

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/95/2022
Identifikačné číslo spisu: 3022200041
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3022200041.1

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 - Autosúčiastky, 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. 102484470/2021 zo dňa 6. decembra 2021, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/13/2022 - 115 zo dňa 17. augusta 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 2017. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobia správca dane vyhotovil Protokol č. 101259979/2020 zo dňa 05.08.2020 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 101129776/2021 zo dňa 30. júna 2021 o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie august 2017 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) vo výške 19.773,33 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 vedome. 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,

- 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. 13S/13/2022 - 115 zo dňa 17. augusta 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. Odôvodnenie napadnutého rozsudku je možné zhrnúť do nasledujúcich bodov:

- 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, nevyповедajú k uzatvoreným rámcovým dohodám a 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:

- žalobca uplatňoval osobitnú úpravu zdaňovania prirážky, a to aj napriek tomu, že hmotnoprávne podmienky na jej uplatnenie, zadané v ustanovení § 66 ods. 2 zákona o DPH, splnené neboli,

- ak by žalobca v obchodnom styku s nemeckými dodávateľmi konal dostatočne obozretno a starostlivo, minimálne vedieť mohol a mal, že títo pri predaji ojazdených motorových vozidiel uplatňujú oslobodenie od dane z titulu dodania vozidiel do iného členského štátu EÚ a nie osobitný režim zdaňovania prirážky. Správny súd sa však vo svojom rozhodnutí vyššie uvedenými neštandardnými okolnosťami, ktoré boli všetky implicitne popísané a vyhodnotené jednak v rozhodnutí správcu dane a následne aj v rozhodnutí sťažovateľa komplexne nezaoberal, ale hodnotil ich jednotlivo a izolovane, na základe čoho vyvodil nesprávne právne závery,

- sťažovateľovi nie je zrejmé aké doklady, ktoré mali byť v daňovom konaní predložené, podľa názoru správneho súdu preukazujú obozretnosť a dobrú vieru žalobcu. Žalobca v daňovom konaní predložil iba faktúry vystavené nemeckými dodávateľmi, na ktorých je síce uvedená informácia o tom, že sa jedná o dodávky použitého tovaru (ojazdených motorových vozidiel) s uplatnením osobitného režimu zdaňovania, avšak zároveň je na nich uvedená aj protichodná poznámka o dodaní tovaru v bežnom režime zdanenia,

- dokazovaním vykonaným za účelom preverenia zmluvných podmienok dohodnutých v predložených rámcových dohodách sa nepotvrdilo ani tvrdenie žalobcu, že v týchto dohodách bol dohodnutý osobitný režim zdaňovania tak, ako to predpokladá ustanovenie § 66 zákona o DPH, resp. obdobné ustanovenie zákona o DPH iného členského štátu EÚ,

- nemeckí dodávatelia z hľadiska dane z pridanej hodnoty uvedením nepravdivej informácie o uplatňovaní osobitného režimu zdaňovania nezískali žiadne daňové zvýhodnenie. Naopak bol to žalobca, ktorý uvedením nepravdivých údajov o osobitnom režime zdaňovania prirážky a uplatňovaním tohto režimu, napriek tomu, že zákonné podmienky na jeho aplikáciu splnené neboli, získal neoprávnené daňové zvýhodnenie v podobe znižovania si vlastnej daňovej povinnosti, keďže daň z pridanej hodnoty odviezol len z rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou, napriek tomu, že daň z pridanej hodnoty bol povinný odviesť z celej predajnej ceny zníženej o daň,

- sťažovateľ má za to, že dôsledne postupoval v zmysle právneho záveru vysloveného v judikáte Súdneho dvora EÚ vo veci C-624/15 Litdana a nestotožňuje sa s názorom správneho súdu, že sa vo svojom rozhodnutí nezaoberal právnymi závermi vyplývajúcimi z tohto rozsudku Súdneho dvora EÚ,

- aj keď bolo na žalobcovi, za akých podmienok obchody uzavrie a aké riziká je ochotný podstúpiť, dá sa predpokladať, že pokiaľ by obchodoval za primerane obozretných podmienok, hlavne by si dôkladne preveril obchodnú históriu svojich dodávateľov, ktorých sám považuje za nehodnovných, preveril si ich zázemie, režim zdaňovania, ktorý uplatňujú pri ojazdených motorových vozidlách a tento si aj jednoznačne zmluvne dohodol, dôsledne analyzoval údaje uvedené na listinných dokladoch (faktúry, potvrdenia o prijatí tovaru, podpísaním ktorých sa zaviazal zdaníť nadobudnutie tovaru na

Slovensku), takýmto spôsobom by osvedčil svoju dobrú vieru založenú na tom, že vykonal všetky opatrenia, ktoré bolo možné po ňom rozumne požadovať, aby zabránil daňovému úniku. Žalobca neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré od neho možno dôvodne požadovať na zabezpečenie toho, aby transakcie, na ktorých sa zúčastnil neboli súčasťou podvodného konania,

- správny súd sa nezaoberal meritom veci, neposúdil záver sťažovateľa (žalovaného) o nesplnení podmienok pre uplatnenie osobitnej úpravy uplatňovania dane z hľadiska hmotného práva, pričom aj neštandardné okolnosti obchodných transakcií svedčiace o nedobromyseľnom konaní žalobcu správny súd nevyhodnotil komplexne, ale hodnotil ich jednotlivo a izolovane, v dôsledku čoho vyvodil nesprávne právne závery.

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 vzhliadol 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 kúpnou cenou znížený o daň. Ak ide o predaj použitého tovaru podľa odseku 1 písm. e), základ dane podľa prvej vety sa rozdelí pomerne podľa výšky jednotlivých splátok a na daňovú povinnosť sa vzťahuje § 19 ods. 3.

Podľa § 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 prírážky - umelecké diela“ alebo „úprava zdaňovania prírážky - 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 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. Kasačný súd nepovažuje za dôvodnú sťažnostnú argumentáciu smerujúcu proti právnomu 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.

15. 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 (v intenciách prejednávanej veci) 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“.

16. Ako už napadnutom 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.

17. 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.“

18. 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.

19. 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.

20. 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 správnomu 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).

21. 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).

22. 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 predchádzajúceho bodu 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?

23. Tu je zásadne 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).

24. 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 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.

25. 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

26. V zmysle vyššie uvedených 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 18. až 25. pre účelnosť jeho ďalšieho postupu. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

27. 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.

28. 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.

