

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/109/2013
Identifikačné číslo spisu:	5011200386
Dátum vydania rozhodnutia:	10.10.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	súdca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:5011200386.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: AUTOALLES, s.r.o., Košická 34, Prešov, právne zastúpený: JUDr. Mario Buksa, právne služby, s.r.o., Červenej armády 1, Martin, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Vázovova 2, Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/4411-22437/2011/993168-r zo dňa 23. februára 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/35/2011-32 zo dňa 09. novembra 2011 v spojení s opravným uznesením č. k. 21S/35/2011-78 zo dňa 16. júla 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/35/2011-32 zo dňa 09. novembra 2011 v spojení s opravným uznesením č. k. 21S/35/2011-78 zo dňa 16. júla 2013 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/228/4411-22437/2011/993168-r zo dňa 23.02.2011, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Martin č. 666/231/95104/10/Sum zo dňa 15.12.2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie marec 2007 žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) vo výške 61.803,98 €. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia posudzoval v intenciách § 11 ods. 1, § 22 ods. 1, § 66, § 69 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej

hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.)

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

Krajský súd ďalej zdôraznil, že samotné použitie osobitného režimu zdaňovania, ktorý je zakotvený v § 66 zákona č. 222/2004 Z.z., je postavený na princípe prednostného použitia špeciálnej úpravy zdaňovania, v danom prípade osobitnej úpravy zakotvanej v § 66 zákona č. 222/2004 Z.z. v prípade, ak nastanú hmotnoprávne podmienky uvedené v § 66 ods. 2 tohto zákona a teda ak tieto podmienky nastanú, daňový subjekt je povinný uplatniť osobitnú úpravu. Na druhej strane to však znamená, že v prípadoch, ktoré nie sú stanovené v tomto zákonom 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 paragrafe 66 ods. 2 a nie v iných.

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

Ďalej krajský súd poukázal na to, že povinnosť uplatniť osobitnú úpravu je korigovaná v § 66 ods. 11 zákona č. 222/2004 Z.z., 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 č. 222/2004 Z.z. takáto možnosť použiť osobitný režim v prípade, ak by neboli splnené hmotnoprávne podmienky na jeho použitie nevyplyva, t.j. možnosť voľby.

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

Podľa názoru krajského súdu správca dane správne postupoval, keď dovyrubil žalobcovi daň v tých obchodných prípadoch, keď uplatnil daň podľa osobitnej úpravy, t.j. v nižšej sume, a dovyrubenie správca dane vykonal podľa bežného režimu zdaňovania v zmysle § 22 zákona č. 222/2004 Z.z. zdôrazniac, že žalobca bol povinný uplatniť bežný režim zdanenia podľa § 11 v spojení s § 69 ods. 6 tohto zákona a základ dane malo tvoriť všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia, znížený o daň (§ 22 ods. 1).

Krajský súd považoval za nedôvodnú námietku žalobcu, že žalovaný a ani Daňový úrad Martin v napadnutom rozhodnutí na žiadnom mieste neuvádzajú informácie o tom, či dodávateľ tovaru z iného členského štátu neuplatnil osobitný režim uplatňovania dane, s poukazom na to, že v odôvodnení rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa sa nachádzajú odpovede na medzinárodnú výmenu

daňových informácií, ktoré zaslalo Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky Banská Bystrica pod jednotlivými číslami konaní a z nich vyplýva, že pri dodaní ojazdených motorových vozidiel jednotliví zahraniční dodávatelia uplatnili režim platný podľa všeobecných zásad pre uplatňovanie dane pri intrakomunitárnych dodávkach, čo znamená, že ak boli dodania vedené ako intrakomunitárne dodávky, nemohlo ísť o zdaňovanie v osobitnom režime uplatňovania dane, pretože tieto dva režimy sa vylučujú.

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 Žiline č. k. 21S/35/2011-32 zo dňa 09.11.2011 zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil náhradu trov konania v sume 471,28 €.

