

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/15/2018  
Identifikačné číslo spisu: 6016200479  
Dátum vydania rozhodnutia: 02.04.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6016200479.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci žalobcu: JUDr. Ing. Veronika Škodová, PhD., Dolná 6, Banská Bystrica, správca konkurznej podstaty úpadcu eMTrade a.s. „v konkurze“, právne zastúpený: SOUKENÍK - ŠTRPKA, s.r.o., advokátska kancelária, Šoltésovej 14, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102874948/2016 zo dňa 05. apríla 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/60/2016-59 zo dňa 02. februára 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/60/2016-59 zo dňa 02. februára 2017 z a m i e t a.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania na účet právneho zástupcu žalobcu. O výške trov kasačného konania rozhodne Krajský súd v Banskej Bystrici po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením.

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102874948/2016 zo dňa 05.04.2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty, (ďalej len „správca dane“), ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 178.982,77 €. O trovách konania rozhodol súd tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému úplnú náhradu trov konania.

2. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu žalovaného a správca dane zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2013 na základe Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa

17.05.2013. Daňová kontrola bola začatá 23.05.2013. O výsledku daňovej kontroly bol spísaný Protokol č. 20653828/2015 zo dňa 11.08.2015 (ďalej len „protokol“), ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu v zmysle § 46 ods. 8 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“) dňa 25.08.2015. Žalobca sa k protokolu písomne vyjadril podaním zo dňa 17.09.2015 a jeho pripomienky boli ústne prejednané so správcom dane dňa 12.01.2016.

3. Správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutím č. 102382452/2016 zo dňa 18.01.2016 určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 178.982,77 €, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 5.370,45 € a vyrubil mu daň v sume 173.612,32 €, z dôvodu porušenia ust. § 49 ods. 2 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty („ďalej len „zákon o DPH“).

4. Správca dane napadnuté rozhodnutie odôvodnil tým, že preveroval oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2013, pričom zistil, že žalobca nakúpil kovový odpad (medený a bronzový šrot) od tuzemských a zahraničných platiteľov, pričom žalobca si v postavení platiteľa z nákupu služieb a tovaru uplatnil právo na odpočítanie dane. Žalobca deklaroval, že nakúpený tovar následne dodal oslobodený od dane z tuzemska do iného členského štátu nadobúdateľom identifikovaným pre daň v iných členských štátoch, v rámci ktorého uplatnil ust. § 43 zákona o DPH, resp. dodal tovar tuzemským odberateľom, v rámci ktorého uplatnil ust. § 69 ods. 12 zákona o DPH. Správca dane za účelom preverenia skutočností súvisiacich s deklarovateľnými obchodmi, prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií (ďalej len „MVI“) preveroval skutočnosť súvisiace s nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu u dodávateľov: Monifer Kft. Lőrinci, Maďarsko, Ripkov Trade s.r.o. Praha, ČR a Galloo Gent, Belgicko, z dôvodu správneho posúdenia miesta nadobudnutia tovaru z iného členského štátu pre platiteľa ako nadobúdateľa tovaru a zároveň posúdenia vzniku daňovej povinnosti v tuzemsku. Správca dane prostredníctvom MVI preveroval tiež skutočnosť súvisiace s dodaním tovaru u odberateľov: KGHM Metraco S.A. Legnica, Poľsko a Anbremetall a.s. Dobříš, Česká republika, z dôvodu správneho posúdenia splnenia podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH žalobcom. Správca dane prostredníctvom MVI preveroval taktiež skutočnosť súvisiace s prepravou tovaru u dopravcu ZDEMAR Ústí nad Labem, s.r.o., Česká republika, z dôvodu správneho posúdenia miesta nadobudnutia tovaru z iného členského štátu pre platiteľa ako nadobúdateľa tovaru, posúdenia vzniku daňovej povinnosti v tuzemsku, ako aj z dôvodu správneho posúdenia splnenia podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH žalobcom.

5. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia poukázal na § 17 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi a na základe uvedených skutočností bolo podľa správcu dane miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu pre nadobúdateľa, t.j. pre žalobcu v prípade špecifikovaného v bodoch 1/ a 2/ rozhodnutia Poľsko, pretože preprava tovaru skončila v Poľsku, podľa bodu 3/ Česká republika, pretože preprava tovaru skončila v Českej republike a podľa bodu 4/ Bulharsko, pretože preprava tovaru skončila v Bulharsku.

6. Správca dane v tejto súvislosti poukázal na § 17 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého, ak nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod IČ pre daň, ktorému pridelil členský štát iný, ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi pridelil IČ pre daň, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Vyššie citovaný ods. 1 § 17 zákona o DPH týmto nie je dotknutý.

7. V rámci výkonu daňovej kontroly bolo správcom dane zistené, že žalobca nebol registrovaný pre DPH v iných členských štátoch EÚ. Nakoľko žalobca si objednal tovar, ktorý bol predmetom fakturácie uvedený na odberateľských faktúrach pod IČ DPH: SK201859741, pod ktorým sa taktiež uskutočnil

nákup tovaru, správca dane za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH považoval členský štát, ktorý nadobúdateľovi pridelil IČ pre daň, t.j. Slovenskú republiku. Správca dane vyvodil, že žalobca bol povinný v súlade s § 17 ods. 2 zákona o DPH zdaniť predmetné nadobudnutie tovaru v tuzemsku, t.j. na Slovensku, pod IČ pre daň, ktoré mu bolo pridelené v tuzemsku, pretože v danom prípade sa za miesto nadobudnutia tovaru považuje Slovensko.

