

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/30/2012
Identifikačné číslo spisu:	8011200440
Dátum vydania rozhodnutia:	30.05.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Baricová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:8011200440.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu I., bytom F., zastúpeného advokátom JUDr. Ivom Babjakom, so sídlom vo Svidníku, Sovietskych hrdinov 200/33, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná ulica 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo 06. apríla 2011 č. I/225/3340-42031/2011/990813-r, z 12. apríla 2011 č. I/225/4650-44733/2011/990813-r, a zo 06. apríla 2011 č. I/225/3341-42031/2011/990813-r na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove z 31. januára 2012 č. k. 1S/83/2011-34, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/83/2011- 34 z 31. januára 2012 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 .

Odôvodnenie

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 06. apríla 2011 č. I/225/3340-42031/ 2011/990813-r, z 12. apríla 2011 č. I/225/4650-44733/2011/990813-r, a zo 06. apríla 2011 č. I/225/3341-42031/2011/990813-r, ktorými žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Svidník z 30. novembra 2010 č.737/230/30865/10/Jev, dodatočný platobný výmer z 30. novembra 2010 č.737/230/30895/10/Jev a dodatočný platobný výmer z 30. novembra 2011 č. 737/230/30872/10/Jev, ktorými bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia III. štvrťrok 2007 v sume 9.533,89 eura, III. štvrťrok 2008 v sume 6.264,68 eura a IV. štvrťrok 2007 v sume 7.755,89 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. Spochybňovanie údajov zistených správcom dane zo systému VIES, resp. na základe dožiadania vo vzťahu k príslušnému orgánu v Belgicku je podľa názoru krajského súdu zo strany žalobcu nenáležitá, pretože tento postup je upravený aj Nariadením Rady č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti DPH. Žalobca bol teda povinný pri uplatnení dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) postupovať podľa § 19 ods. 1 v spojení 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 § 66 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.

Preto krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia sú vecne správne a v súlade so zákonom, a preto žaloby ako nedôvodné zamietol.

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 veci 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 vyčerpávajúcym 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. decembra 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 tiež 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 [zákon SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov účinného do 31. decembra 2011 (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo

„zákon 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 bež prítomnosti daňového subjektu.

Záverom žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie krajského súdu nie je riadne odôvodnené, pričom v tejto súvislosti poukazoval na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/20/2010, v odôvodnení ktorého ho sa uvádza, že je procesným právom účastníka právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia, ktorá povinnosť súdu vyplýva z ustanovenia § 157 ods. 2 OSP s použitím § 246c ods. 1 vety prvej OSP. 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 podľa žalobcu 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 11. marca 2011 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 vysporiadala 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.

Za nedôvodnú považoval žalovaný i námietku, že žalobcovi nebolo umožnené byť osobne účastný v odvolacom konaní. Táto požiadavka žalobcu nemá podľa žalovaného oporu v zákone z dôvodu, že odvolací orgán v rámci odvolacieho konania rozhodnutie správcu dane preskúmava najmenej v rozsahu námietok odvolávajúceho sa. Právo, ktoré mu zákon priznal v tomto prípade je právo podať opravný prostriedok. Všetky práva, ktorých sa žalobca dožaduje v procese neupravenom v zákone (byť súčinný so správcou 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 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 v spojení

s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá 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 z 30. novembra 2010 č. 737/230/ 30865/10/Jev, z 30. novembra 2010 č. 737/230/30895/10/Jev a z 30. novembra 2011 č. 737/230/30872/10/Jev, ktorými bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia III. štvrťrok 2007 v sume 9.533,89 eura, III. štvrťrok 2008 v sume 6.264,68 eura a IV. štvrťrok 2007 v sume 7.755,89 eura.

