

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 5Sfk/125/2022
Identifikačné číslo spisu: 3022200038
Dátum vydania rozhodnutia: 30. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3022200038.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu: Norbert Rašlík - Autosúčiastky, s miestom podnikania Ulica Jerichova 283/9, Trnava, IČO: 33 209 952, právne zastúpený: HALADA advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Kapitulská 21, Trnava, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102482348/2021 zo dňa 6. decembra 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k.13S/11/2022-114 zo dňa 5. októbra 2022, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému plná náhrada trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 13S/11/2022-114 zo dňa 5. októbra 2022 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102482348/2021 zo dňa 6. decembra 2021 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101128255/2021 zo dňa 30. júna 2021 a vec vrátil správcom dane na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému plnú náhradu trov konania.

2. Rozhodnutím č. 102482348/2021 zo dňa 6. decembra 2021 žalovaný podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101128255/2021 zo dňa 30. júna 2021, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2017 v sume 18 040,01 €.

3. Z rozhodnutia žalovaného vyplynulo, že vyrubenie DPH žalobcovi bolo dôsledkom jeho nezákonného konania, keď pri predaji ojazdených motorových vozidiel použil osobitný režim zdaňovania a daň odviezol podľa § 66 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), teda zdanil len rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou vozidiel, napriek tomu, že bol povinný použiť bežný spôsob zdanenia podľa § 22 ods. 1, 2 zákona o DPH, t.j. daň priznať a zaplatiť z celkovej predajnej ceny vozidiel zníženej o daň. Podľa žalovaného správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, z ktorého bolo preukázané, že žalobca nakupoval ojazdené motorové vozidlá od osôb registrovaných pre daň v inom členskom štáte EÚ (Nemecko), ktoré nadobudli predmetné vozidlá od iných dodávateľov, ktorí pri ich dodaní uplatnili oslobodenie od dane. Nemeckí dodávatelia žalobcu tiež uplatňovali oslobodenie od dane z titulu dodania vozidiel do iného členského štátu, teda žalobcovi ich predávali v režime oslobodeného dodania v rámci Spoločenstva v zmysle čl. 138 Smernice Rady 2006/112/ES (obdoba nášho § 43 zákona o DPH), čo znamená, že žalobca ojazdené vozidlá nadobudol v tuzemsku z iného členského štátu v súlade s § 11 zákona o DPH a vznikla mu povinnosť priznať a odviesť daň z nadobudnutého tovaru podľa § 11 v spojení s § 20 ods. 1, 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. Žalobca v predmetnom zdaňovacom období dodal použité motorové vozidlá rôznym tuzemským odberateľom na základe faktúr, z ktorých mal odviesť DPH podľa § 22 ods. 1, 2 v spojení s § 69 ods. 1 zákona o DPH a nie iba z rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou. K námietke žalobcu, že na daný prípad mal byť aplikovaný rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-624/15 Litdana žalovaný uviedol, že každý prípad je špecifický a s ohľadom na skutkové okolnosti prípadu, podľa ktorých si spoločnosť Litdana u daňových orgánov overovala význam označenia „Section 69-71“ uvedeného na faktúrach a dostala od nich potvrdenie, že faktúry s týmto označením sú dostatočným dôkazom, ktorý jej umožňuje uplatňovať úpravu zdaňovania prirážky a aj litovská vláda uznala, že uvedené označenie samo o sebe nepredstavuje okolnosť, ktorá by mala v spoločnosti vzbudiť podozrenie na existenciu nezrovnalostí alebo podvodu, dospel Súdny dvor EÚ k záveru, že uvedené dvojité označenie na faktúrach nie je takej povahy, aby u obozretného hospodárskeho subjektu, vzbudzovalo podozrenie. Skutkové okolnosti u žalobcu sú odlišné, nakoľko žalobca nevykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností, že sa vedome na podvodnej činnosti nepodieľa. Na faktúrach predložených žalobcom sú dve protichodné poznámky, týkajúce sa zdanenia, vzájomne sa vylučujúce, čo u obozretného podnikateľa malo vzbudiť podozrenie. Žalobca sa neuistil, že operácie, ktoré uskutoční, nebudú súčasťou daňového podvodu, neoveroval si význam poznámky v nemeckom jazyku, nepreukázal ani to, že na začiatku spolupráce s nemeckými dodávateľmi správnosť zdaňovania v osobitnom režime konzultoval s príslušným daňovým orgánom. Pochybnosť o konaní žalobcu v dobrej viere vzbudzuje aj zistenie, že nemeckí dodávatelia uvádzali na faktúrach poznámku s odkazom na § 66 zákona o DPH na žiadosť žalobcu, čo žalobca sám potvrdil. Žalobca nepredložil v konaní žiadny dôkaz, ktorý by ho oprávňoval uplatňovať ním jednostranne zvolený režim zdanenia prirážky, nepreukázal, že o použití takéhoto zdanenia mu informáciu poskytli nemeckí dodávatelia ústne, naopak dokazovaním bolo zistené, že nemeckí dodávatelia uplatňovali bežný režim zdanenia, čo deklarovali aj na faktúrach uvedením informácie o uplatnení oslobodenia od dane v rámci Spoločenstva s odkazom na nemecký zákon o DPH. Naopak žalobca podpisoval a disponoval potvrdeniami o dodaní tovaru, vystavenými nemeckými dodávateľmi, ktoré obsahovali informácie, že tovar je dodávaný s oslobodením od dane a prostredníctvom ktorých sa žalobca zaviazal zdaniť nadobudnutie tovaru na Slovensku. Žalobca teda nekonal už v čase realizácie sporných transakcií v súlade so zásadou opatrnosti a obozretnosti v obchodnom styku a neprijal všetky rozumné opatrenia na zabezpečenie toho, aby plnenia neboli súčasťou daňového podvodu, práve naopak, sám od nemeckých dodávateľov žiadal, aby uvádzali na faktúrach aj odkaz na osobitnú úpravu zdanenia, čo vyvoláva pochybnosti o konaní žalobcu v dobrej viere.

4. Žalovaný k námietke žalobcu, že osobitný režim zdanenia bol dohodnutý v rámcových zmluvách uzatvorených s nemeckými dodávateľmi uviedol, že z odpovede nemeckej finančnej správy vyplýva, že slovo „Sonderregime“ nie je v nemeckom jazyku známe, nepoužíva sa v súvislosti s uplatňovaním osobitnej úpravy dane. Žalovaný mal za to, že správca dane všetky dôkazy vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku a v konaní bolo preukázané, že žalobca nesplnil podmienky oprávňujúce ho

uplatňovať osobitnú úpravu zdaňovania podľa § 66 zákona o DPH, žalovaný sa pridrižoval všetkých skutočností uvedených v napadnutom rozhodnutí.

5. Správny súd považoval predovšetkým za potrebné zdôrazniť, že v predmetnej veci ide o skutkovo obdobný prípad ako vo viacerých veciach žalobcu vedených na krajskom súde, napr. pod sp.zn. 13S/10/2021, 13S/123/2021, 13S/126/2021, v ktorých krajský súd rozhodol tak, že napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako i správca dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Skutková súvislosť týchto druhovo rovnakých vecí je daná totožnosťou žalobcu, totožnosťou komodity a jej pohybu, totožnosťou subjektov predmetného obchodného reťazca ako i totožnosťou spornej právnej otázky, či správca dane a žalovaný dôvodne neuznali žalobcovi splnenie podmienok pre uplatnenie osobitnej úpravy podľa § 66 zákona o DPH z dodávateľských faktúr s predmetom ojazdené osobné motorové vozidlá. Rozdielne je len posudzované daňové obdobie, keď v tejto veci je zdaňovacím obdobím apríl 2017. Krajský súd poukázal na to, že ako správny súd je dôležitým zjednocovateľom administratívnej praxe správnych orgánov, preto ústavná konformnosť vyžaduje, aby krajský súd v týchto prípadoch postupoval procesne rovnako. Krajský súd sa teda v obdobných veciach nesmie dostať do zásadného rozporu v procesnom postupe a pri rozhodovaní.

6. Správny súd po oboznámení sa s napadnutým rozhodnutím a konaním mu predchádzajúcim konštatoval, že záver žalovaného o nedobromyseľnosti žalobcu je predčasný a vo svojej podstate nedostatočne zdôvodnený. Zdôraznil, že rozhodnutie je zavŕšením činnosti správca dane a žalovaného a len rozhodnutím možno ukladať daňovému subjektu povinnosti. Preto sú na rozhodnutie kladené nároky, nielen po formálnej, ale najmä po obsahovej stránke. Je samozrejmé, že rozhodnutie musí vychádzať z náležite zisteného skutkového stavu. Rovnako je však dôležité, aby rozhodnutie bolo presvedčivé a takéto je vtedy, ak správny orgán vyčerpávajúcym spôsobom reaguje, a následne vyhodnotí a zodpovie na všetky vo veci relevantné skutočnosti, a to aj s prihliadnutím na aplikačnú prax a judikatúru nielen vnútroštátnych súdov, ale i Súdneho dvora EÚ. Preto je v ustanovení § 63 ods. 5 Daňového poriadku orgánu vydávajúcemu rozhodnutie uložená povinnosť, aby v odôvodnení uviedol úvahy, ktoré ho viedli pri vydaní rozhodnutia. V prejednávanej veci z dokazovania vykonaného správcom 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. V zmysle rozsudku ESD C-624/15, 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. V tomto ohľade zaťažuje dôkazné bremeno správcu dane. V zmysle konštantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ sa dobrá viera daňového subjektu predpokladá. Aj v ostatnej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ (rozsudok C-281/00 zo dňa 11. novembra 2021 Ferimet) bolo potvrdené, že všetky prvky preukazujúce, že daňový subjekt vedel alebo musel vedieť, že sa zúčastňuje daňového podvodu, a to vrátane dôkazov o nedostatku dobrej viery ako jednej z významných indícií takého zapojenia do daňového podvodu je povinný preukázať správca dane.

7. Pozornosti správneho súdu neuniklo, 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.

8. Správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo 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. V ďalšom správnom konaní bude povinnosťou žalovaného a správneho orgánu I. stupňa opätovne vec posúdiť, a to v súlade s aplikačnou praxou a judikatúrou nielen vnútroštátnych súdov, ale i Súdneho dvora EÚ, vo veci opätovne rozhodnúť a svoje rozhodnutia náležitým spôsobom zdôvodniť, pričom správny súd zdôraznil, že je potrebné sa hlavne vysporiadať s dobrou vierou žalobcu pri uplatňovaní osobitného režimu zdaňovania prírážky podľa § 66 zákona o DPH s tým, či žalobca ako obozretný obchodník prijal potrebné opatrenia, aby sa uistil, že svojím postupom sa nezúčastňuje na daňovom podvode.

9. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. Sťažovateľ poukázal na ustálenú judikatúru kasačného súdu (okrem iných napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžf/97/2014 zo dňa 29. júna 2016), v zmysle ktorej je rozhodujúce, aký postup vo vzťahu k odberateľovi použije pri predaji použitého tovaru (ojazdených motorových vozidiel) zahraničný dodávateľ. V prípade, ak zahraničný dodávateľ použije bežný režim zdanenia, takýto režim s určením základu dane podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH je povinný pri predaji vozidiel použiť i odberateľ. Podľa názoru sťažovateľa zo zisteného skutkového stavu jednoznačne vyplýva, že nemeckí dodávatelia žalobcu pri dodaní ojazdených motorových vozidiel neuplatnili daň podľa osobitnej úpravy zákona o DPH alebo zákona platného v inom členskom štáte. Túto skutočnosť potvrdil aj správny súd v bode 31. rozsudku. V preskúmanom prípade teda došlo k narušeniu riadneho fungovania spoločného systému DPH a princípu neutrality DPH, keď nemeckí dodávatelia správne uplatnili bežný režim zdaňovania, nakoľko ojazdené motorové vozidlá pri nadobudnutí riadne zdanili a teda osobitný režim zdaňovania prírážky uplatniť nemohli, čo potvrdila aj nemecká daňová správa vo svojich odpovediach na žiadosti o MVI. Žalobca však uplatňoval osobitnú úpravu zdaňovania prírážky a to aj napriek tomu, že hmotnoprávne podmienky na jej uplatnenie zadané v § 66 ods. 2 zákona o DPH neboli splnené. Sťažovateľ mal za to, že v napadnutom rozhodnutí vyhodnotil celý rad objektívnych skutočností, na základe ktorých bolo možno vyvodiť záver, že žalobca nevykonal dostatočné opatrenia, aby sa uistil o správnosti svojho postupu a o tom, že transakcie nevedú k jeho účasti na daňovom podvode. Žalobca argumentoval, že nemeckí dodávatelia ho ústne ubezpečili, že vozidlá sú dodávané v osobitnom režime zdaňovania, avšak tieto tvrdenia nepodložil dôkazmi. Túto skutočnosť nepotvrdil ani jeden z nemeckých dodávateľov, naopak obaja zhodne uviedli, že poznámku odkazujúcu na osobitný režim zdaňovania uvádzali na faktúrach na žiadosť žalobcu. Ich tvrdenia pritom žalobca považoval za nehodnoverné, čím sám spochybňoval svoje dobromyseľné konanie. Ďalej uviedol, že nemecká daňová správa nikdy nespochybnila skutočnosť, že transakcie s ojazdenými motorovými vozidlami sú v Nemecku považované za intrakomunitárne dodanie a nespĺňajú podmienky pre uplatnenie osobitnej úpravy zdanenia prírážky. V danej veci sa nemecká daňová správa nestotožnila s tvrdením žalobcu, že osobitný režim zdaňovania označuje v rámcových dohodách slovo „sonderregime“. Uvedenie dvoch protichodných vzájomne si odporujúcich režimov zdaňovania je okolnosťou, ktorá u žalobcu mala vzbudiť podozrenie na existenciu nezrovnalosti alebo podvodu. Posúdenie otázky správnosti zvolenia režimu zdaňovania nebolo ani predmetom dopytu žalobcu na daňovú poradkyňu, na ktorú sa žalobca odvolával. Samotný žalobca si v rámcových dohodách s dodávateľmi dojednal, že konkrétne podmienky realizácie obchodov budú upravené v jednotlivých

objednávkach avšak žiadnu takúto objednávku, ktorej by bol upravený aj režim zdaňovania nepreložil. Správny súd sa však zmienenými neštandardnými okolnosťami, ktoré boli vyhodnotené v rozhodnutiach daňových orgánov nezaoberal vo vzájomných súvislostiach ale posudzoval ich izolovanie. Sťažovateľ zároveň vyslovil, že postupoval dôsledne v zmysle právneho názoru vysloveného v judikáte Súdneho dvora EÚ vo veci C-624/15 Litdana. Zároveň mal za to, vo svojom rozhodnutí uviedol, v čom videl rozdiely medzi skutkovým stavom zisteným v spoločnosti Litdana a skutkovým stavom žalobcu, pričom poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa podvodného konania. Žiadal preto, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

10. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že v nej zjavne absentuje vymedzenie uplatneného sťažnostného bodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p., 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 písm. e/ S.s.p. alebo ak by vzhliadol prípustnosť kasačnej sťažnosti, aby ju zamietol pre nedôvodnosť podľa § 461 S.s.p..

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

12. Kasačný súd predovšetkým poukazuje na to, že kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku správneho súdu, ktorým zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a vec mu 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 Súdneho dvora EÚ vo veci C 624/15 - Litdana.

13. 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 zo dňa 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“.

14. Ako už v odôvodnení 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.

15. 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 Súdneho dvora 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.“

16. Kasačný súd je toho názoru, že práve tento rozsudok Súdneho dvora EÚ (resp. 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 žalovaný, resp. správca dane, prihliadol na závery Súdneho dvora 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.

17. Faktom je, že žalovaný 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 Súdneho dvora EÚ vo veci C 624/15 - Litdana a zhodnotil, že túto námietku považuje za nedôvodnú bez toho, aby vysvetlil prečo nie je relevantná.

18. Kasačný súd však považuje za potrebné zísť nad rámec odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu a dodať, že žalovaný, ako aj správca dane sa evidentne vo svojich rozhodnutiach dobrou vierou (resp. 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.

19. 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 Súdneho dvora EÚ vo veci C-273/11 Mecsek-Gabona, bod 54). Súdny dvor EÚ 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 Súdneho dvora EÚ vo veci C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i, bod 46).

20. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt - žalobca bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test (v zmysle vyššie uvedeného 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?

21. Tu je zásadné pripomenúť, že dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Zároveň je v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ 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 Súdneho dvora EÚ vo veci C-409/04 Teleos).

22. 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 20. 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.

23. V zmysle vyššie uvedeného je potrebné konštatovať, že správny súd vec správne právne posúdil, keď rozhodnutia žalovaného, 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 S.s.p. Kasačný súd pritom upriamuje pozornosť správcu dane na časť odôvodnenia tohto rozsudku obsiahnutú v bodoch 18. až 22 pre účelnosť jeho ďalšieho postupu.

24. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. 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 S.s.p.

25. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

P o u č e n i e :

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

