

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/72/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200368
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 01. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200368.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu: Norbert Rašík - Autosúčiastky, s miestom 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, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101533213/2021 zo dňa 19. augusta 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/99/2021-119 zo dňa 12. apríla 2022, takto

rozhodol:

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

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

odôvodnenie:

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január až december 2016. Z daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) bol vyhotovený Protokol č. 101472841/2020 zo dňa 22.09.2020.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 100204274/2021 zo dňa 04.02.2021 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým 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 aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6.403,34 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2016.

3. Správca dane odôvodnil prvostupňové rozhodnutie tým, že žalobca v predmetnom zdaňovacom období nakupoval ojazdené osobné motorové vozidlá z iného členského štátu (Nemecka) od dodávateľa Medak GmbH, ktoré následne odpredal tuzemským odberateľom. Správca dane mal za to, že žalobca bez splnenia zákonných podmienok neoprávnene uplatňoval osobitný režim zdaňovania DPH podľa § 66 zákona o DPH vzťahujúci sa k použitému tovaru (zdaňovanie prirážky ako rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou). Podľa správca dane pri následnom predaji ojazdených motorových vozidiel v tuzemsku, ktoré boli žalobcovi dodané nemeckým dodávateľom s oslobodením od dane ako intrakomunitárne dodanie v rámci Spoločenstva, bol žalobca povinný odvieť DPH z celej predajnej ceny a nie len z

prirážky. Na faktúrach od uvedeného dodávateľa sa pritom uvádzajú dve informácie: 1) poznámka v nemeckom jazyku v znení „steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gem. 4 Nr. 1b UStG in Verbindung mit § 6.a UStG“, čo v doslovnom preklade znamená „dodanie v rámci spoločenstva bez dane podľa § 4 č. 1b UStG v súvislosti s § 6.a UStG“ a zároveň, 2) dvojjazyčná (nemecko-slovenská) poznámka v znení „regelung der Zushlagbesteuerung-Gebrauchtwagen § 66 Abs. 16 - Úprava zdaňovania prirážky - použitý tovar § 66 ods. 16“. Správca dane dospel k záveru, že žalobca nebol dostatočne opatrný a obozretný, keď neskúmal, čo znamená poznámka uvedená na faktúrach o tom, že ide o intrakomunitárne dodanie, kedy nemecký dodávateľ na neho preniesol daňovú povinnosť.

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101533213/2021 zo dňa 19.08.2021 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane. Dospel k záveru, že žalobca nespĺnil podmienky oprávňujúce ho uplatňovať osobitnú úpravu zdaňovania dane podľa § 66 zákona o DPH. Žalovaný argumentoval tým, že žalobca bol povinný použiť bežný spôsob zdanenia podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH a daň, ktorú mal priznať z predaja týchto motorových vozidiel, mal uplatniť z celkovej predajnej ceny zníženej o daň. Žalovaný poukázal na to, že v rámcových zmluvách uzavretých medzi žalobcom a nemeckými dodávateľmi bolo použité slovo „Sonderregime“, ktoré nie je v nemeckom jazyku známe a nepoužívajú ho ani nemeckí podnikatelia ani nemecká daňová správa na označenie osobitného režimu zdaňovania použitého tovaru.

II. Konanie pred správnym súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal priznania odkladného účinku podanej správnej žalobe, preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (ako i prvostupňového rozhodnutia správcu dane) a priznania práva na náhradu trov konania.

6. Uznesením č. k. 11S/99/2021-79 zo dňa 21.12.2021 krajský súd priznal správnej žalobe odkladný účinok.

7. Krajský súd rozsudkom č. k. 11S/99/2021-150 zo dňa 12.04.2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 191 ods. 1 písm. d) v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň rozhodol, že žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania.

8. Úvodom odôvodnenia napadnutého rozsudku krajský súd uviedol, že z úradnej činnosti mu je známe, že medzi totožnými účastníkmi konania na krajskom súde bolo vedených niekoľko konaní v obdobných veciach, týkajúcich sa nielen zdaňovacieho obdobia r. 2016, ale aj zdaňovacích období za rok 2015 a 2017 (napr. zdaňovacie obdobie r. 2016 pod sp. zn. 13S 123, 126 a 128/2021 a 11S/96 a 98/2021, r. 2015 - sp. zn. 11S 65 až 75/2021), v ktorých už krajský súd rozhodol tak, že napadnuté rozhodnutia žalovaného a prvostupňové rozhodnutia správcu dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP a § 191 ods. 3 písm. a) SSP. Podľa § 140 SSP krajský súd v plnom rozsahu odkázal na dôvody obsiahnuté v odôvodneniach týchto rozhodnutí a v rozsudku krajského súdu sp. zn. 11S/96/2021 zo dňa 29.03.2022 (ďalej aj „citovaný rozsudok“ alebo „rozsudok sp. zn. 11S/96/2021“).

9. S odkazom na citovaný rozsudok krajský súd v napadnutom rozsudku uviedol, že preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného a postup správnych orgánov pred jeho vydaním s tým, že sa zaoberal námietkou žalobcu týkajúcou sa nesprávneho právneho posúdenia veci správnymi orgánmi z dôvodov, že na danú vec neaplikovali závery rozsudku SD EÚ C-624/15 Litdana a dospeli k záveru, že nespĺnil podmienky pre uplatnenie osobitného režimu zdanenia prirážky v zmysle § 66 zákona o DPH. Správne orgány sa v tomto konaní vo svojich rozhodnutiach s uvedenou námietkou zaoberali, avšak podľa názoru správneho súdu nedostatočne. Správny súd sa nestotožnil so závermi správcu dane a žalovaného ohľadne predložených rámcových zmlúv, ktorých existenciu v žalobcom predloženej verzii nemeckí dodávateľia popreli. Uvedené zmluvy, ktoré žalobca predložil, svedčia jeho dobromyseľnosti a súčasne vrhajú negatívne svetlo na výpovede - vyjadrenia nemeckých dodávateľov. Žalobca predložil zmluvy, ktoré boli podpísané a o ktorých tvrdí, že sú pravé, pričom v zmluvách je

upravený špeciálny režim (sonderregime), ktorý je následne uvádzaný na faktúrach. V zásade každej bežnej osobe je pri slovnom výraze sonderregime v nemeckom jazyku a jeho preklade zrejmé, že ide o slovné spojenie špeciálny režim. Súčasne, ak k uvedenému pristúpilo na dodávateľských faktúrach k predmetným dodávkam ojazdených automobilov uvedenie dvojjazyčnej informácie „regelung der Zuschlagbesteuerung-Gebrauchtwagen § 66 Abs 16° - Úprava zdaňovania prírážky - použitý tovar § 66 ods. 16“, tak uvedené vážne navodzuje, že tvrdenia žalobcu o jeho dobromyseľnosti a dobrej viere sú dôvodné. Konštatácia správnych orgánov, že žalobca nepredložil žiadny dôkaz, ktorý by ho oprávňoval aplikovať ním jednostranne zvolený spôsob zdaňovania podľa § 66 ods. 3 zákona od DPH, bola podľa názoru správneho súdu nesprávna. Žalobca v daňovom konaní po celý čas 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. V tomto momente je preto nevyhnutné dôsledne sa vysporiadať s okolnosťami vyjadrení žalobcu ako aj jeho dodávateľov, pričom skutočnosť, že predložené Rámcové dohody boli uzatvorené v nemeckom jazyku, ktorých existenciu nemeckí dodávatelia popierali, nemožno vyložiť na ľarchu žalobcu.

10. Ďalej mal krajský súd za to, že skutočnosť, že slovo „sonderregime“ nepoužíva nemecká daňová správa, či nemeckí podnikatelia pri osobitnom režime zdaňovania prírážky, nemôže byť pričítaná na ľarchu 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. Krajský súd dospel k záveru, že s ohľadom na uvedené nie sú výpovede nemeckých dodávateľov dôveryhodné, pokiaľ k uvedenému nepristúpi ďalšia okolnosť, ktorá by svedčila v správnosť ich tvrdení (napr. podpis na zmluvách predložených žalobcom nie je ich podpis), alebo iný dôkaz, ktorý by svedčil tomu, že žalobca nebol osobou konajúcou v dobrej viere. Správny súd mal tiež za to, že tvrdenia žalobcu uvedené v zápisnici zo dňa 11.09.2019 (žiadal uvedenie textu „regelung der Zuschlagbesteuerung-Gebrauchtwagen § 66 Abs 16° - Úprava zdaňovania prírážky - použitý tovar § 66 ods. 16“) samo o sebe nesvedčí tomu, že žalobca nekonal v dobrej viere. Na základe takejto žiadosti nemožno bez ďalšieho dôkazu vzhľadom na skutkovú situáciu prijať záver, že žalobca nebol dobromyseľný, keď žiadal uvádzať len to, čo považoval za správne z pohľadu svojho postupu.

11. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd ďalej uviedol, že 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 SD EÚ C-624/15 Litdana, na ktorý poukazoval žalobca, je preto podstatné v danej veci na to, aby žalobca mohol pri predaji uvedeného tovaru - ojazdených motorových vozidiel tuzemským odberateľom uplatniť úpravu zdaňovania prírážky to, či konal v dobrej viere a prijal všetky potrebné opatrenia, aby sa uistil v tom, že jeho postup je správny a operácie, ktoré uskutočňuje, nevedú k jeho účasti na daňovom podvode. Žalobca predložil dôkazy, ktorými odôvodňuje svoju dobrú vieru a obozretnosť pri obchodovaní s nemeckými dodávateľmi a správnosť svojho postupu pri uplatňovaní režimu zdaňovania prírážky. Správca dane a žalovaný síce uviedli svoju argumentáciu ohľadne neexistencie dobrej viery žalobcu, avšak pri svojich záveroch sa nedostatočne vysporiadali s argumentáciou žalobcu. Správny súd mal za to, že správca dane všetky dôkazy musí vyhodnotiť v intencích rozsudku SD EÚ C-624/15 Litdana tak, aby súdom bolo preskúmateľné, z akých dôvodov je uvedený rozsudok podľa názoru správnych orgánov neaplikovateľný v danej veci, s rozobratím konkrétnych námietok žalobcu ohľadne rámcových zmlúv, kde nateraz argumentácia žalovaného a správcu dane nebola správna, keď sa jednostranne opreli o dôkazy od nemeckých dodávateľov a dôkazy v prospech dobrej viery žalobcu odmietli bez komplexnejšieho vysvetlenia. Žalovaný a správca dane podľa názoru správneho súdu nedostatočne vyhodnotili dôkazy

vo vzájomnej súvislosti ohľadom dobrej viery žalobcu, keď správna úvaha žalovaného a správcu dane v tejto časti bola podľa názoru krajského súdu nedostatočná.

12. Na základe vyššie uvedeného správny súd uzavrel, že preskúmané rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie správcu dane sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. V ďalšom konaní správny súd uložil správcovi dane riadne sa 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. Zároveň krajský súd správcovi dane uložil vyhodnotiť aj výpovede zástupcov nemeckých dodávateľov vo vzťahu k ich trestnému stíhaniu a skutočnosti, že žalobca predložil zmluvy o vzájomnej spolupráci, ktoré zahraniční obchodní partneri popreli. Následne poukázal na to, že súčasne je vhodné doplniť dokazovanie o prípadné vysvetlenie žalobcu o ekonomickej návratnosti dovozu vozidiel s maržou nižšou ako 80,- eur za vozidlo (po odvedení DPH 20,- eur) (pri 9 dovezených vozidlách mesačne) o ďalších podrobných detailoch obchodov žalobcu, ktoré boli vykonané v kontrolovanom zdaňovacom období.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, stanovisko účastníkov

13. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal zrušenia napadnutého rozsudku a vrátenia veci správny súdu na ďalšie konanie.

14. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- žalobca uplatňoval osobitnú úpravu zdaňovania prírážky, a to aj napriek tomu, že hmotnoprávne podmienky na jej uplatnenie zadefinované v § 66 zákona o DPH splnené neboli;
- ak by žalobca v obchodnom styku s nemeckými dodávateľmi konal dostatočne obozretno a starostlivo, minimálne vedieť mohol a mal, že tieto pri predaji ojazdených motorových vozidiel uplatňujú oslobodenie od dane z titulu dodania vozidiel do iného členského štátu EÚ a nie osobitný režim zdaňovania prírážky. Správny súd sa však vo svojom rozhodnutí vyššie uvedenými neštandardnými okolnosťami, ktoré boli všetky implicitne popísané a vyhodnotené jednak v rozhodnutí správcu dane a následne aj v rozhodnutí sťažovateľa, komplexne nezaoberal, ale hodnotil ich jednotlivo a izolovane, na základe čoho vyvodil nesprávne právne závery;
- tvrdenie žalobcu, že trestné konania vedené voči nemeckým dodávateľom boli motívom pre ich neobjektívnu výpoveď, je v rozpore s dôkazmi, keďže trestné konanie bolo zahájené až následne po podaní ich výpovede;
- v daňovom konaní žalobca nepredložil žiadne doklady, ktoré by preukazovali obozretnosť a dobrú vieru žalobcu. Na faktúrach vystavených nemeckými dodávateľmi je síce uvedená nemecko-slovenská informácia o tom, že sa jedná o dodávky použitého tovaru (ojazdených motorových vozidiel) s uplatnením osobitného režimu zdaňovania, avšak zároveň je na nich uvedená aj protichodná poznámka v nemeckom jazyku o dodaní tovaru v bežnom režime zdanenia s odkazom na nemecký zákon o DPH. Práve táto protichodná poznámka mala vzbudiť u obozretného obchodníka pochybnosti;
- dokazovaním vykonaným za účelom preverenia zmluvných podmienok dohodnutých v predložených rámcových dohodách sa nepotvrdilo ani tvrdenie žalobcu, že v týchto dohodách bol dohodnutý osobitný režim zdaňovania tak, ako to predpokladá ustanovenie § 66 zákona o DPH, resp. obdobné ustanovenie zákona o DPH iného členského štátu EÚ, keďže pojem „Sonderregime“ sa v Nemecku nepoužíva;
- stanovisko daňovej poradkyne a vyjadrenie účtovníčky žalobcu neboli relevantné pre založenie dostatočnej obozretnosti žalobcu;
- nemeckí dodávatelia z hľadiska DPH uvedením nepravdivej informácie o uplatňovaní osobitného režimu zdaňovania nezískali žiadne daňové zvýhodnenie. Naopak bol to žalobca, ktorý uvedením nepravdivých údajov o osobitnom režime zdaňovania prírážky a uplatňovaním tohto režimu, napriek tomu, že zákonné podmienky na jeho aplikáciu splnené neboli, získal neoprávnené daňové zvýhodnenie v podobe znižovania si vlastnej daňovej povinnosti, keďže daň z pridanej hodnoty odviezol len z rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou, napriek tomu, že daň z pridanej hodnoty bol povinný odviesť z celej predajnej ceny zníženej o daň;
- sťažovateľ mal za to, že dôsledne postupoval v zmysle právneho záveru vysloveného v judikáte SD EÚ vo veci C-624/15 Litdana a nestotožnil sa s názorom správneho súdu, že sa v preskúmanom rozhodnutí nezaoberal s právnymi závermi z neho vyplývajúcimi;

- aj keď bolo na žalobcovi, za akých podmienok obchody uzavrie a aké riziká je ochotný podstúpiť, dá sa predpokladať, že pokiaľ by obchodoval za primerane obozretných podmienok, hlavne by si dôkladne preveril obchodnú históriu svojich dodávateľov, ktorých sám považuje za nehodnovných, preveril si ich zázemie, režim zdaňovania, ktorý uplatňujú pri ojazdených motorových vozidlách a tento si aj jednoznačne zmluvne dohodol, dôsledne analyzoval údaje uvedené na listinných dokladoch (faktúry, potvrdenia o prijatí tovaru, podpísaním ktorých sa zaviazal zdaňovať nadobudnutie tovaru na Slovensku), takýmto spôsobom by osvedčil svoju dobrú vieru založenú na tom, že vykonal všetky opatrenia, ktoré bolo možné po ňom rozumne požadovať, aby zabránil daňovému úniku. Žalobca neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré od neho možno dôvodne požadovať na zabezpečenie toho, aby transakcie, na ktorých sa zúčastnil, neboli súčasťou podvodného konania.

15. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa podotkol, že dôvodom zrušenia preskúmaného rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane bol fakt, že tieto rozhodnutia sú nepreskúmateľné z dôvodov ich nedostatočného odôvodnenia. K obsahu kasačnej sťažnosti žalobca uviedol, že v nej zjavne absentuje vymedzenie uplatneného sťažnostného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP spôsobom, ako to vyžaduje § 440 ods. 2 SSP, keďže z nej nie je možné zistiť, aké konkrétne právne posúdenie správneho súdu považuje sťažovateľ za nesprávne. Zároveň v nej podľa žalobcu absentuje akákoľvek argumentácia sťažovateľa ohľadom toho, v čom má spočívať nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Tvrdenia sťažovateľa obsiahnuté v kasačnej sťažnosti označil žalobca za nepravdivé a zavádzajúce. Vo zvyšku vyjadrenia sa žalobca stotožnil s dôvodmi napadnutého rozsudku a zároveň, čo do merita veci, zotrval na svojej doterajšej argumentácii. Žalobca mal za to, že závery rozsudku SD EÚ C-624/15 Litdana možno aplikovať aj na prejednávanú vec a tvrdenu skutočnosť, že daňový subjekt nemal byť dobromyseľný ohľadom splnenia podmienok pre aplikáciu príslušného režimu zdaňovania, musí v daňovom konaní dokazovať správcu dane. Taktiež poukázal na to, že otázka, či závery tohto rozsudku SD EÚ sú pre predmetnú vec aplikovateľné, je zásadná, a preto sa vyžadovalo, aby sa s ňou orgány verejnej správy vysporiadali. Na základe vyššie uvedeného žalobca navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa odmietol pre jej neprípustnosť, alternatívne, ak by vzhliadol prípustnosť kasačnej sťažnosti, aby ju zamietol pre jej nedôvodnosť.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

16. Prejednávaná vec bola dňa 13.07.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/72/2022.

17. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského 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 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

18. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

19. 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 hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.“

20. Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, prvá veta: „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.“

21. 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.“

22. Podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH, prvá veta: „Základom dane pri predaji tovaru podľa odseku 2 je kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou znížený o daň.“

23. Podľa § 66 ods. 16 zákona o DPH: „Ak obchodník kúpi umelecké diela, zberateľské potreby, 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).“

24. 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.“

25. Podľa § 74 ods. 1 písm. n) zákona o DPH: „Faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať slovnú informáciu „úprava zdaňovania prirážky - použitý tovar“, „úprava zdaňovania prirážky - umelecké diela“ alebo „úprava zdaňovania prirážky - zberateľské predmety a starožitnosti“, a to v závislosti od tovaru, pri ktorom sa uplatní osobitná úprava podľa § 66.“

26. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku: „Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.“

27. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku: „Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.“

28. Podľa § 464 ods. 1 SSP: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej 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.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

29. Predmetom konania pred kasačným súdom bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie sťažovateľa ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, a to z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Vytýkaná nepreskúmateľnosť sa týkala nedostatočného vyhodnotenia dobrej viery žalobcu ohľadom jeho (ne)zapojenia do daňového podvodu, a to najmä v kontexte rozsudku SD EÚ vo veci C-624/15 Litdana.

30. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd predovšetkým poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/124/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie december 2017), sp. zn. 3Sfk/68/2022 zo dňa 31.05.2023 (zdaňovacie obdobie január 2017), sp. zn. 1Sfk/131/2022 zo dňa 18.08.2023 (zdaňovacie obdobie február 2017), sp. zn. 5Sfk/125/2022 zo dňa 30.05.2023 (zdaňovacie obdobie apríl

2017), sp. zn. 2Sfk/96/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie máj 2017), sp. zn. 3Sfk/147/2022 zo dňa 31.05.2023 (zdaňovacie obdobie jún 2017), sp. zn. 2Sfk/95/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie august 2017), sp. zn. 1Sfk/147/2022 (zdaňovacie obdobie september 2017), sp. zn. 3Sfk/65/2022 zo dňa 31.05.2023 (zdaňovacie obdobie október 2017), sp. zn. 3Sfk/114/2022 zo dňa 31.05.2023 (zdaňovacie obdobie november 2017), sp. zn. 2Sfk/77/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2016), sp. zn. 2Sfk/60/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie jún 2016), sp. zn. 3Sfk/70/2022 zo dňa 31.05.2023 (zdaňovacie obdobie júl 2016), sp. zn. 2Sfk/56/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie január 2016), sp. zn. 3Sfk/55/2022 zo dňa 31.05.2023 (zdaňovacie obdobie máj 2015), sp. zn. 5Sfk/45/2022 zo dňa 30.05.2023 (zdaňovacie obdobie august 2015), sp. zn. 1Sfk/57/2022 zo dňa 18.08.2023 (zdaňovacie obdobie október 2015), sp. zn. 2Sfk/45/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie november 2015), sp. zn. 1Sfk/49/2022 zo dňa 18.08.2023 (zdaňovacie obdobie január 2015) a sp. zn. 4Sfk/45/2022 zo dňa 27.07.2023 (zdaňovacie obdobie február 2015). V predmetných konaniach, ktoré spočívali na obdobnom skutkovom základe, považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za nedôvodnú a kasačné sťažnosti sťažovateľa zamietol. Z vyššie uvedených vecí kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP osobitne poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/77/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2016), ktorý sa týkal tej istej daňovej kontroly u žalobcu (zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016). Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd poukazuje na odôvodnenie tohto rozsudku, s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza s prípadnými úpravami textu v hranatých zátvorkách. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú v záujme prehľadnosti číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

31. „Kasačný súd nepovažuje za dôvodnú sťažnostnú argumentáciu smerujúci proti právnomu 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.

32. Predmetom posudzovaných zdaniteľných obchodov uskutočnených medzi žalobcom a deklarovanými dodávateľmi z Nemecka bolo dodanie ojazdených motorových vozidiel. Na takto vykonaný obchod je v zmysle zákona o DPH (v intenciách prejednávanej veci) možné uplatniť dva daňové režimy:

- ak platiteľ, ktorý je obchodníkom s ojazdenými autami, kúpi ojazdené auto z iného členského štátu od platiteľa z iného členského štátu, ktorý predá ojazdené auto v režime oslobodeného dodania v rámci Spoločenstva v zmysle čl. 138 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“) (obdoba § 43 zákona o DPH platného v SR), potom kupujúci má nadobudnutie auta v tuzemsku v zmysle § 11 zákona o DPH, pri ktorom je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH. Daňová povinnosť vzniká podľa § 20 ods. 1 zákona o DPH. Zároveň platiteľ dane má nárok na odpočítanie dane v rozsahu a za podmienok uvedených v § 49 až § 51 zákona o DPH (bežný režim zdanenia),

- ak platiteľ, ktorý je obchodníkom s ojazdenými autami, kúpi ojazdené auto z iného členského štátu od platiteľa z iného členského štátu, ktorý predá ojazdené auto v režime osobitnej úpravy uplatňovania dane v zmysle čl. 313 smernice 2006/112 (obdoba § 66 zákona o DPH platného v SR), potom kupujúci nemá nadobudnutie auta v tuzemsku podľa § 11 zákona o DPH a nevzniká mu povinnosť platiť daň. Vzhľadom k tomu, že kupujúcemu nevzniká daňová povinnosť, nemá možnosť ani si odpočítať daň (osobitný režim zdanenia). Na základe § 66 zákona o DPH obchodník pri predaji tohto ojazdeného auta odvedie daň len zo svojej obchodnej marže, ktorú tvorí kladný rozdiel medzi predajnou a nákupnou cenou. Sumu takto vypočítanej dane obchodník s ojazdenými autami nesmie uviesť na faktúre. Na faktúre je však povinný okrem iných náležitostí uviesť slovnú informáciu „úprava zdaňovania prírážky - použitý tovar“.

33. Ako už [v] napadnutom rozsudku konštatoval aj správny súd, v prejednávanej veci nebolo sporné, že na posudzovaných faktúrach vystavených nemeckými dodávateľmi boli uvedené dve protichodné poznámky, týkajúce sa jednak dodania tovaru v bežnom režime zdanenia, t. j. oslobodené dodanie tovaru do iného členského štátu [v nemeckom jazyku] a druhá poznámka, týkajúca sa osobitného režimu zdaňovania prírážky [a to nielen v jazyku slovenskom, ale aj nemeckom]. 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.

34. V rámci takto ustáleného skutkového stavu (najmä čo sa týka uvedenia protichodných poznámok na preverovaných faktúrach) je preto podstatné, tak ako dôvodil správny súd, ako aj žalobca v správnej žalobe, prihliadnuť na rozsudok SD EÚ vo veci C 624/15 - Litdana, v zmysle ktorého:

„Článok 314 [smernice 2006/112], zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/45/EÚ [zo dňa 13.07.2010], sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby príslušné orgány členského štátu odmietli zdaniteľnej osobe, ktorá dostala faktúru, na ktorej sú uvedené označenia týkajúce sa tak úpravy zdaňovania prirážky, ako aj oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (DPH), právo uplatniť úpravu zdaňovania prirážky, aj keď z následnej kontroly vykonanej uvedenými orgánmi vyplýva, že zdaniteľný obchodník, ktorý dodal použitý tovar, v skutočnosti neuplatnil túto úpravu na dodanie tohto tovaru, pokiaľ príslušné orgány nezistia, že zdaniteľná osoba nekonala v dobrej viere alebo že neprijala všetky primerané opatrenia, ktoré sú v jej moci, aby sa uistila, že operácia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jej účasti na daňovom podvode, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

35. 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.

36. 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. [Pokiaľ ide o neobzretnosť žalobcu, ktorú finančné orgány okrem iného zakladali aj na samotnej rozporuplnosti poznámok uvedených na faktúre, poukazuje kasačný súd na právny názor SD EÚ vyjadrený práve v rozsudku C 624/15 - Litdana, bode 46, s ktorým sa finančné orgány tiež budú musieť v prípade tvrdenej účasti žalobcu na daňovom podvode v ďalšom konaní vysporiadať: „...je potrebné zdôrazniť, ako to urobila Európska komisia, že nie je zjavné, že by uvedené dvojité označenie bolo takej povahy, aby vzbudzovalo podozrenia obozretného hospodárskeho subjektu bez toho, aby bol odborníkom v oblasti DPH, pokiaľ ide o existenciu nezrovnalostí alebo podvodu, ktorého sa dopustil hospodársky subjekt na vstupe...“]

37. 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 správnejmu 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).

38. 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).

39. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt - žalobca bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test (v zmysle predchádzajúceho bodu tohto rozsudku je však tento test rovnako aplikovateľný v prejednávanej veci aj keď sa nejedná o odmietnutie práva na odpočet DPH), ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom

podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Odborná literatúra (napr. Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá 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?

40. 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 [...] 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).

41. 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 [39] 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.

42. 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.“

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie v časti trov

43. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Krajský súd rozhodol vecne správne, keď preskúmané rozhodnutie sťažovateľa ako i prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodu ich nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Preto kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol. Správca dane bude síce v ďalšom konaní viazaný právnym názorom vysloveným správnym súdom v napadnutom rozsudku, avšak kasačný súd upriamuje pozornosť správcu dane na odôvodnenie tohto rozsudku ohľadne hmotnoprávneho posúdenia veci a vysporiadania sa so závermi rozhodnutia SD EÚ vo veci C 624/15 - Litdana, a to vzhľadom na účelnosť ďalšieho postupu správcu dane.

44. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal voči žalovanému úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§175 ods. 2 SSP).

45. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie:

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