

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/45/2022
Identifikačné číslo spisu: 3021200286
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200286.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: Norbert Rašlík - Autosúčiasťky, miesto podnikania: Ulica Jerichova 283/9, 917 01 Trnava, IČO: 33 209 952, právne zastúpený HALADA advokátska kancelária s.r.o., so sídlom: Kapitulská 21, 917 01 Trnava, IČO: 36 669 661, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101025704/2021 zo dňa 11. júna 2021, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/73/2021 - 123 zo dňa 15. marca 2022, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému plnú náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2015. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobia správca dane vyhotovil Protokol č. 101618904/2020 zo dňa 22.10.2020 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 100381430/2021 zo dňa 04.03.2021 o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie november 2015 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) vo výške 4 856,65 eur. Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca nakupoval ojazdené motorové vozidlá od platiteľov dane z iných členských štátov EÚ, ktorí ich predávali v režime oslobodenia od DPH. Žalobca tieto vozidlá nadobudol v zmysle § 11 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o DPH“), v dôsledku čoho mu vznikla daňová povinnosť podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH. Pri predaji ojazdených vozidiel v tuzemsku mal žalobca povinnosť uplatniť bežný režim zdaňovania, pretože vozidlá kúpil v daňovom

režime, pri ktorom mal nárok na odpočet DPH. Žalobca teda nemohol uplatniť osobitnú úpravu uplatňovania DPH podľa § 66 zákona o DPH a zdaniť len obchodnú prirážku, ale mal odvieť DPH z predajnej ceny.

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil a odôvodnil nasledovne:

- nemeckí dodávatelia žalobcu použili tzv. „bežný režim zdanenia“ (podmienky pre použitie osobitného spôsobu zdaňovania neboli preukázané), takýto režim s určením základu dane podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, bol povinný pri predaji ojazdených motorových vozidiel použiť aj žalobca. Napriek tomu, v rozpore s vyššie uvedeným ustanovením zákona o DPH, žalobca pri predaji ojazdených motorových vozidiel použil osobitný režim zdanenia a postupoval podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH bez toho, aby pre použitie tohto režimu zdanenia boli splnené podmienky. Preto žalobca porušil ustanovenia zákona o DPH, keď zdanil len rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou týchto vozidiel, napriek tomu, že bol povinný použiť bežný spôsob zdanenia podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, a teda daň, ktorú mal daňový subjekt priznať z predaja týchto motorových vozidiel mal uplatniť z celkovej predajnej ceny (prijatej protihodnoty za jednotlivé motorové vozidlá) zníženej o daň,

- žalobca nepreukázal, že pri použití osobitného režimu zdanenia vychádzal z informácií, ktoré mu poskytli jeho dodávatelia z iného členského štátu (Nemecka); že správnosť zdaňovania v osobitnom režime konzultoval so správcou dane; že dopyt, ktorý žalobca zadal daňovej poradkyňi a jej následná odpoveď ohľadom povinnosti, ktoré sa spájajú s uplatnením § 66 ods. 16 zákona o DPH nepreukazujú, že splnil podmienky stanovené v zákone o DPH na to, aby mohol pri predaji použitých osobných motorových vozidiel aplikovať osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa § 66 zákona o DPH,

- stotožnil sa so záverom správcu dane, že nebolo preukázané že v zmluvách, ktoré mal žalobca uzavreté s nemeckými dodávateľmi bol dohodnutý osobitný režim zdaňovania. Predmetom oboch zmlúv je povinnosť dodávateľa poskytnúť žalobcovi osobné automobily, pričom použitie osobitného spôsobu zdanenia má označovať nemecký výraz „im Sonderregime“. Využitím inštitútu medzinárodnej výmeny informácií správca dane zistil, že slovo „Sonderregime“ nie je v nemeckom jazyku známe, v súvislosti s uplatňovaním osobitnej úpravy dane podľa § 25a UstG (nemecký zákon o DPH) tento výraz nepoužíva ani nemecká daňová správa, ani podnikatelia alebo ich daňoví poradcovia. Nemecká daňová správa tiež uviedla, že v zmluvách slovo „Sonderregime“ ako náhrada za „Differenzbesteuerung“ významovo nedáva žiadny zmysel. Vzhľadom na to, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, nesplnením si svojich povinností a nepredložením dôkazov osvedčujúcich splnenie podmienok na preukázanie oprávnenosti postupu podľa § 66 zákona o DPH, daňový subjekt svoje dôkazné bremeno neunesol,

- žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti nevykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybnosti o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedomo. Nikdy neoveroval význam poznámky v nemeckom jazyku, ktorá bola uvedená na všetkých dodávateľských faktúrach a ktorá odkazovala na ustanovenia nemeckého zákona o DPH týkajúce sa oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, čo v prípade, keď predmetom obchodu je použitý tovar, pri ktorom pri uplatňovaní režimu zdanenia je rozhodujúci postup, aký použili dodávatelia z iného členského štátu, pôsobí minimálne neštandardne,

- z dôkazov predložených samotným žalobcom jednoznačne vyplýva, že nemeckí dodávatelia daňového subjektu nepostupovali podľa osobitného režimu, ale vozidlá dodali s oslobodením od dane,
- námietku žalobcu, v zmysle ktorej sa adresne domáhal prihliadnutia na relevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-624/15 Litdana), považoval žalovaný za neopodstatnenú.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Správny súd vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 11S/73/2021 - 123 zo dňa 15. marca 2022, ktorým správnej žalobe vyhovel a zrušil preskúmané rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správcu dane, pre ich nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Rozsudok zdôvodnil poukazom na

svoje právne závery vyslovené v skoršom rozsudku v obdobnej veci sp. zn. 11S/64/2021 zo dňa 22.02.2021 znejúce nasledovne:

- námietka žalobcu týkajúca sa prerušenia daňovej kontroly je čiastočne dôvodná. Správca dane žiadosťami o MVI mal snahu získať viac informácií o spolupráci žalobcu s jeho dodávateľmi v Nemecku, čo bolo aj v záujme žalobcu, ktorý sa odvoláva na Rámcové dohody uzatvorené s jeho nemeckými dodávateľmi a na ich ústne ubezpečenie, že tovar bude dodávaný v osobitnom režime zdaňovania. Prerušenie daňovej kontroly preto správny súd v danej veci považoval za zákonné, keďže správca dane zisťoval skutkový stav v danej veci. Nezákonnosť správny súd nevzhladol ani v dĺžke prerušenia daňovej kontroly - necelých 10 mesiacov. Za dôvodnú považoval túto námietku len v časti, v ktorej namietal nepreskúmateľnosť postupu správcu dane, keď nie je známy obsah odpovede, ktorá má byť konečnou odpoveďou na žiadosti správcu dane nemeckým daňovým orgánom. Správny súd z obsahu administratívneho spisu nevedel zistiť správnu dĺžku prerušenia daňovej kontroly, t. j. zákonnosť postupu správcu dane, ktorý oznámil žalobcovi, že dôvody prerušenia daňovej kontroly pominuli dňa 25.08.2020. Žalobca tiež dôvodne namietal, že obsah uvedenej konečnej odpovede na MVI, na ktorú správca dane čakal 10 mesiacov, nie je z odôvodnení rozhodnutí správnych orgánov známy,
- daňové orgány sa nedostatočne zaoberali námietkami žalobcu týkajúcimi sa neaplikovania záverov vyplývajúcich z rozsudku ESD vo veci C-624/15 - Litdana. Rozhodnutie žalovaného i správcu dane je tak nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov,
- v kontexte rozsudku ESD vo veci C-624/15 - Litdana, je podstatné pre žalobcu, aby mohol pri predaji predmetného tovaru - ojazdených motorových vozidiel tuzemským odberateľom uplatniť úpravu zdaňovania prirážky to, či konal v dobrej viere a prijal všetky potrebné opatrenia, aby sa uistil v tom, že jeho postup je správny a operácie, ktoré uskutočňuje, nevedú k jeho účasti na daňovom podvode. Žalobca predložil dôkazy, ktorými odôvodňuje svoju dobrú vieru a obozretnosť pri obchodovaní s nemeckými dodávateľmi a správnosť svojho postupu pri uplatňovaní režimu zdaňovania prirážky. Správca dane všetky tieto dôkazy musí vyhodnotiť v intenciách rozsudku ESD vo veci C-624/15 - Litdana,
- dôkazné bremeno preukázať, že žalobca nebol dostatočne obozretný a neprijal všetky potrebné opatrenia, aby sa uistil o správnosti jeho postupu, leží na správcovi dane, ktorý musí hodnotiť všetky získané dôkazy vo vzájomných súvislostiach, a teda prihliadať i na to, že nemeckí dodávatelia, proti ktorým sa vedie trestné stíhanie v ich krajine, vo svojich výpovediach obhajujú správnosť svojho postupu, nevypovedajú k uzatvoreným rámcovým dohodám, tvrdia, že nimi nedisponujú.

