

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/28/2012
Identifikačné číslo spisu:	8011200636
Dátum vydania rozhodnutia:	23.05.2013
Meno a priezvisko:	CSc., JUDr. Eva Babiaková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:8011200636.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: WAGON TRADING, spol. s r.o., so sídlom Partizánska 4101, Poprad, IČO: 31 657 940, zastúpený: Mgr. Stanislav Fekete, advokát, so sídlom AK Námestie sv. Egídia 42/97, Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/225/4806-65528/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011, č. I/225/4805-65526/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011, č. I/225/4799-65511/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011, č. I/225/4801-65515/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011, č. I/225/4802-65518/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011, č. I/225/4803-65520/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011, č. I/225/4800-65514/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011 a č. I/225/4804-65521/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/115/2011-57 zo dňa 28. februára 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/115/2011-57 zo dňa 28. februára 2012, **p o t v r d z u j e**.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej len ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) zamietol podľa ustanovenia § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „O.s.p.“) žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania v záhlaví uvedených rozhodnutí žalovaného správneho orgánu, 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 ako „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní a poplatkov“) potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Poprad a) č. 717/230/75326/10/Fer zo dňa 17. decembra 2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie január 2007 platiteľovi dane z pridanej hodnoty („WAGON TRADING, spol. s r.o., - žalobca“), vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 4541,99 € rozhodnutie žalovaného č. I/225/4799-65511/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011,

- b) č. 717/230/75356/10/Fer zo dňa 17. decembra 2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie február 2007 platiteľovi dane z pridanej hodnoty („WAGON TRADING, spol. s r.o., - žalobca“), vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 2708,25 € rozhodnutie žalovaného č. I/225/4800-65514/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011,
- c) č. 717/230/75416/10/Fer zo dňa 17. decembra 2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie marec 2007 platiteľovi dane z pridanej hodnoty („WAGON TRADING, spol. s r.o., - žalobca“), vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 14 733,65 € rozhodnutie žalovaného č. I/225/4801-65515/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011,
- d) č. 717/230/75452/10/Fer zo dňa 17. decembra 2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie apríl 2007 platiteľovi dane z pridanej hodnoty („WAGON TRADING, spol. s r.o., - žalobca“), vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 3148,14 €, rozhodnutie žalovaného č. I/225/4802-65518/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011
- e) č. 717/230/75473/10/Fer zo dňa 17. decembra 2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie jún 2007 platiteľovi dane z pridanej hodnoty („WAGON TRADING, spol. s r.o., - žalobca“), vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 8219,37 € rozhodnutie žalovaného č. I/225/4803-65520/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011
- f) č. 717/230/75474/10/Fer zo dňa 17. decembra 2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie júl 2007 platiteľovi dane z pridanej hodnoty („WAGON TRADING, spol. s r.o., - žalobca“), vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 6868,91 € rozhodnutie žalovaného č. I/225/4804-65521/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011,
- g) č. 717/230/75477/10/Fer zo dňa 17. decembra 2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie august 2007 platiteľovi dane z pridanej hodnoty („WAGON TRADING, spol. s r.o., - žalobca“), vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 12 098,41 € č. I/225/4805-65526/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011,
- h) č. 717/230/75477/10/Fer zo dňa 17. decembra 2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie september 2007 platiteľovi dane z pridanej hodnoty („WAGON TRADING, spol. s r.o., - žalobca“), vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 1463,05 €, rozhodnutie žalovaného č. I/225/4806-65528/2011/994136-r zo dňa 16. júna 2011,
- Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že krajský súd zákonnosť preskúmaných rozhodnutí spojil uznesením z 6. septembra 2011 veci vedené pod sp. zn. 1S/115/2011 až 1S/122/2011 na spoločné konanie. Preskúmané rozhodnutia posudzoval v intenciách ustanovení § 2, ods. 1 písm. a/, § 3 ods. 1, § 8 ods. 1 písm. a/, § 11 ods. 1 a 2, § 22 ods. 1, § 66 ods. 2, 3, 11 a § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej len ako „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“).

Krajský súd dospel k záveru, že žalobca mal vedomosť o tom, že v danom prípade nebol uplatnený osobitný režim zdanenia DPH v rámci intrakomunitárneho plnenia, tzn. bežného režimu zdaňovania zo strany týchto zahraničných dodávateľov, a z dokladov ktoré mal k dispozícii mal on alebo jeho zamestnanec vedomosť o tom, že i on mal povinnosť použiť bežný režim zdaňovania týchto dodávok v zmysle § 22 zákona č. 222/2004 Z. z., a ak použil osobitný režim zdaňovania v zmysle § 66 uvedeného zákona, uvedený postup bol nesprávny. Žalobca mal navyše možnosť požiadať svojich subdodávateľov o vystavenie opravených dodacích faktúr, čo však odmietol, čoho dôsledkom bola skutočnosť, že musel znášať následky vo vzťahu k plneniu si svojich daňových povinností. Z predložených daňových dokladov mal súd za preukázané, že podmienky na odpočet DPH splnené neboli a súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a jeho rozhodnutia sú zákonné.