8. Správca dane uviedol, že žalobca zdanil predmetné nadobudnutie tovaru v tuzemsku pod IČ DPH: SK2021859741, ktoré uviedol v riadku 07 daňového priznania DPH za zdaňovacie obdobie február 2013 (t.j. základ dane vo výške celkom 894.913,43 €) a do riadku 08 daňového priznania DPH za zdaňovacie obdobie február 2013 (t.j. DPH vo výške celkom 178.982,77 €) ako nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v zmysle § 11 zákona o DPH. Žalobca si zároveň v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane z nákupu tovarov na základe dodávateľských faktúr vyhotovených zahraničnými dodávateľmi Monifer Kft., Ripkov Trade s.r.o., Gallo N.V. a S.C. REMAT M.G.S.A., ktoré uviedol v riadku 21 daňového priznania DPH za zdaňovacie obdobie február 2013 vo výške celkom 178.982,77 €, čím podľa správcu dane porušil § 49 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH. Zdanenie predmetného nadobudnutia tovaru, ktoré sa podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH považuje za uskutočnené v tuzemsku (t.j. na Slovensku), nie je podľa správcu dane možné považovať za plnenie, ktoré zakladá právo na odpočítanie dane, ktorou bolo zaťažené nadobudnutie tovaru.

9. Správca dane poukázal na to, že na základe skutočností uvedených v bodoch 1/, 2/, 3/, 4/ rozhodnutia bol tovar fyzicky prepravený z Maďarska a Českej republiky priamo do Poľska, t.j. tovar nebol prepravený do tuzemska a nebol následne prepravený z tuzemska do iného členského štátu - Poľska, rovnako bol tovar prepravený z Belgicka prepravený priamo do Českej republiky, t.j. nebol prepravený do tuzemska a následne prepravený z tuzemska do iného členského štátu - Českej republiky a napokon bol tovar bol prepravený z Rumunska priamo do Bulharska, t.j. nebol prepravený žalobcovi do tuzemska a následne prepravený z tuzemska do iného členského štátu - Bulharska. Z vyššie uvedeného podľa správcu dane vyplýva, že vyššie uvedené dodávky nie sú predmetom DPH v Slovenskej republike podľa zákona o DPH.

10. Vo vzťahu k tvrdeniu žalobcu, že žalobca informoval správcu dane, že z ekonomického hľadiska preverované obchodné transakcie boli trojstrannými obchodmi správca dane uzavrel, že ani v jednom prípade preverovanej obchodnej transakcie zahraniční odberatelia nepotvrdili trojstranný obchod a predmetné nadobudnutie tovaru priznali ako intrakomunitárne nadobudnutie tovaru od žalobcu, žalobca na faktúrach vyhotovených pre zahraničných odberateľov neuviedol, že uvedené dodávky sú trojstranným obchodom tak, ako to vyžaduje § 45 ods. 3 zákona o DPH, ani z jeho záznamov nevyplýva, že daná dodávka je trojstranný obchod a žalobca podľa podaného daňového priznania DPH za zdaňovacie obdobie február 2013 nedeklaroval žiadne trojstranné obchody. Správca dane argumentoval, že žalobca predložením medzinárodných nákladných listov CMR, ktoré vedome vyhotovil, aj keď nezodpovedajú skutočnej preprave tovaru, správcovi dane preukázal, že od začiatku až do konca uskutočnenia predmetných preverovaných obchodných transakcií vedel, že neuskutočňuje trojstranné obchody, resp. že sa nezúčastňuje na trojstranných obchodoch. Uvedená skutočnosť vyplýva aj zo zistení získaných počas daňovej kontroly správcom dane. Správca dane s poukazom na ust. § 45 zákona o DPH uviedol, že neboli splnené podmienky trojstranného obchodu podľa § 45 ods. 1 písm. a/ a e/ a § 45 ods. 3 zákona o DPH.

11. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie. Žalovaný napadnutým rozhodnutím zo dňa 05.04.2016 rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia zopakoval všetky zistenia správcu dane uvedené v bode 3 rozsudku krajského súdu a konštatoval, že nezistil žiadny dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia.

12. K námietke žalobcu o naplnení definície trojstranného obchodu z pohľadu skutkového stavu, kedy podľa žalobcu je všetky preverované obchodné transakcie potrebné považovať za trojstranné obchody

žalobcu, a to napriek tomu, že žalobca v rámci svojho daňového výkazníctva skúmané obchodné transakcie nevykázal ako trojstranné obchody, žalovaný uviedol, že správca dane v priebehu daňovej kontroly nezistil len formálne pochybenie žalobcu. S poukazom na konkrétne zistenia správcu dane týkajúce sa jednotlivých obchodných transakcií uviedol, že žalobca predložením medzinárodných nákladných listov CMR správcovi dane preukázal, že od začiatku až do konca uskutočnenia predmetných preverovaných obchodných transakcií vedel, že neuskutočňuje trojstranné obchody. Žalobca v rámci výkonu daňovej kontroly správcovi dane uviedol, že nepravdivé CMR doklady mali byť vystavené z dôvodu dodržania obchodného tajomstva, aby sa odberateľ nedozvedel o dodávateľovi aj napriek tomu, že predmetný tovar nebol v Žiari nad Hronom naložený. Podľa názoru žalovaného žalobca svojím úmyselným konaním a to v každom jednotlivom obchodnom prípade uviedol zahraničného odberateľa do omylu, že je intrakomunitárnym nadobúdateľom tovaru v inom členskom štáte s miestom začatia prepravy na území Slovenska a, uviedol do omylu aj daňové správy zahraničných odberateľov. Žalobca realizovaním predmetných obchodov uskutočnil zdaniteľné obchodné transakcie v inom členskom štáte a to v Poľsku, v Českej republike a v Bulharsku, pričom však nepriznal daň podľa jednotlivých obchodných prípadov v tom členskom štáte, v ktorom sa uskutočnilo odoslanie alebo preprava tovaru, teda v členskom štáte konečnej spotreby tovaru. Keďže tovar nebol v žiadnom z prípadov podľa preukázaných kontrolných zistení prepravený do tuzemska, nedošlo k dodaniu tovaru oslobodenému od dane podľa § 43 zákona o DPH do iného členského štátu ako deklaroval platiteľ na základe nepravdivých CMR dokladov. Žalovaný mal za to, že na základe vedomého a zámerného správania sa žalobcu (nejedná sa o formálne pochybenie), neboli splnené podmienky trojstranného obchodu, pri ktorom by kontrolovaný žalobca bol v pozícii prvého odberateľa, aj keď sa tejto skutočnosti dodatočne domáhal.

