

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/31/2020  
Identifikačné číslo spisu: 5018200502  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. januára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5018200502.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkýň Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa), v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): EPIC SK, s.r.o., so sídlom Palárikova č. 76, Čadca, IČO: 46 570 004, právne zast. advokátskou kanceláriou V4 Legal, s.r.o., so sídlom Tvrdeho č. 4, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102067332/2018 zo dňa 17. októbra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/170/2018-81 zo dňa 7. januára 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 Žilina (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, z ktorej vyhotovil protokol č. 101099612/2018 zo dňa 5. júna 2018. Následne rozhodnutím č. 101277987/2018 zo dňa 4. júla 2018, 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 „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 69.500 EUR, nepriznal nadmerný odpočet v sume 40 EUR a vyrubil daň v sume 69.460 EUR.

2. Správca dane preveroval trojstranný obchod žalobcu, ktorý nakupoval tovar (iphone 7 (128 GB)) z Cypru, ktorý následne dodával spoločnosti z Bulharska. Na základe vykonanej kontroly mal správca dane za preukázané, že:

(I) predmetom obchodu nebolo dodanie toho istého tovaru, ktorý bol odoslaný alebo prepravený priamo od 1. dodávateľa k 2. odberateľovi z jedného členského štátu do druhého;

(II) tovar bol prepravený do Českej republiky a nebolo preukázané, kto bol skutočným druhým odberateľom, t. j. nebola jednoznačne zadefinovaná osoba povinná platiť daň;

(III) druhý odberateľ, označený na faktúrach ako SAFFA TRADING LTD (ďalej len „SAFFA“), je podľa zistení bulharskej daňovej správy nekontaktný, nepodáva daňové priznania na DPH od novembra 2016 (posledné podal za október 2016), nie sú deklarované dodania za január 2017, nemá kontakt s obchodníkom, nemá prístup do účtovníctva a k obchodnej dokumentácii, spoločnosti bola zrušená registrácia DPH ku dňu 23. marca 2017, nebolo potvrdené odoslanie alebo prepravenie tovaru k druhému odberateľovi a nebolo preukázané, že druhý odberateľ použil identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončila a že bol osobou povinnou platiť daň;

(IV) neboli splnené podmienky trojstranného obchodu v zmysle § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), nemôže sa uplatniť osobitný režim pre tento typ obchodu. Ide teda o nadobudnutie tovaru slovenským platiteľom dane aj napriek tomu, že tento tovar nebol prepravený do tuzemska, pretože miestom nadobudnutia tovaru je v zmysle § 17 ods. 2 ten členský štát, ktorý prideliť odberateľovi identifikačné číslo.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 102067332/2018 zo dňa 17. októbra 2018 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Poukázal na to, že žalobca mal od cyperskej spoločnosti nakúpiť 500 ks smartfónov iPhone 7 v rôznych farbách, avšak faktúrou č. EPI10101 zo dňa 19. januára 2017 bulharskej spoločnosti vyfakturoval 500 ks smartfónov iPhone 7 v čiernej farbe. Dodávateľská aj odberateľská faktúra boli vystavené v jeden deň (19. január 2017). Žalobca teda vystavil pre bulharskú spoločnosť faktúru skôr, ako došlo k odoslaniu tovaru cyperskou spoločnosťou.

## II.

### Priebeh súdneho konania

4. Žalobca sa správnou žalobou, podanou na Krajskom súde v Žiline (ďalej len „správny súd“), domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia, v spojení s prvostupňovým rozhodnutím, a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

5. Vo vzťahu k nepreukázaniu dodania fakturovaného tovaru žalobca uviedol, že počas daňovej kontroly predložil správcovi dane doklady:

1. preukazujúce kúpu tovaru od cyperskej spoločnosti CTC, v rámci trojstranného obchodu, v pozícii prvého odberateľa, a to faktúrou s variabilným symbolom EXP-152 s dátumom 19. januára 2017 (500ks Apple iPhone 7, 128 GB mixed colours), prepravným dokladom AWB č. 390 9441 2975 a bankovým výpisom preukazujúcim úhradu tovaru;

2. preukazujúce predaj tovaru spoločnosti SAFFA, v rámci trojstranného obchodu v pozícii prvého odberateľa, t. j. faktúru č. EPI10101 s dátumom 19. januára 2017 (500ks Apple iPhone 7, 128 GB black), prepravný doklad CMR č. 1487576 a bankový výpis;

3. Preukazujúce kúpu tovaru od spoločnosti CTC v rámci trojstranného obchodu v pozícii prvého odberateľa, a to faktúru s variabilným symbolom č. EXP-154, s dátumom vystavenia 1. februára 2017 (1000ks Apple iPhone 7, 128 GB mixed colours), prepravný doklad AWB č. 390 9444 1410, v ktorom je uvedená prepravná spoločnosť FIVE CONTINENTS LOGISTICS CO LTD ako prepravca a bankový výpis.

