

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/57/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200287  
Dátum vydania rozhodnutia: 18. 08. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200287.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu: Norbert Rašlík - Autosúčiastky, s miestom podnikania Ulica Jerichova 283/9, 917 01 Trnava, IČO: 33 209 952, právne zast. HALADA advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Kapitulská 21, 917 01 Trnava, IČO: 36 669 661, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101025168/2021 zo dňa 11.06.2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/74/2021 zo dňa 15.03.2022, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému plnú náhradu trov kasačného konania.

### odôvodnenie:

I.  
Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie október 2015, vykonanej u žalobcu vydal Daňový úrad Trenčín (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 100381384/2021 zo dňa 04.03.2021 (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 vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 10.060 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2015. Správca dane odôvodnil svoje rozhodnutie tým, že žalobca v predmetnom zdaňovacom období nakupoval ojazdené osobné motorové vozidlá z iného členského štátu od dodávateľov Josko Medak - Automobile, Medak GmbH a Autogalerie Frankfurt GbR, ktoré následne odpredal tuzemským odberateľom, pričom uplatňoval osobitnú úpravu zdaňovania podľa § 66 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“). Správca dane mal za to, že neboli splnené podmienky pre uplatnenie § 66 zákona o DPH.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101025168/2021 zo dňa 11.06.2021 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný dospel k záveru, že zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu možno konštatovať, že žalobca nesplnil podmienky oprávňujúce ho uplatňovať osobitnú úpravu zdaňovania dane podľa § 66 zákona o DPH. Žalovaný mal za to, že žalobca bol povinný použiť bežný spôsob zdanenia podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH a daň, ktorú mal daňový subjekt priznať z predaja týchto motorových vozidiel mal uplatniť z celkovej predajnej ceny zníženej o daň. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že dokazovaním sa nepreukázalo,

že v zmluve, ktorú mal žalobca uzavretú s nemeckým dodávateľom, bol dohodnutý osobitný režim zdaňovania. Žalovaný poukázal na to, že v rámcových zmluvách bolo použité slovo „Sonderregime“, ktoré nie je v nemeckom jazyku známe a nepoužívajú ho ani nemeckí podnikatelia ani nemecká daňová správa.

II.

Konanie pred krajským súdom

3. Daňový subjekt podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 101025168/2021 zo dňa 11.06.2021 správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorý rozsudkom sp. zn. 11S/74/2021 zo dňa 15.03.2022 zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Krajský súd zároveň žalobcovi, ako úspešnému účastníkovi konania, priznal voči žalovanému nárok na náhradu trov konania.

4. Krajský súd s aplikáciou § 140 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) konštatoval, že medzi totožnými účastníkmi konania bolo na krajskom súde vedených niekoľko konaní v obdobných veciach, v ktorých konaniach už krajský súd rozhodol rozsudkami tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. d) a § 191 ods. 3 písm. a) SSP. S poukazom na uvedené krajský súd v odôvodnení rozsudku odkázal na odôvodnenie rozsudku krajského súdu sp. zn. 11S/64/2021 zo dňa 22.02.2021, v zmysle ktorého:

- krajský súd dospel k záveru, že námietka žalobcu, týkajúca sa prerušenia daňovej kontroly je čiastočne dôvodná. Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že správca dane nadbytočne prerušoval daňovú kontrolu pre získanie informácií o nemeckých dodávateľoch žalobcu, keďže tieto informácie získal z dôkazov, ktoré prevzal od Kriminálneho úradu Finančnej správy (ďalej aj „KÚFS“), keď mal za to, 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. Krajský súd nevidel nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly ani v dĺžke prerušenia daňovej kontroly, t. j. necelých 10 mesiacov, keď rozhodnutia súdov, týkajúce sa dĺžky prerušenia daňovej kontroly, na ktoré žalobca poukazoval, sa týkali podstatne dlhšieho času prerušenia daňovej kontroly, ako je tomu v prejednávanej veci, prípadne išlo o opätovné prerušenie daňovej kontroly. Ako dôvodnú vyhodnotil krajský súd námietku žalobcu v časti, v ktorej namietal nepreskúmateľnosť postupu správcu dane, keď nie je známy obsah odpovede, ktorá má byť konečnou odpoveďou na žiadosti správcu dane nemeckým daňovým orgánom. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu nevedel zistiť správnu dĺžku daňovej kontroly, t. j. zákonnosť postupu správcu dane, ktorý oznámil žalobcovi, že dôvody prerušenia daňovej kontroly pominuli dňa 25.08.2020. Podľa krajského súdu žalobca tiež dôvodne namietal, že obsah uvedenej konečnej odpovede na MVI, na ktorú správca dane čakal 10 mesiacov, nie je z odôvodnenia rozhodnutí orgánov verejnej správy známy. Z uvedených dôvodov zhodnotil krajský súd postup správcu dane ako nepreskúmateľný, ktorý nemá oporu v predložennom administratívnom spise.

- krajský súd uviedol, že orgány verejnej správy sa vo svojich rozhodnutiach zaoberali veľmi stručne námietkou žalobcu, týkajúcou sa rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Litdana z 18.05.2017, C-624/15, keď uviedli, že predmetný rozsudok nie je aplikovateľný pre odlišný skutkový stav. Podrobnejšie sa k tejto veci žalovaný vyjadril až vo vyjadrení ku správnej žalobe, čo je pre preskúmanie napadnutých rozhodnutí nedostatočné. Krajský súd mal za to, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane ako aj napadnuté rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov,

- krajský súd taktiež poukázal na to, že žalobca v daňovom konaní deklaroval 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 predložil. Rámcové dohody boli uzatvorené v nemeckom jazyku a slovo „Sonderregime“ skutočne znamená „osobitný režim“. Skutočnosť, že toto slovo nepoužíva nemecká daňová správa či nemeckí podnikatelia pri osobitnom režime zdaňovania prirážky, 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. Krajský súd uviedol, 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 aj 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 a tvrdia, že nimi nedisponujú,

- krajský súd konštatoval, 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. oslobodenie dodania 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 Súdneho dvora EÚ vo veci Litdana z 18.05.2017, C-624/15, na ktorý poukázal sťažovateľ, je podstatné, aby žalobca mohol pri predaji 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 odôvodnil svoju dobrú vieru a obozretnosť pri obchodovaní s nemeckými dodávateľmi a správnosť svojho postupu pri uplatňovaní režimu zdaňovania prírážky. Krajský súd uviedol, že správca dane všetky tieto dôkazy musí vyhodnotiť v intenciách rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Litdana z 18.05.2017, C-624/15 tak, aby bolo súdom preskúmateľné, z akých dôvodov je uvedený rozsudok podľa názoru orgánov verejnej správy neaplikovateľný v danej veci.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

5. Proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 11S/57/2021 zo dňa 15.03.2022 podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

6. Sťažovateľ v rámci kasačných dôvodov uviedol, že z obsahu odpovede na žiadosť o informáciu ev. č. 294837/2020 zo dňa 25.08.2020 je zrejmé, že ide o konečnú odpoveď. Táto bola správcovi dane doručená dňa 27.02.2020 a v čase, keď mu došla čiastočná odpoveď na žiadosť o informáciu, nemohol mať vedomosť o tom, že konečná odpoveď nebude obsahovať nové skutočnosti a ďalšie informácie. Pri zaslaní čiastočnej odpovede ev. č. 111330/2020 zo dňa 27.02.2020 sa uvádzalo, že sa jedná iba o čiastočnú odpoveď na žiadosť o informácie, pretože nemajú všetky doklady. Krajskému súdu bol predložený celý spisový materiál a konečná odpoveď zo dňa 25.08.2020 sa nachádzala v zozname pre žurnalizovaný spis. Správca dane očakával zaslanie rozširujúcej odpovede po zaslaní čiastkovej správy, avšak obsahom konečnej správy bola odvolávka na čiastočnú odpoveď zo dňa 27.02.2020. Čiastočná odpoveď na informácie bola podrobne vyhodnotená v rozhodnutí č. 100377052/2021.

7. Sťažovateľ ďalej uviedol, že preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní, pričom postupoval podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku. Sťažovateľ uviedol, že ani judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva a ani Ústavný súd Slovenskej republiky nevyžadujú, aby na každý argument účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ale iba na taký argument, ktorý je pre rozhodnutie v danej veci rozhodujúci a vyžaduje špecifickú odpoveď. Úlohou sťažovateľa je jasne, stručne a zrozumiteľne vysvetliť, prečo sa nestotožňuje z názorom resp. námietkami daňového subjektu.

8. Sťažovateľ poukázal na to, že sa žalobca odvolával na uzatvorené zmluvy s oboma nemeckými dodávateľmi, ktoré mali preukázať, že mal zmluvne dohodnuté, že vozidlá mu budú dodané v osobitnom režime a on má právo v tuzemsku uplatniť zdaňovanie prírážky podľa § 66 ods. 16 zákona o DPH. Dokazovaním bolo zistené, že v predmetných zmluvách nebol dohodnutý režim zdaňovania nadobúdaných vozidiel. Sťažovateľ zopakoval, že slovo „Sonderregime“ nie je v nemeckom jazyku známe, nepoužíva ho ani nemecká daňová správa ani podnikatelia alebo ich daňoví poradcovia v súvislosti s uplatňovaním osobitnej úpravy dane podľa nemeckého zákona o DPH. Sťažovateľ mal preto za to, že žalobca nemal zmluvne dohodnutý režim zdanenia nakupovaných vozidiel a samotná existencia zmlúv nie je zákonnou podmienkou, na základe ktorej je možné osobitný režim zdaňovania

daňovému subjektu uznať ako oprávnený. Sťažovateľ ďalej uviedol, že na dodávateľských faktúrach bola uvedená poznámka v nemeckom jazyku „Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 Nr. 1b UStG in Verbindung mit § 6.a UStG.“, ktorá znamená, že vozidlá boli daňovému subjektu/žalobcovi dodané s oslobodením od dane, ako intrakomunitárne dodanie v rámci Spoločenstva (obdobu § 43 zákona o DPH). Žalobca nebol dostatočne opatrný a obozretný, keď neskúmal, čo znamená poznámka uvedená na faktúrach. Žalobca bol povinný daň z hodnoty tovaru odviešť a pri následnom predaji vozidiel slovenským odberateľom odviešť DPH z celej predajnej ceny a nie len z prirážky - z rozdielu medzi nákupnou a predajnou cenou. Preverovaním na strane dodávateľov bolo zistené, že uskutočňovali dodania len v bežnom režime a vôbec neuplatňovali osobitný režim zdaňovania. 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.

9. Sťažovateľ namietal, že nie je zrejmé, aké doklady preukazujú obozretnosť a dobrú vieru žalobcu. Skutkové zistenia správcu dane jasne preukazujú, že žalobca nakupoval ojazdené motorové vozidlá od osôb registrovaných pre daň v inom členskom štáte Európskej únie (Nemecku), ktorí nadobudli predmetné vozidlá od dodávateľov, ktorí pri ich dodaní uplatnili oslobodenie od dane. Pri následnom predaji ojazdených motorových vozidiel nemeckí dodávatelia žalobcu tiež uplatňovali oslobodenie od dane z titulu dodania vozidiel do iného členského štátu. Žalobca teda 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 č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica o DPH“), to znamená, že nadobudol tieto motorové vozidlá v tuzemsku z iného členského štátu v súlade s § 11 zákona o DPH. Žalobcovi preto vznikla povinnosť priznať a odviešť daň z nadobudnutia tovaru (použitých motorových vozidiel) v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 v spojení s § 20 ods. 1 a ods. 2 a § 69 ods. 6 zákona o DPH a za splnenia podmienok uvedených v § 49 a § 51 zákona o DPH mu vzniklo právo na odpočítanie dane.

10. Sťažovateľ namietal, že žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti nevykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome. Žalobca sám opakovane tvrdil, že si neoveroval význam poznámky v nemeckom jazyku, ktorá bola uvedená na všetkých dodávateľských faktúrach. Sťažovateľ mal za to, že uvedenie protichodnej poznámky odkazujúcej na osobitnú úpravu zdanenia by u obozretného daňového subjektu mala vzbudiť podozrenie na možnú existenciu nezrovnalostí, prípadne podvodu v oblasti DPH. Nemeckí dodávatelia sa zhodne vyjadrili, že poznámke v slovenskom jazyku nerozumeli a domnievali sa, že sa týka oslobodenia od dane.

11. Je zrejmé, že formulácia „Sonderregime“ neodkazuje na osobitný režim uplatňovania dane z pridanej hodnoty, ktorý je založený na zdanení prirážky, teda na zdanení kladného rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou tovaru a nie na oslobodení od DPH. Význam tohto slova možno vysvetľovať opačne, ako ho vysvetľuje žalobca, teda tak, že ide o dodávky ojazdených motorových vozidiel, ktoré sú realizované ako intrakomunitárne dodávky tovaru s oslobodením od dane.

12. Sťažovateľ napokon namietal, že sekundárne dôkazné bremeno nemôže byť absolútne a spočíva vo verifikácii tvrdení a dôkazov predkladaných daňovým subjektom/žalobcom. V predmetnom konaní bola dokazovaním spochybnená opodstatnenosť listinných dokladov.

## B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

13. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že nie je možné zistiť, aké konkrétne právne posúdenie krajského súdu uvedené v napadnutom rozsudku považoval sťažovateľ za nesprávne, keď krajský súd zrušil rozhodnutia orgánov verejnej správy z dôvodu ich nepreskúmateľnosti. Žalobca mal preto za to, že kasačná sťažnosť je v tejto časti neprípustná, nakoľko dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP nie je v kasačnej sťažnosti vymedzený.

14. Pokiaľ ide o prerušenie daňovej kontroly, žalobca poukázal na to, že z napadnutého rozhodnutia sťažovateľa ani z prvostupňového rozhodnutia správcu dane nie je možné zistiť, prečo správca dane prerušil daňovú kontrolu až do príslušného dátumu a ani to, aký mal byť obsah príslušnej odpovede na MVI, ktorá mala byť dôvodom na prerušenie daňovej kontroly až do dňa 25.08.2020. Žalobca sa

stotožnil s krajským súdom, že v tejto časti sú rozhodnutia orgánov verejnej správy nepreskúmateľné pre nedostatočné odôvodnenie.

15. Žalobca už v podanej žalobe vyčerpávajúco poukázal na podstatné skutočnosti, ktoré žalobcu po celý čas utvrdzovali v presvedčení, že všetky podmienky pre aplikáciu režimu osobitného zdanenia boli v prípade kontrolovaných dodávok ojazdených áut splnené. Žalobca nad rámec bežnej obozretnosti uskutočnil viacero aktívnych úkonov, ktoré smerovali k overeniu správnosti jeho konania, pričom zo žiadnych okolností v danom čase nevyplývalo, že by podmienky pre aplikáciu osobitného režimu neboli splnené. Žalobca sa správal ešte obozretnejšie ako spoločnosť Lidtana vo veci rozsudku Súdneho dvora EÚ z 18.05.2017, C-624/15, keďže zo svojimi dodávateľmi uzatvoril písomné zmluvy, kde si výslovne dohodol „osobitný režim“ zdaňovania. Zároveň sa ešte v roku 2015 obrátil na audítorku za účelom jasného potvrdenia, že v danom prípade postupuje správne a že dodávky od nemeckých dodávateľov zdaňuje v osobitnom režime zákonne. Žalobca zároveň uviedol, že poprel tvrdenie, že by informácia o aplikácii osobitného režimu zdaňovania bola na faktúrach nemeckých dodávateľov uvedená na základe žiadosti žalobcu a poukázal na to, že nemeckí dodávatelia mu deklarovali aplikáciu osobitného režimu sami. Poznámky o osobitnom režime na dodávateľských faktúrach boli uvedené dvojazyčne, t. j. aj v nemeckom jazyku. Navyše nemeckí dodávatelia uvádzali poznámku o aplikácii osobitného režimu zdaňovania prirážky aj na faktúrach vystavovaných pre iného slovenského odberateľa osobných automobilov.

16. Žalobca uviedol, že aj ak nemeckí dodávatelia predmetné vozidlá kúpili v štandardnom režime zdaňovania (dodanie oslobodené od dane), v dôsledku čoho nemohli splniť podmienku pre dodanie predmetných vozidiel v osobitnom režime zdaňovania žalobcovi, žalobca o tejto skutočnosti nevedel a bol po celý čas v presvedčení, že na dodanie vozidiel v osobitnom režime zdaňovania sú splnené všetky zákonné podmienky. Pokiaľ sťažovateľ polemizoval nad tým, či označením „osobitný režim“ uvedeným v rámcových dohodách nemysleli strany bežný režim intrakomunitárneho dodania tovaru s oslobodením od dane, táto argumentácia nedáva žiadny zmysel, nakoľko pokiaľ by strany chceli, aby sa na dodávky aplikoval štandardný režim dodania s oslobodením od dane, nemuseli by sa na tom osobitne dohodnúť v Rámcových dohodách o dodávkach tovaru.

17. Žalobca mal za to, že závery rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Lidtana z 18.05.2017, C-624/15 možno aplikovať aj na túto vec a tvrdenú skutočnosť, že daňový subjekt nemal byť dobromyseľný ohľadom splnenia podmienok pre aplikáciu príslušného režimu zdaňovania, musí v daňovom konaní dokazovať správca dane. Taktiež poukázal na to, že otázka, či závery tohto rozsudku Súdneho dvora EÚ sú pre predmetnú vec aplikovateľné, je zásadná a preto sa vyžadovalo, aby sa s ňou orgány verejnej správy vypořádali.

18. Žalobca mal preto vzhľadom na uvedené za to, že kasačná sťažnosť nemá náležitosti podľa SSP a argumenty opísané sťažovateľom v kasačnej sťažnosti nie sú dôvodné. Preto žiadal kasačný súd, aby kasačnú sťažnosť odmietol ako neprípustnú, prípadne zamietol pre jej nedôvodnosť. Žalobca si zároveň uplatnil náhradu trov kasačného konania.

#### IV.

##### Právny názor kasačného súdu

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“), na ktorý prešiel odo dňa 01.08.2021 výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v spojení s § 11 písm. h) SSP), preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 145 ods. 2 SSP v znení účinnom do 30.06.2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 ods. 1, ods. 2, ods. 3 SSP). Kasačný súd vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

20. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti 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 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 Litdana z 18.05.2017, C-624/15 a postupu a odôvodnenia týkajúceho sa prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVI zahraničných daňových orgánov.

21. 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 vlastníak s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

22. Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby sa dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

23. 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.

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

25. 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).

26. 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.

27. 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.

28. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

29. 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.

30. 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.

31. Úvodom kasačný súd poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, pričom s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

32. 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.

33. Kasačný súd v nadväznosti na uvedené zistil, že kasačnom konaní boli rovnaké sťažovateľom namietané právne otázky v obdobných veciach už právoplatne posúdené Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky. Vo všetkých doteraz rozhodnutých veciach kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa. Ide o konania, vedené na Najvyššom správnom súde Slovenskej republiky pod sp. zn. 2Sfk/124/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie december 2017), sp. zn. 2Sfk/96/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie máj 2017), sp. zn. 2Sfk/95/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie august 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. 2Sfk/56/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie január 2016), sp. zn. 3Sfk/147/2022 zo dňa 31.05.2023 (zdaňovacie obdobie jún 2017), sp. zn. 5Sfk/125/2022 zo dňa 30.05.2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2017), sp. zn. 3Sfk/114/2022 zo dňa 31.05.2023 (zdaňovacie obdobie november 2017), sp. zn. 3Sfk/70/2022 zo dňa 31.05.2023 (zdaňovacie obdobie júl 2016), sp. zn. 3Sfk/68/2022 zo dňa 31.05.2023 (zdaňovacie obdobie január 2017), sp. zn. 3Sfk/65/2022 zo dňa 31.05.2023 (zdaňovacie obdobie október 2017), 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) a sp. zn. 2Sfk/45/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie november 2015). Súčasne kasačný súd dodáva, že ide o právne totožné veci a obdobné skutkové stavy, keď v určitých zdaňovacích obdobiach nie sú vždy totožní dodávatelia. Zohľadniac túto skutočnosť, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/45/2022 zo dňa 28.04.2023, s ktorým sa konajúci kasačný súd stotožňuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza:

