



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: **G. Z. - A., S.**, zastúpený: *Mgr. Jozef Gáplovský*, advokát so sídlom Centrum II 88, Dubnica nad Váhom, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Vazovova 2, Bratislava, o preskúmanie rozhodnutia právneho predchodcu žalovaného – bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky číslo I/226/14733-124595/2010/994159-r zo dňa 8. decembra 2010 a číslo I/226/14736-124602/2010/994159-r zo dňa 8. decembra 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/12/2011-75 zo dňa 17. mája 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/12/2011-75 zo dňa 17. mája 2011 **m e n í** tak, že rozhodnutia právneho predchodcu žalovaného číslo I/226/14733-124595/2010/994159-r zo dňa 8. decembra 2010 a číslo I/226/14736-124602/2010/994159-r zo dňa 8. decembra 2010 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania 198 €, na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Jozefa Gáplovského, advokáta, Dubnica nad Váhom, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/14733-124595/2010/994159-r zo dňa 8. decembra 2010, ktorým podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/31729/10/Maj zo dňa 2. júla 2010, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2006 v celkovej sume 49.335,95 € a rozhodnutia žalovaného č. I/226/14736-124602/2010/994159-r zo dňa 8. decembra 2010, ktorým podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/31784/10/Maj zo dňa 2. júla 2010, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006 v celkovej sume 108.052,04 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že daňovou kontrolou u žalobcu bolo v predmetných zdaňovacích obdobiach roku 2006 zistené, že si nesplnil daňovú povinnosť v dodatočnom daňovom priznaní pri obchodovaní s ojazdenými osobnými automobilmi, keď nepriznal a neodviedol DPH z ich nadobudnutia a nepreukázal, že by ich nadobudnutie v zmysle § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončila preprava týchto vozidiel v počte 12 kusov. Žalobca ich nadobudol od rakúskych a nemeckých dodávateľov vedených v evidencii DPH, pričom tieto obchody priznal ako trojstranné obchody oslobodené od DPH pre prvého odberateľa v zmysle § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. Daňovou kontrolou za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006 bola zistená obdobná situácia ako v prvom štvrťroku s tým rozdielom, že išlo o 19 automobilov. Krajský súd dospel k záveru, že skutkový stav bol v danej veci dostatočne a spoľahlivo zistený a správne právne posúdený. Žalobca síce namietal správnosť záverov daňových orgánov, a to že závery daňových orgánov sú v rozpore so zisteným skutkovým stavom,

ale námietky nekonkretizoval. Vyrubenie rozdielu dane žalobcovi z tovaru nadobudnutého z iného členského štátu (Nemecka a Rakúska) bolo podľa názoru krajského súdu správne, pretože žalobca nepreukázal uskutočnenie trojstranného obchodu, ktorý deklaroval vo faktúrach, kúpnych zmluvách, daňovom priznaní a tiež v súhrnnom výkaze, pre ktorý platia ust. § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie vrátane medzinárodnej výmeny informácií, ale uskutočnenie trojstranného obchodu sa nepreukázalo, pretože slovinskí odberatelia popreli, že im žalobca autá dodal, nepodali ani daňové priznanie, ani nevystavili súhrnný výkaz o dodaní tovaru do Rakúska pre H.. Vozidlá v Slovinsku neboli evidované, žalobca slovinských odberateľov nepoznal, nestretol sa s nimi, faktúry a kúpne zmluvy boli vystavené a podpísané v Považskej Bystrici alebo v Grazi, takže trojstranný obchod nebol preukázaný. Zo 66 áut fakturovaných žalobcom, preukázateľne nakúpených v Nemecku a Rakúsku, sa našlo u H. 23 kusov, ale zo systému VIES sa nepotvrdilo, že by sa predmetné autá dovezli zo Slovinska do Rakúska. Žalobca nepreukázal, že išlo o dodanie tovaru v rámci intrakomunitárnej dodávky podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. Pri intrakomunitárnom obchode je dôležité miesto nadobudnutia tovaru z iného štátu. Preto žalobca by sa musel zaregistrovať pre DPH v krajine dodania tovaru (Rakúsko), mal by pridelené IČ DPH Rakúska, kde by zaplatil daň a na Slovensku podľa § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. by si mohol uplatniť nárok na zníženie dane.

Preukázané bolo, že žalobca nadobudol autá z iného štátu na území Slovenskej republiky, ale nepreukázal ich dodanie do Rakúska, preto bol povinný postupovať v zmysle § 17 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., teda podať daňové priznanie o nákupe vozidiel a zaplatiť daň. Žalobca nepreukázal, komu ojazdené autá dodal, kam boli vyvezené a kde uskutočnil intrakomunitárnu dodávku, keď v dokladoch deklaroval trojstranný obchod do Slovinska, hoci nebol zaregistrovaný pre daň v Slovinsku ani v Rakúsku. Žalobca porušil § 20 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z., pretože si nesplnil daňovú povinnosť, neodviedol daň z nadobudnutých ojazdených áut bez preukázania zdanenia v zmysle § 17 zákona č. 222/2004 Z. z. v členskom štáte, v ktorom skončila preprava áut.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce včas odvolání a navrhol, aby bol zmenený a aby žalobe bolo vyhovené. Namietal, že ako daňový subjekt nemal a ani nemá za obdobie I. a IV. štvrtého roka 2006 žiaden nedoplatok na dani z pridanej hodnoty. Zdôraznil, že DPH z motorových vozidiel uvedených v napadnutých rozhodnutiach bola riadne vyporiadaná v inom štáte Spoločenstva, keďže dodanie motorových vozidiel bolo predmetom dane v Rakúsku. Toto je zrejmé najmä z medzinárodnej výmeny informácií a to predovšetkým s Rakúskom, keď tieto skutočnosti uvádza samotný správca dane v protokole zo dňa 9.6.2010. Reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia bolo vykonané mimo územia Slovenskej republiky na území Rakúska a teda bez akéhokoľvek vplyvu (škody) voči slovenskému štátnemu rozpočtu. Uvedená problematika je plne v kompetencii rakúskej daňovej správy, ktorá považovala záležitosť za vysporiadanú, pretože predmetné motorové vozidlá sú prihlásené v Rakúsku a príslušná DPH je z nich riadne odvedená. Keďže je DPH odvedená u konečných spotrebiteľov v Rakúsku, nemôže správca dane opätovne ten istý tovar zdaniť. Dotknuté motorové vozidlá žalobca nakupoval u nemeckých predajcov ako predaj v bežnom režime, pretože pri predaji nebol uplatnený osobitný režim, pričom tieto vozidlá boli následne dopravené tretej osobe – subjektom v Slovinsku resp. Rakúsku. Žalobca počas celého roka 2006 podával mesačné hlásenia o prijatí a odoslaní tovaru INTRASTAT, ktorý mapuje fyzický pohyb tovaru v rámci Spoločenstva a je previazaný so systémom DPH a kde boli obchodné operácie zobrazené podľa reálnej skutočnosti, teda že prijímal tovary z Nemecka a tieto vzápätí odosiela do tretích štátov. V prípade ak je vec posúdená ako nákup vozidiel s uplatnením § 11 zákona č. 222/2004 Z. z., kde by inak vznikla daňová povinnosť v zmysle § 20 zákona č. 222/2004 Z. z., tak uvedený tovar bol nadobudnutý v rámci podnikateľskej činnosti za účelom realizácie zdaniteľných obchodov, a preto by zároveň vznikol nárok na okamžité odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. po splnení podmienok § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. Podľa predložených dokladov žalobca jednoznačne získané vozidlá odpredával do iného členského štátu, takže v prípade posúdenia veci takýmto spôsobom by išlo o dodanie tovaru do iného členského štátu v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. a podmienky na oslobodenie od DPH sú v každom jednotlivom prípade riadne podľa príslušných ustanovení § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. splnené. Od momentu prevzatia a zaplata tovaru nadobúdateľom, t.j. od momentu, kedy mohol

nadobúdateľ nakladať s autom ako vlastník, všetky daňové povinnosti prešli na neho – nadobudnutie tovaru v mieste skončenia prepravy, resp. jeho okamžité dodanie do Slovinska. Skutočnosť, že niektorý tovar nemusel doraziť do Slovinska, resp. nie sú o tom dostatočné dôkazy, nemohol žalobca ovplyvniť. Pre niektoré formálne nedostatky je vec možné posúdiť ako dodanie áut v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. inému nadobúdateľovi, teda ako dve prepravy a nie jednu prepravu a v takomto prípade by mal žalobca nárok na odpočítanie dane z nadobudnutia.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa pridrižiava svojho stanoviska podaného k žalobe a trvá na skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených, to znamená, že žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného č. I/226/14733-124595/2010/994159-r zo dňa 8. decembra 2010 a č. I/226/14736-124602/2010/994159-r zo dňa 8. decembra 2010, ktorými žalovaný v odvolacom konaní potvrdil rozhodnutia správcu dane Daňového úradu Považská Bystrica, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia I. a IV. štvrťrok 2006, ako aj uvedené rozhodnutia správcu dane sú vydané v súlade s právnymi predpismi. Navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba zamietnutá, ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „O.s.p.“) preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) s tým, že miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku boli oznámené najmenej päť dní pred jeho vyhlásením na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 156 ods. 3 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

Trojstranný obchod je taký obchod, na ktorom sa zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému dodávateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu. Každá z osôb vystupuje pod identifikačným číslom pre DPH tohto štátu, kde sa nachádza

jej sídlo. Prepravu tovaru zabezpečuje prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet. Prvý odberateľ nie je povinný platiť daň pri nadobudnutí tovaru, ak sú splnené podmienky trojstranného obchodu a nadobudnutie tovaru sa považuje za zdanené.

