

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 11S/330/2013  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4013200974  
Dátum vydania rozhodnutia: 02. 04. 2014  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marta Molnárová  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2014:4013200974.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Marty Molnárovej a členiek senátu JUDr. Dariny Vargovej a JUDr. Dany Kálnayovej, v právnej veci žalobcu: COSART SK s.r.o., so sídlom Čechy 135, zastúpený Mgr. Ing. Evou Solčanovou, advokátkou, Sládkovičova 1, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 13. júna 2013 č. 1100304/1/285398/2013, takto

### rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a**.  
Žalobcovi náhradu trov konania nepriznáva.

### o d ô v o d n e n i e :

Žalobca sa žalobou zo dňa 16. 08. 2013, osobne podanou na tunajší súd dňa 19. 08. 2013, domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 13. 06. 2013 č. 1100304/1/285398/2013, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer správneho orgánu prvého stupňa (Daňového úradu Nitra) č. 9412401/5/796962/2013 zo dňa 28. 02. 2013, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 209.237,68 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2010 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 v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Žalobca nezákonnosť rozhodnutia žalovaného, ako i správcu dane špecifikoval v podanej žalobe v dvoch rovinách. V prvom rade namietal nedodržanie lehoty na ukončenie daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, z ktorého dôvodu dodatočný platobný výmer vychádzal zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly, čím nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Uviedol, že zo zákona správca dane je povinný ukončiť daňovú kontrolu do 6 mesiacov odo dňa jeho začatia. V jeho prípade daňová kontrola začala dňa 15. 02. 2011 na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 13. 01. 2011 č. 631/320/1811/11/ Tá, Sd a oznámením Daňového riaditeľstva SR, pracovisko Nitra č. III/320/1259/2011/Ná zo dňa 20. 07. 2011 bola lehota na vykonanie daňovej kontroly predĺžená do 15. 02. 2012, teda daňová kontrola u žalobcu mala byť ukončená dňa 15. 02. 2012. Podľa § 15 ods. 13 zák. č. 511/1992 Zb. daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo zástupcom. U žalobcu sa prerokovanie protokolu uskutočnilo až dňa 21. 02. 2013, t. j. po uplynutí viac ako dvoch rokov od jej začatia a jeden rok odo dňa, ktorý bol nadriadeným orgánom správcovi dane určený ako termín na ukončenie daňovej kontroly. Protokol z daňovej kontroly tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Poukázal na odôvodnenie rozhodnutia NS SR sp. zn. 3Sžf/107/2009 a nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29. 06. 2010 (daňovú kontrolu nie je možné zamieňať s daňovým konaním). Žalobca ďalej poukazuje na toto rozhodnutie i v súvislosti s prerušením daňovej kontroly. Žalobca už v odvolaní namietal tú

skutočnosť, že ak daňová kontrola predstavuje zásah do súkromnoprávnej sféry daňového subjektu, tento zásah sa spravuje zásadou proporcionality. Správca dane prerušil daňovú kontrolu u žalobcu odo dňa 28. 10. 2011 do 06. 11. 2012 v situácii, kedy začalo konanie v oblasti medzinárodnej výmeny informácií a lehota na podanie informácií je trojmesačná. Potom prerušenie daňovej kontroly o viac ako 12 mesiacov nemôže zodpovedať zásade proporcionality a nemôže znamenať prerušenie daňovej kontroly v nevyhnutnom rozsahu. Je toho názoru, čo v žalobe opakovane zdôrazňuje, že ak daňový úrad nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z takejto kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemohol byť použitý.

V druhej rovine dôvodov nezákonnosti rozhodnutí daňových orgánov, a teda rozhodnutia žalovaného ako odvolacieho orgánu, odôvodnil tak, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pokiaľ ide o otázku použitia režimu zdanenia a tak isto i prvostupňové rozhodnutie, ktoré žalovaný potvrdil. Obe rozhodnutia považuje nezákonné z dôvodu, že vychádzajú zo zisteného skutkového stavu nedostačujúceho na posúdenie veci. Žalobca zdôraznil, že ako subjekt nakupujúci a predávajúci ojazdené motorové vozidlá, t. j. motorové vozidlá, pri ktorých až uplynulo 6 mesiacov od ich prvého uvedenia do prevádzky a súčasne mali najjazdených viac ako 6000 km, teda použitý tovar postupoval žalobca pri zdaňovaní tak, že používal tzv. „osobitný režim zdanenia“, ako mu prikazuje § 66 ods. 2 zákona o DPH. Nestotožňuje sa s tvrdením žalovaného a správcu dane, že postupoval nesprávne, lebo ani jedna z podmienok uvedených v § 66 ods. 2 písm. a/ - c/ zákona o DPH v prípade žalobcu splnená nebola, lebo podľa jeho názoru nebolo vykonané dostatočné zisťovanie skutkového stavu. Žalobca používal režim podľa § 66 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH, ktoré ustanovenie upravuje povinnosť uplatňovať osobitnú úpravu a 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. Správca dane, ani žalovaný neskúmali, či dodanie tovaru v inom členskom štáte EÚ bolo oslobodené od dane podľa ust. § 42 zákona o DPH platného v inom členskom štáte, pretože tak ustanovuje zákon o DPH. Zo zákonnej úpravy vyplýva, že skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti majú byť zistené čo najúplnejšie. Žalobca záverom žaloby opakovane zdôrazňoval, že pokiaľ ide o používanie ním uplatneného osobitného režimu zdanenia podľa § 66 zákona o DPH, žalobca takto postupoval z dôvodu, že keď zisťoval režim zdanenia, dodávatelia mu poskytovali informácie, že má používať osobitný režim zdanenia pri použití tovaru. Tomuto postupu nasvedčovali aj faktúry vystavené dodávateľmi žalobcu, ktoré neobsahovali DPH a bolo v nich uvedené oslobodenie od DPH podľa príslušného ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte EÚ. Zdôraznil, že pokiaľ by žalobca vedel, že v danom prípade ide o intrakomunitárne dodávky, ojazdené motorové vozidlá by od dodávateľov z iných členských štátov Európskej únie nekupoval. Žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného, i správcu dane a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca v žalobe uviedol, že po nahliadnutí do spisového materiálu správcu dane nadobudol podozrenie, že niektoré motorové vozidlá, ku ktorým nevedel pri daňovej kontrole predložiť faktúry, ním neboli nadobudnuté tak, ako to vyplývalo zo systému VIES, pretože podpis konateľa žalobcu, ktoré sú uvedené v prílohách faktúr, sa nezhodujú, preto prikročil k podaniu oznámenia o skutočnostiach nasvedčujúcich tomu, že mohlo dôjsť k spáchaniu trestného činu zo dňa 20. 03. 2013 a žiadal prerušenie konania z dôvodu, že sa v konaní vyskytla predbežná otázka. V žalobe požiadal i o odklad vykonateľnosti rozhodnutia žalovaného podľa § 250c OSP, ktorému súd vyhovel uznesením zo dňa 17. 12. 2013 na č. I. 86 súdneho spisu.

Žalovaný žiadal žalobu zamietnuť z dôvodu, že žalobca v žalobe rovnako ako v odvolaní uvádza tie isté skutočnosti ako v odvolaní. Žaloba v časti I. a II. má popisný charakter. V III. časti žalobca popisuje, proti čomu a akým spôsobom namietal v odvolacom konaní. Žalobné námietky sú uvedené najmä v IV., V. a VI. časti žaloby a žalovaný nesúhlasí s týmito námietkami. Pokiaľ žalobca namietala zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ako aj dodatočného platobného výmeru správcu dane z dôvodu, že rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, že dodatočný platobný výmer vychádza zo skutočností, zistených počas nezákonnej daňovej kontroly, pretože táto kontrola prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, hoci žalobca neodopieral správcovi dane súčinnosť a naďalej zotrváva na tvrdení, že protokol z kontroly a zistenia v ňom uvedené nie sú zákonným podkladom na vyrubenie rozdielu dane (čo vo viacerých častiach žaloby namietala s poukazom na konštantnú judikatúru súdov k tejto otázke). Lehota na ukončenie daňovej kontroly ustanovená v § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. Zo spisového materiálu vyplýva, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2010 u daňového subjektu začala dňa 15. 02. 2011 na

základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 13. 01. 2011 (zápisnica z ústneho pojednávania). Správca dane pri výkone daňovej kontroly požiadal o predloženie dokladov ku kontrole, ktoré žalobca predkladal správcovi dane postupne (potvrdenie o zapožičaní dokladov zo dňa 23. 02. 2011, 23. 03. 2011, 20. 04. 2011). Na základe predložených dokladov bolo dňa 19. 05. 2011 vykonané so žalobcom ústne pojednávanie z dôvodu preverenia nákupu ojazdených motorových vozidiel od zahraničných dodávateľov, pri ktorých boli zistené rozdiely za uvedené zdaňovacie obdobie. Keďže rozdiely boli zistené aj za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2009, 1., 2. a 4. štvrťrok 2010, bola daňová kontrola rozšírená aj o tieto zdaňovacie obdobia (oznámenie o rozšírení daňovej kontroly zo dňa 27. 06. 2011, doručené žalobcovi dňa 29. 06. 2011). Doklady k rozšíreným zdaňovacím obdobiam boli predložené dňa 08. 07. 2011. Vzhľadom k tomu, že daňová kontrola bola začatá dňa 15. 02. 2011 a mala byť podľa zákona č. 511/1992 Zb. ukončená do 15. augusta 2011, správca dane v zmysle § 15 ods. 17 citovaného zákona požiadal o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly (žiadosť zo dňa 13. 07. 2011) o 6 mesiacov, t. j. do 15. 02. 2012. Dňa 28. 07. 2011 Daňové riaditeľstvo SR doručilo správcovi dane oznámenie o predĺžení lehoty zo dňa 20. 07. 2011. Nadriadený orgán žiadosti správcu dane a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžil o ďalších 6 mesiacov, o čom bol žalobca písomne upovedomený prípisom zo dňa 02. 08. 2011. Správca dane teda konal v súlade s § 15 ods. 17 citovaného zákona, ktorý okrem iného procesne upravuje výkon daňovej kontroly. Vzhľadom k tomu, že pri výkone daňovej kontroly boli zistené rozdiely v evidencii žalobcu s údajmi zistenými zo systému VIES, správca dane zaslal žiadosti o MVI za účelom preverenia uskutočnenia obchodných transakcií medzi Cosart SK s.r.o. a spoločnosťami Franc Waldemar, In-Motion Handels GmbH, WWG Autowelt GmbH & CO KG Z.HD.D. Geschäftsführers, Diedrich Peter, W. Potthoff GmbH + Co, Sandor Rimitin, KFZ-Handel An-und Verkauf, Cvitkovic Mario, Chris collectioon Handels GmbH z. Hd. Geschäftsführung v členskom štáte Nemecká spolková republika, Pann Trans Kereskedelmi és Szolgáltató Korlátolt Felelősségű Társaság, Oszkár - Trans Kereskedelmi és Szolgáltató Korlátolt Felelősségű Társaság v členskom štáte Maďarsko, v členskom štáte Česká republika - Miloš Stary, Apollo Helus s.r.o. a ďalej v členskom štáte Belgické kráľovstvo NV Cars NO 1-Andre Jacques, BVBA Trans Car Belgium, BVBA Car Selection, BVBA Pann-Trade, NV Carconnex, Sa axis, BVBA Lefevere Gebroeders, BVBA Autohandel Willems, Tienen.

