

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/55/2022
Identifikačné číslo spisu: 3021200280
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200280.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, 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. 101025868/2021 zo dňa 11. decembra 2021, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/67/2021 - 137 zo dňa 22. februára 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 p r i z n á v a voči žalovanému plnú náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.
Pribeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 100377227/2021 zo dňa 04. marca 2021 o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie máj 2015 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) vo výške 8.413,33 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 prírážku, ale mal odvieť DPH z predajnej ceny.

2. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 101025868/2021 zo dňa 11. júna 2021 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) 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 správcom 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 prihladenia na relevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-624/15 Litdana), považoval žalovaný za neopodstatnenú.

II.

Konanie na krajskom súde

3. 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/67/2021 - 137 zo dňa 22. februára 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:

- námietka žalobcu týkajúca sa prerušenia daňovej kontroly je čiastočne dôvodná. Správny súd z obsahu administratívneho spisu nevie zistiť správnu dĺžku prerušenia daňovej kontroly, t. j. zákonnosť postupu správcu dane.

- 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 prírážky 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 prírážky. 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 dodávateľia, proti ktorým sa vedie trestné stíhanie v ich krajine, vo svojich výpovediach obhajujú správnosť svojho postupu, nevypovedajú k uzatvoreným rámcovým dohodám a tvrdia, že nimi nedisponujú.

III.

Konanie na kasačnom súde

4. 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.

5. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- sťažovateľ uviedol, že lehota na vykonanie daňovej aj napriek jej prerušeniu bola dodržaná v súlade s § 46 ods. 10 daňového poriadku a správca dane pri prerušení daňovej kontroly postupoval v intenciách článku 10 nariadenia č. 904/2010,

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

- ak by žalobca v obchodnom styku s nemeckými dodávateľmi konal dostatočne obozretné 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 prírážky. 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 dodávateľia 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 prírážky 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 odvieť 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 zdaniť 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.

6. 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.

7. 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

8. 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“).

9. 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 31. mája 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

10. 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.

11. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú.

12. Podľa § 464 ods. 2 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

13. Kasačný súd zistil, že v predmetnom konaní ide o vec, ktorá je obdobná iným prípadom sťažovateľa a žalovaného, o ktorých kasačný súd opakovane rozhodoval. Išlo o rozhodnutia, ktoré sa týkajú obdobeňého okruhu dodávateľov a odberateľov a v predmetnej veci boli vydané obdobné rozsudky správneho súdu s obdobnou argumentáciou, voči ktorým boli podané obdobné (takmer identické) kasačné sťažnosti sťažovateľa. Vo všetkých doteraz rozhodnutých veciach kasačný súd na základe sťažnosti sťažovateľa zrušil rozsudky správneho súdu - rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/124/2022 zo dňa 28. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie december 2017), sp. zn. 2Sžfk/96/2022 zo dňa 28. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie máj 2017), sp. zn. 2Sžfk/95/2022 zo dňa 28. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie august 2017), sp. zn. 2Sžfk/77/2022 zo dňa 28. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2016), sp. zn. 2Sžfk/60/2022 zo dňa 28. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie jún 2016), sp. zn. 2Sžfk/56/2022 zo dňa 28. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie január 2016). Kasačný súd poukazuje na ich odôvodnenie, s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje a v zmysle § 464 ods. 2 SSP už ďalšie dôvody neuvádza.

V.
Záver

14. V zmysle uvedeného 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.

15. 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.

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

Poučenie :

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