Krajský súd ďalej zdôraznil, že samotné použitie osobitného režimu zdaňovania, ktorý je zakotvený v § 66 zákona o DPH, je postavený na princípe prednostného použitia špeciálnej úpravy zdaňovania, v danom prípade osobitnej úpravy zakotvanej v § 66 zákona o DPH 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 o DPH 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., že by 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 považoval za nedôvodnú námietku žalobcu, ktorou poukázal na prípady „Optigen“ a „Kittel“ z ESD sa na daný prípad nevzťahujú.

Krajský súd o náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, pretože vo veci úspech nemal a preto mu nepatrilo právo na ich náhradu.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie. Žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/115/2011-57 zo dňa 28. februára 2012 zmenil tak, že preskúmané rozhodnutia žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil náhradu trov konania v sume 4716,36 €.

Z dôvodov odvolania vyplýva, že žalobca predovšetkým namietal, že napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa je postihnutý vadou podľa § 205 ods. 2 písm. c/ d/ a f/ O.s.p., t. j., že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Uviedol, že Krajský súd v Prešove vo svojom rozhodnutí uviedol, že žalobca mal k dispozícii faktúry belgického dodávateľa a teda táto skutočnosť v ňom mala vzbudiť vážne pochybnosti o tom, že vyhotovené faktúry sú správne. Poukázal, že predmetné faktúry neboli súčasťou účtovnej dokumentácie ale súčasťou technickej dokumentácie slúžiacej pre účely prihlásenia vozidla do príslušnej evidencie a preto nemohol mať vedomosť a pochybnosť o tom, že uvedené doklady sú správne. Poukázal na ust. § 75 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, podľa ktorého za správnosť a včasnosť údajov na faktúre zodpovedá platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu. Ďalej poukázal na ust. § 35 Obchodného zákonníka a § 8 a § 10 ods. 1 bod f/ zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, teda o zodpovednosti vystaviteľa účtovného dokladu za doklad a o povinnosti viesť správne, úplné a zrozumiteľné účtovníctvo. Podľa jeho názoru nemohol mať vedomosť o tom, že, či faktúra od belgického dodávateľa bola vystavená správne a bolo by nespravodlivé od neho požadovať, aby nad rámec svojich zákonných povinností vykonával vyšetrovanie a zaoberal si dôkazy o tom, či niektorý z účastníkov dodávateľského reťazca postupoval správne pri uplatnení režimu dane. Ďalej žalobca uviedol, že nemal žiadnu možnosť ale ani povinnosť preukazovať v daňovom konaní správnosť alebo nesprávnosť faktúr od belgického dodávateľa. Podľa jeho názoru je síce pravdou, že v rozhodnutiach ESD vo veci Optigen a Kittel sa rieši problematika odpočtu DPH ale ich závery je možné použiť aj na tento prípad a to vzhľadom na reťazenie firiem podľa čl. 55 citovaného rozsudku a poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 5Sžf/49/2010 a poukázal na to, že už nemohol žiadať od svojich dodávateľov AUTO SPRINT Slovakia, s.r.o. a SERVIS B+I, s.r.o., žiadať opravu predmetných faktúr nakoľko v čase výkonu daňovej kontroly už neboli registrovanými platiteľmi DPH. Záverom svojho odvolania poukázal na rozhodnutie ESD vo veci Ecotrade SpA z 8. mája 2008, C-95/07 a C-96/07 a jeho body 57, 63 a 64, ktoré sa týkali uplatnenia odpočtu DPH. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhoval odvolaciemu súdu, aby napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Konštatoval, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne nové skutočnosti vedúce k zrušeniu rozsudku prvostupňového súdu.