Z dôvodov odvolania vyplýva, že žalobca predovšetkým namietal, že napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa je postihnutý vadou podľa § 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p., t.j. že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Uviedol, že Krajský súd v Žiline vo svojom rozhodnutí si v podstate v celom rozsahu osvojil tvrdenia a názor žalovaného. Dôvodil, že celé odôvodnenie rozhodnutia a postupu žalovaného, ako aj rozsudku krajského súdu odporujú skutočnému právnemu stavu a dotknutým zákonným ustanoveniam zákona č. 222/2004 Z.z. Vyslovil presvedčenie, že pri aplikácii § 66 zákona č. 222/2004 Z.z. postupoval a konal v súlade s týmto ustanovením zákona a to aj s ohľadom na režim platenia/neplatenia dane z pridanej hodnoty, aktuálne podľa domicilu jeho dodávateľov predávajúcich v rôznych častiach Európskej únie. Tvrdil, že sa pridrižiava dôvodov, ktoré uviedol v žalobe a žiadal, aby na tieto prihlídal aj najvyšší súd pri rozhodovaní o podanom odvolaní. Ďalej poukázal na skutkové zistenia v danej veci a právne závery žalovaného, ako aj krajského súdu, ktoré vyvodili zo skutkových zistení vo veci.

V doplnení odvolania ďalej uviedol, že správca dane v čase vykonávania kontroly mal na rozdiel od samotného žalobcu dve pomôcky a to možnosť cez medzinárodnú výmenu informácií kontaktovať a priamo konfrontovať postup jednotlivých zahraničných dodávateľov ojazdených automobilov a metodický pokyn.

Tvrdil, že zahraniční správcovia dane boli povinní poskytnúť súčinnosť a v rámci nej požadovaný rozsah informácií potrebných pre správne a presné určenie daňového režimu s poukazom na to, že on nikdy ako bežný daňový subjekt nemá možnosť a ani ju nebude mať takýmto vyčerpávajúcim a presným spôsobom vynútiť si od svojich obchodných partnerov v zahraničí takýto rozsah presných a vyčerpávajúcich údajov o ich daňovom režime v zahraničí a jediný doklad, ktorý do dnešného dňa má a mal kedy dispozícií je iba samotná faktúra o predaji ojazdených vozidiel.

Ďalej uviedol, že správca dane vzhľadom na veľmi komplikovaný a ťažko aplikovateľný režim vydal z dôvodu nejasnosti v praxi a z dôvodu aj právnej istoty daňových subjektov pri aplikácii spomínaného režimu § 66 zákona č. 222/2004 Z.z. metodický pokyn s poukazom na to, že tento bol vydaný a sprístupnený daňovej verejnosti v januári 2009, pričom v období rokov 2007 a 2008, ktoré sú predmetom daňovej kontroly v danej veci a následne súdneho sporu, neexistovalo oficiálne usmernenie zo strany ani Ministerstva financií Slovenskej republiky ani zo strany Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky a bol k dispozícii až kontrolórom daňovej správy v čase, keď sa uskutočnila daňová kontrola.

Žalovaný sa v lehote stanovenej súdom k odvolaniu nevyjadril. Rovnopoisk odvolania žalobcu mu bol doručený dňa 02.01.2012.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len 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 žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci na ďalšie konanie, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Martin, ktorým správca dane za zdaňovacie obdobie marec 2007 žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 61.803,98 €, a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím 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 je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2007.

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), preskúmvajúc 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.).

Najvyšší súd z predloženého spisu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/228/4411-22437/2011/993168-r zo dňa 23.02.2011 podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Martin č. 666/231/95104/10/Sum zo dňa 15.12.2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie marec 2007 žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 61.803,98 €.

Odvolací súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v rozsahu žalobných a odvolacích dôvodov posudzoval, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade s vtedy účinným zákonom č. 511/1992 Zb. a taktiež v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z., ako aj v súlade s príslušným komunitárnym právom.

