

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/48/2022
Identifikačné číslo spisu: 3021200281
Dátum vydania rozhodnutia: 27. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200281.1

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. 101026097/2021 zo dňa 11. júna 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/68/2021-133 zo dňa 22. februára 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. 11S/68/2021-133 zo dňa 22. februára 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. 101026097/2021 zo dňa 11. júna 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 100380872/2021 zo dňa 04.03.2021, 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 jún 2015 v sume 11.205,01 eura tak, že daň vyrubenú daňovým priznaním v sume 1.075,28 eura zvýšil na sumu 12.280,29 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 uviedol, že námietka žalobcu týkajúca sa prerušenia daňovej kontroly je čiastočne dôvodná. Správca dane žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) mal snahu získať viac informácií o spolupráci žalobcu s jeho dodávateľmi v Nemecku, čo bolo aj v záujme žalobcu, ktorý sa odvolával 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. Z obsahu administratívneho spisu totiž 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.

3. Podľa správneho súdu sa daňové orgány taktiež nedostatočne zaoberali námietkami žalobcu týkajúcimi sa neaplikovania záverov vyplývajúcich z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“ alebo „ESD“) vo veci C-624/15 - Litdana. Správne orgány sa vo svojich rozhodnutiach s uvedenou námietkou zaoberali veľmi stručne, keď v podstate zhodne uviedli, že predmetný rozsudok SD EÚ 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 žalobcu 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 prirážky podľa názoru správneho súdu nemohla byť pričítaná na ťarchu žalobcu, ktorý nie je nemeckým podnikateľom a preto nemusel mať vedomosť o správnom právnom označení tohto režimu v nemeckom jazyku. Správny súd tiež pripomenul, 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, nevytvádzajú k uzatvoreným rámcovým dohodám, tvrdia, že nimi nedisponujú.

5. V zmysle rozsudku ESD C-624/15, na ktorý poukazoval žalobca, je preto podstatné v danej veci to, aby žalobca mohol pri predaji uvedeného 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 C-624/15 tak, aby súdom bolo preskúmateľné z akých dôvodov je uvedený rozsudok podľa názoru správnych orgánov neaplikovateľný v danej veci.

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 naďalej zotrval na skutočnosti, že konečná odpoveď na žiadosť o MVI bola správcovi dane doručená dňa 25.08.2020. Správca dane v čase, keď mu prišla čiastočná odpoveď na informácie nemal vedomosť o tom, že konečná odpoveď na žiadosť o informácie nebude obsahovať nové skutočnosti, ďalšie informácie, okrem tých, ktoré boli správcovi dane oznámené v čiastočnej odpovedi. Podľa sťažovateľa tak daňová kontrola trvala jeden rok (začiatok dňa 11.09.2019, koniec dňa 22.10.2020 tzv. doručením protokolu) a 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, v zmysle ktorého boli podľa sťažovateľa dodržané aj lehoty podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku a správca dane postupoval v súlade so zákonom.

8. Sťažovateľ ďalej namietal, že predložil správne súdu úplný spisový materiál, ktorý obsahoval aj konečnú odpoveď zo dňa 25.08.2020. Konečná odpoveď na MVI zo dňa 25.08.2020 bola súčasťou žurnalizovaného spisu a nachádzala sa v zozname pre žurnalizovaný spis (príloha č.18), 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 č. 100377052/2021 na strane 17-18. 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 predloženom administratívnom spise.

9. 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, a preto považuje argumentáciu správneho súdu v tomto smere za zmätočnú. 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 odvieť. Žalobca bol povinný pri následnom predaji vozidiel slovenským odberateľom odvieť 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 č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o DPH“). Sťažovateľ mal za to, že vyjadrenie daňového subjektu/žalobcu, že mu mali nemeckí dodávatelia na faktúrach uvádzať protichodnú poznámku o zdaňovaní prírážky § 66 ods. 16 zákona o DPH bez toho, aby on o to požiadal, sa pod váhou dôkazov zdá byť veľmi nepravdepodobné, pričom je v rozpore s vyjadrením nemeckého dodávateľa Medak GmbH.

10. Sťažovateľ následne 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 bol toho názoru, že v danom prípade nemožno hovoriť o tom, že žalobca konal v dobrej viere, nakoľko kontrolné zistenia preukazujú opak. Sťažovateľovi taktiež nebolo zrejmé, aké doklady, ktoré podľa názoru súdu preukazujú obozretnosť a dobrú vieru daňového subjektu/žalobcu, mali byť v daňovom konaní predložené.

11. Ďalej poukázal na skutkové zistenia správcu dane, ktoré podľa neho jasne preukázali, že 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 odviesť 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 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, z ktorých mal odviesť 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.

12. Žalobca taktiež sám opakovane tvrdil, že 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 mal 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 dal 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, žiadali od nich na faktúrach uvádzať žalobca, čo aj samotný žalobca potvrdil počas ústneho pojednávania.

13. Záverom poukázal aj na rámcovú dohodu, a to že v pôvodnej rámcovej dohode bola aj veta „nákup bez DPH v Belgicku a vo Francúzsku, predaj bez DPH Norbertovi Rašlíkovi“ : V danej veci sa nemecká finančná správa nestotožnila s tvrdením žalobcu, že osobitný režim zdaňovania označuje v rámcových dohodách slovo „sonderregime“, keď vo svojej odpovedi doslovne uviedla, že uvedené slovo sa v Nemecku v súvislosti s uplatňovaním osobitného režimu zdaňovania nepoužíva, ako náhrada za pojem „Differenzbesteuerung“ nedáva žiadny zmysel. Podľa názoru sťažovateľa uvedené tvrdenie nemeckej finančnej správy dokrešľuje aj tá skutočnosť, že v rámcovej dohode, ktorú žalobca uzatvoril so spoločnosťou MEDAK GmbH, bol pôvodne v zátvorke vysvetlený význam slova „sonderregime“ tak, že ide o „nákup bez DPH v Belgicku a vo Francúzsku, predaj bez DPH Norbertovi Rašlíkovi“ (následne bola táto veta z rámcových dohôd vypustená, v súčasnosti nie je možné zistiť na koho žiadosť). Je evidentné, že táto formulácia neodkazuje na osobitný režim uplatňovania dane z pridanej hodnoty, ktorý je založený na zdanení prirážky, teda na zdanení kladného rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou tovaru, a nie na oslobodení od DPH.

14. 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

15. Prejednávaná vec bola dňa 13.05.2022 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/48/2022, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

16. 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.

17. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/68/2021-133 zo dňa 22. februára 2022, ktorým tento postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) a § 191 ods. 3 písm. a) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101026097/2021 zo dňa 11. júna 2021, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 100380872/2021 zo dňa 04.03.2021, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015 v sume 11.205,01 eura tak, že daň vyrubenú daňovým priznaním v sume 1.075,28 eura zvýšil na sumu 12.280,29 eura a vec vrátil I. stupňovému orgánu na ďalšie konanie.

18. 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

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. Podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH, základom dane pri predaji tovaru podľa odseku 2 je kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou znížený o daň. Ak ide o predaj použitého tovaru podľa odseku 1 písm. e), základ dane podľa prvej vety sa rozdelí pomerne podľa výšky jednotlivých splátok a na daňovú povinnosť sa vzťahuje § 19 ods. 3.

26. 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).

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalobcu (za zdaňovacie obdobie november 2015) rozhodoval kasačný súd rozsudkom

sp. zn. 2Sfk/45/2022 zo dňa 28. apríla 2023 (obdobne aj v konaní sp. zn. 5Sfk/45/2022 zo dňa 30.05.2023 a sp. zn. 3Sfk/55/2022 zo dňa 31.05.2023), ktorým 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/45/2022 zo dňa 28. apríla 2023, v ktorom tento k argumentácii sťažovateľa uviedol:

„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 zrejmé 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 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).

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.“

31. 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).

32. 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.

33. 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.

