



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobkyne: **R. L.T, s.r.o.**, so sídlom M. X., L. M., IČO: X., právne zastúpenej *Advokátskou kanceláriou JUDr. M. M., s.r.o.*, so sídlom H. 2, P., za ktorú koná JUDr. M. M., proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazová ulica 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: I/228/9324-61133/2010/993168-r zo dňa 12. mája 2010, o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20/S/95/2010-74 zo dňa 5. apríla 2011, jednomyseľne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/95/2010-74 zo dňa 5. apríla 2011 **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 .**

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej len ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) zamietol, odvolávajúc sa na ustanovenie § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „OSP“) žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania

v záhlaví uvedeného rozhodnutia, ktorým žalovaný správny orgán 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 rozhodnutie Daňového úradu Liptovský Mikuláš č. 660/230/1983/10/KúdA zo dňa 15. januára 2010 (ďalej aj ako „prvostupňové správne rozhodnutie“), ktorým bol za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2007 platiteľovi dane z pridanej hodnoty R. L.T, s.r.o., so sídlom M. X., X. L. M., IČO: X., DIČ X., zastúpenému Advokátskou kanceláriou JUDr. M. M., s.r.o., so sídlom Š. X, X. V. S. (žalobkyni) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 24.264,98 €. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 246c ods. 1 prvá veta OSP v spojení s § 142 ods. 1 OSP a žalovanému, ktorý mal v konaní úspech, náhradu trov konania nepriznal, keďže si toto právo neuplatnil.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku, odvolávajúc sa na ustanovenia § 2 ods. 1 písm. c), § 8 ods. 6, § 11 ods. 1, § 20 ods. 1, 2, § 22 ods. 1, § 43 ods. 1 a § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31. decembra 2007 (ďalej len ako „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“) a článok 226 bod 14 a článok 313 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len ako „Smernica Rady 2006/112/ES“) a čl. 5, kap. II, bod 1 a čl. 1, bod 1 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 uviedol, že dôležité pre postup zdanenia použitých automobilov nakúpených žalobkyňou v inom členskom štáte a následne ňou predávaných v tuzemsku tretím osobám je, aké je postavenie dodávateľa ojazdených automobilov, t.j. či je vo svojom členskom štáte registrovaným na daň z pridanej hodnoty a v akom daňovom režime predaj tuzemskému daňovému subjektu uskutočnil (či v štandardnom alebo osobitnom režime). Uviedol ďalej, že zo správneho spisu je nepochybné, že dodávatelia ojazdených automobilov boli osoby identifikované pre daň z pridanej hodnoty, ktorých je potrebné chápať, bez ohľadu na to, či boli vlastníkami týchto vozidiel alebo boli len sprostredkovateľmi ich predaja, ako dodávateľov tovaru a dodanie týchto ojazdených vozidiel ako dodanie tovaru v zmysle § 8 zákona č. 222/2004 Z. z.. Dôvodil, že ak sa jednalo len o sprostredkovateľov predaja týchto vozidiel, potom tieto zahraničné osoby, ktoré obstarali predaj tovaru na Slovensko sa posudzujú ako zdaniteľná osoba, ktorá tovar predala, t.j. na účely zákona o DPH majú rovnaké postavenie ako samotní vlastníci tohto tovaru a preto obranu žalobkyne poukazujúcu na to, že nebol riadne zistený skutkový stav, keďže sa správca dane alebo daňové riaditeľstvo nezaoberalo tým, kto je v skutočnosti vlastníkom ojazdených automobilov, vyhodnotil za právne irelevantnú majúc za to, že otázka vlastníctva ojazdených

