Súd:	Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka:	3Sfk/25/2023
Identifikačné číslo spisu:	8021200289
Dátum vydania rozhodnutia:	28. marca 2024
Meno a priezvisko:	Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia:	predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2024:8021200289.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. v právnej veci žalobkyne: DIAMON, s.r.o., so sídlom Scherffelova 53/3017, 058 01 Poprad, IČO: 36 478 628, právne zastúpenej advokátskou kanceláriou: ŠTELLMACHOVÁ & PARTNERS s.r.o., so sídlom Hurbanova 1243/18, 031 01 Liptovský Mikuláš, IČO: 36 861 251, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100450177/2021 zo dňa 17. marca 2021, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3 S 25/2021-112 zo dňa 6. októbra 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky návrh žalobkyne na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti z a m i e t a.
II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3 S 25/2021-112 zo dňa 6. októbra 2022 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100450177/2021 zo dňa 17. marca 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad č. 101659753/2020 zo dňa 3. novembra 2020 z r u š u j e a vec v r a c i a Daňovému úradu Prešov, pobočka Poprad na ďalšie konanie.
III. Žalobkyni p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania
1. Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie november 2017, o ktorej vyhotovil protokol č. 100452577/2020 zo dňa 17. februára 2020.
2. Na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím č. 101659753/2020 zo dňa 3. novembra 2020 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 67.807,95 € za zdaňovacie obdobie november 2017. Správca dane neuznal žalobkyni uplatnené právo

na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti JJ & BETROM, s.r.o. za dodanie mäsa a mäsových výrobkov.
3. Žalovaný rozhodnutím č. 100450177/2021 zo dňa 17. marca 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.
4. Žalovaný dal do pozornosti zistenia správcu dane, že žalobkyňa obchodovala v obchodnom reťazci Zaklady Miesne SILESIA Spolka Akcyjna (Poľská republika) - T-FLEX s.r.o. - JJ & BETROM, s.r.o. - žalobkyňa.
5. Medzinárodnou výmenou informácií (ďalej len „MVI“) správca dane zistil, že spoločnosť Zaklady Miesne SILESIA Spolka Akcyjna potvrdila dodanie mäsa a mäsových výrobkov pre spoločnosť T-FLEX, s.r.o. v novembri 2017. Tovar bol dodávaný priamo do skladov žalobkyne. Dotknutá spoločnosť predložila aj dohodu o obchodnej spolupráci so spoločnosťou T-FLEX s.r.o. zo dňa 1. mája 2016, bianco zmenku, ktorú vystavila žalobkyňa v prospech poľskej spoločnosti, ktorej avalistom bol konateľ žalobkyne a k tejto bola predložená aj dohoda o vyplňovacom práve a dohoda o záruke zo dňa 1. apríla 2016. Z výsledkov MVI obsiahnutých v spise z daňovej kontroly žalobkyne za zdaňovacie obdobie december 2017 správca dane zistil, že splnomocnená zástupkyňa poľského daňového subjektu okrem iného uviedla, že vlastníkom receptúr mäsových výrobkov je poľská spoločnosť a vyvinula ich na objednávku žalobkyne. Vzájomnú spoluprácu so žalobkyňou začala v roku 2009, rokovania prebiehali v Poprade, konateľ žalobkyne (pán Mário Diabelko) bol poľskému daňovému subjektu známy. Žalobkyňa s poľským daňovým subjektom spolupracovala priamo v období od januára 2009 do júna 2010, vo februári 2014 a od januára 2018 po súčasnosť.
