

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/26/2012
Identifikačné číslo spisu:	5011200379
Dátum vydania rozhodnutia:	18.04.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Poláčková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:5011200379.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: AUTOALLES, s.r.o., IČO: 36 359 033, so sídlom v Prešove, Košická 34, zastúpeného advokátom JUDr. Máriom Buksom, advokátska kancelária so sídlom v Martine, Červenej armády 1, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia právneho predchodcu žalovaného bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/228/4411-22445/2011/993168-r zo dňa 23. februára 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/24/2011-36 zo dňa 11. januára 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/24/2011-36 zo dňa 11. januára 2012, p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej len ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa ustanovenia § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia právneho predchodcu žalovaného správneho orgánu bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len žalovaného) č. I/228/4411-22445/2011/993168-r zo dňa 23. februára 2011, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona SNR 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 rozhodnutie Daňového úradu Martin č. 666/231/43262/10/Sum zo dňa 9. júna 2010 (ďalej aj ako „prvostupňové správne rozhodnutie“), ktorým bol za zdaňovacie obdobie október 2007 žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 58 879,21 €. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd posudzoval zákonnosť preskúmaného rozhodnutia v intenciách ustanovení § 11 ods. 1, § 22 ods. 1, § 66 ods. 2, ods. 3, ods. 11 a § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej len zákon č. 222/2004 Z. z.).

Krajský súd uviedol, že žalobca nadobudol ojazdené motorové vozidlá od dodávateľov v členských štátoch Európskej únie a išlo o dva druhy obchodov: v prvom prípade išlo o dodanie tovarov, ktoré boli zahraničnými dodávateľmi deklarované ako dodávky ojazdených vozidiel v osobitnom režime marže, a v druhom prípade dodávateľia ojazdených motorových vozidiel na faktúrach uviedli, že dodávky ojazdených motorových vozidiel považujú za intrakomunitárne dodania, resp. oslobodené od dane a vozidlá boli predávané podľa bežného uplatňovania dane, t.j. nepodliehajú osobitnej úprave dane.

Podľa krajského súdu žalobca mal v prípadoch, keď došlo zahraničnými dodávateľmi k dodávke ojazdených motorových vozidiel v režime intrakomunitárneho plnenia, tzn. bežného režimu zdaňovania zo strany týchto zahraničných dodávateľov, povinnosť použiť bežný režim zdaňovania týchto dodávok v zmysle § 22 zákona č. 222/2004 Z. z. Ak použil osobitný režim zdaňovania v zmysle § 66 citovaného zákona, uvedený postup bol nesprávny, stotožniac sa s právnym názorom žalovaného, že nie je možné kombinovať použité dvoch režimov platenia dane, tak ako to urobil žalobca, t. j. postupovať podľa bežného režimu zdanenia, keď pri nákupe vozidiel postupoval podľa § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. ako osoba, ktorá nadobudla tovar v tuzemsku z iného členského štátu, a podľa § 11 si splnil daňovú povinnosť, pričom túto daň si zároveň aj uplatnil na odpočítanie dane a zároveň ohľadne toho istého tovaru ďalej pri jeho predaji postupoval už v zmysle osobitného režimu zdaňovania podľa § 66 citovaného zákona a zdanil len kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou znížený o daň.

Krajský súd zdôraznil, že samotné použitie osobitného režimu zdaňovania, ktorý je zakotvený v § 66 zákona č. 222/2004 Z. z., je postavený na princípe prednostného použitia špeciálnej úpravy zdaňovania, v danom prípade osobitnej úpravy zakotvanej v § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. v prípade, ak nastanú hmotnoprávne podmienky uvedené v § 66 ods. 2 tohto zákona, a teda ak tieto podmienky nastanú, daňový subjekt je povinný uplatniť osobitnú úpravu, čo však na druhej strane znamená, že v prípadoch, ktoré nie sú stanovené v tomto zákonnom ustanovení, nie je možné osobitnú úpravu použiť, keďže povinnosť použiť osobitnú úpravu je recipročne spätá s oprávnením uplatniť túto osobitnú úpravu len v prípadoch uvedených v § 66 ods. 2 a nie v iných.

