

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/45/2017  
Identifikačné číslo spisu: 3016200017  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3016200017.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudkýň JUDr. Sone Langovej a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci pôvodného žalobcu (sťažovateľ): T. K., bytom F., právne zastúpenej advokátom Mgr. Jozefom Gáplovským so sídlom Centrum II 88, Dubnica nad Váhom, proti pôvodnému žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1553976/2015 zo dňa 15. októbra 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/10/2016-85 zo dňa 20.12.2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/10/2016-85 zo dňa 20.12.2016  
z a m i e t a.

Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1553976/2015 zo dňa 15.10.2015, ktorým žalovaný podľa ustanovenia § 74 ods. 4 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, Dodatočný platobný výmer číslo 1116545/2015 zo dňa 08.07.2015, ktorým bol v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie apríl 2007 v sume 36 266,05 eura slovom tridsaťšesťtisícdvästošesťdesiatšesť eur a päť eurocentov na dani z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov sťažovateľovi ako daňovému subjektu.

2. Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za január až december 2007, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 886376/2015 zo dňa

15.06.2015, prerokoval ho so žalobcom a vyhotovil Dodatok č. 1 k protokolu. Následne vo vyrubovacom konaní vydal dodatočný platobný výmer č. 1116545/2015 dňa 08.07.2015, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel za zdaňovacie obdobie apríl 2007 v sume 36.266,05 eur. Rozhodnutie odôvodnil výsledkami vykonaného dokazovania, z ktorého bolo zistené, že žalobca porušil ustanovenie § 45 zák. č. 222/2004 Z.z. o DPH, pretože nesplnil jednu z podmienok trojstranného obchodu (§ 45 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), nakoľko na obchode sa nezúčastnili tri osoby a predmet obchodu nebol odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu, išlo len o fakturačné obchody, druhý odberateľ, ktorého povinnosťou bolo zaplatiť daň, daň neodviedol.

3. Krajský súd konštatoval, že z rozhodnutia správcu dane a žalovaného vyplýva, že správne orgány preverovali uskutočnenie trojstranného intrakomunitárneho obchodu a splnenie podmienok oslobodenia od DPH podľa § 45 zákona o DPH, pričom správne orgány nespochybnili dodanie ojazdených motorových vozidiel žalobcovi z iného členského štátu - z Nemecka, ale spochybnili dodanie týchto ojazdených motorových vozidiel žalobcom do ďalšieho štátu EÚ - do Rakúska, a to odberateľovi spoločnosti GHK Bau & Immobilien GmbH. Správca dane a žalovaný vychádzali z daňového priznania žalobcu na DPH za mesiac apríl 2007 a z predložených faktúr. Skutkový stav následne ustálili tak, že v mesiaci apríl 2007 žalobca nadobudol ojazdené motorové vozidlá ako prvý odberateľ pri trojstrannom obchode od dodávateľov: MASCHEK Automobile GmbH & Co, Nemecko, IČ DPH DE814476824, Laimer GesmbH, Rakúsko, IČ DPH ATU29755306, AUTO STOCK GmbH & Co. KG, Nemecko, IČ DPH DE199302757, Automobile Gebrüder Mündelein GmbH, Nemecko, IČ DPH DE 124075877 a Gerhard Schuster GmbH zH, Nemecko, IČ DPH DE128400851. Dodanie motorových vozidiel uvedenými spoločnosťami správca dane a žalovaný nespochybnili. Žalobca motorové vozidlá od dodávateľov ďalej fakturoval odberateľovi, spoločnosti GHK Bau & Immobilien GmbH, Rakúsko, IČ DPH ATU 62035568, a to faktúrami č. 2704032 až 2704039, pričom išlo o tie isté motorové vozidlá, ktoré žalobca nadobudol od dodávateľov uvedených v bode 7.2.

4. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Namietal, že správne orgány pochybili pri výpočte daňového nedoplatku na DPH, keď konečný rozdiel dane, (ak by bolo pravdivé tvrdenie o vzniku nedoplatku). Rozdiel dane správca vyčísluje, ako keby jej fakturácia voči druhému odberateľovi bola v hrubom (teda so zarátanou DPH) a nie v čistom (teda tak ako v skutočnosti fakturovala - bez DPH). Namietala, že zdaniteľné obchody deklaroval ako trojstranný obchod podľa § 45 Z. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, pričom som splnila všetky podmienky určené k jeho naplneniu, keďže sa na obchode zúčastnili tri osoby identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch (Nemecko, Slovensko, Rakúsko), každá mala pridelené IČ DPH, ktoré boli platné v dobe obchodovania, prvý odberateľ vystavil faktúru bez DPH druhému odberateľovi a druhý odberateľ je povinný priznať a platiť daň v Rakúsku. Túto skutočnosť druhý odberateľ aj potvrdil písomne osobitne pri každom vozidle, teda že vozidlá podliehajú zdaneniu v Rakúsku a že daň riadne odvedie. Týmto dôležitými dokladmi (ktoré sú potrebné pri dokazovaní uskutočnených obchodov) sa daňové orgány a ani krajský súd nezaoberali, neuvádzajú ich existenciu v žiadnom protokole počas celej daňovej kontroly, čím nepostupovali v zmysle § 2/6 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, podľa ktorého pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

5. Sťažovateľ tvrdil, že nadobudnutím tovaru získal druhý odberateľ dispozičnú právomoc nakladať s vozidlom ako vlastník a všetky daňové povinnosti prešli na neho. Nedostatočné dôkazy o preukázaní odvedenia dane druhým odberateľom (rakúskou spoločnosťou v Rakúsku) nemôže ako daňový subjekt ovplyvniť, ako už konštatoval v mojich veciach Najvyšší súd SR v rozsudku 3Sžf/41/2011 zo dňa 10.5.2012 a rozsudku 2Sžf/50/2011 zo dňa 4.7.2012. Obdobne bolo rozhodnuté aj v rozhodnutí ESD z 27.9.2007 Rs.C-409/04 Teleos plc UR 2007,813. Týmto som ako daňový subjekt neukrátila slovenský štát na dani z pridanej hodnoty, pretože boli splnené všetky podmienky pre uplatnenie odpočtu DPH. Skutočnosť, že predmetné vozidlá sa nachádzajú v rakúskej evidencii vozidiel, kde sú všetky prihlásené len potvrdzuje, že tieto podliehali riadnemu zdaneniu v Rakúsku, keďže bez preukázania odvedenia DPH

z týchto vozidiel by nemohli byť predmetné vozidlá zaregistrované v rakúskej evidencii vozidiel (obdobne ako na Slovensku). Správne orgány si neoverili tieto skutočnosti prostredníctvom rakúskeho správcu dane. V písomnom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly, ako aj pri osobnom prerokovaní záverov daňovej kontroly výslovne uviedla, že si správca dane má vyžiadať, o ktoré autá sa jedná podľa VIN v Rakúsku, či tam tieto vozidlá boli prihlásené a registrované - keďže pred prihlásením a registráciou vozidla musela byť odvedená príslušná DPH, inak by členský štát k registrácii vozidla nepristúpil.

6. Pôvodný žalovaný vo vyjadrení zo dňa 04.04.2007 ku kasačnej sťažnosti navrhoval, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. Uviedol, že sa podrobne vyrovnal s námietkami žalobcu v stanovisku k žalobe. Už v stanovisku k žalobe uviedol, že mechanizmus výpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“) je daňovým subjektom zrejмый zo znenia § 22 a § 27 zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a nie je potrebné ho podrobne rozpisovať v rozhodnutí správcu dane. Žalobca sa nelogicky domáha výpočtu vyššej sumy dane, ako mu bola vyrubená správcom dane a ustálená žalovaným. Vzhľadom ku skutočnosti, že daň sa vypočítava z protihodnoty, ktorá bola fakturovaná odberateľom a ktorá mala byť žalobcovi zaplatená, daň bola správcom dane vypočítaná správne, v súlade s § 22 ods. 1 zákona o DPH.

7. Ak žalobca nadobudol automobily v Rakúsku, mohol ich nadobudnúť pod rakúskym identifikačným číslom, ak by mu bolo pridelené. V tom prípade by automobily predával rakúskemu odberateľovi s rakúskou daňou. Sám žalobca uviedol, že nemá pridelené identifikačné číslo pre daň v žiadnom inom členskom štáte. Znenie § 17 ods. 1 zákona o DPH zakotvuje základné pravidlo určenia miesta nadobudnutia tovaru z iného členského štátu. Okrem toho však platí, že zdanenie nadobudnutia tovaru je v tuzemsku, ak si žalobca objednal tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu bolo pridelené v tuzemsku, a to aj v prípade, ak preprava tovaru skončila v inom členskom štáte ako v tuzemsku. Žalobca objednal tovar pod slovenským IČ DPH, preto bol povinný postupovať podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi pridelil identifikačné číslo pre daň, t.j. Slovensko, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Žalobca nepreukázal, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v Rakúsku, ani to preukázať nemohol, nakoľko ako sám uviedol, nebolo mu pridelené rakúske identifikačné číslo pre daň.

8. Ani tvrdenie žalobcu, že správca dane si mal overiť prihlásenie a evidenciu všetkých vozidiel v Rakúsku podľa VIN čísla, nie je dôvodné. Nie je sporná skutočnosť, že vozidlá neboli prihlásené na Slovensku a že niektoré z nich boli prihlásené v Rakúsku. Zo zistení daňových správ zúčastnených krajín je zrejмый, že dôvodom obchodovania s autami prostredníctvom žalobcu bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody na reálnych dodaniach tovaru. Samotná registrácia vozidiel v Rakúsku automaticky nepreukazuje priznanie a zaplatenie dane v tejto krajine. Podstatná je skutočnosť, že zapojením žalobcu a rakúskych spoločností, ktoré z intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru nepriznali a neodviedli daň v plnej výške, došlo k daňovému úniku. Formálne vystavenie dokladov a splnenie si formálnych povinností bez riadneho preukázania priznania a odvedenia dane nie je splnením daňovej povinnosti podľa § 19 zákona o DPH.

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 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).

10. Podľa § 45 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v zdaňovacom období apríl 2007 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.

Podľa § 45 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v zdaňovacom období apríl 2007 trojstranným obchodom sa rozumie obchod, 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.

11. Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že pre zavŕšenie trojstranného obchodu sa vyžadovalo, aby druhý odberateľ, subjekt so sídlom v Rakúskej republike daň priznal (hlásil sa k daňovej povinnosti). Tento subjekt upadol do konkurzu a bol vymazaný z obchodného registra a z existujúcich dôkazov je známe, že daň neodviedol. Vzhľadom na uvedené z existujúcej tvrdenej transakcie trojstranného obchodu zostali preukázané iba prvky o dodaní tovaru z Nemecka sťažovateľovi na Slovensko. Možno predpokladať, že v prípade, ak by druhý odberateľ v Rakúsku daň odviedol, uvedená transakcia by zostala zachovaná v podobe trojstranného obchodu. Z ust. § 45 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení v zdaňovacom období uvedeného vyplýva, že pre splnenie trojstranného obchodu sa vyžaduje preukázanie náležitostí podľa § 45 ods. 1.

12. „Podľa zistení správcu dane Medzinárodnou výmenou daňových informácií Formulár „SCAC 2004“ referenčné číslo E\_SK\_DE\_20111014\_19281\_110188\_R správca dane preveril dodanie vozidiel daňovému subjektu spoločnosťou MASCHEK Automobile GmbH & Co. KG Regensburger Straße 48, Burglengenfeld 931 33, Nemecko, IČ DPH DE814476824. V dokumente je uvedené, že daňový subjekt deklaroval nemeckému daňovému subjektu, že všetky vozidlá budú exportované na Slovensko okamžite po prijatí. Nie je možné určiť, kto odovzdal vozidlá a kto ich prijal, nakoľko všetky záznamy o vozidlách z roku 2007 boli zničené pri zaplavení alebo sú nečitateľné. Preverovanie registra vozidiel a šoférov v Nemecku odhalilo, že všetky vozidlá boli prihlásené na cestnú prevádzku v deň fakturácie prevodu. Podľa nemeckého daňového subjektu všetky dodané vozidlá boli odhlásené a odoslané s dočasnými evidenčnými číslami. Fakturované hodnoty boli zaplatené bankovým prevodom. Nemecký daňový subjekt nevedel, že existovala reťazová transakcia ani priame následné dodanie. On považoval dodania vozidiel ako „normálne“ od dane oslobodené intrakomunitárne dodania, nie osobitná úprava sadzby dane.

13. Medzinárodnou výmenou daňových informácií Formulár „SCAC 2004“ referenčné číslo E\_SK\_DE\_20111004\_17933\_110175\_R správca dane preveril dodanie vozidiel spoločnosti AUTO STOCK GmbH & Co. KG, Freisinger Str. 73, 85221 Dachau, Nemecko, IČ DPH DE199302757. Nemecký daňový subjekt už nevedel povedať, kto mu odovzdal vozidlá, identita osoby, ktorá odovzdávala vozidlá nebola preverovaná nemeckým daňovým subjektom. Na základe dokladov boli vozidlá nemeckému daňovníkovi dovezené daňovým subjektom na adresu sídla a tam mu boli odovzdané.

14. Medzinárodnou výmenou daňových informácií Formulár „SCAC 2004“ referenčné číslo E\_SK\_AT\_20111004\_17932\_IND-11-2449\_R správca dane preveril dodanie vozidiel spoločnosti GHK Bau&Immobilien GmbH, Herklotzgasse 7/11, 1150 Wien, Rakúsko, IČDPH ATU62035568. Rakúska finančná správa uviedla, že dňa 16.05.2007 bol v spoločnosti začatý proces bankrotu, insolventnosť bola anulovaná po konečnom rozdelení 08.11.2007. Názov spoločnosti bol odstránený z Obchodného registra z dôvodu nedostatočného majetku (zápis 01.04.2008). Ďalej bolo zistené, že žiadne vozidlá

uvedené vo VIESe neboli použité správcom konkurznej podstaty. Taktiež neexistujú žiadne poznatky (zistenia o súpise) a následnom disponovaní s vozidlami v procese likvidácie. Ostatné vozidlá boli predané vo väčšine v oblasti Gratz a okolí alebo lepšie povedané registrované (prihlásené). Byt na adrese Herklotzgasse 7/11, 1150 Wien, bol prenajatý dvom slovenským študentkám, nenachádza sa tam kancelária, daňový subjekt GHK Bau&Immobilien GmbH má na uvedenej adrese len adresu doručovania písomností. Správca dane v odpovedi ďalej uviedol, že ďalšie informácie k predloženým otázkam nemôže poskytnúť, pretože v súvislosti s týmto prípadom neboli zistenia/výsledky v rámci procesu likvidácie, neexistuje priama adresa spoločnosti a obchodné meno spoločnosti bolo vymazané z obchodného registra a nemá k dispozícii doklady“.

15. Kasačný súd poukazuje na to, že trojstranný obchod vyžadoval súčinnosť troch daňových subjektov, ktoré si mali byť vedomé, že uskutočňujú trojstranný obchod a zachovávať o ňom dôkazy. Jeho existencia závisí najmä na tom, že všetky subjekty na ňom zúčastnené splnia svoje povinnosti. Žalobca ako prvý odberateľ znáša v zmysle § 45 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. následky konania druhého odberateľa, ktorý daň nezaplatil a spôsobil tak nepreukázateľnosť trojstranného obchodu. Navyiac i prvý odberateľ poprel existenciu trojstranného obchodu. Kasačný súd nezistil vady v právnych záveroch, ktoré vyvodil z daného skutkového stavu.

16. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 a 2 SSP a § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal nárok na náhradu trov kasačného konania, keďže v konaní nebol úspešný. Pôvodnému žalovanému trovy kasačného konania nevznikli.

17. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.