

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 5Sfk/45/2022  
Identifikačné číslo spisu: 3021200283  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200283.1

## 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. 101025459/2021 zo dňa 11. júna 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/70/2021-126 zo dňa 15. marca 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. 11S/70/2021-126 zo dňa 15. marca 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. 101025459/2021 zo dňa 11. júna 2021 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100381199/2021 zo dňa 4. marca 2021 a vec vrátil správcomi 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. 101025459/2021 zo dňa 11. júna 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. 100381199/2021 zo dňa 4. marca 2021, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2015 v sume 6 070,- € tak, že daň vyrubenú podaným daňovým priznaním v sume 1 130,53 € zvýšil na sumu 7 200,53 €.

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 (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 prírážky 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 prírážky, 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 zdaňovať 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 uviedol, 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 pridržiaval všetkých skutočností uvedených v napadnutom rozhodnutí.

5. K námietke žalobcu o prekročení zákonnej lehoty na daňovú kontrolu žalovaný uviedol, že daňová kontrola bola podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku prerušená a lehoty na výkon daňovej kontroly počas jej prerušenia neplynuli, čo znamená, že zákonná 1-ročná lehota bola dodržaná.

6. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že v prejednávanej veci bola spornou otázka dodržania zákonnej 1-ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly s ohľadom na dĺžku, primeranosť a efektívnosť prerušenia daňovej kontroly (dôvod prerušenia daňovej kontroly pre MVI), a ďalej vecná správnosť rozhodnutia žalovaného a správcu dane pri zdaňovaní tovaru - ojazdených motorových vozidiel dodaných žalobcovi z členského štátu EÚ, keď správne orgány neprihliadli na závery rozhodnutia SD EÚ vo veci C-624/15 Litdana.

7. S poukazom na ust. § 140 S.s.p. správny súd uviedol, že medzi totožnými účastníkmi konania na krajskom súde bolo vedených niekoľko konaní v obdobných veciach (sp.zn. 11S/64 až 68/2021, sp.zn. 11S/75/2021), v ktorých konaniach už krajský súd rozhodol rozsudkami zo dňa 22. februára 2021 tak, že napadnuté rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. d/ S.s.p. a § 191 ods. 3 písm. a/ S.s.p.. S poukazom na ust. § 140 S.s. správny súd vo svojom odôvodnení odkázal na odôvodnenie jeho rozsudku vo veci sp.zn.11S/64/2021 zo dňa 22. februára 2021 a stručne opakovane:

„V prejednávanej veci sa daňová kontrola u žalobcu začala dňom 11.09.2019 a bola ukončená doručením protokolu žalobcovi dňa 28.10.2020, pričom došlo k jej prerušeniu od 08.11.2019 (na základe rozhodnutia správcu dane podľa § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku, pre podanie 3 žiadostí o MVI) do 25.08.2020, kedy žalovaný listom oznámil správcovi dane, že odpoveď na MVI zo dňa 27.02.2020 má považovať za konečnú. V administratívnom spise predloženého žalovaným správneho súdu sa nenachádza žiadna odpoveď od nemeckých orgánov na MVI správcu dane, ktorá bola doručená či už dňa 25.08.2020 alebo v krátkom časovom intervale pred týmto dňom. V administratívnom spise sa nachádzajú tri odpovede na tri žiadosti o MVI, a to dve odpovede zo dňa 15.11.2019 (doručené 22.11.2019) týkajúce sa spoločnosti Autogalerie Frankfurt GbR a Josko Medak a odpoveď zo dňa 25.02.2020 (doručená 27.02.2020) týkajúca sa spoločnosti Medak GmbH. Na tejto odpovedi správca dane vyznačil, že ide o čiastočnú odpoveď, ale z obsahu administratívneho spisu nevyplýva žiadna doplňujúca žiadosť k uvedenej odpovedi. Z uvedeného nie je možné zistiť správnosť postupu správcu dane, ktorý oznámil pokračovanie v daňovej kontrole žalobcovi listom z 26.08.2020 s tým, že dňa 25.08.2020 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

S poukazom na obsah administratívneho spisu správnych orgánov, ktoré predložil žalovaný súdu, správny súd dospel k záveru, že námietka žalobcu týkajúca sa prerušenia daňovej kontroly je čiastočne dôvodná. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že správca dane nadbytočne prerušoval daňovú kontrolu pre získanie informácií o nemeckých dodávateľoch žalobcu, keďže tieto informácie už získal z dôkazov, ktoré prevzal od KÚFS. Správny súd je toho názoru, že správca dane predmetnými žiadosťami o MVI mal snahu získať viac informácií o spolupráci žalobcu s jeho dodávateľmi v Nemecku, čo bolo aj v záujme žalobcu, ktorý sa odvoláva 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 považuje za zákonné, keďže správca dane zisťoval skutkový stav v danej veci. Správny súd pripomína, že správca dane vykonáva dokazovanie tak, aby skutkový stav nevyhnutný pre správne určenie dane bol zistený čo najúplnejšie, nie je pritom viazaný len návrhmi daňových subjektov. Jeho postup i z tohto pohľadu nemožno hodnotiť ako neefektívny. Správny súd nevidí nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly ani v dĺžke prerušenia daňovej kontroly - necelých 10 mesiacov, keď rozhodnutia súdov, týkajúce sa dĺžky prerušenia daňovej kontroly, na ktoré žaloba poukazoval, sa týkali podstatne dlhšieho času prerušenia daňovej kontroly ako je tomu v prejednávanej veci, prípadne išlo o opätovné prerušenie daňovej kontroly. Dôvodná je námietka žalobcu len v časti, v ktorej namietka nepreskúmateľnosť postupu správcu dane, keď nie je známy obsah odpovede, ktorá má byť konečnou odpoveďou na žiadosti správcu dane nemeckým daňovým orgánom. Správny súd z obsahu administratívneho spisu

nevie 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 namieta, že obsah uvedenej konečnej odpovede na MVI, na ktorú správca dane čakal 10 mesiacov, nie je z odôvodnení rozhodnutí správnych orgánov známy. Z uvedených dôvodov je postup správcu dane nepreskúmateľný, nemá oporu v predložennom administratívnom spise.

Správny súd sa ďalej zaoberal i námietkou žalobcu, týkajúcou sa nesprávneho právneho posúdenia veci správnymi orgánmi z dôvodov, že na danú vec neaplikovali závery rozsudku ESD C 624/15 - Litdana a dospeli k záveru, že nesplnil podmienky pre uplatnenie osobitného režimu zdanenia prirážky v zmysle § 66 Zák. o DPH. Správne orgány sa vo svojich rozhodnutiach s uvedenou námietkou zaoberali 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.

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 prirážky 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.

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 prirážky. Tiež bolo preukázané, že nemeckí dodávatelia neuplatňovali osobitný režim zdaňovania prirážky, 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 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.

Podľa § 191 ods. 1 písm. d/ SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

Podľa § 191 ods. 3 písm. a/ SSP, ak správny súd zrušuje napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie žalovaného, v závislosti od okolností môže na návrh žalobcu súčasne zrušiť aj rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa, ktoré mu predchádzalo.

Správny súd podľa vyššie citovaného zákonného ustanovenia zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a správcu dane pre ich nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane doplniť do administratívneho spisu odpoveď nemeckých orgánov na MVI týkajúcu sa

spoločnosti Medak GmbH, po obdržaní ktorej pokračoval v daňovom konaní po prerušení daňovej kontroly, aby správnosť jeho postupu bola súdom preskúmateľná a následne sa riadne vyporiadať s dobrou vierou žalobcu pri uplatňovaní osobitného režimu zdaňovania prírážky podľa § 66 Zák. o DPH s tým, či žalobca ako obozretný obchodník prijal potrebné opatrenia, aby sa uistil, že svojím postupom sa nezúčastňuje na daňovom podvode.

8. 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. V prvom rade poukázal na to, že daňová kontrola trvala jeden rok (začiatok 11. septembra 2019, koniec dňa 22. októbra 2020 tzv. doručením protokolu). Daňová kontrola bola prerušená podľa § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku, kedy lehoty na výkon daňovej kontroly neplynuli (od 28. októbra 2019 do 25. augusta 2020 pri výkone kontroly z dôvodu jej prerušenia, lehoty neplynuli). V kontexte tejto námietky dal do pozornosti rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 - Hydina SK. Konečná odpoveď na MVI zo dňa 25. augusta 2020 bola súčasťou žurnalizovaného spisu a nachádzala sa v zozname pre žurnalizovaný spis, avšak jej obsahom bola odvolávka na čiastočnú odpoveď zo dňa 27. februára 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. 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 predložennom administratívnom spise.

9. Podľa názoru sťažovateľa, daňové orgány vyhodnotili správanie daňového subjektu/žalobcu v intenciách rozsudku ESD vo veci C-624/15 - Litdana v rozhodnutiach ako aj vo vyjadrení k žalobe. 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 nespĺnil zákonné podmienky pre uplatnenie osobitného režimu dane podľa § 66 ods. 16 zákona o DPH.

10. Sťažovateľ 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. 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 (obdobu § 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 odvieť 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 (viď odôvodnenie rozhodnutia) 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 (viď odôvodnenie rozhodnutia), z ktorých mal odvieť 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. Žalobca, 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.

11. 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. Vzhľadom na vyššie uvedené žiadal sťažovateľ napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

12. 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 vzhľadom na prípustnosť kasačnej sťažnosti, aby ju zamietol pre nedôvodnosť podľa § 461 S.s.p..

13. 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](http://www.nssud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

14. 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 najmä postupu a odôvodnenia týkajúceho sa prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVI zahraničných daňových orgánov (najmä dôležitého v kontexte zákonnosti dĺžky daňovej kontroly) a súčasne aj 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.

15. Primárne 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 Súdneho dvora 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:

„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).

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.

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.“

16. Vzhľadom na vyššie citované závery Súdneho dvora 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 zrejme 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 konštatoval 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 žalovaného, navyše obsahuje informácie, ktoré boli zistené z MVI, pričom tieto boli evidentne relevantné pre vydanie rozhodnutia správcu dane.

17. Na druhej strane 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 Súdneho dvora EÚ vo veci C 624/15 - Litdana.

18. 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“.

19. 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.

20. 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.“

21. 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 daňové orgány prihliadli na závery Súdneho dvora EÚ, tak by zrejme nemohli 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.

22. 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 vo veci C 624/15 - Litdana a zhodnotil, že túto námietku považuje za nedôvodnú bez toho, aby vysvetlil prečo nie je relevantná.

23. Kasačný súd však považuje za potrebné zísť nad rámec odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu a dodať, že daňové orgány 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.

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 dovoľávanie 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 Súdneho dvora EÚ vo veci C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Schoenimпорт „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 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?

26. Tu je zásadné pripomenúť, že dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Zároveň v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora 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 Súdneho dvora 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. V zmysle vyššie uvedeného je potrebné konštatovať, že správny súd vec správne právne posúdil, keď rozhodnutia daňových orgánov 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. Správca dane bude síce v ďalšom konaní viazaný len právnym názorom vysloveným správnym súdom v napadnutom rozsudku, keďže sa neuplatní ustanovenie § 469 S.s.p., kasačný súd však upriamuje pozornosť správcu dane na časť odôvodnenia tohto rozsudku obsiahnutú v bodoch 23. až 27 pre účelnosť jeho ďalšieho postupu.

29. 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.

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

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.