6. Správca dane nazrel do spisu z daňovej kontroly žalobkyne za zdaňovacie obdobia júl a august 2017 a zistil, že na základe dopytu Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy v Bratislave táto poskytla údaje, podľa ktorých spoločnosti JJ & BETROM s.r.o. a T-FLEX s.r.o. neboli evidované v registri prevádzkovateľov potravinárskych podnikov, ktoré podliehajú registrácii podľa zákona č. 38/2007 Z. z. o veterinárskej starostlivosti v znení neskorších predpisov. Príslušný orgán ani neevidoval žiadne hlásenie spoločnosti T-FLEX s.r.o., týkajúce sa príchodu zásielky živočíšneho pôvodu do miesta určenia. Uvedené spoločnosti neevidoval ani v zmysle zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších predpisov.
7. Nahliadnutím do spisu z daňovej kontroly žalobkyne za zdaňovacie obdobia júl a august 2017, konkrétne do výsledkov MVI, správca dane zistil, že konateľ spoločnosti T-FLEX, s.r.o., pán Radoslav Todorov Kazakov (Bulharsko) si predvolanie neprevzal. Pán Kazakov sa pred orgánmi bulharskej finančnej správy vyjadril, že o spoločnosti T-FLEX s.r.o. nič nevie. V Košiciach sa stretol s osobou pod prezývkou KAMEN a u notára s ním podpísal neznáme dokumenty. Nevedel preto poskytnúť ďalšie informácie doklady a informácie.
8. Konateľ žalobkyne, pán Mário Diabelko, pri ústnom pojednávaní správcovi dane k dôvodom, prečo žalobkyňa ručila za záväzky spoločnosti T-FLEX s.r.o. uviedol, že poľský dodávateľ požiadal o ručenie koncového odberateľa z dôvodu, že tovar bude končiť v skladoch žalobkyne a žalobkyňa bola ochotná ručiť. So spoločnosťou JJ & BETROM s.r.o. mala žalobkyňa dobré vzťahy a výhodné podmienky platenia faktúr.
9. Správca dane tiež zistil, že žalobkyňa reálne preberala tovar, ktorý bol vyložený priamo v jej sklade, preverovala jeho množstvo a kvalitu. Mala k dispozícii certifikáty, povolenia na obchodovanie s mäsom, manipulovala s tovarom vrátane váženia a potvrdzovala tieto údaje na všetkých dokladoch, vrátane CMR. A to všetko napriek tomu, že tovar mal byť nadobudnutý spoločnosťou T-FLEX, s.r.o.
10. K spoločnosti T-FLEX s.r.o. správca dane uviedol, že jej konateľom bol Ing. Róbert Baran (od 6. marca 2017 do 23. februára 2018) a zároveň pán Radoslav Todorov Kazakov (od 29. novembra 2016). Spoločnosť nemala personálne a materiálne vybavenie, skladové priestory, manipulačnú či chladiarenskú techniku, má virtuálne sídlo. Konateľ predmetnej spoločnosti v čase uskutočnenia obchodov vypovedal, že sa aktívne nezúčastňoval obchodov spoločnosti a nepredložil žiadne dokumenty, čo je však rozpore s vyjadreniami poľského dodávateľa. Druhý konateľ, pán Kazarov, uviedol, že o spoločnosti T-FLEX s.r.o. nič nevie.
11. Z kontrolných výkazov a systému VIES správca dane zistil, že v 4. štvrťroku 2017 nadobudla spoločnosť T-FLEX s.r.o. tovar od poľského dodávateľa v hodnote 2.443.430,- PLN. Spoločnosť T-FLEX s.r.o. mala v preverovanom zdaňovacom období jediného poľského dodávateľa a jediného odberateľa - spoločnosť JJ & BETROM s.r.o. Spoločnosť JJ & BETROM s.r.o. mala jediného odberateľa žalobkyňu.