13. Krajský súd námietku žalobcu, uplatnenú vo vyjadrení k vyjadreniu žalovaného k žalobe, že konaním správcu dane došlo k porušeniu procesných práv žalobcu (žalobcom tvrdené neoznámenie pokračovania vo výkone daňovej kontroly, ktorá bola prerušená a umožnenie právnomu zástupcovi žalobcu nahliadať do spisu z daňovej kontroly až 16.09.2015) vyhodnotil ako nedôvodnú, nakoľko na ňu nemohol prihliadať, keďže žalobca mohol rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby (§ 183 SSP).

14. Ako dôvodnú považoval krajský súd námietku žalobcu, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko preverované obchodné transakcie uvedené v bode II. žaloby je potrebné považovať za trojstranné obchody, ktoré skutkovo aj fakticky napĺňajú definíciu trojstranných obchodov v zmysle § 45 ods. 1 písm. a/ až f/ zákona o DPH.

15. Krajský súd v bode 44. odôvodnenia rozsudku konštatoval, že žalobca vo všetkých preskúmaných obchodoch vystupoval ako prvý odberateľ (identifikovaný pre DPH v Slovenskej republike), ktorý vykonal alebo zabezpečoval prepravu tovaru (resp. došlo k zabezpečeniu, vykonaniu, prípadne úhrade dopravy zo strany dodávateľa tovaru) a pre ktorého sú tieto obchody oslobodené od dane podľa § 45 ods. 2 zákona o DPH. Krajský súd uviedol, že z vykonaného dokazovania vyplývajú nasledovné zistenia správcu dane:

A/ vo vzťahu k obchodnému prípadu špecifikovanému v bode II. a žaloby a bode 3. 1/ rozsudku: žalobca nadobudol tovar (kovový šrot) od spoločnosti Monifer Kft. Lőrinci, Maďarsko (prvý dodávateľ, identifikovaný pre daň v Maďarsku) vyfakturovaný dodávateľskými faktúrami špecifikovanými v bode 3. 1/ písm. a/, b/, c/, d/ rozsudku a tento tovar v nezmenenom stave žalobca (prvý odberateľ, identifikovaný pre daň na Slovensku) predal ďalej osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (Poľsku) KGHM Metraco S.A. Lubin, Poľsko (druhý odberateľ) vyfakturovaný faktúrami špecifikovanými v bode 3. 1/ písm. a/, b/, c/, d/ rozsudku. Preprava tovaru sa uskutočnila z Maďarska priamo do Poľska, pričom prepravu vykonal prvý dodávateľ Monifer Kft. Lőrinci, Maďarsko a cena za prepravu bola zahrnutá v predajnej cene tovaru, t.j. na účet žalobcu (prvého odberateľa). V administratívnom konaní bolo preukázané prevzatie tovaru druhým odberateľom v Poľsku.

B/ vo vzťahu k obchodnému prípadu špecifikovanému v bode II. písm. b/ žaloby a bode 3. 2/ rozsudku: žalobca nadobudol tovar od spoločnosti Ripkov Trade s.r.o., Praha, ČR (prvý dodávateľ, identifikovaný pre daň v ČR) vyfakturovaný faktúrou špecifikovanou v bode 3. 2/ tohto rozsudku a tento tovar v

nezmenenom stave žalobca (prvý odberateľ, identifikovaný pre daň na Slovensku) predal ďalej osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (Poľsku) KGHM Metraco S.A. Lubin, Poľsko (druhý odberateľ) vyfakturovaný faktúrou špecifikovanou v bode 3. 2/ rozsudku. Preprava tovaru sa uskutočnila z ČR priamo do Poľska, pričom prepravu zabezpečoval priamo žalobca - prvý odberateľ. V administratívnom konaní bolo preukázané prevzatie tovaru druhým odberateľom v Poľsku.

C/ vo vzťahu k obchodnému prípadu špecifikovanému v bode II. písm. c/ žaloby a bode 3. 3/ rozsudku: žalobca nadobudol tovar od spoločnosti Gallo N.V. Gent, Belgicko (prvý dodávateľ, identifikovaný pre daň v Belgicku) vyfakturovaný faktúrou špecifikovanou v bode 3. 3/ rozsudku a tento tovar v nezmenenom stave žalobca (prvý odberateľ, identifikovaný pre daň na Slovensku) predal ďalej osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (ČR) Ambremetall a.s. Dobříš, ČR (druhý odberateľ) vyfakturovaný faktúrou špecifikovanou v bode 3. 3/ rozsudku. Preprava tovaru sa uskutočnila z Belgicka priamo do Českej republiky, pričom prepravu vykonala spoločnosť ZDEMAR s.r.o. Ústí nad Labem na náklady žalobcu - prvého odberateľa. V administratívnom konaní bolo preukázané prevzatie tovaru druhým odberateľom v Českej republike.