automobilov, nemá pri zdanení tovaru žiaden vplyv a preto ani nebolo potrebné zaoberať sa osvedčeniami o technickom stave a evidencii vozidiel, ktoré mali preukazovať pôvodných vlastníkov automobilov. Uvedúc ďalej, že pre posúdenie podmienky, či sa pri dodávaní tovaru zo zahraničia na Slovensko použil štandardný režim zdanenia, t.j. režim v zmysle § 11 a § 20 zákona č. 222/2004 Z. z. alebo išlo o osobitný režim zdanenia, tzv. zdanenie rozdielu v zmysle § 66 citovaného zákona bolo potrebné posúdiť, či dodanie tovaru bolo intrakomunitárne dodanie (do iného členského štátu) alebo sa jednalo o dodanie podľa osobitnej úpravy zdanenia prírážky v súlade s odd. 2 Smernice Rady 2006/112/ES. Konštatoval, že na použitie osobitnej úpravy zdaňovania prírážky je v zmysle článku 226 bod 14 citovanej smernice nevyhnutné, aby priamo vo faktúre v prípade uplatňovania osobitnej úpravy na použitý tovar bol odkaz buď na články 313, 326 alebo 333 citovanej smernice alebo na príslušné vnútroštátne ustanovenia (§ 66 zákona o DPH platného v SR alebo obdobné ustanovenie zákona platného v členskom štáte) alebo iný odkaz, ktorý uvádza, že sa uplatnila jedna z týchto úprav. Zdôrazniac ďalej, že ide o hmotno-právnu podmienku uplatnenia osobitného režimu zdaňovania prírážky pri použití tovaru, vyhodnotil za nedôvodnú rovnako obranu žalobkyne, poukazujúcu na to, že tvrdenie žalovaného o povinnom odkaze vo faktúre na použitie osobitného režimu zdanenia je zjavne účelovým a svojvoľným hodnotením, upriamiac zároveň pozornosť žalobkyne na komunitárny právny predpis. Konštatoval, že v správnom konaní bolo preukázané, že jednotlivé faktúry, ktoré boli vyhotovované dodávateľmi pre žalobkyňu, takéto odkazy nemali, naopak z ich obsahu vyplýva, že cena jednotlivých tovarov bola vykazovaná ako netto cena, čo i z logického hľadiska znamená, že sa jednalo o cenu bez DPH, pričom čo sa týka potvrdení vystavených dodávateľmi tovarov zo zahraničia, nachádzajúcich sa vo fotokópiách v administratívnom spise, na ktoré žalobkyňa poukazovala, k týmto uviedol, že tieto sa nenachádzajú priamo v obsahu samotných faktúr, tak ako to vyžaduje článok 226 bod 14 Smernice Rady 2006/112/ES doplniac zároveň, že ak by sa aj nachádzali na zadnej strane jednotlivých faktúr, nie je splnená podmienka, že sa nachádzajú priamo v obsahu faktúry. Z uvedeného dôvodu mal za to, že doplnenie dokazovania predložením či už originálov faktúr alebo originálov potvrdení nie je potrebné, pretože samotný obsah faktúr nebol sporný (faktúry boli dodané samotnou žalobkyňou) a z ich obsahu je zrejmé, že tieto potvrdenia sa v nich nenachádzali. Okrem iného považoval za potrebné poukázať na to, že pokiaľ boli predložené niektoré potvrdenia (napr. potvrdenie č. 013 a 014), z ich obsahu nevyplýva, že by dodávatelia použitých automobilov uplatňovali osobitnú úpravu zdaňovania prírážky v zmysle článku 313 Smernice Rady 2006/112/ES alebo vnútroštátneho právneho predpisu, ktorý osobitný režim