„14. V prvom rade sa kasačný súd zaoberal námietkami sťažovateľa týkajúcimi sa prerušenia konania z dôvodu žiadosti o MVI správcu dane. S námietkami vznesenými voči napadnutému rozsudku je možné sa v uplatnenom rozsahu stotožniť, a to najmä s jeho poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci HYDINA SK s.r.o. zo dňa 30.09.2023, C-186/20, ktorý dospel k záveru, že článok 10 Nariadenia Rady č. 904/2010 neustanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd odkazuje na relevantnú časť znenia uvedeného rozsudku Súdneho dvora EÚ:

„42. Na druhej strane nariadenie č. 904/2010 nemožno vykladať tak, že by priznávalo zdaniteľným osobám konkrétne práva, keďže neobsahuje žiadne výslovné ustanovenie v tom zmysle (pozri analogicky rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, bod 105a citovanú judikatúru).

43. Okrem toho toto nariadenie neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimeranej dĺžky tohto prerušenia.

44. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je na položené otázky potrebné odpovedať tak, že článok 10 nariadenia č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

15. 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 zrejmé, v akom časovom úseku sa daňová kontrola uskutočnila a zároveň aj akú časť tohto časového úseku bola prerušená, aby bolo možné skonštatovať, či bola dodržaná zákonná jednoročná lehota

na jej vykonanie. Pokiaľ bola totiž daňová kontrola prerušená z dôvodu MVI, tak sa daňový subjekt nemôže dovolávať jej nezákonnosti z dôvodu neprimeranej dĺžky prerušenia. Uvedené konštatuje aj správny súd v napadnutom rozsudku. Kasačný súd sa v dôsledku uvedeného nestotožňuje s právnym názorom správneho súdu, že by ním vytykaný 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. Prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ako aj napadnuté rozhodnutie sťažovateľa navyše obsahuje informácie, ktoré boli zistené z MVI, pričom tieto boli evidentne relevantné pre vydanie prvostupňového rozhodnutia správcu dane.

16. Na druhú stranu kasačný súd nepovažuje za dôvodnú sťažnostnú argumentáciu smerujúcu proti právnemu posúdeniu správneho súdu v súvislosti s vyhodnotením dobrej viery žalobcu ohľadom jeho (ne)zapojenia do daňového podvodu, a to najmä v kontexte rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Litdana z 18.05.2017, C-624/15.

17. 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 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 o DPH (obdoba § 43 zákona o DPH), 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 2006/12 (obdoba § 66 zákona o DPH), 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 le zo svojej obchodnej marže, ktorú tvorí kladný rozdiel medzi predajnou a nákupnou cenou. Sumu takto vypočítanej dane obchodník s ojazdenými autami nesmie uviesť na faktúre. Na faktúre je však povinný okrem iných náležitostí uviesť slovnú informáciu „úprava zdaňovania prírážky - použitý tovar“.

18. Ako už v bode 24. napadnutého rozsudku konštatoval aj správny súd, v prejednávanej veci nebolo sporné, že na posudzovaných faktúrach vystavených nemeckými dodávateľmi boli uvedené dve protichodné poznámky, týkajúce sa jednak dodania tovaru v bežnom režime zdanenia, t. j. oslobodené dodanie tovaru do iného členského štátu a druhá poznámka, týkajúca sa osobitného režimu zdaňovania prírážky. Tiež bolo preukázané, že nemeckí dodávatelia neuplatňovali osobitný režim zdaňovania prírážky, ale uplatnili oslobodenie od dane z titulu dodania tovaru do iného členského štátu EÚ.

19. V rámci takto ustáleného skutkového stavu (najmä čo sa týka uvedenia protichodných poznámok na preverovaných faktúrach) je preto podstatné, tak ako dôvodil správny súd, ako aj žalobca v správnej žalobe, prihliadnuť na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Litdana z 18.05.2017, C-624/1, v zmysle ktorého:

„Článok 314 smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 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 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 oparenia, ktoré sú v jej moci, aby sa uistila, že operácia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jej účasti na daňovom podvode, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

20. Kasačný súd je toho názoru, že práve tento rozsudok Súdneho dvora EÚ (respektíve právne závery v ňom uvedené), na ktorý poukázal žalobca je pre rozhodnutie orgánov verejnej správy v prejednávanej veci zásadný, keďže je založený na obdobnom skutkovom stave. Pokiaľ by sťažovateľ, respektíve správca dane, prihliadol na závery Súdneho dvora EÚ, tak by zrejme nemohol vyhodnotiť postup žalobcu, ktorým zdanil dodané ojazdené motorové vozidlá v osobitnom zdaňovacom režime, ako rozporný so zákonom o DPH a následne mu určiť rozdiel dane. Uvedené samozrejme platí za predpokladu, že by orgány verejnej správy nepreukázali účasť žalobcu na daňovom podvode v dôsledku konania v rozpore s dobrou vierou alebo nedostatočnej obozretnosti.

21. Faktom je, že sťažovateľ sa k tejto námietke uplatnenej žalobcom už v rámci odvolacieho konania vyjadril príliš lakonicky, keď v podstate len zopakoval právny názor vyslovený v rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Litdana z 18.05.2017, C-624/15 a zhodnotil, že túto námietku považuje za nedôvodnú bez toho, aby vysvetlil, prečo nie je relevantná.

22. Kasačný súd však považuje za potrebné zájsť nad rámec odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu a dodať, že sťažovateľ, ako aj správca dane sa evidentne v svojich rozhodnutiach dobrou vierou (respektíve obozretnosťou) žalobcu pri uskutočňovaní zdaniteľných obchodov zaoberali a dokonca uzavreli, že žalobca nevykonal všetky opatrenia, aby predišiel účasti na daňovom podvode, ktoré je od neho možno dôvodne očakávať. Uvedené však samé o sebe na preukázanie účasti žalobcu na daňovom podvode a následné určenie rozdielu dane nestačí.

23. Daňový podvod odborná literatúra definuje ako „Úmyselné protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod.“ (Rákovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 95).

24. Súdny dvor EÚ v rámci ustálenej judikatúry týkajúcej sa práva na odpočet DPH upraveného smernicou o DPH vyvodil, že prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť právo na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že dovolávanie sa tohto práva je podvodné alebo zneužívajúce. Ďalej rozhodol, že dôsledok zneužitia alebo podvodu sa v zásade týka aj uplatnenia práva na oslobodenie od dane na základe dodania v rámci Spoločenstva (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Mecsek - Gabona z 06.09.2012, C-273/11). 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 používať 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 Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i z 18.12.2014, C-131/13, C-163/13 a C-164/13).

25. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt - žalobca bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test (v zmysle bodu 46 toho 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. Rákovský, 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 vyzdvihnúť, že dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie uvedeného 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 Teleos z 27.09.2007, C-409/04).

27. Pre vyššie uvedené právne závery by sa orgány verejnej správy v prejednávanej veci nemali v ďalšom konaní obmedziť len na skúmanie dobrej viery žalobcu pri uskutočňovaní posudzovaných zdaniteľných obchodov, ale riadne predovšetkým posúdiť, či bol žalobca účastný na daňovom podvode, a to vykonaním testu v zmysle bodu 25. tohto rozsudku a až následne sa zaoberať tým, či vykonal všetky potrebné opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne požadovať, aby sa vyhol účasti na takomto daňovom podvode.

28. Z logiky konštrukcie jednotlivých kritérií na posúdenie účasti na podvodnom reťazci v zmysle Axel Kittel testu totiž vyplýva, že dobrú vieru (respektíve obozretnosť) daňového subjektu uplatňujúceho právo na odpočet DPH 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.

29. V zmysle uvedených právnych záverov kasačného súdu je potrebné konštatovať, že správny súd vec správne posúdil, keď rozhodnutia sťažovateľa, 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 SSP. Správca dane boli síce v ďalšom konaní viazaný len právnym názorom vysloveným správnym súdom v napadnutom rozsudku, keďže sa neuplatní § 469 SSP. Kasačný súd však upriamuje pozornosť správcu dane na časť odôvodnenia tohto rozsudku obsiahnutú v bodoch 45. až 49. pre účelnosť jeho ďalšieho postupu.“

34. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalovaného ako sťažovateľa podľa § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú zamietol.

35. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal voči žalovanému úplnú náhradu dôvodne vynaložených kasačného konania.

36. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.