

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/53/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200192
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 05. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Trenčan
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:3022200192.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (v kasačnom konaní sťažovateľ): Bidfood Slovakia s. r. o., so sídlom Piešťanská 2321/71, 915 01 Nové Mesto nad Váhom, IČO: 34 152 199, právne zastúpeného: Blaňár & Partners s. r. o., so sídlom Gunduličova 4, 811 05 Bratislava, IČO: 36 866 784, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100723075/2022 zo dňa 5. apríla 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/57/2022-112 zo dňa 13. apríla 2023, takto

rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/57/2022-112 zo dňa 13. apríla 2023 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100723075/2022 zo dňa 5. apríla 2022 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Návrh sťažovateľa na prerušenie kasačného konania sa zamietá.

III. Sťažovateľovi sa priznáva právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj ako „správca dane“, prípadne „prvostupňový orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2012, január až máj 2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 100490935/2017 zo 17.03.2017 (ďalej len „protokol“). V protokole vyjadril záver, že v sporných obchodoch žalobcu neboli preukázané materiálne podmienky pre vznik uplatneného práva na odpočítanie dane.

2. Správca dane následne vydal vo vyrubovacom konaní rozhodnutie č. 101507919/2019 z 19.06.2019, ktoré bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. 102894385/2019 zo dňa 16.12.2019. Správca dane vzápätí na to vydal ďalšie rozhodnutie č. 396202/2020 z 26.08.2020, ktoré žalovaný opätovne zrušil rozhodnutím č. 100291195/2021 z 19.02.2021. Žalovaný v podstatnom inštruoval správcu dane, aby jednoznačne ustálil dôvod nepriznania daňových oprávnení a za týmto účelom prípadne doplnil dokazovanie. Inštrukcie žalovaného v zásade smerovali k tomu, že v posudzovanej veci môže byť daný dôvod pre neuznanie odpočtu dane žalobcovi z dôvodu jeho vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

3. Správca dane rozhodnutím č. 481277/2021 zo 14.10.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel na DPH v sume 119.599,45 € za zdaňovacie obdobie január 2013.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 100723075/2022 z 05.04.2022 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

5. Správca dane a žalovaný neuznali žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za dodanie tovaru (kuracie prsia a bravčové mäso) vystavených dodávateľmi:

- Anton Škoda ACES, so sídlom Sebedražie 463, 972 05 Sebedražie, IČO: 40 178 838 (podnikateľská činnosť ukončená dňom 25.10.2016);

- Jet Let s.r.o., so sídlom Osadná 2, 831 03 Bratislava, IČO: 46 411 895 (ex offa vymazaná z Obchodného registra SR dňom 17.02.2018);

- SISA Slovakia, s.r.o., so sídlom Čsl. armády 6/68, 915 01 Nové Mesto nad Váhom, IČO: 45 883 335 (dobrovoľne vymazaná z Obchodného registra SR dňom 04.10.2014).

6. Žalovaný zhrnul, že v predmetnej veci nebola spornou preprava tovaru a ani reálna existencia plnenia. Ako dôvod neuznania uplatnených daňových oprávnení vymedzil účasť žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a vedomosť žalobcu o takomto podvodnom konaní. Pri formulovaní uvedeného záveru dôvodil najmä tým, že ak by sa žalobca riadne zaujímal o odbytové ceny mäsa, mohol zistiť, že cena jemu ponúkaného tovaru je neštandardne nízka. Ignoráciou tohto kroku zanedbal povinnosť starostlivého posúdenia transparentnosti ceny tovaru. Žalobca sa v rámci preukazovania oprávnenosti nároku na odpočet dane obmedzil iba na preukázanie overenia formálnych podmienok možnosti obchodovania jeho dodávateľských subjektov s mrazeným mäsom (overenie platnosti IČ DPH či oprávnenosti osôb konať za dodávateľské spoločnosti). Žalovaný vytkol žalobcovi, že ako stabilný a významný podnikateľ s mäsom vstúpil do obchodného vzťahu so subjektmi bez histórie obchodovania s touto komoditou. Konštatoval tiež, že žalobcovi muselo byť zrejmé, že obvyklým následkom reťazového obchodovania je skutočnosť, že tovar sa predražuje.

7. Podľa žalovaného boli deklarovaní tuzemskí dodávateľia mäsa do fakturačného reťazca vložení účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu a ekonomického opodstatnenia s cieľom podvodným spôsobom zneužiť systém neutrality DPH. Úlohou v bode 5 identifikovaných pochybných tuzemských dodávateľov bolo faktúry vystaviť a vykázať v daňovom priznaní s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality dane, avšak s chýbajúcou daňou, ktorú do štátneho rozpočtu reálne neodviedli, pretože si daň na výstupe fakturovanú platiteľovi znížili prostredníctvom nepreukázaných odpočítaní dane od ďalších pochybných subdodávateľov.

II. Konanie pred správnym súdom

8. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) a žiadal, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

9. Správny súd rozsudkom sp. zn. 11S/57/2022-112 z 13. apríla 2023 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol ako nedôvodnú. V súlade s ustanovením § 140 SSP poukázal na odôvodnenie skôr vydaných rozsudkov tamojšieho súdu sp. zn. 11S/51/2022 a 11S/52/2022 zo dňa 28. marca 2023 vo veci toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, v ktorých išlo o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi na základe tej istej daňovej kontroly (za zdaňovacie obdobia január 2012 a marec 2012).

10. Správny súd označenými rozsudkami o správnej žalobe rozhodol tak, že správnu žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú.

11. Stotožnil sa so záverom daňových orgánov, podľa ktorého sa žalobca zúčastnil na daňovom podvode, o ktorom mohol, resp. mal vedieť, keby bol konal s náležitou starostlivosťou. Zároveň dodal, že v predmetnej veci boli splnené všetky podmienky Axel Kittel testu.

12. Podľa jeho názoru bolo riadne preukázané vytvorenie netransparentného prostredia - podvodného reťazca zainteresovaných daňových subjektov vrátane zahraničných, obchodujúcich s hydinným mäsom z Brazílie za účelom znižovania daňových povinností. Na základe uvedeného prijal záver, že došlo k daňovému úniku u dodávateľov žalobcu, ktorí si kompenzovali daň uvedenú na sporných faktúrach vystavených pre žalobcu, deklarováním nepreukázaných odpočítaní dane na vstupe/ dodávateľskými faktúrami za fiktívne plnenia.

13. Žalobca sa podľa správneho súdu zúčastňoval na podvodnom konaní tak, že nakupoval tovar živočíšneho pôvodu od tzv. nárazníka a neskôr nezvestného obchodníka, a ďalej ho predával tuzemským odberateľom. Žalobca si uplatňovaním odpočítania dane z dodaní od dodávateľských spoločností v konečnom dôsledku výrazne znížil vlastnú daňovú povinnosť, ktorú by inak mal, ak by tovar nakupoval priamo od zahraničných dodávateľov z EÚ.