12. Žalovaný dal do pozornosti záver správcu dane, že konanie zainteresovaných daňových subjektov vykazuje znaky daňového podvodu, kedy v reťazci dodávok vystupoval „zmiznutý obchodník“ ako prvý nadobúdateľ tovaru z iného členského štátu (T-FLEX, s.r.o.) a druhý v reťazci dodávok ako „nárazník“, a to za účelom uplatnenia odpočítania dane žalobkyňou. Žalobkyňa si uplatneným odpočítaním dane znižovala svoju daňovú povinnosť. Ak by bola žalobkyňa aj fakturačne prvým nadobúdateľom tovaru pri intrakomunitárnom dodaní, vzťah žalobkyne k štátnemu rozpočtu by bol nulový, ale prejavilo by sa to na výške jej daňovej povinnosti neponíženej o uplatnené odpočítanie dane.
13. Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane, že vyššie uvedené skutočnosti preukazujú aktívnu a vedomú účasť žalobkyne na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty. Správca dane podľa názoru žalovaného preukázal, že fakturačný a reálny tok tovaru boli odlišné. Hoci na dokladoch preverených v Poľsku bola ako odberateľ uvedená spoločnosť T-FLEX s.r.o., tovar bol dodaný do skladov žalobkyne, ktorá ho aj prevzala a potvrdila jeho prevzatie. Spoločnosti T-FLEX s.r.o. a JJ & BETROM s.r.o. boli do obchodného reťazca zahrnuté účelovo a vzájomne sa poznali. Ide o spoločnosti bez majetku a personálneho substrátu, konateľ spoločnosti T-FLEX s.r.o. žalobkyňu nepozná. Predmetné spoločnosti si nesplnili ani registračné povinnosti podnikateľských subjektov spojených s obchodom s mäsom.
14. S poľským dodávateľom žalobkyňa dlhodobo obchodovala bez sprostredkovateľov. Skutočnosť, že žalobkyňa vedela o celom priebehu obchodu a obchodného reťazca preukazuje tiež vystavená zmenka a dohoda o vyplňovacom práve medzi poľským dodávateľom a žalobkyňou. Podľa názoru žalovaného žalobkyňa svojím vstupom do obchodného reťazca s účelovými medzičlánkami zanedbala svoju odbornú starostlivosť, nevykonala preventívne opatrenia s cieľom ubezpečiť sa o zákonnosti uskutočnených transakcií.
15. Žalovaný dáva do pozornosti, že správca dane nepriznal žalobkyni právo na odpočítanie dane z dôvodu vedomej a aktívnej účasti na transakciách poznačených daňovým podvodom. Neuvádzal však, že by predpokladom takéhoto podvodného konania bolo, že si spoločnosť T-FLEX s.r.o. nesplnila daňovú povinnosť a neodviedla daň.
16. Námietka ohľadom výpovede J. je podľa názoru žalovaného irelevantná, keďže sa týka iného zdaňovacieho obdobia.
II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie
17. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) a žiadala, aby správny súd zrušil tak rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.
18. Žalobkyňa vo svojej rozsiahlej správnej žalobe v podstatnom namietala, že správca dane a žalovaný neuvádzajú ako sa na údajnom daňovom podvode mala obohatiť a aký profit mala z predmetného obchodu žalobkyňa. Žalobkyňa zdôraznila, že uhradila všetky vystavené faktúry vrátane príslušnej sumy DPH, čiže uplatnením práva na odpočítanie dane dochádza k uplatneniu princípu daňovej neutrality - obchod je daňovo neutrálny. Skutočnosť, či by tovar žalobkyňa nakúpila priamo alebo cez iného slovenského dodávateľa nemá podľa žalobkyne daňovú relevanciu, výsledok daňovej povinnosti je v konečnom dôsledku nulový. Správca dane ani neskúmal, čo sa skutočne stalo s finančnými prostriedkami, ktoré spoločnosť T-FLEX s.r.o. obdržala na svoj bankový účet, neskúmal pohyby na bankovom účte a pod.
19. Podľa názoru žalobkyne správca dane a žalovaný nepreukázali jej vedomú a aktívnu účasť na daňovom podvode. Skutočnosť, že žalobkyňa nenakúpila tovar priamo od poľského dodávateľa, sama o sebe nedokazuje, že sa žalobkyňa zúčastnila daňového podvodu, alebo že by sa s poľským dodávateľom a spoločnosťou T-FLEX s.r.o. poznala. Správca dane a žalovaný si navyše odporujú, ak na jednej strane tvrdia, že žalobkyňa sa vedome zúčastnila na podvode a na druhej strane tvrdia, že neprijala potrebné prevenčné opatrenia pred daňovým podvodom. Nie je preto zrozumiteľné, o aký typ účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom malo v predmetnej veci ísť. Príslušné orgány ani neuvádzajú, aké preventívne opatrenia mala žalobkyňa prijať.
20. Správca dane a žalovaný pritom podľa nej v rozhodnutí ani neuviedli konkrétne ustanovenia, podľa ktorých došlo k neuznaniu odpočítania dane v predmetnej veci. Žalobkyňa namieta, že bola neprimerane zaťažená dôkazným bremenom a zdôrazňuje, že zistené pochybnosti sa týkajú iných daňových subjektov v obchodnom reťazci a nemôžu jej byť kladené za vinu. Dáva pritom do pozornosti, že tak konateľ spoločnosti JJ & BETROM s.r.o. ako aj spoločnosti T-FLEX s.r.o. potvrdili