Podľa názoru odvolacieho súdu medzi účastníkmi konania v danej veci 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 článkoch 312 až 332.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon č. 511/1992 Zb. resp. daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb., resp. v súčasnosti daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonomdarca v právnej norme § 2 zákona č. 511/1992 Zb. ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa § 11 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

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

Podľa § 20 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká a/ 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo b/ dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred 15. dňom podľa písmena a/.

Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje za uskutočnené, ak by takýto tovar bol považovaný za dodaný v tuzemsku.

Podľa § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

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

Podľa § 66 ods. 1 písm. c/, d/, ods. 2, 3 zákona č. 222/2004 Z.z. na účely tohto ustanovenia: c/

použitým tovarom sa rozumie hnuiteľný hmotný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie použitie v nezmenenom stave alebo po oprave, iný ako umelecké diela, zberateľské predmety, starožitnosti, drahé kovy a drahé kamene, d/ obchodníkom je zdaniteľná osoba, ktorá v rámci svojho podnikania kupuje, nadobúda v tuzemsku z iného členského štátu alebo dováža na účely ďalšieho predaja použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti, a pri tom koná vo svojom mene na svoj účet alebo vo svojom mene na účet inej osoby na základe zmluvy, podľa ktorej má právo na odplatu za obstaranie kúpy alebo predaja.

Obchodník pri predaji umeleckých diel, zberateľských predmetov, starožitností a použitého tovaru, ktoré mu boli dodané na území Európskych spoločností, je povinný uplatňovať osobitnú úpravu, ak uvedené tovary boli dodané a/ osobou, ktorá nie je identifikovaná pre daň v tuzemsku ani v inom členskom štáte, b/ osobou, ktorá je identifikovaná pre daň v tuzemsku alebo v inom členskom štáte, a dodanie tovaru bolo oslobodené od dane podľa § 42 alebo podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte, c/ iným obchodníkom, ktorý uplatňuje daň podľa osobitnej úpravy tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte (§ 66 ods. 2 citovaného zákona).

Podľa § 66 ods. 3 citovaného zákona 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 § 42 vety prvej zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý sa používal výlučne na činnosti oslobodené od dane podľa § 28 až 41 bez možnosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 3, a dodanie tovaru, pri ktorého nadobudnutí nie je možnosť odpočítania dane podľa § 49 ods. 7 písm. a/, b/, c/ a e/.

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

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

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

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

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

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2

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 uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, z ktorých dôvodov sa s ním stotožňuje v celom rozsahu. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd zhodne ako súd prvého stupňa považoval za súladné so zákonom rozhodnutie a postup správcu dane, ktorý ako oprávnený prvostupňový správny orgán vydal na základe vykonanej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. dodatočný platobný výmer, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2007 v sume 61.803,98 € keď zistil nesprávny postup žalobcu ako daňového subjektu v zdaňovacom období marec 2007 pri výpočte dane zo zdaniteľných obchodov predaja ojazdených automobilov nadobudnutých v tuzemsku z iného členského štátu v zmysle § 11 zákona č. 222/2004 Z.z., keďže pri predaji ojazdených osobných automobilov použil osobitnú úpravu uplatňovania dane v zmysle § 66 a za základ dane považoval podľa § 66 ods. 3 zákona 222/2004 Z.z. kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou znížený o daň, čím postupoval v rozpore s ustanovením § 22 ods. 1 uvedeného zákona. V prípade osobných automobilov uvedených v rozhodnutí správcu dane bol žalobca povinný použiť bežný režim dane, pričom za základ dane mal považovať všetko, čo tvorilo protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo mal prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru zníženú o daň.

