

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/140/2022
Identifikačné číslo spisu: 3021200371
Dátum vydania rozhodnutia: 27. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200371.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, 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 63, 974 01 Banská Bystrica IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101533901/2021 zo dňa

19. augusta 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/128/2021-113 zo dňa 16. marca 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 13S/128/2021-113 zo dňa 16. marca 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) a § 191 ods. 3 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101533901/2021 zo dňa 19. augusta 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 100204039/2021 zo dňa

4. februára 2021, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume 12.640,- Eur tak, že daň vyrubenú daňovým priznaním v sume 410,07

eura zvýšil na sumu 13.050,07 eura a vec vrátil I. stupňovému orgánu na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

2. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že záver žalovaného o nedobromyseľnosti žalobcu je predčasný a vo svojej podstate nedostatočne zdôvodnený. V prejednávanej veci z dokazovania vykonaného správcou dane je nesporné, že nemeckí dodávatelia dodali žalobcovi ojazdené motorové vozidlá a na jednotlivých faktúrach sú 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.

3. V zmysle rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“ alebo „ESD“) vo veci C-624/15 - Litdana, na ktorý poukazoval žalobca, je preto podstatné v danej veci na to, aby žalobca mohol pri predaji uvedeného 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 C-624/15 tak, aby súdom bolo preskúmateľné z akých dôvodov je uvedený rozsudok podľa názoru správnych orgánov neaplikovateľný v danej veci. Pokiaľ správne orgány dospeli k záveru, že na daný prípad nie je možné aplikovať závery rozsudku ESD C 624/15 - Litdana, tento názor vo svojich rozhodnutiach odôvodnili veľmi stručne, keď v podstate zhodne uviedli, že predmetný rozsudok ESD je v danej veci neaplikovateľný, keďže skutkový stav je odlišný. Podrobnejšie sa k tejto námietke žalovaný vyjadril až vo svojom vyjadrení k žalobe, čo je pre preskúmanie napadnutých rozhodnutí nedostatočné, keďže súd preskúmava vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozhodnutia na základe dôvodov, ktorými je rozhodnutie odôvodnené. Rozhodnutie žalovaného i správcu dane je tak nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

4. Správny súd ďalej uviedol, že žalobca v daňovom konaní poukazoval na svoju dobrú vieru o správnosti jeho postupu pri uplatňovaní osobitného režimu zdaňovania, keď ho ústne ubezpečili o tomto postupe jeho nemeckí dodávatelia, s ktorými uzatvoril aj rámcové dohody o osobitnom režime zdaňovania ojazdených motorových vozidiel. Tieto rámcové dohody, podpísané nemeckými dodávateľmi žalobca správcovi dane i predložil. Rámcové dohody boli uzatvorené v nemeckom jazyku a slovo „Sonderregime“ skutočne podľa prekladových slovníkov znamená „osobitný režim“. Skutočnosť, že uvedené slovo nepoužíva nemecká daňová správa či nemeckí podnikatelia pri osobitnom režime zdaňovania prírážky podľa názoru správneho súdu, nemôže byť pričítaná na ťarchu žalobcu, ktorý nie je nemeckým podnikateľom, a preto nemusel mať vedomosť o správnom právnom označení tohto režimu v nemeckom jazyku. Nemeckí dodávatelia uvedené rámcové dohody podpísali, a keď im nebolo jasné, čo uvedené označenie znamená, mali žiadať spresniť tieto dohody. Správny súd pripomína, že 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.

5. Správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo tak dospel k záveru, že žalovaný a správca dane vo veci rozhodli predčasne, keď pre záver o nedobromyseľnosti žalobcu ako dôvode nepriznania nároku na uplatnenie osobitného zdanenia podľa § 66 zákona o DPH pri dodávkach deklarovaných na sporných faktúrach, nemali dostatok dôvodov. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia, ako i rozhodnutie správcu dane v tomto smere, je teda

nedostatočné. Takýmto postupom zaťažil žalovaný a aj správca dane svoje rozhodnutie vadou nezákonnosti spočívajúcej v nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nedostatok dôvodov.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

6. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP a žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

7. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že 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. Zastával zároveň názor, že v napadnutom rozhodnutí vymedzil a vyhodnotil celý rad objektívnych okolností, na základe ktorých bolo možné vyvodiť záver, že žalobca nevykonal dostatočné opatrenia, aby sa uistil o správnosti svojho postupu a zamedzil tak svojej účasti na daňovom podvode. Rovnako aj správca dane implicitne vo svojom rozhodnutí pomenoval neštandardné okolnosti, ktoré transakcie sprevádzali. S ohľadom na uvedené považuje sťažovateľ argumentáciu správneho súdu o predčasnej a nedostatočne zdôvodnenej nedobromyseľnosti žalobcu za zmätočnú.

8. Sťažovateľ následne zdôraznil, že daňové konsekvencie nesprávne uplatňovaného režimu zdaňovania sú v tomto prípade zásadné, a preto bolo namieste od žalobcu, ako od obchodníka s použitým tovarom, vyžadovať maximálnu obozretnosť v prípade obstarania ojazdených motorových vozidiel, a to hlavne s dôrazom na dôkladné zistenie, či zahraniční obchodníci tovar dodávajú štandardným spôsobom alebo v osobitnom režime zdaňovania prírážky. V tomto smere žalobca argumentoval, že nemeckí dodávatelia ho ústne (neformálne) ubezpečili, že vozidlá sú dodávané v osobitnom režime zdaňovania, avšak ide len o jednostranné, žiadnymi dôkazmi nepreukázané tvrdenie žalobcu. Uvedenú informáciu nepotvrdil ani jeden z nemeckých dodávateľov, naopak obaja (nie iba jeden) zhodne uviedli, že poznámku odkazujúcu na osobitný režim zdaňovania uvádzali na faktúrach na žiadosť žalobcu (z dôvodu dobrých obchodných vzťahov). Poukázal tiež na skutočnosť, že v čase uskutočnenia prvých výpovedí nebolo voči nemeckým dodávateľom vedené trestné konanie, a teda nemali žiaden dôvod vypovedať nepravdivo a uvádzať nepravdivé informácie.

9. Sťažovateľ tiež uviedol, že žalobca argumentoval rámcovými dohodami o dodaní tovaru, v ktorých sa podľa jeho tvrdení explicitne uvádza, že tovar (ojazdené motorové vozidlá) bude dodávaný v osobitnom režime zdaňovania, avšak podľa informácií od nemeckej finančnej správy je v rámcových dohodách dohodnuté iba to, že nemeckí dodávatelia dodajú vozidlá žalobcovi, režim zdaňovania ohľadom osobitnej úpravy uplatňovania dane v nich nie je dohodnutý. V tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že žalobca na jednej strane argumentuje rámcovými dohodami, ktoré podľa neho nespochybniteľne preukazujú jeho obozretnosť pri obchodovaní s nemeckými dodávateľmi a správnosť postupu pri uplatňovaní režimu zdaňovania prírážky, avšak na druhej strane pri realizácii predmetných obchodov absolútne nepostupoval v súlade s tým, čo si sám v týchto rámcových dohodách, ktoré podpísal, aj dohodol.

10. Sťažovateľ tiež namietal, že na faktúrach za nákup ojazdených motorových vozidiel sa explicitne konštatuje aj tá skutočnosť, že ojazdené motorové vozidlá sú dodávané s oslobodením od dane z titulu dodania do iného členského štátu. Predložené faktúry teda obsahujú informácie o dvoch rozdielnych režimoch zdaňovania vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, nakoľko je na nich uvedená informácia o oslobodení od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu a súčasne aj odkaz na osobitný režim zdaňovania. Uvedenie dvoch protichodných, vzájomne si odporujúcich režimov zdaňovania je podľa sťažovateľa okolnosťou, ktorá mala u žalobcu vzbudiť prinajmenšom podozrenie na existenciu nezrovnalostí alebo podvodu. V tejto súvislosti žalobca tvrdil, že vôbec neskúmal význam poznámky uvedenej na faktúrach v nemeckom jazyku, ktorá odkazovala na ustanovenia nemeckého zákona o

DPH týkajúce sa oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu a ktorou nemeckí dodávatelia deklarovali dodanie tovaru v bežnom režime zdaňovania. Poznámka v nemeckom jazyku sa mu zdala ako nepodstatná. Takýto postup je však u obchodníka s použitým tovarom s niekoľkoročnými skúsenosťami v danom odvetví nezlučiteľný so zásadami opatrného a obozretného obchodného styku, pričom je nutné poukázať aj na tú skutočnosť, že žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal svoje tvrdenie o tom, že informáciu uvedenú na faktúrach odkazujúcu na dodanie tovaru s oslobodením od dane v rámci spoločenstva neignoroval účelovo. Žalobca si musel byť vedomý toho, že pokiaľ podniká so špecifickým tovarom (ojazdené motorové vozidlá), ktorý sa nezriedka využíva k podvodom na DPH a súčasne pri ňom aplikuje osobitnú úpravu zdaňovania, sú naňho kladené zvýšené nároky spočívajúce v požiadavke na určitú mieru obozretnosti, ktorú však aj s ohľadom na uvedené skutočnosti neprejavil.

11. Sťažovateľ následne zdôraznil, že nevyrubili žalobcovi daň z dôvodu „formálneho nedostatku dodávateľských faktúr“ (uviedenie protichodnej poznámky o oslobodení od dane), avšak uvedenie rozporuplných informácií na faktúrach o dvoch rozdielnych režimoch zdaňovania predstavuje jednu z indícií, ktorá mala viesť u žalobcu k väčšej obozretnosti a k dôkladnejšiemu preverovaniu dodávateľmi uplatňovaného režimu zdaňovania. Nejednoznačný a rozporuplný termín použitý v predložených dohodách o dodaní tovaru (slovo „sonderrregime“), ktorý žiadnym spôsobom neodkazuje na príslušný zákon o DPH a už vonkoncom nie na relevantné ustanovenie tohto zákona týkajúce sa uplatňovania osobitnej úpravy dane a ktorý bol v neopravenej dohode, ktorú mimochodom predložil samotný žalobca a ktorý zabezpečil aj jej preklad do slovenského jazyka, vysvetlený ako „nákup bez DPH v Belgicku a vo Francúzsku, predaj bez DPH žalobcovi“, bol ďalšou čiastkovou indíciou, ktorá mala žalobcu upozorniť na väčšiu opatrnosť ohľadom preverovania režimu zdaňovania uplatňovaného jeho dodávateľmi. Tiež je nutné zdôrazniť, že samotný žalobca si v týchto rámcových dohodách so svojimi nemeckými dodávateľmi zmluvne dojednal, že konkrétne podmienky realizácie jednotlivých obchodov budú upravené v jednotlivých objednávkach, avšak žiadnu takúto objednávku nepredložil.

12. Zásadnou v danej veci je aj tá skutočnosť, že žalobca už v čase realizácie obchodov disponoval dokladmi označenými ako „potvrdenia o doručení predmetu dodávky v rámci spoločenstva v IČŠ - dôkaz o preprave a potvrdenie o prijatí od zákazníka“ s odkazom na § 17a ods. 2 č. 3 a 4 nemeckého zákona o DPH, na ktorých je jednoznačne uvedené (bez akejkoľvek ďalšej protichodnej informácie), že ojazdené motorové vozidlá sú dodávané v bežnom režime zdaňovania, teda s oslobodením od dane z titulu dodania vozidiel do iného členského štátu. Podpísaním predmetných potvrdení sa žalobca zaviazal zdaníť nadobudnutie vozidiel na Slovensku (v zmysle § 11 slovenského zákona o DPH). S ohľadom na uvedené potvrdenia je nepravdivé tvrdenie žalobcu uvedené v žalobe, že počas celej doby realizácie obchodov mu neboli známe akékoľvek skutočnosti, ktoré by spochybňovali jeho presvedčenie, že postupuje správne, keď uplatňuje osobitný režim zdaňovania prírážky. Podľa názoru sťažovateľa zo súboru vyššie uvedených vzájomne sa dopĺňujúcich a na seba nadväzujúcich skutočností vyplynuli také objektívne okolnosti, ktoré preukazujú, že žalobca, v obchodnom styku s nemeckými dodávateľmi nekonal v dobrej viere, pričom mnohé indície indikujú k tomu, že vedel, že nemeckí dodávatelia pri predaji ojazdených motorových vozidiel uplatňujú oslobodenie od dane z titulu dodania vozidiel do iného členského štátu EÚ a nie osobitný režim zdaňovania prírážky.