Správca dane preto podľa § 25a ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. rozhodnutím zo dňa 25. 10. 2011 daňovú kontrolu prerušil z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, teda v oblasti MVI v zmysle článku 5 Nariadenia rady č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a rozhodnutie doručil i žalobcovi dňa 28. 10. 2011. Podľa § 15 ods. 16 zák. č. 511/1992 Zb. je možné ustanovenia prvej časti zákona primerane použiť aj na daňovú kontrolu. Správca dane zaslal 21 dožiadaní o MVI, keďže pri výkone daňovej kontroly u daňového subjektu (žalobca) boli zistené rozdiely medzi jeho evidenciou a údajmi zistenými zo systému VIES. Správca dane nemohol ovplyvniť lehotu, v ktorej obdržal v rámci MVI odpovede na svoje žiadosti. V zmysle § 25a ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. pokračoval vo výkone daňovej kontroly, len čo pominuli prekážky, pre ktorú kontrolu prerušil. Dňa 06. 11. 2012 správca dane prijal požadované informácie od zodpovedaných administratívnych orgánov príslušných členských štátov a následne žalobcovi písomne oznámením zo dňa 07. 11. 2012 oznámil, že pominuli prekážky, pre ktoré daňovú kontrolu za uvedené zdaňovacie obdobie prerušil a v daňovej kontrole pokračuje. Daňová kontrola, ktorá začala dňa 15. 02. 2011, bola ukončená dňa 21. 02. 2013, pričom bola prerušená od 28. 10. 2011 do 06. 11. 2012 a vzhľadom k tomu, že podľa § 25a ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. počas prerušenia daňovej kontroly lehoty neplynú, daňová kontrola neprekročila zákonom určenú maximálnu dobu trvania a protokol z tejto daňovej kontroly nepredstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ako to nesprávne uvádza žalobca. Protokol z daňovej kontroly a zistenia v ňom uvedené sú práve naopak zákonným podkladom na vyrubenie rozdielu dane. Žalobca v žalobe poukazuje na rozsudok NS SR. sp. zn. 3Sžf/107/2009 zo dňa 08. 10. 2009 a po preštudovaní uvedeného rozsudku žalovaný zistil, že sa v danej veci nejedná o identický prípad s posudzovaným prípadom daňovej kontroly vykonanej u žalobcu, nakoľko podľa citovaného rozsudku NS SR bola námietka žalobcu, že správca dane nevyhovel jeho žiadosti o zastavenie konania - výkonu daňovej kontroly z dôvodu, že podľa § 25 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. ide o inštitút pre správcu dane, ktorý z úradnej moci zastaví daňové konanie, ak nastane niektorá zo skutočností uvedená v citovanom ustanovení zákona. V žalobou napadnutom rozhodnutí žalovaného, ako i správcu dane sa jednalo o aplikáciu § 25a zák. č. 511/1992 Zb., ktoré rieši prerušenie konania, a nie zastavenie daňového konania. Toto ustanovenie procesnoprávneho predpisu sa žalobca mylne usiluje aplikovať na jeho konanie.

Žalobca tiež namieta, že daňová kontrola predstavuje zásah do jeho súkromnoprávnej sféry a prerušenie daňovej kontroly „o viac ako 12 mesiacov, hoci lehota na poskytnutie informácie je 3 mesačná, nemôže zodpovedať zásade proporcionality a rovnako nemôže znamenať prerušenie daňovej kontroly v nevyhnutnom rozsahu“ žalovaný uviedol, že princíp proporcionality je normatívne zakotvený v článku 52 ods. 2 Charty základných práv v EÚ a predstavuje jednu zo všeobecných právnych zásad, ktoré sú základom právneho poriadku EÚ. Je rešpektovaná v rozhodovacej praxi Súdneho dvora EÚ, ako aj Ústavného súdu SR, ktorý v náleze č. PL. ÚS SR 3/00 poskytol výklad tejto zásady, z ktorého možno vyvodiť záver, že „cieľ nesmie byť dosiahnuteľný rovnako účinným, ale menej zaťažujúcim prostriedkom“. Podstatou zásady proporcionality zovšeobecnil Ústavný súd SR aj v náleze PL. ÚS SR 67/07 tak, že „obmedzenie, resp. zasahovanie do ústavou chránených práv a slobôd je ústavne akceptovateľné len vtedy, ak je ustanovené zákonom, zodpovedá niektorému ustanovenému legitímnemu cieľu a je nevyhnutné v demokratickej spoločnosti na dosiahnutie sledovaného cieľa, t. j. ospravedlňuje ho existencia naliehavej spoločenskej potreby a primerane (spravidlivo vyvážený vzťah medzi použitými prostriedkami a sledovaným cieľom“. Snahou správcu dane bolo prostredníctvom MVI zistiť, či sa jedná zo strany dodávateľov z iných členských štátov o IC dodania a zo strany žalobcu o nadobudnutie v zmysle § 11 ods. 1, 2 zákona o DPH, a preto takýto postup žalovaný považuje za postup v súlade so zásadou proporcionality. Žalovaný preskúmal spisový materiál v rámci odvolacieho konania a nevzhliadol v ňom také konanie správcu dane, o ktorom by sa dalo tvrdiť, že nie je v súlade s hmotnoprávnym a procesnoprávnym predpisom upravujúcim konanie správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Žiaden zo získaných dôkazov a získaných informácií nevykazujú rozpor so všeobecnozáväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb.). Je toho názoru, že nebola porušená zásada zákonnosti.

K námietke žalobcu v V. časti žaloby, kde žalobca tvrdí, že rozhodnutia žalobou napadnuté sú nezákonnými rozhodnutiami tiež z dôvodu, že vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, pokiaľ ide o otázku použitia režimu zdanenia a vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu, žalovaný uviedol, že správca dane pri výkone daňovej kontroly zistil, že žalobca nadobúdal ojazdené motorové vozidlá od osôb identifikovaných pre daň v inom členskom štáte za účelom ich ďalšieho predaja. Predávajúci v iných členských štátoch oslobodili tieto dodania tovaru od dane podľa obdobného ustanovenia, aké je v legislatíve Slovenskej republiky podľa § 43 zákona o DPH a toto dodanie uviedli aj v súhrnnom výkaze. Žalobca predmetné intrakomunitárne nadobudnutie tovaru neuviedol v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobia, preto správca dane zisťoval skutkový stav. Na základe faktúr vystavených dodávateľmi z iných členských štátov, ako aj informácií systému VIES a odpovedí na žiadosti MVI, je zrejmé, že sa jednalo o intrakomunitárne nadobudnutie motorových vozidiel z iného členského štátu podľa § 11 ods. 1, 2 zákona o DPH. So zistenými skutočnosťami správca dane oboznámil žalobcu pri ústnom pojednávaní dňa 12. 12. 2012. Zároveň bol žalobca vyzvaný v zmysle § 29 ods. 8 a § 15 ods. 6 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb. aby do 08. 01. 2013 preukázal skutočnosti uvedené v zápisnici, najmä aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril, poskytol vysvetlenie a predložil príslušné doklady, najmä faktúry, ktoré správa dane získal pri MVI a ktoré ku kontrole žalobca nepredložil a tiež aby k nim predložil príslušné odberateľské faktúry. Pri ústnom pojednávaní dňa 11. 01. 2013 sa vyjadril, že vozidlá uvedené na predložených faktúrach boli skutočne nadobudnuté od vyššie uvedených dodávateľov, faktúry týkajúce sa uvedených vozidiel nevie predložiť a tieto vozidlá následne všetky predal buď v deň nákupu alebo v priebehu pár dní na základe kúpno predajných zmlúv, ktoré nevie predložiť. Odberateľské faktúry neboli vystavené. Všetky motorové vozidlá, ktoré nakúpil v roku 2010, boli v tomto roku aj predané. K ďalšej námietke žalobcu žalovaný uviedol, že správca dane nespochybnil skutočnosť, že žalobca v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach „nakupoval a predával ojazdené motorové vozidlá (uplynutie 6 mesačnej lehoty od prvej prevádzky, najazdených viac ako 6000 km)“, avšak tvrdenie žalobcu, že používal osobitný režim zdanenia, ako mu to prikazuje § 66 ods. 2 zákona o DPH, v kontrolovaných prípadoch preukázané nebolo, nakoľko ani jedna zo zákonných podmienok podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH nebola splnená v prípade žalobcu, pretože dodávatelia žalobcu boli osoby identifikované pre daň v iných členských štátoch (Nemecká spolková republika, Česká republika, Maďarsko, Belgické kráľovstvo), dodanie predmetného tovaru nebolo oslobodené podľa 42, ale podľa § 43 zákona o DPH, resp. podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte, čo dodávatelia žalobcu deklarovali v podaných súhrnných výkazoch (systém VIES) a následne potvrdili pri MVI, v odpovediach na tieto žiadosti všetci dodávatelia potvrdili, že nešlo o osobitný režim zdanenia, resp. že išlo o intrakomunitárne dodanie tovaru. Z toho vyplýva, že žalobca nielenže nemal povinnosť použiť osobitný režim zdanenia, ale nemal ani oprávnenie tento režim použiť.

Žalovaný ďalej uviedol, že žalobca porušil § 11 ods. 2 zákona o DPH a tým, že nedoviedol daň z nadobudnutých motorových vozidiel, porušil § 69 ods. 6 zákona o DPH, v zmysle ktorého pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, je povinná platiť daň osobám, ktorá tovar nadobudne podľa § 11 a § 11a. Ojazdené automobily nadobudnuté podľa § 11 zákona o DPH boli následne predané, pričom žalobca pri predaji postupoval v rozpore so zákonom o DPH, keď použil osobitný režim zdanenia podľa § 66 zákona o DPH, pričom daň vypočítal iba z rozdielu medzi nákupnou a predajnou cenou tovaru pri predaji. Pritom bol povinný postupovať podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň. Žalobca teda mal uplatniť daň pri predaji ojazdeného motorového vozidla z celej ceny, za ktorú ojazdené motorové vozidlo predal, teda základom dane malo byť všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú obchodník prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia zníženú o daň.

K námietke žalobcu, že správca dane nevykonal dodatočné zistenie skutkového stavu, kedy síce uskutočnil medzinárodnú výmenu daňových informácií, ale nezisťoval „či dodávatelia v iných členských štátoch Európskej únie mali alebo nemali právo na odpočítanie dane pri nadobudnutí motorových vozidiel, následne dodávaných daňovému subjektu“. Uviedol, že táto námietka je pre toto konanie právne irelevantné vzhľadom na to, že predmetom vykonanej daňovej kontroly u žalobcu nebolo preverovanie nároku na odpočítanie dane u jeho dodávateľov a správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie (spisový materiál obsahuje viac ako 3000 listov, v rámci ktorého zaslal žiadosti o MVI o uskutočnení obchodných transakcií medzi žalobcom a zistenými spoločnosťami ako dodávatelia žalobcu). Správca dane, ani žalovaný nie sú oprávnení a ani nemajú dôvod pochybovať o správnosti postupov pri šetrení v rámci MVI medzi Finančným riaditeľstvom SR a daňovými správcami iných členských štátov. Z odpovedí na žiadosti o MVI vyplýva, že pri dodaní ojazdených motorových vozidiel jednotliví zahraniční dodávatelia uplatnili režim platný podľa všeobecných zásad pre uplatňovanie dane pri intrakomunitárnych dodaniach, a preto nemohlo ísť o zdaňovanie v osobitnom režime uplatňovania dane, ako to tvrdí žalobca, pretože tieto dva režimy sa vylučujú.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že „považuje niektoré odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií za zmatečné a viaceré odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií neobsahujú odpoveď na otázku, uvedenú v žiadosti (B1-12), prípadne odpoveď na túto otázku ani správcom dane žiadaná nebola“, žalovaný uviedol, že všetky žiadosti o MVI boli zaslané za účelom zistenia režimu dodania tovaru žalobcovi vzhľadom na to, že dodávatelia deklarovali v súhrnných výkazoch oslobodené intrakomunitárne dodanie tovaru, čo sa následne prejavilo v systéme VIES. Žalobca však toto nadobudnutie nepriznal a pri predaji tovaru v tuzemsku uplatnil osobitný režim podľa § 66 zákona o DPH. Pri žiadostiach o MVI ohľadne preverenia skutočností u dvoch dodávateľov, ktorí deklarovali intrakomunitárne dodanie pre žalobcu, žalobca pri daňovej kontrole nepredložil faktúry (W. Potthoff, GmbH + Co, A. Sandor Rimitin), avšak správca dane pri výkone daňovej kontroly nemohol vedieť, čo bolo predmetom deklarovaného obchodu vo formulári SCAC 2004 nemohol v časti B vyznačiť otázku B1-12, ale v časti E formulára (voľný text) si vyžiadal odpoveď o. i. na otázku, čo bolo predmetom fakturácie a ak sa jednalo o použitý tovar, aký režim DPH bol uplatnený. Pri všetkých ostatných zaslaných formulároch bola v časti B zaškrtnutá otázka B1 až 12 a navyše v časti E formulára bola otázka na použitý režim zdaňovaná. Jedine pri formulári E\_SK\_BE\_20111108\_20218\_CLO/Ri/018114\_R, týkajúcom sa dodávateľa BVBA Lefevere Gebroeders, ktorý uvádza žalobca v žalobe, bola v políčku B1-12 zaškrtnutá odpoveď „áno“, avšak v textovom poli v časti E formulára bolo jednoznačne uvedené „Belgická spoločnosť vysvetlila, že všetky faktúry sú vystavené v normálnom režime a so žiadosťou na oslobodenie na IC dodania. V súčasnosti nebola žiadosť o osobitnú úpravu sadzby dane ...“.

K tvrdeniu žalobcu, pokiaľ ide o používanie osobitného režimu zdanenia uplatňovaného žalobcom podľa § 66 zákona o DPH, žalovaný upriamil pozornosť na tie ustanovenia procesnoprávného predpisu, ktoré sa zaoberajú dokazovaním (dôkazné bremeno podľa § 29 ods. 8, § 15 ods. 6 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb.), z obsahu ktorých vyplývajú pre žalobcu povinnosti v súvislosti s dokazovaním. Zdôraznil, že je na žalobcovi, aby zvážil skutočnosť, či pri rokovaniach o svojich obchodoch bude venovať v rámci daných možností náležitú pozornosť prevereniu skutočností týkajúcich sa jeho obchodného partnera, a teda aj daňového režimu z hľadiska dane z pridanej hodnoty, v ktorom sa dodanie uskutočňuje, resp. bude uskutočňovať. Túto skutočnosť dodávateľ - platiteľ dane z pridanej hodnoty uvádza na faktúre. Ak by aj dodávateľ z iného členského štátu v danom prípade neuviedol informáciu o daňovom režime, resp. by bola pre žalobcu ako odberateľa nezrozumiteľná, je na odberateľovi, aby požadoval spresnenie údajov na faktúre. Žalobca bol v priebehu výkonu daňovej kontroly o všetkom informovaný,

mal možnosť preukázať svoje tvrdenia právne relevantnými dôkazmi, keďže na ňom bolo dôkazné bremeno, avšak žalobca svojimi vyjadreniami a dôkazmi, ktoré predkladal počas daňovej kontroly, ako aj v odvolaní, dostatočne nepreukázal, že tovar uvedený na predmetných faktúrach bol dodaný v súlade s podmienkami osobitného režimu zdaňovania podľa § 66 zákona o DPH. Správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly v súlade s § 29 ods. 4 citovaného zákona použil všetky zákonné prostriedky, na základe ktorých určil daňovú povinnosť, pričom jednotlivé dôkazy hodnotil tak, ako mu to ukladá ust. § 2 ods. 3 citovaného zákona a konal v súlade s týmto zákonom. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že niektoré motorové vozidlá, ku ktorým nevedel pri daňovej kontrole predložiť faktúry, ním neboli nadobudnuté tak, ako to vyplynulo zo systému VIES, pretože podpisy žalobcu uvedené v prílohách faktúr sa nezhodujú, a preto podal trestné oznámenie, uviedol, že pri ústnom pojednávaní dňa 12. 12. 2012 bol žalobca oboznámený so zisteniami získanými z MVI a predložil mu správca dane k nahliadnutiu fotokópie všetkých faktúr, ktoré získal z odpovedí na žiadosti o MVI vrátane faktúr, ktoré žalobca nepredložil pri daňovej kontrole a počas výkonu daňovej kontroly žalobca nespochybnil pravosť a relevantnosť predložených faktúr pri ústnom pojednávaní dňa 11. 01. 2013 (viď zápisnica). Daňové konanie je samostatným konaním, ktoré sa riadi procesnoprávnym zákonom a hmotnoprávnym zákonom o DPH, ako i inými všeobecne záväznými právnymi predpismi uplatňovanými finančnými orgánmi. Prípadné trestnoprávne konanie vykonávané na základe podnetu oznamovateľa orgánmi činnými v trestnom konaní, je samostatným konaním, ktoré nemá vplyv na daňové konanie.

Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný (ust. § 246 ods. 1, ust. § 246a ods. 1 OSP) na pojednávaní (v neprítomnosti žalovaného, ktorý mal doručenie predvolania na pojednávanie riadne a včas vykázané) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa ust. § 250j ods. 1 OSP zamietol. Súd prvého stupňa takto rozhodol pomerom hlasov 3:0 (ust. § 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

Podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku sa postupuje 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 toho rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1).

Z predloženého spisového materiálu vyplýva, že Daňový úrad Nitra, pobočka Nové Zámky (ďalej len správca dane) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2009, 1. - 4. štvrtrok 2010. O výsledku kontroly vyhotovil Protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9412401/5/260672/2013 zo dňa 21. 01. 2013, ktorý bol zaslaný žalobcovi na vyjadrenie dňa 24. 01. 2013. Žalobca svoje právo využil a doručil správcovi dane svoje vyjadrenie dňa 07. 02. 2013, s ktorým sa správca dane zaoberal a na základe neho vypracoval k protokolu Dodatok č. 1 dňa 18. 02. 2013. Závery z kontroly uvedené v protokole však nezmenil. Protokol s žalobcom prerokoval dňa 21. 02. 2013 a týmto dňom bola daňová kontrola u žalobcu ukončená. Dňa 28. 02. 2013 vydal správca dane dodatočný platobný výmer napadnutý žalobou za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2010, proti ktorému sa žalobca v stanovenej lehote odvolal a odvolací orgán žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 13. 06. 2013 dodatočný platobný výmer potvrdil. Správca dane zistil, že žalobca v zdaňovacom období 3. štvrtrok 2010 nadobúdala ojazdené automobily za účelom ich ďalšieho predaja od osôb identifikovaných pre daň v iných štátoch EÚ, ktorí vystupovali ako predávajúci a ktorí oslobodili tieto dodania tovaru od dane podľa obdobného ustanovenia, akým je v Slovenskej republike § 43 zákona o DPH a toto dodanie uviedli aj v súhrnnom výkaze. Žalobca predmetné intrakomunitárne nadobudnutie tovaru (ďalej len „IC“) neuviedol v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Zo systému VIES správca dane zistil, že žalobca nadobudol od dodávateľa:

- SA AXUS, BE tovar v sume 44.600,- eur uvedený na faktúrach (6 ks), ktoré pri kontrole predložil žalobca, ale nepriznal IC nadobudnutia z nich. Z odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií (ďalej len „MVI“) zo dňa 24. 02. 2012, správca dane zistil, že tento predajca uskutočnil IC dodania tovaru pre žalobcu v sume 119.200,- eur.
- W. A., N., tovar v sume 16.700,- eur, uvedený na faktúre č. 37/10 zo dňa 05. 07. 2010 (automobil karavan prevzatý p. M. B. pri dodaní). Žalobca faktúru predložil, avšak nepriznal IC nadobudnutie z nej.
- O. Z., R. - N., M. X v sume 525.000,- Kč (21.200,- eur), fa č. 90810 zo dňa 09. 08. 2010 (Land Rover Sport). Žalobca faktúru predložil pri kontrole, avšak nepriznal IC nadobudnutie z nej. Vozidlo bolo vyvezené z ČR do SR a používané pod reg. značku D. XXXV. a nebol uplatnený režim obchodnej marže.

- In-Motion Handels GmbH, Torgauer Str. 331, Leipzig, fa č. 08-2010/014 zo dňa 19. 08. 2010 (Mercedes I.) v sume 15.700,- eur, ktorú žalobca predložil pri kontrole, avšak nepriznal IC nadobudnutie z nej, nebol použitý osobitný režim zdanenia. Automobil vyzdvihol osobne p. A. U. za objednávateľa (žalobca).
- BVBA Lefevere Gebroeders, Roeselare (Rumbeke) tovar v sume 40.400,- eur uvedený na troch faktúrach (vozidlá Mercedes F., Audi V., Y.), ktoré žalobca predložil pri daňovej kontrole, ale nepriznal IC nadobudnutia z nich. Na základe žiadosti o MVI zo dňa 28. 03. 2012 belgická spoločnosť uviedla, že všetky faktúry boli vystavené v normálnom režime a so žiadosťou na oslobodenie na IC dodania. Slovenský daňový subjekt si prepravu vykonal sám.
- BVBA Pann-Trade, Kampenhout dodala tovar v sume 64.850,- eur žalobcovi na základe 8 vystavených faktúr (vozidlá Volkswagen, Citroen, Audi, Seat atď), ktoré žalobca pri daňovej kontrole predložil, ale IC nadobudnutia z nich nepriznal.
- Oszkár-Trans Kft. Budapešť Berkly dodal pre žalobcu tovar v sume 15.550,- eur podľa dvoch faktúr (vozidlá zn. Ford), ktoré žalobca pri daňovej kontrole nepredložil, ani nepriznal IC nadobudnutia z nich a podľa odpovedi na žiadosť o MVI zo dňa 02. 04. 2012 je uvedené, že daňový subjekt z SK nepredložil všetky existujúce doklady. Podľa vyjadrenia p. N. odovzdanie bolo uskutočnené hlavne v HU a v niektorých prípadoch prepravil vozidlá príviesom dodávateľ. Miesto odovzdania bola Trnava v prospech spoločnosti COSART SK s.r.o. IC dodania spadajú do normálneho režimu DPH, nie do osobitnej úpravy dane. Na prepravu bolo použité prepravné vozidlo dodávateľa a išlo o dodanie tovaru. Platby boli uskutočnené v hotovosti a neskôr vkladom na účet spoločnosti dodávateľa. Konateľ p. Banky uviedol, že žalobcu kontaktoval cez mobil a preprava bola zväčša uskutočnená slovenskou spoločnosťou.
- Pann Trans Kft, Budapešť dodal pre žalobcu tovar v sume 165.050,- eur (17 fa o dodávke motorových vozidiel Renault, BMW, Audi, Volvo, Opel a iné), faktúry žalobca pri kontrole predložil, ale nepriznal IC nadobudnutia z nich. Podľa odpovedi na žiadosť o MVI zo dňa 02. 04. 2012 vyplýva, že tovar bol doručený na adresu žalobcu, maďarská spoločnosť predala ojazdené autá podľa normálnej schémy DPH ako IC dodania, preprava bola uskutočnená žalobcom a jednalo sa o dodávku tovaru, faktúry boli uhradené v hotovosti, objednávku uskutočnil. F. N. a maďarská spoločnosť predala ojazdené autá podľa normálnej schémy DPH ako IC dodania, vozidlá neboli dané do prevádzky v Maďarsku.
- BVBA Autohandel Willems dodal pre žalobcu tovar v sume 165.000,- eur podľa predložených faktúr (16 fa na vozidlá BMW, Audi A4 a iné) žalobcom pri daňovej kontrole, ale nepriznal IC nadobudnutia z nich. V odpovedi na žiadosť o MVI zo dňa 03. 04. 2012 belgická spoločnosť odovzdala okrem iného kópiu stanov združenia registračný doklad Slovenskej daňovej správy a bankový údaj žalobcu, OP p. Bereca konateľa spoločnosti. Podľa vyjadrenia konateľa dodávateľa žalobcu p. Berec prišiel do Belgicka opakovane, aby objednal vozidlá, ktoré boli vyzdvihnuté rozličnými slovenskými vodičmi za spoločnosť Cosart SK s.r.o., ktorí platili hotovosťou pri dodávke, vozidlá boli predané podľa normálnej schémy DPH a neexistovalo žiadne auto, na ktoré by bola použitá osobitná úprava sadzby dane. Predložené faktúry súhlasili so zoznamom IC predaja.
- NV Carconnex, Tienen tovar v sume 146.500,- eur podľa predložených faktúr (17 ks o dodávke vozidiel Opel Vectra, Volvo, Nissan a iné), avšak žalobca IC nadobudnutia z uvedených faktúr nepriznal. V odpovedi na žiadosť o MVI zo dňa 02. 05. 2012 vyplýva, že transakcie sa týkali dodania tovaru, klient zaplatil prepravu, platby boli preukázané.
- Z. F. Kfz-Handel An-und Verkauf tovar v hodnote 22.600,- eur (2 fa o dodávke motorových vozidiel). Žalobca pri daňovej kontrole faktúry nepredložil, ani nepriznal IC nadobudnutia z nich. V odpovedi na žiadosť o MVI zo dňa 05. 09. 2012 vyplýva, že tovar bol doručený na adresu T. XXX, dopravný prostriedok nie je známy a boli potvrdené fakturované sumy. Výška fakturovanej sumy v hotovosti, objednávku uskutočnil Róbert Berec. Pán F. predaj ojazdené automobily, ktoré nadobudol v rámci EÚ z Francúzska, Holandska a Belgicka. Po oboznámení so správou MVI žalobca tieto dodávky potvrdil.
- BVBA Trans Car Belgium, tovar v sume 21.550,- eur za dodávku ojazdených motorových vozidiel podľa 4 fa, ktoré žalobca pri daňovej kontrole nepredložil, ani nepriznal IC nadobudnutia z nich. V odpovedi na žiadosť o MVI zo dňa 06. 11. 2012 vyplýva, že počas preverovania obdobia belgický daňový subjekt uskutočnil IC dodania pre slovenský daňový subjekt v sume 99.750,- eur, dodanie sa týkalo predaja ojazdených vozidiel a platby boli uskutočnené v hotovosti.
- Y. O., W. tovar v sume 111.150,- eur podľa faktúr (12 fa o dodávke vozidiel Octavia), ktoré žalobca pri daňovej kontrole predložil, ale nepriznal IC nadobudnutia z nich. Z odpovedi na žiadosť MVI zo dňa 27. 02. 2012 vyplýva, že predmetné automobily boli dodané podľa bežných daňových pravidiel pri faktúrach za nákup bola DPH vždy osobitne vykázaná, a preto predaj týchto automobilov bol správne vykázaný ako IC dodanie z nemeckej spoločnosti, ktorá kupuje predmetné automobily v rámci leasingov a predala ich prevažne na území Spoločenstva. Na faktúrach za nákup týchto vozidiel bola daň uvedená vždy zvlášť.

Daňový subjekt priznal výnosy oslobodené od dane podľa § 4 č. 1 a/ a b/ zákona o DPH, objednávateľom bol p. Róbert Berec, ktorý zabezpečoval aj prepravu.

- NV Euro Car Auction & Distr, Solut, Tienen tovar v sume 391.130,- eur za dodávku ojazdených vozidiel celkom 74 fa, ktoré žalobca pri daňovej kontrole predložil okrem 6 fa, ale nepriznal IC nadobudnutia z nich. Z odpovedi na žiadosť o MVI zo dňa 25. 09. 2012 vyplýva, že išlo o normálnu úpravu sadzby dane.

- BVBA Procars Vancle, Kampenhout tovar v sume 12.200,- eur za dodávku vozidla Audi A6 Avant. faktúru žalobca predložil, ale nepriznal IC nadobudnutie z nej.

- Cosart Cosmetic GmbH, Weilheim na základe faktúry zo dňa 25. 08. 2010 tovar v sume 925,- eur, ktorú žalobca predložil, ale nepriznal nadobudnutie z nej.

Žalovaný uviedol, že na základe faktúr, vystavených dodávateľmi z iných členských štátov, ako aj informácií zo systému VIES a odpovedí na žiadosť o MVI, je zrejmé, že sa jednalo o intrakomunitárne nadobudnutie motorových vozidiel z iného členského štátu podľa § 11 ods. 1, 2 zákona o DPH. O týchto zisteniach bol daňový subjekt informovaný pri ústnom prejednávaní dňa 12. 12. 2012 a do zápisnice uviedol, že prepravu tovaru od dodávateľa z iného členského štátu do tuzemska zabezpečovala spoločnosť Cosart SK s.r.o. a prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu si zabezpečovali odberatelia. Zároveň správca dane vyzval žalobcu, aby predložil 13 faktúr (špecifikovaných v zápisnici a rozhodnutí) o dodávke motorových vozidiel. Pri ďalšom ústnom pojednávaní dňa 11. 01. 2013 žalobca uviedol, že vozidlá uvedené na požadovaných faktúrach boli skutočne nadobudnuté od uvedených dodávateľov, ktoré však nevie predložiť a všetky autá boli následne predané buď v deň nákupu alebo v priebehu pár dní na základe kúpnopredajných zmlúv, ktoré tiež nevedel predložiť a odberateľské faktúry neboli vystavené. Všetky vozidlá nakúpené v roku 2010 boli v roku 2010 aj predané.

Správca dane v súvislosti so zistenými skutočnosťami a zákona o DPH vykonal záver, že žalobca bol v uvedených prípadoch povinný uplatniť systém tzv. samozdanenia (tzv. reverse - charge mechanizmus). Žalobca tak neurobil, preto porušil citované zákonné ustanovenia. Tým, že žalobca má právo daň uvedenú v daňovom priznaní ako samozdanenie odpočítať základ dane = 1.331.995,- eur (21.200 + 44.600 + 16.700 + 15.700 + 40.400 + 64.850 + 15.550 + 124.950 + 165.000 + 146.500 + 22.600 + 21.550 + 111.150 + 508.120 + 12.200 + 925), DPH 19 % = 253.079,05 eura (čo žalobcovi aj správca dane priznal), nadobúdateľom, teda žalobcom nepriznaná daňová povinnosť nemá vplyv na výšku nadmerného odpočtu, resp. vlastnú daňovú povinnosť.

Správca dane tiež zistil, že žalobca ojazdené automobily nadobudnuté podľa § 11 zákona o DPH následne predal, pričom pri predaji nesprávne použil osobitný režim zdaňovania podľa § 66 zákona o DPH, teda daňovú povinnosť vypočítal z rozdielu medzi nákupnou a predajnou cenou tovaru, pritom mal postupovať v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň. Žalobca bol povinný uplatniť daň pri predaji ojazdeného motorového vozidla z celej ceny, za ktorú ojazdené motorové vozidlo predal. To znamená, že základom dane je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú obchodníkom prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia znížená o daň. V zdaňovacom období 3. štvrtrok 2010 žalobca predal tovar na základe predložených a zistených faktúr (spolu 135 fa) v celkovej sume 1.197.505,- eur, z toho základ dane 1.006.306,72 eura, DPH 19 % 191.198,28 eura.

Daňovou kontrolou správca dane zistil, že niektoré nadobudnuté motorové vozidlá boli dodané do iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň celkove 4 faktúry (č. 251 až 3/2010, č. 333/2010), preto bol žalobca vyzvaný, aby preukázal, že splnil podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. Žalobca dňa 11. 01. 2013 do zápisnice uviedol, že sa nevie vyjadriť k predloženým vystaveným faktúram, nevie preukázať podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. Správca dane, vzhľadom k tomu, že splnenie podmienok oslobodenia od dane v zmysle citovaného ustanovenia zákona o DPH z predložených faktúr nepreukázal, správca dane považoval predmetné dodanie tovaru ako dodanie tovaru v tuzemsku, t. j. v zmysle § 8 ods. 1 zákona o DPH.

Žalobca v daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2010 priznal daň z pridanej hodnoty v sume 1.649,- eur, pričom priznaná daň za vyššie uvedené motorové vozidlá bola uvedená v sume 1.196,23 eura. Správca dane kontrolou zistil, že správne mal žalobca priznať daň v sume 190.002,05 eura (191.198,28 - 1.196,23), nakoľko u zdaniteľných obchodov uvedených na odberateľských faktúrach mu vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, a preto správca dane dodal žalobcovi predaj ojazdených automobilov, uvedených na odberateľských

faktúrach, ktoré platiť nadobudol v rámci intrakomunitárneho nadobudnutia a ktoré nepodliehajú osobitnému režimu zdaňovania v zmysle § 66 zákona o DPH.

Správca dane pri výkone daňovej kontroly u žalobcu tiež zistil zo systému VIES, že žalobca nadobudol tovar od dodávateľov Oszkár kft Budapest Berkly, Z. F. KFZ-Handel, Nettelal, BVBA Trans Car Belgium, Zaventem, NV Euro Car Auction & Distr, Z., H. a na základe žiadosti o MVI dodávateľa potvrdili IC dodanie. Žalobca nepredložil tiež dodávateľské faktúry od uvedených dodávateľov za nakúpený tovar v sume 101.240,00 eur, DPH 19 %, čo je 19.235,63 eura. Žalobca do zápisnice zo dňa 11. 01. 2013 potvrdil, že vozidlá uvedené na faktúrach skutočne nadobudol, nevie ich predložiť a tieto všetky predal buď v deň nákupu alebo v priebehu pár dní na základe kúpnopredajných zmlúv, ktoré nevie tiež predložiť. Odberateľské faktúry neboli vystavené, všetky vozidlá nakúpené v zmysle § 11 zákona o DPH v roku 2010 boli v roku 2010 aj predané. Správca dane urobil záver, že aj v tomto prípade uskutočnením zdaniteľného obchodu vznikla daňová povinnosť v sume 19.235,63 eura. Pri predaji ojazdených motorových vozidiel, ktoré žalobca nadobudol v rámci intrakomunitárneho nadobudnutia, tieto nepodliehali osobitnému režimu zdaňovania podľa § 66 zákona o DPH, ale žalobcovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Zistený rozdiel v sume 209.237,68 eura (191.198,28 - 1.196,23 + 19.235,63) vyrubil dodatočným platobným výmerom žalobcovi, proti ktorému sa žalobca odvolal a žalovaný, ktorý o odvolaní rozhodoval, dodatočný platobný výmer a v ňom vyrubený rozdiel dane potvrdil. Správny orgán prvého stupňa rozhodnutím (dodatočný platobný výmer) č. 9412401/5/796962/2013 zo dňa 28. 02. 2013 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 209.237,68 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2010, ktorý na odvolanie žalobcu ako vecne správny potvrdil.

Podľa § 2 ods. 1, 2, 3 zák. 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, 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.

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.

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.

Podľa § 15 ods. 4, 16, 17 vyššie citovaného zákona, ak správca dane v priebehu daňovej kontroly zistí skutočnosti odôvodňujúce vykonanie daňovej kontroly aj iného zdaňovacieho obdobia alebo inej dane, ktoré neboli uvedené v oznámení o výkone daňovej kontroly podľa odseku 2, správca dane je oprávnený rozšíriť výkon daňovej kontroly aj o iné zdaňovacie obdobie alebo o inú daň; túto skutočnosť je správca dane povinný písomne oznámiť bez zbytočného odkladu kontrolovanému daňovému subjektu. Ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

Správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 25a ods. 1, 4, 5 vyššie citovaného zákona, správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania. Ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Podľa § 11 ods. 1, 2, 4, 13 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom do 31. 12. 2010, 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. Za nadobudnutie tovaru podľa prvej vety sa považuje aj prevzatie

tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane.

Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane, ak

a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba konajúca v postavení zdaniteľnej osoby, 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.

Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu nie je predmetom dane, ak

a) dodanie takého tovaru v tuzemsku by bolo oslobodené od dane podľa § 47 ods. 7 až 10,

b) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom a ktorá nie je registrovaná pre daň podľa § 7, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a ktorá nie je registrovaná pre daň podľa § 7, a súčasne celková hodnota nadobudnutého tovaru nedosiahla 13.941,45 eura za predchádzajúci kalendárny rok a ani v prebiehajúcom kalendárnom roku túto hodnotu nedosiahne.

Osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte na účely tohto zákona je osoba, ktorej je pridelené identifikačné číslo pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 19 ods. 1, veta prvá a druhá vyššie citovaného zákona, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 20 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, 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, veta prvá vyššie citovaného zákona, 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.

Podľa § 42 ods. 1 vyššie citovaného zákona, 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.

Podľa § 43 ods. 1, 5 vyššie citovaného zákona, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4.

Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,

b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,

c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,

d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Podľa § 66 ods. 1, písm. c/, d/, ods. 2, 3, 14 vyššie citovaného zákona, na účely tohto ustanovenia

c) použitým tovarom sa rozumie hnutelný 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.

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. 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.

Podľa § 69 ods. 6 vyššie citovaného zákona, 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 11, 14 Smernice rady 2006/112 /ES zo dňa 28. 11. 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vystavené podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje:

v prípade oslobodenia od dane alebo, ak je zaplatiť dane povinný odberateľ, odkaz na uplatňované ustanovenie tejto smernice alebo na príslušné vnútroštátne ustanovenie, alebo iný odkaz, ktorý uvádza, že dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb je oslobodené od dane alebo je predmetom prenesenia daňovej povinnosti,

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.

Medzi účastníkmi konania v danej veci zostal sporný výklad ust. § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v súvislosti so splnením podmienok pre oslobodenie od dane pri nadobudnutí ojazdených motorových vozidiel žalobcom od dodávateľov z krajín EÚ a ich predaj v tuzemsku a prípadne ich predaj ďalším odberateľom v rámci EÚ.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. 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. Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 2 ods. 3 citovaného zákona. O takýto prípad v danej veci išlo a súd nezistil pochybenie v postupe oboch daňových orgánov, ani ich porušenie podľa zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, ako uvádza žalobca, pretože i správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba, resp. správca dane potrebuje objasniť vzhľadom na predložené doklady k daňovému priznaniu príslušným daňovým subjektom a podaným vysvetlením daňového subjektu. Neznamená to však, že správca dane má povinnosť v daňovom konaní zabezpečovať dôkazy (listiny) v prospech daňového subjektu, pretože v daňovom konaní neplatí vyhľadávacia ale prejednávacia zásada, ako to sám žalovaný konštatuje v rozhodnutí. Takto postupoval i správca dane v preskúmvanej veci, keď sa obrátil s konkrétnymi otázkami na dožiadané daňové úrady dodávateľov žalobcu v rámci krajín EÚ podľa žalobcom predložených faktúr alebo zistených zdaniteľných plnení zo systému VIES v rámci medzinárodnej výmeny informácií.

Medzinárodná výmena informácií týkajúca sa zisťovania a preverovania daňových údajov u 21 daňových subjektov (dodávateľov žalobcu) v iných členských štátoch predstavuje administratívne aj časovo zdĺhavý proces, v dôsledku čoho správca dane potom podľa názoru súdu daňovú kontrolu dôvodne prerušil, nakoľko v prípade jej neprerušenia reálne hrozilo nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu. V súvislosti s možnosťou správcu dane prerušiť daňovú kontrolu z dôvodu začatia konania v oblasti medzinárodnej výmeny informácií súd poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 28. 02. 2013 č. k. IV. ÚS 116/2013-11, v ktorom bola riešená obdobná problematika a právnym názorom vysloveným v tomto rozhodnutí sa pri posudzovaní prerušenia daňovej kontroly v predmetnej veci riadil. Z tohto rozhodnutia vyplýva záver, že „v dôsledku riadneho prerušenia daňovej kontroly neplynú lehoty na jej vykonanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodné dožiadania, na vybavenie ktorých dožiadané orgány príslušných členských štátov nedodrжали lehoty stanovené v Nariadení Rady (ES) zo dňa 07. 10. 2003 č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty“. Ústavný súd SR v tomto svojom rozhodnutí zároveň zdôraznil, že „výklad ustanovení zákona o správe daní a poplatkov týkajúcich sa plynutia lehôt na daňovú kontrolu, ako aj na celé daňové konanie nemôže ohroziť účinnú aplikáciu nariadenia“. Toto nariadenie bolo s účinnosťou od 01. 01. 2012 zrušené Nariadením Rady (EÚ) zo dňa 07. 10. 2010 č. 904/2010, ktoré sa uplatňuje od 01. 01. 2012, pričom úprava lehôt na poskytnutie informácií, resp. postup pri ich nedodržaní sú upravené v čl. 10 až 12 tohto nového nariadenia a sú prakticky totožné s úpravou platnou do 31. 12. 2011.

Pokiaľ žalobca v podanej žalobe poukazoval na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR zo dňa 08. 10. 2009 v konaní pod sp. zn. 3Sžf/107/2009, v ktorom sa riešila problematika zastavenia daňovej kontroly a lehôt na jej vykonanie, súd opätovne poukazuje na vyššie označené rozhodnutie Ústavného súdu SR, v zmysle ktorého „daňová kontrola je procesom kontrolným, nie rozhodovacím. Takýto záver však nevylučuje alternatívu aplikovania ustanovení o možnosti prerušiť konanie aj na daňovú kontrolu (rovnako ako sa na daňovú kontrolu nepochybné vzťahujú napríklad základné zásady daňového konania v zmysle § 2 zákona o správe daní a poplatkov“. V priebehu daňového konania v predmetnej veci a ani súdneho konania neboli pochybnosti o tom, že lehota na vykonanie daňovej kontroly je zákonnou procesnou lehotou (nie je pod sankciou nezákonného dôkazu), ktorú zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly a táto lehota s prihliadnutím na jej predĺženie a prerušenie daňovej kontroly bola správcom dane i dodržaná, v dôsledku čoho potom podľa názoru súdu daňovú kontrolu vykonanú v predmetnej veci nemožno považovať za nezákonnú a protokol z takto vykonanej daňovej kontroly takisto nemožno považovať za nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ako to tvrdil žalobca v podanej žalobe. Počas prerušenia daňového konania neplynú zákonné procesné lehoty, čo znamená, že neplynú lehoty na vydanie rozhodnutia v daňovom konaní a ani na ukončenie daňovej kontroly.

V žalobe žalobca v prvom rade namieta dĺžku konania daňovej kontroly zo strany správcu dane, ktorá presiahla šesť mesačnú lehotu, a preto dôkazy použité z nej považuje za nezákonné a potom rozhodnutie správcu dane a žalovaného je tiež nezákonné. K tomu možno poznamenať, že táto námietka nie je dôvodná, pretože z daňového spisu vyplýva, že správca dane postupoval v zmysle zákona a ešte pred skončením zákonnej šesť mesačnej lehoty na ukončenie daňovej kontroly požiadal svoj bezprostredne nadriadený daňový orgán o jej predĺženie, ktorému bolo vyhovené. Z predloženého administratívneho spisu je nepochybné, že upovedomenie o začatí daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťroku 2010 bolo žalobcovi preukázateľne doručené dňa 17. 01. 2011 a je v ňom uvedené, že daňová kontrola sa začne dňa 15. 02. 2011, čo je v súlade s ust. § 15 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. V priebehu začatej daňovej kontroly týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia 3. 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 ust. § 15 ods. 4 vyššie citovaného zákona a daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty rozšíril i o zdaňovacie obdobie 4. štvrťroku 2009 a zdaňovacie obdobie 1., 2. a 4. štvrťroku 2010, čo žalobcovi oznámil v podaní zo dňa 27. 06. 2011, ktoré mu bolo doručené dňa 29. 06. 2011.

Predmetná daňová kontrola sa teda u žalobcu začala dňa 15. 02. 2011 a s poukazom na ust. § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov

v znení neskorších predpisov ju mal správca dane ukončiť do šiestich mesiacov od jej začatia, teda do 15. 08. 2011 (v prípade jej neprerušeneho plynutia a nepredĺženia lehoty jej ukončenia). Súd je toho názoru, 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 plne opodstatnené. Nadriadený orgán správcu dane na základe odôvodnenej žiadosti správcu dane zo dňa 13. 07. 2011 predĺžil dňa 20. 07. 2011 lehotu na výkon daňovej kontroly do 15. 02. 2012, čo bolo žalobcovi oznámené v podaní zo dňa 02. 08. 2011, ktoré mu bolo doručené dňa 08. 08. 2011, teda ešte pred uplynutím zákonom stanovenej šesťmesačnej lehoty na jej vykonanie. Daňová kontrola u žalobcu začatá dňa 15. 02. 2011 bola na základe jej predĺženia zo strany nadriadeného daňového orgánu vykonávaná do 25. 10. 2011 (t. j. 253 dní), kedy bolo vydané rozhodnutie o jej prerušení z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, t. j. konanie v oblasti medzinárodnej výmeny daňových informácií v zmysle čl. 5 Nariadenia Rady č. 1798/2003 zo dňa 07. 10. 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo doručené žalobcovi dňa 28. 10. 2011 a z jeho odôvodnenia vyplýva, že na preverenie obchodných transakcií žalobcu je potrebné požiadať o medzinárodnú výmenu informácií ohľadne uskutočnenia obchodov medzi žalobcom a jeho dodávateľmi (v počte 21 daňových subjektov) v členských štátoch Európskej únie (Spolková republika Nemecko, Česká republika, Maďarsko a Belgické kráľovstvo). Podľa názoru súdu vzhľadom na žalobcom predložené listinné doklady (faktúry, dodacie listy), poznatky správcu dane získané zo systému VIES (systém pre elektronickú výmenu informácií o platcoch DPH medzi členskými krajinami EÚ) a žalobcom predložené daňové priznanie za zdaňovacie obdobie 4. štvrťroku 2009 bolo potrebné požiadať príslušné daňové orgány vo vyššie uvedených členských štátoch Európskej únie o poskytnutie informácií týkajúcich sa žalobcom deklarovaných dodávateľov použitých motorových vozidiel a dôvodné bolo potom i prerušenie daňovej kontroly. I keď zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov výslovne nehovorí o prerušení daňovej kontroly, ale len o prerušení daňového konania je potrebné vychádzať z toho, že súčasťou daňového konania je nesporne i daňová kontrola a z toho dôvodu potom s poukazom na ust. § 25a vyššie citovaného zákona možno prerušiť i daňovú kontrolu v prípade, ak sa vyskytnú zákonom predpokladané dôvody na jej prerušenie, ku ktorým podľa názoru súdu patrí i prípad, kedy je potrebné požiadať príslušný orgán členského štátu o výmenu daňových informácií. Súd nemal pochybnosti o tom, že ust. § 25a vyššie citovaného zákona o prerušení konania sa vzťahuje i na daňovú kontrolu, ktorú teda na základe tohto zákonného ustanovenia možno v odôvodnených prípadoch i prerušiť a táto otázka bola už opakovane predmetom rozhodovania Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok zo dňa 27. 11. 2012 v konaní pod sp. zn. 4Sžf/32/2012, zo dňa 29. 01. 2014 v konaní pod sp. zn. 6Sžf/19/2013) a Ústavného súdu SR (uznesenie zo dňa 28. 02. 2013 č. k. IV. ÚS 116/2013-11, uznesenie zo dňa 19. 03. 2013 č. k. II. ÚS 189/2013-10). Zo žiadneho ustanovenia zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov nemožno vyvodiť záver o vylúčení použitia ust. § 25a tohto zákona na daňovú kontrolu. Naopak, z ust. § 25a ods. 5 tohto zákona jednoznačne vyplýva, že ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona, teda i lehoty na vykonanie daňovej kontroly zakotvené v ust. § 15 ods. 17 vyššie citovaného zákona, neplynú. Podľa názoru súdu bola potom daňová kontrola u žalobcu rozhodnutím zo dňa 25. 10. 2011 riadne prerušená až do času, kedy správcovi dane nebudú doručené požadované informácie zo strany zodpovedných daňových orgánov v príslušných členských štátoch Európskej únie.

Pravidlá, podmienky a postupy pri výmene daňových informácií medzi správnyimi orgánmi v členských štátoch upravuje Nariadenie Rady (ES) zo dňa 07. 10. 2003 č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92, pričom v článkoch 8 až 10 sú upravené lehoty pre poskytovanie informácií tak, že žiadaný orgán poskytne informácie najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti, pričom na túto lehotu poukazoval i žalobca v podanej žalobe. V čl. 9 a 10 tohto nariadenia je však zároveň stanovená možnosť dohodnúť si inú lehotu na poskytnutie informácií, resp. je upravený i postup v prípade, ak žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť do konečného termínu. Z vyššie citovaného Nariadenia Rady (ES) zo dňa 07. 10. 2003 teda priamo vyplýva možnosť, že vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií môže trvať i dlhšie, ako je to uvedené v nariadení, pričom treba mať na zreteli skutočnosť, že správca dane z členského štátu, ktorý o informácie žiada nemá možnosť ovplyvniť trvanie vybavovania jeho žiadosti v inom členskom štáte. Nedodržanie lehôt stanovených v nariadení (ktoré však samotné zároveň predpokladá ich nedodržanie, resp. prekročenie) potom nemožno posudzovať v neprospech správcu dane, ktorý o poskytnutie informácií žiada a ktorý svoje povinnosti neporušil.

Posledná odpoveď (týkajúca sa dodávateľa žalobcu BVBA Trans Car Belgium) na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií bola správcovi dane preukázateľne doručená dňa 06. 11. 2012 a v tento deň pominula prekážka, pre ktorú bola daňová kontrola prerušená, čo znamená, že dňom 07. 11. 2012 začala opätovne plynúť zákonom stanovená a predĺžená lehota na vykonanie daňovej kontroly. Pokračovanie vo vykonávaní daňovej kontroly bolo žalobcovi oznámené v podaní zo dňa 07. 11. 2012, ktoré mu bolo doručené dňa 12. 11. 2012. Lehota na vykonávanie daňovej kontroly teda opätovne plynula od 07. 11. 2012 do 21. 02. 2013, kedy bol so žalobcom prerokovaný protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrťroku 2009 a 1. až 4. štvrťroku 2010 a tento deň sa považuje za deň ukončenia daňovej kontroly. V skutočnosti teda daňová kontrola u žalobcu prebiehala od 15. 02. 2011 do 25. 10. 2011 (t. j. 253 dní) na základe jej predĺženia zo strany nadriadeného daňového orgánu, prerušená bola od 26. 10. 2011 do 06. 11. 2012 a potom po skončení jej prerušenia pokračovala od 07. 11. 2012 do 21. 02. 2013 (t. j. 107 dní), teda spolu trvala 360 dní, čo nepresahuje jednoročnú lehotu, v ktorej bolo možné na základe predĺženia zo strany žalovaného daňovú kontrolu u žalobcu vykonávať. I keď žalovaný predĺžil lehotu na vykonanie daňovej kontroly do pevne stanoveného termínu, t. j. do 15. 02. 2011 (teda v súlade so zákonom maximálne o šesť mesiacov) tento pevne stanovený termín by platil len v prípade, ak by daňová kontrola nebola prerušená. V dôsledku prerušenia daňovej kontroly lehota neplynula od 26. 10. 2011 do 06. 11. 2012 a toto obdobie potom nemožno započítať do obdobia trvania daňovej kontroly. V predmetnej veci je podľa názoru súdu podstatná tá skutočnosť, že lehota na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu neprekročila 12 mesiacov (t. j. zákonom stanovenú maximálnu lehotu 6 mesiacov + 6 mesiacov, o ktoré bola v súlade so zákonom predĺžená). Pevne stanovený termín na vykonanie a ukončenie daňovej kontroly po predĺžení žalovaným ako nadriadeným orgánom správcu dane, t. j. do 15. 02. 2012, by platil v prípade jej neprerušenia. V predmetnej veci (i vzhľadom na žalobcom predložené listinné doklady, daňové priznanie a informácie správcu dane zo systému VIES) bolo potrebné získať informácie z daňovej správy iných členských štátov, pričom obdobie, počas ktorého správca dane tieto informácie získaval a daňová kontrola bola v súlade so zákonom riadne prerušená, t. j. obdobie od 26. 10. 2011 do 06. 11. 2012 nemožno započítať do trvania daňovej kontroly. Dĺžku trvania tohto obdobia správca dane nemohol žiadnym spôsobom ovplyvniť, a preto podľa názoru súdu správne prerušil daňovú kontrolu do doby, kým mu nebudú doručené požadované informácie, pričom posledná informácia mu bola preukázateľne doručená dňa 06. 11. 2012 (týkajúca sa dodávateľa z Belgického kráľovstva - spoločnosti BVBA Trans Car Belgium, ktorý bol dodávateľom žalobcu v zdaňovacom období r. 2010) a následne v súlade so zákonom začala lehota na vykonanie daňovej kontroly plynúť. Vykonávanými dožiadaniami na daňovú správu iných členských štátov sa riešili také závažné otázky, ktoré v konečnom dôsledku zohrali významnú úlohu pri vyslovení záveru, že daňové priznanie žalobcu podané za zdaňovacie obdobie 3. štvrťroku 2009 a týkajúce sa dane z pridanej hodnoty neodráža všetky jeho obchodné aktivity v tomto zdaňovacom období, predovšetkým dovoz ojazdených motorových vozidiel z iných členských štátov. Správca dane teda postupoval pri výkone daňovej kontroly účelne a ukončil ju v predĺženej lehote 12 mesiacov s prihliadnutím na jej prerušenie a v kontexte so zložitou prípadu, pričom jednotlivé kroky daňovej kontroly nasledovali po sebe v primeraných časových intervaloch.

Taktiež v predmetnej veci nemožno prihliadať na medzitýmny rozsudok Okresného súdu Trnava zo dňa 23. 10. 2010 č. k. 12C/179/2009-61, ktorý predložila právna zástupkyňa žalobcu, nakoľko tento riešil inú právnu problematiku (náhradu škody) v občianskom súdnom konaní v sporovej veci a názor uvedený v jeho odôvodnení nekorešponduje s konštantnou judikatúrou súdov oblasti správneho súdnictva, týkajúcou sa dožiadania o medzinárodnú výmenu daňových informácií.

K tvrdeniu žalobcu o nezákonnosti rozhodnutia zo dňa 25. 10. 2011 o prerušení daňovej kontroly, súd uvádza, že túto námietku nepovažoval za dôvodnú, nakoľko správca dane pri vydaní tohto rozhodnutia vychádzal priamo z dikcie ust. § 25a ods. 1 vyššie citovaného zákona, ktoré mu umožňuje prerušiť daňové konanie (vrátane daňovej kontroly), najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Z formulácie tohto ustanovenia vyplýva, že dôvody na prerušenie daňového konania zákon taxatívne nevypočítava, ale jedná sa o tzv. demonštratívny výpočet dôvodov prerušenia daňového konania, čo znamená, že konanie (vrátane daňovej kontroly) možno prerušiť i z iných, právne relevantných dôvodov, ak sa vyskytnú, pričom zákon ich výslovne neustanovuje a ani na ne neodkazuje. Podľa názoru súdu však za takýto dôvod možno považovať i podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, na základe ktorých sa zisťujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (charakter obchodov žalobcu s jeho zahraničnými

dodávateľmi) a k takto zisteným skutočnostiam sa žalobca mal možnosť vyjadriť, čo v predmetnej veci i urobil. Vo výrokovej časti rozhodnutia o prerušení konania správca dane teda použil výslovne dikciu zákona, keď ako dôvod prerušenia daňovej kontroly uviedol, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, t. j. konanie v oblasti medzinárodnej výmeny informácií podľa čl. 5 Nariadenia Rady č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty s tým, že daňová kontrola sa prerušuje do doby, kým správca dane neobdrží požadované informácie od zodpovedného administratívneho orgánu príslušného členského štátu a v kontrole sa bude pokračovať, len čo pominú prekážky, pre ktoré bola kontrola prerušená. Z uvedeného potom možno vyodiť, že daňová kontrola bola prerušená z dôvodu potreby požiadať o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Nemožno spochybníť, že správca dane je oprávnený vykonať dokazovanie v rozsahu vlastnej úvahy a nemusí kontrolovanému subjektu vopred objasňovať, aké okolnosti, akým spôsobom a z akých dôvodov zisťuje. Opačný záver by mohol viesť aj k znefunkčneniu získavania dôkazov v daňovom konaní. Z vyššie uvedeného potom vyplýva, že je plne v kompetencii správcu dane v odôvodnených prípadoch požiadať o poskytnutie medzinárodnej výmeny daňových informácií v zmysle priamo aplikovateľného Nariadenia Rady (ES) zo dňa 07. 10. 2003 č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a za tým účelom i prerušiť daňové konanie, vrátane daňovej kontroly. Začátek formuláre

Následne po zistení, že daňová kontrola u žalobcu po jej predĺžení (o šesť mesiacov) žalovaným v rámci jeho zákonom danej kompetencie a po prerušení (od 26. 10. 2011 do 06. 11. 2012) neprekročila zákonom stanovenú lehotu (t. j. po predĺžení 12 mesiacov), sa súd zaoberal námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe týkajúcimi sa uplatneného režimu zdaňovania pri dovoze ojazdených motorových vozidiel z členských štátov Európskej únie.

V danej veci súd je toho názoru, že úlohou správcu dane nie je preukazovať existenciu daňovej transakcie, ako to navrhuje žalobca v žalobe (žalovaný mal preskúmať, či dodanie tovaru v inom členskom štáte EÚ bolo oslobodené od dane podľa ust. § 42 zákona o DPH platného v inom členskom štáte), ale overovať, či daňový subjekt ju vie preukázať a či ju správne deklaroval. Žalovaný správne poukázal na výsledky daňovej kontroly a v rozhodnutí jasne a zrozumiteľne vysvetlil základný princíp fungovania dane pri dodaní tovaru z jedného členského štátu do druhého členského štátu v Európskom spoločenstve. V preskúmaných prípadoch išlo o vzťah dodávateľ - odberateľ, v ktorom dodávateľ bol identifikovaný pre DPH v krajine dodania tovaru a odberateľ v štáte nadobudnutia tovaru. Teda tovar má byť zdanený v krajine nadobudnutia tovaru lebo dodávateľ tovaru si uplatnil oslobodenie dane, keďže išlo o cezhraničné dodanie tovaru a platí princíp určenia. Niet pochyb, že podľa predložených listín dodávateľa žalobcu boli daňovými subjektmi identifikovanými pre DPH v štátoch EU a žalobca - daňový subjekt identifikovaný pre DPH na Slovensku, ktorý ale nepriznal IC nadobudnutia z nich, i keď išlo o intrakomunitárne dodávky (dovoz jazdených motorových vozidiel s prepravou, ktorá bola zrealizovaná).

Správca dane na základe údajov z centrálného informačného systému v rámci Európskej únie - teda zo systému VIES (systém pre elektronickú výmenu informácií v oblasti dane z pridanej hodnoty), ako i preverovaním prostredníctvom daňových orgánov v Spolkovej republike Nemecko a v Belgickom kráľovstve zistil, že žalobca nadobudol v 4. štvrtroku 2009 použitý tovar z týchto členských štátov, a to osobné motorové vozidlo od zahraničných dodávateľov identifikovaných na daň z pridanej hodnoty v týchto štátoch. Išlo teda nepochybne o intrakomunitárny obchod medzi osobami identifikovanými na daň z pridanej hodnoty 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 dane z pridanej hodnoty 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 (rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 26. 03. 2013 v konaní pod sp. zn. 8Sžf/26/2012).

Z vykonaného daňového konania, ako i predložených listín nie je sporné, že dodávateľa žalobcu v iných členských štátoch pri predaji ojazdených motorových vozidiel (použitý tovar) 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 dane z pridanej hodnoty (čo nepochybne vyplýva z predložených faktúr) a takéto intrakomunitárne dodanie tovaru uviedli i v súhrnom výkaze, čo sa následne premietlo do systému VIES, ktorý má správca dane k dispozícii. Za účelom preverenia týchto údajov správca dane žiadal príslušné daňové správy vo vyššie uvedených členských štátoch Európskej únie o preverenie, či pri dodaní tovarov skutočne išlo o bežný režim uplatňovania dane, a teda o intrakomunitárne dodanie tovaru. Na základe žiadosti zaslanej príslušnému orgánu v Belgickom kráľovstve dňa 08. 11. 2011 bola správcovi dane dňa 28. 03. 2012 na otázku vo formulári „SCAC 2004“ pod B1-12 „prosím potvrdte uplatňovaný režim DPH. Pretože sa jedná o použitý tovar, podlieha táto transakcia osobitnej úprave uplatňovania dane pri použití tovaru?“ oznámená odpoveď „áno“. V doplňujúcich poznámkach je však zároveň uvedené, že belgická spoločnosť BVBA Lefevere Gebroeders vysvetlila, že všetky faktúry sú vystavené v normálnom režime a so žiadosťou na oslobodenie na IC dodanie tovaru a žiadosť o osobitnú úpravu sadzby dane nebola. Na faktúrach, ktoré vyššie označený dodávateľ vystavil pre žalobcu a ktoré sa týkajú dodania ojazdených motorových vozidiel, nie je daň z pridanej hodnoty uvedená, čo znamená že motorové vozidlá boli žalobcovi fakturované bez dane z pridanej hodnoty a s poukazom na vysvetlenie belgického dodávateľa potom možno konštatovať, že tento dodávateľ uplatnil bežný spôsob zdaňovania dodávaného tovaru, ktorý musí rešpektovať i žalobca ako odberateľ tohto tovaru. Podľa názoru súdu nie je potom dôvodná námietka žalobcu v tom zmysle, že odpoveď belgickej daňovej správy je zmätočná, nakoľko vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že v predmetnej veci došlo k uplatneniu mechanizmu dane z pridanej hodnoty, pri ktorom je dodávka u dodávateľa oslobodená od tejto dane a k zdaneniu dochádza až nadobúdateľom v Slovenskej republike, a to v zmysle ust. § 11 a § 20 a nasl. zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a jedná sa teda o takzvaný bežný režim zdanenia tovaru, čo potvrdil i belgický dodávateľ tovaru v rámci svojho vysvetlenia, ktoré je súčasťou formuláru „SCAC 2004“. Intrakomunitárne dodanie ojazdených motorových vozidiel žalobcovi podľa bežných daňových pravidiel potvrdil i ďalší dodávateľ žalobcu z Belgického kráľovstva - spoločnosť NV Euro Car Auction & DISTR. SOLUT, ako i dodávateľa zo Spolkovej republiky Nemecko, a to O. Y. a N. C. B..

V predmetnej veci bol teda rozhodujúci postup, ktorý použili zahraniční dodávateľia vo vzťahu k žalobcovi ako kupujúcemu. V prípade, že použili bežný režim zdanenia (nič iné, teda podmienky pre použitie tzv. osobitného spôsobu zdaňovania, nebolo preukázané), takýto režim s určením základu dane podľa ust. § 22 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov bol povinný pri predaji ojazdených motorových vozidiel použiť i žalobca. Napriek tomu však v rozpore s vyššie citovaným zákonom tento tzv. osobitný spôsob zdanenia pri predaji ojazdených motorových vozidiel žalobca použil a postupoval podľa ust. § 66 ods. 2, ods. 3 vyššie citovaného zákona bez toho, aby na použitie tohto režimu zdanenia boli splnené 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 ustanovenia § 66 ods. 2 vyššie citovaného zákona, v ktorom sú zakotvené podmienky pre použitie osobitného režimu zdanenia. Žalobca splnenie týchto podmienok nepreukázal, nakoľko použitý tovar mu bol nepochybne dodaný osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, dodanie tovaru nebolo oslobodené od dane podľa ust. § 42, resp. ust. § 43 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov alebo podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte a dodávateľia žalobcu neuplatnili daň podľa osobitnej úpravy tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte.

S poukazom na vyššie uvedené zistenia potom súd dospel k záveru, že žalobca nepostupoval v súlade so zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, keď pri predaji ojazdených motorových vozidiel použil osobitný režim zdaňovania a daň odviezol podľa ust. § 66 ods. 3 vyššie citovaného zákona, teda zdanil len rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou týchto vozidiel, napriek tomu, že bol povinný použiť bežný spôsob zdanenia podľa ust. § 22 ods. 1 tohto zákona, a teda daň, ktorú mal žalobca priznať z predaja týchto motorových vozidiel mala byť uplatnená z celkovej predajnej ceny (prijatej protihodnoty za jednotlivé motorové vozidlá) zníženej o daň.

V prípade, ak by zahraniční dodávateľia 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 však tvrdenia žalobcu nepreukazujú, pričom nie je v nich uvedená daň z pridanej hodnoty a neobsahujú ani žiadny odkaz na vyššie uvedené ustanovenie, resp. ustanovenia článkov 312 až 332 Smernice Rady 2006/112/ES.

Nemožno súhlasiť ani s námietkou 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 a nemeckej daňovej správy a nepochybne zistil, že išlo o nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, teda o intrakomunitárne nadobudnutie tovaru podľa ust. § 11 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ktoré podlieha dani a že dodávateľa žalobcu pri dodaní tovaru postupovali podľa všeobecnej úpravy dane z pridanej hodnoty. S poukazom na uvedené nemožno potom považovať za dôvodnú námietku žalobcu spočívajúcu v tom, že pokiaľ by vedel, že sa jedná o intrakomunitárne dodávky, ojazdené motorové vozidlá by ani nenakupoval. Pokiaľ žalobca tvrdil, že pri použití osobitného režimu zdanenia vychádzal z informácií o použití osobitného režimu zdanenia, ktoré mu poskytli jeho dodávateľa v iných členských štátoch, toto svoje tvrdenie žiadnym spôsobom nepreukázal a nepredložil, resp. neoznačil žiadny dôkaz, ktorý by ho oprávňoval uplatňovať ním jednostranne zvolený režim zdanenia pri predaji použitých motorových vozidiel podľa ust. § 66 ods. 2, 3 vyššie citovaného zákona.

K tejto námietke súd považuje za potrebné uviesť, že v konaniach o žalobách podľa § 247 a nasl. OSP súd v intenciách žaloby ( § 249 OSP) predovšetkým skúma jej dôvodnosť a v procese preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá OSP) a dokazovanie na súde sa zásadne nevykonáva. Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť správneho (daňového) orgánu pri zisťovaní skutkového stavu, ale len preskúmať „zákonnosť“ vydaného rozhodnutia, teda, či správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Správny súd teda nie je súdom skutkovým (okrem prípadov podľa § 250i ods. 2 OSP), ale súd posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia daňového orgánu. Pokiaľ ide o žalobcu ako platcu DPH v nadväznosti na možnosť uplatnenia si nároku na oslobodenie dane ( použitia osobitného režimu), v záujme predchádzania právnej neistote, že malo byť v jeho záujme uzatvárať jasné obchodné transakcie tak, aby sa pri ich uzatváraní odstránilo všetko, čo by mohlo viesť ku vzniku rozporov, overiť si informácie a skutočnosti o tvrdeniach svojich obchodných partnerov z krajín EU z hľadiska zákona o DPH, lebo inak následky nejasných a nekorektných záväzkovo právnych vzťahov pri vstupe do právnych vzťahov s iným právnymi subjektmi sa potom prejavia vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré zahŕňa aj následky vyplývajúce z daňových konaní, vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej ktorej zmluvnej strany. Súd dáva do pozornosti rozhodnutie Ústavného súdu SR č. IV.ÚS 104/2012.

K námietkam žalobcu v podanej žalobe, týkajúcim sa nedostatočného zistenia skutkového stavu, je potrebné zároveň uviesť, že daňové konanie je ovládané zásadou materiálnej pravdy, ktorá však nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže, resp. nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne skutočností ním uvedených (a správcom dane preverovaných) v daňovom priznaní. Je na správcovi dane, ktorý vykonáva dokazovanie, aké dôkazy vykoná, akú dôkaznú silu im prizná, či a akým spôsobom dokazovanie doplní, a to s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy už vykonané a závery z nich vyplývajúce (rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 07. 09. 2011 v konaní pod sp. zn. 4Sžf/18/2011). 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 a 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 dane z pridanej hodnoty. Skutkový stav v predmetnej veci bol podľa názoru súdu zistený v potrebnom rozsahu, zákonným spôsobom.

S poukazom na vyššie uvedené a zistený skutkový stav, 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 ust. § 69 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pretože podmienky na postup podľa ust. § 66 ods. 2, 3 tohto zákona splnené neboli. Správne a v zmysle vyššie citovaného zákona potom postupoval správca dane, keď žalobcovi dodatočným platobným výmerom vyrubil rozdiel dane v sume 209.237,68 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2010. Žalobca nemohol byť vyššie uvedenými rozhodnutiami daňových orgánov ukrátený na svojich právach, nakoľko sa dôsledne neriadil vyššie citovaným zákonom a nevedel preukázať, že ojazdené motorové vozidlá mu boli dodané osobami uvedenými v ust. § 66 ods. 2 tohto zákona alebo za podmienok tam uvedených, a preto nemohol uplatniť osobitnú úpravu dane pri ich predaji.

Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane, vznik daňovej povinnosti, prípadne nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH tak, ako mu to prikazuje ust. § 1a písm. c/, v spojení s § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní (účinný v čase daňovej kontroly). Súd dospel k záveru, že žalovaný správny orgán riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci (v súlade s nálezom napr. Ústavného súdu SR I ÚS 241/07, I ÚS 342/2010 a pod.). Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru), ktoré vylučujú ľubovoľnú pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. Žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok rozhodnutia zakladá. Súd dáva do pozornosti žalobcu rozhodnutie ESLP prípad Garcia Ruiz c. Španielsko z 21. 01. 1999 a zdôrazňuje, že judikatúra ESLP a ani Ústavný súd pritom nevyžadujú, aby na každý argument účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ale iba na taký argument, ktorý je pre rozhodnutie danej veci rozhodujúci a vyžaduje sa špecifická odpoveď. V tomto duchu žalovaný správny orgán vysvetlil podstatu podmienok ust. § 43 ods. 1, 5, v nadväznosti na § 66 ods. 2 zákona o DPH na zistený skutkový stav podľa dôkaznej situácie u žalobcu a postupoval v súlade s touto judikatúrou. Primárne daňové bremeno je na daňovom subjekte, ktoré ho zaťažuje, nakoľko žalobca, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si postup podľa osobitného režimu pri dodávkach motorových vozidiel podľa zákona o DPH a ktorý si aj tento nárok uplatnil, musí vedieť preukázať svoje daňové transakcie, teda že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom ( pozri napríklad rozhodnutie NS SR sp. zn. 2Sžf /52/2011 v spojení s nálezom ÚS SR č. k. III ÚS 78/2011-17 z 23. 02. 2011).

S poukazom na vyššie uvedený záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami, § 43 ods. 1, 5, § 66 ods. 2, 3 a § 69 ods. 1 zákona o DPH platného v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia. Z týchto dôvodov bolo potrebné rozhodnúť tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku a žalobu podľa § 250j ods. 1 OSP zamietnuť. Žalovaný správny orgán sa logicky a vecne správne vypořiadal s námietkami žalobcu a súd nezistil také vady konania, na ktoré by podľa § 250i ods. 3 OSP musel prihliadnuť. Žalobca nemohol byť vyššie uvedenými rozhodnutiami daňových orgánov ukrátený na svojich právach, nakoľko sa dôsledne neriadil vyššie citovaným zákonom.

Z uvedených dôvodov súd žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 OSP.

O trovách konania súd rozhodol podľa § 250k OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia a neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je možné podať odvolanie do 15 dní odo dňa jeho doručenia na Krajský súd v Nitre, písomne v dvoch vyhotoveniach.

V odvolaní sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 42 ods. 3) uviesť, proti

ktorému rozhodnutiu smeruje, v akom rozsahu sa napáda, v čom sa toto rozhodnutie alebo postup súdu považuje za nesprávny a čoho sa odvolateľ domáha (§ 205 ods. 1 OSP).