

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/48/2012
Identifikačné číslo spisu:	8011200393
Dátum vydania rozhodnutia:	18.09.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Poláčková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:8011200393.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu P. C., bytom vo Q...K. XXX/X, zastúpeného advokátom JUDr. Ivom Babjakom, so sídlom vo Svidníku, Sovietskych hrdinov 200/33, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí právneho predchodcu žalovaného bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/225/1787-29451/2011/990813-r zo dňa 11. marca 2011, č. I/225/1788-29452/2011/990813-r zo dňa 11. marca 2011, č. I/225/1786-29449/2011/990813-r zo dňa 11. marca 2011 a č. I/225/1789-29453/2011/990813-r zo dňa 11. marca 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S 25/2011-36 zo dňa 25. mája 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S 25/2011-36 zo dňa 25. mája 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

Krajský súd v Prešove napadnutým rozsudkom č. k. 3S 25/2011-36 zo dňa 25. mája 2012 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku zamietol žaloby žalobcu, ktorými sa domáhal zrušenia rozhodnutí právneho predchodcu žalovaného bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len žalovaný):

- č. I/225/1787-29451/2011/990813-r zo dňa 11. marca 2011, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Svidník č. 737/230/26644/10/Kse zo dňa 4. októbra 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2008 vo výške 5509,62 € podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011 (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.),
- č. I/225/1788-29452/2011/990813-r zo dňa 11. marca 2011, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Svidník č. 737/230/26645/10/Kse zo dňa 4. októbra 2010, ktorým bol

žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2008 vo výške 6509,16 € podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb.,
- č. I/225/1786-29449/2011/990813-r zo dňa 11. marca 2011, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Svidník č. 737/230/26622/10/Kse zo dňa 4. októbra 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007 vo výške 1332,50 € podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb.,
- č. I/225/1789-29453/2011/990813-r zo dňa 11. marca 2011, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Svidník č. 737/230/26650/10/Kse zo dňa 4. októbra 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2008 vo výške 23.021,34 € podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb.

Krajský súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a konaní, ktoré im predchádzali, dospel 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 Európskej únie (Belgicko), keď belgický dodávateľ fakturoval predmetný tovar s oslobodením od dane ako intrakomunitárne dodanie tovaru, ktoré uviedol v súhrnnom výkaze. Správca dane vykonal dokazovanie prostredníctvom systému VIES (systému pre elektronickú výmenu informácií v oblasti DPH) aj dožiadaním podľa čl. 5 nariadenia Rady č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti DPH adresovaným belgickej daňovej správe. Správca dane zistil, že v údajoch cien v systéme VIES a v zahraničných faktúrach pri uplatnení dane neboli zistené žiadne rozdiely; išlo o intrakomunitárne dodanie tovaru so všeobecným spôsobom zdaňovania a dodanie ojazdených motorových vozidiel nebolo v osobitnom režime. Belgická daňová správa uviedla, že v prípade, že sa transakcia týka ojazdeného motorového vozidla podľa osobitnej úpravy uplatňovania dane, je to uvedené vo faktúre, resp. faktúra obsahuje odkaz na čl. 313, 326 alebo 333 smernice Rady 2006/112/EHS alebo príslušné vnútroštátne ustanovenia, alebo iný odkaz, že sa uplatňuje niektorá z osobitných úprav dane; faktúry však takéto označenie neobsahovali. Žalobca bol preto povinný pri uplatnení DPH postupovať podľa § 19 ods. 1 v spojení s ustanovením § 2 ods. 1 písm. a/ a § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.), nakoľko neboli splnené podmienky na postup podľa osobitnej úpravy uplatňovania dane v zmysle § 62 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.

Pokiaľ ide o námietku vo vzťahu k vadám konania, krajský súd uviedol, že nedošlo k porušeniu práv žalobcu ako účastníka daňového konania. Žalobca bol so zisteniami správcu dane podrobne oboznámený v protokoloch< ktoré obsahovali aj zistenia z dožiadania od belgickej daňovej správy, ku ktorým sa podaním zo dňa 22.septembra 2010 žalobca písomne vyjadril. Aj keď vo vyjadreniach navrhol vykonať ďalšie dôkazy, tieto pramenili výlučne z nesprávneho (iného)právneho názoru žalobcu na danú vec. Neprijatie týchto návrhov na dokazovanie správna dane odôvodnil v dodatkoch k protokolom zo dňa 28. septembra 2010, ktoré boli zástupcovi žalobcovu riadne doručené. Dňa 30.septembra 2010 sa konalo ústne pojednávanie, predmetom ktorého bolo záverečné prerokovanie protokolov a dodatkov, ktoré bez návrhov alebo námietok k obsahu zápisnice podpísal aj zástupca žalobcu. Preto nemožno súhlasiť s námietkou žalobcu, že mu nebolo umožnené využiť všetky jemu zákonom priznané práva a že malo byť vykonané ďalšie dokazovanie.

Na základe uvedeného dospel krajský súd k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a uviedol, že správca dane zaobstaral dostatočné množstvo dôkazov, ktorých vierohodnosť žalobcom vyvrátená nebola. Poukázal aj na skutočnosť, že správca dane napriek údajom na faktúrach, ktoré vylučovali uplatňovanie osobitného režimu zdaňovania, vykonal zisťovania prostredníctvom medzinárodného systému VIES aj formou medzinárodnej výmeny informácií od belgickej daňovej správy a nepochybne zistil, že išlo o nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 zákona č. 222/2004 Z. z., ktoré podlieha dani a že belgický dodávateľ pri dodaní tovaru postupoval podľa všeobecnej úpravy DPH. Preto krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia sú vecne správne a v súlade so zákonom. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa ustanovenia § 250k ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku tak, že žalobcovi pre jeho neúspech v konaní náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom navrhol rozsudok krajského súdu zmeniť, rozhodnutia žalovaného zrušiť a veci vrátiť žalovanému na ďalšie konanie; uplatnil si nárok na náhradu trov odvolacieho konania. Poukázal na to, že podstatnou námietkou, ktorú v žalobe uviedol, bolo nedostatočné zistenie skutkového stavu, nesprávne právne posúdenie veci a zistenie 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. 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 podľa žalobcu nie je zrejmé, prečo krajský súd nepovažoval za dôvodnú právnu argumentáciu žalobcu v žalobe a prečo považoval námietky žalobcu za neopodstatnené. Namietal najmä, že sa krajský súd nevysporiadal s námietkou, 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. Podľa názoru žalobcu zaujatie právneho stanoviska zo strany súdu k uvedenej 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 vyčerpávajúcím spôsobom svoje stanovisko odôvodniť. Žalobca ďalej uviedol, že krajský súd neprihliadol ani na jeho ďalšiu námietku, že neprebehlo prvostupňové daňové konanie. Podľa žalobcu má daňový subjekt právo predkladať dôkazy najmä v daňovom konaní (§ 2 ods. 1, 2 a 8, § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). V tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008., ktorý podľa žalobcu krajský súd nezobral do úvahy a ani sa k nemu nevyjadril. Žalobca tiež namietal, že krajský súd sa neriadil rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 2 Azs 23/2003, podľa ktorého má súd prihliadnuť na vady konania z úradnej povinnosti aj keď ich žalobca nenamietal, čo predstavuje prelomenie dispozičnej zásady v správnom súdnictve. Žalobca tiež poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 28 Cdo 1336/2006, sp. zn. 30 Cdo 4389/2009.

Žalobca ďalej poukazoval na skutočnosť, že žalovaný ako druhostupňový orgán rozhodol o odvolaní žalobcu bez akejkoľvek jeho účasti a žalobca sa nezúčastnil ani prvostupňového ani odvolacieho konania a tým mu boli odňaté jeho základné procesné práva, a to právo na postup zachovávajúci práva a právom chránené záujmy daňového subjektu zo strany daňových orgánov v zmysle § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. a právo na úzku súčinnosť v zmysle § 2 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb., 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 č. 511/1992 Zb. v žiadnom svojom ustanovení nedáva možnosť odvolaciemu orgánu (žalovanému), aby rozhodol o odvolaní neverejne bez prítomnosti daňového subjektu.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť. Uviedol, že námietky žalobcu svojim obsahom smerujú výlučne voči odôvodneniu rozsudku krajského súdu. Uviedol, že s rozhodnutím súdu sa plne stotožňuje a považuje ho za správne; námietky odvolateľa považuje za nedôvodné. Žalovaný poukázal v tejto súvislosti na nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 209/04 a sp. zn. III. ÚS 115/03, z ktorých vyplýva, že ak odôvodnenie rozsudku stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozsudku, postačuje to na záver, že 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 DPH žalobca