Podľa názoru krajského súdu preto žalobca nemohol uplatniť osobitnú úpravu, keď obchodné prípady nespádali ani do jednej skupiny uvedenej v tejto špeciálnej úprave, zdôrazniac, že vzhľadom k tomu, že nebolo možné použiť špeciálnu úpravu, bolo potrebné použiť všeobecné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. týkajúce sa zdaňovania a to najmä § 22, ktorý definuje, čo je základ dane pri dodaní tovaru alebo služby vo všeobecnosti.

Ďalej krajský súd poukázal na to, že povinnosť uplatniť osobitnú úpravu je korigovaná v § 66 ods. 11 zákona o DPH, lebo obchodník sa môže rozhodnúť použiť aj bežný režim, ak je oprávnený (a súčasne) povinný použiť režim osobitný, avšak opačnú možnosť obchodník nemá, t. j. žeby použil namiesto bežného režimu režim osobitný, ako to urobil žalobca, pretože zo žiadneho ustanovenia zákona o DPH takáto možnosť použiť osobitný režim v prípade, ak by neboli splnené hmotnoprávne podmienky na jeho použitie nevyplyva, t. j. možnosť voľby.

Krajský súd konštatoval, že vzhľadom k tomu, že v napadnutom rozhodnutí riešených obchodných prípadov žalobcu so zahraničnými dodávateľmi, nenastala žiadna zo situácií taxatívne ustanovených v § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., nie je možné použiť osobitný režim zdaňovania a teda obchodník nemá nielen povinnosť použiť tento režim, ale nemá ani oprávnenie, aby tento režim použil. Mal za to, že iným výkladom tohto ustanovenia, by bol zmarený cieľ zákona - špeciálnym spôsobom uplatniť režim osobitnej úpravy v konkrétnych prípadoch, ktoré zákon v § 66 stanovuje.

Podľa názoru krajského súdu správca dane správne postupoval, keď dorubil žalobcovi daň v tých obchodných prípadoch, kedy uplatnil daň podľa osobitnej úpravy, t. j. v nižšej sume, a dovyhrubenie správca dane vykonal podľa bežného režimu zdaňovania v zmysle § 22 zákona o DPH, zdôrazniac, že žalobca bol povinný uplatniť bežný režim zdanenia podľa § 11 v spojení s § 69 ods. 6 tohto zákona a základ dane mal tvoriť všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia znížený o daň (§ 22 ods. 1).

Krajský súd považoval za nedôvodnú námietku žalobcu, že žalovaný a ani Daňový úrad Martin v napadnutom rozhodnutí na žiadnom mieste neuvádzajú informácie o tom, či dodávateľ tovaru z iného členského štátu neuplatnil osobitný režim uplatňovania dane, s poukazom na to, že v odôvodnení rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa sa nachádzajú odpovede na medzinárodnú výmenu daňových informácií, z ktorých vyplýva, že pri dodaní ojazdených motorových vozidiel jednotliví zahraniční dodávateľia uplatnili režim platný podľa všeobecných zásad pre uplatňovanie dane pri intrakomunitárnych dodávkach, čo znamená že, nemohlo ísť o zdaňovanie v osobitnom režime uplatňovania dane, pretože tieto dva režimy sa vylučujú.