16. Krajský súd v bode 45. odôvodnenia rozsudku uviedol, že z vykonaného dokazovania bolo zistené, že žalobca (prvý odberateľ) nebol identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa (Poľsko, resp. Česká republika), druhý odberateľ použil identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava končí (Poľsko, resp. Česká republika) a druhý odberateľ bol osobou povinnou platiť daň. Podľa názoru krajského súdu z vyššie uvedeného vyplýva, že v prípade obchodných transakcií uvedených v bode 44 písm. A/, B/ a C/ rozsudku boli splnené všetky podmienky trojstranného obchodu, definované a stanovené v § 45 ods. 1 zákona o DPH. Ak sú splnené podmienky trojstranného obchodu, platí, že nadobudnutie tovaru prvým odberateľom v členskom štáte 3 je zdanené. Taktiež platí, že z predaja tovaru v členskom štáte skončenia prepravy neodvádza daň predávajúci - prvý odberateľ, ale osobou povinnou platiť daň je druhý odberateľ. Pokiaľ žalovaný vyhodnotil vyššie uvedené obchodné prípady ako také, ktoré nespĺňajú podmienky pre trojstranný obchod s odôvodnením, že nebola splnená podmienka trojstranného obchodu podľa § 45 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH dôvodiac, že išlo o tzv. reťazové obchody, ktorých účastníkmi boli minimálne 4 subjekty troch rôznych členských štátov (prípady A, B), resp. že žalobca nemal v úmysle byť účastníkom trojstranného obchodu (prípady C), krajský súd uviedol, že v prípade dodávok tovaru prepravovaného priamo z Maďarska do Poľska, sa na obchode zúčastnili tri osoby, predmetom obchodu bolo dodanie toho istého tovaru, aký bol odoslaný priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu (Maďarska) do iného členského štátu (Poľska) v zmysle § 45 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a skutočnosť, že druhý odberateľ následne odpredal tovar ďalšiemu odberateľovi v tom istom členskom štáte, je pre posúdenie splnenia podmienok trojstranného obchodu podľa § 45 ods. 1 zákona o DPH nerelevantná. Vo vzťahu k prípadu uvedeného pod bodom C/ (preprava tovaru priamo z Belgicka do Českej republiky) krajský súd uviedol, že pre vyvodenie záveru, že nejde o trojstranný obchod v zmysle § 45 ods. 1 zákona o DPH nepostačuje konštatovanie, že žalobca nemal v úmysle byť účastníkom trojstranného obchodu, takúto podmienku ust. § 45 ods. 1 zákona o DPH pre posúdenie obchodu ako trojstranného neustanovuje.

17. Vo vzťahu k právnomu posúdeniu obchodného prípadu špecifikovanému v bode II. písm. d/ žaloby a bode 3. 4/ rozsudku, kedy žalobca nadobudol tovar od spoločnosti S.C. REMAT M.G.S.A., Arad, Rumunsko (prvý dodávateľ, registrovaný pre daň v Rumunsku) a tento tovar v nezmenenom stave žalobca (prvý odberateľ, identifikovaný pre daň na Slovensku) predal ďalšej osobe s belgickým identifikačným číslom pre daň CMR International N.V./S.A., pričom preprava tovaru sa uskutočnila z Rumunska priamo do Bulharska a na faktúre je ako konečný príjemca uvedený subjekt Aurubis AD, Pirdop, Bulharsko (prevádzka nadnárodnej spoločnosti Aurubis AD, Hamburg, Nemecko), sa krajský súd stotožnil so záverom žalovaného, že v tomto prípade sa nejedná o trojstranný obchod, pretože nebola splnená podmienka podľa § 45 ods. 1 písm. e/ zákona o DPH.

18. K námietke žalobcu, že žalovaný (i správca dane) na predmetné obchodné transakcie žalobcu nesprávne aplikovali ust. § 17 ods. 2 zákona o DPH, krajský súd uviedol, že vzhľadom na záver, že pri špecifikovaných obchodných prípadoch v bodoch 44. a 45. rozsudku boli splnené podmienky stanovené v § 45 ods. 1 zákona o DPH, nie je možné aplikovať ust. § 17 ods. 2 zákona o DPH a prichádza do

úvahy skúmanie podmienok pre aplikáciu ust. § 17 ods. 4 v spojení s § 17 ods. 1 zákona o DPH, žalovaný však uvedeným spôsobom nepostupoval. Krajský súd taktiež uviedol, že nie je správny taký postup žalovaného (i správcu dane), ak tú istú skutočnosť zistenú z tých istých vykonaných dôkazov vyhodnotí vo vzťahu k definovaniu miesta nadobudnutia tovaru rozdielne, t.j. na jednej strane konštatuje, že v administratívnom konaní bolo preukázané, že predmetný tovar bol dodaný priamo od prvého dodávateľa (Maďarsko, Česká republika, Belgicko) k druhému odberateľovi (Poľsko, Česká republika) bez toho, aby sa tovar fyzicky nachádzal na území SR, a na strane druhej konštatuje, že pre určenie miesta nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je potrebné použiť fikciu podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH.

19. Krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, a preto napadnuté rozhodnutie žalovaného s poukazom na § 191 ods. 1 písm. c/ SSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom vzhľadom na vyslovený právny názor, že v obchodných prípadoch uvedených v bode II. a/, b/, c/ žaloby boli splnené podmienky stanovené v § 45 ods. 1 zákona o DPH na posúdenie obchodov ako trojstranných, vykoná dokazovanie zamerané na zistenie, či boli splnené zákonom stanovené povinnosti subjektov zúčastnených na trojstrannom obchode (§ 45 ods. 3, 4 zákona o DPH, § 80 zákona o DPH) a následne posúdi, ktoré z ustanovení zákona o DPH upravujúcich miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu (§ 17 ods. 1, 2, 4 zákona o DPH) je potrebné na predmetné obchodné prípady aplikovať, t.j. zistiť podstatné okolnosti rozhodné pre posúdenie daňovej povinnosti žalobcu.