III.

Konanie na kasačnom súde

5. Žalovaný (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

6. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- daňová kontrola trvala jeden rok (začiatok 11.09.2019, koniec dňa 22.10.2020 tzv. doručením protokolu). Daňová kontrola bola prerušená podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, kedy lehoty na výkon daňovej kontroly neplynuli (od 28.10.2019 do 25.08.2020 pri výkone kontroly z dôvodu jej prerušenia, lehoty neplynuli). V kontexte tejto námietky uviedol do pozornosti rozsudok SD EÚ vo veci C-186/20 - Hydina SK.

- konečná odpoveď na MVI zo dňa 25.08.2020 bola súčasťou žurnalizovaného spisu a nachádzala sa v zozname pre žurnalizovaný spis, avšak jej obsahom bola odvolávka na čiastočnú odpoveď zo dňa 27.02.2020, v ktorej poskytli správcovi dane všetky dostupné informácie vzhľadom na prebiehajúce trestné konanie v Nemecku. Čiastočná odpoveď na informácie bola podrobne vyhodnotená v rozhodnutí. Z uvedeného teda vyplýva, že žalobná námietka ohľadom prerušenia daňovej kontroly nie je dôvodná a teda postup správcu dane je preskúmateľný a má oporu v predložennom administratívnom spise,

- sťažovateľ, ako aj správca dane, vyhodnotili správanie daňového subjektu/žalobcu v intenciách rozsudku ESD vo veci C-624/15 - Litdana v rozhodnutiach ako aj vo vyjadrení k žalobe. Žalobca nebol dostatočne opatrný a obozretný, keď neskúmal, čo znamená poznámka uvedená na faktúrach: Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 Nr. 1b UStG in Verbindung mit § 6. a UStG. Podľa názoru sťažovateľa, si mal žalobca poznámku na faktúrach preložiť buď cez internetový prekladač alebo si ju nechať preložiť prekladateľom, aby zistil, že sa jedná o poznámku týkajúcu sa intrakomunitárneho dodania tovaru na územie Slovenska, kedy nemecký dodávateľ na neho preniesol daňovú povinnosť a daňový subjekt/žalobca bol povinný daň z hodnoty tovaru odviešť. Žalobca bol povinný pri následnom predaji vozidiel slovenským odberateľom odviešť DPH z celej predajnej ceny a nie len z prírážky - z rozdielu medzi nákupnou a predajnou cenou. Žalobca nesplnil zákonné podmienky pre uplatnenie osobitného režimu dane podľa § 66 ods. 16 zákona o DPH,

- sťažovateľ poukázal na vyjadrenie žalobcu, v ktorom jasne priznal fakt, že on bol iniciátorom uvedenia poznámky na faktúre týkajúcej sa osobitného režimu zdaňovania, čo bolo preukázané aj na strane dodávateľov. Preverovaním na strane dodávateľov bolo zistené, že uskutočňovali dodania len v bežnom režime a vôbec neuplatňovali osobitný režim zdaňovania. Z uvedeného explicitne vyplýva, že žalobca vedel, že nemeckí dodávatelia uplatňovali režim intrakomunitárneho dodania, a to aj na základe ním podpísaných potvrdení, ktorými nemeckí dodávatelia preukazovali, že splnili podmienky pre uplatnenie oslobodeného intrakomunitárneho dodania. Uvádzanie poznámky v slovenskom jazyku na nemeckých faktúrach je možno považovať za účelové, neodrážajúce skutočnosť. Sťažovateľ je toho názoru, že v danom prípade nemožno hovoriť o tom, že žalobca konal v dobrej viere, nakoľko kontrolné zistenia preukazujú opak,

- žalobca kúpil ojazdené motorové vozidlá od platiteľov z iného členského štátu, ktorí ich predávali v režime oslobodeného dodania v rámci Spoločenstva v zmysle článku 138 Smernice Rady 2006/112/ES (obdoba § 43 zákona o DPH platného v SR. Žalobca nadobudol tieto motorové vozidlá v tuzemsku z iného členského štátu v súlade s § 11 zákona o DPH. S ohľadom na uvedené zistenie žalobcovi vznikla povinnosť priznať a odviešť daň z nadobudnutia tovaru (použitých motorových vozidiel) v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 v spojení s § 20 ods. 1 a 2 a § 69 ods. 6 zákona o DPH (viď odôvodnenie rozhodnutia) a za splnenia podmienok upravených v § 49 a § 51 zákona o DPH mu vzniklo aj právo na odpočítanie dane. V preverovanom zdaňovacom období žalobca dodal použité motorové vozidlá rôznym tuzemským odberateľom na základe faktúr (viď odôvodnenie rozhodnutia), z ktorých mal odviešť daň z pridanej hodnoty podľa § 22 ods. 1, 2 v spojení s § 69 ods. 1 zákona o DPH a nie iba z rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou,

- žalobca, sám opakovane tvrdil, si nikdy neoveroval význam poznámky v nemeckom jazyku, ktorá bola uvedená na všetkých dodávateľských faktúrach a ktorá odkazovala na ustanovenia nemeckého zákona o DPH, týkajúce sa oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, čo v prípade, keď predmetom obchodu je použitý tovar, pri ktorom pri uplatňovaní režimu zdanenia je rozhodujúci postup, aký použili dodávatelia z iného členského štátu, pôsobí minimálne neštandardne. Sťažovateľ má za to, že uvedenie protichodnej poznámky odkazujúcej na osobitnú úpravu zdanenia, obzvlášť za situácie, keď táto poznámka bola na faktúrach, ktoré pre žalobcu vystavili nemeckí dodávatelia, uvedená v slovenskom jazyku a odkazovala iba na slovenskú úpravu zákona o DPH týkajúcu sa osobitnej úpravy dane (§ 66 ods. 16 zákona o DPH), by u obozretného daňového subjektu malo vzbudiť podozrenie na možnú existenciu nezrovnalostí, prípadne podvodu v oblasti DPH. Sťažovateľ dáva do pozornosti skutočnosť, že nemeckí dodávatelia sa zhodne vyjadrili, že poznámku v slovenskom jazyku, ktorej nerozumeli a domnievali sa, že sa týka oslobodenia od dane, žiadal od nich na faktúrach uvádzať žalobca, čo aj samotný žalobca potvrdil počas ústneho pojednávania,

7. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne a vec mu vrátiť na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP.

8. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že v nej zjavne absentuje vymedzenie uplatneného sťažnostného bodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, keďže z nej nie je možné zistiť, aké konkrétne právne posúdenie správneho súdu považuje sťažovateľ za nesprávne. Sťažovateľ tak len nadväzuje na svoju argumentáciu uvedenú v preskúmanom rozhodnutí, resp. vo vyjadrení k správnej žalobe. Vo zvyšku svojho vyjadrenia sa stotožnil s dôvodmi rozhodnutia správneho súdu a zároveň čo do merita veci v zásade zopakoval svoju argumentáciu uplatnenú v správnej žalobe. Vzhľadom na uvedené žalobca navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť odmietol ako neprípustnú

podľa § 459 ods. 1 písm. e) SSP alebo ak by vzhľadom na prípustnosť kasačnej sťažnosti, aby ju zamietol pre nedôvodnosť podľa § 461 SSP.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj kasačný súd) preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona číslo 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“).

10. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. apríla 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

11. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

12. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

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

Podľa § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

Podľa § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, obchodník pri predaji umeleckých diel, zberateľských predmetov, starožitností a použitého tovaru, ktoré mu boli dodané na území Európskej únie, 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.

Podľa § 66 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, základom dane pri predaji tovaru podľa odseku 2 je kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou zníženú o daň. Ak ide o predaj použitého tovaru podľa odseku 1 písm. e), základ dane podľa prvej vety sa rozdelí pomerne podľa výšky jednotlivých splátok a na daňovú povinnosť sa vzťahuje § 19 ods. 3.

Podľa § 66 ods. 16 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ak obchodník kúpi umelecké diela, zberateľské predmety, starožitnosti alebo použitý tovar z iného členského štátu od zdaniteľnej osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte, nemôže pri predaji uplatniť osobitnú úpravu uplatňovania dane, ak na faktúre vyhotovenej predávajúcim nie je uvedená slovná informácia podľa § 74 ods. 1 písm. n).

Podľa § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudne podľa § 11 a § 11a.

Podľa § 74 ods. 1 písm. n) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať slovnú informáciu „úprava zdaňovania prírážky - použitý tovar“,

„úprava zdaňovania prirážky - umelecké diela“ alebo „úprava zdaňovania prirážky - zberateľské predmety a starožitnosti“, a to v závislosti od tovaru, pri ktorom sa uplatní osobitná úprava podľa § 66.

VI.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

13. Kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku správneho súdu, ktorým zrušil preskúmané rozhodnutie sťažovateľa, ako aj rozhodnutie správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie. Správny súd zrušil rozhodnutia daňových orgánov z dôvodu ich nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Vytýkaná nepreskúmateľnosť sa týkala najmä postupu a odôvodnenia týkajúceho sa prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVI zahraničných daňových orgánov (najmä dôležitého v kontexte zákonnosti dĺžky daňovej kontroly) a súčasne aj nedostatočného odôvodnenia vyhodnotenia dobrej viery žalobcu ohľadom jeho (ne)zapojenia do daňového podvodu a to najmä v kontexte rozsudku SD EÚ vo veci C 624/15 - Litdana.

14. V prvom rade sa kasačný súd zaoberal námietkami sťažovateľa týkajúcimi sa prerušenia konania z dôvodu žiadosti o MVI správcu dane. S námietkami vznesenými voči napadnutému rozsudku je možné sa v uplatnenom rozsahu stotožniť a to najmä s poukazom na rozsudok SD EÚ vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o. zo dňa 30. septembra 2021, ktorý dospel k záveru, že článok 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 neustanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd odkazuje na relevantnú časť znenia uvedeného rozsudku Súdneho dvora EÚ:

„42. Na druhej strane nariadenie č. 904/2010 nemožno vykladať tak, že by priznávalo zdaniteľným osobám konkrétne práva, keďže neobsahuje žiadne výslovné ustanovenie v tomto zmysle (pozri analogicky rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, bod 105a citovanú judikatúru).

43. Okrem toho toto nariadenie neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimeranej dĺžky tohto prerušenia.

44. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je na položené otázky potrebné odpovedať tak, že článok 10 nariadenia č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

15. Vzhľadom na vyššie citované závery SD EÚ k prerušeniu daňovej kontroly v súvislosti so žiadosťou o MVI je teda kasačný súd v prejednávanej veci toho názoru, že podstatné je, aby bolo z postupu správcu dane, jeho rozhodnutia, ako aj príslušného administratívneho spisu, dostatočne zrejme v akom časovom úseku sa daňová kontrola uskutočnila a zároveň aj akú časť tohto časového úseku bola prerušená, aby bolo možné skonštatovať, či bola dodržaná zákonná jednoročná lehota na jej vykonanie. Pokiaľ bola totiž daňová kontrola prerušená z dôvodu MVI, tak sa daňový subjekt nemôže dovolávať jej nezákonnosti z dôvodu neprimeranej dĺžky prerušenia. Uvedené konštatuje aj správny súd v napadnutom rozsudku. Kasačný súd sa v dôsledku uvedeného nestotožňuje s právnym názorom správneho súdu, že by ním vytýkaný nedostatok postupu správcu dane (kedy bola správcovi dane doručená konečná odpoveď zahraničných daňových orgánov) bol takej intenzity, že by kvôli nemu v danej veci bolo potrebné rozhodnutia daňových orgánov zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie. Rozhodnutie správcu dane, ako aj preskúmané rozhodnutie sťažovateľa, navyše obsahuje informácie, ktoré boli zistené z MVI, pričom tieto boli evidentne relevantné pre vydanie rozhodnutia správcu dane.

16. Na druhú stranu kasačný súd nepovažuje za dôvodnú sťažnostnú argumentáciu smerujúcu proti právnemu posúdeniu správneho súdu v súvislosti s vyhodnotením dobrej viery žalobcu ohľadom jeho (ne)zapojenia do daňového podvodu a to najmä v kontexte rozsudku SD EÚ vo veci C 624/15 - Litdana.

17. Predmetom posudzovaných zdaniteľných obchodov uskutočnených medzi žalobcom a deklarovateľmi z Nemecka bolo dodanie ojazdených motorových vozidiel. Na takto vykonaný obchod je v zmysle zákona o DPH možné uplatniť dva daňové režimy:

- ak platiteľ, ktorý je obchodníkom s ojazdenými autami, kúpi ojazdené auto z iného členského štátu od platiteľa z iného členského štátu, ktorý predá ojazdené auto v režime oslobodeného dodania v rámci Spoločenstva v zmysle čl. 138 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“) (obdoba § 43 zákona o DPH platného v SR), potom kupujúci má nadobudnutie auta v tuzemsku v zmysle § 11 zákona o DPH, pri ktorom je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH. Daňová povinnosť vzniká podľa § 20 ods.1 zákona o DPH. Zároveň platiteľ dane má nárok na odpočítanie dane v rozsahu a za podmienok uvedených v § 49 až § 51 zákona o DPH (bežný režim zdanenia),

- ak platiteľ, ktorý je obchodníkom s ojazdenými autami, kúpi ojazdené auto z iného členského štátu od platiteľa z iného členského štátu, ktorý predá ojazdené auto v režime osobitnej úpravy uplatňovania dane v zmysle čl. 313 smernice 2006/112 (obdoba § 66 zákona o DPH platného v SR), potom kupujúci nemá nadobudnutie auta v tuzemsku podľa § 11 zákona o DPH a nevzniká mu povinnosť platiť daň. Vzhľadom k tomu, že kupujúcemu nevzniká daňová povinnosť, nemá možnosť ani si odpočítať daň (osobitný režim zdanenia). Na základe § 66 zákona o DPH obchodník pri predaji tohto ojazdeného auta odvedie daň len zo svojej obchodnej marže, ktorú tvorí kladný rozdiel medzi predajnou a nákupnou cenou. Sumu takto vypočítanej dane obchodník s ojazdenými autami nesmie uviesť na faktúre. Na faktúre je však povinný okrem iných náležitostí uviesť slovnú informáciu „úprava zdaňovania prírážky - použitý tovar“.

18. Ako už v bode 24. napadnutého rozsudku konštatoval aj správny súd, v prejednávanej veci nebolo sporné, že na posudzovaných faktúrach vystavených nemeckými dodávateľmi boli uvedené dve protichodné poznámky, týkajúce sa jednak dodania tovaru v bežnom režime zdanenia, t. j. oslobodené dodanie tovaru do iného členského štátu a druhá poznámka, týkajúca sa osobitného režimu zdaňovania prírážky. Tiež bolo preukázané, že nemeckí dodávatelia neuplatňovali osobitný režim zdaňovania prírážky, ale uplatnili oslobodenie od dane z titulu dodania tovaru do iného členského štátu EÚ.

19. V rámci takto ustáleného skutkového stavu (najmä čo sa týka uvedenia protichodných poznámok na preverovaných faktúrach) je preto podstatné, tak ako dôvodil správny súd, ako aj žalobca v správnej žalobe, prihliadnúť na rozsudok SD EÚ vo veci C 624/15 - Litdana, v zmysle ktorého:

„Článok 314 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby príslušné orgány členského štátu odmietli zdaniteľnej osobe, ktorá dostala faktúru, na ktorej sú uvedené označenia týkajúce sa tak úpravy zdaňovania prírážky, ako aj oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (DPH), právo uplatniť úpravu zdaňovania prírážky, aj keď z následnej kontroly vykonanej uvedenými orgánmi vyplýva, že zdaniteľný obchodník, ktorý dodal použitý tovar, v skutočnosti neuplatnil túto úpravu na dodanie tohto tovaru, pokiaľ príslušné orgány nezistia, že zdaniteľná osoba nekonala v dobrej viere alebo že neprijala všetky primerané opatrenia, ktoré sú v jej moci, aby sa uistila, že operácia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jej účasti na daňovom podvode, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

20. Kasačný súd je toho názoru, že práve tento rozsudok SD EÚ (respektíve právne závery v ňom obsiahnuté), na ktorý poukázal žalobca je pre rozhodnutie daňových orgánov v prejednávanej veci zásadný, keďže je založený na obdobnom skutkovom stave. Pokiaľ by sťažovateľ, respektíve správca dane, prihliadol na závery SD EÚ, tak by zrejme nemohol vyhodnotiť postup žalobcu, ktorým zdanil dodané ojazdené motorové vozidlá v osobitnom daňovom režime, ako rozporný so zákonom o DPH a následne mu určiť rozdiel dane. Uvedené samozrejme platí za predpokladu, že by daňové orgány nepreukázali účasť žalobcu na daňovom podvode v dôsledku konania v rozpore s dobrou vierou alebo nedostatočnej obozretnosti.

21. Faktom je, že sťažovateľ sa k tejto námietke uplatnenej žalobcom už v rámci odvolacieho konania vyjadril príliš lakonicky, keď v podstate len zopakoval právny názor vyslovený vo vyššie citovanom rozsudku SD EÚ vo veci C 624/15 - Litdana a zhodnotil, že túto námietku považuje za nedôvodnú bez toho, aby vysvetlil, prečo nie je relevantná.

22. Kasačný súd však považuje za potrebné zísť nad rámec odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu a dodať, že sťažovateľ, ako aj správca dane sa evidentne v svojich rozhodnutiach dobrou vierou (respektíve obozretnosťou) žalobcu pri uskutočňovaní zdaniteľných obchodov zaoberali a dokonca uzavreli, že žalobca nevykonal všetky opatrenia, aby predišiel účasti na daňovom podvode, ktoré je od neho možné dôvodne očakávať. Uvedené však samé o sebe na preukázanie účasti žalobcu na daňovom podvode a následné určenie rozdielu dane nestačí.

23. Daňový podvod odborná literatúra definuje ako „Úmyselné protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod.“ (Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 95).

24. Súdny dvor EÚ v rámci ustálenej judikatúry týkajúcej sa práva na odpočet DPH upraveného smernicou o DPH vyvodil, že prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť právo na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že dovolávanie sa tohto práva je podvodné alebo zneužívajúce. Ďalej rozhodol, že dôsledok zneužitia alebo podvodu sa v zásade týka aj uplatnenia práva na oslobodenie od dane na základe dodania v rámci Spoločenstva (rozsudok SD EÚ vo veci C-273/11 Mecsek-Gabona, bod 54). Súdny dvor napokon potvrdil, že v rozsahu, v akom prípadné odmietnutie priznania práva vychádzajúceho zo smernice o DPH odráža všeobecnú zásadu, podľa ktorej nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom požívať práva upravené právnym systémom Únie, takéto odmietnutie vo všeobecnosti prináleží vykonať vnútroštátnym orgánom a súdom, a to bez ohľadu na právo v oblasti DPH, ktoré ovplyvnil podvod, teda vrátane práva na vrátenie DPH (rozsudok SD EÚ vo veci C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i, bod 46).

25. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt - žalobca bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test (v zmysle bodu 23. tohto rozsudku je však tento test rovnako aplikovateľný v prejednávanej veci aj keď sa nejedná o odmietnutie práva na odpočet DPH), ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Odborná literatúra (napr. Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť kumulatívne zodpovedané kladne:

- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

26. Tu je zásadné vyzdvihnúť, že dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Zároveň je v zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ je od daňového subjektu možné očakávať, aby prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad rozsudok SD EÚ vo veci C-409/04 Teleos).

27. Pre vyššie uvedené právne závery by sa daňové orgány v prejednávanej veci nemali v ďalšom konaní obmedziť len na skúmanie dobrej viery žalobcu pri uskutočňovaní posudzovaných zdaniteľných obchodov, ale riadne predovšetkým posúdiť, či bol žalobca účastný na daňovom podvode a to vykonaním testu v zmysle bodu 25. tohto rozsudku a až následne sa zaoberať tým, či vykonal všetky potrebné opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne požadovať, aby sa vyhol účasti na takomto daňovom podvode.

28. Z logiky konštrukcie jednotlivých kritérií na posúdenie účasti na podvodnom reťazci v zmysle Axel Kittel testu totiž vyplýva, že dobrú vieru (respektíve obozretnosť) daňového subjektu uplatňujúceho právo na odpočet DPH ani nie je potrebné posudzovať v prípade, že by sa podvodného konania dopustil sám daňový subjekt v rámci posudzovaného zdaniteľného obchodu. Z preskúmaného rozhodnutia sťažovateľa však nevyplýva, že by vyvodil konkrétne závery z vykonaného dokazovania, ktorými by preukázal samotné spáchanie daňového podvodu a identifikoval či sa ho dopustil samotný žalobca alebo iný daňový subjekt.

VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

29. V zmysle vyššie právnych záverov kasačného súdu je potrebné konštatovať, že správny súd vec správne právne posúdil, keď rozhodnutia sťažovateľa, ako aj správcu dane zrušil pre ich nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov a vec vrátil na ďalšie konanie správcovi dane. Preto kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú podľa § 461 SSP. Správca dane bude síce v ďalšom konaní viazaný len právnym názorom vysloveným správnym súdom v napadnutom rozsudku, keďže sa neuplatní ustanovenie § 469 SSP. Kasačný súd však upriamuje pozornosť správcu dane na časť odôvodnenia tohto rozsudku obsiahnutú v bodoch 22. až 26 pre účelnosť jeho ďalšieho postupu. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

30. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na správnom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

31. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.