Krajský súd za nedôvodnú považoval aj námietku žalobcu, že ak uplatňoval osobitnú úpravu, nekonal v rozpore s článkom 2 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a zákonom č. 222/2004 Z. z., pretože zákon nezakazoval uplatňovať osobitnú úpravu. Krajský súd konštatoval, že tým, že zákon č. 222/2004 Z. z. v § 66 uvádza konkrétne skutkové podstaty, kedy je možné uplatniť osobitnú úpravu zdaňovania, tým je stanovené, že táto forma sa na tieto skutkové podstaty uplatniť musí (s výnimkou § 66 ods. 11), čo súčasne znamená i to, že v prípadoch, ktoré nie je možné subsumovať pod jednotlivé skutkové podstaty, sa osobitná úprava uplatniť nemôže. Ďalej uviedol, že ak by zákonodarca chcel zakotviť, že fakultatívne sa táto úprava môže použiť aj v prípadoch, ktoré nie sú stanovené v § 66 ods. 2, muselo by to byť v zákone explicitne stanovené.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom navrhol rozsudok krajského súdu zmeniť, rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie; súčasne si uplatnil náhradu trov konania v sume 471,28 €. Žalobca namietal, že napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Uviedol, že Krajský súd v Žiline vo svojom rozhodnutí si v podstate v celom rozsahu osvojil tvrdenia a názor žalovaného. Dôvodil, že celé odôvodnenie rozhodnutia a postupu žalovaného, ako aj rozsudku krajského súdu odporujú skutočnému právnemu stavu a dotknutým zákonným ustanoveniam zákona č. 222/2004 Z. z. Podľa jeho názoru pri aplikácii § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. postupoval a konal v súlade so zákonom, a to aj s ohľadom na režim platenia/ neplatenia dane z pridanej hodnoty, aktuálne podľa domicilu jeho dodávateľov predávajúcich (v rôznych častiach Európskej únie). Pridržiaval sa dôvodov, ktoré uviedol v žalobe, a žiadal, aby ich zohľadnil aj najvyšší súd v odvolacom konaní.

Ďalej dôvodil, že správca dane v čase vykonávania kontroly mal na rozdiel od samotného žalobcu dve pomôcky, a to možnosť cez medzinárodnú výmenu informácií kontaktovať a priamo konfrontovať postup jednotlivých zahraničných dodávateľov ojazdených automobilov (v Belgicku a Rakúsku) a metodický pokyn upravujúci osobitný režim uplatňovania dane z pridanej hodnoty. Metodický pokyn bol však vydaný a sprístupnený verejnosti až v januári 2009. Preto v období rokov 2007 a 2008 neexistovalo oficiálne usmernenie zo strany Ministerstva financií Slovenskej republiky ani bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhoval rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. Odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne nové skutočnosti vedúce k zrušeniu rozsudku prvostupňového súdu. Podľa názoru žalovaného žalobca postupoval v rozpore so zákonom č. 222/2004 Z. z., keď pri predaji predmetných ojazdených automobilov použil osobitný režim zdanenia, pretože tieto automobily neboli predané osobou v zmysle podmienok podľa § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Ak ojazdené automobily neboli dodané osobami uvedenými v § 66 ods. 2, obchodník pri predaji nemal odvieť daň podľa § 66 ods. 3, ako to urobil žalobca, ale bol povinný po užití bežný spôsob uplatňovania dane, t. j. dane odvieť zmysle § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. z prijatej protihodnoty.

Žalovaný nesúhlasil s odvolacími námietkami žalobcu, že správca dane mal na rozdiel od žalobcu dve pomôcky a to medzinárodnú výmenu informácií a v čase vykonávania kontroly metodický pokyn. K uplatňovaniu osobitného režimu zdaňovania podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. uviedol, že správca dane nebol vo výhode oproti žalobcovi, pokiaľ ide o informácie týkajúce sa príslušných zdaniteľných obchodov tak, ako to namietal žalobca v odvolaní. Poukázal na to, že pri medzinárodnej výmene

informácií na DPH dochádza medzi daňovými správcami jednotlivých štátov k prevereniu skutočností týkajúcich sa zdaniteľných obchodov uskutočnených v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, pričom naproti tomu daňový subjekt ako účastník obchodného vzťahu, v tomto prípade žalobca, má možnosti v reálnom čase t. j. v čase uskutočňovania zdaniteľného obchodu, resp. pred tým si riadne preveriť skutočností týkajúce sa jeho obchodného partnera - dodávateľa a teda aj daňový režim z hľadiska DPH, v ktorom sa dodanie uskutočňuje, resp. bude uskutočňovať, ako aj že túto skutočnosť dodávateľ - platiteľ DPH uvádza na faktúre a ak by aj dodávateľ z iného členského štátu neuviedol informáciu o daňovom režime, resp. by bola pre jeho odberateľa nezrozumiteľná, je na odberateľovi, aby požadoval spresnenie údajov na faktúre.