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

Zo skutkových zistení v danom prípade vyplýva, že pokiaľ žalobca nadobudol použitý tovar - osobné motorové automobily od zahraničných dodávateľov, išlo 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 žalobca poukazoval na jeho oprávnenosť uplatnenia osobitnej úpravy zdanenia podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z.z. nedá odvolaciemu súdu neuviesť, že predovšetkým správny orgán rozhodujúci na prvom stupni vyčerpávajúcim spôsobom, aj prostredníctvom dožiadania podľa článku 5, kap. II bod 1 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 náležite zistil skutkový stav, ktorý bol zákonným podkladom k vydaniu prvostupňového správneho rozhodnutia a

následne podkladom k vydaniu napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Na základe takto zisteného skutkového stavu je zrejmé, že v danej veci neboli splnené zákonné podmienky na uplatnenie osobitného režimu zdaňovania pri použití tovaru, pretože išlo (tak, ako bolo zdôvodnené vyššie) o intrakomunitárne obchody (keďže k zdaneniu tovaru došlo na území SR; žalobca podľa § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. zaplatil DPH za nadobudnutý tovar, pričom túto skutočnosť ani sám nespochybňoval).

Z ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. ani zo Smernice Rady 2006/112/ES nevyplýva možnosť platiteľa DPH v rámci jedného obchodného prípadu použiť kombináciu bežného a osobitného režimu zdanenia tak, ako to vykonal žalobca, keď pri nákupe ojazdených automobilov použil bežný režim zdanenia podľa § 11 zákona č. 222/2004 Z.z. a pri ich predaji použil osobitný režim zdanenia podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z.z. Podstata osobitného režimu zdanenia pri predaji použitého tovaru v tuzemsku spočíva v tom, že platiteľ dane má právo uplatniť tento režim zdanenia, len v prípade, ak na predchádzajúcom stupni nebola DPH uplatnená, čo vyplýva z ustanovenia § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. Z uvedenej právnej úpravy teda pri použití tovaru nevyplýva ani právo voľby tak, ako sa mylne domnieval žalobca.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky nemohol prihliadnuť na odvolacie námietky žalobcu, ktorými namietal, že správca dane v čase vykonávania daňovej kontroly mal na rozdiel od samotného žalobcu dve pomôcky a to možnosť cez medzinárodnú výmenu informácií kontaktovať a priamo konfrontovať postup jednotlivých zahraničných dodávateľov ojazdených automobilov a metodický pokyn, keďže tieto námietky žalobca uplatnil až v odvolaní proti rozsudku súdu prvého stupňa, teda po uplynutí zákonnej lehoty na podanie žaloby v zmysle § 250b ods. 1 v spojení s § 250h ods. 1 O.s.p. Naviac odvolací súd dodáva, že Metodické usmernenie, na ktoré žalobca poukazuje, nie je podľa názoru súdu možné použiť daňovými orgánmi späťne, na posudzované obdobie, keďže bolo vydané až v roku 2009 a posudzované obdobie je január 2007.

Odvolací súd súčasne zhodnotiac spôsob, akým sa prvostupňový súd jednotlivo vysporiadal so žalobnými námietkami žalobcu v odôvodnení svojho rozhodnutia musí konštatovať, že súd prvého stupňa náležite a správne aplikujúc príslušné ustanovenia právnych predpisov vzťahujúcich sa na predmetnú vec, zodpovedal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia na vznesené námietky žalobcu a realizoval tak jeho ústavné právo na súdnu a inú právnu ochranu zakotvené v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, súčasťou ktorého je aj právo účastníka konania, aby v rozhodnutí súdu boli uvedené dostatočné dôvody, na základe ktorých súd rozhodol vo veci.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky považujúc rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ako aj prvostupňového správneho orgánu za zákonné, vydané na základe spoľahlivo a náležite zisteného skutkového stavu, vyhodnotiac námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, potvrdil rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá v spojení s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p.

Záverom senát odvolacieho súdu dáva do pozornosti rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky

sp. zn. 6Sžf/27/2012, 6Sžf/28/2012 zo dňa 27.02.2013, sp. zn. 4Sžf/28/2012, 4Sžf/29/2012 zo dňa 26.03.2013, sp. zn. 4Sžf/30/2012, 4Sžf/31/2012 zo dňa 26.03.2013, v ktorých najvyšší súd ako súd odvolací rozhodoval v obdobných veciach s rovnakými účastníkmi, ale za iné zdaňovacie obdobie.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Senát rozhodol 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 rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.