14. Z hľadiska záveru správcu dane, že žalobca mohol vedieť o svojej účasti na podvodnom reťazci, dal správny súd do pozornosti skutočnosť, že žalobca ako skúsený obchodník obchodoval s nerenomovanými a novými dodávateľmi na trhu bez relevantnej obchodnej histórie a referencií.

15. Kľúčovou okolnosťou s potenciálom vzbudiť podozrenie žalobcu mala byť nízka cena deklarovaných plnení. Správny súd v tejto súvislosti konštatoval, že žalobca mal prinajmenšom od svojej materskej spoločnosti vedieť, aké sú štandardné nákupné a predajné ceny tejto komodity. Nepreukázal pritom žiadny kontrolný mechanizmus pri preverovaní cien. Nízka cena dodávaných tovarov mala podľa správneho súdu vzbudiť podozrenie, že môže ísť o tovar prefakturovaný po nadobudnutí z členských krajín EÚ cez reťazec subjektov, kde nepriznanie dane z faktúr za fiktívne plnenia u stratených obchodníkov zabezpečí takého zníženie ceny. Žalobca mohol preto urobiť opatrenia, aby sa uistil, že obchodné transakcie, ktoré uskutoční, nebudú poznačené podvodom.

16. Podľa zistení správca dane žalobca dobre poznal dodávateľov z členských štátov EÚ. Práve preto možno aj podľa správneho súdu považovať za nelogické, aby obstarával tovar prostredníctvom dodávateľov, ktorí boli bez akýchkoľvek materiálo-technických a ekonomických predpokladov a bez ľudských zdrojov. Správny súd sa pritom stotožnil s názorom daňových orgánov, že postup žalobcu, ktorý si preveril dodávateľov len formálne (overenie, či za spoločnosť koná oprávnená osoba, preverenie dodávateľa na internete - obchodný register, resp. živnostenský register, preverovanie DIČ a platnosti IČ DPH), bol nedostatočný.

17. Správny súd tiež vyzdvihol skutočnosť, že v prípade mäsa ide o tovar, na ktorý sa vzťahuje nariadenie Komisie č. 931/2011 zo dňa 19. septembra 2011 o požiadavkách na vysledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu (ďalej len „nariadenie o vysledovateľnosti“). V zmysle onoho nariadenia prevádzkovateľ potravinárskeho podniku musí mať k dispozícii údaje o tom, odkiaľ sa potravina odoslala a názov, ako aj adresu predávajúceho. Subjekt obchodujúci s potravinami okrem toho musí byť v zmysle príslušných právnych predpisov aj registrovaný.

18. Žalobca preto podľa správneho súdu musel mať zodpovedajúce vedomosti o transakcii, ako aj o subjektoch do nej zapojených. Zároveň mal mať vedomosť o tom, odkiaľ sa potravina odoslala a kým bola odoslaná. Túto skutočnosť si mal overiť a vyžiadať si príslušné doklady, aby ich mohol na požiadanie preukázať. Správny súd v tejto súvislosti poukázal aj na zistenú neskúsenosť preverovaných dodávateľov v obchodovaní s potravinami živočíšneho pôvodu, keďže neboli registrovaní v zmysle platných veterinárnych predpisov alebo boli registrovaní len krátko.

19. V súvislosti s námietkou zmeny právnych názorov medzi daňovou kontrolou a rozhodnutím žalovaného správny súd konštatoval, že judikatúra Najvyššieho správneho súdu SR v zásade nevyklučuje vykonávanie dokazovania aj vo vyrubovacom konaní. Právna úprava nevyklučuje ani potenciál zmeny právnych záverov správca dane a žalovaného vo vzťahu k prvotne identifikovanému dôvodu pre neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane v protokole. V predmetnej veci žalobca až vo vyrubovacom konaní preukázal existenciu materiálneho plnenia, preto sa podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný následne dôvodne zaoberali existenciou podvodného konania.

III. Kasačná sťažnosť, stanoviská účastníkov

A/

20. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g), h) SSP. Žiada zmeniť napadnutý rozsudok tak, že dôjde k zrušeniu rozhodnutia žalovaného a vráteniu veci na ďalšie konanie, alternatívne zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správny súd na ďalšie konanie.

21. Kasačný súd na tomto mieste rekapituluje podstatný obsah kasačnej sťažnosti:

- sťažovateľ v úvode namieta nesprávny procesný postup správneho súdu. Má za to, že body správnej žaloby, ktoré žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe účinne nerozporoval, sa stali nespornými, a to s poukazom na § 151 CSP v spojení s § 25 SSP. Nesporné skutkové tvrdenia preto podľa jeho názoru samy osebe predstavovali zákonné dôvody zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného,
- namieta nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku v tom smere, že správny súd sa nevysporiadal:

A/ s námietkou neprípustnosti spájania sťažovateľovej aktívnej a pasívnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom zo strany príslušných správnych orgánov,

B/ s namietanou nesprávnou aplikáciou Axel Kittel testu správnymi orgánmi (správne orgány vykonali trojkrokový test namiesto štvorkrokového, keď opomenuli zodpovedať otázku, či daňový únik vznikol v posudzovaných obchodoch a či bol podvodného charakteru, keďže žalobca z neho nečerpал daňovú výhodu),

C/ s namietaným nevyhodnotením dôkazov predložených sťažovateľom (výpisy z bankových účtov, e-mailová komunikácia medzi sťažovateľom a jeho obchodnými partnermi, protokoly z vykonaných veterinárnych kontrol v rokoch 2012 a 2013),

D/ s namietaným nerešpektovaním právne záväzného názoru žalovaného zo strany správcu dane,

- správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu - rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/14/2010 zo dňa 21. apríla 2011, sp. zn. 5Sžf/23/2016 zo dňa 16. januára 2017, sp. zn. 3Sžfk/27/2018 zo dňa 23. januára 2019 a rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2022 zo dňa 24. februára 2022,
- vyrubovacie konanie nemôže byť nástrojom predlžovania daňovej kontroly. Podľa sťažovateľa je rozsah dokazovania v tejto fáze daňového konania v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku limitovaný a determinovaný návrhmi daňového subjektu. Žalovaný a správca dane tento princíp porušili, keď pôvodne v daňovej kontrole pomenovaný dôvod neuznania uplatnených daňových oprávnení (nepreukázanie materiálnych podmienok) zmenili vo vyrubovacom konaní na základe dodatočne vykonaného dokazovania na aktívnu, resp. pasívnu účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Sťažovateľ argumentuje, že neinicioval žiadne dokazovanie, ktoré by vo vyrubovacom konaní malo viesť k uvedeným záverom,
- vo vzťahu k nesprávnemu právnomu posúdeniu namieta, že jeho obchodné vzťahy boli realizované v súlade so zásadou neutrality daňových plnení. Dôvodil, že kúpou tovaru od vnútroštátnych obchodných partnerov, keď zaplatil cenu vrátane DPH, namiesto intrakomunitárneho dodania, nezískal úmyselne žiadnu daňovú výhodu. Rovnako namieta nesprávne právne posúdenie jeho vedomostnej stránky účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, osobitne v časti tvrdeného konania v rozpore s odbornou starostlivosťou,
- skutočnosť, že obchodoval za nízke ceny, žalovaný a ani správca dane nepreukázali, keď nepredložili žiadne cenové analýzy, analýzy ziskovosti a pod. s porovnateľnými subjektami ako sťažovateľ. V súlade s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EÚ (rozhodnutie C-103/09 vo veci Weald Leasing) by podľa sťažovateľa bola ako relevantná pochybnosť len preukázaná výrazná odchýlka v jednotkových cenách medzi nákupnými cenami,
- pokiaľ správca dane a žalovaný zohľadňovali ceny dodávateľa KOVÁŘ plus s.r.o., neuviedli, prečo má ísť o referenčné ceny. Sťažovateľ namieta, že porovnateľná v tomto smere bola spoločnosť METRO Cash & Carry SR s.r.o., ako priama konkurencia sťažovateľa. Má za to, že ak táto spoločnosť bola schopná vykonávať predaj tovaru za podobnú cenu, pričom pri tejto cene aj vykazovala ziskovosť, jej nákupné ceny teda logicky museli byť podstatne nižšie. K spoločnosti KOVÁŘ plus s.r.o. sťažovateľ uviedol, že ide o zahraničný subjekt, ktorý nemôže byť použitý ako cenový referent. Zdôraznil, že nepoznal nákupné ceny zahraničných dodávateľov počas kontrolovaného obdobia,
- pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd akcentovali agrárne informácie (správy Pôdohospodárskej platobnej agentúry), tak sťažovateľ namieta, že ide o odbytové ceny a ceny, ktoré sa týkajú len slovenských prvovýrobcov, nie obchodníkov s potravinami. Sťažovateľ však nenakupoval tovary od slovenských spracovateľov a prvovýrobcov hydiny, ale od obchodníkov špecializujúcich sa na nákup a predaj takéhoto tovaru. Predmetné informácie nie sú použiteľné na priemerné ceny prvovýrobcov zo zahraničia, nie sú preto použiteľné vo vzťahu k cenám tovaru dovážaného zo zahraničia. Tieto informatívne údaje uvedené v správach nereflektujú ani spôsob balenia, vplyv obchodného vyjednávania, veľkoobjemových objednávok a pod., ktoré majú výrazný vplyv na konečnú nákupnú cenu tovaru.
- k tvrdenej koordinácii cien s materskou spoločnosťou sťažovateľ namieta, že v správnom konaní nebolo sporné, že koordinácia nákupných cien medzi sťažovateľom a materskou spoločnosťou z Českej republiky neprebíhala. Skutočnosti týkajúce sa bydliska konateľa sťažovateľa žiadnym spôsobom nedokazujú akúkoľvek koordináciu cien medzi materskou spoločnosťou a sťažovateľom. Sťažovateľ opakovane v konaní poukazoval na skutočnosť, že má vlastný obchodný model nákupu potravín,
- k pochybnostiam ohľadom výsledovateľnosti potravín a preverenia registrácie sťažovateľ uviedol, že sa správny súd nevysporiadal rozhodnutím Súdneho dvora EÚ (C-329/18 vo veci Altic SIA), podľa ktorého takéto okolnosti pri preukazovaní daňového podvodu a účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom nie sú relevantné,
- sťažovateľ ďalej uvádza, že si svojich obchodných partnerov vždy riadne preveril. Spôsob preverenia považoval za dostatočný, pričom odkázal na Zbierku z Fóra Generálneho riaditeľstva EÚ 2016, ktorú správny súd nevyhodnotil. Podotýka, že pre účely obchodovania nemuseli mať dodávateľia osobitné materiálne či technické podmienky a odkazuje pritom na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie (C-277/14 vo veci Stehcamp), rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022. a rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020. Rovnako namieta v tejto súvislosti arbitrálne prenášanie dôkazného bremena na sťažovateľa,
- sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd v zmysle čl. 267 ods. 3 Zmluvy o fungovaní EÚ prerušil konanie a predložil prejudiciálnu otázku: „či sa má článok 18 ods. 2 a ods. 3 Nariadenia o výsledovateľnosti

(č. 178/2002) vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na potravinovom reťazci si overila svojho priameho dodávateľa a svojho priameho odberateľa podľa zásady jeden krok vzad a jeden krok vpred, pričom ale táto zásada nie je relevantná na účely určenia toho, či zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH.“

B/

22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoje prezentované závery, známe kasačnému súdu z predchádzajúceho priebehu konania. Navrhol, aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú.

C/

23. Sťažovateľ v replike k vyjadreniu žalovaného odkázal na uplatnené dôvody v podanej kasačnej sťažnosti a zároveň požiadal o nariadenie pojednávania. Pridržal sa pritom žalobného návrhu, ktorý je uvedený v kasačnej sťažnosti.

I. Právne posúdenie veci kasačným súdom

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, a preto po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 22. mája 2025 tento rozsudok, ktorým rozhodol spôsobom podľa § 462 ods. 2 SSP.

25. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Kasačný súd preto poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sfk/21/2023 zo dňa 30. júla 2024, sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024, sp. zn. 8Sfk/9/2023 zo dňa 30. júla 2024, sp. zn. 4Sfk/84/2023 zo dňa 23. októbra 2024, sp. zn. 5Sfk/66/2023 zo dňa 20. februára 2025, sp. zn. 4Sfk/78/2023 zo dňa 23. októbra 2024, sp. zn. 4Sfk/66/2023 zo dňa 22. januára 2025, sp. zn. 5Sfk/60/2023 zo dňa 31. marca 2025, 1Sfk/83/2023 zo dňa 31. marca 2025 a 1Sfk/74/2023 zo dňa 31. marca 2025, v ktorých považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za dôvodnú, keď napadnuté rozsudky správneho súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

26. Kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sfk/9/2023 z 30. júla 2024 (zdaňovacie obdobie február 2012). V oboch prípadoch (v prejednávanej veci i vo veci vedenej pod sp. zn. 4Sfk/11/2023) išlo o jednu a tú istú daňovú kontrolu ukončenú rovnakým protokolom, pričom rozhodnutia daňových orgánov vychádzajú z rovnakých skutkových okolností prípadu pri rovnakom právnom posúdení. Modus operandi obchodovania zúčastnených subjektov (napriek tomu že išlo o odlišné dodávateľské spoločnosti) vykazoval v oboch zdaňovacích obdobiach rovnaké črty a predmetom fakturácií bola druhovo identická komodita (chladené či mrazené mäso). Obdobnosť skutkového a právneho stavu veci je daná zároveň aj v zásade totožným znením kasačnej sťažnosti a právneho posúdenia napadnutého rozsudku správneho súdu v oboch veciach. Senát 2S kasačného súdu závery z tohto rozhodnutia považuje za aplikovateľné i na v tomto konaní prejednávanú vec.