Žalovaný považoval za nedôvodné aj poukazovanie na vydaný metodický pokyn ako oficiálne usmernenie pri uplatňovaní DPH pri ojazdených automobiloch zverejnený na stránke daňového riaditeľstva v roku 2009. Uviedol, že pri uplatňovaní dane sa nepostupuje podľa metodických pokynov, ale v zmysle zákona. Ustanovenie § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. bolo účinné od 1. mája 2004 a v prípade, ak žalobca nevedel ako má v praxi uvedené ustanovenie uplatňovať, mal možnosť využiť služby daňových poradcov, prípadne podať písomnú žiadosť na bývalé Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o vyjadrenie sa k aplikácii uvedeného ustanovenia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku s tým, že deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku).

Úlohou súdu v správnom súdnictve pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§ 247 a nasl. Občianskeho súdneho poriadku) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku). V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku). Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolennej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku).

Najvyšší súd z predloženého spisu krajského súdu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného zistil, že bývalé Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/228/4411-22445/2011/993168-r zo dňa 23. februára 2011 podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Martin č. 666/231/95249/10/Sum zo dňa 15. decembra 2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie október 2007 žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 58 879,21 €.

Odvolací súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov v rozsahu žalobných a odvolacích dôvodov posudzoval, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo

spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade s vtedy účinným zákonom o správe daní a poplatkov a taktiež v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z., ako aj v súlade s príslušným komunitárnym právom.

Podľa názoru odvolacieho súdu medzi účastníkmi konania v danej veci zostala spornou otázka, či v súvislosti s predajom ojazdených motorových vozidiel nakúpených v inom členskom štáte došlo k riadnemu zdaneniu daňou z pridanej hodnoty, a teda či žalobca splnil podmienky na uplatnenie osobitnej úpravy zdaňovania pri predaji použitého tovaru v tuzemsku stanovené v § 66 zákona č. 222/2004 Z. z., ako aj v Smernici Rady 2006/112/ES v článkoch 312 až 332.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb., resp. v súčasnosti daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonodarca v ustanovení § 2 zákona č. 511/1992 Zb. ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni 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 (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). 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 (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). 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 (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcou dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa § 11 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane, ak a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, a b) dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu, okrem dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet a okrem dodania tovaru formou zásielkového predaja.

Podľa § 20 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. 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).

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 č. 222/2004 Z. z. 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.

Osobitná úprava uplatňovania dane pri umeleckých dielach, zberateľských predmetoch, starožitnostiach a použitom tovare je upravená v § 66 zákona č. 222/2004 Z. z.

Podľa § 66 ods. 1 písm. c/, d/, ods. 2 a ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. na účely tohto ustanovenia: c) použitým tovarom sa rozumie hnutelný hmotný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie použitie v nezmenenom stave alebo po oprave, iný ako umelecké diela, zberateľské predmety, starožitnosti, drahé kovy a drahé kamene, d) obchodníkom je zdaniteľná osoba, ktorá v rámci svojho podnikania kupuje, nadobúda v tuzemsku z iného členského štátu alebo dováža na účely ďalšieho predaja použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti, a pri tom koná vo svojom mene na svoj účet alebo vo svojom mene na účet inej osoby na základe zmluvy, podľa ktorej má právo na odplatu za obstaranie kúpy alebo predaja.

Obchodník pri predaji umeleckých diel, zberateľských predmetov, starožitností a použitého tovaru, ktoré mu boli dodané na území Európskych spoločností, 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.