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 správcou 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 kúpou cenou zníženej 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 najvyšší súd za preukázané, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období nakupoval ojazdené automobily od dodávateľa Cačrs-On-The-Web.com, Acadis nv, Ambachtenlaan 44, B-3001 Leven, 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. BE867129223 a dodanie ojazdených motorových vozidiel fakturoval bez dane z pridanej hodnoty a dodanie vykázal ako intrakomunitárne dodanie. Správca dane požiadal dňa 21. októbra 2009 prostredníctvom formulára SCAC č. 737/320/25498/2009/Pot o medzinárodnú výmenu informácií - o preverení, či sa skutočne jednalo o intrakomunitárne dodanie tovaru alebo či dodávateľ použil pri predaji použitého tovaru osobitný režim a chybné vykázal intrakomunitárne dodanie, ako aj preverenie výšky vykázaných dodávok. V odpovedi z 02. júna 2010 č. I/621/15510-68421/10/Moz belgická daňová správa potvrdila výšku intrakomunitárneho dodania tovaru a zároveň uviedla, že dodávka ojazdených motorových vozidiel je predmetom obvyčajného/bežného uplatnenia režimu DPH. Súčasne uviedla, že v prípade, že vozidlo podlieha osobitnej úprave, je to jasne a zreteľne uvedené vo faktúre. V danom prípade boli vozidlá vyzdvihnuté prepravcom na adrese predajcu, na náklady a podľa objednávky odberateľa a vozidlá mali byť pred odberom vyplatené. 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.

Ďalej mal najvyšší súd za preukázané, že žalobca predmetné dodávky ojazdených motorových vozidiel z iného členského štátu neuviedol v daňovom priznaní za rozhodné zdaňovacie obdobie ako intrakomunitárne dodanie, teda dodanie tovaru nezdanil a zároveň si neuplatnil pri nadobudnutí tohto tovaru odpočítanie tejto dane. Následne pri predaji tohto tovaru žalobca uplatnil osobitnú úpravu dane v zmysle § 66 zákona o DPH, to znamená, že daň uplatnil zo základu dane, ktorým bol kladný rozdiel medzi cenou predajnou a cenou kúpnu.

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 platiť 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 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.

Vychádzajúc zo zistených skutočností v danom prípade žalobca nepostupoval správne, keď pri predaji ojazdených motorových vozidiel nadobudnutých z iného členského štátu uplatnil osobitný režim zdaňovania podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH a odviezol daň z kladného rozdielu medzi kúpnu a predajnou cenou.

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 zdaňovať rozdiel medzi cenou predajnou a kúpnu.

Podľa názoru najvyššieho súdu je 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. decembra 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 nález 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 29. septembra 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 predložil rôzne účtovné doklady potrebné na výkon daňovej kontroly (výpisy z bežného účtu, pokladničné doklady, odberateľné faktúry, dodávateľské faktúry, knihu evidencie DPH). O výkone daňovej kontroly bol dňa 27. septembra 2010 vypracovaný protokol o výsledku zo zistenia daňovej kontroly č. 737/320/25835/2010/Pot za zdaňovacie obdobie II. až IV. štvrtrok 2007 a dňa 29. septembra 2010 protokol o výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie III. a IV. štvrtrok 2008, ktoré boli žalobcovi doručené dňa 29. októbra 2010 s tým, že ich prerokovanie bolo určené na deň 26. novembra 2010. Súčasne bol žalobca poučený o možnosti sa k protokolom písomne vyjadriť v lehote 8 dní od ich doručenia. Túto možnosť žalobca aj využil a k protokolom o výsledku zo zistenia daňovej kontroly sa písomne vyjadril dňa 05. novembra 2010. Na základe týchto písomných vyjadrení správca dane vypracoval dňa 27. septembra 2010 dodatky k protokolom o výsledku zistenia z daňovej kontroly. Prejednania protokolov sa zúčastnil splnomocnený zástupca žalobcu JUDr. Jozef Vasilík, ktorý k výsledkom zistenia daňovej kontroly nemal žiadne návrhy ani námietky. Na základe uvedeného vydal správca dane dňa 30. novembra 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 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.

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).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok.