

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/59/2014
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4014200379
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 04. 2015
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marta Molnárová
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2015:4014200379.2

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. Violy Takáčovej, PhD., v právnej veci žalobcu: M. Z., T. XXX/XX, D., zastúpeného JUDr. Máriou Konrádovou, advokátkou, Farská 9, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 3. februára 2014 č. 1100304/1/66272/2014, 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 podanou žalobou žiadal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 03. 02. 2014 uvedené v záhlaví tohto rozsudku, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správca dane, t. j. Daňového úradu Nitra zo dňa 08. 10. 2013 č. 9401402/5/4544117/2013/Hus. Týmto rozhodnutím správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2010 v sume 20.373,64 eur, a to na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly, z ktorej bol vyhotovený protokol zo dňa 23. 11. 2012 v znení dodatku č. 1 zo dňa 07. 12. 2012.

Žalobca v žalobe uviedol, že podnikateľskú činnosť, t. j. predaj ojazdených motorových vozidiel vykonával od roku 1992 a platcom dane z pridanej hodnoty sa stal v roku 1993. Pri predaji ojazdených motorových vozidiel postupoval v zmysle ust. § 66 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, a teda použil osobitný režim zdaňovania, ktorý je iný, ako u bežného tovaru, napríklad u nových dopravných prostriedkov. Z vyššie citovaného zákona nevyplýva, že v prípade predaja ojazdených motorových vozidiel by mal postupovať podľa iného ustanovenia tohto zákona. Navyac opakovane bol ubezpečovaný správcou dane, že pri vystavovaní dokladov a zdanení postupuje správne a v súlade so zákonom, čoho dôkazom bola i skutočnosť, že v roku 2009 správca dane u neho vykonal kontrolu dane z pridanej hodnoty za rok 2007, pričom skontroloval i doklady, vrátane faktúr od zahraničných dodávateľov s výsledkom, že kontrolou predložených dokladov nebolo zistené porušenie zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. O správnosti svojho postupu sa žalobca uistoval i u svojich dodávateľov, ako i na daňových úradoch v Nemecku a v Rakúsku a vždy bol ubezpečený, že postupuje správne. Po celý čas svojej činnosti teda so súhlasom správca dane postupoval rovnako tak, že daň na vstupe si neodpočítal a pri predaji motorových vozidiel túto daň nevyčísľoval, čo znamená, že daň štátu riadne odviedol, ale nikto si ju nemohol odpočítať a celá daň bola odvedená do štátneho rozpočtu. V priebehu roku 2008 mal štvrtročnú daňovú povinnosť a spolu do štátneho rozpočtu odviedol daň z pridanej hodnoty v sume 316.056,- Sk. Suma, ktorú vypočítal správca dane, je fiktívna a žalobca takýto príjem nikdy nemal, pretože jeho zisk tvorila iba marža z predaja ojazdených motorových vozidiel po odpočítaní súvisiacich nákladov. K oznámeniu zo strany rakúskej daňovej správy, že spoločnosť BCA ukončila svoju činnosť a v rokoch 2005 až 2010 uplatnila osobitný

režim zdanenia len u 38 ojazdených motorových vozidiel, pričom u ostatných dodávok sa jednalo o intrakomunitárne dodanie tovaru do iného členského štátu (zoznam daňových subjektov, ktorým boli ojazdené motorové vozidlá dodané s osobitným režimom zdanenia, tvoril prílohu správy a žalobca sa v tomto zozname nenachádzal) žalobca uviedol, že toto zistenie správcu dane nemôže byť dôkazom, lebo tvrdenie, že nešlo o vozidlá dodané žalobcovi s osobitným režimom, správca dane dostatočne nepreukázal. Žalobca zároveň v podanej žalobe namietal, že daňová kontrola nebola u neho vykonaná v súlade so zákonom, v dôsledku čoho potom protokol z takto vykonanej daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku a následne je nezákonné i samotné rozhodnutie. Poukázal na to, že daňová kontrola sa môže začať len v jeden deň, ale napriek tomu sú v platobnom výmere uvedené dva dátumy začatia daňovej kontroly, a to 09. 08. 2011 a 13. 09. 2011. Žalobca bol toho názoru, že správca dane postupoval v rozpore s ust. § 15 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a základnými zásadami daňového konania, nakoľko porušil ust. § 15 ods. 17 tohto zákona, a to povinnosť ukončiť daňovú kontrolu do 6 mesiacov od jej začatia a tak isto i ustanovenie o možnosti jej predĺženia, pretože žalovaný môže túto lehotu predĺžiť v zložitých prípadoch pred jej uplynutím. V predmetnej veci bola daňová kontrola začatá dňa 09. 08. 2011 (resp. 13. 09. 2011) a správca dane požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na jej vykonanie až žiadosťou zo dňa 20. 08. 2012, pričom žalovaný tejto žiadosti vyhovel, o čom bol žalobca upovedomený v podaní zo dňa 13. 09. 2012. Daňová kontrola týkajúca sa predmetného zdaňovacieho obdobia bola začatá dňa 09. 08. 2011, resp. 13. 09. 2011 a správca dane vedel, že ju musí ukončiť v lehote 6 mesiacov, napriek tomu však žiadosť o medzinárodnú informáciu zaslal až dňa 16. 02. 2012. V tejto súvislosti žalobca poukázal na právoplatný rozsudok Okresného súdu Trnava v konaní pod sp. zn. 12C/179/2009, z ktorého vyplýva, že medzinárodné dožiadanie nie je dôvodom na prerušenie konania a pokiaľ správca dane chcel požiadať o predĺženie lehoty, bol povinný tak urobiť skôr, ako uplynula lehota 6 mesiacov od začatia kontroly. V dôsledku uvedeného daňové konanie obsahuje také vady, ktoré nie je možné konvalidovať a protokol z daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemožno použiť.

K rozhodnutiu žalovaného žalobca uviedol, že toto neobsahuje žiadne nové argumenty, ale žalovaný len podrobne opísal skutočnosti, ktoré boli uvedené v rozhodnutí správcu dane, pričom argumentuje len tým, že žalobca mal vedieť, kto a ako daň v Rakúsku a v Nemecku odviezol, aký režim uplatnil, čo a kde deklaroval. Opätovne poukázal na to, že vynakladal maximálne úsilie na to, aby sa utvrdil, že postupuje správne. Poukázal i na zmenu ust. § 66 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ktoré nebolo také jednoznačné, ako tvrdí žalovaný a k jeho zmene došlo od 01. 12. 2013. Pokiaľ žalovaný argumentoval tým, že neexistuje žiadne písomné stanovisko, ktoré by potvrdilo, že žalobca postupoval presne podľa pokynov správcu dane, tak neexistuje lepší argument, ako výsledok kontroly za zdaňovacie obdobie roku 2007, z ktorého vyplýva, že žalobca postupoval správne. Poukázal i na to, že v dvoch totožných prípadoch správca dane rozhodol rozdielne, pretože výsledok kontroly za rok 2007 bol presne opačný ako výsledok kontroly za roky 2008, 2009 a 2010 napriek tomu, že išlo o dodanie tovaru tým istým dodávateľom a s tým istým daňovým režimom, pričom žalovaný rozdielnosť týchto rozhodnutí nijako nezodôvodnil, čo je logické, lebo by musel priznať vlastné pochybenie, ako i skutočnosť, že tvrdenia žalobcu sú pravdivé. V tejto súvislosti poukázal na právoplatný rozsudok Krajského súdu v Nitre v konaní pod sp. zn. 26S/8/2010, ktorým súd zrušil právoplatné rozhodnutie žalovaného, pričom sa zaoberal práve dôvodmi rozdielnosti prístupu žalovaného k posúdeniu obdobných prípadov a námietku žalobcu, že žalovaný postupoval v dvoch rovnakých prípadoch rozdielne, považoval za námietku zásadného významu. V závere svojej žaloby žalobca uviedol, že napadnutým rozhodnutím bol ukrátený na svojich majetkových právach.

Žalovaný navrhol, aby súd podanú žalobu zamietol. Vo vyjadrení zo dňa 30. 05. 2014 podanom na základe výzvy súdu poukázal na zistenia vyplývajúce z vykonanej daňovej kontroly u žalobcu spočívajúce v tom, že žalobca nadobúdaval v tuzemsku tovar z iného členského štátu (ojazdené motorové vozidlá) a používal osobitnú úpravu dane podľa ust. § 66 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, čo bolo nesprávne a v dôsledku čoho potom nesprávne stanovil základ dane ako rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou týchto vozidiel zníženou o daň. Nesprávnu úpravu dane žalobca použil napriek tomu, že z predložených faktúr od rakúskeho dodávateľa BCA jasne vyplýva, že v štáte dodania, t. j. v Rakúsku, sa jedná o tovar oslobodený od dane, čo je na faktúrach uvedené a čo znamená, že dodávka bola vnútri Spoločenstva oslobodená od dane a žalobca bol teda povinný priznať a odviesť daň z nadobudnutia a následne pri predaji použiť bežný režim, t. j. uplatniť daň z celej predajnej ceny. Uvedené znamená, že tovar nadobudnutý z iného členského štátu mal žalobca v tuzemsku zdaňiť.

Daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca nadobúdal ojazdené automobily od osoby identifikovanej na daň z pridanej hodnoty v inom členskom štáte za účelom ich ďalšieho predaja a predávajúci oslobodil tieto dodania tovaru od dane, čo uviedol v súhrnnom výkaze. Žalobca ako daňový subjekt však predmetné intrakomunitárne nadobudnutie tovaru neuviedol v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie. V roku 2010 sa slovenská daňová správa zapojila na žiadosť rakúskej daňovej správy do multilaterálnej kontroly, ktorej predmetom bolo práve preverovanie reálneho nadobudnutia intrakomunitárnych dodávok ojazdených vozidiel v rokoch 2007, 2008 a 2009 u vybraných slovenských daňových subjektov. Preverovaním bolo zistené, že nadobudnutie tovaru žalobcom nepodlieha osobitnej úprave uplatňovania dane pri použití tovaru, ale sa jedná o intrakomunitárne dodanie, pričom túto skutočnosť rakúsky dodávateľ žalobcu, t. j. spoločnosť BCA deklaroval podaním súhrnného výkazu. Ustanovenie § 66 ods. 2 písm. a/ až c/ zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov presne vymedzuje podmienky, za ktorých obchodník pri predaji použitého tovaru je povinný používať osobitnú úpravu. Ani jedna z týchto podmienok v prípade žalobcu nebola splnená, pretože rakúsky dodávateľ žalobcu bol identifikovaný pre daň v inom členskom štáte, teda v Rakúsku; dodanie predmetného tovaru nebolo oslobodené podľa ust. § 42, resp. § 43 vyššie citovaného zákona alebo podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte, čo dodávateľ žalobcu deklaroval v podanom súhrnnom výkaze (systém VIES) a následne bolo potvrdené pri medzinárodnom dožiadaní. Žalobca teda nielenže nemal povinnosť použiť osobitný režim zdanenia, ale nemal ani oprávnenie na použitie takéhoto režimu. Svojím postupom žalobca porušil ust. § 11 ods. 2 vyššie citovaného zákona a tým, že neodviedol daň z nadobudnutých motorových vozidiel, porušil i ust. § 69 ods. 6 tohto zákona. Ojazdené motorové vozidlá, ktoré nadobudol v zmysle ust. § 11 vyššie citovaného zákona, následne predal a pri predaji postupoval v rozpore so zákonom, keď použil osobitný režim zdaňovania podľa ust. § 66 tohto zákona, pričom daň vypočítal iba z rozdielu medzi nákupnou a predajnou cenou tovaru pri predaji. Mal pritom postupovať podľa ust. § 69 ods. 6 vyššie citovaného zákona, teda ako pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, kedy je povinná platiť daň osoba, ktorá tvar nadobudne podľa ust. § 11 a ust. § 11a tohto zákona. Daň pri predaji ojazdeného motorového vozidla si mal uplatniť z celej ceny ojazdeného motorového vozidla, za ktorú ho predal.

Pokiaľ ide o vedenie dokazovania v priebehu daňovej kontroly, toto viedol správca dane v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a žalobcu v priebehu daňovej kontroly oboznamoval s jej priebežnými výsledkami, pričom žalobca mal možnosť sa k týmto výsledkom vyjadriť a preukázať svoje tvrdenia právne relevantnými dôkazmi, nakoľko dôkazné bremeno bolo na strane žalobcu. Pokiaľ žalobca namietal výsledky daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie prvého až štvrtého štvrtroku 2007, žalovaný uviedol, že je na zväžení správcu dane, či vzhľadom na zistenia pri daňovej kontrole zdaňovacieho obdobia rokov 2008 až 2010 vykoná opakovanú daňovú kontrolu zdaňovacieho obdobia roku 2007. V ďalšej časti svojho vyjadrenia žalovaný opätovne poukázal na vykonanie multilaterálnej daňovej kontroly začatej v roku 2010 na podnet rakúskej daňovej správy, do ktorej bola zapojená i slovenská daňová správa a ktorá bola ukončená v septembri 2011. V rámci tejto kontroly rakúska daňová správa poskytla databázu reálneho nadobudnutia intrakomunitárnych dodávok ojazdených motorových vozidiel v rokoch 2007 až 2009 a v období január až august 2010 od rakúskeho dodávateľa BCA. Rakúska daňová správa v decembri 2011 oficiálne potvrdila, že okrem menovite uvedených výnimiek išlo pri nákupe ojazdených motorových vozidiel od tohto dodávateľa v období rokov 2005 až 2010 o intrakomunitárne nadobudnutie tovarov, pričom vychádzala z účtovníctva a faktúr spoločnosti BCA. Správca dane i zo systému VIES zistil, že žalobca ako daňový subjekt nepriznal tieto intrakomunitárne nadobudnutia ojazdených motorových vozidiel z iného členského štátu. Daňový informačný systém VIES umožňuje pracovníkom daňovej správy monitorovať a kontrolovať toky intrakomunitárnych obchodov, teda obchodov medzi členskými štátmi Európskej únie s cieľom odhaliť možné podvody. Z tohto systému správca dane zistil, že spoločnosť BCA deklarovala predmetné dodania tovaru ako oslobodené od dane. Neobstojí preto námietka žalobcu, že spoločnosť BCA sa k dodaniu nevyjadřila a tvrdenia správcu dane nepotvrdila. Pre žalobcu je záväzný odkaz uvedený na faktúre, ktorý znamenal, že dodávka bola vnútri Spoločenstva oslobodená od dane a jednalo sa teda o intrakomunitárne nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, ktoré musí byť zdanené v tuzemsku.

K trvaniu daňovej kontroly žalovaný uviedol, že táto bola začatá dňa 13. 09. 2011 na základe oznámenia správcu dane zo dňa 09. 08. 2011, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 15. 08. 2011. Dňa 26. 11. 2012 sa žalobca dostavil k správcovi dane, kde bol oboznámený s výsledkami daňovej kontroly, ako aj s výsledkami medzinárodného dožiadania, pričom uviedol, že so zistenými skutočnosťami súhlasí.

Námietka žalobcu týkajúca sa nedodržania 6 mesačnej lehoty na jej ukončenie a prerušenia daňovej kontroly nie je opodstatnená. Daňová kontrola sa teda začala 13. 09. 2011 a 6 mesačná lehota na jej vykonanie bola do 13. 03. 2012. Správca dane však pred uplynutím tejto lehoty prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím zo dňa 17. 02. 2012, a to z dôvodu získania medzinárodnej výmeny daňových informácií u správcu dane v Rakúsku, o čom bol žalobca upovedomený. Vo výkone daňovej kontroly správca dane pokračoval hneď ako pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. V dôsledku prerušenia daňovej kontroly sa 6 mesačná lehota posunula o 180 dní, t. j. do 08. 09. 2012. Dňa 20. 08. 2012 správca dane požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly, pričom sa tak stalo pred uplynutím lehoty 6 mesiacov. O predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly bol žalobca upovedomený v podaní zo dňa 13. 09. 2012. Daňová kontrola bola u žalobcu ukončená dňa 07. 12. 2012 prerokovaním protokolu o daňovej kontrole. Z uvedeného teda vyplýva, že správca dane daňovú kontrolu vykonal a ukončil v zákonom určenej lehote, ktorá bola žalovaným predĺžená o 6 mesiacov, pričom i využitie inštitútu prerušenia daňovej kontroly bolo odôvodnené.

Žalovaný v predmetnej veci na základe odvolania žalobcu preskúmal rozhodnutie správcu dane v rozsahu požadovanom v odvolaní, pričom nevyšli najavo skutkové alebo právne okolnosti, ktoré by si žalobca neuplatnil a žalovaný nepovažoval za potrebné doplňovať konanie a nezistil ani chyby konania, ktoré by mal odstraňovať, prípadne ich odstránenie uložiť správcovi dane. Žalobca nepredložil žiadny písomný dôkaz preukazujúci ním tvrdené usmernenie k postupu, ktorý používal pri intrakomunitárnom nadobudnutí ojazdených motorových vozidiel a ich následnom predaji. Pokiaľ žalobca poukazoval na závery z daňovej kontroly zdaňovacieho obdobia roku 2007, k tomu žalovaný uviedol, že je na zvážení správcu dane, či za toto zdaňovacie obdobie vykoná opakovanú daňovú kontrolu. V prípade, ak sa jednalo v zdaňovacom období roku 2007 a kontrolovaných zdaňovacích obdobiach o identické prípady, mal správca dane postupovať rovnako ako v týchto posudzovaných zdaňovacích obdobiach, ktoré boli predmetom daňovej kontroly začatej dňa 13. 09. 2011. Pokiaľ tak správca dane nepostupoval a dospel k záveru, že v zdaňovacom období roku 2007 žalobca nepochybil, tak pochybil správca dane, nakoľko nepostupoval správne a zákonne. Poukazovaním na rozdielny postup správcu dane sa žalobca zrejme domáha vykonania opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie roku 2007. V závere svojho vyjadrenia žalovaný poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/40/2013, 6Sžf/20/2011, 6Sžf/29/2011 a 2Sžf/30/2012, v ktorých Najvyšší súd SR rozhodoval v obdobnej problematike týkajúcej sa posudzovania postupu daňových subjektov a následne i správcu dane pri dovoze ojazdených motorových vozidiel.

Krajský súd ako súd vecne a miestne príslušný (§ 246 ods. 1, § 246a ods. 1 OSP), preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu v rozsahu dôvodov žaloby (§ 249 ods. 2 OSP), na pojednávaní v neprítomnosti účastníkov konania podľa § 101 ods. 2 OSP, ktorí svoju neúčast' ospravedlnili a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol. Súd prvého stupňa takto rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

Z obsahu predloženého administratívneho spisu žalovaného, súčasťou ktorého je i spis správcu dane, súd zistil, že žalobca podal riadne daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2010, v ktorom uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 885,36 eur. Oznamenie zo dňa 09. 08. 2011 o výkone daňovej kontroly týkajúcej sa dane z pridanej hodnoty za 1. až 4. štvrtrok 2008, január až december 2009 a január až december 2010 bolo žalobcovi doručené dňa 15. 08. 2011 a je v ňom uvedené, že daňová kontrola sa začne dňa 13. 09. 2011. V tento deň správca dane spísal úradný záznam o začatí daňovej kontroly z dôvodu, že žalobca sa k správcovi dane nedostavil.

Súčasťou administratívneho spisu je i informácia žalovaného zo dňa 09. 02. 2012 doručená správcovi dane dňa 15. 02. 2012 o tom, že v septembri 2011 bola ukončená multilaterálna kontrola začatá na podnet rakúskej daňovej správy (do ktorej bola zapojená i slovenská daňová správa), v rámci ktorej sa preverovali u daňových subjektov na Slovensku na základe podkladov poskytnutých rakúskou stranou reálne nadobudnutia intrakomunitárnych dodávok ojazdených motorových vozidiel v rokoch 2007 - 2009 a január až august 2010 od rakúskej spoločnosti BCA Autoauktion GmbH, Wien, Rakúsko. Rakúska daňová správa zaslala informáciu, že okrem výnimiek išlo pri nákupe ojazdených vozidiel od tohto dodávateľa v rokoch 2005 až 2010 o intrakomunitárne nadobudnutia tovaru.

V predložennom administratívnom spise sa nachádza i formulár „SCAC 2004, Výmena informácií podľa článkov 7 a 15 nariadenia 2010/904/ES“, z ktorého vyplýva, že správca dane žiadal informácie od daňovej správy Rakúskej republiky týkajúce sa daňového subjektu BCA Autoauktion GmbH, Wien.

Rozhodnutím zo dňa 17. 02. 2012 (ktoré žalobca osobne prevzal v ten istý deň) správca dane podľa ust. § 25a ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov prerušil daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. až 4. štvrťrok 2008, január až december 2009 a január až december 2010 z dôvodu, že správca dane požiadal o medzinárodnú výmenu informácií na preverenie skutočností týkajúcich sa správneho určenia dane s tým, že daňová kontrola sa prerušuje do doručenia odpovede na medzinárodnú výmenu daňových informácií a správca dane bude v kontrole pokračovať, len čo pominú prekážky, pre ktoré bola kontrola prerušená.

Výsledok šetrenia bol správcovi dane doručený podľa prezentačnej pečiatky dňa 20. 08. 2012. Súčasťou predloženého administratívneho spisu sú i faktúry (špecifikované v rozhodnutí správcu dane) vystavené v kontrolovanom zdaňovacom období dodávateľom vozidiel v Rakúsku, t. j. BCA Autoauktion GmbH, Wien pre odberateľa - žalobcu, predmetom ktorých je fakturácia motorových vozidiel, pričom na faktúrach za motorové vozidlá je uvedená kúpna cena bez uvedenia dane z pridanej hodnoty. K jednotlivým faktúram sú pripojené i výdavkové pokladničné doklady vystavené žalobcom, na základe ktorých žalobca platil kúpnu cenu vozidiel, ale daň z pridanej hodnoty tu nie je uvedená. Nakúpené motorové vozidlá mal žalobca predať podľa ním vystavených faktúr odberateľom na Slovensku, pričom na každej faktúre je rukou dopísaný údaj „účtované podľa § 66 zákona o DPH“. V podaní zo dňa 20. 08. 2012, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 24. 08. 2012, správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 14. 08. 2012 mu bola doručená posledná odpoveď vo veci medzinárodnej výmeny informácií, pominuli teda prekážky, pre ktoré bola prerušená daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. až 4. štvrťrok 2008, január až december 2009 a január až december 2010 a pokračuje sa v jej výkone. V ten istý deň, t. j. 20. 08. 2012 správca dane požiadal žalovaného odôvodnenou žiadosťou o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, pričom žalovaný tejto žiadosti vyhovel a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžil o šesť mesiacov, čo oznámil správcovi dane v podaní zo dňa 28. 08. 2012, ktoré mu bolo doručené dňa 10. 09. 2012. V podaní zo dňa 13. 09. 2012 správca dane žalobcovi oznámil predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly o šesť mesiacov.

Výzvou zo dňa 03. 10. 2012 správca dane vyzval žalobcu, aby za rok 2008 predložil dodávateľské faktúry a výdavkové pokladničné doklady k tam označeným automobily (podľa WIN čísla, značky a typu vozidla, dodávateľa - ATU/BCA, sumy nadobudnutia, dátumu a čísla výdavkového pokladničného dokladu), aby preukázal nákup tam označených automobily (podľa WIN čísla, značky a typu vozidla, kupujúceho - U., sumy predaja, dátumu a čísla príjmového pokladničného dokladu), preukázal predaj tam označených automobily (podľa WIN čísla, značky a typu vozidla, dodávateľa - ATU/BCA, sumy nadobudnutia, dátumu a čísla výdavkového pokladničného dokladu), aby predložil odberateľské faktúry k tam uvedeným konkrétnym príjmovým pokladničným dokladom a konkrétne odberateľské faktúry.

Dňa 21. 11. 2012 bola so žalobcom spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom boli žalobcovi oznámené informácie získané na základe medzinárodného dožiadania na preverenie uplatnenia režimu oslobodenia od dane z pridanej hodnoty pri použití tovaru - ojazdených motorových vozidlách u dodávateľa BCA Autoauktion GmbH, Wien, Rakúsko, z ktorých vyplynulo, že nadobudnutie použitého tovaru od tohto dodávateľa nepodlieha osobitnej úprave uplatňovania dane z pridanej hodnoty, ale jedná sa o intrakomunitárne dodanie tovaru, čo dodávateľ deklaroval podaním súhrnného výkazu. Zároveň mu bolo oznámené, že pri nadobudnutí použitých vozidiel od tohto dodávateľa bol povinný odviesť daň zo základu dane zisteného podľa ust. § 22 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, teda z protihodnoty, ktorou je celková predajná cena vozidiel v sume 5.400,- eur, pričom si nesprávne uplatnil osobitnú úpravu uplatňovania dane pri použití tovaru a odviezol daň len zo základu dane, ktorý bol vypočítaný podľa ust. § 66 ods. 3 vyššie citovaného zákona ako kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou zníženou o daň v sume 48,38 eur.

Na základe takto vykonaného dokazovania bol dňa 23. 11. 2012 spísaný protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly a z jeho záverov okrem iného vyplýva, že žalobca ako daňový subjekt v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2010 uviedol daň v sume 885,36 eur, pričom daňovou kontrolou bola zistená jeho daňová povinnosť v sume 21.259,- eur, čo je rozdiel

20.373,64 eur. Vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že nadobúdajúce motorové vozidlá od osôb identifikovaných na daň z pridanej hodnoty v iných členských štátoch (predávajúci BCA Autoauktion GmbH, Wien, Rakúsko) za účelom ich ďalšieho predaja, pričom tento predávajúci uplatnil osobitný režim zdanenia len u 38 ojazdených vozidiel (uvedených v osobitnom zozname, v ktorom sa žalobca nenachádzal) a u ostatných dodávok sa jednalo o intrakomunitárne dodanie tovaru do iného členského štátu, čo potvrdzuje i súhrnný výkaz podaný týmto dodávateľom vozidiel.

K protokolu o vykonanej daňovej kontrole sa písomne v podaní zo dňa 29. 11. 2012 vyjadril žalobca, ktorý nesúhlasil s jeho závermi a poukazoval na jeho zmatečnosť súvisiacu s tým, že daňová kontrola nemohla začať dňa 09. 08. 2011 a aj 13. 09. 2011, namietal dĺžku daňovej kontroly a možnosť jej prerušenia z dôvodu medzinárodného dožiadania o poskytnutie daňových informácií ako i postup správcu dane pri predchádzajúcich daňových kontrolách týkajúcich sa iných zdaňovacích období, kedy správca dane nezistil žiadne pochybenie a porušenie zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, napriek tomu, že postupoval rovnako a k zmene právneho predpisu nedošlo. Následne správca dane spísal dňa 07. 12. 2012 dodatok č. 1 k protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly, v ktorom zotrval na svojich zisteniach. Vyššie uvedený protokol zo dňa 23. 11. 2012 z daňovej kontroly v znení jeho dodatku zo dňa 07. 12. 2012 bol so žalobcom prerokovaný dňa 07. 12. 2012, o čom bola v tento deň spísaná zápisnica. Vo vyrubovacom konaní správca dane vydal dňa 11. 12. 2012 dodatočný platobný výmer, ktorým žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 20.373,64 eur. Proti tomuto dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodol tak, že rozhodnutie správcu dane (dodatočný platobný výmer) zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodov tam uvedených (nemožnosť preskúmať správnosť a výšku vyrubeného rozdielu dane z pridanej hodnoty z dôvodu nečitateľnosti a tým i nezrozumiteľnosti predložených faktúr). Následne bol žalobca správcom dane vyzvaný výzvou zo dňa 22. 05. 2013, aby predložil tam uvedené listinné doklady, čo dňa 09. 07. 2013 i urobil, o čom bola s ním v tento deň spísaná zápisnica. Ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní bola so žalobcom spísaná dňa 25. 09. 2013 a jeho účelom bolo oboznámenie žalobcu so zisteniami na základe predložených čitateľných listinných dokladov, pričom mu bolo oznámené vyčíslenie celkového rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2010 v sume 20.373,64 eur. Následne (po odstránení vyššie uvedeného nedostatku spočívajúcom v nečitateľnosti predložených listín) správca dane opätovne vydal dňa 08. 10. 2013 rozhodnutie, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie v uvedenej sume ako rozdiel medzi daňou uvedenou žalobcom v daňovom priznaní a daňou zistenou správcom dane po daňovej kontrole. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie (dôvody ktorého sú totožné s dôvodmi podanej žaloby). Žalovaný o podanom odvolaní rozhodol dňa 03. 02. 2014 tak, že rozhodnutie správcu dane dňa potvrdil ako vecne správne z dôvodov uvedených v jeho odôvodnení.

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, 18 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 vyčíslujú 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. Ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

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 § 29 ods. 1, 2, 4, 8 vyššie citovaného zákona, dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 11 ods. 1, 2, 4, 13 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších prepisov účinnom v kontrolovanom období, 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. (ods. 1)

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

a/ nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, a

b/ dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu, okrem dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet a okrem dodania tovaru formou zásielkového predaja. (ods. 2)

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 420 000 Sk za predchádzajúci kalendárny rok a ani v prebiehajúcom kalendárnom roku túto hodnotu nedosiahne. (ods. 4)

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. (ods. 13)

Podľa § 11a ods. 1 vyššie citovaného zákona, premiestnenie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený do tuzemska z iného členského štátu zahraničnou osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte alebo na jej účet a ktorý je umiestnený v tuzemsku v sklade na účel následného dodania tovaru jedinému platiteľovi, sa považuje za nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu týmto platiteľom a platiteľ je povinný platiť daň z nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ak

a/ zahraničná osoba nie je platiteľom podľa tohto zákona,

b/ v čase začatia odoslania alebo prepravy tovaru je známy platiteľ, pre ktorého sa tovar umiestňuje v sklade,

c/ v sklade je umiestnený tovar len pre jediného platiteľa a
d/ platiteľ písomne oznámi daňovému úradu vopred, že je v tomto osobitnom prípade osobou povinnou platiť daň z nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu.

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/. (ods. 1)

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

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. (ods. 1)

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. (ods. 5)

Podľa § 44 vyššie citovaného zákona, oslobodené od dane je nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ak

a/ by dodanie takého tovaru platiteľom v tuzemsku bolo oslobodené od dane,

b/ by dovoz takého tovaru bol oslobodený od dane alebo

c/ tento tovar je určený bezprostredne na ďalšie dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu alebo na územie tretieho štátu a toto dodanie je oslobodené od dane s možnosťou odpočítania dane.

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. (ods. 2)

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. (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. (ods. 14)

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.

Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní musia daňové orgány postupovať v zmysle základných zásad daňového konania zakotvených v ust. § 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, z ktorých okrem iného vyplýva, že v daňovom konaní sa vždy berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Uvedené výkladové pravidlo ustanovuje, že v daňovom konaní je rozhodujúci skutočný obsah právneho úkonu, t. j. ekonomický charakter plnení jednotlivých zmluvných strán, ktoré sú obsahom právneho úkonu. I pri daňovej kontrole správca dane vždy vychádza zo zisteného skutočného stavu veci. Daňové subjekty majú pritom zákonom určenú povinnosť spolupracovať so správcou dane, t. j. poskytovať mu súčinnosť v daňovom konaní, ktorá spočíva v ich dobrovoľnej účasti, pričom dôkazné bremeno v daňovom konaní však vždy spočíva na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní) a jeho povinnosťou je najmä preukázať, že údaje uvedené v daňovom priznaní sú úplné a správne. Úlohou správcu dane je na základe daňovej kontroly zistiť a objasniť všetky skutočnosti uvedené daňovým subjektom v daňovom priznaní, aby správne určil daňovú povinnosť.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti. Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 2 ods. 3 vyššie citovaného zákona. V danej veci súd nezistil pochybenie v postupe oboch daňových orgánov, ani iné ich porušenie vyššie citovaného zákona, pretože 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. Takto postupovali i daňové orgány v preskúmvanej veci.

Medzi účastníkmi nebol sporný skutkový stav, ako to namieta žalobca bez bližšej konkretizácie, čo správca dane, resp. žalovaný nevykonával, pretože žalobca nepoprel nákup ojazdených motorových vozidiel od vyššie uvedeného rakúskeho dodávateľa. Rozdielny bol iba ich výklad § 22, § 69 ods. 6 v nadväznosti na § 11 a ust. § 66 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z. z. platného v kontrolovaných zdaňovacích

obdobíach (daňové transakcie žalobcu podľa daňových dokladov) a postupu žalobcu, ktorý uplatňoval ust. § 66 ods. 3 cit. zákona.

V preskúvaných prípadoch súd dospel k záveru, že správca dane legálnym spôsobom objasnil všetky skutočnosti v súvislosti s nesplnením podmienok vyplývajúcich z ust. § 66 ods. 3, zo strany žalobcu ako daňového subjektu, ktorý pri nadobudnutí tovaru uplatnil osobitnú úpravu dane, podľa ktorej základom dane pri predaji tovaru je kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou znížený o daň. Správca dane na základe faktúr vystavených rakúskou spoločnosťou a z údajov z informačného daňového systému VIES zistil, že sa nejednalo o osobitnú úpravu dane podľa § 66 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z., ale išlo o nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 zákona č. 222/2004 Z. z. V danom prípade mal žalobca postupovať v zmysle § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z., tzn. tovar nadobudnutý v tuzemsku z iného členského štátu mal zdaňiť v tuzemsku (tzv. samozdanenie) a následne si mohol v tom istom zdaňovacom období odpočítať daň za tých istých podmienok, ako pri prijatí plnenia z tuzemska. Nie je sporné, že u žalobcu išlo o nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v rámci Spoločenstva, teda reálne nadobudnutie intrakomunitárnej dodávky ojazdených motorových vozidiel žalobcom od rakúskej spoločnosti BCA Autoaktionen GmbH so sídlom vo Viedni, Rakúsko. Taktiež nebolo sporné, že na základe žiadosti rakúskej daňovej správy sa žalovaný ako Daňové riaditeľstvo SR zapojilo do multilaterálnej kontroly (MLC 188), predmetom ktorej bolo preverenie, či vybrané slovenské daňové subjekty reálne nadobudli intrakomunitárne dodávky ojazdených motorových vozidiel v rokoch 2007 až 2009, 2010 od rakúskych spoločností.

V danej veci nie je sporné a vyplýva to i z predloženého administratívneho spisu, že oznámenie zo dňa 09. 08. 2011 o výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. až 4. štvrtroku 2008, január až december 2009 a január až december 2010 bolo žalobcovi preukázateľne doručené dňa 15. 08. 2011. V oznámení je uvedené, že daňová kontrola sa začne dňa 13. 09. 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. Žalobca teda vedel (takmer 1 mesiac vopred, kedy začne daňová kontrola, na akú daň bude zameraná a ktorých zdaniteľných období sa bude týkať. Tento dátum začatia daňovej kontroly je uvedený i v protokole o výsledku zistenia z daňovej kontroly zo dňa 23. 11. 2012, ako i v rozhodnutí správcu dane zo dňa 04. 10. 2013 a nie je potom zrejmé, na základe čoho žalobca pochybuje o dni začatia daňovej kontroly. Súd považuje túto námietku za nedôvodnú a nemá oporu v spise.

Daňová kontrola sa teda u žalobcu začala dňa 13. 09. 2011 a s poukazom na ust. § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov ju mal správca dane ukončiť do šiestich mesiacov od jej začatia, teda do 13. 03. 2012 (v prípade jej neprerušenia plynutia a nepredĺženia lehoty jej ukončenia). Dňa 17. 02. 2012 správca dane vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z dôvodu požiadania o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ktoré žalobca prevzal v ten istý deň. Daňová kontrola u žalobcu začatá dňa 13. 09. 2011 bola teda vykonávaná do 17. 02. 2012 vrátane (t. j. 158 dní), kedy bolo vydané rozhodnutie o jej prerušení z dôvodu, že správca dane požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií v zmysle čl. 7 a 15 Nariadenia č. 2010/904/ES zo dňa 07. 10. 2010 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov výslovne nehovoril o prerušení daňovej kontroly, ale len o prerušení daňového konania bolo potrebné vychádzať zo smerníc Spoločenstva, ktoré jednotne upravujú daňovú politiku. 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 dožadované 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.

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 bolo možné 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 nebolo možné vyvodiť záver o vylúčení použitia ust. § 25a tohto zákona na daňovú kontrolu. Naopak, z ust. § 25a ods. 5 tohto zákona jednoznačne vyplývalo, 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 17. 02. 2012 riadne prerušená až do času, kedy správcovi dane nebudú doručené požadované informácie zo strany zodpovedných daňových orgánov v príslušnom členskom štáte Európskej únie, v konkrétnom prípade z Rakúskej republiky.

Odpoveď rakúskej daňovej správy (týkajúca sa dodávateľa žalobcu BCA Autoauktion GmbH, Wien) na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií bola správcovi dane doručená podľa prezentačnej pečiatky dňa 20. 08. 2012 a v tento deň pominula prekážka, pre ktorú bola daňová kontrola prerušená, čo znamená, že dňom 21. 08. 2012 začala opätovne plynúť zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly. Pokračovanie vo vykonávaní daňovej kontroly bolo žalobcovi oznámené v podaní zo dňa 20. 08. 2012, ktoré mu bolo doručené dňa 24. 08. 2012. Lehota na vykonávanie daňovej kontroly teda opätovne plynula od 21. 08. 2012 a dňa 28. 08. 2012 (v zákonom stanovenej lehote 6 mesiacov na vykonanie daňovej kontroly prebiehajúcej od 13. 09. 2011 do 17. 02. 2012 a od 21. 08. 2012 do 28. 08. 2012), t. j. po uplynutí 166 dní (158 dní + 8 dní) od jej začatia (s prihliadnutím na jej prerušenie od 18. 02. 2012 do 20. 08. 2012 vrátane) žalovaný na základe odôvodnenej žiadosti správcu dane predĺžil lehotu na vykonanie daňovej kontroly o šesť mesiacov, o čom bol žalobca upovedomený v podaní zo dňa 13. 09. 2012, a to v súlade s ust. § 15 ods. 18 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, pričom správca dane mu zároveň oznámil i dôvod, pre ktorý nebolo možné daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov od jej začatia. Súd je toho názoru, že vzhľadom na viaceré zdaňovacie obdobia, ktorých sa daňová kontrola týkala (1. až 4. štvrtrok 2008, január až december 2009 a január až december 2010), množstvo listinných dokladov, ktoré žalobca predložil a ktoré bolo potrebné preveriť, ako i potrebu požiadať o poskytnutie daňových informácií na základe medzinárodného dožiadania vzhľadom na obchodné aktivity žalobcu súvisiace s nákupom ojazdených motorových vozidiel v iných štátoch Európskej únie, správca dane bol oprávnený využiť i inštitút predĺženia výkonu daňovej kontroly, čo bolo v predmetnej veci plne opodstatnené.

Dňa 07. 12. 2012 bol so žalobcom prerokovaný protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní a tento deň sa považuje za deň ukončenia daňovej kontroly u žalobcu. V skutočnosti teda daňová kontrola u žalobcu prebiehala od 13. 09. 2011 do 17. 02. 2012 vrátane (t. j. 158 dní), prerušená bola od 18. 02. 2012 do 20. 08. 2012 vrátane a potom po skončení jej prerušenia pokračovala na základe jej predĺženia zo strany nadriadeného daňového orgánu od 21. 08. 2012 do 07. 12. 2012 (t. j. 109 dní), teda spolu trvala 267 dní, čo nepresahuje jednoročnú lehotu, v ktorej bolo možné na základe predĺženia zo strany žalovaného daňovú kontrolu u žalobcu vykonávať. V dôsledku prerušenia daňovej kontroly lehota neplynula od 18. 02. 2012 do 20. 08. 2012 vrátane 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). 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 18. 02. 2012 do 20. 08. 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 podľa prezentačnej pečiatky preukázateľne doručená dňa 20. 08. 2012 (týkajúca sa dodávateľa z Rakúskej republiky t. j. BCA Autoauktion GmbH, Wien) 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 priznania žalobcu podané za kontrolované zdaňovacie obdobia a týkajúce sa dane z pridanej hodnoty neodráža všetky jeho obchodné aktivity v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, predovšetkým dovoz ojazdených motorových vozidiel z členského štátu v rámci EÚ. Správca dane teda postupoval pri výkone daňovej kontroly účelne a ukončil ju v predĺženej lehote 12 mesiacov s prihladnutím na jej prerušenie a v kontexte so zložitou prípadu, pričom jednotlivé kroky daňovej kontroly nasledovali po sebe v primeraných časových intervaloch. 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. Túto námietku zo strany žalobcu preto súd považoval za nedôvodnú a účelovú, ktorá pre neho nemohla privodiť priaznivejšie rozhodnutie.

V preskúmvanej veci nebolo možné prihladnúť ani na medzitýmny rozsudok Okresného súdu Trnava zo dňa 23. 10. 2010 č. k. 12C/179/2009-61, na ktorý poukazoval žalobca v podanej žalobe, 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.

Následne po zistení, že daňová kontrola u žalobcu po jej prerušení (od 18. 02. 2012 do 20. 08. 2012 vrátane) a predĺžení (o šesť mesiacov) žalovaným v rámci zákonom mu danej kompetencie 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, konkrétne z Rakúskej republiky.

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 z výsledkov multilaterálnej kontroly MLC 188 začatej na podnet rakúskej daňovej správy zistil, že žalobca ako osoba identifikovaná na daň z pridanej hodnoty nadobúdal v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach použitý tovar z Rakúskej republiky, a to osobné motorové vozidlá od zahraničného dodávateľa (BCA Autoauktionen GmbH, Wien) identifikovaného na daň z pridanej hodnoty v tomto členskom štáte Európskej únie. 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 dodávateľ žalobcu v inom členskom štáte pri predaji ojazdených motorových vozidiel (použitý tovar) používal „bežný režim zdaňovania“, teda uplatnil oslobodenie od dane z titulu dodania týchto vozidiel do iného členského štátu a žalobcovi ako osobe identifikovanej pre daň z pridanej hodnoty fakturoval dodanie týchto vozidiel v cenách bez dane z pridanej hodnoty (čo nepochybne vyplýva z predložených faktúr) a takéto intrakomunitárne dodanie tovaru uviedol i v súhrnom výkaze, čo sa následne premietlo do systému VIES, ktorý má správca dane k dispozícii. Z informácie, ktorú získal správca dane na základe výsledkov multilaterálnej kontroly MLC 188 vyplynulo, že žalobcom deklarovaný dodávateľ (BCA Autoauktionen GmbH, Wien) ojazdených motorových vozidiel uplatnil osobitný režim zdanenia v období rokov 2005 až 2010 len v 38 prípadoch, medzi ktorými žalobca nebol uvedený a ostatné intrakomunitárne dodania boli realizované v bežnom režime zdanenia. Za účelom preverenia týchto údajov správca dane žiadal príslušnú daňovú správu v Rakúskej republike (členského štátu Európskej únie) o preverenie, či pri dodaní tovarov skutočne išlo o bežný režim uplatňovania dane, a teda o intrakomunitárne dodanie tovaru. Informácia rakúskej daňovej správy bola doručená správcovi dane dňa 20. 08. 2012 a následne dňa 21. 08. 2012 pokračoval správca dane v prerušenej daňovej kontrole. 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 zistenia vyplývajúce z multilaterálnej kontroly, do ktorej bola zapojená i slovenská daňová správa potom možno konštatovať, že tento dodávateľ uplatnil v prípade žalobcu 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 jeho rakúsky dodávateľ (BCA Autoauktionen GmbH, Wien) nepotvrdil tvrdenia správcu dane. Tvrdenia správcu dane vychádzajú z výsledkov multilaterálnej daňovej kontroly, ktorá bola vykonaná i u vyššie označeného dodávateľa žalobcu a jej výsledkom bolo zistenie, že tento dodávateľ uplatnil osobitný režim zdanenia len v 38 prípadoch, medzi ktorými žalobca nie je uvedený a ostatné dodávky boli uskutočnené v bežnom režime zdaňovania. Vykonaným preverovaním a dokazovaním bolo teda 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 u odberateľa (nadobúdateľa tovaru) v Slovenskej republike, a to v zmysle ust. § 11 ods. 1, 2 a § 20 ods. 1, 2 a nasl. zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a jedná sa teda o tzv. bežný režim zdanenia tovaru, čo bolo potvrdené i v rámci multilaterálnej daňovej kontroly MLC 188.

Niet pochyb, že v preskúmvanej veci sa jedná sa o 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 dodaniu 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 (rozhodnutie NS SR sp. zn. 2Sžf/117/2013 v spojení s rozsudkom KS v Nitre sp. zn. 11S/32/2012).

V danej veci bol teda rozhodujúci postup, ktorý použil zahraničný dodávateľ vo vzťahu k žalobcovi ako odberateľovi zdaniteľného plnenia. V prípade, že zahraničný dodávateľ použil bežný režim zdanenia (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, 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 žalobcovi z Rakúska nebolo oslobodené od dane ako to tvrdil žalobca a dodávateľ žalobcu neuplatnil daň podľa osobitnej úpravy zákona o DPH platného na území SK alebo zákona platného v inom členskom štáte (Rakúsku).

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 znížený o daň, 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.

Pokiaľ žalobca tvrdil, že pri použití osobitného režimu zdanenia vychádzal z informácií o použití osobitného režimu zdanenia, ktoré mu poskytol jeho dodávateľ v inom členskom štáte, avšak vychádzajúc z § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. (účinný daňový poriadok v čase daňovej kontroly u žalobcu) v spojení s § 66 ods. 3 zákona, daňové bremeno je na daňovom subjekte a ide o primárne daňové bremeno, ktoré ho zaťažuje, nakoľko žalobca, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si postup

podľa osobitného režimu pri dodávke použitého tovaru 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).

Za takéto dôkazy nemožno podľa názoru súdu považovať protokol zo dňa 28. 09. 2009 o výsledku zistenia z daňovej kontroly týkajúcej sa 1. až 4. štvrťroku 2007, ktorý je výsledkom kontrolnej činnosti správcu dane (nie rozhodovacej) a nepochybne z neho vyplýva, že v jej priebehu neboli kontrolované faktúry od zahraničných dodávateľov žalobcu, nebolo vykonané medzinárodné dožiadanie, ale najmä v čase jej konania neboli správcovi dane známe výsledky multilaterálnej kontroly MLC 188 (v tom čase nebola ani vykonaná), ktoré zásadným spôsobom ovplyvnili postup správu dane pri ďalšej daňovej kontrole u žalobcu vykonávanej v roku 2011 a 2012, ktorá sa týkala zdaňovacích období 1. až 4. štvrťroku 2008, január až december 2009 a január až december 2010. Správca dane teda nevydal žiadne rozhodnutie týkajúce sa dane z pridanej hodnoty a zdaňovacieho obdobia 1. až 4. štvrťroku 2007 a pokiaľ pri daňovej kontrole vykonanej u žalobcu v roku 2009 (týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia 1. až 4. štvrťroku 2007) dospel k inému záveru (nezistil porušenie zákona zo strany žalobcu pri dovoze a zdaňovaní dovezených ojazdených motorových vozidiel) ako pri daňovej kontrole vykonanej v roku 2011 a 2012, nemožno z toho vyvodiť záver, že pri tejto neskoršej daňovej kontrole postupoval nesprávne. Táto daňová kontrola teda nepochybne bola vykonaná v neporovnateľne širšom rozsahu dokazovania a jej závery vychádzajú z odlišných skutkových zistení.

V prípade, ak by zahraničný dodávateľ žalobcu použil osobitný režim zdanenia, ktorý spočíva v zdanení rozdielu medzi predajnou cenou a kúpnu cenou tovaru, bol by povinný 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 zahraničného dodávateľa (BCA Autoauktionen GmbH, Wien) 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.

Zákon ponecháva na zvážení každého daňového subjektu, akým spôsobom si preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov. Súd je toho názoru, že neznalosť zákona neospravedľuje („ignorantia iuris non excusat“), a preto aj v podnikateľskej sfére sa následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými subjektmi prejavujú vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní (napr. rozsudky NS SR č. 5Sžf/25/2011, č. 4Sžf/25/2011). Daňový subjekt, ktorý podniká, má sa riadiť Ústavou SR a je povinný dodržiavať zákony, teda riadiť sa zákonom o DPH ako podnikateľ, ktorý má nielen práva voči štátu, ale aj povinnosti. Je povinnosťou žalobcu ako podnikateľa, pokiaľ je platcom DPH, aby si tieto povinnosti osvojil, tieto dodržiaval a riadil sa uloženými povinnosťami podľa zákona. Toto jednoznačne vyplýva i z § 2 zák. č. 1 o Zbierke zákonov Slovenskej republiky, ako to uvádza žalovaný, že o všetkom, čo bolo v zbierke zákonov uverejnené, platí domnienka, že dňom uverejnenia sa stalo známym každému, koho sa to týka.

Za nedôvodnú považoval súd i námietku žalobcu v podanej žalobe týkajúcej sa nedostatočného zistenia skutkového stavu. Súd je toho názoru, 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 ľubovôľu 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. § 66 ods. 3 zákona o DPH na zistený skutkový stav podľa dôkaznej situácie u žalobcu a postupoval v súlade s touto judikatúrou. Vzhľadom na vyššie uvedené súd dospel k záveru, že

žalobca dostatočne nepreukázal, že ojazdené motorové vozidlá mu boli dodané osobami uvedenými v § 66 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z., a preto nemohol uplatniť osobitnú úpravu dane pri ich predaji). Žalobca preto nemôže byť ukrátený na svojich právach žalobou napadnutým rozhodnutím, keď správca dane, uložil žalobcovi povinnosť zaplatiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie v zmysle rozhodnutia žalovaného a správcu dane v lehote určenej správcom dane (rozhodnutia správcu dane a žalovaného tvoria jeden celok). 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. Žalobca však takto nepostupoval, a preto ako daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie mu vznikol rozdiel základu dane, ktorý je povinný zaplatiť.

Žalobca v podanej žalobe citoval časť rozsudku tunajšieho súdu zo dňa 31. 01. 2013 v konaní pod sp. zn. 26S/8/2010 a tvrdil, že správca dane mal postupovať pri daňovej kontrole týkajúcej sa zdaňovacích období 1. až 4. štvrťroku 2008, január až december 2009 a január až december 2010 rovnako ako pri daňovej kontrole týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia roku 2007, pričom túto svoju argumentáciu považoval za „námietku nesporne zásadného významu“, s ktorou sa žalovaný nevysporiadal. K tomu je potrebné uviesť, že podľa názoru súdu nemožno v predmetnej veci aplikovať záver vyslovený v rozsudku tunajšieho súdu zo dňa 31. 01. 2013 v konaní pod sp. zn. 26S/8/2010, nakoľko tento rozsudok sa týka úplne inej právnej problematiky a bol vydaný následne potom ako Najvyšší súd SR uznesením zo dňa 26. 09. 2012 v konaní pod sp. zn. 6Sžf/50/2011-188 zrušil predchádzajúci rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 26. 05. 2011 č. k. 26S/8/2010-150 z dôvodu nepreskúmateľnosti tohto rozsudku.

S poukazom na vyššie uvedené a zistený skutkový stav, žalobcovi ako daňovému subjektu vznikla povinnosť priznať a odviesť daň z nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a pri predaji vozidla použiť bežný režim, teda zaplatiť 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 rozhodnutím vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie, pričom správne postupoval i žalovaný, keď toto rozhodnutie správcu dane potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 v nadväznosti na ust. § 165b ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorý bolo potrebné aplikovať od 30. 12. 2012.

Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia. Žalobca nemohol byť vyššie uvedenými rozhodnutiami daňových orgánov ukrátený na svojich právach, nakoľko sa dôsledne neriadil vyššie citovaným zákonom. Súd nezistil, že by žalobou napadnuté rozhodnutie trpelo takými vadami, ku ktorým by musel prihliadnuť bez ohľadu na to, či boli žalobcom namietané. Z uvedených dôvodov súd žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa ust. § 250j ods. 1 OSP.

Otázkou zdaňovania pri dovoze ojazdených motorových vozidiel sa opakovane vo svojich rozhodnutiach zaoberal i Najvyšší súd SR a z jeho konštantnej judikatúry (napr. rozsudok zo dňa 19. 03. 2014 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/40/2013 sa týkal práve posudzovania zdanenia dovozu ojazdených motorových vozidiel od rakúskeho dodávateľa BCA Autoauktionen GmbH a posudzovania výsledkov multilaterálnej kontroly MLC 188, ďalej napr. rozsudok zo dňa 28. 03. 2012 v konaní pod sp. zn. 6Sžf 20/2011, zo dňa 25. 04. 2012 v konaní pod sp. zn. 6Sžf 29/2011 a zo dňa 24. 04. 2013 v konaní pod sp. zn. 2Sžf 30/2012) zo záverov ktorých vychádzal i súd pri rozhodovaní v predmetnej veci.

O trovách konania súd rozhodol podľa ust. § 250k ods. 1 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).