Základom dane pri predaji tovaru podľa odseku 2 je kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou zníženú o daň. Ak ide o predaj použitého tovaru podľa odseku 1 písm. e), základ dane podľa prvej vety sa rozdelí pomerne podľa výšky jednotlivých splátok a na daňovú povinnosť sa vzťahuje § 19 ods. 3.

Podľa § 42 vety prvej zákona č. 222/2004 Z. z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý sa používal výlučne na činnosti oslobodené od dane podľa § 28 až 41 bez možnosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 3, a dodanie tovaru, pri ktorého nadobudnutí nie je možnosť odpočítania dane podľa § 49 ods. 7 písm. a/, b/, c/ a e/.

Podľa § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudne podľa § 11 a § 11a.

Podľa článku 226 bod 14 Smernice Rady 2006/112/ES bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovované podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje: v prípade uplatňovania jednej z osobitných úprav na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti odkaz na články 313, 326 alebo 333 alebo na príslušné vnútroštátne ustanovenia, alebo iný odkaz, ktorý uvádza, že sa uplatnila jedna z týchto úprav.

Podľa čl. 313 bod 1 Smernice členské štáty uplatnia na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodané zdaniteľnými obchodníkmi osobitnú úpravu zdaňovania prirážky zdaniteľného obchodníka v súlade s ustanoveniami tohto pododdielu.

Podľa čl. 314 Smernice úprava zdaňovania prirážky sa vzťahuje na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodávané zdaniteľným obchodníkom, ak mu tento tovar v rámci Spoločenstva dodala jedna z týchto osôb: a) nezdaniteľná osoba, b) iná zdaniteľná osoba, pokiaľ je dodanie tovaru touto inou zdaniteľnou osobou oslobodené od dane v súlade s článkom 136, c) iná zdaniteľná osoba, pokiaľ sa na dodanie tovaru touto inou zdaniteľnou osobou vzťahuje oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a pokiaľ sa týka investičného majetku, d) iný zdaniteľný obchodník, pokiaľ bolo dodanie tovaru týmto iným zdaniteľným obchodníkom predmetom DPH v súlade s osobitnou úpravou zdaňovania prirážky.

Podľa čl. 316 Smernice členské štáty priznajú zdaniteľným obchodníkom právo rozhodnúť sa pre uplatňovanie úpravy zdaňovania prirážky na dodanie tohto tovaru: a) umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti, ktoré sami doviezli, b) umelecké diela, ktoré im dodali ich autori alebo ich právni nástupcovia, c) umelecké diela, ktoré im dodala iná zdaniteľná osoba než zdaniteľný obchodník, pokiaľ dodanie touto inou osobou bolo predmetom zníženej sadzby podľa článku 103.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, z ktorých dôvodov sa s ním stotožňuje v celom rozsahu. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, zhodne ako súd prvého stupňa, považoval za súladné so zákonom rozhodnutie a postup Daňového úradu Martin, ktorý ako oprávnený prvostupňový správny orgán vydal na základe vykonanej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. dodatočný platobný výmer, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2007 v sume 58 879,21 €, keď zistil nesprávny postup žalobcu ako daňového subjektu v zdaňovacom období október 2007 pri výpočte dane zo zdaniteľných obchodov predaja ojazdených automobilov nadobudnutých v tuzemsku z iného členského štátu v zmysle § 11 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže pri predaji ojazdených osobných automobilov použil osobitnú úpravu uplatňovania dane v zmysle § 66 a za základ dane považoval v zmysle § 66 ods. 3 zákona 222/2004 Z. z. kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou znížený o daň, čím postupoval v rozpore s ustanovením § 22 ods. 1 citovaného zákona. V prípade osobných automobilov uvedených v rozhodnutí správcu dane bol žalobca povinný použiť bežný režim dane, pričom za základ dane mal považovať všetko, čo tvorilo protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo mal prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru zníženú o daň. Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za správny aj postup správcu dane, ktorým žalobcovi dorubil daň na základe zistenia, že žalobca ako daňový subjekt nesprávne postupoval pri výpočte dane zo zdaniteľných obchodov pri predaji ojazdených automobilov od tuzemských platiteľov, keďže zo skutkových okolností vyplynulo, že dodávateľské faktúry boli vystavené osobou identifikovanou pre daň, ktorá na faktúre uviedla 19 % DPH a ktorá bola daňovým subjektom po splnení podmienok uplatnenia nároku na odpočítanie dane podľa § 49 v spojení s § 51 zákona číslo 222/2004 Z. z. odpočítaná v daňovom priznaní na DPH za predchádzajúce daňové obdobie. Vzhľadom na ustanovenie § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. žalobca nebol oprávnený použiť osobitnú úpravu uplatňovania dane pri predaji ojazdeného osobného automobilu, nakoľko použitý tovar bol dodaný osobou identifikovanou pre daň v tuzemsku, ktorá pri predaji nepoužila osobitnú úpravu uplatňovania dane a na doklade o predaji tovaru daň uviedla, a preto pri predaji týchto tovarov bolo povinnosťou žalobcu postupovať v zmysle § 22 ods. 1 uvedeného zákona.

Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že žalobca v uvedenom zdaňovacom období v rozpore s § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. priznal v nesprávnej výške zdaniteľné obchody pri dodaní a predaji ojazdených motorových vozidiel, keď v daňovom priznaní vykázal ako základ dane kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou podľa osobitnej úpravy pri použití tovaru podľa § 66 ods. 3 citovaného zákona, pričom na uplatnenie osobitnej úpravy dane pri použití tovaru neboli splnené podmienky ustanovené v § 66 zákona č. 222/2004 Z. z., konkrétne ojazdené motorové vozidlá neboli dodané osobou uvedenou v § 66 ods. 2 citovaného zákona. Žalobca svojím postupom tým, že sa sám ako daňový subjekt pri nadobudnutí predmetného tovaru od osôb identifikovaných pre DPH v inom členskom štáte považoval za osobu povinnú platiť daň podľa § 69 ods. 6 zákona, a preto aj vypočítal daňovú povinnosť, ktorú priznal v daňovom priznaní a súčasne si uplatnil právo na odpočítanie dane podľa § 49 v spojení s § 51, sám deklaroval použitie bežného režimu zdanenia, pričom vychádzajúc z

princípov dane z pridanej hodnoty nie je možné súčasne na jednu transakciu použiť kombináciu bežného režimu a rozdielového režimu uplatnenia dane.

Zo skutkových zistení vyplýva, že pokiaľ žalobca nadobudol použitý tovar - osobné motorové vozidlá - od zahraničných dodávateľov, išlo nepochybne o tzv. intrakomunitárne obchody, ktoré sú založené na tom, že tovarový obchod medzi osobami identifikovanými pre DPH v rôznych členských štátoch EÚ prebieha tak, že na strane dodávateľa dochádza k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru (miesto dodania tovaru je v členskom štáte dodávateľa), ktoré je oslobodené od dane a na strane odberateľa dochádza k intrakomunitárnemu nadobudnutiu tovaru (miesto nadobudnutia je v členskom štáte odberateľa), ktoré je zdaňované. V systéme uplatňovania dane v členských štátoch EÚ platí základný princíp výberu dane z pridanej hodnoty členským štátom určenia, pričom tento princíp zdaňovania tovaru v štáte určenia sa uplatňuje pri splnení určitých podmienok a znamená zdanenie tovaru v tom členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru.