27. Konajúci senát sa preto s označeným rozsudkom kasačného súdu v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v ďalšom texte odôvodnenia z neho cituje relevantné časti, cit.:

„58. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že správny súd sa nevysporiadal s jej námietkou, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí nerešpektoval právne záväzné názory žalovaného z jeho predchádzajúcich zrušujúcich rozhodnutí, kasačný súd jej musí dať z časti za pravdu. Správny súd skutočne túto námietku opomenul, resp. sa k nej explicitne nevyjadril. Na druhej strane však kasačný súd konštatuje, že vo svojej rozhodovacej činnosti už uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 77/2022 zo dňa 30. januára 2024, body 35 a 36; obdobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 63/2022 zo dňa 30. januára 2024, body 36 až 39):

„35. Kasačný súd nespochybňuje, že v súlade s § 74 ods. 4 Daňového poriadku sú právne závery vyjadrené v rozhodnutí odvolacieho orgánu záväzné pre prvostupňový orgán. Ide o prejav inštitucionálnej nadržanosti odvolacieho orgánu vo vzťahu k prvostupňovému orgánu, ktorý je vynútitel'ny kompetenciou odvolacieho orgánu zrušiť rozhodnutie, ktoré nerešpektovalo jeho právny názor.

36. Na druhej strane je však potrebné konštatovať, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva viazanosť odvolacieho orgánu jeho predchádzajúcim právnym názorom, vyjadreným v zrušujúcom rozhodnutí a už vôbec viazanosť správneho či kasačného súdu takýmto názorom. Inými slovami úlohou

správnych súdov v zásade nie je vynucovať dodržiavanie pokynov odvolacieho orgánu zo strany prvostupňového orgánu, a to už vôbec v prípade, ak tento názor zmenil samotný odvolací orgán. Úlohou a poslaním správnych súdov je posúdiť, či výsledné (konečné) rozhodnutie, ako výsledok celého administratívneho konania, nezasahuje do práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy v rozpore so zákonom (§ 2 ods. 1 SSP). Prípadné procesné pochybenia sa stávajú predmetom záujmu správneho súdu až v tom prípade, ak mohli viesť k vydaniu nezákonného konečného rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP). Nerešpektovanie v zrušujúcom rozhodnutí vyjadreného právneho názoru odvolacieho orgánu prvostupňovým orgánom, pokiaľ bolo v ďalšom konaní opätovne aprobované odvolacím orgánom (došlo k zmene pôvodného názoru), za predpokladu, že nové názory sú riadne odôvodnené, nepredstavuje takú procesnú vadu, ktorá by mala potenciál vplyvu na zákonnosť konečného rozhodnutia (neoberá účastníka konania napr. o možnosť vyjadriť sa, navrhovať dôkazy, podať odvolanie a dostať odpoveď na svoje námietky). Námietky sťažovateľky v tomto smere sú preto zjavne bezdôvodné.“

59. Predmetná námietka sťažovateľky bola preto v tejto veci zjavne nedôvodná, bez vplyvu na zákonnosť rozhodnutia žalovaného a nemala preto charakter takej (pre vec zásadnej) námietky, ktorá by si vyžadovala osobitnú odpoveď správneho súdu. Keďže kasačný súd považoval napadnutý rozsudok za preskúmateľne odôvodnený, pristúpil ku kasačnému prieskumu dôvodnosti ďalších meritorných sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou.

IV.1.

K zmene dôvodu pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení vo vyrubovacom konaní

[...]

62. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už zdôraznil, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania je v zásade odlišný (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, bod 31, publikované ako judikát č. 18/2022 ZNSS). Napriek tomu však ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu pripúšťa vykonávanie dokazovania v daňovom konaní, aj nad rámec návrhov daňového subjektu, a to či už v snahe odstrániť niektoré procesné nedostatky či doplniť niektoré skutkové zistenia, v nadväznosti na argumentáciu daňového subjektu alebo v nadväznosti na pokyn odvolacieho orgánu či správneho súdu (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, sp. zn. 4 Sfk 126/2022 zo dňa 17. októbra 2023, sp. zn. 3 Sfk 129/2022 zo dňa 21. novembra 2023 a iné). Limitom pre takéto dopĺňajúce vykonávanie dokazovania iniciovaného správcom dane v daňovom konaní však je, že nemôže byť vykonané v takom rozsahu/v takej miere, aby de facto nahrádzalo výkon samotnej daňovej kontroly (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, bod 43, ale aj judikát 18/2022 ZNSS, bod 31).

63. Navyše, z aktuálnej právnej úpravy daňového konania nemožno vyvodit' viazanosť správcu dane alebo žalovaného právnym dôvodom neuznania uplatnených daňových oprávnení uvedeným v protokole z daňovej kontroly. K takejto zmene právneho náhľadu môže dôjsť tak z dôvodu odôvodnenej zmeny právneho názoru správcu dane, pod vplyvom dodatočne vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní (bod 62 tohto rozsudku) alebo pod vplyvom rozhodnutia odvolacieho orgánu - žalovaného (§ 74 ods. 2 Daňového poriadku) či správneho súdu (§ 191 ods. 5 a 6 SSP). Právna úprava pritom v § 74 ods. 2 Daňového poriadku výslovne predpokladá, že odvolací orgán - žalovaný môže odstraňovať chyby konania alebo ich odstránenie/doplnenie uložiť správcovi dane.

64. Pokiaľ však príslušné orgány v priebehu vyrubovacieho konania alebo prípadne nadväzujúceho odvolacieho konania menia dôvod pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení v porovnaní s protokolom z daňovej kontroly, musí sa tak spravidla diať (i) primárne na podklade skutkových zistení vyplývajúcich zo samotného protokolu, prípadne primerane doplnených dokazovaním vykonaným v daňovom konaní v miere a rozsahu nenahrádzajúcom daňovú kontrolu (bod 62 tohto rozsudku) a (ii) daňovému subjektu musí byť umožnené sa k zmenenému právnemu posúdeniu dôvodu neuznania daňového oprávnenia v daňovom konaní vyjadriť a navrhnuť nové dôkazy (tento predpoklad vyplýva zo zásady úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku a zásady zachovávanía práv daňových subjektov podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj zo zákazu neočakávaných/prekvapivých rozhodnutí vyplývajúceho z čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky - mutatis mutandis rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 52/2019 zo dňa 1. apríla 2020, publikované v ZNaUÚS ako judikát č. 12/2020).