uskutočnenie deklarovaných obchodov, dodanie tovaru, zaplatenie príslušných úhrad a odvedenie dane. Na tieto dôkazy v prospech žalobkyne správca dane a žalovaný neprihliadali a ani sa s nimi náležite v odôvodnení nevysporiadali.
21. Žalobkyňa tiež namietala, že nerozumie, prečo správca dane a žalovaný v predmetnej veci nevykonali ako dôkaz výsluch J.. F. T., účtovníčky spoločnosti JJ & BETROM s.r.o. a T-FLEX, s.r.o., prípadne prečo neprihliadol na jej výpoveď z daňových kontrol u žalobkyne za iné zdaňovacie konania. Jej vyjadrenia preukazujú, že v predmetnej veci nešlo o daňový podvod a o žiadnom daňovom podvode žalobkyňa ani nemohla vedieť.
22. Čo sa týka ekonomického opodstatnenia obchodu cez spoločnosť JJ & BETROM s.r.o. (a nie priamo s poľským dodávateľom) žalobkyňa poukazuje na skutočnosť, že tento obchod bol pre ňu ekonomicky výhodnejší, keďže dostala výhodné obchodné podmienky - splatnosť faktúr 30 dní + 15 dňový benefit splatnosti (žalobkyňa mohla za tovar zaplatiť do 45 dní, teda tovar dostala bez toho, aby musela vopred zaplatiť, čo je v danom segmente konkurenčnou výhodou). Poľský dodávateľ pritom od žalobkyne mal požadovať platbu vopred pred dodaním tovaru. Žalobkyňa navyše dala do pozornosti, že hoci v minulosti s poľským dodávateľom obchodovala, v roku 2010 ukončili spoluprácu, keďže jeho ceny boli vyššie ako u iných dodávateľov. V medziobdobí (2010 - 2014) obchodovala úplne s inými dodávateľmi. Naposledy obchodovala priamo s poľským dodávateľom vo februári 2014. Žalobkyňa tiež zdôraznila, že nevedela, za akú cenu tovar predávala spoločnosť T-FLEX s.r.o. spoločnosti JJ & BETROM s.r.o. a ani za akú cenu spoločnosť T-FLEX s.r.o. odoberala tovar od poľského dodávateľa. K ručeniu uviedla, že táto požiadavka mala prísť zo strany poľského dodávateľa ako aj zo strany spoločnosti JJ & BETROM s.r.o. ako podmienky pre získanie výhody dlhšej splatnosti.
23. Žalobkyňa tiež zdôrazňuje, že správca dane nie je oprávnený nahrádzať právomoc orgánov činných v trestnom konaní a súdu, a bez vznesenia obvinenia voči konkrétnej osobe a preukázania viny v trestnom konaní konštatovať, že došlo k daňovému podvodu. Správca dane a žalovaný ani neuvádzajú, ktorého konkrétneho trestného činu sa mala žalobkyňa dopustiť. V predmetnej veci nie sú splnené ani podmienky trestného činu podľa § 277a zákona č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov (ďalej len „Trestný zákon“).
24. Žalobkyňa tiež namietla, že vyrubovacie konanie v predmetnej veci trvalo dlhšie, ako zákonodarca umožňuje (v rozpore s § 68 ods. 1 a 3 Daňového poriadku).
25. Správny súd rozsudkom č. k. 3 S 25/2021-112 zo dňa 6. októbra 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu žalobkyne zamietol.
26. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný postupovali správne, ak žalobkyni neuznali uplatnené právo na odpočítanie dane z dôvodu nepreukázania hmotnoprávnych podmienok uplatneného práva ako aj z dôvodu, že žalobkyňa bola zapojená do podvodného reťazca obchodných spoločností. Správny súd zastával názor, že správca dane a žalovaný preukázali, že žalobkyňa o tejto svojej účasti v dotknutom obchodnom reťazci aj vedela.
27. Osobitne poukázal správny súd na to, že spoločnosť T-FLEX s.r.o. v danom obchodnom reťazci tovar nenadobudla, dodávaný tovar prijímala a potvrdzovala na svojom sklade priamo žalobkyňa. Spoločnosť T-FLEX s.r.o. bola neaktívna, bez potrebného vybavenia a s fiktívnym sídlom. Pán Baran, bývalý konateľ predmetnej spoločnosti, nepredložil žiadne doklady s nepreukázaným argumentom, že ich odovzdal pánovi Todorovi Kazakovi, ktorý však o spoločnosti T-FLEX s.r.o. ani nepočul.
28. Správny súd tiež poukázal na skutočnosť, že porovnaním údajov z daňových priznaní správca dane zistil, že v rámci obchodného vzťahu so spoločnosťou T-FLEX s.r.o. spoločnosť JJ & BETROM s.r.o. (ako dodávateľ žalobkyne) nevykázala žiadnu maržu. Ani jedna z predmetných spoločností, zapojených do obchodu, pritom nebola registrovaná v súvislosti s jej povinnosťami pri obchodovaní s mäsom podľa osobitných predpisov.
29. Relevantná pre správny súd bola aj dohoda o vyplňovacom práve a zmluva o ručení medzi žalobkyňou a poľským dodávateľom, ktorá preukazuje vedomosť žalobkyne o celom priebehu obchodného vzťahu. Vedomosť mala žalobkyňa aj o tom, že tovar jej nie je dodaný od spoločnosti JJ & BETROM s.r.o., resp. T-FLEX, s.r.o., ale od poľského dodávateľa. Navyše žalobkyňa nedodržala ani odbornú starostlivosť, ktorú pri vstupe do obchodného vzťahu mala dodržiavať.
30. Čo sa týka daňového úniku správny súd dal do pozornosti vyjadrenia správcu dane, že: „Takéto konanie daňových subjektov vykazuje znaky podvodného konania spočívajúceho v nastrčení „zmiznutého obchodníka“ ako prvého pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu (T-FLEX, s.r.o.)