zákonné podmienky určené v príslušných ustanoveniach zákona č. 222/2004 Z. z. splnil. Krajský súd tak v tomto prípade urobil. V rovine skutkovej sa vysporiadal s kľúčovou otázkou, či žalobca dostatočne preukázal splnenie podmienok pre uplatnenie osobitnej úpravy uplatnenia dane podľa §66 ods. 2 a 3 zákona č. 222/2004 Z.z. pri predaji použitého tovaru (ojazdených vozidiel) nadobudnutého od belgického dodávateľa. V rovine právnej poukázal v rozsudku na príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z., zákona č. 511/1992 Zb. a na judikatúru, ktorých dodržiavanie skúmal a napokon sa stotožnil so závermi daňových orgánov uvedenými v ich rozhodnutiach. V predmetnej veci je rozhodujúce, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok uvedených v ustanovení § 66 ods. 2 a 3 zákona č. 222/2004 Z.z. v spojení s ustanovením § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Žalovaný považuje za potrebné vnímať odôvodnenie týchto rozhodnutí ako celok, z ktorého je právny a skutkový základ veci zrejmý.

Žalovaný považoval za nedôvodnú námietku žalobcu, že neprebehlo prvostupňové konanie. Poukázal na to, že žalobca má enormnú snahu vnieť do daňového konania charakteristické črty a úkony správneho orgánu podľa Správneho poriadku, a to aj napriek tomu, že zákon o správe daní tieto procesné úkony neupravuje. Všetky práva, ktorých sa žalobca dožaduje v procese neupravenom v zákone (byť súčinný so správcom dane, predkladať dôkazy, atď.), mal možnosť uplatniť v priebehu výkonu daňovej kontroly. Zákonodarca priznal vyrubovaciemu konaniu špecifický, prísne formálny charakter, ktorý spočíva výlučne vo vydaní platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru (§ 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.). Výkon daňovej kontroly priamo predpokladá uplatnenie práv daňového subjektu pri výkone daňovej kontroly a plnenie si povinností daňového subjektu. Žalovaný pritom poukázal na ustanovenie § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., v ktorom zákonodarca daňovému subjektu priamo vymedzil priestor a čas na uplatnenie jeho procesných práv a splnenie povinností. Žalovaný tiež uviedol, že samotný proces dokazovania podľa § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. zákonodarca dislokoval do výkonu kontroly; poukázal na zásadu oficiality a zásadu dispozičnú ako aj zásadu neverejnosti a písomnosti, ktoré sú charakteristické pre konanie v zmysle zákona o správe daní.

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

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb veci, 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).

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu súdnych spisov, ktorých súčasťou sú aj administratívne spisy žalovaného, zistil, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období nakupoval ojazdené automobily od dodávateľa NV EURO CART AUCTION&DISTR.SOLUT, Grijpenlaan 19, 3300 Tienen, Belgicko, ktoré následne v Slovenskej republike ako registrovaný platiteľ DPH predával. Dodávateľ z Belgicka bol v domovskom štáte registrovaný pre DPH pod č. BE0867129223. Dodávateľ dodanie ojazdených motorových vozidiel fakturoval v cenách bez dane a v súhrnnom výkaze za obdobie IV. štvrťrok 2007, I., II. a III. štvrťrok 2008 ich vykázal ako intrakomunitárne dodanie. Správca dane za účelom preverenia správnosti vykázaných údajov požiadal dňa 20.mája 2009 prostredníctvom formulára SCAC č. 737/320/9423/09/Nem o preverenie vykázaných intrakomunitárnych dodaní tovarov a o preverenie, či pri dodaní tovarov skutočne išlo o bežný režim uplatňovania dane a intrakomunitárne dodanie. Výsledkom uvedeného preverenia bola odpoveď, že v danom prípade išlo o dodanie ojazdených motorových vozidiel, ktoré nie sú v osobitnom režime, pokiaľ to nie je ináč uvedené na faktúre. V danom prípade dochádza k uplatneniu mechanizmu DPH, pri ktorom je dodávka u dodávateľa oslobodená od DPH a k jej zdaneniu dochádza až nadobúdateľom v Slovenskej republike v zmysle § 11 a § 20 zákona č. 222/2004 Z. z., a teda ide o tzv. bežný režim zdanenia tovaru.

Na základe uvedených skutočností:

1. Daňový úrad Svidník dodatočným platobným výmerom č. 737/230/26644/10/Kse zo dňa 4. októbra 2010 žalobcovi vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2008 vo výške 5509,62 € podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. Žalovaný rozhodnutím č. I/225/1787-29451/2011/990813-r zo dňa 11. marca 2011 uvedený dodatočný platobný výmer potvrdil.
 2. Daňový úrad Svidník dodatočným platobným výmerom č. 737/230/26645/10/Kse zo dňa 4. októbra 2010 žalobcovi vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2008 vo výške 6509,16 € podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. Žalovaný rozhodnutím č. I/225/1788-29452/2011/990813-r zo dňa 11. marca 2011 uvedený dodatočný platobný výmer potvrdil.
 3. Daňový úrad Svidník dodatočným platobným výmerom č. 737/230/26622/10/Kse zo dňa 4. októbra 2010 žalobcovi vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007 vo výške 1332,50 € podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. Žalovaný rozhodnutím č. I/225/1786-29449/2011/990813-r zo dňa 11. marca 2011 uvedený dodatočný platobný výmer potvrdil.
 4. Daňový úrad Svidník dodatočným platobným výmerom 737/230/26650/10/Kse zo dňa 4. októbra 2010 žalobcovi vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2008 vo výške 23.021,34 € podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. Žalovaný rozhodnutím č. I/225/1789-29453/2011/990813-r zo dňa 11. marca 2011 uvedený dodatočný platobný výmer potvrdil.
- Všetky štyri dodatočné platobné výmery sú odôvodnené zhodne tým, že žalobca ako daňový subjekt uskutočnil v jednotlivých zdaňovacích obdobiach zdaniteľný obchod dodanie tovaru - ojazdených motorových vozidiel - pri dodaní ktorého použil osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. Dodávateľ z Belgicka fakturoval dodanie ojazdených motorových vozidiel v cenách bez dane a vykázal v súhrnnom výkaze ako intrakomunitárne dodanie tovaru, ktorým bol určený k opätovnému predaju. Na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií správca dane zistil, že sa prípad týka dodania ojazdených automobilov, ktoré nie sú v osobitnom režime, pokiaľ to nie je inak uvedené na faktúre. Na vystavených faktúrach bolo uvedené: „Vehicle intended for resale. Exempt from VAT in accordance with section 39a, 1° of the VAT Code for an inter-Community delivery. Intercommunity delivery performed in conformance with European directive 2006/112/EC: art.138,1; Vuz urcen k opetovnemu prodeji. Osvobozeny od DPH v souladu se sekci 39bis, 1°. Smluvní strana je povinna platit DPH podle smernice 2006/112/EC čl. 197.“ Žalobca si toto intrakomunitárne nadobudnutie tovaru priznal v daňovom priznaní za jednotlivé zdaňovacie obdobia, avšak pri nasledovnom predaji uvedeného tovaru neoprávnene uplatnil osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z. z., pretože nebola splnená ani jedna z podmienok na uplatnenie osobitnej úpravy uplatňovania dane uvedená v ods. 2 citovaného ustanovenia. Došlo tým k porušeniu ustanovenia § 19 ods. 1 v nadväznosti na § 2 ods. 1 písm. a/, § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. zásada zákonnosti, ktorá upravuje povinnosť správca dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2) 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) 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), 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 č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. 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 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.

Podľa § 20 ods. 1 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/.

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

Podľa § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. 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 č. 222/2004 Z. z. základom dane pri predaji tovaru podľa odseku 2 je kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou znížený o daň.

Podľa § 69 ods. 6 zákona 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.

V danom prípade si žalobca toto intrakomunitárne dodanie tovaru priznal v daňových priznaniach v rozhodných obdobiach, avšak pri následnom predaji tohto tovaru už neoprávnene uplatnil osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z. z.

Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení, pri nadobudnutí tovaru v zmysle § 11 zákona č. 222/2004 Z. z. 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 č. 222/2004 Z. z. osobou povinnou platiť daň a zároveň pri následnom predaji takto nadobudnutého tovaru je povinný určiť základ dane podľa § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.

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 č. 222/2004 Z. z. uplatniť aj osobitný režim zdanenia, ktorý spočíva v zdanení rozdielu medzi predajnou cenou a kúpnu cenou. 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, v danom prípade v Belgicku, a potom by už u nadobúdateľa v Slovenskej republike k zdaneniu nedošlo.

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

Žalobca napokon aj správne postupoval, keď v Slovenskej republike zdanil nadobudnutie predmetných ojazdených motorových vozidiel, tým že v daňovom priznaní (riadok 04 daňového priznania pre DPH) uviedol nadobudnutie tohto tovaru a zároveň odpočítal príslušnú daň z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z. z. Na základe takéhoto (správneho) postupu sám deklaroval použitie bežného režimu zdanenia, ktorý bol potom povinný použiť aj pri predaji týchto automobilov (odviesť daň z pridanej hodnoty z predajnej ceny a nie iba z marže), teda odviesť daň podľa § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. a nie zdaniť len rozdiel medzi cenou kúpnu a predajnou podľa § 66 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z., pretože podmienky na použitie osobitného režimu zdanenia podľa § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. splnené neboli.

Z ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. ani zo Smernice Rady 2006/112/ES nevyplýva možnosť platiteľa dane z pridanej hodnoty 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 daň z pridanej hodnoty uplatnená, čo vyplýva z ustanovenia § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z.

Z uvedeného aj podľa názoru najvyššieho súdu zhodne z názorom žalovaného ako aj krajského súdu vyplýva, že žalobca nepostupoval v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z., keď pri predaji ojazdených motorových vozidiel použil osobitný režim zdanenia, keďže tieto motorové vozidlá neboli dodané osobou v zmysle § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Žalobca bol povinný použiť bežný režim zdanenia podľa § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. a nie odviesť daň podľa § 66 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z., teda zdaniť rozdiel medzi cenou predajnou a kúpnu.

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

Pokiaľ ide o námietky žalobcu vo vzťahu k procesným vadám majúcim za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí, ako aj neprihliadnutie krajského súdu na právny názor uvedený v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008, Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na to, že v konaní správnych orgánov vady konania, ktoré by mohli viesť k zrušeniu rozhodnutia žalovaného alebo rozsudku krajského súdu nezistil. Označený nález sa totiž na daný prípad nedá použiť, pretože v prípade, ako išlo vo veci prejednáwanej 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 predmetnej právnej veci však k takémuto procesnému pochybeniu zo stany správcu dane nedošlo. Ako vyplýva z obsahu pripojeného administratívneho spisu začatie výkonu daňovej kontroly dňom 26. februára 2009 zo strany správcu dane bolo žalobcovi oznámené dňa 10. februára 2009. Žalobca sa dňa 26. februára 2009 zúčastnil ústneho pojednávania, o čom bola spísaná zápisnica č. 737/320/3826/2009/Nem. V priebehu daňovej kontroly žalobca správcovi dane zapožičal dňa 9. marca 2009 účtovné doklady potrebné na výkon daňovej kontroly (zoznam dokladov na DPH za 1.- 4.štvrťrok 2008, peňažný denník za rok 2008, účtovné doklady, knihu pokladne 2008, výpisy z účtov v bankách, výdavkové a príjmové pokl. dokl., osobitné záznamy podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. za rok 2008, zoznam prijatých a vydaných faktúr v EUR, pokladňa v EUR, prijaté a vydané faktúry v SKK). O výkone daňovej kontroly a o výsledku zistenia z daňovej kontroly bol dňa 23. augusta 2010 vypracovaný protokol č. 737/320/21356/2010/Nem, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 23. augusta 2010 s tým, že jeho prerokovanie bolo určené na deň 30. septembra 2010. Súčasne bol žalobca poučený o možnosti sa k protokolu písomne vyjadriť v lehote 8 dní od jeho doručenia. Túto možnosť žalobca aj využil a k protokolu o výsledku zo zistenia daňovej kontroly sa písomne vyjadril dňa 22. septembra 2010, ktoré bolo doručené správcovi dane 23. septembra 2010. Na základe tohto písomného vyjadrenia správca dane vypracoval dňa 28. septembra 2010 dodatok k protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly. Prerokovania protokolu sa dňa 30. septembra 2010 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 4. októbra 2010 vyššie označené dodatočné platobné výmery.

Z uvedeného je nepochybné, že správca dane ako aj žalovaný v predmetnom konaní postupovali v súlade s ustanovením § 15 zákona č. 511/1992 Zb., žalobcovi umožnili vyjadriť sa k zisteniam vyplývajúcim z daňovej kontroly, preto najvyšší súd porušenie procesných práv žalobcu v priebehu celého konania pred správcom dane ani žalovaným nezistil.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na to, že predmetné konanie upravuje zákon č. 511/1992 Zb., pričom použitie ustanovení Správneho poriadku je vylúčené (§ 101 zákona č. 511/1992 Zb.). 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. 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 prerokovaní nemal námietky ani návrhy k výsledkom daňovej kontroly.

Najvyšší súd Slovenskej republiky nezistil v konaní žalovaného správneho orgánu takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí (§ 250j ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku). V dôsledku toho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutia správneho orgánu alebo jeho postup nie sú v súlade so zákonom. Krajský súd preto nepochybil, keď žaloby žalobcu 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 č. k. 3 S 25/2011-36 zo dňa 25. mája 2012 ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta Občianskeho súdneho

poriadku potvrdil.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.