2.

20. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodol o trovách konania.

21. Podľa názoru žalovaného krajský súd predmetnú vec nesprávne právne posúdil, pričom nezohľadnil relevantné zistenia sťažovateľa a ustanovenia daňového poriadku v nadväznosti na zákon o DPH. Žalovaný mal za to, že v predmetných prípadoch sa nejednalo o trojstranný obchod, pretože žalobca od začiatku uskutočnenia obchodov sám dobrovoľne a slobodne prehlásil a v daňovom priznaní deklaroval nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a jeho následné dodanie z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH. Skutočnosť, že sa nejedná o trojstranný obchod sám žalobca deklaroval predložením medzinárodných nákladných listov CMR (ktoré slobodne a vedome vyhotovil, aj keď nezodpovedajú skutočnej preprave tovaru) a správcovi dane naopak preukázal, že od začiatku až do konca uskutočnenia predmetných preverovaných obchodných transakcií (t. j. od podpísania kontraktu resp. prijatia objednávky až po dodanie tovaru a vyhotovenie faktúry odberateľovi) vedel, že neuskutočňuje trojstranné obchody, resp. že sa nezúčastňuje na trojstranných obchodoch. Žalobca vedome vyhotovoval k zahraničným odberateľským faktúram medzinárodné nákladné listy CMR, aj keď nezodpovedali skutočnej preprave tovaru (podľa nich mal byť tovar naložený v Žiari nad Hronom, na Slovensku a vyložený u zahraničného odberateľa v Poľsku, v Českej republike alebo v Bulharsku).

22. Správca dane a žalovaný v tejto súvislosti na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií zároveň zistil, že ani v jednom prípade z preverovaných obchodných transakcií zahraniční odberatelia nepotvrdili trojstranný obchod a predmetné nadobudnutie tovaru priznali ako intrakomunitárne nadobudnutie tovaru od žalobcu. Žalovaný zdôraznil, že platiteľ na faktúrach vyhotovených pre zahraničných odberateľov vedome neuviedol informáciu, že uvedené dodávky sú trojstranným obchodom tak, ako to vyžaduje § 45 ods. 3 zákona o DPH a v podanom daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013, vedome nedeclaroval žiadne trojstranné obchody v príslušných riadkoch daňového priznania. Žalovaný mal za to, že z hľadiska daňových zákonov nie je možné abstrahovať pri trojstrannom obchode od zákonnej povinnosti žalobcu uplatniť ustanovenie § 45 ods. 3 zákona o DPH.

23. Žalovaný nespochybňoval, že pri predmetných zdaniteľných obchodoch žalobca nadobudol tovar v

tuzemsku z iného členského štátu, čo aj sám deklaroval. Na základe získaných dôkazov však správca dane preukázal, že nedošlo k vývozu tovaru z tuzemska pre odberateľa v Poľsku, v Českej republike alebo v Bulharsku a neboli naplnené žalobcom deklarované ustanovenia § 43 zákona o DPH. Keďže skutočnosť neodrážala údaje uvedené na faktúre nemohlo dôjsť zo strany daňových orgánov k priznaniu žalobcovho nároku.

24. Žalovaný mal za to, že krajský súd rozsudkom narušil právnu istotu ostatných subjektov, ktorí ctia zákony Slovenskej republiky a uskutočňujú trojstranné obchody v zmysle ustanovení § 45 zákona o DPH. Žalovaný podotkol, že správca dane preukázal, že nedošlo k uskutočneniu trojstranných obchodov hlavne z dôvodu, že tovar bol dovezený na územie Slovenskej republiky a preto nie je možné naplniť námietku súdu uvedenú v odseku 49. rozsudku. Je povinnosťou daňového subjektu v prípade existencie pochybností zo strany správcu dane predložiť relevantné dôkazy preukazujúce v prospech žalobcu skutočnosť, že zdaniteľné obchody boli skutočne uskutočnené tak ako je to deklarované spornými faktúrami.

3.

25. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného, doručenom krajskému súdu dňa 05.04.2018, žalobca nesúhlasil s tvrdeniami žalovaného v celom rozsahu a rozsudok krajského súdu považoval za správny, vychádzajúci z dostatočne zisteného skutkového stavu a správneho právneho posúdenia.

26. Žalobca mal za to, že nakoľko boli splnené všetky podmienky stanovené zákonom o DPH, je nevyhnutné posudzované obchodné transakcie považovať za trojstranný obchod. Žalobca uviedol, že aj v prípade nedodržania formálnych požiadaviek na vykazovanie trojstranných obchodov, nie je možné, aby sankciou za nedodržanie formálnych požiadaviek na vystavovanie faktúr, príp. iných náležitostí, bol vznik daňovej povinnosti žalobcu. Podľa názoru žalobcu v prípade vzniku daňovej povinnosti na platenie dane z pridanej hodnoty na strane daňového subjektu je najdôležitejšie posúdenie skutkového a faktického stavu

skúmaných obchodných transakcií vo vzťahu k naplneniu definície trojstranného obchodu v zmysle ust. § 45 ods. 1 zákona o DPH.

27. Poukazujúc na ust. § 3 ods. 6 daňového poriadku, podľa ktorého pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, žalobca uviedol, že len formálne posúdenie skúmaných obchodov zo strany správcu dane, bez toho, aby skúmal skutočný obsah obchodných transakcií, je v rozpore práve s citovaným ustanovením.

28. Tvrdenia žalovaného, že žalobca sám deklaroval, že nejde o trojstranný obchod predložením medzinárodných nákladných listov CMR, považoval žalobca za neopodstatnené, pretože zo skutkového stavu jasne vyplýva, že podmienky zákona o DPH pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri trojstrannom obchode boli zo strany žalobcu objektívne splnené. Vzhľadom na skutočnosť, že tovar bol prepravený vždy z členského štátu, v ktorom bol registrovaný prvý dodávateľ, priamo do členského štátu, v ktorom bol registrovaný druhý odberateľ, je zrejmé, že tovar sa nikdy nenachádzal na území Slovenskej republiky a preto ani takýto nákup a predaj tovaru nemôže byť predmetom dane podľa zákona o DPH. Opačný výklad by bol v rozpore s ustanovením § 2 ods. 1 písm. a/ až d/ zákona o DPH, ktoré vymedzuje predmet dane okrem iného ako dodanie, nadobudnutie alebo dovoz tovaru alebo poskytnutie služby v tuzemsku, t.i. na území Slovenskej republiky. Žalobca, vychádzajúc zo skutkových zistení správcu dane pri výkone daňovej kontroly uviedol, že nákup tovaru v zahraničí, ktorý nebol nikdy dodaný na území Slovenskej republiky a predaj tovaru, ktorý sa rovnako uskutočnil len v zahraničí, nemôže tvoriť predmet dane podľa zákona o DPH.

29. Podľa názoru žalobcu tvrdenia žalovaného, že obchodní partneri žalobcu nepotvrdili trojstranný obchod nič nemenia na vyššie uvedenej argumentácii žalobcu. Žalobca vo vzťahu k skúmaným

obchodom a ich zdaneniu neporušil žiadne právne predpisy a nedopustil podvodného alebo zavádzajúceho konania. Žalobca mal za to, že podstatným pre skúmanie daňovej povinnosti jer či daň z pridanej hodnoty bola u konečného spotrebiteľa tovaru uhradená, pričom touto skutočnosťou sa správca dane a žalovaný žiadnym spôsobom počas konania nezaoberali.

30. Vo vzťahu k vyjadreniam žalovaného, že krajský súd narušil právnu istotu ostatných subjektov, dodržiavajúcich ustanovenia § 45 zákona o DPH žalobca uviedol, že naopak konaním žalovaného a jeho prispôbovaním spôsobu aplikácie zákona o DPH dochádza k narušeniu právnej istoty na strany žalobcu, ako aj ďalších subjektov, ktoré sú podriadené jeho kontrolnej činnosti. Žalobca považoval za porušenie princípu právnej istoty, keď správca dane aplikuje na skúmané obchodné transakcie vykonané žalobcom zákon o DPH a podriaďuje tieto obchodné transakcie dani z pridanej hodnoty v Slovenskej republike, v prípade, keď tovar nebol na územie Slovenskej republiky dodaný, nikdy sa tu nenachádzal. Žalobca mal za to, že žalovaný nevykladá zákon o DPH vo vzájomných súvislostiach, ale prijíma nesprávny právny záver, ktorého výsledkom je daňová povinnosť na strane žalobcu. Žalobca tvrdil, že rozhodnutím ako aj postupom, ktorý vydaniu rozhodnutia predchádzal, bol ukrátený na svojich právach. Na základe uvedených skutočností navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol ako nedôvodnú a zaviazal žalovaného uhradiť žalobcovi trovy konania v rozsahu 100%.

4.

31. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

32. Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu krajského súdu zistil, že žalobca sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Banskej Bystrici dňa 02.05.2016 domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 102874948/2016 zo dňa 05.04.2016. Žaloba v predmetnej veci bola krajskému súdu podaná počas platnosti a účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), ktorý v piatej časti upravoval problematiku súdneho preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy. Tento zákon bol v časti týkajúcej správneho súdnictva s účinnosťou od 01.07.2016 nahradený Správnym súdnym poriadkom. Podľa § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

33. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

34. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

35. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

36. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

37. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je

dôvodná.

38. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že dňa 23.05.2013 začala u žalobcu daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2013, na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9900432/5/1994003/2013/BalB, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 22.05.2013.

39. Správca dane pri výkone daňovej kontroly za účelom preverenia skutočností súvisiacich s deklaroványmi obchodmi, prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií („MVI“) preveroval skutočností súvisiace s nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu u dodávateľov: Monifer Kft. Lőrinci, Maďarsko, Ripkov Trade s.r.o. Praha, ČR a Galloo Gent, Belgicko, z dôvodu správneho posúdenia miesta nadobudnutia tovaru z iného členského štátu pre platiteľa ako nadobúdateľa tovaru a zároveň posúdenia vzniku daňovej povinnosti v tuzemsku. Ďalej správca dane prostredníctvom MVI preveroval skutočností súvisiace s dodaním tovaru u odberateľov: KGHM Metraco S.A. Legnica, Poľsko a Anbremetall a.s. Dobříš, Česká republika, z dôvodu správneho posúdenia splnenia podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH žalobcom. Zároveň správca dane prostredníctvom MVI preveroval skutočností súvisiace s prepravou tovaru u dopravcu ZDEMAR Ústí nad Labem, s.r.o., Česká republika, z dôvodu správneho posúdenia miesta nadobudnutia tovaru z iného členského štátu pre platiteľa ako nadobúdateľa tovaru, posúdenia vzniku daňovej povinnosti v tuzemsku, ako aj z dôvodu správneho posúdenia splnenia podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH žalobcom. Daňovou kontrolou na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2013 správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období zistil porušenie § 49 ods. 2 písm. c) zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb ako platiteľ. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a zákona o DPH.

40. O výsledku daňovej kontroly bol spísaný Protokol č. 20653828/2015 zo dňa 11.08.2015, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu dňa 25.08.2015. Žalobca sa k protokolu písomne vyjadril podaním zo dňa 17.09.2015. Dňa 12.01.2016 správca dane prerokoval so zástupcami žalobcu vyjadrenie k protokolu, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101012395/2016. Vo vyrubovacom konaní správca dane nevykonal žiadne dokazovanie z dôvodu, že pripomienky predložené žalobcom v písomnom vyjadrení k protokolu neobsahovali žiadne nové skutočnosti.

41. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty v rozhodnutí č. 102382452/2016 zo dňa 18.01.2016 určil žalobcovi rozdiel v sume 178.982,77 € na DPH za zdaňovacie obdobie február 2013, nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume 5.370,45 € a vyrubil mu daň v sume 173.612,32 €.

42. Žalovaný rozhodnutím č. 102874948/2016 zo dňa 05.04.2016, na základe podaného odvolania žalobcu, rozhodnutie správca dane ako vecne správne potvrdil. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného podal v zákonom stanovenej lehote žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného.

43. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/141/2016-39 zo dňa 27.04.2017, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102874948/2016 zo dňa 05.04.2016 a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalovaného sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

44. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre

vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal 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 správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

5.

45. Podľa § 2 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, predmetom dane je nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“).

46. Podľa § 2 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, na účely tohto zákona je tuzemskom územie Slovenskej republiky.

47. Podľa § 17 ods. 1 zákona o DPH, miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.

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

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

50. Podľa § 17 ods. 4 zákona o DPH, miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu pri trojstrannom obchode podľa § 45 je miesto podľa odseku 1, ak

- a) prvý odberateľ preukáže, že tovar nadobudol na účely následného dodania tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a druhý odberateľ je osobou identifikovanou pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a je osobou povinnou platiť daň,
- b) prvý odberateľ splní povinnosť uviesť následné dodanie tovaru v súhrnnom výkaze podľa § 80,
- c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a
- d) odoslanie alebo preprava tovaru sa uskutoční podľa § 45 ods. 1 písm. a/.

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

52. Podľa § 45 ods. 2 zákona o DPH, ak sú splnené podmienky pre trojstranný obchod podľa odseku 1, prvý odberateľ nie je povinný platiť daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a nadobudnutie tovaru u tejto osoby sa považuje za zdanené.

53. Podľa § 45 ods. 3 zákona o DPH, pri trojstrannom obchode prvý odberateľ vyhotoví pre druhého odberateľa faktúru, ktorá nebude obsahovať sumu dane a v ktorej uvedie, že ide o trojstranný obchod.

54. Podľa § 45 ods. 4 zákona o DPH, zo záznamov vedených na určenie dane musí byť zrejmé

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

b) u druhého odberateľa, ak použije pri trojstrannom obchode identifikačné číslo pre daň pridelené v tuzemsku, základ dane, suma dane a názov alebo meno a adresa prvého odberateľa.

55. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

56. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

57. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

58. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

59. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

60. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

61. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

6.

62. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti, po preskúmaní rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalovaného uvedeným v kasačnej sťažnosti dodáva, že krajský súd vo svojom rozhodnutí ozrejmil všetky skutočnosti významné pre zrušenie rozhodnutia žalovaného z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci uskutočnených obchodov.

63. Krajský súd na základe skutkových okolností v danej veci dospel k záveru, že v prípade obchodných transakcií uvedených v bode 44 písm. A/, B/ a C/ odôvodnenia rozsudku boli splnené všetky podmienky trojstranného obchodu tak, ako sú definované a stanovené v § 45 ods. 1 zákona o DPH. S uvedeným právnym záverom krajského súdu sa kasačný súd stotožnil, poukazujúc na skutkové zistenia správcu dane, vyplývajúce z dokazovania vykonaného počas daňovej kontroly:

A/ v obchodnom prípade špecifikovanom v bode 1. rozhodnutia č. 102382452/2016 zo dňa 18.01.2016: žalobca nadobudol tovar (kovový šrot) od spoločnosti Monifer Kft., Maďarsko (prvý dodávateľ, identifikovaný pre daň v Maďarsku) vyfakturovaný dodávateľskými faktúrami č. 2013/00138 zo dňa 25.02.2013, č. 2013/00142 zo dňa 26.0.2013, č. 2013/00144 zo dňa 27.0.2013, č. 2013/00147 zo dňa 28.02.2013 a tento tovar v nezmenenom stave žalobca (prvý odberateľ, identifikovaný pre daň na Slovensku) predal spoločnosti KGHM Metraco S.A. Lubin, Poľsko (druhý odberateľ, identifikovaný pre daň v Poľsku), vyfakturovaný odberateľskými faktúrami č. FV 20130109 zo dňa 25.02.2013, č. FV 20130113 zo dňa 26.02.2013, č. FV 20130119 zo dňa 27.02.2013, č. FV 20130132 zo dňa 28.02.2013. Preprava tovaru sa uskutočnila z Maďarska priamo do Poľska, pričom prepravu vykonal prvý dodávateľ Monifer Kft. Lőrinci, Maďarsko a cena za prepravu bola zahrnutá v predajnej cene tovaru, t.j. na účet žalobcu (prvého odberateľa). V administratívnom konaní bolo preukázané prevzatie tovaru druhým odberateľom v Poľsku.

B/ vo vzťahu k obchodnému prípadu špecifikovanému v bode 2. rozhodnutia správcu dane žalobca nadobudol tovar od spoločnosti Ripkov Trade s.r.o., Praha, ČR (prvý dodávateľ, identifikovaný pre daň v ČR) vyfakturovaný faktúrou č. 701813 zo dňa 11.02.2013 dane a tento tovar v nezmenenom stave žalobca (prvý odberateľ, identifikovaný pre daň na Slovensku) predal spoločnosti ďalej osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (Poľsku) KGHM Metraco S.A. Lubin, Poľsko (druhý odberateľ) vyfakturovaný faktúrou č. 20130088 zo dňa 11.02.2013. Preprava tovaru sa uskutočnila z ČR priamo do Poľska, pričom prepravu zabezpečoval priamo žalobca - prvý odberateľ. V administratívnom konaní bolo preukázané prevzatie tovaru druhým odberateľom v Poľsku.

C/ vo vzťahu k obchodnému prípadu špecifikovanému v bode 3. rozhodnutia správcu dane žalobca nadobudol tovar od spoločnosti Gallo N.V. Gent, Belgicko (prvý dodávateľ, identifikovaný pre daň v Belgicku) vyfakturovaný dodávateľskou faktúrou č. 13.02.0028 a tento tovar v nezmenenom stave žalobca (prvý odberateľ, identifikovaný pre daň na Slovensku) predal spoločnosti Ambremetall a.s. Dobříš, ČR (druhý odberateľ, identifikovaný pre daň v Českej republike) vyfakturovaný odberateľskou faktúrou č. 20130111 zo dňa 19.02.2013. Preprava tovaru sa uskutočnila z Belgicka priamo do Českej republiky, pričom prepravu vykonal spoločnosť ZDEMAR s.r.o. Ústí nad Labem na náklady žalobcu - prvého odberateľa. V administratívnom konaní bolo preukázané prevzatie tovaru druhým odberateľom v Českej republike.

64. Trojstranný obchod je špeciálny daňový režim upravený v článku 141 smernice o DPH a v § 45 zákona o DPH, ktorého cieľom je zjednodušiť tovarový obchod medzi členskými štátmi Európskej únie. Podstata trojstranného obchodu 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. Trojstranný obchod zjednodušene znamená, že na

ten istý tovar sa vzťahujú dve "dodania tovaru", pričom jedna z týchto dodávok je tzv. pohyblivá dodávka, t.j. dodávka od prvého dodávateľa k prvému odberateľovi, a druhá tzv. nepohyblivá dodávka, t.j. dodávka od prvého odberateľa k druhému odberateľovi. Ak sú splnené podmienky pre trojstranný obchod, prvý odberateľ nie je povinný platiť daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu v štáte 3 a nadobudnutie tovaru u tejto osoby sa považuje za zdanené. Zjednodušenie uplatňovania dane v systéme trojstranného obchodu podľa § 45 zákona o DPH sa vzťahuje na prvého odberateľa, ktorý je zároveň druhým dodávateľom. Ak by neexistovalo toto zjednodušenie pre prvého odberateľa, musel by sa z dôvodu nadobudnutia tovaru v štáte 3, do ktorého nechal prepraviť tovar, registrovať pre DPH v štáte nadobudnutia tovaru a zaplatiť daň. V režime trojstranného obchodu registrácia prvého odberateľa v štáte 3 nie je nutná, pretože v členskom štáte 3 sa nadobudnutie tovaru prvým odberateľom považuje za zdanené a splnenie daňovej povinnosti z tohto dodania tovaru je prenesené na tretiu osobu, druhého odberateľa.

65. V prípade splnenia podmienok trojstranného obchodu sa na tieto obchody vzťahuje osobitné určenie miesta nadobudnutia tovaru podľa § 17 ods. 4 zákona o DPH. Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu pri trojstrannom obchode je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy nadobúdateľovi, ak sú splnené nasledovné podmienky: prvý odberateľ preukáže, že tovar nadobudol na účely následného dodania tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a druhý odberateľ je osobou identifikovanou pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru a je osobou povinnou platiť daň, prvý odberateľ splní povinnosť uviesť následne dodanie tovaru v súhrnnom výkaze podľa § 80 zákona o DPH, prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru a odoslanie alebo preprava tovaru sa uskutoční podľa § 45 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, teda tovar je odoslaný alebo priamo prepravený od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu.

66. Vzhľadom na prijatý záver o charaktere žalobcom realizovaných obchodov ako trojstranných, sa kasačný súd stotožnil rovnako s postupom, ku ktorému krajský súd zaviazal žalovaného v ďalšom konaní, t.j. vykonať dokazovanie zamerané na zistenie, či boli splnené zákonom stanovené povinnosti subjektov zúčastnených na trojstrannom obchode a následne posúdiť, ktoré z ustanovení zákona o DPH upravujúcich miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu podľa § 17 zákona o DPH je potrebné aplikovať na predmetné obchodné prípady, vzhľadom na zistenia správcu dane, že tovar bol fyzicky prepravený z Maďarska a Českej republiky priamo do Poľska a z Belgicka priamo do Českej republiky, t.j. nebol prepravený do tuzemska a nebol následne prepravený z tuzemska do iného členského štátu (Poľska, Českej republiky), z čoho vyplýva, že uvedené dodávky nie sú predmetom DPH v Slovenskej republike podľa zákona o DPH.

7.

67. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

68. Žalovaný je v ďalšom konaní viazaný názorom kasačného súdu, jeho povinnosťou bude predovšetkým doplniť dokazovanie za účelom riadneho zistenia skutkového stavu veci v naznačenom smere a po doplnení dokazovania vo veci znovu rozhodne s tým, že rozhodnutie bude náležite odôvodnené v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku.

69. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalovanému, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP). Úspešnému žalobcovi voči žalovanému priznal právo na náhradu trov kasačného konania (§ 167

ods. 1 SSP). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

70. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

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