

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/56/2014
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4014200376
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 06. 2015
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Darina Vargová
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2015:4014200376.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Vargovej a členiek senátu JUDr. Marty Molnárovej a JUDr. Violy Takáčovej, PhD., v právnej veci žalobcu: P. Q., G. XXX/XX, Z., 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 4. februára 2014 č. 1100304/1/66266/2014, 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 vyššie označené rozhodnutie žalovaného zo dňa 04. 02. 2014 č. 1100304/1/66266/2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane, t. j. Daňového úradu Nitra zo dňa 08. 10. 2013 č. 9401402/5/4543813/2013/Hus. Týmto rozhodnutím správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 26.939,56 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.

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 inak, teda podľa iného ustanovenia tohto zákona. Navyiac opakovane bol ubezpečený správcom 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 uisťoval 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 správcu dane postupoval rovnako tak, že daň na vstupe si neodpočítal a pri predaji motorových vozidiel túto daň nevyčíslaval, čo znamená, že daň štátu riadne odviezol, ale nikto si ju nemohol odpočítať a celá daň bola odvedená do štátneho rozpočtu. V priebehu roku 2010 mal mesačnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty a spolu do štátneho rozpočtu odviezol daň z pridanej hodnoty v sume 21.697,42 eur. 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.

V ďalšej časti svojej žaloby žalobca poukázal na odpoveď na medzinárodné dožiadanie, o ktoré správca dane oprel svoje rozhodnutie. Zo strany rakúskej daňovej správy bolo správcovi dane oznámené, 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. Toto zistenie správcu dane však nemôže byť dôkazom, že nešlo o vozidlá dodané žalobcovi s osobitným režimom, čo 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 (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 a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžil o 6 mesiacov, o čom bol žalobca upovedomený v podaní zo dňa 13. 09. 2012. V predmetnej veci však nešlo o zložitú kontrolu, nakoľko taká istá kontrola bola vykonaná už v roku 2009, kedy boli preverované tie isté skutočnosti. 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 lehotá 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 rozhodnutie žalovaného napadá v hmotno-právnej, ako i v procesno-právnej rovine, nakoľko je nezákonné a vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nedostatočne zisteného skutkového stavu, nezákonne získaného dôkazného prostriedku (protokolu zo dňa 23. 11. 2012 v znení dodatku č. 1) a je nepreskúmateľné z dôvodu, že žalovaný sa nevysporiadal s jeho námietkou nesporne zásadného významu. Napadnutým rozhodnutím bol ukrátený na svojich majetkových právach.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 03. 07. 2014 podanom na základe výzvy súdu poukázal na to, že vyrubeniu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 26.939,56 eur predchádzala daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. až 4. štvrťrok 2008, január až december 2009 a január až december 2010, výsledkom ktorej bol protokol zo dňa 23. 11. 2012 v znení dodatku č. 1 zo dňa 07. 12. 2012, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 07. 12. 2012. Daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca porušil ust. § 19 ods. 1 v nadväznosti na ust. § 22 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, keď pri predaji ojazdených motorových vozidiel v tuzemsku nesprávne určil základ dane podľa ust. § 66 ods. 3 vyššie citovaného zákona a odviezol daň v nižšej sume ako bol povinný odvieť podľa ust. § 69 ods. 1 tohto zákona, a preto mu správca dane vyrubil tento rozdiel dane v sume 26.939,56 eur. Tovar, ktorý bol predmetom vyrubenia dane pochádzal od platiteľov dane z iného členského štátu (Rakúsko), a to BCA Autoauktion GmbH so sídlom Wien, Weltauto Porse Inter Auto GmbH & Co KG so sídlom Graz, Herzog GmbH so sídlom Welz, Porsche Bank AG, Porsche Versicherungs AG so sídlom Salzburg, Onlinecars.at, Onlinecars Vertriebs GmbH so sídlom Lieboch a Lease-Car HG Autohandels GmbH so sídlom Wien. Z faktúr od BCA Autoauktion GmbH so sídlom Wien žalobca odviezol daň v sume 494,- eur, pričom správne mal z celkovej predajnej ceny motorových vozidiel v sume 20.700,- eur odvieť daň v sume 3.305,04 eur. Rozdiel nepriznanej a neodvedenej dane v sume 2.811,04 eur mu správca dane dorubil. Z faktúr od Weltauto Porshee Inter Auto GmbH & Co KG so sídlom Graz žalobca odviezol daň v sume 2.078,84 eur, pričom správne mal z celkovej predajnej ceny motorových vozidiel v sume 107.000,- eur odvieť daň v sume 17.084,03 eur. Rozdiel nepriznanej a neodvedenej dane v sume 15.005,19 eur mu správca dane dorubil. Z faktúr od Herzog GmbH so sídlom Welz žalobca odviezol daň v sume 215,55 eur, pričom správne mal z celkovej predajnej ceny motorových vozidiel sume 9.850,- eur odvieť daň v sume 1.572,69 eur. Rozdiel nepriznanej a neodvedenej dane v sume 1.357,14 eur mu správca dane dorubil. Z faktúr od Porsche Bank AG, Porsche Versicherungs AG so sídlom Salzburg žalobca odviezol daň v sume 860,45 eur, pričom správne mal z celkovej predajnej ceny motorových vozidiel sume 35.940,- eur odvieť daň v sume 5.738,32 eur. Rozdiel nepriznanej a neodvedenej dane v sume 4.877,87 eur mu správca dane dorubil. Z faktúr od Leas-Car HG Autohandels GmbH so sídlom Wien odviezol daň v sume 223,53 eur, pričom správne mal z celkovej predajnej ceny motorových vozidiel sume 11.700,- eur odvieť daň v sume 1.868,07 eur. Rozdiel nepriznanej a neodvedenej dane v sume 1.644,54 eur mu správca dane dorubil. Z faktúr od Leas-Car HG Autohandels GmbH so sídlom Wien (správne mal žalovaný vo svojom vyjadrení uviesť Onlinecars.at, Onlinecars Vertriebs GmbH so sídlom Lieboch) žalobca odviezol daň v sume 233,11 eur, pričom správne mal z celkovej predajnej ceny motorových vozidiel v sume 9.250,- eur odvieť daň v sume 1.476,89 eur. Rozdiel nepriznanej a neodvedenej dane v sume 1.243,78 eur mu správca dane dorubil.

V ďalšej časti svojho vyjadrenia žalovaný poukázal na výsledky multilaterálnej kontroly MLC 188, do ktorej sa zapojila i slovenská daňová správa a jej predmetom bolo preverenie, či slovenské daňové subjekty reálne nadobudli intrakomunitárne dodávky ojazdených motorových vozidiel v rokoch 2007, 2008 a 2009 od rakúskej spoločnosti BCA Autoauktionen GmbH. Touto kontrolou bolo preukázané, že žalobca nadobudol tovar od platiteľa dane z iného členského štátu, ktorý túto skutočnosť preukázal podaním súhrnného výkazu (čím deklaroval dodávku oslobodenú od dane v zmysle obdobného zákona, akým je v Slovenskej republike ust. § 43 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov) a taktiež uvedením odkazu na faktúre, že dodávka je oslobodená od dane podľa príslušného zákona. Uvedené skutočnosti sú dôkazom toho, že sa jednalo o intrakomunitárne nadobudnutie vozidiel z iného členského štátu v zmysle ust. § 11 vyššie citovaného zákona, ktoré je dodávané v bežnom režime a nie v osobitnom režime podľa ust. § 66 vyššie citovaného zákona. Nadobúdateľ takéhoto tovaru musí tovar nadobudnutý z iného členského štátu zdaniť v zmysle ust. § 20 ods. 1 v nadväznosti na ust. § 11 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, pričom základ dane určí podľa ust. § 23 ods. 1 tohto zákona. Žalobca pri ďalšom predaji týchto vozidiel v tuzemsku nezdanil tovar v riadnom režime a neurčil základ dane podľa ust. § 22 ods. 1 vyššie citovaného zákona, teda z celkovej hodnoty dodávaného tovaru, ale použil osobitný režim, pričom základ dane určil podľa ust. § 66 ods. 3 tohto zákona, t. j. z rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou zníženú o daň. V tejto súvislosti žalovaný považoval za dôležitú informáciu pred predajom ojazdeného motorového vozidla spočívajúcu v tom, od koho bolo vozidlo nakúpené a v akom režime, t. j. či bolo vozidlo nakúpené v bežnom režime alebo podľa osobitnej úpravy. V prípade, ak pri dodaní vozidla z iného členského štátu bolo dodávateľom uplatnené oslobodenie od dane z titulu jeho dodania do iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň, obchodník, ktorý toto ojazdené vozidlo kúpil od osoby identifikovanej pre daň,

je povinný zdaníť jeho nadobudnutie v zmysle ust. § 11 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Pokiaľ ale pri dodaní vozidla z iného členského štátu bola dodávateľom uplatnená osobitná úprava dane, u kupujúceho nedochádza k nadobudnutiu tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a pri následnom predaji ojazdeného vozidla je oprávnený použiť osobitnú úpravu dane. Z dokazovania, ktoré vykonala rakúska daňová správa vyplynulo, že v prípade predmetných dodávok tovaru (ojazdené motorové vozidlá) pre žalobcu neboli vozidlá dodané osobou uvedenou v ust. § 66 ods. 2 vyššie citovaného zákona, preto pri ďalšom predaji tohto tovaru nemohla byť uplatnená osobitná úprava dane a základ dane určený podľa ust. § 66 ods. 3 tohto zákona. Rakúska daňová správa v liste zo dňa 12. 12. 2011 potvrdila, že spoločnosť BCA Autoauktion GmbH v rokoch 2008 až 2010 dodala v tomto režime iba 38 motorových vozidiel, z toho v roku 2010 iba 3 motorové vozidlá. Žalobca pri výkone daňovej kontroly predložil faktúry od jeho vyššie uvedeného dodávateľa, z ktorých je zrejmé, že sa nejedná o nadobudnutie použitého tovaru, na ktorý sa vzťahuje osobitná úprava t. j. ust. § 66 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale ide o bežné nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, na ktorý sa vzťahuje ust. § 11 vyššie citovaného zákona. Žalobca nepostupoval podľa ust. § 19 ods. 1 a § 22 ods. 1 tohto zákona a priznal nižšiu daň, ako mu stanovuje vyššie citovaný zákon, v dôsledku čoho správca dane na základe predložených faktúr vyčíslil daň správne, teda z celkovej predajnej ceny auta.

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.

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.

Pokiaľ žalobca poukazoval na závery z daňovej kontroly zdaňovacieho obdobia roku 2007, k tomu žalovaný uviedol, že rozsahom, obsahom a technickými podmienkami išlo o neporovnateľné kontroly. V roku 2009 správca dane vykonal kontrolu štyroch zdaňovacích období roku 2007, pričom preveril iba odberateľské faktúry a nevykonával medzinárodné dožiadanie, v roku 2011 a 2012 správca dane vykonal kontrolu 28 zdaňovacích období, preveroval nielen odberateľské, ale i dodávateľské faktúry a v tej súvislosti vykonal i medzinárodné dožiadanie.

Žalobca mal teda pri zdaňovaní predmetného tovaru postupovať v zmysle odkazu uvedeného na faktúrach a nie podľa verbálnej informácie zahraničného dodávateľa tohto tovaru. Počas daňovej kontroly ani v odvolacom konaní nepredložil také relevantné a objektívne dôkazy, ktorými by preukázal nepravdivosť tvrdení uvedených na faktúrach od dodávateľov z iného členského štátu, a to najmä vo vzťahu k informácii, ktorá nepochybne vypovedá o tom, že sa jedná o dodanie tovaru, ktorý bol v krajine dodania oslobodený od dane a mal byť zdanený v tom členskom štáte, v ktorom skončí odoslanie alebo preprava tovaru, teda v danom prípade na Slovensku. Z predložených faktúr jednoznačne vyplýva, že zahraničný dodávateľ použil bežný režim zdanenia použitého tovaru.

V podanom vyjadrení žalovaný poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/40/2013, 6Sžf/20/2011, 6Sžf/29/2011 a 6Sžf/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.

Žalovaný navrhol, aby súd podanú žalobu zamietol.

Právna zástupkyňa žalobcu v podaní zo dňa 11. 06. 2015 ospravedlnila svoju neúčast' na pojednávaní s tým, že sa pridriava dôvodov podanej žaloby, pričom predložila i písomné vyjadrenie zo dňa 11. 06. 2015, v ktorom poukázala na niektoré dôvody podanej žaloby.

Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný (ust. § 246 ods. 1, ust. § 246a ods. 1 OSP) na pojednávaní (v neprítomnosti právnej zástupkyne žalobcu a žalovaného, ktorí mali doručenie predvolania na pojednávanie riadne a včas vykázané a svoju neúčast' ospravedlnili krátko pred pojednávaním) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 04. 02. 2014 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia júl 2010, ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu v rozsahu dôvodov žaloby a námietky týkajúcej sa prerušenia a dĺžky daňovej kontroly (ust. § 249 ods. 2 OSP) 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).

Z obsahu predloženého administratívneho spisu žalovaného, súčasťou ktorého je i spis správcu dane, súd zistil, že žalobca podal riadne daňové priznanie (v administratívnom spise sa nachádza jeho fotokópia) k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010, v ktorom na riadku 19 uviedol daň celkom v sume 4.143,89 eur, odpočítanie dane celkom na riadku 21 v sume 648,50 eur (z toho podľa ust. § 51 ods. 1, písm. a/ v sume 648,50 eur) a na riadku 33 uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 3.495,39 eur. Oznámenie 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 predloženom 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.

Správca dane požiadal o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcich sa uskutočnenia obchodných transakcií žalobcu i s ďalšími spoločnosťami sídlacimi v Rakúsku (Weltauto Porse Inter Auto GmbH & Co KG so sídlom Graz, Herzog GmbH so sídlom Welz, Onlinecars.at, Onlinecars Vertriebs GmbH so sídlom Lieboch, Porsche Bank AG, Porsche Versicherungen AG so sídlom Salzburg a Leas-Car HG Autohandels GmbH so sídlom 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. štvrtrok 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.

Posledný výsledok šetrenia týkajúci sa spoločnosti BCA Autoauktion GmbH, Wien bol správcovi dane, t. j. Daňovému úradu Nitra doručený podľa prezentačnej pečiatky dňa 20. 08. 2012, pričom v súvislosti s týmto dodávateľom správca dane vychádzal z informácie rakúskej daňovej správy získanej v priebehu multilaterálnej kontroly, že okrem 38 výnimiek (na ktoré sa vzťahoval osobitný režim zdanenia) išlo pri nákupe ojazdených vozidiel od tohto dodávateľa v rokoch 2005 až 2010 o intrakomunitárne nadobudnutia tovaru, uskutočnené v bežnom režime zdanenia. Ostatní vyššie označení dodávatelia žalobcu potvrdili, že sa jednalo o intrakomunitárne dodanie použitých vozidiel zahrnuté v súhrnom výkaze, resp., že transakcia nepodlieha osobitnej úprave uplatňovania dane a bola aplikovaná normálna úprava sadzby dane.

Súčasťou predloženého administratívneho spisu sú i faktúry vystavené v mesiaci júl 2010 vyššie označenými dodávateľmi vozidiel v Rakúsku pre odberateľa - žalobcu, predmetom ktorých je fakturácia použitých 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 predat podľa ním vystavených faktúr odberateľom na Slovensku, pričom na každej faktúre je 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 2010 predložil dodávateľské faktúry a výdavkové pokladničné doklady k tam označeným automobily (podľa WIN čísla, značky a typu vozidla, dodávateľa - ATU/Porsche Bank, ATU/Weltauto, ATU/BCA, sumy nadobudnutia, dátumu a čísla výdavkového pokladničného dokladu), aby preukázal predaj tam označených automobilov (podľa WIN čísla, značky a typu vozidla, dodávateľa - ATU/Weltauto, ATU/Lease Car, ATU/BCA, ATU/Porsche Bank 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 dodávateľov: Leas-Car, Hercog, Onlinecars, Weltauto, BCA Autoauktion GmbH, Wien, Porsche Bank, z ktorých vyplynulo, že nadobudnutie použitého tovaru od týchto dodávateľov nepodlieha osobitnej úprave uplatňovania dane z pridanej hodnoty, ale jedná sa o intrakomunitárne dodanie tovaru, čo dodávatelia deklarovali podaním súhrnného výkazu. Zároveň mu bolo oznámené, že pri nadobudnutí použitých vozidiel od týchto dodávateľov 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, 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.

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 júl 2010 uviedol daň v sume 3.495,39 eur, pričom daňovou kontrolou bola zistená jeho daňová povinnosť v sume 30.444,88 eur, čo je rozdiel 26.949,49 eur. Vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že nadobúdala ojazdené motorové vozidlá od

osôb identifikovaných na daň z pridanej hodnoty v iných členských štátoch (Rakúsko - predávajúci BCA Autoauktion GmbH, Wien, Weltauto Porse Inter Auto GmbH & Co KG, Herzog GmbH, Porsche Bank AG, Lease Car HG Autohandels GmbH, Onlinecars.at, Onlinecars Vertriebs GmbH) za účelom ich ďalšieho predaja, pričom predávajúci BCA Autoauktion GmbH, Wien 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 týmito dodávateľmi 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.

Následne 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 26.949,49 eur za zdaňovacie obdobie júl 2010. Proti tomuto dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodol tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 11. 12. 2012 (dodatočný platobný výmer) zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodov tam uvedených (nemožnosť preskúmať správnosť a výšku vyrubenej rozdielu dane z pridanej hodnoty z dôvodu nečitateľnosti a tým i nezrozumiteľnosti predložených faktúr). Následne bol žalobca správcom dane vyzvaný výzvou zo dňa 29. 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 júl 2010 v sume 26.939,56 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 sume 26.939,56 eur ako rozdiel medzi daňou uvedenou žalobcom v daňovom priznaní t. j. 3.495,39 eur a daňou zistenou správcom dane po daňovej kontrole, t. j. 30.434,95 eur, čo je rozdiel 26.939,56 eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie (dôvody ktorého sú prakticky totožné s dôvodmi podanej žaloby), v ktorom namietal, že bolo vydané v rozpore s právnymi i predpismi, skutkovým stavom a na základe nesprávneho a nezákonného postupu správcu dane. Tvrdil, že nevznikol dôvod na vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume 26.939,56 eur a že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, v dôsledku čoho je protokol, ktorý bol podkladom pre vydanie rozhodnutia, nezákonne získaným dôkazným prostriedkom a nezákonné je potom i samotné rozhodnutie. Ďalej namietal, že predmetom faktúr a dodávok z iných členských štátov boli ojazdené motorové vozidlá, a teda použitý tovar, pri dodaní ktorého používal osobitný režim zdanenia tak, ako mu to prikazuje ust. § 66 ods. 3 vyššie citovaného zákona, pričom poukázal i na predchádzajúce daňové kontroly vykonané správcom dane a týkajúce sa iných zdaňovacích období, pri ktorých nebol zistený žiadny nedostatok, napriek tomu, že ako daňový subjekt postupoval rovnako.

Žalovaný o podanom odvolaní rozhodol dňa 04. 02. 2014 tak, že rozhodnutie správcu dane dňa 08. 10. 2013 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 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. (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 13 941,45 eura za predchádzajúci kalendárny rok a ani v prebiehajúcim 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. (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 Európskeho spoločenstva, 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.

Úlohou súdu v predmetnej veci bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 26.939,56 eur a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca z daňového hľadiska nesprávne postupoval pri predaji ojazdených osobných motorových vozidiel (ktoré mu ako odberateľovi dodávali subjekty - dodávatelia z iného členského štátu Európskej únie identifikované na daň z pridanej hodnoty v tomto štáte), keď použil osobitný spôsob zdaňovania podľa ust. § 66 ods. 2, 3 vyššie citovaného zákona bez toho, aby na takýto spôsob zdaňovania boli splnené podmienky. Vzhľadom na námietku žalobcu týkajúcu sa začatia a trvania daňovej kontroly sa súd v predmetnej veci prioritne zameril na zistenie, či bola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2010.

Z predloženého administratívneho spisu je nepochybné, že oznámenie zo dňa 09. 08. 2011 o výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 bolo žalobcovi preukázateľne doručené dňa 15. 08. 2011 a je v ňom 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. 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 správca dane zo dňa 08. 10. 2013 a nie je potom zrejmé, na základe čoho žalobca pochybuje o dni začatia daňovej kontroly, nakoľko tento je celkom jednoznačne uvedený v oznámení zo dňa 09. 08. 2011 o výkone daňovej kontroly ako i v ďalších listinných dokladoch nachádzajúcich sa v administratívnom spise, ktoré boli žalobcovi doručené, resp. bol s nimi oboznámený.

Predmetná 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 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 13. 03. 2012 (v prípade jej neprerušenia 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. 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty. Podľa názoru súdu vzhľadom na žalobcom predložené listinné doklady (faktúry o kúpe motorových vozidiel vystavené zahraničnými dodávateľmi žalobcu so sídlom v Rakúskej republike), poznatky správca dane získané zo systému VIES (systém pre elektronickú výmenu informácií o platcoch DPH medzi členskými krajinami Európskej únie) a žalobcom predložené daňové priznanie za zdaňovacie obdobie júl 2010 bolo potrebné požiadať príslušné daňové orgány Rakúskej republiky o poskytnutie informácií týkajúcich sa žalobcom deklarovaných dodávateľov ojazdených 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 nehovoril o prerušení daňovej kontroly, ale len o prerušení daňového konania bolo 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 bolo možné prerušiť i daňovú kontrolu v prípade, ak sa vyskytnú zákonom predpokladané dôvody na jej prerušenie, ku ktorým podľa názoru súdu patril 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 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 žalobca 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 predlžil 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. štvrťrok 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 priznanie žalobcu podané za zdaňovacie obdobie júl 2010 a týkajúce sa dane z pridanej hodnoty neodráža všetky jeho obchodné aktivity v tomto zdaňovacom období, predovšetkým dovoz ojazdených motorových vozidiel z iného členského štátu. 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, 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.

K tvrdeniu, že medzinárodné dožiadanie nie je dôvodom na prerušenie daňovej kontroly, resp. daňového konania, 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. Z uvedeného potom možno vyvodíť, že daňová kontrola bola prerušená z dôvodu potreby požiadať o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Nemožno spochybniť, 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. 2010 č. 2010/904/ES o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ktoré sa uplatňuje od 01. 01. 2012) a za tým účelom i prerušiť daňové konanie, vrátane daňovej kontroly.

Začátek formuláře

Medzinárodná výmena informácií týkajúca sa zisťovania a preverovania daňových údajov u daňového subjektu (dodávateľov žalobcu) v inom členskom štáte Európskej únie predstavuje administratívne aj časovo zdĺhavý proces, v dôsledku čoho správca dane potom podľa názoru súdu daňovú kontrolu dôvodne prerušil, nakoľko v prípade jej neprerušená 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.

Ústavný súd SR vo svojom vyššie označenom rozhodnutí zároveň konštatoval, že „daňová kontrola je procesom kontrolným, nie rozhodovacím. Takýto záver však nevyklučuje alternatívu aplikovania ustanovení o možnosti prerušiť konanie aj na daňovú kontrolu (rovnako ako sa na daňovú kontrolu nepochybne 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, ktorú zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly a táto lehota s prihladnutím na jej prerušenie a predĺženie 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.

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 nadobúdala v mesiaci júl 2010 použitý tovar z Rakúskej republiky, a to osobné motorové vozidlá od zahraničných dodávateľov z Rakúska (BCA Autoauktionen GmbH so sídlom Wien, Weltauto Porse Inter Auto GmbH & Co KG so sídlom Graz,

Herzog GmbH so sídlom Welz, Porsche Bank AG, Porsche Versicherungs AG so sídlom Salzburg, Lease Car HG Autohandels GmbH so sídlom Wien a Onlinecars.at, Onlinecars Vertriebs GmbH so sídlom Lieboch) identifikovaných 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 26.3.2013 v konaní pod sp. zn. 8Sžf/26/2012).

Z vykonaného daňového konania, ako i predložených listín nie je sporné, že dodávateľa žalobcu v inom členskom štáte 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. 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. Tvrdenia správcu dane ohľadne tohto dodávateľa žalobcu teda vychádzajú z výsledkov multilaterálnej daňovej kontroly, ktorá bola u neho vykonaná 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. Ďalší dodávateľa žalobcu (Weltauto Porsche Inter Auto GmbH & Co KG so sídlom Graz, Herzog GmbH so sídlom Welz, Porsche Bank AG, Porsche Versicherungs AG so sídlom Salzburg, Lease Car HG Autohandels GmbH so sídlom Wien a Onlinecars.at, Onlinecars Vertriebs GmbH so sídlom Lieboch) deklarovali intrakomunitárne dodanie tovaru podaním súhrnného výkazu. 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. Na faktúrach, ktoré vyššie označení dodávateľa vystavili 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 ich dodávateľa uplatnili 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 vyššie označení rakúski dodávateľa nepotvrdili tvrdenia správcu dane. Títo ostatní dodávateľa žalobcu potvrdili intrakomunitárne dodanie tovaru žalobcovi, vrátane podania súhrnného výkazu, pri ktorom neuplatnili osobitnú sadzbu dane. 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 nadobúdateľom 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.

V predmetnej veci bol teda rozhodujúci postup, ktorý použili zahraniční dodávateľa 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, 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 (Rakúsku) a dodávatelia žalobcu neuplatnili daň podľa osobitnej úpravy tohto zákona 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 poskytli jeho dodávatelia v inom členskom štáte, 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. Za takýto dôkaz nemožno podľa názoru súdu považovať protokol zo dňa 28. 09. 2009 o výsledku zistenia z daňovej kontroly týkajúcej sa 1. až 4. štvrťroku 2007. V prípade, ak by zahraniční dodávatelia žalobcu použili osobitný režim zdanenia, ktorý spočíva v zdanení rozdielu medzi predajnou cenou a kúpnu cenou tovaru, boli by povinní túto skutočnosť uviesť v texte faktúry, a to s poukazom na ustanovenie článku 226 bod 11 a 14 Smernice Rady 2006/112/ES, pričom predajná cena by potom obsahovala i daň, ktorá by bola odvodená v členskom štáte predaja, a potom by už u nadobúdateľa v Slovenskej republike, teda u žalobcu k zdaneniu nedošlo. Predložené faktúry od zahraničných dodávateľov (BCA Autoauktionen GmbH, Wien, Weltauto Porse Inter Auto GmbH & Co KG so sídlom Graz, Herzog GmbH so sídlom Welz, Porsche Bank AG, Porsche Versicherungs AG so sídlom Salzburg, Lease Car HG Autonadels GmbH so sídlom Wien a Onlinecars.at, Onlinecars Vertriebs GmbH so sídlom Lieboch) 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. Správca dane aj napriek údajom na faktúrach, ktoré neuvádzali výslovne použitý spôsob zdaňovania (a práve preto mal žalobca použiť tzv. „bežný“ spôsob zdaňovania) vykonal zisťovania prostredníctvom medzinárodného systému VIES aj formou medzinárodnej výmeny informácií od rakúskej daňovej správy a z informácií získaných z multilaterálnej daňovej kontroly u rakúskeho dodávateľa žalobcu (BCA Autoauktionen GmbH, Wien) nepochybne zistil, že išlo o nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, teda o intrakomunitárne nadobudnutie tovaru podľa ust. § 11 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ktoré podlieha dani a že dodávatelia žalobcu pri dodaní tovaru postupovali podľa všeobecnej úpravy dane z pridanej hodnoty. Žalobcovi ako obchodníkovi s ojazdenými motorovými vozidlami muselo byť zrejmé, že pokiaľ tieto vozidlá nakupuje od dodávateľov z iného členského štátu, ktorí sú identifikovaní na daň z pridanej hodnoty, jedná sa o intrakomunitárne obchody založené na tom, že intrakomunitárne dodanie tovaru je oslobodené od dane na strane dodávateľa a zároveň na strane odberateľa dochádza k intrakomunitárnemu nadobudnutiu tovaru, ktoré je zdaňované.

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 nepreukážu, 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 rakúskej daňovej správy, pričom získal i informácie z multilaterálnej daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu (BCA Autoauktionen GmbH, Wien) a nepochybne zistil, že išlo o nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ktoré podlieha dani a že rakúski dodávateľia 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 a správca dane ho správne a logicky vyhodnotil.

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. Z rozhodovacej činnosti je súdu známe, že vec vedená na tunajšom súde pod sp. zn. 26S/8/2010 sa týkala daňového subjektu (ktorý zastupovala tá istá právna zástupkyňa ako žalobcu v tomto konaní), ktorý sa vo viacerých samostatných konaniach domáhal zrušenia viacerých rozhodnutí žalovaného, pričom tunajší súd jeho žaloby vo všetkých ostatných prípadoch zamietol ako nedôvodné a Najvyšší súd SR tieto rozsudky tunajšieho súdu potvrdil ako vecne správne, a to rozsudkom v konaniach vedených napr. pod sp. zn. 5Sžf/72, 73/2011, 5Sžf/50, 51/2011, 6Sžf/55/2011, 2Sžf/55/2011 a ďalšie, čo právnej zástupkyňi žalobcu nepochybne musí byť známe. V týchto rozsudkoch sa tunajší súd ako i Najvyšší súd SR vysporiadali s námietkou „nesporne zásadného významu“ spočívajúcou v rozdielnom prístupe správcu dane a žalovaného k posúdeniu obdobných prípadov týkajúcich sa rôznych zdaňovacích období. Napriek tomu súd považuje za potrebné uviesť, že správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely (ust. § 3 ods. 9 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Žalobca nepredložil ani neoznačil žiadne rozhodnutie správcu dane ani žalovaného, ktoré by potvrdzovalo jeho tvrdenie o rozdielnom rozhodovaní daňových orgánov v obdobných, resp. skutkovo totožných prípadoch u žalobcu. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly zo dňa 28. 09. 2009 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 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 (týkajúcej sa 1. až 4. štvrťroku 2008, január až december 2009 a január až december 2010), nemožno z toho vyvodit' záver, že pri tejto neskoršej daňovej kontrole postupoval nesprávne. Podľa názoru súdu, pokiaľ by správca dane pri vykonaní predchádzajúcej daňovej kontroly u žalobcu nepostupoval v súlade so zákonom, resp. by pochybil (posudzovanie jeho postupu pri predchádzajúcej daňovej kontrole však nie je predmetom tohto konania), nemožno očakávať, že rovnako nesprávne musí postupovať pri posudzovaní ďalších zdaňovacích období, i keď sa jedná podľa názoru žalobcu o skutkovo obdobné prípady. S poukazom na uvedené potom nemožno považovať za nesprávny a nezákonný postup správcu dane pri posudzovaní daňovej povinnosti žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2010 a nemožno mu ani vyčítať, že prehodnotil svoj záver a právny názor na spôsob zdaňovania ojazdených motorových vozidiel pri ich dovoze z iného členského štátu, nakoľko musel vziať do úvahy i výsledky multilaterálnej kontroly MLC, ktoré vzhľadom k ich závažnosti nemohol ignorovať. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí vysporiadal i s touto námietkou žalobcu (týkajúcou sa rozdielneho prístupu pri posudzovaní skutkovo podobných prípadov), keď uviedol, že daňová kontrola

zdaňovacieho obdobia júl 2010 bola vykonaná i na základe výsledkov multilaterálnej kontroly MLC 188 a s prihladením na medzinárodné dožiadanie a boli vyžadované i ďalšie listinné doklady (faktúry vystavené dodávateľmi žalobcu v inom členskom štáte). Táto daňová kontrola teda nepochybne bola vykonaná v neporovnateľne širšom rozsahu dokazovania a jej závery vychádzajú z odlišných skutkových zistení.

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 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 rozhodnutím zo dňa 8.10.2013 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 26.939,56 eur, pričom správne postupoval i žalovaný, keď toto rozhodnutie správcu dane potvrdil rozhodnutím zo dňa 04. 02. 2014 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. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami 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 a nevedel preukázať, že ojazdené motorové vozidlá mu boli dodané osobou uvedenou v ust. § 66 ods. 2 tohto zákona alebo za podmienok tam uvedených, a preto nemohol uplatniť osobitnú úpravu dane pri ich predaji. Súd nezistil, že by žalobou napadnuté rozhodnutie trpelo takými vadami, ku ktorým by musel prihladnúť bez ohľadu na to, či boli žalobcom namietané.

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) vychádzal i súd pri posudzovaní predmetnej veci a zdaňovacieho obdobia júl 2010.

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

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).