Žalobca v deklarovanom obchode vystupoval ako prvý odberateľ, zabezpečujúci prepravu tovaru (identifikovaný pre DPH v SR), pre ktorého sú tieto obchody oslobodené od dane podľa § 45 zákona č. 222/2004 Z. z.

Uskutočnenie trojstranného obchodu sa nepreukázalo, pretože druhý odberateľ (slovinskí odberatelia) popreli, že by im prvý odberateľ (žalobca) autá dodal. Nepodali ani daňové priznanie, ani nevystavili súhrnný výkaz o dodaní tovaru do Rakúska pre J. H.. Vozidlá v Slovinsku neboli evidované, žalobca slovinských odberateľov nepoznal, nestretol sa s nimi, faktúry a kúpne zmluvy boli vystavené a podpísané v Považskej Bystrici alebo v Grazi, takže trojstranný obchod nebol preukázaný. Zo 66 áut fakturovaných žalobcom, preukázateľne nakúpených v Nemecku a Rakúsku, sa našlo u H. 23 kusov, ale zo systému VIES sa nepotvrdilo, že by sa predmetné autá doviezli zo Slovinska do Rakúska.

Správca dane ustálil:

- a) považuje za preukázané, že daňový subjekt nadobudol uvedené osobné automobily v roku r. 2006 z Rakúska a Nemecka, nie však v rámci trojstranného obchodu
- b) považuje za preukázané nadobudnutie osobných automobilov v rámci intrakomunitárneho nadobudnutia, o čom svedčia doklady vystavené nemeckými a rakúskymi dodávateľmi, ako i z toho, že podľa vyjadrenia daňového subjektu všetky automobily prešli cez Slovensko
- c) považuje za nepreukázané dodanie ojazdených osobných automobilov nakúpených v Nemecku a Rakúsku v r. 2006 slovinským odberateľom
- d) nezistil žiadne skutočnosti svedčiace o tom, že by rakúski a nemeckí dodávatelia uvedených automobilov alebo samotný kontrolovaný subjekt používali osobitný spôsob zdanenia pri uvedených osobných automobiloch v r. 2006.

Zo správcom dane zisteného skutkového stavu najvyšší súd považuje za nesporné, že k uskutočneniu trojstranného obchodu nedošlo, keďže nie je preukázané dodanie tovaru druhému odberateľovi (slovinskí odberatelia). Spornou skutočnosťou je ustálenie tých častí daňových transakcií, ktoré zostali z vadného trojstranného obchodu a následne ich vykvalifikovanie a podradenie právnomu režimu samostatných daňových transakcií, ako by bol tovar dodávaný medzi dvoma podnikateľmi.

Najvyšší súd považuje za nedostatočné skutkové zistenia ohľadne intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru žalobcom z Rakúska a Nemecka ako pozostatkov z vadného trojstranného obchodu a závery správcu dane pod bodmi a) a b).

Podľa protokolu o daňovej kontrole č. 670/320/209002/2010/Kol strana 7 odsek 3 výsledkom medzinárodnej výmeny bola odpoveď č. I/321/11326-104657/09/hrc zo dňa 16.9.2009, ktorá obsahovala zistenia Rakúskej daňovej správy u daňového subjektu J. H., H.. Medzi vozidlami, ktoré nakúpil a predal tento rakúsky daňový subjekt v r. 2006 a začiatkom r. 2007 sa nezistilo žiadne vozidlo, ktoré by spoločnosti J. H., Graz dodala slovinská spoločnosť NUMERUS d.o.o KOPER alebo slovenský subjekt G. Z., bolo však zistené, že vozidlá preverované správcom dane sa nachádzajú v evidencii J. H.

Zo skutkového stavu teda vyplýva iba zistenie, že predmetné ojazdené vozidlá nachádzajúce sa v Rakúsku neboli J. H. dodané nielen slovinskou spoločnosťou, ale ani slovenským subjektom G. Z.. Vzhľadom na to, ak pozostatky z vadnej daňovej transakcie trojstranného obchodu Rakúska daňová správa vyhodnotila tak, že k dodaniu vozidiel do Rakúska zo Slovenska od G. Z. nedošlo, sú dôvodné pochybnosti, či vôbec došlo k dodaniu tovaru žalobcovi, pretože tovar sa doteraz neidentifikovaným spôsobom nachádzal u J. H. v Rakúsku (kde bol i zdanený).

Podľa § 17 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.

Podľa odôvodnenia napadnutého rozhodnutia č. I/226/14733-124595/2010/994159-r zo dňa 8. decembra 2010, strana 5 „všetky vozidlá nakúpené a predané v r. 2006 (údajne) prechádzali cez Slovensko, kde sa zdržali minimálnu dobu, spravidla jeden deň, odkiaľ išli cez Rakúsko do Slovinska“. Žalobca následne spresnil, že „na Slovensku sa zdržali len tie vozidlá (m 8 kusov) max. jeden deň, u ktorých bol viacdnňový rozdiel medzi nákupom a predajom. Ostatné boli hneď prevezené po vlastnej osi do Slovinska“ - zistenie v odôvodnení dodatočného platobného výmeru č. 670/230/31729/10/Maj zo dňa 2. júla 2010 strana 11 a ďalej na strane 3 správca dane ďalej uvádza, že „G. Z. automobily pri ich kúpe sama bezprostredne v Rakúsku ani Nemecku nepreberala, ich prevzatie, prevoz po vlastnej osi i odovzdanie odberateľovi uskutočňovali v roku 2006 jej známí z Grazu M. S., R. Z., G. W., K. K., a to bezplatne, oni pritom platili v hotovosti za autá pri nákupe a preberali peniaze v hotovosti aj pri ich predaji“. Z odôvodnenia ďalej vyplýva, že žiadne z uvedených vozidiel nebolo prihlásené v evidencii na Okresnom dopravnom inšpektoráte v Považskej Bystrici.

Najvyšší súd poukazuje na to, že ide o pozostatky z cezhraničnej daňovej transakcie vadného trojstranného obchodu, ktoré by jednotlivými národnými daňovými správami nemali byť vyhodnocované rozdielne. Rakúska daňová správa dospela k záveru, že k dodaniu tovaru do Rakúska nedošlo zo Slovenska ani Slovinska. Rakúska daňová správa zdanila nadobudnutie vozidiel v Rakúsku ako intrakomunitárne dodanie, pričom predpokladala, že boli dodané z Nemecka do Rakúska.

Zmienený záver Rakúskej daňovej správy nasvedčuje, že pozostatky z vadného trojstranného obchodu vyhodnotila tak, že k intrakomunitárnej dodávke medzi dvoma podnikateľmi došlo z Rakúska do Nemecka. Potom záver Slovenskej daňovej správy, že došlo k intrakomunitárnemu dodaniu z tovaru z Nemecka žalobcovi na Slovensko je v kontradikcii. Je dôvodná pochybnosť, či vôbec došlo k dodaniu tovaru na Slovensko.

Rozdielne vyhodnotenie vadnej cezhraničnej daňovej transakcie Rakúskou daňovou správou a Slovenskou daňovou správou môže viesť vo svojich dôsledkoch k dvojitému

zdanení. Záver Rakúskej daňovej správy, ktorá pozostatky z právne vadného trojstranného obchodu, vyhodnotila tak, že k dodaniu tovaru došlo priamo z Nemecka do Rakúska sa javí ako logický a správny, keďže tovar pochádzal z Nemecka a preukázateľne bol dopravený do Rakúska J. H. Rakúska daňová správa preto na pozostalé časti transakcie na Slovensku a v Slovinsku zrejme neprihliadala, resp. ich považovala za fiktívne. Žalovaný musí skoordinať postup s Rakúskou daňovou správou a ich vzájomný postup by nemal vo svojich dôsledkoch viesť k dvojitému zdaneniu transakcie s tým istým tovarom.

Predpokladom aplikácie ustanovenia § 17 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty je skutočnosť, že ku skutočnému dodaniu tovaru došlo a že nešlo o fiktívne dodanie tovaru, ktorému zodpovedajú formálne doklady, materiálne však uskutočnené nebolo.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na uvedené závery rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13/S/12/2011-75 zo dňa 17. mája 2011 podľa § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. zmenil, tak, že napadnuté rozhodnutia žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

V danej veci bolo rozhodované o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za I. a IV. štvrťrok 2006. O zdaňovacích obdobiach II. a III. štvrťroku 2006 bolo rozhodnuté rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf/41/2011 zo dňa 10. mája 2012.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania podľa obsahu spisu, pozostávajúce z náhrady súdnych poplatkov 198 €. Trovy právneho zastúpenia žalobca nevyčíslil, preto súd mu ich náhradu podľa § 151 ods. 2 O.s.p. nepriznal.

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave dňa 4. júla 2012

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth