval.

37. Z vykonaného dokazovania je preto namieste uzavrieť, 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 (Maďarsku). Tento záver spolu so skutočnosťou, že sťažovateľ si objednal tovar pod identifikačným číslom DPH prideleným v tuzemsku má, s poukazom na ustanovenie § 17 ods. 2 zákona o DPH, za následok povinnosť zaplatiť v tuzemsku daň z týchto obchodov, a to aj keď preprava skončila v inom členskom štáte. Preto bolo dôvodné vyčíslenie rozdielu dane z predmetných faktúr.

38. Vo vzťahu k ustanoveniu § 17 ods. 2 zákona o DPH kasačný súd dodáva, že sťažovateľ nevzniesol žiadnu sťažostnú námietku k jeho aplikácii.

39. Aj napriek uvedenému, však kasačný súd považuje za potrebné práve vo vzťahu k aplikácii ustanovenia § 17 ods. 2 zákona o DPH na daný prípad uviesť, že z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na postup podľa § 45 zákona o DPH, správcovi dane nezostávala iná možnosť, ako posudzovať samostatne obchodnú transakciu medzi dodávateľmi sťažovateľa a sťažovateľom, pričom bolo preukázané, že deklarovaný tovar bol prepravený do Maďarska s tým, že osobou disponovať s tovarom ako vlastníkom bol sťažovateľ a to až do momentu odovzdania tovaru svojmu odberateľovi. Rovnako bolo preukázané, že sťažovateľ si objednal tovar u svojich dodávateľov pod identifikačným číslom DPH prideleným v tuzemsku. S poukazom na uvedené bol sťažovateľ povinný zaplatiť daň z týchto obchodov, a to napriek tomu, že sa preprava tovaru skončila v inom členskom štáte, pričom súčasne nárok na odpočítanie tejto dane sťažovateľovi neprináležalo, keďže podmienkou tohto nároku je preukázanie skončenia prepravy v tuzemsku. V tejto súvislosti kasačný súd ešte dodáva, že sťažovateľ nepreukázal, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru (druhý odberateľ - spoločnosť UNITOTAL Kft. síce podala dodatočné daňové priznania za zdaňovacie obdobia 1-3. štvrtrok 2016, avšak v súvisiacom dodatočnom daňovom priznaní deklarovala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, teda nie trojstranný obchod, navyše sťažovateľ nepreukázal, že daň bola druhým odberateľom aj uhradená).

40. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd dospel k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu je vecne správny. Preto kasačnú sťažnosť, s poukazom na ustanovenie § 461 SSP, ako nedôvodnú zamietol.

41. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a, § 168 SSP tak, že účastníkom konania náhradu trov kasačného konania nepriznal. Dôvodom daného rozhodnutia bolo, že sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní, a žalovanému nárok na náhradu trov konania možno priznať iba výnimočne, pričom kasačný súd v danom konaní výnimočnosť nevzhliadol.

42. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.