



## 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 žalobkyne obchodnej spoločnosti **ROSA LT, s. r. o.**, so sídlom v Liptovskom Mikuláši, Moyzesova č. 622/3, *zastúpenej advokátskou kanceláriou JUDr. Marcel Mašan, s. r. o., so sídlom vo Veľkom Slavkove, Školská 257*, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/9323-61134/2010/993168-r z 12. mája 2010, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline z 01. februára 2011, č. k. 20S/96/2010-139, takto

#### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline z 01. februára 2011, č. k. 20S/96/2011-139 **p o t v r d z u j e**.

Účastníkom 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 Žiline (ďalej ak „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou

sa domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/228/9323-61134/2010/993168-r zo dňa 12. mája 2010, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Liptovský Mikuláš č. 660/230/1990/10/Kúda zo dňa 15. januára 2010. Týmto dodatočným platobným výmerom Daňový úrad Liptovský Mikuláš (ďalej len „správca dane“) vyrubil žalobkyni ako daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007 v sume 23.532,53 eura. Z odvodov napadnutého rozhodnutia vyplýva, že v súvislosti s predpísaním dane z titulu predaja ojazdených motorových vozidiel nakúpených v inom členskom štáte európskej únie (v predmetnom zdaňovacom období v Rakúsku a v Nemecku) žalovaný uviedol, že nebolo preukázané tvrdenie žalobkyne, že išlo o nákup ojazdených motorových vozidiel od osôb, ktoré neboli ich vlastníkmi, ale že sa jednalo o nákup od sprostredkovateľov Dodávateľské faktúry vystavené jednotlivými predajcami z iného členského štátu neboli vystavené s textom preukazujúcim, že sa jedná o fakturáciu odmeny za sprostredkovanie, ale predmetom fakturácie boli konkrétne motorové vozidlá identifikované svojimi technickými údajmi. Rovnako žalobkyňa uhrádzala cenu vozidla príslušnému predajcovi z Rakúska a Nemecka. Predávajúci ako dodávatelia ojazdených motorových vozidiel vystavili faktúry, kúpne zmluvy a príjmové pokladničné doklady pod názvom a s identifikačnými údajmi spoločnosti, teda konali vo svojom mene a na svoj účet, nekonali ako sprostredkovatelia. Pre postup zdanenia ojazdených motorových vozidiel nakúpených v inom členskom štáte a následne predávaných v tuzemsku je podstatné, aké je postavenie dodávateľa (či je vo svojom štáte registrovaný na DPH) a v akom daňovom režime predaj uskutočnil. Správca dane zistil, že žalobkyňa ojazdené motorové vozidlá nadobudla z iného členského štátu z Rakúska a Nemecka od osôb identifikovaných pre daň. Z dokazovania mal žalovaný za preukázané, že dodávatelia z Rakúska a Nemecka predaj ojazdených motorových vozidiel do Slovenskej republiky považovali za dodanie tovaru do iného členského štátu (intrakomunitárne dodanie), čo znamená, že došlo k uplatneniu mechanizmu DPH, pri ktorom je dodávka u dodávateľa oslobodená od dane a k jej zdaneniu dôjde nadobúdateľom v Slovenskej republike v zmysle § 11 a § 20 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) platného v Slovenskej republike, pričom išlo o bežný režim zdanenia tovaru. V danom prípade išlo o ojazdené motorové vozidlá, teda o tovar použitý, pri ktorom je možné za určitých podmienok na základe Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH (článok 312 a 332) uplatniť osobitný režim zdanenia, spočívajúci v zdanení rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou. V prípade, ak by predávajúci použil rozdielový spôsob zdanenia, bol by povinný túto skutočnosť v texte faktúry uviesť. Predajná cena by v takom prípade obsahovala aj daň (i keď na faktúre by vyčíslená nebola), ktorá

by bola odvedená v členskom štáte predaja a v takom prípade by u nadobúdateľa v Slovenskej republike k zdaneniu nedochádzalo. Z textu predmetných faktúr však nevyplýva, že dodávateľ použil bežný režim zdanenia a nepostupoval v zmysle osobitnej úpravy zdaňovania použitého tovaru, pri ktorej sa uplatňuje rozdielový spôsob zdanenia. Žalobkyňa teda postupovala správne, keď v Slovenskej republike zdanila nadobudnutie týchto automobilov s tým, že uviedla nadobudnutie tovaru v daňovom priznaní (riadok 04 daňového priznania k DPH) a zároveň v tomto daňovom priznaní odpočítala príslušnú DPH podľa § 49 ods. 8 zákona o DPH. Pri následnom predaji predmetných ojazdených motorových vozidiel bola žalobkyňa povinná uplatniť bežný režim zdanenia (odviesť DPH podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH) a nie zdanenie rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou (§ 66 ods. 3 zákona o DPH). Základ dane pri predaji predmetných ojazdených motorových vozidiel mal byť vypočítaný podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal, alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej obdobnej osoby zníženú o daň.

