

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/71/2014
Identifikačné číslo spisu:	4013200972
Dátum vydania rozhodnutia:	29.06.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:4013200972.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: COSART SK s.r.o., Čechy 135, zastúpeného advokátkou Mgr. Ing. Evou Solčanovou, Sládkovičova 1, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/284251/2013 zo dňa 12. júna 2013, o odvolaní proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/328/2013-78 zo dňa 02. apríla 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/328/2013-78 zo dňa 2. apríla 2014 **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 Nitre podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (OSP) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/284251/2013 zo dňa 12.06.2013, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (daňový poriadok) potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer - Daňového úradu Nitra č. 9412401/5/796610/2013 zo dňa 28.02.2013, ktorým Daňový úrad Nitra 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 neskorších predpisov (zákon o správe daní a poplatkov) v nadväznosti na § 165 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie I. štvrt'rok 2010 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 148 762,71€.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku, odvolávajúc sa na ustanovenia § 2 ods. 1, 2 a 3, § 15 ods. 4, 16 a 17, § 25a ods. 1, 4 a 5 a § 29 ods. 1, 2, 4 a 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a

poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, platnom do 31.12.2011 (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“), § 11 ods. 1, 2, 4 a 13, § 11a ods. 1, § 19 ods. 1, § 20 ods. 1 a 2, § 22 ods. 1, § 42, § 43 ods. 1 a 5, § 44 ods. 1, § 66 ods. 1, § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a článok 226 bod 11 a 14 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica Rady 2006/112/ES“) sa najprv (str. 15 až 19 rozsudku) zaoberal námietkami žalobcu, ktoré sa týkali dĺžky trvania daňovej kontroly. Zistil, že upovedomenie o začatí daňovej kontroly z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie III. štvrťroku 2010 bolo žalobcovi preukázateľne doručené 17.01.2011 a je v ňom uvedené, že daňová kontrola sa začne 15.02.2011, čo je v súlade s § 15 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov. V priebehu začatej daňovej kontroly, týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia III. štvrťroku 2010 správca dane na základe žalobcom predložených listín, daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za toto zdaňovacie obdobie a dostupných informácií získaných zo systému VIES (systém pre elektronickú výmenu informácií o platcoch DPH medzi členskými krajinami EÚ) dospel k záveru, že existujú skutočnosti odôvodňujúce vykonanie daňovej kontroly aj iného zdaňovacieho obdobia a z toho dôvodu postupoval podľa § 15 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov a daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty rozšíril aj o zdaňovacie obdobie IV. štvrťroku 2009 a zdaňovacie obdobia I., II. a IV. štvrťroku 2010, čo žalobcovi oznámil v podaní z 27.06.2011, ktoré mu bolo doručené 29.06.2011. Daňová kontrola u žalobcu začala 15.02.2011. S poukazom na § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov ju mal správca dane ukončiť do šiestich mesiacov od jej začatia, teda do 15.08.2011 (v prípade jej neprerušenia plynutia a nepredĺženia lehoty jej ukončenia). Krajský súd vyslovil názor, že vzhľadom na potrebu rozšírenia daňovej kontroly o ďalšie zdaňovacie obdobia a množstvo listinných dokladov, ktoré žalobca predložil a ktoré bolo potrebné preveriť, správca dane bol oprávnený využiť i inštitút predĺženia výkonu daňovej kontroly, čo bolo v predmetnej veci plne opodstatnené. Nadriadený orgán správcu dane na základe odôvodnenej žiadosti správcu dane predĺžil lehotu na výkon daňovej kontroly do 15.02.2012, čo bolo žalobcovi oznámené v podaní z 02.08.2011, ktorému bolo doručené dňa 08.08.2011, teda ešte pred uplynutím zákonom stanovenej 6 mesačnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z 25.10.2011 bolo žalobcovi doručené 28.10.2011 a z jeho odôvodnenia vyplýva, že na preverenie obchodných transakcií žalobcu bolo potrebné požiadať o medzinárodnú výmenu informácií ohľadne uskutočnenia obchodov medzi žalobcom a jeho dodávateľmi v členských štátoch Európskej únie. K prerušeniu daňovej kontroly došlo podľa § 25a zákona o správe daní a poplatkov, ktoré ustanovenie sa podľa názoru krajského súdu vzťahovalo i na daňovú kontrolu.