a „nárazníka“ (JJ & BETROM, s.r.o.) ako ďalšieho v reťazi dodávok za účelom uplatnenia odpočítania dane platiteľom DIAMON, s.r.o. Platiteľ DIAMON, s.r.o. tak, že ako posledný v reťazi odpočítal daň z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od daňového subjektu JJ & BETROM s.r.o. v zdaňovacom období november 2017, ponižoval si tým vlastnú daňovú povinnosť a profitoval na takto vytvorenom fakturačnom reťazci. Skutočným nadobúdateľom tovaru bol slovenský platiteľ DIAMON, s.r.o. Pokiaľ by platiteľ DIAMON, s.r.o. vystupoval v uvedených intrakomunitárnych obchodoch ako nadobúdateľ, jeho vzťah k štátnemu rozpočtu by bol nulový, čo by sa však odrazilo na výške jeho vlastnej daňovej povinnosti za zdaňovacie obdobie november 2017, pretože by nevykonal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa JJ & BETROM, s.r.o.“ Dôkazné bremeno, ktorým bola v daňovom konaní žalobkyňa zaťažená, nepovažoval správny súd za neprimerané.

31. K dĺžke vyrubovacieho konania správny súd uviedol, že táto bola ovplyvnená prerušením daňového konania na žiadosť žalobkyne z dôvodu COVID-19. Skúmanie finančných prostriedkov a ich toku považoval správny súd za nadbytočné a nerelevantné. Podľa názoru správneho súdu sú daňový podvod ako trestný čin a daňový podvod v daňovom konaní dva odlišné pojmy, ktoré nemožno spájať. K výpovedi a výsluchu J.. F. T. správny súd nevzhliadol dôvodnosť takéhoto výsluchu a jej vyjadrenia z iných daňových kontrol u žalobkyne nepovažoval za rozhodujúce pre túto vec.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

32. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zmeniť napadnutý rozsudok tak, že bude zrušené rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec bude vrátená na ďalšie konanie, alternatívne napadnutý rozsudok správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

33. Sťažovateľka svoju kasačnú sťažnosť odôvodnila v podstatnom rovnako ako svoju správnu žalobu, pričom jej argumentáciu už kasačný súd zhrnul v bodoch 18 až 24 tohto rozsudku.

34. Osobitne sťažovateľka zdôraznila, že nezískala v predmetnom obchode žiadnu daňovú výhodu. Je pravdou, že ak by sťažovateľka odoberala tovar priamo od poľského dodávateľa, jej daňová povinnosť by bola nulová. Ak však odoberala tovar od slovenského dodávateľa, jej daňová povinnosť je v konečnom dôsledku tiež nulová, keďže odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti JJ & BETROM s.r.o. nadväzuje na skutočnosť, že žalobkyňa spoločnosti JJ & BETROM s.r.o. zaplatila daň z titulu kúpy tovarov, ktoré použila na svoju podnikateľskú činnosť. Správny súd a príslušné orgány žiadnym spôsobom rozumne nezdôvodnili, prečo by mala byť v obchodnom modely žalobkyne jej daňová povinnosť iná, ako v prípade priameho nákupu od poľského dodávateľa.

35. Odklon od ustálenej rozhodovacej činnosti vidí sťažovateľka v odklone od prístupu k nedostatočnému odôvodneniu rozhodnutí správnych orgánov (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžo 81/2007 zo dňa 16. apríla 2008, sp. zn. 5 Sžo 81/2010 zo dňa 31. januára 2011) a k dôkaznému bremenu daňového subjektu (sp. zn. 7 Sžf 41/2013 zo dňa 28. mája 2015 a sp. zn. 3 Sžf 1/2010 zo dňa 19. augusta 2010). Správny súd sa tiež podľa nej nevysporiadal s namietanou dĺžkou vyrubovacieho konania.

36. Sťažovateľka na záver kasačnej sťažnosti požiadala podľa § 447 ods. 1 SSP o priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti.

37. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril aj žalovaný, ktorý v podstatnom zopakoval svoje skutkové zistenia, akcentoval zákonnosť napadnutého rozsudku a jeho dostatočné odôvodnenie, pričom navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietnuť.

38. Po predložení veci kasačnému súdu bola vec sp. zn. 3 Sfk 25/2023 pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Katarína Benczová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Zuzana Šabová, PhD. Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý vo veci konal a rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku.

IV. Posúdenie kasačného súdu

39. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1

SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
40. Úlohou kasačného súdu v predmetnej veci bolo posúdiť najmä správnosť právneho názoru správneho súdu, žalovaného a správcu dane, že sťažovateľka nekonala s primeranou obozretnosťou, v dôsledku čoho sa zúčastnila obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, čo vyústilo v neuznanie práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov so spoločnosťou JJ & BETROM s.r.o.
41. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.
42. Kasačný súd v nadväznosti na sporné právne otázky a ich vymedzenie zo strany sťažovateľky dáva do pozornosti, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím práva na odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu, resp. účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a (iv) odopretím práva na odpočítanie dane z dôvodu zneužitia práva.
43. Daňovým podvodom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správnemu 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, str. 95). Dôvodom pre neuznanie odpočítania DPH alebo oslobodenia od dane nie je len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom. „Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná osoba spácha daňový podvod sama, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH, alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo z používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47, ako aj citovanú judikatúru)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 25). Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie (odpočet alebo oslobodenie) mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo nemal o tejto účasti vedomosť, avšak to v dôsledku toho, že pri preverovaní svojho obchodného partnera nepostupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou. „[S] režimom s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným smernicou 2006/112 nie je zlučiteľné odopretie uvedeného práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iná transakcia, ktorá je súčasťou reťazca dodávok pred alebo po transakcii vykonanej uvedenou zdaniteľnou osobou, bola predmetom podvodu v oblasti DPH. Zavedenie systému objektívnej zodpovednosti by totiž išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu nárokov štátnej pokladnice (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 25, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 49)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26).
44. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo dňa 6. júla 2006. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá

konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania 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?
45. Kasačný súd zdôrazňuje, že je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43). Rovnako platí, že pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dobrá viera daňového subjektu v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva zo strany daňových orgánov je tomu naopak.
46. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosti, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).
47. Z vyššie uvedených všeobecných východísk vyplýva, že rozlišovanie medzi dôvodmi pre neuznanie odpočítania dane nie je samoúčelné, ale má svoj hlbší zmysel. V prípade preukazovania relevantných podmienok práva na odpočítanie dane totiž dôkazné bremeno ťaží daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie. V dôsledku tejto skutočnosti jeho neunesenie znamená nepriznanie daňového oprávnenia. V prípade daňového podvodu, vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom či zneužití práva však dôkazné bremeno na preukázaní rozhodných skutočností pre neuznanie daňového oprávnenia neťaží daňový subjekt, ale ťaží správcu dane.
48. Vychádzajúc z administratívneho spisu možno uzavrieť, že v predmetnej veci správca dane ako aj žalovaný pri nepriznaní práva sťažovateľky na odpočítanie dane zo sporných obchodov argumentovali, že sťažovateľka sa spornými obchodmi či už vedome alebo v dôsledku zanedbania

primeranej obozretnosti zúčastnila na plnení poznačenom daňovým podvodom. Keby túto obozretnosť dodržala, mala a mohla vedieť, že sa zúčastňuje obchodu poznačeného daňovým podvodom. Takto žalovaným a správcom dane vymedzeným dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov bol správny súd ako aj kasačný súd viazaný.
49. Pokiaľ teda správny súd v napadnutom rozsudku poukazuje na skutočnosť, že dôvodom nepriznania uplatneného daňového oprávnenia bolo aj nepreukázanie jeho materiálnych podmienok zo strany sťažovateľky, ide o zmätočnú argumentáciu, prekračujúcu rámec a obsah tak žalobných bodov ako aj rozhodnutia žalovaného a správcu dane. Kasačný súd na túto zmätočnú argumentáciu správneho súdu neprihliadal (sťažovateľka ani nenamietala nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku v tomto smere) a v medziach sťažnostných bodov ďalej posudzoval správnosť nosnej a relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku vo vzťahu k žalovaným a správcom dane deklarovanej účasti sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.
50. V predmetnej veci sa kasačný súd sústredil prioritne na argumentáciu sťažovateľky, ktorá poukázala na skutočnosť, že jej obchodný vzťah v rámci celého obchodného reťazca bol daňovo neutrálny. Inými slovami, pri porovnaní priameho obchodného vzťahu s poľským dodávateľom a nepriamych obchodných vzťahov cez slovenských dodávateľov a subdodávateľov sťažovateľka nemala získať žiadnu daňovú výhodu.
51. Kasačný súd konštatuje, že právnym ustanovením umožňujúcim aplikáciu tzv. daňového podvodu a účasti na ňom v právnom poriadku Slovenskej republiky je § 3 ods. 6 Daňového poriadku. V dôsledku tohto ustanovenia sa na právne úkony (obchodné vzťahy) poznačené daňovým podvodom na daňové účely neprihliada, a preto ani nemožno na základe takýchto právnych úkonov priznať uplatnené oprávnenia na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Výklad a podmienky uplatnenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku, či už z pohľadu tzv. daňového podvodu alebo zneužitia práva, je potrebné vykladať v súlade s príslušnou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, princípmi, zásadami a mantinelmi, ktoré aplikácii § 3 ods. 6 Daňového poriadku nastavuje.
52. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľky kasačný súd zdôrazňuje, že prvým znakom daňového podvodu, resp. účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ako dôvode pre neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane, je identifikácia daňového úniku - narušenie princípu neutrality DPH (bod 44 tohto rozsudku). Až v prípade, že správca dane a žalovaný (na ktorých je, v prípade preukazovania daňového podvodu a vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, dôkazné bremeno - bod 45 tohto rozsudku) preukážu existenciu daňového úniku v obchodnom reťazci, až potom nasleduje skúmanie jeho podvodného charakteru, zapojenia daňového subjektu do mechanizmu daňového podvodu (obchodného reťazca) a potenciálnej vedomosti daňového subjektu o daňovom podvode.
53. Kasačný súd sa podrobne oboznámil s argumentáciou správcu dane, žalovaného a správneho súdu, pričom musí konštatovať, že títo vo svojich rozhodnutiach náležite neobjasnili, kde v celom zistenom obchodnom reťazci malo dôjsť k daňovému úniku.
54. V tomto smere je potrebné uviesť, že princíp neutrality DPH premietajúci sa do mechanizmov DPH (priznávania, platenia, odvádzania a odpočítavania dane) v zásade garantuje, že ak si všetky daňové subjekty splnia svoje daňové povinnosti spojené s priznaním a zaplatením dane zo súvisiaceho obchodu, tento bude voči zapojeným obchodným subjektom daňovo neutrálny. Daňová záťaž bude teda na záver uplatnená voči konečnému/poslednému odberateľovi, ktorý prijaté tovary a služby nepoužije na podnikateľské účely (najčastejšie pôjde o konečného spotrebiteľa), a teda subjektu bez oprávnenia odpočítať si zaplatenú daň. Sťažovateľka správne argumentuje, že pre tento mechanizmus DPH a princíp neutrality DPH je v zásade irelevantné, či sťažovateľka nakúpi tovar priamo od dodávateľa v inom členskom štáte Európskej únie (intrakomunitárne dodanie) alebo sprostredkovane cez ďalšieho dodávateľa v rámci Slovenskej republiky.
55. Je tomu tak preto, že hoci pri intrakomunitárnom dodaní môže vzniknúť dodávateľovi z iného členského štátu Európskej únie (v tomto prípade Zaklady Miesne SILESIA Spolka Akcyjna) oslobodenie od dane (pozri príkladom režim podľa § 43 a nasl. zákona o DPH), pri takomto dodaní však zároveň vzniká tuzemskému odberateľovi daňová povinnosť (§ 11 a nasl. zákona o DPH), ako aj právo na odpočítanie takto zaplatenej dane, ak zdaniteľné dodávky tovarov a služieb tuzemský odberateľ použije v rámci ďalších podnikateľských aktivít (§ 49 ods. 2 písm. c) a d) zákona o DPH). V prípade ďalších nadväzujúcich či samostatných obchodov v tuzemsku potom daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru zdaniteľnou osobou za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a) v spojení s § 19 ods. 1 zákona

o DPH) a právo na odpočítanie dane z tovarov, ktoré platiteľ dane použije na ďalšie dodávky tovarov a služieb (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH).
56. Z vyššie uvedeného mechanizmu DPH je zrejmé, že z pohľadu DPH je skutočne irelevantné, či daňový subjekt nadobudne tovar intrakomunitárne alebo od tuzemského dodávateľa. To platí samozrejme za predpokladu, že si každý do obchodného reťazca zapojený subjekt splní svoje zákonné daňové povinnosti. Správny súd, žalovaný ako aj správca dane sa preto mýlia, pokiaľ argumentujú, že k podvodnému daňovému úniku v predmetnej veci malo dôjsť len tým, že sa sťažovateľka rozhodla kúpiť tovar nie priamo od poľského dodávateľa, ale cez vnútroštátne spoločnosti JJ & BETROM s.r.o. a T-FLEX s.r.o., a zároveň rozumne nevysvetlili, kde a ako malo v predmetnej veci dôjsť k daňovému úniku.
57. Zo skutkových okolností prejednávanej veci sa totiž javí, že k daňovému úniku nemuselo dôjsť na strane sťažovateľky, ale skôr na strane dodávateľských spoločností JJ & BETROM s.r.o. a T-FLEX s.r.o. Takýto únik však správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach neidentifikovali. V preskúmavaných rozhodnutiach neuviedli, že by si niektorá z týchto spoločností v spornom zdaňovacom období (november 2017) nesplnila svoje daňové povinnosti - nepriznala dodanie tovaru, nepriznala daň, neodviedla daň (a pod.) a ani to, že ich nesplnenie nie je prirodzeným, legitímnym a legálnym dôsledkom bežného obchodného vzťahu, ale má podvodný charakter.
58. Z vykonaného dokazovania môže kasačný súd len zhrnúť, že z výpovede bývalého konateľa spoločnosti T-FLEX s.r.o. vyplýva, že tento potvrdil dodanie tovaru a splnenie daňových povinností. Zo zistení správcu dane tiež vyplýva, že spoločnosť T-FLEX s.r.o. uviedla v kontrolných výkazoch dodania od poľského odberateľa. V administratívnom spise, resp. v rozhodnutiach správcu dane a žalovaného absentuje akákoľvek skutočnosť, dôkaz o tom, že by si spoločnosť T-FLEX s.r.o. nesplnila svoju daňovú povinnosť - daň nepriznala alebo neodviedla. Absentuje teda dôkaz o daňovom úniku v zistenom obchodnom reťazci za dotknuté zdaňovacie obdobie. Nepochopiteľne v tomto smere znie argument žalovaného, že on a správca dane neuvádzajú, že by predpokladom podvodného konania malo byť neplnenie daňovej povinnosti spoločnosťou T-FLEX s.r.o. (bod 15 tohto rozsudku). Otázkou potom zostáva, ktorá spoločnosť a ako mala spôsobiť daňový únik, resp. či vôbec v identifikovanom obchodnom reťazci došlo k daňovému úniku, a teda aj k daňovému podvodu.
59. Pokiaľ správca dane a žalovaný neobjasnia daňový únik - prvú a základnú podmienku pre neuznanie uplatneného odpočítania dane z dôvodu daňového podvodu, sú v zásade irelevantné zistenia správcu dane a žalovaného, či sťažovateľka mala vedomosť o celom obchodnom reťazci alebo či zanedbala svoju odbornú starostlivosť, neprijala preventívne opatrenia proti daňovému podvodu.
60. S ohľadom na vyššie uvedené preto možno konštatovať, že správca dane, žalovaný a správny súd vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, ak sporné obchodné prípady sťažovateľky v zdaňovacom období november 2017 posúdili ako vedomú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom bez preukázania, pomenovania a odôvodnenia daňového úniku v obchodnom reťazci.
61. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že nespochybňuje závažnosť zistení a podozrení správcu dane a žalovaného. Doterajšie závery kasačného súdu automaticky neznamenajú, že sťažovateľke má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočítanie dane z obchodných prípadov so spoločnosťou JJ & BETROM s.r.o. v zdaňovacom období november 2017. Je však na žalovanom, resp. správcovi dane, pokiaľ chcú ako dôvod neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane zvoliť daňový podvod a účasť sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, aby preukázali a odôvodnili vznik daňového úniku v zistenom obchodnom reťazci v spornom zdaňovacom období, ako aj jeho podvodný charakter.
62. Pre úplnosť kasačný súd ešte uvádza, že si je vedomý toho, že v prípade sťažovateľky a žalovaného bolo vedených viacero podobných kasačných konaní, týkajúcich sa podobného obchodného reťazca, z ktorých niektoré skončili zamietnutím obdobnej kasačnej sťažnosti sťažovateľky (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. marca 2024). Napriek zdanlivej podobnosti medzi touto a ďalšími vecami sťažovateľky, ide v podstatných otázkach o odlišné prípady. V tejto skúmanej veci ide o zdaňovacie obdobie november 2017, vo vzťahu ku ktorému bol vypracovaný osobitný (samostatný) protokol a aj samostatné rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Zatiaľ čo v iných zdaňovacích obdobiach správca dane a žalovaný náležite objasnili daňový únik, ktorý vznikol v dôsledku nepriznania alebo neplnenia daňovej povinnosti v dotknutých zdaňovacích obdobiach spoločnosťou T-FLEX s.r.o. (napr.

rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. marca 2024), v tejto veci na skúmanie, objasnenie a odôvodnenie existencie daňového úniku v obchodnom reťazci rezignovali (body 52 a 61 tohto rozsudku). Táto, zdanlivo nevýznamná, odlišnosť má zásadné dopady na celý prípad s ohľadom na podmienky správcom dane a žalovaným zvoleného dôvodu neuznania sťažovateľkou uplatnených daňových oprávnení - jej účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (pozri bod 43 tohto rozsudku).

V. Záver

63. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľky zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 3 písm. a) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

64. V ďalšom konaní budú správca dane a žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie (osobitne bod 61 tohto rozsudku) a vyvarujú sa pochybení zistených kasačným súdom v tejto veci. Oboznámia sa tiež s rozhodnutiami kasačného súdu v ďalších veciach sťažovateľky, napr. s rozhodnutím sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. marca 2024. Žalovaný a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

65. Návrh sťažovateľky na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti podľa § 447 ods. 1 SSP kasačný súd zamietol. Urobil tak preto, lebo kasačnej sťažnosti sťažovateľky prislúchal odkladný účinok už priamo zo zákona (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP), nebolo potrebné ho osobitne a duplicitne priznávať aj rozhodnutím kasačného súdu.

66. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni/sťažovateľke priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

67. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.