6. Žalobca ďalej uviedol, že vystaveniu faktúry pre spoločnosť SAFFA došlo skôr, ako vôbec došlo k odoslaniu tovaru spoločnosťou CTC, avšak takýto postup zákon nezakazuje. Žalovaný síce tvrdil, že dodanie tovaru bulharskej spoločnosti SAFFA nebolo preukázané, avšak tieto tvrdenia nepreukázal. Žalobca tiež poukázal na to, že v dodacom liste, ktorý súvisí s CMR dokladom č. 1487576 je v sekcii popis tovaru uvedené, že ide o 500ks Apple iPhone 7, 128 GB mixed colours. Rovnako v dodacom liste, ktorý súvisí s CMR dokladom č. 1487976 je uvedené označenie tovaru 1000ks Apple iPhone 7, 128 GB mixed colours. Z uvedeného je možné vyvodiť záver, že predmetom trojstranného obchodu boli transakcie dodania toho istého tovaru Apple iPhone 7, 128 GB mixed colours v počte 500 a 1000ks. Konštatovanie žalovaného o nepreukázaní dodania tovaru spoločnosti SAFFA iba na základe

pochybností vyvolaných informáciami od bulharskej a českej daňovej správy je v rozpore s rozsudkom NS SR č. k. 5Sžf/45/2011. Žalobca pri realizácii obchodných transakcií vynaložil všetky prostriedky, ktoré mu boli objektívne umožnené.

7. Žalobca tiež poukázal na to, že správca dane a žalovaný sa nevyjadrili k predloženým dôkazným prostriedkom, ale vybrali si iba skutočnosti, ktoré im zapadali do modelu zamietnutia existencie trojstranného obchodu. Správne orgány mohli a mali predvolať priamych svedkov, ktorí sa zúčastňovali pri preprave, resp. manipulácii s tovarom (napr. vodič, skladník). Správca dane a žalovaný teda neunesli dôkazné bremeno, keď nepreukázali, že predmetný tovar nebol doručený spoločnosti SAFFA. Žalobca tiež nemal odkiaľ vedieť, že spoločnosť SAFFA si nespĺnila svoje daňové povinnosti a daň nebola odvedená v štáte spotreby. Žalovaný teda nevyčerpal svoje dôkazné bremeno, nakoľko nekontaktnosť spoločnosti SAFFA a neplnenie jej daňových povinností v Bulharsku nie je dôvodom pre vyslovenie záveru, že k realizácii obchodu nedošlo.

8. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol, aby správny súd žalobu zamietol. Opakovane uviedol, že žalobca od cyperskej spoločnosti nakúpil smartfóny v rôznych farbách, avšak bulharskej spoločnosti dodal smartfóny v čiernej farbe. Rovnako žalobca vystavil bulharskej spoločnosti faktúru skôr, ako došlo k odoslaniu tovaru cyperskou spoločnosťou. Ako vyplýva z podaných daňových priznaní k DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2016, žalobca bol ekonomicky neaktívny a nepreukázalo sa, že by pred januárom 2017 obchodoval so spoločnosťou SAFFA. Je preto značne neobvyklé, že spoločnosť SAFA uhradila žalobcovi celú fakturovanú čiastku, a to pred dodávkou fakturovaného tovaru. Žalobca tiež nepreukázal správcovi dane, akým spôsobom prebiehala komunikácia so spoločnosťou SAFA. Spoločnosť SAFFA nepodáva daňové priznania na DPH od novembra 2016 (posledné daňové priznanie bolo podané za október 2016), nie sú deklarované dodania za január 2017, bulharský správca dane nemal žiadny kontakt s obchodníkom, nemal prístup do účtovníctva a k obchodnej dokumentácii spoločnosti. Zároveň spoločnosti SAFFA bola zrušená registrácia DPH ku dňu 23. marca 2017.

9. Žalovaný tiež poukázal na to, že dopravu z Prahy mala zabezpečovať spoločnosť GTL, spol. s r. o., avšak podľa CMR č. 1487576 sa mal tovar nakladať v Čadci a nie v Prahe. Žalobca nepreukázal, že by mal v Čadci vlastné alebo prenajaté skladové priestory. Podľa vyjadrenia správcu dane sa žalobca na adrese svojho sídla nenachádza, uvedená adresa je len adresou na doručovanie písomnosti. Proti realizácii prepravy uvedenej na uvedenom CMR svedčí aj vyjadrenie českej finančnej správy, získané v rámci MVI v ktorom sa uvádza, že pán Kris si objednal prepravu z letiska do skladu GTL spol. s r. o., naskladenie a vyskladenie tovaru. Fakturácia prebehla so žalobcom, ktorý službu i zaplatil. Tovar si vyzdvihla zo skladu dňa 10. marca 2017 osoba určená pánom Krisom, a teda nemohol byť doručený spoločnosti SAFFA dňa 4. februára 2017, tak ako sa uvádza na dodacom liste. Správca dane v priebehu daňovej kontroly dal možnosť žalobcovi, aby sa oboznámil so závermi daňovej kontroly, prípadne predložil ďalšie dôkazy, čo žalobca nevyužil.

10. Podľa žalovaného žalobca neunesol dôkazné bremeno, keďže nepreukázal, že tovar uvedený na faktúre č. EPI10101 zo dňa 19. januára 2017 bol dodaný bulharskej spoločnosti SAFFA do Varny. Preto správca dane oprávnene skonštatoval, že v predmetnom prípade neboli splnené podmienky pre trojstranný obchod, uvedené v § 45 ods. 1 zákona o DPH. V danom prípade sa nepreukázalo, kde sa skončila preprava tovaru. Žalobca si objednal tovar od dodávateľa z Cypru pod slovenským IČ DPH, ale sa nepreukázalo, že uvedený tovar bol predmetom dane v Bulharsku. V takomto prípade sa podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH za miesto nadobudnutia považuje Slovenská republika. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na oslobodenie od DPH, je jeho základnou povinnosťou preukázať, že má naň právny nárok. Preukázať to môže len na základe nespochybniteľných dôkazov, preukazujúcich splnenie zákonom stanovených podmienok pre priznanie uplatneného nároku. Ak správca dane spochybní deklarované zdanie obchodu, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok.

### III.

Rozhodnutie správneho súdu

11. Správny súd rozsudkom č. k. 30S/170/2018-81 zo dňa 7. januára 2020 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu zamietol.

12. Správny súd sa stotožnil s právnym posúdením veci žalovaným, že vzhľadom na výsledky dokazovania správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o dodaní predmetného fakturovaného tovaru bulharskej spoločnosti SAFFA do Varny. Správca dane vykonal riadne dokazovanie v intenciách § 24 daňového poriadku, pričom nebol viazaný len návrhmi daňového subjektu, ale preveroval dodávateľsko-odberateľské vzťahy aj bez návrhu, a to za účelom zistenia riadneho skutkového stavu.

13. Za odôvodnené považoval správny súd pochybnosti správcu dane vo vzťahu k predloženým faktúram. K argumentu, že vystavenie faktúry skôr než dôjde k odoslaniu tovaru zákon žiadnym spôsobom nezakazuje, správny súd uviedol, že zákon síce takýto postup nezakazuje, avšak tento postup nie je obvyklý v obchodných vzťahoch, pričom aj táto okolnosť v kontexte vykonaného dokazovania, najmä pri existencii rozporu v špecifikácii fakturovaného tovaru, je spôsobilá založiť odôvodnené pochybnosti na strane správcu dane. Tieto pochybnosti boli podporené aj zistením, že za zdaňovacie obdobie január až december 2016 bol žalobca ekonomicky neaktívny, nepreukázalo sa, že by pred januárom 2017 obchodoval so spoločnosťou SAFFA a spoločnosť SAFFA uhradila žalobcovi celú fakturovanú čiastku, a to pred údajnou dodávkou fakturovaného tovaru. Žalobca nepreukázal, akým spôsobom prebiehala komunikácia so spoločnosťou SAFFA a z vyjadrenia bulharskej finančnej správy vyplynulo, že spoločnosť SAFFA nepodáva daňové priznania na DPH od novembra 2016 (posledné daňové priznanie bolo podané za október 2016), nie sú deklarované dodania za január 2017, pričom bulharská finančná správa nedisponuje informáciami o predmetnom obchode.

14. Ďalšie pochybnosti podľa názoru správneho súdu celkom dôvodne vyplynuli aj z CMR č. 1487576, ktoré žalobca predložil správcovi dane na preukázanie samotnej prepravy tovaru z Prahy (zo skladu spoločnosti GTL) do Varny (do spoločnosti SAFFA), ktorú mala zabezpečovať spoločnosť GTL spol. s r.o. Z uvedeného CMR je jednoznačne zrejmé, že tovar sa nemal nakladať v Prahe, ako tvrdí žalobca, ale v Čadci. Žalobca pritom v konaní nepreukázal, že by mal v Čadci vlastné alebo prenajaté skladové priestory.

15. Vierohodnosť listinných dôkazov predložených žalobcom k daňovej kontrole spochybnilo aj vyjadrenie českej finančnej správy, v rámci ktorej bolo zistené, že dodávku si objednal pán Kris, podľa vyjadrenia ktorého sa malo jednáť o prepravu zastaralej elektroniky určenej k recyklácii, keďže tento druh tovaru nie je možné na Cypre recyklovať, preto bol prepravený do Českej republiky a následne skladovaný v sklade GTL. Podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti GTL bol tovar zabalený v krabiciach na dvanástich paletách a vyzdvihnutý zo skladu dňa 10. marca 2017 osobou určenou pánom D.. CMR, ktorú v súvislosti s touto dodávkou obdržala spoločnosť GTL, sa nezhoduje s CMR, ktorá bola zaslaná správcovi dane. Konateľ spoločnosti podotkol, že pokiaľ by sa jednálo o zásielku iPhonov, muselo by toto byť zapísané na leteckom nákladnom liste a tovar by musel byť súčasne pripoistený, pričom manipulácia v rámci dopravy by musela prebiehať iným zabezpečeným spôsobom. Absenciou časovej a vecnej súvislosti žalobcom predložených dokladov k deklarovanej trojstrannému obchodu svedčí aj zistenie, že tovar mal byť vyzdvihnutý zo skladu GTL dňa 10. marca 2017. Ak bol tovar vyzdvihnutý zo skladu dňa 10. marca 2017, nemohol byť tento tovar doručený spoločnosti SAFFA dňa 4. februára 2017, tak ako je uvedené na dodacom liste, ktorý predložil žalobca.

16. Pre použitie inštitútu oslobodenia od dane pri trojstrannom obchode musia byť splnené kumulatívne všetky zákonné podmienky. Prvou podmienkou (§ 45 ods. 1 písm. a) zákona o DPH) je, že predmetom obchodu, na ktorom sa zúčastňujú tri osoby, je dodanie toho istého tovaru, pričom tento tovar musí byť odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu, čo v danom prípade nebolo naplnené. Žalobca nepreukázal, že totožný tovar bol odoslaný, resp. prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi. Uvedené vyplynulo z obsahu žalobcom predložených dokladov, že tovar, aký

fakturovala cyperská spoločnosť CTC faktúrou č. EXP - 152 z 19. januára 2017, nebol totožný s tovarom, aký bol žalobcom fakturovaný faktúrou EPI 10101 z 19. januára 2017 bulharskej spoločnosti SAFFA. Zatiaľ čo spoločnosť CTC fakturovala žalobcovi iPhony v rôznych farbách, žalobca fakturoval bulharskej spoločnosti iPhony v čiernej farbe. Tovar, ako ho deklaroval žalobca, mal byť z Českej republiky prepravený do Bulharskej republiky, čomu odporuje CMR č. 1487576, podľa ktorého miestom nakládky tovaru, špecifikovaného len ako „electronic equipment“ s nečitateľným číslom o váhe 202 kg bola Slovenská republika - Čadca. Dôkazy predložené žalobcom k daňovej kontrole sú podľa správneho súdu teda vnútorne rozporné a absentuje v nich vecná súvislosť.

