



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej, v právnej veci žalobcu **P.**, bytom J., *zastúpeného advokátom JUDr. Ivom Babjakom*, so sídlom v Svidníku, *Sovietskych hrdinov 200/33*, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná ulica č. 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 02. marca 2011, č. I/225/550-25386/2011/990813-r, rozhodnutia č. I/225/549-25385/2011/990813-r a rozhodnutia č. I/225/548-25384/2011/990813-r na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, zo dňa 06. septembra 2011, č. k. 1S/62/2011-44, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/62/2011-44 zo dňa 06. septembra 2011 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom konania náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žaloby žalobcu, ktorými sa domáhal zrušenia rozhodnutí žalovaného zo dňa 02.03.2011 č. I/225/550-25386/2011/990813-r, rozhodnutia č. I/225/549-25385/2011/990813-r a rozhodnutia č. I/225/548-25384/2011/990813-r ktorými žalovaný potvrdil dodatočné platobné výmery Daňového úradu Svidník zo dňa 11.10.2010 č. 737/230/27268/10/Mich, č. 737/230/27266/10/Mich

a č. 737/230/27241/10/Mich, ktorými bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia IV. štvrťrok 2007 v sume 31.030,83 eura, III. štvrťrok 2007 v sume 7.378,01 eura, a II. štvrťrok 2007 v sume 4.320,95 eura.

Krajský súd dospel po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a konania, ktoré im predchádzalo k záveru, že v danom prípade správca dane dostatočne zistil skutkový stav a vec správne právne posúdil. Stotožnil sa s názorom žalovaného, že žalobca bol povinný postupovať podľa všeobecnej úpravy uplatňovania dane, lebo zo zisteného skutkového stavu vyplýva, že žalobca nakupoval ojazdené motorové vozidlá od osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (Belgicko), keď belgický dodávateľ fakturoval predmetný tovar s oslobodením od dane ako intrakomunitárne dodanie tovaru, ktoré uviedol v súhrnnom výkaze, pričom v údajoch cien v systéme VIES a v zahraničných faktúrach pri uplatnení dane neboli zistené rozdiely. Žalobca bol teda povinný pri uplatnení dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) postupovať podľa § 19 ods. 1 v spojení s ustanovením § 2 ods. 1 písm. a/ a § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keďže neboli splnené podmienky na postup podľa osobitnej úpravy uplatňovania dane v zmysle § 62 ods. 2 zákona o DPH.

Pokiaľ ide o námietku vo vzťahu k vadám konania, krajský súd uviedol, že ak keď možno súhlasiť s názorom žalobcu, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, v danej veci nedošlo k porušeniu práv žalobcu ako účastníka daňového konania, keďže v priebehu výkonu daňovej kontroly bol žalobca správcom dane informovaný o jeho postupe pri zisťovaní skutkového stavu veci, mal možnosť predkladať dôkazy na preukázanie svojich tvrdení a mal možnosť sa vyjadriť aj k vykonaným dôkazom. Po ukončení daňovej kontroly v rámci vyrubovacieho konania už správca dane nebol povinný vyzvať žalobcu na predloženie dôkazov alebo na opakované vyjadrenie sa k podkladom rozhodnutia. Žalobca do prerokovania protokolu nepredložil žiaden dôkaz na vyvrátenie záverov správcu dane uvedených v protokole.

Na základe uvedeného dospel krajský súd k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a uviedol, že správca dane zaobstaral dostatočné množstvo dôkazov, ktorých vierohodnosť žalobcom vyvrátená nebola. Preto krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia sú vecne správne a v súlade so zákonom.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa ustanovenia § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi pre jeho neúspech v konaní náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) rozsudok krajského súdu

zmenil tak, že napadnuté rozhodnutia žalovaného zruší a vráti žalovanému na ďalšie konanie. Poukazoval na to, že podstatnou námietkou, ktorú v žalobe uviedol bolo nedostatočné zistenie skutkového stavu, nesprávne právne posúdenie vecí a zistenie takej procesnej vady, ktorá má za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. Namietal, že v odôvodnení napadnutého rozsudku absentujú úvahy súdu, ktorými sa riadil pri hodnotení dôkazov, a tiež označenie samotných dôkazov z ktorých súd vychádzal. Namietal, že sa najmä nevysporiadal s námietkou, ktorá bola jasne a zrozumiteľne v žalobe uvedená, a to či belgický dodávateľ mal alebo nemal právo na odpočítanie dane v Belgicku pri obstaraní motorových vozidiel, ktoré následne predal žalobcovi. Táto skutočnosť nebola zo strany správcu dane, žalovaného, ani zo strany belgických, či iných medzinárodných orgánov preverovaná. Namietal, že zaujatie právneho stanoviska zo strany súdu k tejto námietke je potrebné z dôvodu, že ak by zahraničný dodávateľ nemal právo na odpočítanie dane v Belgicku pri obstaraní motorových vozidiel, potom nemal hodnotu dodaných motorových vozidiel uvádzať vo svojom súhrnnom výkaze, a tento údaj by sa nedostal do systému VIES. Žalobca zastáva názor, že bolo povinnosťou krajského súdu sa touto problematikou zaoberať a v prípade, že súd nepovažoval túto námietku za podstatnú pre rozhodnutie, bol povinný riadne a vyčerpávajúcim spôsobom svoje stanovisko odôvodniť.

Žalobca ďalej namietal, že krajský súd taktiež neprihliadol na jeho námietku, že neprebehlo prvostupňové daňové konanie a túto námietku považoval za nedôvodnú. Žalobca poukazoval na to, právo predkladať dôkazy má daňový subjekt najmä v daňovom konaní (§ 2 ods. 1, 2 a 8, § 29 ods. 8 zákona o správe daní). V tejto súvislosti poukazoval na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I ÚS 238/06 z 16.12.2008. Podľa názoru žalobcu krajský súd názor Ústavného súdu Slovenskej republiky do úvahy nevzal a ani sa k nemu nevyjadril. Poukazoval tiež na rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 30Cdo/4389/2009.

Žalobca ďalej poukazoval na skutočnosť, že žalovaný ako druhostupňový orgán rozhodol o odvolaní žalobcu bez akejkoľvek jeho účasti a žalobca sa nezúčastnil ani prvostupňového ani odvolacieho konania a tým mu boli odňaté jeho základné procesné práva, a to právo na postup zachovávajúci práva a právom chránené záujmy daňového subjektu zo strany daňových orgánov v zmysle § 2 ods. 1 zákona o správe daní a právo na úzku súčinnosť v zmysle § 2 ods. 8 zákona o správe daní. Žalobca namietal, že týmto postupom mu bolo znemožnené splniť si svoju povinnosť na preukázanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie a vyrubenie dane tak, ako to určuje ustanovenie § 29 ods. 8 zákona o správe daní, čím mu bolo odňaté nielen zákonné ale i ústavné právo podľa čl. 48 ods. 2

Ústavy Slovenskej republiky vyjadriť sa ku všetkým vykonaným dôkazom. Žalobca zastáva názor, že ustanovenie § 48 zákona o správe daní v žiadnom svojom ustanovení nedáva možnosť odvolaciemu orgánu (žalovanému), aby rozhodol o odvolaní neverejne bez prítomnosti daňového subjektu.

Tiež namietal, že za úplne nepreskúmateľnú a nezrozumiteľnú považuje žalobca časť rozsudku, ktorým krajský súd poukázal na ustanovenie § 68 zákona o správe daní, ktorého čl. 1 nadobúda účinnosť 01.01.2012. V tejto súvislosti poukazoval na rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III.ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06 a III. ÚS 153/07 z ktorých vyplýva potreba riadneho odôvodnenia súdneho rozhodnutia. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku nie je zrejmé, prečo krajský súd nepovažoval za dôvodnú právnu argumentáciu žalobcu v žalobe a prečo považuje námietky žalobcu za neopodstatnené a preto je nutné považovať takýto rozsudok za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 15.11.2011 na odvolanie žalobcu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť. Poukazoval na to, že námietky žalobcu svojim obsahom smerujú výlučne voči formálno-procesným náležitostiam rozsudku, konkrétne jeho odôvodneniu. Uviedol, že s rozhodnutím súdu sa plne stotožňuje a považuje ho za správne a všetky námietky odvolateľa tak, ako ich uviedol v odvolaní za nedôvodné. Žalovaný poukazoval v tejto súvislosti na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 209/04 a sp. zn. III. ÚS 115/03, v ktorých je vyslovený právny záver, že ak odôvodnenie rozsudku stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozsudku, postačuje na záver, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivý proces. Žalovaný zastáva názor, že krajský súd v odôvodnení rozsudku stručne, jasne a výstižne vysvetlil, ktoré skutočnosti považoval za preukázané. Za rozhodujúce v rozsudku považuje objasnenie skutkového a právneho základu veci, teda vysporiadanie sa s kľúčovou otázkou, či na uplatnenie osobitnej úpravy uplatňovania dane z pridanej hodnoty žalobca zákonné podmienky určené v príslušných ustanoveniach zákona o DPH splnil. Krajský súd tak v tomto prípade urobil. V rovine skutkovej sa vysporiadal s kľúčovou otázkou, ktorú skúmal, t. j. či žalobca dostatočne preukázal splnenie podmienok pre uplatnenie osobitnej úpravy uplatnenia dane podľa §66 ods. 2 a 3 zákona o DPH pri predaji použitého tovaru (ojazdených vozidiel) nadobudnutého od belgického dodávateľa. V rovine právnej poukázal v rozsudku na príslušné ustanovenia zákona o DPH, zákona o správe daní a na európsku judikatúru, ktorých dodržiavanie skúmal a napokon sa stotožnil so závermi daňových orgánov uvedenými v ich rozhodnutiach. Poukazoval na to, že v danom prípade je rozhodujúce,

že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie osobitnej úpravy uplatňovania DPH uvedených v ustanovení § 66 ods. 2 a 3 zákona o DPH v spojení s ustanovením § 29 ods. 8 zákona o správe daní. Práve v tomto zmysle žalovaný považuje za potrebné vnímať odôvodnenie týchto rozhodnutí ako celok, z ktorého je právny a skutkový základ veci zrejmý.

K námietke, že pre správne právne posúdenie veci je rozhodujúce a ostatné zistenie, či belgický dodávateľ mal alebo nemal právo na odpočítanie dane v Belgicku pri obstaraní motorových vozidiel, ktoré následne predal žalobcovi a táto skutočnosť by mala byť preverovaná zo strany belgických a iných medzinárodných orgánov, žalovaný uviedol, že k tejto námietke sa vyjadril vo svojom rozhodnutí na strane 8 a 9.

Za nedôvodnú považoval žalovaný i námietku, že neprebehlo prvostupňové konanie, tak aj túto. Poukázal na to, že žalobca má enormnú snahu vniesť do daňového konania charakteristické črty a úkony správneho orgánu podľa zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní, a to aj napriek tomu, že zákon o správe daní tieto procesné úkony legislatívne neupravuje. Všetky práva, ktorých sa žalobca dožaduje v procese neupravenom v zákone (byť súčinný so správcom dane, predkladať dôkazy atď.) mal možnosť uplatniť v priebehu výkonu daňovej kontroly. Poukazoval pritom na ustanovenie § 15 ods. 5 zákona o správe daní, v ktorom zákonodarca daňovému subjektu priamo vymedzil priestor, ale aj čas na uplatnenie svojich procesných práv a súčasne v tomto rozsahu a čase stanovil aj jeho povinnosti. Poukazoval aj na to, že samotný proces dokazovania podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní zákonodarca dislokoval do výkonu kontroly. Súčasne žalovaný poukazoval na zásadu oficiality a zásadu dispozičnú ako aj zásadu neverejnosti a písomnosti, ktoré sú charakteristické pre konanie v zmysle zákona o správe daní.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 212 ods. 1 OSP) odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP preskúmať zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného, ktorými potvrdil dodatočné platobné výmery daňového úradu Svidník zo dňa 11.10.2010 č. 737/230/27268/

10/Mich, č. 737/230/27266/10/Mich a č. 737/230/27241/10/Mich, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia IV. štvrťrok 2007 v sume 31.030,83 eura, III. štvrťrok 2007 v sume 7.378,01 eura, a II. štvrťrok 2007 v sume 4.320,95.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona o správe daní zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní) podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona o správe daní), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

Podľa § 20 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká

- a/ 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo
- b/ dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred 15. dňom podľa písmena a/.

Podľa § 20 ods. 2 zákona o DPH nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje za uskutočnené, ak by takýto tovar bol považovaný za dodaný v tuzemsku.

Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

Podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH obchodník pri predaji umeleckých diel, zberateľských predmetov, starožitností a **použitého tovaru**, ktoré mu boli dodané na území

Európskych spoločenstiev, je povinný uplatňovať osobitnú úpravu, ak uvedené tovary boli dodané:

- a/ osobou, ktorá nie je identifikovaná pre daň v tuzemsku ani v inom členskom štáte,
- b/ osobou, ktorá je identifikovaná pre daň v tuzemsku alebo v inom členskom štáte a dodanie tovaru bolo oslobodené od dane podľa § 42 alebo podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte,
- c/ iným obchodníkom, ktorý uplatňuje daň podľa osobitnej úpravy tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte.

Podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH základom dane pri predaji tovaru podľa odseku 2 je kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou znížený o daň.

Podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudne podľa § 11 a § 11a.

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu mal odvolací súd za preukázané, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období nakupoval ojazdené automobily od dodávateľa NV EURO CART AUCTION&DISTR.SOLUT, Grijpenlaan 19, 3300 Tienen, Belgicko, ktoré následne v Slovenskej republike ako registrovaný platiteľ DPH predával. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu mal najvyšší súd za preukázané, že dodávateľ z Belgicka bol v domovskom štáte registrovaný pre daň z pridanej hodnoty pod č. BE0867129223. Dodávateľ dodanie ojazdených motorových vozidiel fakturoval v cenách bez dane a v súhrnnom výkaze za obdobie II., III. a IV. štvrťrok 2007 ich vykázal ako intrakomunitárne dodanie. Správca dane za účelom preverenia správnosti vykázaných údajov požiadal dňa 08.06.2009 prostredníctvom formulára SCAC č. 737/320/13184/09/Nem o preverenie vykázaných intrakomunitárnych dodaní tovarov a o preverenie, či sa pri dodaní tovarov skutočne jednalo o bežný režim uplatňovania dane a intrakomunitárne dodanie. Výsledkom uvedeného preverenia bola odpoveď, že v danom prípade išlo o dodanie ojazdených motorových vozidiel, ktoré nie sú v osobitnom režime, pokiaľ to nie je ináč uvedené na faktúre. V danom prípade dochádza k uplatneniu mechanizmu DPH pri ktorom je dodávka u dodávateľa oslobodená od DPH a k jej zdaneniu dochádza až nadobúdateľom v Slovenskej republike v zmysle § 11 a § 20 zákona o DPH, a teda ide o tzv. bežný režim zdanenia tovaru.

V danom prípade žalobca si toto intrakomunitárne dodanie tovaru priznal v daňových priznaniach v rozhodných obdobiach, avšak pri následnom predaji tohto tovaru už neoprávnene uplatnil osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa § 66 zákona o DPH.

Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení, pri nadobudnutí tovaru v zmysle § 11 zákona o DPH nemá nadobúdajúci možnosť rozhodnúť sa, či uplatní osobitnú úpravu dane alebo bežný režim dane. V prípade, že nadobúdajúci nadobúda tovar podľa § 11 je podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH osobou povinnou oplatiť daň a zároveň pri následnom predaji takto nadobudnutého tovaru je povinný určiť základ dane podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH.

Vzhľadom k tomu, že v predmetom prípade išlo o nákup ojazdených motorových vozidiel, teda o použitý tovar, je možné za určitých podmienok v súlade so Smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (článok 312 až 332) a v súlade s ust. § 66 zákona o DPH uplatniť aj osobitný režim zdanenia, ktorý spočíva v zdanení rozdielu medzi cenou predajnou a cenou kúpnu. V takom prípade by však predávajúci bol povinný túto skutočnosť v texte faktúry uviesť. V takom prípade by predajná cena obsahovala aj daň (aj keď by na faktúre vyčíslená nebola), ktorá by bola odvedená v členskom štáte predaja, teda v danom prípade v Belgicku a potom by už u nadobúdateľa v Slovenskej republike k zdaneniu nedošlo.

V danom prípade mal najvyšší súd z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že dodávateľ použil bežný režim zdanenia a nepostupoval v zmysle osobitnej úpravy zdanenia. Predmetná skutočnosť bola preukázaná aj na základe medzinárodného zisťovania, keď miestne príslušný správca dane potvrdil, že sa jedná o oslobodené dodávky tovaru v rámci členských štátov Európskej únie, teda o intrakomunitárne dodávky a dodávateľ neuplatnil osobitný režim zdanenia v zmysle čl. 312 až 332 Smernice Rady 2006/112/ES..

Žalobca napokon aj správne postupoval, keď v Slovenskej republike zdanil nadobudnutie predmetných ojazdených motorových vozidiel, tým, že v daňovom priznaní (riadok 04 daňového priznania pre DPH) uviedol nadobudnutie tohto tovaru a zároveň odpočítal príslušnú DPH podľa § 49 ods. 8 zákona o DPH. Na základe takéhoto (správneho) postupu sám deklaroval použitie bežného režimu zdanenia, ktorý bol potom povinný použiť aj pri predaji týchto automobilov (odviesť DPH z predajnej ceny a nie iba z marže), teda odviesť daň podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH a nie zdaniť len rozdiel medzi cenou kúpnu a predajnou podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH, pretože podmienky na použitie osobitného režimu zdanenia podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH splnené neboli.

Z ustanovení zákona o DPH ani zo Smernice Rady 2006/112/ES nevyplýva možnosť platiteľa DPH v rámci jedného obchodného prípadu použiť kombináciu bežného a osobitného režimu zdanenia tak, ako to vykonal žalobca, keď pri nákupe ojazdených automobilov použil bežný režim zdanenia podľa § 11 zákona o DPH a pri ich predaji použil osobitný režim zdanenia podľa § 66 zákona o DPH. Podstata osobitného režimu zdanenia pri predaji použitého tovaru v tuzemsku spočíva v tom, že platiteľ dane má právo uplatniť tento režim zdanenia len v prípade, ak na predchádzajúcom stupni nebola DPH uplatnená, čo vyplýva z ust. § 66 ods. 2 zákona o DPH.

Z uvedeného aj podľa názoru najvyššieho súdu zhodne z názorom žalovaného ako aj krajského súdu vyplýva, že žalobca nepostupoval v súlade so zákonom o DPH, keď pri predaji ojazdených motorových vozidiel použil osobitný režim zdanenia, keďže tieto motorové vozidlá neboli dodané osobou v zmysle § 66 ods. 2 zákona o DPH. Žalobca bol povinný použiť bežný režim zdanenia podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH a nie odvieť daň podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH, teda zdaň rozdiel medzi cenou predajnou a kúpnu.

Podľa názoru najvyššieho súdu je preto námietka žalobcu týkajúca sa nedostatočného zistenie skutkového stavu a nesprávneho právneho posúdenie veci neopodstatnená.