zdaňovania upravuje (odkaz na príslušný paragraf zákona platného v Nemecku či v Rakúsku). Poukázal na to, že samotný obsah týchto potvrdení je v logickom rozpore, pretože na jednej strane dodávateľ tvrdí, že si uplatňuje DPH podľa osobitnej úpravy zákona platného v Nemecku, avšak na druhej strane uvádza, že si DPH neuplatňuje a preto na takéto potvrdenia v žiadnom prípade nie je možné prihliadnuť, keďže sa nejedná o relevantný dôkaz na preukázanie odkazu na osobitnú úpravu či už podľa komunitárneho práva alebo práva vnútroštátneho, či už rakúskeho, nemeckého alebo slovenského. Konštatoval, že keďže dodávateľia z iných členských štátov Európskej únie si neuplatnili daň podľa osobitnej úpravy, či už podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte alebo podľa komunitárneho práva (Smernica Rady 2006/112/ES), nemôže si žalobkyňa uplatniť osobitnú úpravu v zmysle § 66 ods. 2 zákona o DPH, pretože sa na ňu nevzťahuje žiadna zo situácií uvedených v tomto zákonnom ustanovení t.j. tovar bol dodaný osobami, ktoré sú identifikované pre daň v inom členskom štáte a tieto osoby si neuplatnili daň podľa osobitnej úpravy doplniac zároveň, že je nepochybné, že k dodaniu tovaru došlo z územia iného členského štátu do tuzemska, pričom aj na území ostatných členských štátov EÚ platí obdobná právna úprava ako v našom právnom poriadku, konkrétne § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., podľa ktorého je oslobodené od daní dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte a v takomto prípade sa jedná o tzv. intrakomunitárne dodávky, ktoré sú a priori oslobodené od dane. Zotrvajúc na vyššie uvedených skutočnostiach mal za to, že ak zahraničné daňové subjekty identifikované pre daň dodávali tovar do iného členského štátu, pričom neuplatnili osobitný režim zdanenia a nadobúdateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte (žalobkyňa je identifikovaná pre DPH), takéto dodanie je oslobodené od dane a preto pri následnom predaji takéhoto tovaru je žalobkyňa povinná uplatniť bežný režim zdanenia, t.j. odvieť daň podľa § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. a z uvedeného dôvodu preto mala byť daň odvedená u odberateľa pri ďalšom predaji použitého tovaru tretím osobám, avšak nie rozdielovým spôsobom, ale zo všetkého čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal od príjemcu plnenia (§ 22 ods. 1 citovaného zákona). Nakoľko však žalobkyňa daň z pridanej hodnoty takýmto spôsobom neodviedla, mal za to, že bolo potrebné dovyrubiť daň z pridanej hodnoty o daň, ktorá doposiaľ nebola zo strany žalobkyne v príslušnom zdaňovacom období za zdaniteľné plnenie zaplatená a preto prvostupňový správny orgán správne rozhodol, keď dodatočným platobným výmerom túto daň dovyrubil.

K námietke žalobkyne, ktorou poukazovala na to, že jej bola odňatá možnosť konať pred správnym orgánom, nakoľko nemala možnosť zúčastniť sa prerokovania protokolu o vykonaní daňovej kontroly konštatoval, **že táto námietka je nedôvodná**, keďže výzva na prerokovanie protokolu zo dňa 26. novembra 2009, v ktorej bol určený termín prerokovania protokolu na 4. januára 2010, bola doručená právnemu zástupcovi žalobkyne do vlastných rúk dňa 2. decembra 2009. Uviedol, že nie je dôvod konštatovať, že zo strany správcu dane bolo daňovému subjektu, či jeho právneho zástupcovi znemožnené oboznámiť sa s protokolom o výsledku zistenia z daňovej kontroly tým, že termín jeho prerokovania (4. január 2010) bol doručený právnemu zástupcovi **len 29. decembra 2009**, keďže právny zástupca žalobkyne už od 2. decembra 2009 mal vedomosť o tom, že dňa 4. januára 2010 je vytýčený termín prerokovania protokolu a ak už od 2. decembra 2009 mal vedomosť o tom, že v tento deň sa nebude môcť jeho prerokovania zúčastniť, nebránilo mu nič v tom, aby si za seba ustanovil zástupcu, pričom na tento úkon mal dostatočný časový priestor, t.j. nie 2 dni, ako uvádza v žalobe. Priznal, že je síce pravda, že Dodatok č. 1 k protokolu bol žalobkyňi doručený dňa 29. decembra 2009 spolu s oznámením, že správca dane neakceptuje žiadosť o zmenu termínu prerokovania protokolu, avšak mal za to, že právny zástupca žalobkyne mal možnosť vykonať potrebné opatrenia na svoju substitúciu už najmenej odo dňa 9. decembra 2009, kedy už preukázateľne vedel o svojej neúčasti na prerokovaní z dôvodu čerpania dovolenky a preto nie je možné akceptovať tvrdenie, že na vykonanie potrebných opatrení mu zostávali len dva dni. V súvislosti s Dodatkom č. 1 k protokolu konštatoval, že v tomto neboli uvedené žiadne nové skutočnosti, ktoré by skutkovo či právne menili dôkaznú situáciu a preto nie je možné lehotu na vykonanie potrebných úkonov na zabezpečenie substitúcie počítať od tohto doručenia. Zároveň v tejto súvislosti poukázal na to, že zo žiadneho ustanovenia právneho predpisu nevyplýva právny nárok na preloženie termínu prerokovania protokolu a preto sa právny zástupca žalobkyne nemohol už od 9. decembra 2009 bez ďalšieho spoliehať na to, že mu správny orgán vyhovie a termín preloží, doplniac na záver, že práve z uvedeného dôvodu bolo jeho povinnosťou, aj v záujme ochrany práv jeho klienta, zabezpečiť si výkon substitúcie i pre prípad, že by mu nebolo zo strany správneho orgánu vyhovené už vopred, t.j. najneskôr odo dňa 9. decembra 2009.

Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie, navrhujúc odvolaciemu súdu, z dôvodov vzhľadnutých v ustanovení § 205 ods. 2 písm. d) a f) OSP, aby rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/95/2010-74 zo dňa 5. apríla 2011 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Namietala, že jej nie je zrejmé, na základe čoho dospel

prvostupňový súd k skutkovým záverom uvedeným v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, keďže zo žiadneho ustanovenia zákona o DPH nevyplýva taký postup, ako uvádza krajský súd. Poukázala na to, že názor krajského súdu je aj v rozpore so stanoviskom Daňového riaditeľstva SR, ktoré jej na jej dotaz zaslalo stanovisko: „že obchodník, platiteľ dane pri predaji použitého tovaru uplatňuje osobitnú úpravu, ak mu bol použitý tovar dodaný v súlade s § 66 ods. 2 Zákona o DPH:

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

V nadväznosti na vyššie uvedené, platiteľ dane, ktorý je obchodníkom na účely zákona o DPH musí pri použití osobitnej úpravy uplatňovania dane podľa § 66 zákona o DPH vedieť preukázať tzv. režim dodania použitého tovaru. Pri kúpe použitého tovaru v inom členskom štáte:

1. pokiaľ kupuje od osoby z iného členského štátu, ktorá nie je identifikovaná pre daň, musí platiteľ dane byť schopný túto skutočnosť preukázať.

2. pri kúpe od osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte musí byť zrejmy režim dodania, pričom pri dodaní tovaru (pri ktorom nebola odpočítaná daň) s oslobodením od dane by mal byť na faktúre uvedený odkaz na článok 136 Smernice Rady 2006/112/ES, odkaz na ustanovenie vnútroštátneho predpisu alebo informácia, že dodanie tovaru je oslobodené od dane:

- dodanie v režime osobitnej úpravy uplatňovania dane podľa zákona platného v príslušnom členskom štáte: na faktúre by mal byť uvedený odkaz na článok 313 Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH, odkaz na ustanovenie vnútroštátneho predpisu alebo informácia, že dodávateľ uplatňuje osobitnú úpravu.

Žalobkyňa zároveň poukázala na posledné stanoviská žalovaného správneho orgánu vo vzťahu k § 66 uverejnené v mesačníku „Poradca č. 5/2011“ a práve odvolávajúc sa na tieto mala za to, že faktúry vystavila správne, v súlade s vtedy akceptovaným výkladom § 66 zákona č. 222/2004 Z. z.. Uviedla, že faktúry sú vystavené podľa stanoviska Daňového riaditeľstva SR s tým, že pokiaľ faktúra neobsahuje prehlásenie dodávateľa o tom, že ide o dodávku v zmysle osobitného režimu, tak v spise sú priložené prehlásenia dodávateľov, že