17. Správny súd poukázal na to, že zdôvodnenie žalovaného dáva jasnú a výstižnú odpoveď, prečo predkladané dôkazy nie sú spôsobilé potvrdiť skutkové tvrdenia žalobcu a predovšetkým potvrdiť existenciu všetkých podmienok, ktoré má na mysli § 45 ods. 1 zákona o DPH, pre naplnenie zákonných znakov „trojstranného obchodu“. Námietku, podľa ktorej správca dane mal predvolať priamych svedkov, ktorí sa zúčastnili pri preprave, resp. manipulácii tovarov, rovnako vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. Po spochybnení vierohodnosti a pravdivosti žalobcom predkladaných dôkazov prešlo dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý však ostal v administratívnom konaní nečinný. Protokol z kontroly prevzal dňa 8. júna 2018 a v stanovenej lehote sa k protokolu žiadnym spôsobom nevyjadril. Žalobca teda v plnej miere nesie následky neunesenia dôkazného bremena.

18. Podľa správneho súdu podstatným dôvodom pre záver žalovaného o absencii podmienok pre zadefinovanie transakcie ako trojstranného obchodu nebolo zistenie, že nebola odvedená daň v Bulharsku. Ustanovenie § 45 ods. 1 zákona o DPH takúto podmienku ani nepredvída. Pokiaľ žalovaný v rozhodnutí spomína „neodvedenie dane v Bulharsku“, činí tak len na účely zdôvodnenia aplikácie § 17 ods. 2 zákona o DPH, ako následku právnej domnienky o neunesení dôkazného bremena v situácii predvídanej hypotézou daného ustanovenia. Keďže súčasne boli splnené ostatné podmienky predvídanej hypotézou § 17 ods. 2 zákona o DPH, dospel žalovaný k správne právnemu záveru o tom, že za miesto dodania je potrebné považovať Slovenskú republiku a žalobcovi tak vznikla daňová povinnosť. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že žalovaný pri skúmaní podmienok, ktoré zakotvuje § 45 ods. 1 zákona o DPH, posudzoval transakciu len v rámci spoločnosti CTC, žalobcu a SAFFA.

#### IV.

##### Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

19. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a alternatívne navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie, alebo aby zmenil rozsudok správneho súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

20. Nesprávne právne posúdenie veci vidí sťažovateľ v tom, že sťažovateľ od cyperskej spoločnosti CTC zakúpil 500 ks smartfónov Apple iPhone 7, 128 GB MIXED COLORS. Danú skutočnosť preukazuje aj odpoveď cyperskej finančnej správy získaná v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Následne sťažovateľ faktúrou č. EPI10101 zo dňa 19. januára 2017 fakturoval bulharskej spoločnosti SAFFA 500 ks smartfónov Apple iPhone 7, 128 GB black. Z predložených faktúr je zrejme, že sa v oboch prípadoch fakturoval rovnaký typ smartfónu s rovnakou užívateľskou pamäťou a údaj o čiernej farbe vo faktúre č. EPI10101 je len zrejme chyba v písaní.

21. Vo vzťahu k nakladaniu tovaru v Čadci, dané nie je dôkazným bremenom sťažovateľa, ale jeho dodávateľa - spoločnosti GTL, spol. s r.o.. V každom prípade, okolnosti prekladania tovaru v Čadci mohli byť preukázané doplnením dokazovania, čo sťažovateľ namietal, ale správny súd vyhodnotil ako nedôvodné.

22. Sťažovateľ ďalej uviedol, že pokiaľ správny súd vytyka špecifikáciu tovaru len ako „electronic equipment“, tak mal v danej súvislosti zobrať do úvahy aj letecký nákladný list 390 LCA 9441 2978, v

ktorom je tovar špecifikovaný ako „electronic equipment with lithium ion batteries in compliance with section II, PI967 DIMS 117x71x88CMx1PCS“ s celkovou váhou 202 kg. Je všeobecne známym faktom, že každý smartfón iPhone má v sebe lítiovo-iónové batérie. Čo sa týka CMR č. 1487576, toto špecifikuje tovar ako „electronic equipment“ s celkovou váhou 202 kg. Je nepochybné, že smartfóny iPhone sú elektronickými zariadeniami (electronic equipment). Navyiac, v súlade s čl. 6 ods. 1 písm. f) Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) má nákladný list obsahovať iba obvyklé pomenovanie povahy prepravovanej veci, pričom elektronické zariadenie určite spĺňa podmienku obvyklého pomenovania smartfónov iPhone. Sťažovateľ teda namieta, že správny súd vytýkal špecifikáciu tovaru „len“ ako „electronic equipment“, nakoľko takáto špecifikácia je v súlade s Dohovorom, a teda v predložených dôkazoch nemožno vidieť vnútornú rozpornosť.

23. Správny súd podľa sťažovateľa pochybil, keď dôvodil, že v danom prípade malo byť preukázané dodanie „akéhokoľvek tovaru“, resp. že sa celá transakcia netýkala toho istého tovaru. Správny súd neskúmal ďalšie podmienky trojstranného obchodu v zmysle § 45 ods. 1 zákona o DPH a svoje rozhodnutie založil iba na nesprávnom právnom výklade dodania toho istého tovaru podľa písm. a) uvedeného ustanovenia. Dôkazy nachádzajúce sa v administratívnom spise totižto jednoznačne preukazujú naplnenie hmotnoprávnych predpokladov § 45 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, teda dodanie toho istého tovaru od prvého dodávateľa druhému odberateľovi.

24. Ďalej sťažovateľ namieta: (I) nesprávne právne posúdenie v súvislosti s rozložením dôkazného bremena v zmysle § 24 daňového poriadku, (II) skutočnosť, že dodávateľská faktúra č. EXP - 152 aj odberateľská faktúra č. EPI10101 boli vystavené v totožný deň, pričom spoločnosť SAFFA uhradila uvedenú odberateľskú faktúru deň po jej vystavení nie je v rozpore so zákonom, (III) skutočnosť, že v zdaňovacom období 2016 bol sťažovateľ neaktívny a pred januárom 2017 neobchodoval so spoločnosťou SAFFA nie je neštandardná, (IV) komunikácia so spoločnosťou SAFFA prebiehala telefonicky, (V) sťažovateľ nemal ako vedieť, že spoločnosť SAFFA si neplnila svoje daňové povinnosti a z informácií predložených bulharskou finančnou správou nemožno vyčítať, že spoločnosť SAFFA tovar neprevzala, alebo že preprava neprebehla, ale iba že bulharská finančná správa týmito informáciami nedisponuje, (VI) žalovaný nedoplnil dokazovanie výsluchom svedkov ako mu to sťažovateľ navrhol v odvolaní, čo správny súd nesprávne vyhodnotil, (VII) sťažovateľ nesúhlasí s tvrdením konateľa spoločnosti GTL, ktorý nemohol byť osobne prítomný pri manipulácii s predmetným nákladom.

25. Sťažovateľ tiež namieta, že správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-21/16, z ktorého vyplýva, že zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky, hoci určité formalities boli zdaniteľnými osobami opomenuté. V zmysle uvedeného judikátu by porušenie formálnej požiadavky mohlo viesť k odmietnutiu oslobodenia od DPH vtedy, ak je následkom tohto porušenia nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené.

26. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

V.

Posúdenie kasačného súdu

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. Kasačný súd sa pri posúdení predmetnej veci zaoberal dvoma sťažnostnými dôvodmi, a sice: (I) namietaným nesprávnym právnym posúdením veci správnym súdom a (II) namietaným odklonom od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. K jednotlivým dôvodom uvádza nasledovné:

(I) K nesprávnemu právnemu posúdeniu veci

31. Predmetný sťažnostný dôvod založil sťažovateľ v podstate na tom, že tovar, ktorý mal byť predmetom trojstranného obchodu, bol riadne špecifikovaný (500ks smartfónov) a v prípade označenia farby (rôzne farby alebo čierna farba) jednotlivých položiek išlo len o chybu v písaní. Čo sa týka uvedenej námietky, je možné súhlasiť s tým, že v danom prípade mohlo ísť o chybu v písaní, avšak na druhej strane sťažovateľ toto svoje tvrdenie oprel len o faktúru č. EPI10101 zo dňa 19. januára 2017, ktorú vystavil pre bulharskú spoločnosť. V ostatných dokumentoch je však uvedené, že sa jednalo o farebné smartfóny, čo správcu dane oprávnene viedlo k pochybnosti, že išlo o totožný tovar. Dokonca sám sťažovateľ v správnej žalobe na viacerých miestach hovorí o nadobudnutí smartfónov vo viacerých farbách a o tom, že v rámci jednotlivých dokladov mohlo dôjsť k chybe operuje až v kasačnej sťažnosti, pričom k tejto skutočnosti sa mal možnosť vyjadriť už v priebehu administratívneho konania, čo však neurobil. Existuje teda dôvodná pochybnosť, tak ako to vo svojom rozhodnutí deklaruje správny súd, že sa nejednalo o totožný tovar. Zároveň je potrebné dodať, že farba jednotlivých smartfónov nebola jediným dôvodom, na ktorom správne orgány a správny súd založili svoje rozhodnutie. Ak by boli jednotlivé rozhodnutia skutočne založené len na spochybnení farby tovaru, kasačný súd by mohol pochybovať o správnosti takéhoto postupu, keďže na faktúrach môže dôjsť k chybe v písaní, čo však nemusí byť dôkazom o tom, že tovar nebol predmetom trojstranného obchodu. Avšak sťažovateľ, bez ohľadu na to, či by bola táto námietka akceptovaná, alebo nie, mal možnosť preukázať toto svoje tvrdenie už v priebehu daňového konania, resp. aspoň vyvinúť nejakú snahu, či aktivitu vo vzťahu k uvedenej pochybnosti.

32. Sťažovateľovu námietku, že dôkazné bremeno o mieste nákladu tovaru leží na prepravcovi, považuje kasačný súd za absurdnú. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý si uplatňuje

právo na odpočet DPH, resp. oslobodenie od dane. Nie je teda pravdou, ako to tvrdí sťažovateľ, že dôkazné bremeno vo vzťahu k skutočnosti, akým spôsobom bol tovar prepravený do Bulharska, by mal znášať dodávateľ.

33. 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 nespĺnila preto podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.“

34. K problematike presúvania dôkazného bremena sa rovnako vyjadril Ústavný súd SR, napr. v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „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 spochybenie 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.“

35. Vo vzťahu k námietke, týkajúcej sa označenia tovaru ako „electronic equipment“ kasačný súd uvádza, že správny súd poukázal hlavne na to, že okrem pochybností v súvislosti s farbou jednotlivých položiek tovaru existujú aj pochybnosti o tom, čo bolo skutočným predmetom trojstranného obchodu. Na uvedené poukázal hlavne preto, že pokiaľ v listinných dôkazoch absentovalo označenie totožného tovaru, t. j. absentovala vecná súvislosť listinných dôkazov a po doplnení dokazovania správcom dane v rámci medzinárodnej výmeny informácií aj časová súvislosť, bolo bezpredmetné ďalej vyhodnocovať, či sa na obchode zúčastnili tri osoby, či sú tieto osoby identifikované pre daň v rôznych členských štátoch. V zmysle § 45 ods. 1 zákona o DPH teda správny súd primárne skúmal, či sa na obchode zúčastnili 3 osoby, či išlo o dodanie rovnakého tovaru a či bola vykonaná preprava. Keďže však správca dane spochybnil dodanie rovnakého tovaru a vykonanie prepravy, správny súd nemal dôvod sa ďalej zaoberať ďalšími náležitosťami trojstranného obchodu (§ 45 ods. 1 písm. b) až f) zákona o DPH).

36. Kasačný súd súhlasí so sťažovateľom, že skutočnosť, že dodávateľská aj odberateľská faktúra boli vystavené v totožný deň, pričom spoločnosť SAFFA uhradila uvedenú odberateľskú faktúru deň po jej vystavení, nie je v rozpore so zákonom. Rovnako to, že sťažovateľ bol neaktívny a pred januárom 2017 a neobchodoval so spoločnosťou SAFFA nemusí byť dôvodom pre nepriznanie oslobodenia od dane pri trojstrannom obchode. Sťažovateľovi rovnako nie je možné dať na ťarchu ani to, že bulharský odberateľ si nespĺnil daňové povinnosti. Uvedené skutočnosti síce môžu indikovať, že sťažovateľ vedel, alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje daňového podvodu, avšak správny súd tieto skutočnosti neskúmal, keďže sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre oslobodenie od dane, ktoré ustanovuje § 45 zákona o DPH. Zároveň to, že komunikácia medzi sťažovateľom a bulharským odberateľom prebehla telefonicky považuje kasačný súd len za konštatovanie, ktoré mal sťažovateľ uviesť primárne v rámci konania pred správnymi orgánmi a správnym súdom.



37. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa, že žalovaný nedoplnil dokazovanie výsluchom svedkov, kasačný súd 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 neznamená absolútnu povinnosť správcu dane „dokazovať“ dovtedy, dokiaľ sa bez pochyb nepreukáže 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. S poukazom na uvedené, nebolo povinnosťou správcu dane, aby vykonal ďalšie dokazovanie výsluchom svedkov, keďže zistené skutočnosti považoval za dostatočné pre vydanie svojho rozhodnutia. Rovnako nesúhlas sťažovateľa s tvrdeniami konateľa prepravnej spoločnosti, uvedenými v odpovedi na žiadosť o MVI, mohol sťažovateľ rozporovať už v daňovom konaní, pričom kasačný súd má za to, že v tomto prípade ide len o vyjadrenie postoja sťažovateľa, ktorý neuviedol žiadne dôvody, ktorými by spochybnil uvedenú výpoveď.

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

(II) K namietanému odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe

39. K námietke sťažovateľa, že správny súd sa odchyľil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu kasačný súd uvádza, že s uvedenou námietkou nesúhlasí. Rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-21/16 (Euro Tyre BV/Autoridade Tributária e Aduaneira) jasne hovorí, že: „Článok 131 a článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňová správa členského štátu odoprela oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pre dodávku v rámci Spoločenstva z jediného dôvodu, že v čase tejto dodávky nadobúdateľ s bydliskom alebo sídlom na území členského štátu určenia a držiteľ identifikačného čísla pre daň z pridanej hodnoty platného pre operácie v tomto štáte nie je zapísaný do systému VIES, ani sa na neho nevzťahuje režim zdanenia nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, keď neexistuje žiadna vážna indícia naznačujúca, že ide o daňový únik a je preukázané, že sú splnené hmotnoprávne podmienky pre oslobodenie od dane. V takom prípade článok 138 ods. 1 tejto smernice vykladaný vo svetle zásady proporcionality bráni takémuto odmietnutiu, ak predávajúci mal vedomosť o okolnostiach charakterizujúcich situáciu nadobúdateľa vo vzťahu k uplatneniu dane z pridanej hodnoty a bol presvedčený, že neskôr bude nadobúdateľ zaregistrovaný ako hospodársky subjekt v rámci Spoločenstva so spätnou účinnosťou.“

40. Sťažovateľ v podstate tvrdí, že porušenie formálnej požiadavky by mohlo viesť k odmietnutiu oslobodenia od dane vtedy, ak je následkom tohto porušenia nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené. Kasačný súd je však toho názoru, že v danom prípade nešlo len o jedinú indíciu, ktorá viedla správcu dane k záveru, že sa nejedná o trojstranný obchod v zmysle § 45 zákona o DPH. Tak správca dane, ako aj žalovaný svoje pochybnosti o skutočnej realizácii trojstranného obchodu založili nielen na tom, či jednotlivé položky dodaného tovaru boli vyhotovené v zmiešanej farbe, alebo čiernej farbe, ale samotné dodanie rovnakého tovaru spochybnili na vykonaní prepravy tovaru, kedy bolo sporné, kde sa tovar nakladal a kedy bol v skutočnosti dopravený do Bulharska, keďže CMR predložené sťažovateľom a prepravcom sa nezhodovali. K tomu, či a kedy k vykonaniu prepravy došlo a kde bol tovar nakladaný sa však sťažovateľ ďalej nevyjadril, iba tvrdil, že to je vecou prepravcu.

41. Kasačný súd by sa stotožnil so závermi sťažovateľa, ak by správne orgány založili rozhodnutie len na tom, či bol tovar dodaný len v čiernej farbe, alebo v rôznych farbách a správca dane by ďalej neskúmal či došlo alebo nedošlo k trojstrannému obchodu, t. j. ak by dôkaz, ktorý predstavovali faktúry, posudzoval osamotene, bez ďalšieho dokazovania. Ak by to tak bolo, tak by bolo možné citované rozhodnutie Súdneho dvora na vec aplikovať. Avšak v tomto prípade bolo spochybnené

miesto nakládky tovaru, čas dodania tovaru, boli predložené rozdielne CMR, atď. Podľa názoru kasačného súdu sa správny súd neodklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Je teda možné uzavrieť, že hoci sťažovateľ na prvý pohľad splnil hmotnoprávne podmienky pre oslobodenie od dane, správca dane tieto spochybnil, t. j. disponoval tak vážnymi indíciami naznačujúcimi, že ide o daňový únik, čo viedlo k preneseniu dôkazného bremena na sťažovateľa, ktorý ho neuniesol.

VI.

Záver

42. 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.

43. 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.

44. 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.