Za hlavnú príčinu sporov považuje žalovaný rozdielny právny názor medzi ním a daňovníkom na použitie režimu dane z pridanej hodnoty (bežný alebo osobitný) na nesporne zistený skutkový stav, ktorého zistenie v rámci daňovej kontroly ani sám žalobca nenamietal. Poukázal na skutočnosť, že žalobca bol povinný použiť bežný spôsob uplatňovania dane, t. j. dane odvieť zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH. Zároveň uviedol, že neobstojí ani argument žalobcu prečo nemohol predložiť opravené faktúry, nakoľko neobhajujú správnosť postupu žalobcu, ak uplatnil pri realizácii zdaniteľného obchodu osobitný režim DPH.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) 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 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., 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 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.), a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutí žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie, ktorými rozhodnutiami žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Poprad, ktorým správca dane za zdaňovacie obdobie september 2007 žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 1463,05 €, august 2007 žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 12 098,41 €, marec 2007 žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 14 733,99 €, január 2007 žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 4541,99 €, apríl 2007 žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 3148,14 €, jún 2007 žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 8219,37 €, február 2007 žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2708,25 € a júl 2007 žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 6868,91 € a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutiami správcu dane a konania im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci sú jednotlivé rozhodnutia a postupy žalovaného správneho orgánu, ktorými rozhodnutiami žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia.

Senát odvolacieho súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O.s.p.) 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 O.s.p.). 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 O.s.p.). Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej 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 O.s.p.).

Podľa názoru odvolacieho súdu, medzi účastníkmi konania v danej veci ostala spornou otázka, či v súvislosti s predajom ojazdených motorových vozidiel nakúpených v inom členskom štáte došlo k riadnemu zdaneniu daňou z pridanej hodnoty, a 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 čl. 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 o správe daní a poplatkov, resp. daňový poriadok 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, 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.

Senát odvolacieho súdu zistil, že v obdobnej veci už rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 6Sžf/20/2011 zo dňa 28. marca 2012, ktorým rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/94/2010-64 zo dňa 1. februára 2011 potvrdil. Predmetom súdneho prieskumu v uvedenej veci bolo rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/228/9323-61132/2010/993168-r zo dňa 12. mája 2010, ktorým rozhodnutím Daňové riaditeľstvo SR potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Liptovský Mikuláš č. 660/230/1971/10/KúdA zo dňa 15. januára 2010, ktorým správca dane žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2007 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 24 327,09 €.

Z uvedených dôvodov odvolací súd podľa § 250ja ods. 7 O.s.p. poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/20/2011 zo dňa 28. marca 2012, ktorého text uvádza nasledovne:

„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 huteľným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

Podľa § 11 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. 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 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 zahrňa 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. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

Podľa § 66 ods. 2 písm. b/ 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 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.

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 § 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. 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 § 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 Smernici 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.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, najvyšší súd sa vo svojom odôvodnení obmedzí len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Predovšetkým podľa názoru najvyššieho súdu možno prisvedčiť postupu Daňového úradu Liptovský Mikuláš, ktorý v pozícii prvostupňového správneho orgánu vydal, po vykonanej daňovej kontrole, podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní a poplatkov dodatočný platobný výmer, ktorým žalobkyni vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2007 v sume 24 327,09 €, keďže táto si v uvedenom zdaňovacom období v rozpore s § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. priznala v nesprávnej výške zdaniteľné obchody pri dodaní a predaji ojazdených motorových vozidiel, keď v daňovom priznaní vykazala ako základ dane kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou podľa osobitnej úpravy pri použití tovaru podľa § 66 citovaného zákona, pričom na uplatnenie osobitnej úpravy dane pri umeleckých dielach, zberateľských predmetoch, starožitnostiach a 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 a taktiež faktúry dodávateľa neobsahovali kogentne upravené náležitosti daňového dokladu v zmysle článku 226 bod 14 Smernice Rady 2006/112/ES účinnej od 1. januára 2007. Naviac žalobkyňa svojím postupom sama deklarovala použitie bežného režimu zdanenia, keď v rámci tzv. samozdanenia zdanila podľa § 69 ods. 6 citovaného zákona, nadobudnutie ojazdených automobilov.

V danom prípade ide nepochybne o tzv. intrakomunitárne obchody s tovarom, 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 žalobkyňa poukazovala na jej 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 zjavné, že v danej veci neboli splnené zákonné podmienky na uplatnenie osobitného režimu zdaňovania prírážky pri použití tovaru, nakoľko sa jednalo, ako bolo už zdôvodnené vyššie o tzv. intrakomunitárne obchody (keďže k zdaneniu tovaru došlo na území SR; žalobkyňa podľa § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. zaplatila DPH za nadobudnutý tovar, pričom túto skutočnosť nespochybňovala).