Po zistení, že daňová kontrola u žalobcu po jej predĺžení žalovaným o 6 mesiacov a po prerušení neprekročila zákonom stanovenú lehotu, sa krajský súd zaoberal námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, ktoré sa týkali uplatneného režimu zdaňovania pri dovoze ojazdených motorových vozidiel z členských štátov Európskej únie.

Ďalej v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že správca dane na základe údajov zo systému VIES ako i preverovaním prostredníctvom daňových orgánov Spolkovej republiky Nemecko a Belgického kráľovstva, Maďarskej republiky a Českej republiky zistil, že žalobca nadobudol v I. štvrťroku 2010 použitý tovar z týchto členských štátov a to osobné motorové vozidlá od zahraničných dodávateľov identifikovaných na DPH z týchto štátov. Išlo teda nepochybne o intrakomunitárny obchod medzi osobami identifikovanými na DPH v rôznych členských štátoch Európskej únie, ktorý 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 DPH v členských štátoch Európskej únie platí základný princíp výberu tejto dane 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. Z vykonaného daňového konania ako i predložených listín nebolo sporné, že dodávatelia žalobcu v iných členských štátoch pri predaji ojazdených motorových vozidiel používali bežný režim zdaňovania, teda uplatnili oslobodenie od dane z titulu dodania týchto vozidiel do iného členského štátu a žalobcovi ako osobe identifikovanej pre daň z pridanej hodnoty

fakturovali dodanie týchto vozidiel v cenách bez DPH. To sa následne premietlo do systému VIES, ktorý má správca dane k dispozícii. Pravdivosť uvedených údajov správca dane preveril tak, že požiadal príslušné daňové orgány v členských štátoch Európskej únie o preverenie, či pri dodaní tovarov skutočne išlo o bežný režim uplatňovania dane, a teda o intrakomunitárne dodanie tovaru. Pre posúdenie danej veci bol rozhodujúci postup, ktorý použili zahraniční dodávatelia vo vzťahu k žalobcovi ako kupujúcemu. V prípade, že použili bežný režim zdanenia (nič iné nebolo preukázané), takýto režim s určením základu dane podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH bol povinný pri predaji ojazdených motorových vozidiel použiť i žalobca. Napriek tomu žalobca pri predaji ojazdených motorových vozidiel použil postup podľa § 66 ods. 2 a 3 zákona o DPH bez toho, aby na použitie tohto režimu zdanenia boli splnené zákonné podmienky. 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 § 66 ods. 2 zákona o DPH, kde sú zakotvené podmienky pre použitie osobitného režimu zdanenia. Žalobca splnenie týchto osobitných podmienok nepreukázal, nakoľko použitý tovar mu bol nepochybne dodaný osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, dodanie tovaru nebolo oslobodené od dane podľa § 42, respektíve § 43 zákona o DPH alebo podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte a dodávatelia žalobcu neuplatnili daň podľa osobitnej úpravy tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte.

Na základe toho krajský súd dospel k záveru, že žalobca nepostupoval v súlade so zákonom o DPH, keď pri predaji ojazdených motorových vozidiel použil osobitný režim zdaňovania a daň odviezol podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH, teda zdanil len rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou týchto vozidiel napriek tomu, že bol povinný použiť bežný spôsob zdanenia podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH a teda daň, ktorú mal žalobca priznať z predaja týchto motorových vozidiel mala byť uplatnená z celkovej predajnej ceny zníženej o daň. Pokiaľ žalobca tvrdil, že pri použití osobitného režimu zdanenia vychádzal z informácií o použití osobitného režimu zdanenia, ktoré mu poskytli jeho dodávatelia v iných členských štátoch, toto svoje tvrdenie žiadnym spôsobom nepreukázal a nepredložil, resp. neoznačil dôkaz, ktorý by odôvodňoval uplatnenie žalobcom jednostranne zvoleného režimu zdanenia pri predaji použitých motorových vozidiel podľa § 66 ods. 2 a 3 zákona o DPH. V prípade, ak by zahraniční dodávatelia žalobcu použili osobitný režim zdanenia, ktorý spočíva v zdanení rozdielu medzi predajnou cenou a kúpnu cenou tovaru, boli by povinní túto skutočnosť uviesť v texte faktúry, a to s poukazom na ustanovenie článku 226 bod 11 a 14 Smernice Rady 2006/112/ES, pričom predajná cena by potom obsahovala i daň, ktorá by bola odvedená v členskom štáte predaja a potom by už u nadobúdateľa v Slovenskej republike, teda u žalobcu k zdaneniu nedošlo. Predložené faktúry od zahraničných dodávateľov tvrdenia žalobcu nepreukazujú, nie je v nich uvedená DPH a neobsahujú ani žiadny odkaz na ustanovenie § 66 ods. 2 a 3 zákona o DPH prípadne a na ustanovenia článkov 312 až 332 Smernice Rady 2006/112/ES.