Krajský súd v Žiline posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovenia § 2 ods. 1 písm. c/, § 2 ods. 2, § 8 ods. 6, § 11 ods. 1, § 20 ods. 1, § 22 ods. 1, § 43 ods. 1, § 66 ods. 2 zákona o DPH, ako aj z čl. 226, čl. 313 Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a dospel k záveru, že rozhodujúcim pre postup zdanenia použitých automobilov nakúpených žalobkyňou v inom členskom štáte Európskej únie a následne ňou predávaných v tuzemsku tretím osobám je skutočnosť, aké je postavenie dodávateľa ojazdených motorových vozidiel, t. j., či je vo svojom členskom štáte registrovaným na daň z pridanej hodnoty a v akom daňovom režime predaj tuzemskému daňovému subjektu uskutočnil (či v štandardnom alebo v osobitnom). Z obsahu pripojeného spisového materiálu mal krajský súd za preukázané, že dodávateľa ojazdených motorových vozidiel boli osoby identifikované pre daň z pridanej hodnoty. Či už dodávateľa týchto vozidiel boli ich vlastními alebo boli len sprostredkovateľmi ich predaja, v každom prípade je potrebné ich chápať ako dodávateľov tovaru a dodanie týchto ojazdených motorových vozidiel ako dodanie tovaru v zmysle § 8 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2007. Pokiaľ by sa jednalo len o sprostredkovateľov predaja týchto motorových vozidiel, potom tieto zahraničné osoby, ktoré obstarali predaj tovaru na Slovensko sa posudzujú ako zdaniteľné osoby, ktoré tovar predali, t. j. na účely zákona o DPH majú rovnaké postavenie ako samotní vlastníci tohto tovaru. Preto obrana žalobkyne spočívajúca v tom, že nebol preukázaný riadne skutkový stav, keď sa správca dane ani žalovaný nezaoberali tým, kto je v skutočnosti vlastníkom

predmetných ojazdených motorových vozidiel, je právne irelevantná a na postup zdanenia tohto tovaru nemá žiaden vplyv. Preto ani nebolo potrebné sa zaoberať osvedčeniami o technickom stave a evidencii vozidiel, ktoré mali preukázať pôvodných vlastníkov automobilov.

Pre posúdenie podmienky, či sa pri dodaní tovaru zo zahraničia na Slovensko použil štandardný režim zdanenia, t. j. režim v zmysle § 11 a § 20 zákona o DPH, alebo išlo o osobitný režim zdanenia, tzv. zdanenie rozdielu v zmysle § 66 zákona o DPH, bolo potrebné posúdiť, či v danom prípade išlo o intrakomunitárne dodanie (do iného členského štátu) alebo sa jednalo o dodanie podľa osobitnej úpravy zdanenia v súlade s odd. 2 Smernice Rady 2006/112/ES. Na použitie tejto osobitnej úpravy zdaňovania prirážky je v zmysle čl. 226 bod 14 cit. smernice nevyhnutné, aby v prípade uplatňovania osobitnej úpravy na použitý tovar, bol priamo vo faktúre použitý odkaz buď na články 313, 326 alebo 333 citovanej smernice, alebo na príslušné vnútroštátne ustanovenie (§ 66 zákona o DPH platného v Slovenskej republike alebo na obdobné ustanovenie zákona platného v konkrétnom členskom štáte) alebo iný odkaz, ktorý uvádza, že sa uplatnila jedna z týchto úprav. Jedná sa o hmotnoprávnu podmienku uplatnenia osobitného režimu zdaňovania prirážky pri použitom tovare. Podľa názoru krajského súdu nie je teda dôvodná obrana žalobkyne, že tvrdenie žalovaného o povinnom odkaze vo faktúre na použitie osobitného režimu zdanenia je zjavne účelovým a svojvoľným hodnotením. V danom prípade žalobkyňa vychádzala len z vnútroštátnej právnej úpravy a opomenula komunitárny právny predpis. Podľa názoru krajského súdu bolo nepochybne preukázané, že jednotlivé faktúry, ktoré boli vyhotovené dodávateľmi pre žalobkyňu nemali takéto odkazy a práve naopak z ich obsahu vyplýva, že cena jednotlivých tovarov bola vykázaná ako ntto cena, čo i z logického hľadiska znamená, že sa jednalo o cenu bez DPH.