všetky vozidlá boli a budú dodávané v osobitnom režime, konštatujúc, že výklad k ustanoveniu § 66 citovaného zákona do dnešného dňa nie je ustálený, prechádza postupným vývojom, čo nemôže byť na jej t'archu doplniac zároveň, že pokiaľ dodávateľ nepostupoval korektne, nemôže byť táto skutočnosť na jej vrub, keďže nevie a nemá možnosť ovplyvniť konanie dodávateľa, teda zistiť, či údaje uvedené v jeho faktúre sú správne a pravdivé. Uvedúc, že názor prvostupňového súdu, stanovisko Daňového riaditeľstva SR a komentár uverejnený v mesačníku Poradca č. 5/2011 predstavujú 3 rôzne názory na to isté ustanovenie zákona mala za to, že pre posúdenie otázky spôsobu zdaňovania, je rozhodujúci obsah faktúry od dodávateľa, ktorý je v súlade s požiadavkami § 66 zákona o DPH.

Z vyššie uvedených dôvodov bola toho názoru, že postupovala zákonným spôsobom a preto vyhodnotila rozhodnutie prvostupňového súdu za chybné.

Prostredníctvom elektronického podania, došlého Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky dňa 26. marca 2012, žalobkyňa doplnila svoje odvolanie zo dňa 28. apríla 2011 o ďalšiu odvolaciu námietku, ktorou poukazovala na nezákonnosť protokolu o daňovej kontrole, nakoľko tento bol vydaný viac ako po roku (protokol o daňovej kontrole bol vydaný dňa 5. októbra 2009) odo dňa začatia daňovej kontroly (daňová kontrola začala dňa 1. apríla 2008). Dôvodila tiež tým, že tento protokol je neplatným právnym úkonom a nemohol byť podkladom pre rozhodnutie Daňového úradu v Liptovskom Mikuláši a pre vydanie daňovým výmerov, ktoré sú predmetom žaloby. V ostatnom zotrvajúc na podanom odvolaní, navrhla napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť a vec vrátiť Daňovému úradu v Liptovskom Mikuláši na ďalšie konanie a rozhodnutie (správne sa mala domáhať zmeny napadnutého rozsudku v podobe zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, poprípade aj prvostupňového správneho orgánu a vrátenia veci Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky na ďalšie konanie).

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobkyne, navrhujúc odvolaciemu súdu, aby napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil konštatoval, že odvolanie žalobkyne neobsahuje žiadne nové skutočnosti vedúce k zrušeniu rozsudku prvostupňového súdu. Uviedol, že žalobkyňa nakupovala ojazdené automobily od dodávateľov – podnikateľov, platiteľov DPH z iného členského štátu (Rakúsko, Nemecko) a tieto následne v SR, kde je registrovaná na DPH ako platiteľ dane, predávala zdôrazniac, že **dodávatelia z Rakúska a Nemecka považovali predaj ojazdených motorových vozidiel do SR za dodanie tovaru do iného členského štátu oslobodené od DPH (intrakomunitárne dodanie), čo znamená, že došlo k uplatneniu mechanizmu DPH, pri ktorom je dodávka u dodávateľa**