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 vykonala žalobkyňa, keď pri nákupe ojazdených automobilov použila bežný režim zdanenia podľa § 11 zákona o DPH a pri ich predaji použila osobitný režim zdanenia podľa § 66 zákona o DPH. Podstata osobitného režimu zdanenia pri predaji použitého tovaru v tuzemsku spočíva v tom, že platiteľ dane má právo uplatniť tento režim zdanenia, len v prípade, ak na predchádzajúcom stupni nebola DPH uplatnená, čo vyplýva z ustanovenia § 66 ods. 2 zákona o DPH.

Z uvedeného, preto podľa názoru najvyššieho súdu vyplýva, že žalobkyňa nepostupovala v súlade so zákonom o DPH, keď pri predaji ojazdených motorových vozidiel použila osobitný režim zdanenia, argumentujúc tým, že tieto motorové vozidlá neboli dodané osobou v zmysle § 66 ods. 2 zákona o DPH. Preto bola žalobkyňa povinná použiť bežný spôsob zdanenia podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH.

Najvyšší súd Slovenskej republiky vo vzťahu k odvolacej námietke obsiahnutej v doplnenom odvolaní, odvolávajúc na ustanovenie § 205 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP, považuje za potrebné uviesť, že na túto odvoláciu námietku prihliadnuť nemôže, keďže táto bola uplatnená po uplynutí lehoty na podanie odvolania (lehota na podanie odvolania uplynula 1. marca 2011). V tejto súvislosti najvyšší súd dodáva, že zrušenie rozhodnutia žalovaného správneho orgánu z tohto doplneného odvolacieho dôvodu by rovnako v danom prípade neprichádzalo do úvahy, nakoľko žalobkyňa tento žalobný dôvod v žalobe neuviedla (§ 250h ods. 1 OSP).

Odvolací súd, tiež posúdiac formálne a obsahové náležitosti rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu ako aj žalovaného, nevzhliadol ich nezákonnosť, tieto podľa jeho názoru, sú náležité a podrobne odôvodnené, zdôrazniac zároveň, že žalovaný správny orgán sa vo svojom rozhodnutí náležitým spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobkyne, vznesenými v jej odvolaní.

Odvolací súd rovnako zhodnotiac spôsob, akým sa prvostupňový súd jednotlivo vypořiadal so žalobnými námietkami žalobkyne v odôvodnení svojho rozhodnutia musí konštatovať, že tento náležite, správne aplikujúc príslušné ustanovenia právnych predpisov vzťahujúcich sa na predmetnú vec, zodpovedal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia na každú vznesenú námietku žalobkyne a realizoval tak jej ústavné právo na súdnu a inú právnu ochranu zakotvenú v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, v zmysle ktorého rozhodnutie súdu musí uviesť dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené.

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 žalobkyne uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, potvrdil rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá v spojení s § 219 ods. 1 a 2 OSP.“

Vzhľadom na to, že skutkové zistenia, z ktorých vychádzali daňové orgány oboch stupňov v citovanom

rozhodnutí nejvyššího soudu boli obdobné ako skutkové zistenia v preskúmvanej veci v danom prípade (dodávateľské faktúry z Rakúska a Nemecka, týkajúce sa dodávky tovaru - použité vozidlá avšak v zdaňovacom období I. štvrťrok 2007) a súčasne vzhľadom na zhodné právne posúdenie veci, senát odvolacieho súdu v danom prípade napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/97/2010-76 zo dňa 5. apríla 2011 podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil z jeho vecne a právne správnych dôvodov.

Senát odvolacieho súdu v danom prípade taktiež nemohol prihliadnuť na námietku žalobcu, ktorou namietal nezákonnosť rozhodnutia daňových orgánov z dôvodu, že objektívne nemohol zabezpečiť opravu dodávateľských faktúr. Bolo povinnosťou žalobcu, aby opravil svoje daňové doklady so zistenými skutočnosťami na základe vykonanej daňovej kontroly a zistené nedostatky v účtovníctve odstrániť a ak tak neurobil jeho následkom bolo dovrúbenie dane za predmetné zdaňovacie obdobia.

Taktiež nemohol súd akceptovať námietky žalobcu ohľadom rozsudkov ESD vo veciach Optigen, Kittel a Ecotrade, nakoľko tieto nemohli byť na vyššie citované závery rozsudku Najvyššieho súdu akceptované a to vzhľadom na iné skutkové okolnosti uvedených prípadov v nich opísaných a skutkové okolnosti tohto prípadu, kedy mal žalobca po celý čas k dispozícii možnosť zistiť z dodávateľských faktúr vystavených belgickým dodávateľom nesprávnosť uplatnenia režimu dane z pridanej hodnoty.

Odvolací súd o náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože v tomto konaní nemal úspech.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.