Krajský súd nesúhlasil ani s námietskou žalobcu, že daňové orgány nezistili v potrebnom rozsahu skutkový stav, keď neskúmali, aké bolo daňové zaobchádzanie pred predajom motorových vozidiel na Slovensko. Správca dane aj napriek údajom na faktúrach, ktoré neuvádzali výslovne použitý spôsob zdaňovania, vykonal zisťovania prostredníctvom medzinárodného systému VIES aj formou medzinárodnej výmeny informácií od belgickej, nemeckej, maďarskej a českej daňovej správy a nepochybne zistil, že išlo o nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, teda o intrakomunitárne nadobudnutie tovaru podľa § 11 zákona o DPH, ktoré podlieha dani a že dodávatelia žalobcu pri dodaní tovarov postupovali podľa všeobecnej úpravy DPH. Žalobcovi ako obchodníkovi s ojazdenými motorovými vozidlami muselo byť zrejme, že pokiaľ tieto vozidlá nakupuje od dodávateľov z iných členských štátov, ktorí sú identifikovaní na daň z pridanej hodnoty, jedná sa o intrakomunitárne obchody založené na tom, že intrakomunitárne dodanie tovaru je oslobodené od dane na strane dodávateľa a zároveň na strane odberateľa dochádza k intrakomunitárnemu nadobudnutiu tovaru, ktoré je zdaňované. S poukazom na to nemožno považovať za dôvodnú námietku žalobcu spočívajúcu v tom, že pokiaľ by vedel, že sa jedná o intrakomunitárne dodávky, ojazdené motorové vozidlá by nenakupoval. Krajský súd ďalej k námietkam žalobcu, ktoré sa týkali nedostatočného zistenia skutočného stavu uviedol, že daňové konanie je ovládané zásadou materiálnej pravdy, ktorá však nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu

dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bezpochyby nepreukáže prípadne nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne skutočností ním uvedených v daňovom priznaní. Je na správcovi dane, ktorý vykonáva dokazovanie, aké dôkazy vykoná, akú dôkaznú silu im prizná, či a akým spôsobom dokazovanie doplní. Napriek údajom uvedeným na faktúrach vystavených zahraničnými dodávateľmi žalobcu, ktoré vylučovali, resp. neumožňovali uplatnenie osobitného režimu zdaňovania, čo žalobca bez právneho dôvodu neakceptoval, správca dane vykonal dokazovanie a zisťovanie i prostredníctvom medzinárodného systému VIES, ako i formou medzinárodnej výmeny informácií od belgickej aj nemeckej daňovej správy a nepochybne zistil, že išlo o nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ktoré podlieha dani a že belgický a nemecký dodávateľ pri dodaní použitého tovaru žalobcovi postupovali podľa všeobecnej úpravy DPH. Skutkový stav predmetnej veci bol podľa názoru krajského súdu zistený v potrebnom rozsahu, zákonným spôsobom a správca dane ho správne a logicky vyhodnotil.