oslobodená od dane a k jej zdaneniu dôjde nadobúdateľom v SR v zmysle § 11 a § 20 platného zákona o DPH v SR č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov a teda ide o **tzv. bežný režim zdanenia tovaru**. V tejto súvislosti poukázal na to, že pri nadobudnutí tovaru v zmysle § 11 nemá nadobúdajúci možnosť sa rozhodnúť, či uplatní osobitnú úpravu dane alebo bežný režim dane a v prípade, ak nadobúda tovar podľa § 11 zákona č. 222/2004 Z. z. je podľa § 69 ods. 6 citovaného zákona osobou povinnou platiť daň a zároveň pri následnom predaji takto nadobudnutého tovaru je povinný určiť základ dane podľa § 22 ods. 1 citovaného zákona (t.j. daň vypočítať zo všetkého čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia). Uviedol, že v predmetných prípadoch išlo o ojazdené automobily, teda použitý tovar, pri ktorom je možné za určitých podmienok na základe Smernice Rady 2006/112/ES (články 312 až 332) a § 66 zákona o DPH uplatniť osobitný režim zdanenia, spočívajúci v zdanení rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou a v prípade, ak by predávajúci použil rozdielový spôsob zdanenia, bol by povinný túto skutočnosť v texte faktúry uviesť a predajná cena by v tom prípade obsahovala aj daň (i keď na faktúre by vyčíslená nebola), ktorá by bola odvedená v členskom štáte predaja, čo znamená, že **u nadobúdateľa v SR by k zdaneniu nedochádzalo**. Zdôraznil však, že z textu predmetných faktúr vyplýva, že dodávateľ použil bežný režim zdanenia a nepostupoval v zmysle osobitnej úpravy zdaňovania použitého tovaru, pri ktorej sa uplatňuje rozdielový spôsob zdanenia, ktorá skutočnosť vplynula aj z výsledkov medzinárodného dožiadania, ktorým správca dane prostredníctvom príslušných orgánov zisťoval, aký režim zdanenia bol u dodávateľov uplatnený. Poukázal ďalej na to, že žalobkyňa postupovala správne, keď v SR zdanila nadobudnutie predmetných automobilov tým, že uviedla nadobudnutie tovaru v daňovom priznaní (riadok 04 daňového priznania DPH) a zároveň si v uvedenom daňovom priznaní odpočítala príslušnú DPH podľa § 49 ods. 8 zákona o DPH, pričom na základe takéhoto (správneho) postupu ona sama deklarovala použitie bežného režimu zdanenia, ktorý bola povinná použiť aj pri predaji týchto automobilov (odviesť DPH z predajnej ceny, nie z marže), čo znamená, že **bola povinná odviesť DPH podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, nie zdaniť rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou (§ 66 ods. 3), pretože neboli splnené podmienky na použitie osobitnej úpravy dane podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH, nakoľko z princípov DPH vyplýva, že platiteľ DPH nemôže v rámci jedného obchodného prípadu použiť kombináciu bežného a rozdielového spôsobu zdanenia, tak ako to vykonala žalobkyňa, keď nákup ojazdených automobilov zdanila v rámci bežného režimu a pri ich predaji použila rozdielový spôsob zdanenia**. Upriamil pozornosť na výsledky medzinárodného šetrenia

potvrďujúce, že dodávky tovarov uskutočnil registrovaný platiteľ DPH, ktorý pri predaji neuplatnil osobitný režim zdanenia uvedený v článkoch 312-332 Smernice Rady 2006/112/ES, čo preukazujú aj faktúry o nákupe týchto tovarov, keď neobsahujú odvolávku v súlade s článkom 226 bod 14 citovanej Smernice, navyše príslušný finančný orgán potvrdil, že dodávatelia uskutočnili oslobodené dodávky tovaru do SR (iného členského štátu), **to znamená, že išlo o intrakomunitárne dodávky.** Mal za to, že žalobkyňa nesprávne posúdila text uvedený na dodávateľských faktúrach vo väzbe na DPH, pretože uvedený text nevyjadroval, že u dodávateľa bol použitý postup podľa osobitnej úpravy (články 312 až 332 Smernice Rady 2006/112/ES), **na druhej strane však správne postupovala pri vykonaní tzv. samozdanenia v SR, ktoré by nevykonávala v prípade, ak by dodávateľ voči nemu použil osobitný (rozdielový) režim zdanenia.**

Z vyššie uvedeného usúdil, že žalobkyňa postupovala v rozpore so zákonom o DPH, keď pri predaji predmetných ojazdených automobilov použila osobitný režim zdanenia, pretože ojazdené automobily neboli dodané osobami uvedenými v § 66 ods. 2 zákona o DPH a preto obchodník pri predaji nemal odvieť daň podľa § 66 ods. 3 citovaného zákona, t.j. zdaníť rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou, ako to bolo v prípade žalobkyne, ale bol povinný použiť bežný spôsob uplatňovania dane, t.j. daň odvieť v zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH z prijatej protihodnoty. Nesúhlasiac s tvrdeniami uvedenými v odvolaní žalobkyne, ohľadom rozporu odôvodnenia napadnutého rozsudku, stanoviska Daňového riaditeľstva SR, ktoré jej malo byť zaslané a komentára k § 66 zákona o DPH, uverejneného v odbornom časopise uviedol, že napadnutý rozsudok, je práve naopak, v súlade s tým, čo sa uvádza v citovanom stanovisku Daňového riaditeľstva SR a tiež v súlade s komentárom v odbornom časopise. Rovnako upozornil, že žalobkyňa účelovo poukazuje na prehlásenia dodávateľov, z ktorých nevyplýva súvis s konkrétnou faktúrou; tieto nie sú vôbec súčasťou jednotlivých faktúr, sú všeobecné, pričom pre posúdenie režimu zdanenia DPH je dôležitý samotný text faktúry.

Záverom poukázal na to, že žalobkyňa bezdôvodne, bez súvisu s predmetom sporu poukazuje na príklady publikované v odbornom časopise, pričom názory, na ktoré poukazuje, obsah faktúr, zistený skutkový stav u samotných dodávateľov v zahraničí a **tiež jej postup, keď v SR vykonala „samozdanenie“ a tiež odpočítanie DPH z predmetných vozidiel, sú dôkazom jej nesprávneho postupu pri priznaní dane súvisiacej s následným predajom predmetných automobilov v SR.**

S poukazom na vyššie uvedené mal za to, že prvostupňový súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, správne aplikujúc a vykladajúc ustanovenia príslušných právnych predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) 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 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 OSP, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP), a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nemožno priznať úspech.

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 č.: I/228/9324-61133/2010/993168-r zo dňa 12. mája 2010, ktorým žalovaný správny orgán podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Liptovský Mikuláš č. 660/230/1983/10/KúDA zo dňa 15. januára 2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie III. štvrt'rok 2007 platiteľovi dane z pridanej hodnoty R. L.T. s.r.o., so sídlom M. X., X. L. M., IČO: X., DIČ X. (žalobkyňa) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 24.264,98 €. Odvolací súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu posudzoval, či žalovaný pri rozhodovaní v danej veci vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade s vtedy účinným zákonom o správe daní a poplatkov a taktiež v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z., ako aj v súlade s príslušným komunitárnym právom.

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 žalobkyňa splnila podmienky na uplatnenie osobitnej úpravy zdaňovania pri predaji použitého tovaru v tuzemsku stanovené jednak 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 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.

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

Podľa § 11 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. tovar 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 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. 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 spoločností, **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 Smernice 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**.

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.

Podľa § 11 zákona v spojení s čl. IV. veta prvá č. 479/2009 Z. z. s účinnosťou od 1. januára 2012 sa zrušuje zákon č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly v znení zákona č. 182/2002 Z. z. a zákona č. 534/2005 Z. z., t.j. ruší sa Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (§ 2 a § 3 zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch).

Nakoľko zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t.č. pre oblasť správy daní a poplatkov

pôsobiaci na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 OSP v spojení s § 250 ods. 4 OSP na strane žalovaného konal s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

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.

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 III. štvrťrok 2007 v sume 24.264,98 €, 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 vykázala 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 **použitom tovare 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 prihliadnúť 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 odôvodené, 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 vysporiadal so žalobnými námietkami žalobkyne v odôvodnení svojho rozhodnutia musí konštatovať, že tento náležité, 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 zakotvené 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 náležité zisteného skutkového stavu, vyhodnotiac námietky žalobkyne uvedené v odvolaní

proti rozsudku krajského soudu za nedůvodné, potvrdil rozsudek krajského soudu jako věcně správný podle § 250ja ods. 3 věta 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 věta 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.

P o u ě n í e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave, dňa 25. apríla 2012

JUDr. Jozef Hargaš, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth

