

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 10Sžfk/26/2021  
Identifikačné číslo spisu: 6020200016  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6020200016.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu: ELBA, a. s., so sídlom Československej armády 264/58, 967 01 Kremnica, IČO: 31 615 651, právne zastúpený: JUDr. Anton Vaský, advokát, so sídlom Štefánikovo námestie 16/6, 967 01 Kremnica, IČO: 31 922 465, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102682553/2019 zo dňa 20. novembra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/5/2020 zo dňa 09. decembra 2020, takto

### **r o z h o d o l :**

Rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/5/2020 zo dňa 09. decembra 2020 sa zrušuje a vec sa vracia Krajskému súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

### **O d ô v o d n e n i e**

#### **I.**

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Banská Bystrica ako správca dane (ďalej aj „správca dane“) na základe výsledkov daňovej kontroly rozhodnutím č. 102009182/2019 zo dňa 22. 08. 2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 694,21 eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2017.

2. Správca dane neuznal žalobcovi odpočet dane z faktúry č. 10170001 zo dňa 05. 10. 2017 za nákup zinku vystavenej dodávateľom TiTi, spol. s r.o., so sídlom B.S. Timravy 1/2392, 917 01 Trnava, IČO: 36 743 615 (ďalej aj „TiTi, spol. s r.o.“) v sume 33.471,05 eur, 20 % DPH v sume 6.694,21 eur.

3. Dôvodom nepriznania odpočítania dane z uvedenej faktúry bola skutočnosť, že správca dane, na základe výsledkov dokazovania, dospel k záveru, že žalobca mal, resp. mohol vedieť o svojej účasti na daňovom podvode. Žalobca neprijal všetky preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré od neho možno

rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napr. uzavretie obchodnej zmluvy s konateľom spoločnosti TiTi, spol. s r.o., osobné obchodné rokovania, získanie poverenia konať v mene konateľa spoločnosti a pod.), čím sa žalobca z dôvodu nedbanlivého počínania vystavil riziku zapojenia do reťazca podvodných konaní. Uvedenými preventívnymi opatreniami by daňový subjekt zistil skutočnosť, že konateľ spoločnosti TiTi, spol. s r.o. v zdaňovacom období október 2017 už niekoľko mesiacov nežil a keďže bol jediným konateľom uvedenej spoločnosti, nebolo možné, aby po jeho úmrtí táto spoločnosť naďalej pokračovala v podnikateľskej činnosti.

4. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102682553/2019 zo dňa 20. 11. 2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí dospel k záveru, že správcom dane zistené skutočnosti a dôkazy (konateľ spoločnosti TiTi, spol. s r.o. v čase deklarovaného dodania nežil; len emailová komunikácia s nekontaktnou osobou I. T., ktorého funkciu v spoločnosti TiTi, spol. s r.o. žalobca nepoznal; žalobca nepožadoval oprávnenie konať za spoločnosť TiTi, spol. s r.o.; zakladateľom a disponentom účtu v Českej sporiteľni, a. s., na ktorý žalobca poukázal finančné prostriedky za nákup zinku, bol R. H., ktorý tvrdil, že nikdy nebol v Českej republike s konateľom spoločnosti TiTi, spol. s r.o., ani za účelom založenia účtu alebo výberov z tohto účtu) preukazujú, že žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré sa uskutoční alebo ktoré prijme, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode v oblasti DPH. Žalobca si nepreveril dostatočne svojho obchodného partnera TiTi, spol. s r.o., preveril si len to, či je platiteľom DPH a bankové spojenie. Nárok na odpočítanie dane sa viaže na splnenie podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“) za súčasne splnenej podmienky vyplývajúcej z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ, že subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. K odvolacej námietke týkajúcej sa nevypočutia spoločníka spoločnosti TiTi, spol. s r.o. žalovaný uviedol, že v zmysle ustanovení Obchodného zákonníka spoločník v spoločnosti s ručením obmedzeným nie je orgánom, ktorý má zo zákona oprávnenie konať v mene spoločnosti navonok a nie je oprávnený rozhodovať ani o jej vnútorných záležitostiach, nezabezpečuje obchodné činnosti spoločnosti, pretože uvedené patrí do kompetencie konateľa ako štatutárneho orgánu spoločnosti. Vypočutie jediného spoločníka TiTi, spol. s r.o. by nemalo vplyv na skutočnosť, že žalobca pri uzatváraní obchodu nekonal s dostatočnou obozretnosťou.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia) a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

6. Krajský súd dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušil pre nedostatočné zistenie skutkového stavu veci podľa § 191 ods. 1 písm. e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“) a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

7. Ako nedôvodnú vyhodnotil prvú námietku žalobcu, podľa ktorej daňové orgány voči nemu uplatnili inštitút ručenia za daň upravený v § 69 ods. 14 v spojení s § 69b zákona o DPH, hoci v rozhodnutiach tieto zákonné ustanovenia uvedené nie sú a neboli splnené podmienky pre jeho aplikáciu. Krajský súd podotkol, že daňové orgány nezaložili svoje rozhodnutia na žalobcom uvádzaných ustanoveniach zákona o DPH, a preto sa ani nezaoberali vyhodnotením splnenia podmienok ručenia za daň. Naopak, z napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že svoje rozhodnutie založil na ustanoveniach § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 zákona o DPH, pričom zohľadnil ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa práva daňového subjektu na odpočet DPH.

Daňovým orgánom prináleží právo odoprieť odpočítanie DPH, ak daňový subjekt nepreukáže splnenie zákonom o DPH stanovených podmienok (splnenie formálnych a materiálnych podmienok), alebo ak daňové orgány preukážu daňovému subjektu, že vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje konania poznačeného podvodom alebo na zneužívajúcom konaní.

8. Následne sa krajský súd zaoberal žalobnou námietkou, či správcom dane zistený skutkový stav vytvára dostatočný podklad pre záver, že žalobca vedel, prípadne či s ohľadom na zistené okolnosti mohol a mal vedieť, že sa stane súčasťou daňového podvodu. Žalobca namietal, že správca dane aj žalovaný nesprávne vyhodnotili opatrenia, ktoré žalobca vykonal pred uskutočnením zdaniteľného obchodu, keďže pri svojom rozhodovaní vychádzali z toho, že žalobca si pri spoločnosti TiTi, spol. s r.o. preveril len registráciu DPH a bankové spojenie. Žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 22. 05. 2019 k protokolu z daňovej kontroly uviedol, že pred realizáciou nákupu zinku od predávajúceho si zisťoval údaje a informácie o predávajúcom vo viacerých verejne dostupných registroch a databázach, ako sú napr. obchodný register, zoznam daňových dlžníkov, register účtovných závierok a register úpadcov. Pritom nezistil žiadne indície, ktoré by naznačovali, že spoločnosť TiTi, spol. s r.o. je nedôveryhodná a že ako predávajúci neodvedie z predaja zinku daň.

9. Žalovaný aj správca dane dospeli k záveru, že žalobca neprijal všetky preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Tento záver podľa krajského súdu vychádzal z komplexného vyhodnotenia všetkých zistení správcu dane, a to najmä:

- konateľ spoločnosti TiTi, spol. s r.o. J. v čase deklarovaneho dodania tovaru už nežil,
- podľa vyjadrenia zamestnanca žalobcu O. D. P., manažéra pre materiálové zdroje, s konateľom spoločnosti TiTi, spol. s r.o. do kontaktu neprišiel; vo veci dodania deklarovaneho zinku od spoločnosti TiTi, spol. s r.o. komunikoval s I. T. len emailom, pričom jeho funkciu v spoločnosti TiTi, spol. s r.o. nepoznal; nepožadoval od neho doklad preukazujúci jeho oprávnenie konať v mene spoločnosti TiTi, spol. s r.o.,
- žalobca s dodávateľom TiTi, spol. s r.o. neuzatvoril obchodnú zmluvu,
- spoločnosť TiTi, spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie október 2017 nepodala daňové priznanie k DPH ani kontrolný výkaz, nespupracuje so správcom dane a I. T. ako jediná osoba, s ktorou mal žalobca konať za spoločnosť TiTi, spol. s r.o., je nekontaktná a nenachádza sa v Registri obyvateľov SR ani v databáze Finančnej správy SR ako splnomocnený zástupca spoločnosti TiTi, spol. s r.o.,
- úhrada za dodávku zinku bola žalobcom uskutočnená na účet v Českej sporiteľni, a. s., ktorého zakladateľom a disponentom mal byť R. H., ktorý sa vyjadril, že nikdy nebol v Českej republike s konateľom spoločnosti TiTi, spol. s r.o. J. E. za účelom založenia účtu alebo výberov finančných prostriedkov z tohto účtu.

10. Ako dôvodnú posúdil krajský súd žalobnú námietku, že žalovaný sa nevysporiadal s jeho odvolacou námietkou vo veci neakceptovania jeho návrhu na vypočutie jediného spoločníka spoločnosti TiTi, spol. s r.o. ako svedka. Žalobca navrhol dôkaz na preukázanie jeho tvrdenia, že konal s dostatočnou odbornou starostlivosťou a že bol pri uskutočňovaní obchodu s dodávateľom TiTi, spol. s r.o. obozretný. V prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode je dôkazné bremeno na správcovi dane, pričom daňový subjekt je aj v tomto prípade oprávnený navrhnúť správcovi dane ďalšie dôkazy na preukázanie, že sa nezúčastnil zneužívajúceho alebo podvodného konania spojeného s daňovým únikom, prípadne že o tom nevedel. Daňové orgány nie sú povinné vykonať všetky daňovým subjektom navrhnuté dôkazy, avšak odmietnutie vykonania dôkazu musí byť náležitým spôsobom odôvodnené. V prejednávanej veci je opodstatnenosť dôvodov na odmietnutie vykonania dôkazov o to dôležitejšia, že išlo o prípad, keď dôkazné bremeno zaťažovalo daňové orgány - bolo ich povinnosťou preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje konania poznačeného podvodom a žalobca sa v tomto procese dokazovania navrhnutým dôkazom bránil. Dôvody, pre ktoré daňové orgány odmietli vykonanie dôkazu, podľa správneho súdu neobstoja.

11. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že spoločnosť s ručením obmedzeným je riadená aj jediným spoločníkom vykonávajúcim pôsobnosť valného zhromaždenia. Jediný spoločník ovplyvňuje činnosť spoločnosti a má obvykle vedomosti o obchodnej činnosti spoločnosti. Správca dane nemôže

odmietnuť vykonať výsluch jediného spoločníka spoločnosti TiTi, spol. s r.o. na zodpovedanie žalobcom nastolených otázok s odôvodnením, že spoločník nezabezpečuje obchodné činnosti spoločnosti a tieto sú len v kompetencii konateľa. Nie je vylúčené, že jediný spoločník spoločnosti TiTi, spol. s r.o. by mohol byť schopný objasniť činnosť a fungovanie tejto spoločnosti, taktiež môže vysvetliť prečo po úmrtí jediného konateľa oznámil túto skutočnosť do obchodného registra až po vyše roku, prečo nemenoval dosiaľ nového konateľa, či pozná I. T. a R. H., aký vzťah bol medzi ním a konateľom E., čo vie o zriadení účtu v Českej republike, aké bolo zameranie činnosti spoločnosti, čo vie o vedení účtovníctva a úschove účtovných záznamov spoločnosti. Skutočnosť, že jediný konateľ spoločnosti zomrie, automaticky neznamená, že spoločnosť nemôže ďalej vyvíjať obchodnú činnosť. Taktiež skutočnosť, že jediný spoločník obchodnej spoločnosti nekoná za spoločnosť, teda nie je štatutárnym orgánom, nemá automaticky za následok, že nemá vedomosti o obchodnej činnosti spoločnosti.

12. Žalobca opakovane uvádzal, že v čase realizácie odpočtu DPH nedisponoval informáciou, ktorá by umožňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane dodávateľa. Odpočítanie dane si uplatnil na tom základe, že boli objektívne splnené všetky zákonné podmienky na toto odpočítanie, t. j. zdaniteľný obchod bol riadne uskutočnený a žalobcom objednaný tovar bol dodaný platiteľom dane uvedeným na faktúre. Skutočnosť, že žalobca si neoveril, či osoba I. T., ktorá ho v mene spoločnosti TiTi, spol. s r.o. kontaktovala s ponukou na predaj zinku, je oprávnená konať v mene tejto spoločnosti, neznamená automaticky, že je možné prijať záver, že žalobca mal vedieť alebo mohol vedieť, že predávajúci nezaplatí DPH za tento predaj.

13. Podľa správneho súdu v predmetnej veci bolo sporné to, či žalobca mal, resp. mohol a mal mať vedomosť o tom, že zo strany dodávateľa ide o podvodné konanie, a táto skutočnosť zo strany daňových orgánov jednoznačne preukázaná nebola. Pojem daňový podvod sa používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti. Taktiež jednoznačné vymedzenie mechanizmu podvodného konania musí byť súčasťou rozhodnutia daňových orgánov, čo v danom prípade absentuje.

14. Krajský súd uložil správcovi dane, aby sa v ďalšom konaní opätovne zaoberal návrhom žalobcu na vykonanie dôkazu výsluchom jediného spoločníka spoločnosti TiTi, spol. s r.o. (vykonanie výsluchu svedka), vymedzením mechanizmu podvodného konania a následným posúdením toho, či žalobca mal, resp. mohol a mal mať vedomosť o tom, že zo strany dodávateľa ide o podvodné konanie.

### III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

15. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Sťažnostným návrhom sa domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší a vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie a zaviazhe žalobcu znášaním trov celého konania (správny mal byť zrejme taký sťažnostný návrh, podľa ktorého kasačný súd napadnutý rozsudok zruší a vec vráti krajskému súdu na ďalšie konanie - pozn. kasačného súdu).

16. Sťažovateľ sa nestotožnil s názorom krajského súdu uvedeným v bode 50 napadnutého rozsudku v súvislosti s potrebou vykonať výsluch svedka - jediného spoločníka spoločnosti TiTi, spol. s r.o., z dôvodu, že tento výsluch by podľa sťažovateľa nemal vplyv na výsledok daňovej kontroly, resp. vyrubený rozdiel dane. Správca dane mal podľa sťažovateľa dostatočné dôkazy pre prijatie záveru o nepriznaní odpočítania DPH (spoločnosť TiTi, spol. s r.o. nepodala daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie ani kontrolný výkaz; zdaniteľný obchod sa mal uskutočniť len raz, a to len v tomto kontrolovanom zdaňovacom období; spoločnosť TiTi, spol. s r.o. so správcom dane

nespolupracuje; I. T., ktorý mal v mene spoločnosti TiTi, spol. s r.o. konať, je nekontaktná osoba, v Registri obyvateľov Slovenskej republiky sa nenachádza a nenachádza sa ani v databáze finančnej správy ako splnomocnený zástupca spoločnosti TiTi, spol. s r.o.).

17. Ďalej sťažovateľ namietal záver krajského súdu uvedený v bode 52 napadnutého rozsudku, podľa ktorého nebolo jednoznačne preukázané, že žalobca mal, resp. mohol a mal mať vedomosť o tom, že zo strany dodávateľa ide o podvodné konanie a taktiež že nebol jednoznačne vymedzený mechanizmus podvodného konania v rozhodnutiach daňových orgánov. Sťažovateľ nesúhlasil s uvedeným názorom krajského súdu, a to z dôvodu, že v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia v časti VYHODNOTENIE (str. 6 a 7) správca dane uviedol dôvody podvodného konania a žalovaný ich vo svojom žalobou napadnutom rozhodnutí uviedol na str. 7 a 8 a zhrnul na str. 9 ods. 5 a str. 10 ods. 2. Sťažovateľ poukázal na to, že:

- skutočnosť, že spoločnosť TiTi, spol. s r.o. ako deklarovaný dodávateľ nepodala daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie, a teda nepriznala a neodviedla daň zo spornej faktúry, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane, došlo k daňovému úniku na dani z pridanej hodnoty;

- skutočnosť, že žalobca neprijal dostatočné preventívne a kontrolné opatrenia k zisteniu čo najpodrobnejších informácií o zdaniteľnom obchode a o osobách, s ktorými zdaniteľný obchod realizoval, vyplýva zo zistení správcu dane. Žalobca si nepreveril osobu I. T., s ktorým mal komunikovať len na základe e-mailov, nepoznal jeho funkciu v spoločnosti TiTi, spol. s r.o., nepožadoval od neho oprávnenie konať za spoločnosť TiTi, spol. s r.o., nevyvolal osobné obchodné jednanie či už s konateľom spoločnosti TiTi, spol. s r.o. alebo I. T., deklarovaný obchod sa uskutočnil len raz, a to v kontrolovanom zdaňovacom období a žalobca si preveril len to, či je spoločnosť TiTi, spol. s r.o. platiteľom DPH a jeho bankové spojenie. Sťažovateľ mal za to, že v prípade osobného obchodného stretnutia by žalobca mal možnosť zistiť, či koná s konateľom alebo oprávnenou osobou konať za spoločnosť TiTi, spol. s r.o.. Žalobca sa mal uistiť o dôveryhodnosti svojho obchodného partnera a o osobe, s ktorou jednal, aby sa uistil, že zdaniteľný obchod, ktorý uskutoční, nebude súčasťou daňového podvodu s úmyslom zadovážiť si neoprávnený prospech;

- dôkazom podvodného konania je aj skutočnosť, že R. H., zakladateľ a disponent účtu vedeného v M. J., a. s., na ktorý žalobca poukázal finančné prostriedky za nákup zinku, nikdy nebol v Českej republike so J. E., konateľom spoločnosti TiTi, spol. s r.o. za účelom založenia účtu alebo výberov finančných prostriedkov z účtu. Podľa vyjadrenia R. H., v tom čase bol liečený na psychiatrickej klinike, z ktorej ho vyzdvihol J. E. a dal mu podpísať neznámy dokument, nepamätal si, o aký dokument išlo. R. H. uviedol, že jeho starý občiansky preukaz mohol niekto zneužiť, pretože pri nástupe na psychiatrickú kliniku bol povinný preukaz odovzdať a ani po jej opustení ho nemal stále pri sebe;

- sťažovateľ mal za to, že po vyhodnotení všetkých dôkazov vo vzájomnej súvislosti bolo preukázané, že žalobca neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že zdaniteľný obchod, ktorý uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, ktorého sa dopustil jeho deklarovaný dodávateľ TiTi, spol. s r.o., tým že z deklarovaného zdaniteľného obchodu neodviedol daň a žalobca si tak neoprávnene uplatnil odpočítanie dane s úmyslom zadovážiť si neoprávnený prospech.

18. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že napadnutý rozsudok považuje za vecne správny a zákonný, pričom krajský súd sa so všetkými skutočnosťami namietanými žalovaným riadne vysporiadal. Kasačnú sťažnosť požadoval zamietnuť.

#### IV.

##### Konanie pred kasačným súdom

19. Najvyšší správny súd SR začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01. 08. 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 01. 08. 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01. 08. 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a

bola jej pridelená sp. zn. 10Sžfk/26/2021. Od 01. 08. 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

20. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 2 SSP), 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 SSP).

21. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. 04. 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

22. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutia finančných orgánov z dôvodu, že finančné orgány nedostatočne zistili skutkový stav pre prijatie záveru, že žalobca vedel alebo vedieť mal a mohol, že sa zúčastňuje daňového podvodu a že z tohto dôvodu mu má byť nepriznané právo na odpočítanie DPH. Nosnými dôvodmi pre zrušenie administratívnych rozhodnutí krajským súdom bolo, že (i) daňové orgány nedôvodne odmietli vykonanie dôkazu - výsluchu jediného spoločníka dodávateľa žalobcu a (ii) daňové orgány nepreukázali, že žalobca mal, resp. mohol a mal mať vedomosť o tom, že zo strany dodávateľa ide o podvodné konanie a nedostatočne vymedzili mechanizmus podvodného konania. Sťažovateľ sa s uvedenými závermi nestotožnil, tvrdiac, že daňový podvod i vedomosť žalobcu boli dostatočne preukázané a svedecká výpoveď jediného spoločníka by na výsledok konania nemala nijaký vplyv.

23. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

24. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ i kasačného súdu obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. 06. 2022, 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26. 10. 2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Kým pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, pri preukazovaní daňového podvodu leží na správcovi dane. V uvedenom prípade bol žalobcovi odopretý odpočet dane práve z dôvodu, že došlo k daňovému podvodu, o ktorom mal a mohol žalobca vedieť.

25. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií z rozsudku Súdneho dvora EÚ (ďalej aj „SD 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 si vo svojej rozhodovacej činnosti osvojil aj Najvyšší správny súd SR (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/52/2020 zo dňa 26. 05. 2022):

1. Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
2. Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
3. Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?

4. Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

26. Vyššie uvedené otázky musia byť kumulatívne zodpovedané kladne. Ako bolo naznačené vyššie, dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Úlohou správcu dane je teda pri odmietnutí odpočtu DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode kladne zodpovedať vyššie uvedené otázky a?aj ich preukázať.

27. Pokiaľ ide o prvú podmienku Axel Kittel testu - existenciu daňového úniku, resp. „chýbajúcej dane“, kasačný súd dáva za pravdu sťažovateľovi v tom, že v prejednávanej veci bolo splnenie tejto podmienky bezpochyby preukázané. Daňový únik spočíval v tom, že spoločnosť TiTi, spol. s r.o., teda priamy dodávateľ žalobcu, nepodala za dotknuté zdaňovacie obdobie daňové priznanie a daň štátu neodviedla. Zároveň si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane.

28. Podľa druhej podmienky Axel Kittel testu musí byť daňový únik dôsledkom podvodného konania, teda neodvedenie dane nemôže byť len náhodné, ale musí byť uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia v rozpore s účelom smernice, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Daňový podvod je teda judikatúrou definovaný ako „situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia“ (viď rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/74/2020 zo dňa 16. 03. 2021 alebo 5Afs/337/2019 zo dňa 18. 01. 2018; uvedenú definíciu prevzal aj Najvyšší správny súd SR, napr. v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26. 10. 2022). Pojmom „daňový podvod“ sa na účely tohto konania následne rozumie vyššie definovaná situácia a nie trestný čin daňového podvodu zmysle § 277a zákona č. 300/2005 Z. z. Trestného zákona.

29. Narušenie daňovej neutrality v podobe daňového úniku teda musí byť dôsledkom cielenej snahy za účelom dosiahnutia neoprávneného daňového zvýhodnenia. Pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie; česká judikatúra za znaky svedčiace existencii daňového podvodu vymenúva napríklad existenciu sídla na virtuálnej adrese, nezverejňovanie účtovných závierok, absenciu písomnej zmluvy pri rozsiahlom obchode, podozrivo nízke marže, neobvyklé ceny a ďalšie (Procházka, Kupčik, Brychta: Definíční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, roč. XXX, s. 160 a 61 a v článku citované rozhodnutia SD EÚ i Nejvyššího správního soudu ČR).

30. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že finančné orgány vo svojich rozhodnutiach identifikovali nasledovné objektívne okolnosti, ktoré nasvedčujú spáchaniu daňového podvodu:

- obchodovanie s komoditou - zinkom je rizikové;
- žalobca nemal s dodávateľom TiTi, spol. s r.o. predchádzajúcu skúsenosť, išlo o prvý a jednorazový obchod;
- žalobca s dodávateľom TiTi, spol. s r.o. neuzatvoril obchodnú zmluvu, hoci išlo o obchod v sume 33.471,05 eur;
- spoločnosť TiTi, spol. s r.o. za rok 2016 nepodala účtovnú závierku, za zdaňovacie obdobie október 2017 nepodala daňové priznanie k DPH ani kontrolný výkaz, so správcom dane nespolupracuje (pričom podľa judikatúry SD EÚ, napríklad rozsudku vo veci C-101/16 sa nepodanie daňových priznaní stanovených zákonom môže považovať za nepriamy dôkaz podvodu, hoci existenciu podvodu s DPH nepreukazuje nevyvrátiteľným spôsobom - pozn. kasačného súdu);
- v čase zdaniteľných obchodov bol jediný konateľ spoločnosti TiTi, spol. s r.o. J. E. už mŕtvy a spoločnosť nemala odo dňa 05. 10. 2018 do dňa právoplatnosti rozhodnutia žalovaného v obchodnom registri SR zapísaného žiadneho konateľa (tohto nemá zapísaného ani ku dňu rozhodnutia kasačného súdu - pozn. kasačného súdu);
- spoločnosť TiTi, spol. s r.o. sídlila v čase miestnej obhliadky počas daňovej kontroly na virtuálnej adrese;

- I. T. ako jediná osoba, s ktorou mal žalobca konať za spoločnosť TiTi, spol. s r.o., je nekontaktná a osoba s týmto menom a priezviskom sa vôbec nenachádza v Registri obyvateľov SR;
- I. T. komunikoval so žalobcom len prostredníctvom emailu zo všeobecnej emailovej adresy azet.sk a po zdaniteľnom obchode vystupoval už v mene iného dodávateľa;
- úhrada za dodávku zinku bola žalobcom uskutočnená na bankový účet v inom štáte - v Českej republike, čo je samo o sebe podozrivou okolnosťou. Navyše zakladateľom a disponentom tohto účtu mal byť R. H., ktorý sa vyjadril, že nikdy nebol v Českej republike s konateľom spoločnosti TiTi, spol. s r.o. J. E. za účelom založenia účtu alebo výberov finančných prostriedkov z tohto účtu; v danom čase bol liečený na psychiatrickej klinike, z ktorej ho vyzdvihol J. E. a dal mu podpísať neznámy dokument.

31. Kasačný súd sériu vyššie uvedených dôkazov a indícií považuje vo svojej spojitosti za dostatočnú pre prijatie záveru, že daňový únik v predmetnom prípade nebol len dôsledkom náhodného neodvedenia dane, ale dôsledkom cielenej snahy o získanie daňového zvýhodnenia. Kasačný súd pritom pripomína, že existenciu daňového podvodu je možné preukazovať aj okolnosťami, ktoré nastali ex post, teda po uskutočnení zdaniteľného obchodu (Procházka, Kupčík, Brychta: Definiční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, roč. XXX, s. 160 a 161). „Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu, a to např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 10 Afs 206/2020 zo dňa 20. 01. 2021). So žalobcom je teda v tejto súvislosti dôvodné súhlasiť len potiaľ, že okolnosti ex post mu daňové orgány neboli oprávnené pričítať v rámci skúmania subjektívnej stránky - tzv. vedomostného testu; v rámci skúmania objektívneho testu na podvod tak však urobiť mohli.

32. Pokiaľ ide o tretiu podmienku Axel Kittel testu, teda či boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s podvodným konaním spojené, uvedenú otázku je potrebné zodpovedať takisto kladne, keďže v posudzovanom prípade došlo k neodvedeniu dane priamo u bezprostredného dodávateľa žalobcu a uplatneniu nároku na odpočet samotným žalobcom. Dalo by sa dokonca uvažovať aj o aktívnej účasti žalobcu na daňovom podvode - túto však daňové orgány netvrdili a svoj zaver postavili na nedbanlivostnej forme zavinenia a nedostatočnej obozretnosti žalobcu.

33. Podľa štvrtej podmienky Axel Kittel testu sa vyžaduje zavinenie daňového subjektu. Splnenie subjektívnej stránky opäť preukazuje správca dane, a to prostredníctvom objektívnych okolností. V zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyvinúť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže (tu znáša dôkazné bremeno daňový subjekt) dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (viď rozsudky z 21. 06. 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 65, a z 31. 01. 2013, Stroj trans, C-642/11, bod 50). Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (viď rozsudky z 27. 09. 2007, Teleos a i., C-409/04, body 65 a 68, ako aj z 21. 06. 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 54).

34. Krajský súd záver finančných orgánov o splnení subjektívnej stránky daňového podvodu nepovažoval za splnený. Kasačný súd sa s uvedeným právnym názorom nestotožňuje a poukazuje na nasledovné okolnosti, ktoré jednoznačne nasvedčovali podozrivosti transakcie, pre ktorú mal mať žalobca vedomosť o daňovom podvode, ako aj nedostatočnej obozretnosti žalobcu, aby svojej účasti na daňovom podvode zabránil. Kasačný súd okrajom podotýka, že viaceré z nižšie uvedených objektívnych okolností sú zároveň okolnosťami preukazujúcimi aj existenciu daňového podvodu tak, ako sú uvedené vyššie. Je logické, že viaceré z indícií nasvedčujúcich spáchaniu podvodného konania (objektívny test) zároveň zakladajú aj podozrivosť transakcie a teda i nutnosť vedomosti daňového



subjektu o nej (subjektívny test) (daňovému subjektu však nemožno pričítať okolnosti, ktoré nastali až po zdaniteľnej transakcii):

- obchodovanie s komoditou - zinkom je rizikové;
- žalobca s dodávateľom TiTi, spol. s r.o. neuzatvoril obchodnú zmluvu, hoci išlo o obchod v sume 33.471,05 eur;
- spoločnosť TiTi, spol. s r.o. za rok 2016 nepodala účtovnú závierku;
- žalobca nemal s dodávateľom TiTi, spol. s r.o. predchádzajúcu skúsenosť, išlo o prvý a jednorazový obchod, a teda o to vyššie boli nároky kladené na žalobcu na preverenie si nového obchodného partnera;
- napriek absencii akejkoľvek predchádzajúcej skúsenosti s dodávateľom TiTi, spol. s r.o. žalobca v podstate akceptoval ponuku na dodanie tovaru, ktorú obdržal len formou emailu zo všeobecnej emailovej adresy azet.sk, na ktorom bola podpísaná osoba menom I. T. bez toho, aby si overil totožnosť tejto osoby a jeho postavenie alebo vzťah k spoločnosti TiTi, spol. s r.o. (napr. informáciu o jeho funkcii v spoločnosti alebo poverenie, plnomocenstvo či zmluvu o sprostredkovaní). Za dodávateľa TiTi, spol. s r.o. konala voči žalobcovi len osoba I. T.;
- žalobca neinicioval osobné stretnutie ani s I. T. ani s konateľom spoločnosti TiTi, spol. s r.o. Pokiaľ tvrdí, že osobné stretnutia nie sú v obchodnej praxi bežné, pretože nákup a predaj tovaru majú spravidla v pracovnej náplni manažéri nákupu/predaja a spravidla komunikujú emailovou formou, uvedené nemožno tvrdiť o predmetnom zdaniteľnom obchode, kedy išlo o prvý obchod v sume 33.471,05 eur s neznámou spoločnosťou, ktorá bola jednoosobovou spoločnosťou s ručením obmedzeným s jedným konateľom;
- žalobca tvrdil, že spoločnosť TiTi, spol. s r.o. preveril len v obchodnom registri, v registri platcov DPH, v registri úpadcov, v registri daňových dlžníkov, v registri účtovných závierok a preveril si jeho číslo bankového účtu. Netvrdil, že preveril status konajúcej osoby I. T. (ako bolo naznačené vyššie), ani že sa snažil o spoločnosti získať si referencie od iných účastníkov na trhu, viac informácií o predmete jej činnosti, konateľovi, obchodných priestoroch a zamestnancoch, ani že sa pokúšal nájsť a prehliadnuť si internetovú stránku spoločnosti, že by akokoľvek skúmal, či bola ponúkaná cena za tovar primeraná a zodpovedajúca trhovým podmienkam, a to všetko za účelom, aby sa uistil, že sa nebude zúčastňovať na daňovom podvode.

35. Vyššie uvedené objektívne okolnosti vo svojom súhrne opäť podľa kasačného súdu nasvedčujú záveru, že osoba dodávateľa TiTi, spol. s r.o., ktorá bola dokonca osobou priameho bezprostredného dodávateľa žalobcu, bola pochybná a že zdaniteľný obchod sa javil ako podozrivý. Rovnako je kasačný súd toho názoru, že žalobca neprijal dostatočné rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode. Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH na zabezpečenie, aby jej transakcie neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11). Medzi elementárne preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré bežne obozretný daňový subjekt musí vykonať, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, patrí aj preverenie si oprávnenia fyzickej osoby konať v mene potencionálneho dodávateľa, ktorá voči daňovému subjektu ako jediná vystupuje v mene tohto dodávateľa a uzaviera s ním zdaniteľný obchod, obzvlášť ak komunikuje výhradne emailovou formou. Uvedené žalobca nevykonal, pričom keby uvedené vykonal (napríklad by si vyžiadal preukázanie plnomocenstva či poverenia) a keby inicioval osobné stretnutie s konateľom alebo I. T., mal by možnosť zistiť, či koná s osobou oprávnenou konať za spoločnosť TiTi, spol. s r.o., či konateľ žije a v spojitosti s ďalšími opatreniami uvedenými vyššie nadobudnúť dôvodnú pochybnosť o dôveryhodnosti dodávateľa a obchodu. Skutočnosť, že v mene spoločnosti koná osoba bez preukázania svojho oprávnenia konať v jej mene, a evidentne bez platného preukazu totožnosti SR (keďže sa osoba s takým menom a priezviskom v Registri obyvateľov SR nenachádza) a to v čase, keď je konateľ spoločnosti už mŕtvy, je indíciou, že takéto nastavenie v spoločnosti dodávateľa je značne rizikové a účelovo vedené s cieľom „zatajiť“ zodpovednú osobu pred následkami podvodného protiprávneho konania. Bežne obozretný podnikateľ by pri obchode o hodnote niekoľko desiatok tisíc eur s takouto osobou mal byť obzvlášť opatrný, vykonať ďalšie šetrenie nad rámec overenia verejne dostupných dát a pri

nevyvrátení vzniknutých pochybností, že ide o podozrivého obchodníka, by s takouto osobou obchod nemal uzavrieť.

36. Kasačný súd teda uzatvára, že v predmetnom prípade finančné orgány uniesli dôkazné bremeno a splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu preukázali. Vo svojich rozhodnutiach identifikovali také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný, ako aj, že žalobca o ňom mal a mohol vedieť. Naopak, daňový subjekt nepreukázal, že prijal také opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie dane nestratil.

37. Finančným orgánom možno vytknúť, že vo svojich rozhodnutiach dostatočne nediferencovali medzi okolnosťami/zisteniami mimo sféry vplyvu žalobcu (ktoré nastali ex post - po zdaniťelnej transakcii) a vo sfére vplyvu žalobcu a nevymedzili osobitne objektívny a osobitne subjektívny test na podvod v zmysle Axel Kittel testu (tak ako to vyššie vykonal kasačný súd). Súd však považuje za neúčelné a nevhodné zrušiť napadnuté rozhodnutia a vrátiť vec výlučne len z tohto dôvodu, pretože zopakovanie procesu pre uvedenú formálnu chybu, nie je spôsobilé privediť pre žalobcu materiálne iný výsledok. Poukazuje pritom napríklad na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/18/2014 zo dňa 23. 03. 2016, v zmysle ktorého „pri súdnom prieskume platí zásada, že rozhodnutia správnych orgánov sa nezrušujú preto, aby sa formálne zopakoval procesný postup, hoci to účastníkovi nemôže priniesť priaznivejší výsledok“. Finančné orgány podľa názoru kasačného súdu zistili skutkový stav dostatočne a v súhrne identifikovali celý rad objektívnych okolností nasvedčujúcich účasti sťažovateľa na daňovom podvode ako aj opak konania sťažovateľa v dobrej viere, kedy vyhodnotili prijaté opatrenia žalobcu za nedostatočné a špecifikovali konkrétne opatrenia, ktoré žalobca mal vykonať a nevykonali. Takto zistený skutkový stav následne aj správne právne posúdili, keď ho podriadili pod inštitút daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03). Kasačný súd nemal z takto zisteného skutkového stavu problém vyhodnotiť a overiť splnenie jednotlivých kritérií tzv. Axel Kittel testu, pričom v zmysle judikatúry SD EÚ splnenie týchto podmienok koniec koncov prináleží overiť konajúcemu súdu (rozhodnutie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo).

38. Kasačný súd sa teda nestotožnil s krajským súdom v tom, že nebolo preukázané, že žalobca mal, resp. mohol a mal mať vedomosť o tom, že zo strany dodávateľa ide o podvodné konanie a taktiež, že nebol vymedzený mechanizmus podvodného konania. Kasačný súd nemal z administratívnych rozhodnutí problém vyabstrahovať dostatočný počet zistení a dôkazov svedčiacich o daňovom podvode i nedostatočnej obozretnosti žalobcu a túto sťažnostnú námietku vyhodnotil ako dôvodnú.

39. Za rovnako dôvodnú považoval aj sťažnostnú námietku, ktorou sťažovateľ vyjadril nesúhlas so záverom krajského súdu o potrebe vykonať výsluch osoby jediného spoločníka spoločnosť TiTi, spol. s r.o. Nakoľko finančné orgány zhromaždili dostatočné množstvo dôkazov svedčiacich o existencii daňového podvodu, a teda skutkový stav zistili dostatočne, svedecká výpoveď tejto osoby by už nebola spôsobilá zvrátiť závery správcu dane. Svedecká výpoveď jediného spoločníka spoločnosť TiTi, spol. s r.o. by nijakým spôsobom neobjasnila, či žalobca mal mať vedomosť o daňovom podvode a či prijal dostatočné preventívne opatrenia - s obozretnosťou samotného žalobcu by totiž nemala nijaký vecný súvis.

40. Vzhľadom na to, že kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP. V ďalšom konaní je krajský súd viazaný právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

41. O nároku na náhradu trov kasačného konania ako aj o nároku trov konania pred krajským súdom rozhodne v súlade s § 467 ods. 3 SSP krajský súd.

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

**Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.