K žalobcom namietanému porušeniu zásad daňového konania krajský súd uviedol, že jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti. Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov. O takýto prípad v danej veci išlo a krajský súd nezistil pochybenie v postupe oboch daňových orgánov, ani iné ich porušenie zákona o správe daní a poplatkov, pretože i správca dane mal oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba, resp. správca dane potrebuje objasniť vzhľadom na doklady predložené k daňovému priznaniu príslušným daňovým subjektom a podaným vysvetlením daňového subjektu. Takto správca dane postupoval v preskúmvanej veci, keď sa s konkrétnymi otázkami ohľadne uskutočnenia intrakomunitárneho dodania tovaru obrátil na príslušné orgány členských štátov Európskej únie a požiadal ich o výmenu daňových informácií. Krajský súd dospel k záveru, že správca dane vykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu a získané dôkazy správne vyhodnotil. Vychádzajúc z uvedeného, žalobcovi ako daňovému subjektu vznikla povinnosť priznať daň a odviesť daň z nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a pri predaji vozidla použiť bežný režim, teda uplatniť daň z celej predajnej sumy v zmysle § 69 ods. 6 zákona o DPH, pretože podmienky na postup podľa § 66 ods. 2 a 3 zákona o DPH neboli splnené. Správne a v zmysle zákona o DPH postupoval správca dane, keď žalobcovi dodatočným platobným výmerom vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2010, správne postupoval aj žalovaný, keď toto rozhodnutie správcu dane potvrdil rozhodnutím, ktoré je predmetom tohto súdneho preskúmvacieho konania. Krajský súd ustálil, že z obsahu predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Žalobca nemohol byť uvedenými rozhodnutiami daňových orgánov ukrátený na svojich právach, nakoľko sa dôsledne neriadil zákonom o DPH a nevedel preukázať, že ojazdené motorové vozidlá mu boli dodané osobami uvedenými v § 66 ods. 2 zákona o DPH alebo za podmienok tam uvedených, a preto nemohol uplatniť osobitnú úpravu dane pri ich predaji. Krajský súd ani nezistil, že by žalobou napadnuté rozhodnutie trpelo takými vadami, ku ktorým by musel prihliadnuť bez ohľadu na to, či boli žalobcom namietané.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Nitre zmenil, zrušil rozhodnutie žalovaného, vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi priznal náhradu trov prvostupňového a odvolacieho konania. Žalobca uviedol, že tak ako na to poukázal v podanej žalobe ale už aj v podanom odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru, daňová kontrola presiahla zákonom určenú lehotu na jej ukončenie. Protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý nemôže byť použitý v daňovom konaní.

Žalobca ďalej uviedol, že nesúhlasí s názorom krajského súdu, podľa ktorého žalobca nepostupoval v súlade so zákonom o DPH, keď pri predaji ojazdených motorových vozidiel použil osobitný režim zdaňovania a daň odviedol podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH, teda zdanil len rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou týchto vozidiel napriek tomu, že bol povinný použiť bežný spôsob zdanenia podľa § 21

ods. 1 zákona o DPH a teda daň, ktorú mal žalobca priznať z predaja motorových vozidiel, mala byť uplatnená z celkovej predajnej ceny zníženej o daň. Mal za to, že pre vyslovenie takéhoto záveru nebol dostatok dôkazov, pretože pri daňovej kontrole nebolo správcom dane skúmané a dostatočným spôsobom preukázané, aké bolo daňové zaobchádzanie s ojazdeným motorovým vozidlom (nadobudnutým žalobcom z iného členského štátu EÚ) pred jeho predajom na Slovensko. Ak nebola pri nadobudnutí takéhoto vozidla predávajúcim v členskom štáte Európskej únie možnosť odpočítania dane, potom žalobca bol povinný používať osobitný režim zdanenia podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH. V tomto smere žalobca už v podanej žalobe namietol porušenie zásady zákonnosti a materiálnej pravdy, avšak krajský súd tieto námietky neuznal. V otázke používania režimu zdanenia žalobca poukázal na fakt, že § 66 zákona o DPH, ktorý upravuje osobitnú úpravu uplatňovania dane o. i. pri použití tovaru, bol s účinnosťou od 01.01.2014 doplnený o nový odsek 16. Táto zákonná úprava neexistovala v období, za ktoré bola u žalobcu vykonaná daňová kontrola. Preto je žalobca toho názoru, že novelizácia § 66 zákona o DPH vykonaná zákonom č. 360/2013 Z. z., ktorou bol do § 66 zákona o DPH doplnený odsek 16 nasvedčuje tomu, že pri zdaňovaní v I. štvrtroku 2010 postupoval žalobca v súlade so zákonom.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe vzhľadom k tomu, že odvolanie podané žalobcom obsahuje skutočností, ku ktorým sa žalovaný už vyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bolo oznámené v súlade s ustanovením § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného č. 1100304/1/284251/2013 zo dňa 12.06.2013, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil dodatočný daňový výmer Daňového úradu Nitra č. 9412401/5/796610/2013 zo dňa 28.02.2013, ktorým Daňový úrad Nitra podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní a poplatkov v nadväznosti na § 165 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie I. štvrtrok 2010 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 148 762,71 €.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že v danom prípade bola medzi účastníkmi spornou otázka, či v súvislosti s predajom ojazdených motorových vozidiel nakúpených v inom členskom štáte došlo k riadnemu zdaneniu daňou z pridanej hodnoty, a teda či žalobca splnil podmienky na uplatnenie osobitnej úpravy zdaňovania pri predaji použitého tovaru v tuzemsku stanovené jednak v § 66 zákona o DPH, ako aj v Smernici Rady 2006/112/ES v článkoch 312 až 332.