Vo vzťahu k námietke, ktorou žalobca poukazoval na jeho oprávnenosť uplatnenia osobitnej úpravy zdanenia podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. nedá odvolaciemu súdu neuviesť, že predovšetkým správny orgán rozhodujúci na prvom stupni vyčerpávajúcim spôsobom, aj prostredníctvom dožiadania podľa článku 5, kap. II bod 1 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 náležite zistil skutkový stav, ktorý bol zákonným podkladom k vydaniu prvostupňového správneho rozhodnutia a následne podkladom k vydaniu napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Na základe takto zisteného skutkového stavu je zrejmé, že v danej veci neboli splnené zákonné podmienky na uplatnenie osobitného režimu zdaňovania pri použití tovaru, pretože išlo (tak ako bolo uvedené vyššie) o intrakomunitárne obchody (keďže k zdaneniu tovaru došlo na území SR; žalobca podľa § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. zaplatil DPH za nadobudnutý tovar, pričom túto skutočnosť ani sám nespochybňoval).

Z ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. 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 č. 222/2004 Z.z. a pri ich predaji použil osobitný režim zdanenia podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z.z. 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 ustanovenia § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. Z uvedenej právnej úpravy teda pri použití tovaru nevyplýva ani právo voľby tak, ako sa mylne domnieval žalobca.

Vzhľadom k uvedenému aj podľa názoru najvyššieho súdu žalobca v danej veci nepostupoval v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z., keď pri predaji ojazdených motorových vozidiel použil osobitný režim zdanenia, argumentujúc tým, že v čase obchodov nebolo preukázané, že motorové vozidlá neboli dodané osobou v zmysle § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., a preto bol žalobca povinný použiť bežný spôsob zdanenia podľa § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.

Najvyšší súd Slovenskej republiky neprihliadol na odvolacie námietky žalobcu, ktorými namietal, že správca dane v čase vykonávania daňovej kontroly mal na rozdiel od samotného žalobcu dve pomôcky a to možnosť cez medzinárodnú výmenu informácií kontaktovať a priamo konfrontovať postup jednotlivých zahraničných dodávateľov ojazdených automobilov a metodický pokyn, keďže tieto námietky žalobca uplatnil až v odvolaní proti rozsudku súdu prvého stupňa, teda po uplynutí zákonnej lehoty na podanie žaloby v zmysle § 250b ods. 1 v spojení s § 250h ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku.

Odvolací súd súčasne zhodnotiac spôsob, akým sa prvostupňový súd jednotlivo vypořiadal so žalobnými námietkami žalobcu v odôvodnení svojho rozhodnutia, musí konštatovať, že súd prvého stupňa náležite a správne aplikujúc príslušné ustanovenia právnych predpisov vzťahujúcich sa na

predmetnú vec, zodpovedal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia na vznesené námietky žalobcu a realizoval tak jeho ústavné právo na súdnu a inú právnu ochranu zakotvené v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, súčasťou ktorého je aj právo účastníka konania, aby v rozhodnutí súdu boli uvedené dostatočné dôvody, na základe ktorých súd rozhodol vo veci.

Odvolací súd rovnako preskúmajúc formálne a obsahové náležitosti rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu ako aj žalovaného nevzhliadol ich nezákonnosť, keďže správne orgány oboch stupňov svoje rozhodnutia náležite a podrobne odôvodnili, pričom treba zdôrazniť, že žalovaný správny orgán sa vo svojom rozhodnutí náležitým spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, vznesenými v jeho odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, považujúc rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ako aj prvostupňového správneho orgánu za zákonné, vydané na základe spoľahlivo a náležite zisteného skutkového stavu, vyhodnotiac námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, potvrdil rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/24/2011-36 zo dňa 11. januára 2012 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá v spojení s § 219 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku.

Záverom Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti svoje rozhodnutia sp. zn. 5Sžf/19/2011 zo dňa 23. februára 2012 a sp. zn. 6Sžf/29/2011 zo dňa 25. apríla 2012, v ktorých ide o veci s obdobou právnou problematikou ako v predmetnej veci a prijal rovnaký právny záver, a preto senát odvolacieho súdu v predmetnej veci naň súčasne poukazuje.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 v spojení s § 224 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku a účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému náhrada trov konania neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.