Vzhľadom k tomu, že dodávatelia z iných členských štátov Európskej únie si neuplatnili daň podľa osobitnej úpravy, či už podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte alebo podľa komunitárneho práva (Smernice Rady 2006/112/ES), nemôže si ani žalobkyňa uplatniť osobitnú úpravu podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH, účinného do 31. decembra 2007. Krajský súd uviedol, že ak teda zahraničné daňové subjekty identifikované pre daň dodávali tovar do iného členského štátu, pričom si neuplatnili osobitný režim zdanenia a nadobúdateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, takéto dodanie tovaru je oslobodené od dane. Pri následnom predaji takéhoto tovaru je žalobkyňa povinný uplatniť bežný režim zdanenia, t. j. odvieť daň podľa § 22 ods. 1

zákona o DPH, a preto daň mal byť odvedená u odberateľa pri ďalšom predaji použitého tovaru tretím osobám, avšak nie rozdielovým spôsobom, ale zo všetkého, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal od príjemcu plnenia. Pretože žalobkyňa daň z pridanej hodnoty takýmto spôsobom neodviedla, bolo potrebné dovyrúbiť daň z pridanej hodnoty o daň, ktorá doposiaľ nebola zo strany žalobkyne v príslušnom zdaňovacom období zaplatená.

Pokiaľ ide o námietku žalobkyne spočívajúcu v odňatí možnosti konať pred správnym orgánom, krajský súd dospel k záveru, že táto námietka nie je opodstatnená, keďže právny zástupca najneskôr od 02. decembra 2009 vedel o termíne prerokovania protokolu určeného na deň 04. januára 2010 a najneskôr od 09. decembra 2009 vedel, že v uvedený deň bude mať dovolenku, mal dostatok časového priestoru na zvolenie si zástupcu.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 246c v spojení s § 142 ods. 1 OSP tak, že žalobkyni pre jej neúspech v konaní náhradu trov konania nepriznal. Žalovanému nepriznal náhradu trov konania napriek jeho úspechu v konaní, pretože si ich náhradu neuplatnil.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa žiadajúc Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Namietala, že rozhodnutie krajského súdu je nesprávne. Namietala, že jej nie je zrejmé na základe čoho krajský súd dospel k skutkovým zisteniam uvedeným v rozsudku. Podľa jej názoru zo žiadneho ustanovenia zákona o DPH nevyplýva postup uvedený v rozsudku. Tento názor krajského súdu je v rozpore so stanoviskom Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, ktoré na dotaz žalobkyne jej zaslalo stanovisko, *„že obchodník, platiteľ dane pri predaji použitého tovaru uplatňuje osobitnú úpravu, ak mu použitý tovar bol dodaný v súlade s ust. § 66 ods. 2 zákona o DPH:*

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

*V nadväznosti na vyššie uvedené, platiteľ dane, ktorý je obchodníkom na účely zákona o DPH musí pri použití osobitnej úpravy uplatňovania dane podľa § 66 zákona o DPH vedieť preukázať tzv. režim oddania použitého tovaru. Pri kúpe použitého tovaru v inom členskom štáte:*

1. *pokiaľ kupuje od osoby z iného členského štátu, ktorá nie je identifikovaná pre daň, musí platiteľ dane byť schopný túto skutočnosť preukázať.*
2. *Pri kúpe od osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte musí byť zrejmy režim oddania :*
  - *dodanie tovaru (pri ktorom nebola odpočítaná daň) s oslobodením od dane: na faktúre by mal byť uvedený odkaz na článok 136 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH, odkaz na ustanovenie vnútroštátneho predpisu alebo informácia, že dodanie tovaru je oslobodené od dane,*
  - *dodanie v režime osobitnej úpravy uplatňovania dane podľa zákona platného v príslušnom členskom štáte : na faktúre by malo byť uvedený odkaz na článok 313 smernice Rady 2006/1123/ES o spoločnom systéme DPH, odkaz na ustanovenie vnútroštátneho predpisu alebo informácia, že dodávateľ uplatňuje osobitnú úpravu.*

Žalobkyňa ďalej poukazovala na stanovisko vo vzťahu k § 66 zákona o DPH uverejnené v mesačníku Poradca č. 5/2011.

S poukazom na vyššie uvedené stanoviská, žalobkyňa zastáva názor, že faktúry boli vystavené správe v súlade s vtedy akceptovaným výkladom § 66 zákona o DPH. Je zrejmé, že faktúry sú vystavené podľa stanoviska Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky s tým, že pokiaľ faktúra neobsahuje prehlásenie dodávateľa o tom, že ide o dodávku v zmysle osobitného režimu, tak v spise sú priložené prehlásenia dodávateľov, že všetky vozidlá boli a budú dodávané v osobitnom režime. Uviedla, že je nesporné, že tento výklad ust. § 66 zákona o DPH do dnešného dňa nie je ustálený a prechádza postupným vývojom, čo však nemôže byť na ťarchu žalobkyne.

Žalobkyňa poukazovala na to, že názor krajského súdu, stanovisko Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky a komentár uverejnený v mesačníku Poradca č. 5/2011 sú tri rôzne názory na to isté ustanovenie zákona, pričom podľa názoru žalobkyne pre posúdenie otázky spôsobu zdaňovania je obsah faktúry od dodávateľa, ktorý je v súlade s požiadavkami ust. § 66 zákona o DPH. Žalobkyňa uviedla, že tento názor zastáva preto, lebo nemá možnosť zistiť, či údaje uvedené na faktúre od dodávateľa sú správne a pravdivé. Uviedla, že pokiaľ jeho dodávateľ postupoval nekorektne, táto skutočnosť nemôže ísť na vrub žalobkyne.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 04. apríla 2011 k odvolaniu žalobkyne navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť. Uviedol, že nesúhlasí s tvrdeniami, keď poukazuje na rozpor v posúdení danej veci vyplývajúcom z rozsudku krajského súdu, stanoviskom Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky a tiež

s komentárom k § 66 zákona o DPH uverejneným v odbornom časopise. Poukazoval na to, že práve rozsudok krajského súdu je v súlade s tým, čo sa uvádza v citovanom stanovisku Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, a tiež je v súlade s komentárom v odbornom časopise. Názory, na ktoré žalobkyňa poukazuje, obsah faktúr, zistený skutkový stav u samotných dodávateľov v zahraničí a tiež postup žalobcu, keď v Slovenskej republike vykonal „samozdanenie“ a tiež odpočítanie DPH z predmetných vozidiel, sú dôkazom o nesprávnom postupe žalobkyne pri priznaní dane pri ich predaji v Slovenskej republike. Žalobkyňa v rámci svojich námietok, pri ktorých tvrdí, že predajcovia uplatnili voči nej osobitný režim zdanenie (t. j. zdanenie prírážky, čo znamená vysporiadanie daňovej povinnosti v Rakúsku, resp. v Nemecku), nevysvetlila, prečo teda nadobudnuté automobily v Slovenskej republike zdaňovala (tak by potom došlo k dvojitému zdaneniu). Žalobkyňa tiež účelovo poukazuje na prehlásenia dodávateľov, na ktorých nie je uvedený súvis s konkrétnou faktúrou, nie sú vôbec súčasťou jednotlivých faktúr, sú všeobecné, pričom dôležitý je len samotný text faktúry. Žalovaný tiež uviedol, že nesúhlasí s tvrdením žalobkyne, že výklad ustanovenia § 66 zákona o DPH nie je ustálený a prechádza vývojom. Uvedené ustanovenie zákona o DPH je v súlade so smernicou Rady 2006/112/ES.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá 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](http://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 žalobkyne nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/228/9323-61134/2010/993168-r zo dňa 12. mája 2010 ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Liptovský Mikuláš č. 660/230/1990/10/KúdA zo dňa 15. januára 2010, ktorým bol žalobkyňi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007 v sume 23.532,53 eura. Rozhodujúcim v danej veci je posúdenie, či v súvislosti s predajom ojazdených motorových vozidiel nakúpených v inom členskom štáte došlo k riadnemu zdaneniu daňou z pridanej hodnoty.

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).

Podľa § 219 ods. 2 OSP (v spojení s §246c ods. 1 veta prvá OSP) ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 2 ods. 1 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 o správe daní“) účinného v čase vydania rozhodnutia [§ 165 ods. 2 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“)] v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní 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.

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 § 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.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona 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.“) orgánom štátnej správy v oblasti daní a poplatkov je Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Podľa § 11 zákona v spojení s čl. IV. veta prvá č. 479/2009 Z. z. s účinnosťou od 01. januára 2012 sa zrušuje zákon č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly v znení zákona

č. 182/2002 Z. z. a zákona č. 534/2005 Z. z., t. j. ruší sa Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (§ 2 a § 3 zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch).

Nakoľko zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 01. januára 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, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 OSP v spojení s § 250 ods. 4 OSP na strane žalovaného konal s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu mal odvolací súd za preukázané, že žalobkyňa nakupovala ojazdené automobily od dodávateľov (autobazárov) v Rakúsku a Nemecku, ktoré následne v Slovenskej republike ako registrovaný platiteľ DPH predávala. V konaní nebolo sporné, že dodávatelia z Rakúska a Nemecka boli v domovskom štáte registrovaní pre daň z pridanej hodnoty. Aj podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky dodávatelia z Rakúska a Nemecka považovali tento predaj ojazdených motorových vozidiel do Slovenskej republiky za dodanie tovaru do iného členského štátu oslobodené od DPH, teda *tzv. intrakomunitárne dodanie*. V takom 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*.

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. novembra 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 odvodená v členskom štáte predaja, teda v danom prípade v Rakúsku a v Nemecku, a potom by už u nadobúdateľa v Slovenskej republike k zdaneniu nedošlo.

V danom prípade mal Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že dodávatelia použili bežný režim zdanenia a nepostupovali v zmysle osobitnej úpravy zdanenia. Predmetná skutočnosť bola preukázaná aj na základe medzinárodného zisťovania, keď miestne príslušní správcovia dane potvrdili, že sa jedná o oslobodenú dodávku tovaru v rámci členských štátov Európskej únie, teda o intrakomunitárnu dodávku a dodávatelia neuplatnili osobitný režim zdanenia v zmysle čl. 312 až 332 Smernice Rady 2006/112/ES.

Žalobkyňa napokon aj správne postupovala, keď v Slovenskej republike zdanila nadobudnutie predmetných ojazdených motorových vozidiel, tým, že v daňovom priznaní (riadok 04 daňového priznania pre DPH) uviedla nadobudnutie tohto tovaru a zároveň odpočítala príslušnú DPH podľa § 49 ods. 8 zákona o DPH. Na základe takéhoto (správneho) postupu sama deklarovala použitie bežného režimu zdanenia, ktorý bola potom povinná 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 zdaňovať 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, že možnosť platiteľa DPH v rámci jedného obchodného prípadu použiť kombináciu bežného a osobitného režimu zdanenia tak, ako to vykonala žalobkyňa, keď pri nákupe ojazdených automobilov použila bežný režim zdanenia podľa § 11 zákona o DPH a pri ich predaji použila 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 žalobkyňa nepostupovala v súlade so zákonom o DPH, keď pri predaji ojazdených motorových vozidiel použila osobitný režim zdanenia, keďže tieto

motorové vozidlá neboli dodané osobou v zmysle § 66 ods. 2 zákona o DPH. Žalobkyňa bola povinná použiť bežný spôsob zdanenia podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH a nie odvieť daň podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH, teda zdaniť rozdiel medzi cenou predajnou a kúpnu.

Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací dospel k záveru, že námietky žalobkyne vznesené v odvolaní nie sú opodstatnené, a keďže v rozhodnutí a postupe žalovaného ani krajského súdu nezistil iné vady, ktoré by mohli viesť k zrušeniu rozhodnutia žalovaného alebo rozsudku prvostupňového súdu, napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a podľa § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobkyňa v odvolacom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha a ani mu v odvolacom konaní trovy nevznikli.

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 : P r o t i t o m u t o r o z s u d k u n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .**

V Bratislave 23. februára 2012

**JUDr. Jana Baricová, v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:  
Petra Slezáková