Žalobca nakupoval ojazdené automobily od dodávateľov z členských štátov Európskeho spoločenstva, pričom tieto ojazdené automobily boli ďalej predávané a žalobca pri predajoch považoval za základ dane kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou (osobitná úprava podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH) bez ohľadu na to, v akom daňovom režime boli ojazdené automobily pri ich kúpe.

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 (§ 11 ods. 1 zákona o DPH).

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 (§ 11 ods. 2 zákona o DPH).

Daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká

- a) 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo
- b) dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred 15. dňom podľa písmena a/ (§ 20 ods. 1 zákona o DPH).

Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje za uskutočnené, ak by takýto tovar bol považovaný za dodaný v tuzemsku (§ 20 ods. 2 zákona o DPH).

Základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby (§ 22 ods. 1 zákona o DPH).

Osobitná úprava uplatňovania dane pri umeleckých dielach, zberateľských predmetoch, starožitnostiach a použitom tovare je upravená v § 66 zákona o DPH.

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 (§ 66 ods. 1 písm. d/ zákona o DPH).

Obchodník pri predaji umeleckých diel, zberateľských predmetov, starožitností a použitého tovaru, ktoré mu boli dodané na území Európskych spoločenstiev, je povinný uplatňovať osobitnú úpravu, ak uvedené tovary boli dodané

- a) osobou, ktorá nie je identifikovaná pre daň v tuzemsku ani v inom členskom štáte,
- b) osobou, ktorá je identifikovaná pre daň v tuzemsku alebo v inom členskom štáte, a dodanie tovaru bolo oslobodené od dane podľa § 42 alebo podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte,
- c) iným obchodníkom, ktorý uplatňuje daň podľa osobitnej úpravy tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte (§ 66 ods. 2 zákona o DPH).

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/. Oslobodené od dane je dodanie vratných fliaš, pri ktorých nadobudnutí nie je možnosť odpočítať daň podľa § 49 ods. 7 písm. d/, a každé ďalšie dodanie týchto vratných fliaš (§ 42 zákona o DPH).

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 (§ 66 ods. 3 zákona o DPH).

Platiteľ pri kúpe tovarov podľa odseku 1 od obchodníka, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, nemôže odpočítať daň vzťahujúcu sa k základu dane podľa odseku 3 (§ 66 ods. 7 zákona o DPH).

Nadobudnutie použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností v tuzemsku z iného členského štátu, ak je predávajúcim obchodník z iného členského štátu alebo organizátor predaja verejnou dražbou z iného členského štátu a uvedený tovar bol zdanený podľa osobitnej úpravy uplatňovania dane v inom členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala, nepovažuje sa za nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 (§ 66 ods. 14 zákona o DPH).

Pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudne podľa § 11 a § 11a (§ 69 ods. 6 zákona o DPH).

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 (článok 226 bod 14 Smernice Rady 2006/112/ES).

Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 479/2009 Z. z.“) orgánom štátnej správy v oblasti daní a poplatkov je Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

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 OSP 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.

Tzv. intrakomunitárne obchody s tovarom 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, ktoré je oslobodené od dane a na strane odberateľa dochádza k intrakomunitárnemu nadobudnutiu tovaru, 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.

Ak predávané automobily neboli zdanené podľa osobitnej úpravy DPH v inom členskom štáte a boli dodané ako intrakomunitárne dodanie tovaru v režime oslobodenia od dane, nadobudnutie tovaru v tuzemsku sa považuje za nadobudnutie tovaru podľa § 11 zákona o DPH.

Správca dane v daňovom konaní prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preveroval, či zahraniční dodávatelia do súhrnného výkazu uviedli režim, v ktorom boli automobily dodané, pričom sa potvrdilo, že u obchodov, ktoré boli predmetom kontrolných zistení a dovýrubu DPH, boli vozidlá predané v režime intrakomunitárnej dodávky. Aj napriek tejto skutočnosti, teda že predávaný tovar bol oslobodený od DPH u dodávateľov s následnou povinnosťou zdanenia v štandardnom režime u odberateľa - žalobcu, žalobca zdanil len svoju prirážku (kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou)

a nie predajnú cenu v zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH. Žalobca teda nakupoval ojazdené automobily v bežnom režime DPH a následne pri ich predaji aplikoval osobitný režim zdanenia podľa § 66 zákona o DPH.

Z uvedeného vyplýva, že na postup podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH (osobitné zdaňovanie, kde základom dane je kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou) neboli splnené zákonné podmienky. V sporných prípadoch bola dodávateľom tovaru osoba, ktorá nespĺňala podmienky v zmysle § 66 ods. 2 zákona o DPH, keďže išlo o dodávateľov identifikovaných pre DPH v inom členskom štáte (nesplnená podmienka stanovená v § 66 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), dodávatelia ako osoby identifikované pre daň v inom členskom štáte pri dodaní tovaru neuplatnili oslobodenie od dane podľa § 42 alebo podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte (nesplnená podmienka stanovená v § 66 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH), a dodávatelia tiež neuplatnili daň podľa osobitnej úpravy zákona o DPH alebo zákona platného v inom členskom štáte (nesplnená podmienka stanovená v § 66 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH).

Z ustanovení zákona o DPH ani zo Smernice Rady 2006/112/ES nevyplýva možnosť platiteľa DPH v rámci jedného obchodného prípadu použiť kombináciu bežného a osobitného režimu zdanenia tak, ako to vykonal žalobca, keď nákup ojazdených automobilov realizoval v bežnom režime zdanenia podľa § 11 zákona o DPH a pri ich predaji použil osobitný režim zdanenia podľa § 66 zákona o DPH. Podstata osobitného režimu zdanenia pri predaji použitého tovaru v tuzemsku spočíva v tom, že platiteľ dane má právo uplatniť tento režim zdanenia, len v prípade, ak na predchádzajúcom stupni nebola DPH uplatnená, čo vyplýva z ustanovenia § 66 ods. 2 zákona o DPH.

S opakovanými námietkami žalobcu, ktoré sa týkali dĺžky trvania daňovej kontroly, sa krajský súd vypořiadal vyčerpávajúcim spôsobom. V súvislosti s právnym záverom, že prerušenie plynutia lehôt podľa § 25a ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov sa týka všetkých lehôt, určených uvedeným zákonom krajský súd správne poukázal na t.č. už ustálenú judikatúru najvyššieho súdu ako aj na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky IV. ÚS 116/2013. V ostatnom najvyšší súd odkazuje na napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorý sa uvedenou problematikou zaoberá (§ 219 ods. 2 OSP).

Na právnom posúdení danej veci nič nezmenila ani novelizácia § 66 zákona o DPH vykonaná zákonom č. 360/2013 Z. z., ktorou bol do § 66 zákona o DPH doplnený odsek 16. Žalobca správne postupoval podľa § 66 ods. 2 a 3 zákona o DPH; na iný postup neboli dané zákonné podmienky.

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 OSP.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko žalobkyňa nebola v odvolacom konaní úspešná a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.