13. 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 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 odviesť z celej predajnej ceny zníženej o daň.

14. Sťažovateľ mal 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.

15. Záverom sťažovateľ dodal, že 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 nedobromyselnom konaní žalobcu správny súd nevyhodnotil komplexne, ale hodnotil ich jednotlivito a izolovane, v dôsledku čoho vyvodil nesprávne právne závery.

16. 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. Vo zvyšku svojho vyjadrenia sa stotožnil s dôvodmi rozhodnutia správneho súdu a zároveň čo do merita veci 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.

III.

Konanie na kasačnom súde

17. Prejednávaná vec bola dňa 14.12.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“), ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn. 4Sfk/140/2022, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

19. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/128/2021-113 zo dňa 16. marca 2022, ktorým tento postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) a § 191 ods. 3 písm. a) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101533901/2021 zo dňa 19. augusta 2021 ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 100204039/2021 zo dňa 4. februára 2021, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume 12.640,- Eur tak, že daň vyrubenú daňovým priznaním v sume 410,07 eura zvýšil na sumu 13.050,07 eura a vec vrátil I. stupňovému orgánu na ďalšie konanie.

20. 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 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 zdaňovať len obchodnú prírážku, ale mal odvieť DPH z predajnej ceny. Žalobca podal proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodol sťažovateľ žalobou napadnutým rozhodnutím tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

21. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

22. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

23. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

24. Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH, na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s huteľným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

25. Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, 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.

26. Podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH, 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.

27. Podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH, 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.

28. Podľa § 66 ods. 16 zákona o DPH, 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).

29. Podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH, pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudne podľa § 11 a § 11a.

30. Podľa § 74 ods. 1 písm. n) zákona o DPH, 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.

31. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

32. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalobcu (za zdaňovacie obdobie jún 2016) rozhodoval kasačný súd rozsudkom sp. zn. 2Sfk/60/2022 zo dňa 28. apríla 2023 (obdobne aj v konaní sp. zn. 2Sfk/56/2022 zo dňa 28. apríla 2023,

sp. zn. 2Sfk/70/2022 zo dňa 28. apríla 2023, sp. zn. 2Sfk/77/2022 zo dňa 28. apríla 2023

a sp. zn. 3Sfk/70/2022 zo dňa 31. mája 2023), ktorými kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú. Keďže sa kasačný senát rozhodujúci v tejto veci stotožnil s právnym posúdením v predmetných konaniach a zároveň išlo o obdobnú vec s totožnými kasačnými námietkami, v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/60/2022 zo dňa 28. apríla 2023, v ktorom tento k argumentácii sťažovateľa uviedol:

„14. Kasačný súd nepovažuje za dôvodnú sťažnostnú argumentáciu smerujúci 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.

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, prihliadnuť 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 prirážky, ako aj oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (DPH), právo uplatniť úpravu zdaňovania prirážky, 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 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).

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 konštruje 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 zásadné vyzdvihnúť, že dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axell-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 Axell-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.“

33. V súlade s citovanými ustanoveniami súvisiacej právnej úpravy a vyššie uvedenými právnymi názormi, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu bol vydaný v súlade so zákonom, neidentifikoval dôvod na jeho zrušenie a kasačnú sťažnosť preto ako nedôvodnú zamietol (v zmysle ust. § 461 SSP).

34. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

35. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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