Pokiaľ ide o námietky žalobcu vo vzťahu k procesným vadám majúcim za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí, ako aj neprihliadnutie krajského súdu na právny názor uvedený v Náleze Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 238/06 z 16.12.2008, najvyšší súd poukazuje na to že najvyšší súd v konaní správnych orgánov vady konania, ktoré by mohli viesť k zrušeniu rozhodnutia žalovaného alebo rozsudku krajského súdu nevzhliadol. Označený nálež sa totiž na daný prípad nedá použiť, pretože v prípade, ako išlo vo veci prejednávanej v označenom náleze, išlo o porušenie práv daňového subjektu spočívajúce v tom, že dôkazy, z ktorých sa pri rozhodovaní vychádzalo, nebolo možné použiť z dôvodu, že správca dane tieto dôkazy vykonal bez akejkoľvek vedomosti daňového subjektu, teda v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V prejednávanom prípade však k takémuto procesnému pochybeniu zo stany správcu dane nedošlo. Ako vyplýva z obsahu pripojeného administratívneho spisu bolo začatie výkonu daňovej kontroly dňom 26.02.2009 zo strany správcu dane žalobcovi riadne oznámené. V uvedený deň sa žalobca zúčastnil ústneho pojednávania o čom bola spísaná zápisnica. V priebehu výkonu daňovej kontroly žalobca správcovi dane zapožičal dňa 25.05.2009 rôzne účtovné doklady potrebné na výkon daňovej kontroly (peňažný denník za rok 2007, účtovné doklady, knihu pohľadávok za rok 2007, knihu záväzkov za rok 2007, knihu zásob za rok 2007, evidenciu DPH za rozhodné obdobie,

výpisy z účtov). O výkone daňovej kontroly bol dňa 08.09.2010 vypracovaný protokol o výsledku zo zistenia daňovej kontroly č. 737/320/22929/2010/Nem, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 16.09.2010 s tým, že jeho prerokovanie bolo určené na deň 08.10.2010. Súčasne bol žalobca poučený o možnosti sa k protokolu písomne vyjadriť v lehote 8 dní od jeho doručenia. Túto možnosť žalobca aj využil a k protokolu o výsledku zo zistenia daňovej kontroly sa písomne vyjadril dňa 22.09.2010. Na základe tohto písomného vyjadrenia správca dane vypracoval dňa 29.09.2010 dodatok k protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly. Prejednanie protokolu sa zúčastnil splnomocnený zástupca žalobcu JUDr. J., ktorý k výsledkom zistenia daňovej kontroly nemal žiadne návrhy ani námietky. Na základe uvedeného vydal správca dane dňa 11.10.2010 vyššie označené dodatočné platobné výmery, proti ktorým podal žalobca odvolanie. Tieto odvolania boli žalovaným riadne prejednané a bolo o nich riadne rozhodnuté napadnutými rozhodnutiami.

Z uvedeného je nepochybné, že správca dane ako aj žalovaný v predmetnom konaní postupovali v súlade s ustanovením § 15 zákona o správe daní a teda najvyšší súd porušenie procesných práv žalobcu v priebehu celého konania pred správcom dane ani a žalovaným nezistil.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na to, že predmetné konanie upravuje zákon o správe daní, pričom použitie ustanovení zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (ďalej len „správny poriadok“) je vylúčené. V daňovom konaní sa na rozdiel od konania podľa správneho poriadku uplatňuje zásada oficiality a zásada dispozičná, ktoré majú vplyv na charakter daňového konania. V zmysle týchto zásad je tak správca dane ako aj daňový subjekt oprávnený, resp. povinný urobiť procesný úkon iba vtedy, keď sú splnené podmienky na jeho vykonanie. Súčasne najvyšší súd poukazuje, že v daňové konanie je riadené tiež zásadou neverejnosti a písomnosti. Z uvedeného vyplýva, že odvolacie konanie prebieha písomne bez nariadenia pojednávania. Žalobca mal možnosť sa vyjadriť k výsledkom daňovej kontroly vo vyjadrení k protokolu, čo aj využil a pri jeho prejednaní, kedy námietky ani návrhy nemal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní žalovaného správneho orgánu takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí (§ 250j ods. 3 OSP), nezistil. V dôsledku toho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutia správneho orgánu alebo jeho postup nie sú v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), pričom nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Záverom najvyšší súd uvádza, že vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 479/2009 Z. z.“) bolo s účinnosťou od 01.01.2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave (§ 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 479/2009 Z. z.), podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, najvyšší súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného konal s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 29. novembra 2012

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Bugárová