65. Po zohľadnení vyššie uvedenej argumentácie kasačný súd konštatuje, že v tu posudzovanom prípade v protokole z daňovej kontroly správca dane vyjadril v konečnom dôsledku záver, že v sporných obchodoch žalobkyne neboli preukázané materiálne podmienky pre uplatnenie uplatneného práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1, § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o

dani z prianej hodnoty v príslušnom znení (ďalej len „zákon o DPH“), resp. bola spochybnená identita deklarovaných dodávateľov (bod 1 tohto rozsudku; str. 66 protokolu). V prvostupňovom rozhodnutí a v žalovanom rozhodnutí z vyrubovacieho konania však už bola ako dôvod pre neuznanie daňových oprávnení uvedená účasť sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom v súlade s § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Kasačný súd už konštatoval, že ide o dva rozdielne dôvody pre neuznanie daňových oprávnení, ktoré majú aj odlišné východiská (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 25/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 54). V predmetnej veci preto došlo k zmene právneho dôvodu neuznania daňových oprávnení medzi protokolom a končnými rozhodnutiami orgánov finančnej správy.

66. Kasačný súd vychádzajúc z administratívneho spisu konštatuje, že sťažovateľka po doručení protokolu z daňovej kontroly podala rozsiahle vyjadrenie (75 strán), v ktorom vzniesla viacero námietok proti záverom správcu dane a navrhla vykonanie viacerých dôkazov (písomné vyjadrenie k protokolu zo dňa 19. mája 2017). V nadväznosti na vyjadrenie a návrhy sťažovateľky správca dane vykonal dokazovanie opakovaným pokusom o vypočítanie jej obchodných partnerov a ich právnych nástupcov a o získanie účtovných dokumentov týchto obchodných partnerov, ako aj doplnenie dokazovania v časti spochybnenej prepravy tovaru, či otázky nahlasovania zásielok kuracieho mäsa regionálnej veterinárnej a potravinovej správy. O tomto doplnenom dokazovaní a jeho výsledkoch správca dane oboznámil sťažovateľku listom zo dňa 6. februára 2019. V tomto liste zároveň sťažovateľke oznámil, že „správca dane zistil, že aj keď k dodávkam došlo, právo na odpočítanie dane je neuplatniteľné z dôvodu preukázania účasti kontrolovaného daňového subjektu na podvode s daňou z pridanej hodnoty, pričom bolo preukázané, že kontrolovaný daňový subjekt o tejto skutočnosti vedieť mal, ak by bol konal s náležitou odbornou starostlivosťou.“ Správca dane teda informoval sťažovateľku o zmene dôvodu pre nepriznanie uplatnených daňových oprávnení. K tomuto oboznámeniu sa žalobkyňa vyjadrila listom zo dňa 7. júna 2019 a jej pripomienky boli ústne prerokované na pojednávaní dňa 11. júna 2019.

67. V ďalšom procesnom postupe správca dane vydal dve rozhodnutia, ktoré boli žalovaným zrušené z dôvodu, že správca dane nedôsledne rozlišoval medzi materiálными podmienkami uplatneného daňového oprávnenia (keď vo svojich rozhodnutiach spochybňoval uskutočnenú prepravu) a na druhej strane konštatoval účasť sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. V ďalšom konaní preto správca dane mal jednoznačne ustáliť dôvod odopretia daňových oprávnení a preukázať zanedbanie preventívnych opatrení, resp. vedomosť žalobkyne o možnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (bod 2 tohto rozsudku).

68. Po zrušujúcich rozhodnutiach žalovaného správca dane vykonal miestne zisťovanie s cieľom získania dokladov od sťažovateľky (dňa 13. mája 2021 - so zameraním na dodávky mäsa od obchodných partnerov žalobkyne zo zahraničia), nahliadnutie do spisu z daňovej kontroly žalobkyne za zdaňovacie obdobie január až jún 2014 s vyňatím žiadosti a odpovede na MVI (dňa 18. mája 2021), získanie informácie z verejne dostupných zdrojov - Správa o trhu s jatočnými zvieratami a mäsom 1-25/2012, 1-11/2013 (dňa 13. septembra 2021), pričom o výsledkoch dokazovania vykonaného vo vyrubovacom konaní a so zmenou dôvodu pre neuznanie daňových oprávnení oboznámil sťažovateľku listom zo dňa 14. septembra 2021. Tieto doplňujúce zistenia a zmeny v právnom náhlade so sťažovateľkou prerokoval na ústnom pojednávaní dňa 4. októbra 2021, táto sa k nim vyjadrila a aj navrhla ďalšie dôkazy. Následne vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie, ktoré žalovaný svojím rozhodnutím potvrdil.

[...]

70. Na základe doteraz uvedeného kasačný súd, stotožňujúc sa so správnym súdom, konštatuje, že v predmetnej veci došlo k zmene dôvodu neuznania daňových oprávnení vo vyrubovacom konaní v nadväznosti na argumentáciu sťažovateľky a dokazovania ňou alebo jej argumentáciou podnieteného. Zmenený dôvod neuznania daňových oprávnení mal pritom svoj podstatný skutkový základ už v zisteniach z daňovej kontroly zhrnutých v protokole, ktoré boli čiastočne doplnené zisteniami z vyrubovacieho konania. Toto doplnené dokazovanie však ani podľa názoru kasačného súdu nebolo vykonané v neprimeranom rozsahu negujúcom význam a zmysel daňovej kontroly. Sťažovateľka navyše v kasačnej sťažnosti ani neuvádza, vykonanie ktorých doplňujúcich dôkazov by v tomto smere už malo byť neprimerané. Ostatne kasačný súd tiež konštatuje, že sťažovateľka bola o zmene dôvodu neuznania daňových oprávnení opakovane v daňovom konaní informovaná samotným správcou dane (body 66 a 68 tohto rozsudku) ako aj zrušujúcimi rozhodnutiami žalovaného (bod 2 tohto rozsudku), pričom správca dane umožnil sťažovateľke sa k zmene dôvodu neuznania daňových oprávnení vyjadriť, tieto namietat' a navrhovať ďalšie dokazovanie, čo sťažovateľka aj využila.

71. Argumentácia sťažovateľky týkajúca sa neprípustnosti zmeny dôvodu pre neuznanie daňových oprávnení vo vyrubovacom konaní, či vykonania dokazovania vo vyrubovacom konaní v neprimeranom rozsahu, tak nie je dôvodná.

IV.2.

K dôkaznému bremenu v daňovom konaní a otázke preukázania vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom

[...]

75. Kasačný súd zdôrazňuje, že je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných 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 preukázanie splnenia hmotnoprávných 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 domniek (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 hmotnoprávných 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.

76. 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 zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hlbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa a tým fakticky preniesť na neho 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).

77. V nadväznosti na skúmanie a dokazovanie primeranej obozretnosti sú relevantné najmä dva aspekty. Prvým aspektom je skúmanie vykonania úkonov, ktoré možno od priemerného zodpovedného podnikateľa očakávať pred uskutočnením zdaniteľného obchodu a zohľadňovanie informácií, ktoré z týchto úkonov v relevantnom čase vyplývali. Druhým aspektom je vedomosť daňového subjektu o konkrétnych okolnostiach a podmienkach obchodu či obchodnej spolupráce, ktoré u neho mohli vyvolať podozrenie, že obchodné plnenie, ktorého sa zúčastňuje, môže byť poznačené daňovým podvodom (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 131/2022 zo dňa 21. novembra 2023, body 58 a 59, sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 54).

78. Pri vyhodnocovaní nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je pritom potrebné brať do úvahy aj prípadné preukázané, osobitné opatrenia/protiopatrenia/garancie, ktoré daňový subjekt prijal, aby predchádzal jeho zapojeniu do podvodného obchodného reťazca (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 55).

79. Z vyššie uvedených všeobecných východísk vyplýva, že rozlišovanie medzi dôvodmi pre neuznanie odpočítania dane nie je samoučelné, 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.

80. V súvislosti s námietkami vznesenými sťažovateľkou dáva kasačný súd do pozornosti, že z hľadiska súdneho prieskumu je v zásade irelevantné, či správca dane a žalovaný vykonajú 3 alebo 4-krokový tzv. Axel Kittel test. Axel Kittel test predstavuje formálnu metodickú pomôcku, ktorá rámcuje podstatné skutočnosti, ktoré je potrebné skúmať. Z pohľadu súdneho prieskumu tak nie je podstatné či a aký test správca dane a žalovaný vykonali, ale či ich argumentácia poskytuje zrozumiteľné odpovede na to, (i) či došlo k daňovému úniku, (ii) ktorý je podvodného charakteru, (iii) je prepojitelný/spojiteľný aj s obchodmi daňového subjektu a (iv) či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že posudzované plnenia sú spojené s podvodným konaním. Na všetky tieto otázky pritom správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach poskytli odpovede. Kasačný súd sa preto v závere o nedôvodnosti týchto námietok sťažovateľky stotožňuje so správnym súdom.

81. Rovnako v zhode so správnym súdom, správcom dane a žalovaným kasačný súd konštatuje, že v obchodných reťazcoch, v ktorých bol sťažovateľke dodávaný tovar došlo k daňovému úniku. Správca dane a žalovaný (body 7, 9 až 12 tohto rozsudku) ako aj správny súd (bod 29 tohto rozsudku) daňový únik identifikovali na strane viacerých subdodávateľov sťažovateľky. Hoci dodávatelia sťažovateľky formálne priznali daňovú povinnosť, túto si ponížili cez uplatnené odpočítania dane z fiktívnych faktúr od zmiznutých subdodávateľov, ktorí im nedodali žiadne plnenia a daňovú povinnosť si nespĺnili. Tým došlo k situácii, že daň zo vzájomne prepojitelných obchodov nebola nikdy do štátneho rozpočtu odvedená. Podľa názoru správcu dane, žalovaného a správneho súdu ide o daňové úniky podvodného charakteru, čo dokladuje charakter predmetných spoločností (bez materiálneho a personálneho substrátu na výkon podnikateľskej činnosti), nedostupnosť ich účtovníctva a zánik v krátkej dobe po uskutočnení zdaniteľných obchodoch so sťažovateľkou. Kasačný súd s týmito závermi príslušných orgánov stotožňuje a konštatuje v zhode so správnym súdom, že tieto preukázali (i) existenciu daňového úniku a (ii) jeho podvodný charakter.

[...]

83. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľky kasačný súd uznáva, 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“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 25/2023 zo dňa 28. marca 2024, body 54 až 56). Skutočnosť, že sa sťažovateľka rozhodla nakúpiť tovar od vnútroštátnych obchodníkov tak nie je bez ďalšieho dôkazom o daňovom úniku podvodného charakteru a ani o zneužití práva v daňovej oblasti.

84. Ako však už kasačný súd uviedol (bod 81 tohto rozsudku), orgány finančnej správy neidentifikovali daňový únik z dôvodu, že sťažovateľka nevyužila intrakomunitárne dodanie, ale že jej obchodní partneri, resp. ich dodávatelia si nespĺnili svoju daňovú povinnosť - neodviedli daň do štátneho rozpočtu, napriek tomu, že bola ďalej v reťazci sťažovateľkou odpočítaná.

85. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že si splnila svoju daňovú povinnosť zaplatením ceny tovaru, v ktorej bola zahrnutá DPH, kasačný súd sa s takouto námietkou nemôže stotožniť. V prípade účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom dochádza k narušeniu princípu neutrality dane v širšom kontexte, spravidla na iných častiach obchodného reťazca neodvedením dane (v tomto prípade na strane subdodávateľov sťažovateľky). Pokiaľ daň v určitom obchodnom reťazci, prepojitelnom so sťažovateľkou, nie je odvedená (dôjde k úniku na dani), pričom sťažovateľka si uplatní odpočítanie dane, dochádza k narušeniu princípu neutrality DPH. Deklarovaná - formálna neutralita na ďalších parciálnych úsekoch obchodného reťazca je v tomto celkovom kontexte a s ohľadom na povahu DPH irelevantná (obdobne rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 66). Nie je pritom povinnosťou finančných orgánov preukazovať, že je to práve sťažovateľka, kto (a aký) získal neoprávnený benefit z daňového podvodu (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 65).

[...]

87. Pokiaľ sťažovateľka v tomto smere namietala, že správca dane a žalovaný zmiešavali otázku jej aktívnej, resp. pasívnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, kasačný súd

už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, „že medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo či mohla (mala) vedieť, že sa svojim plnením zúčastňuje obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, je naozaj rozdiel. Ako správne podotýka sťažovateľka, pokiaľ je jej vyčítané, že o podvodnom konaní vedela, ide o úmyselné konanie a ak je jej vyčítané, že o podvodnom konaní mohla (mala) vedieť, je jej vyčítaná nedbanlivosť. Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že tieto rozdiely nemajú pre daňové konanie podstatný význam. Totiž dôkazné bremeno na preukázanie skutočností, z ktorých sa vedomosť sťažovateľky alebo jej potenciál (mohla/mala vedieť) vyvodzuje, stále zaťažuje daňové orgány a rovnako platí, že tak preukázanie úmyselnej ako aj nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (pokiaľ nebolo preukázané konanie sťažovateľky v dobrej viere) je rovnakým dôvodom pre neuznanie odpočítania dane. Diferencovanie medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom tak z vyššie uvedených dôvodov nemá žiadny praktický vplyv na výsledok daňového konania - uznanie alebo neuznanie uplatneného daňového oprávnenia. Nedôsledné diferencovanie (zo strany daňových orgánov) medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, v prípade riadneho preukázania skutkových okolností preukazujúcich aspoň jednu z už uvedených foriem subjektívnej stránky účasti na daňovom podvode v daňovom konaní, tak podľa kasačného súdu nemôže byť dôvodom pre zrušenie rozhodnutí žalovaného a správcu dane“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 131/2022 zo dňa 21. novembra 2023, bod 52).

88. Navyše, kasačný súd sa zhoduje so správnym súdom v tom, že v predmetnej veci nebola sťažovateľke preukázaná a preukazovaná úmyselná účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ale to, že mala a mohla o svojej účasti na takomto obchodnom reťazci vedieť, ak by vykonala všetky opatrenia, ktoré sa od obozretného obchodníka vyžadujú.

89. Kasačný súd konštatuje, že správca dane, žalovaný a správny súd založili svoj úsudok, že sťažovateľka mohla a mala vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom na tom, že:

? sťažovateľka je dlhoročný a stabilný obchodník s mäsom na území Slovenskej republiky,

? obchodovala s obchodnými partnermi bez referencií v oblasti predaja a kúpy mäsa,

? obchodovala s obchodnými partnermi, ktorí neboli registrovaní na príslušných orgánoch regionálnej veterinárnej a potravinovej správy ako obchodníci s mäsom, pričom takúto registráciu si ani neoverila,

? nakupovala tovar za neprimerané nízke ceny (neprimeranosť ceny mohla zistiť (i) komunikáciou s materskou spoločnosťou, (ii) porovnaním cien jej iných vybraných obchodných partnerov, (iii) porovnaním s priemernými cenami na trhu podľa verejne dostupnej správy Pôdohospodárskej platobnej agentúry.

90. Konfrontujúc správcu dane, žalovaným a správnym súdom akcentované skutočnosti, na ktorých mal byť založený záver, že sťažovateľka mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, s argumentáciou sťažovateľky, kasačný súd konštatuje, že tieto závery neobstoja.

91. Pokiaľ orgány finančnej správy a správny súd argumentujú, že sťažovateľka je dlhoročným a stabilným obchodníkom s mäsom, a preto podozrenie o jej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom mala nadobudnúť z toho titulu, že sa rozhodla obchodovať s novými obchodnými partnermi na trhu a bez významnejších referencií, táto argumentácia neobstoja. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, že vo všeobecnosti nedostatok referencií a skúseností obchodného partnera (bez ďalšieho) nevyvoláva podozrenie o to, že daňový subjekt sa plnením s takýmto obchodným partnerom zúčastní obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 33/2019 zo dňa 30. júna 2020, bod 25, obdobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 11/2022 zo dňa 30. mája 2024).

92. Ak orgány finančnej správy a správny súd vyčítali sťažovateľke, že obchodovala s obchodnými partnermi, ktorí neboli registrovaní na príslušných orgánoch regionálnej a potravinovej správy a okolnosť registrácie si ani neoverila, kasačný súd sa ani s touto argumentáciou nemôže stotožniť. S odkazom na rozhodovacie činnosť Súdneho dvora Európskej únie je potrebné konštatovať, že z práva Európskej únie nemožno vyvodit' povinnosť sťažovateľky ako odberateľky potravinových výrobkov overovať registráciu dodávateľov potravín podľa osobitných právnych predpisov a takúto povinnosť nemožno vyžadovať ani v rámci preventívnej povinnosti v oblasti DPH (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci „Altic“ SIA, C-329/18 zo dňa 3. októbra 2019, body 44 až 47). Súdny dvor výslovne uviedol, že skutočnosť, či daňový subjekt (ne)overil registráciu svojich dodávateľov potravín podľa osobitných právnych predpisov,

nie je relevantné na účely určenia, či zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH.

93. Čo sa týka ceny dodávaných produktov, kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, že „extrémne a nedôvodné nadhodnotenie či podhodnotenie ceny plnenia v porovnaní s trhovými cenami môže byť okolnosťou, ktorá má vzbudiť podozrenie u priemerného zodpovedného podnikateľa“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 11/2022 zo dňa 30. mája 2024, bod 63). Obdobne tiež Súdny dvor Európskej únie už konštatoval, že neobvyklé zmluvné podmienky spočívajúce napríklad v neobvykle nízkej cene plnenia, ktorá nezodpovedá hospodárskej realite, môžu indikovať podozrenie zo zneužitia práva či daňového podvodu v daňovej oblasti (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Weald Leasing Ltd, C-103/09 zo dňa 22. decembra 2010, body 39 a 45). Kasačný súd však v súvislosti s vyššie uvedeným dáva do pozornosti požiadavku neobvyklosti či neprimeranosti. Nepostačuje teda preukázať, že ceny plnenia boli v prípade deklarovaných obchodov nižšie ako trhové, ale aj to, že zistená odchýlka je výrazná, neobvyklá či neprimeraná v kontexte s trhovou realitou.

94. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti zdôraznil, že dôkazné bremeno v daňovom konaní, pri preukazovaní vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, je na daňových orgánoch. Pokiaľ preto chcú príslušné orgány v kontexte preukazovania vedomostnej stránky účasti na daňovom podvode uplatniť argument neobvyklej ceny plnenia v porovnaní s trhovými cenami, musia preukázať nielen cenu zdaniteľného plnenia, ale aj existenciu a výšku priemerných trhových cien, ako aj významnejšiu mieru odchýlky cien zdaniteľných plnení v porovnaní s trhovými cenami (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 11/2022 zo dňa 30. mája 2024, bod 64), prípadne musia inými dôkaznými prostriedkami preukázať, že sťažovateľka si výraznej odchýlky v cenách v porovnaní s trhovými cenami bola vedomá (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 58).

[...]

102. Kasačný súd dáva tiež do pozornosti, že sťažovateľka v daňovom konaní predložila ako dôkaz aj akciové letáky METRO (spoločnosti METRO Cash & Carry SR, s.r.o.) za september 2012, október a november 2012, február a marec 2013 v ktorých je uvedená cena kuracích prsných rezňov solených z Brazílie 3,05 €/kg s DPH, resp. 3,15 €/kg s DPH, cena bravčovej krkovičky bez kosti 3,39 €/kg s DPH, cena bravčového karé bez kosti 4,29 €/kg s DPH. Predmetné dôkazy ani podľa názoru kasačného súdu nemožno odmietnuť iba s argumentom, že nejde o nákupné, ale predajné ceny relevantnej konkurencie sťažovateľky. Z logiky obchodných vzťahov a povahy podnikania (ktorého cieľom je zisk) spravidla vyplýva, že ak je predajná cena v určitej výške, tak nákupná cena musí byť, logicky, nižšia, aby mohol podnikateľ vytvoriť zisk. Rovnako je zrejmé, že pokiaľ sú ceny na letákoch uvedené s DPH, tieto ceny budú po odpočítaní DPH poznateľne nižšie. Na druhej strane však dáva kasačný súd do pozornosti, že ide o akciové letáky, v ktorých sa môže ponúkať mäso za diskontnú cenu aj z dôvodu končiacej spotreby a pod. Vyhodnocujúc všetky vyššie uvedené aspekty však kasačný súd uzatvára, že ide o dôkaz, ktorý umožňuje si vytvoriť relevantný obraz o trhových cenách mäsa, pochádzajúci od relevantného a legitímneho (významného) subjektu na trhu s potravinami, dokonca od konkurenta sťažovateľky. Tento dôkaz nasvedčuje tomu, že nákupné ceny sťažovateľky sa výrazne nevymykajú trhovým cenám s predmetnými komoditami. Správca dane a žalovaný pritom neprodukovali žiadne dôkazy, ktorými by argument sťažovateľky relevantnou konkurenciou vyvrátili.

103. Čo sa týka porovnávania nákupných cien sťažovateľky s nákupnými cenami jej materskej spoločnosti v Českej republike, kasačný súd už vyššie uviedol, že z týchto podkladov nemožno vyvodiť záver o príliš (značne) nízkej cene plnení dodávaných deklarovanými dodávateľmi sťažovateľke (bod 99 až 101 tohto rozsudku). Kasačný súd sa okrem toho stotožňuje so sťažovateľkou v tom, že nebola preukázaná ani jej vedomosť o nákupných cenách jej materskej spoločnosti sťažovateľky (ČR). Vychádzajúc z rozhodnutia žalovaného kasačný súd konštatuje, že žalovaný z vykonaného dokazovania (z výsledkov MVI) uzavrel, že nebola preukázaná koordinácia nákupných cien medzi sťažovateľkou a jej materskou spoločnosťou, ani prepojenosť skladovacích systémov. Pokiaľ správny súd poukázal na skutočnosť, že konateľ sťažovateľky býva len 30 km od sídla jej materskej spoločnosti v Českej republike, kasačný súd konštatuje, že z tohto nemožno bez ďalšieho vyvodiť (bez dôkazu o tom, že sa konateľ častejšie či opakovane zdržiaval v sídle materskej spoločnosti a s akým účelom), že medzi sťažovateľkou a jej materskou spoločnosťou prebiehala akákoľvek koordinácia nákupných cien. Argumentáciu správneho súdu vníma kasačný súd v tomto smere ako ničím nepodloženú.

[...]

109. Pokiaľ žalovaný, správca dane a správny súd akcentujú, že je všeobecne známou skutočnosťou, že väčšina kuracieho mäsa dodávaného z Brazílie (80%) je dodávaná cez holandských obchodníkov a sťažovateľka ako skúsená obchodníčka s mäsom si mala byť tejto skutočnosti vedomá, rovnako si mala byť vedomá priemerných trhových cien holandských obchodníkov a toho, že nakupuje kuracie mäso z Brazílie pod trhovú cenu holandských obchodníkov, kasačný súd túto výhradu považuje za ničím nepodloženú. Z vykonaného dokazovania totiž nevyplýva, (i) že by mäso nakupované žalobkyňou skutočne pochádzalo pôvodne od holandských obchodníkov (dôkazy v tomto smere správca dane, žalovaný a správny súd ani nepomenúvajú) a (ii) žalovaný a správca dane ani žiadnym dôkazným prostriedkom nestanovili trhové ceny holandských obchodníkov s jednotlivými mäsovými výrobkami z Brazílie. Nie je tak zrejmé, aké v danom období boli trhové ceny holandských obchodníkov s jednotlivými mäsovými výrobkami z Brazílie a či vôbec išlo v prípade sporných obchodov o mäso z Brazílie, ktoré sa skutočne do Európskej únie dostalo cez holandských alebo iných zahraničných obchodníkov.“

28. Kasačný súd v súvislosti s vyššie citovanými závermi podotýka a spresňuje, že skutková situácia v tu prejednávannej situácii je porovnateľná, pokiaľ ide o vyhodnocovanie aspektu výšky ceny za kilogram v tom čase (január 2013) dodávaného tovaru, nakoľko odbytová cena mäsa oproti zdaňovaciemu obdobiu február 2012 variovala len minimálne, resp. sa z matematického hľadiska odlišovala len niekoľkými centami, príp. jednou desiatkou centov (ako vyplýva zo str. 16 a 17 odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia).

29. V súvislosti s ďalšími námietkami sťažovateľa kasačný súd aj v tomto smere v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na niektoré časti rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR vo veci rovnakých účastníkov konania, obdobného skutkového a právneho stavu (zdaňovacie obdobie marec 2012) sp. zn. 4Sfk/84/2023 zo dňa 23. októbra 2024:

„47. Kasačný súd k uvedenému dopĺňa, že po zistení z administratívneho spisu nepovažuje rozdiely medzi nákupnými cenami za tak významné, resp. očividné, aby indikovali obozretnosť sťažovateľa a jeho vedomosť o potenciálnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. V snahe preukázať neprimeranosť nákupných cien s priemernými trhovými cenami správca dane, žalovaný a správny súd poukázali tiež na agrárne trhové informácie Slovenska Pôdohospodárskej platobnej agentúry obsiahnuté v správach o trhu za jednotlivé týždne v rokoch 2012 a 2013 (dostupné na <https://www.apa.sk/atis>). Kasačný súd v tomto smere dáva sťažovateľovi za pravdu v tom, že ceny uvedené v predmetných správach, sú (i) odbytové/predajné ceny, (ii) iba slovenských spracovateľov hydiny (prvovýrobcov), (iii) majú informatívny charakter (ako je uvedené priamo na webovom sídle Pôdohospodárskej platobnej agentúry). Kasačný súd dáva tiež do pozornosti, že ani z administratívneho spisu a ani z webového sídla Pôdohospodárskej platobnej agentúry nie je zrejme metodika určovania predmetných cien, či ide o ceny maloobchodné alebo veľkoobchodné, v nadväznosti na aké balenie či spracovanie kuracieho mäsa a pod. Predmetné správy preto nemožno bez ďalšieho vysvetlenia/doplnenia považovať za dôkazy priemerných trhových cien mrazeného kuracieho mäsa dodávaného zo zahraničia. V predmetnej veci pritom samotný žalovaný, správca dane ako aj správny súd akcentujú, že ide o mäso z dovozu, ktorého pôvod je Brazília.

48. Záverom tak kasačný súd konštatuje, že sa správcovi dane a ani žalovanému nepodarilo preukázať, že by sa ceny mäsa vymykali spod rozsahu priemeru trhových cien identifikovaných správcami dane a žalovaným podľa správ Pôdohospodárskej platobnej agentúry alebo by sa líšili od cien konkurencie na trhu. Rovnako správca dane a ani žalovaný nepreukázali hodnoverným spôsobom, že by sťažovateľ so svojou materskou spoločnosťou zdieľal alebo akýmkoľvek spôsobom koordinoval nákupné ceny. Možno tak tiež konštatovať, že sa nepodarilo preukázať ani len pasívna vedomosť sťažovateľa o tom, že participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

49. Zároveň kasačný súd dodáva, že nevyhovel návrhu sťažovateľa na iniciovanie prejudiciálneho konania, keďže pochybnosti správcu dane týkajúce sa vysledovateľnosti obchodovaných tovarov považoval kasačný súd za nerelevantné z pohľadu dane z pridanej hodnoty, pričom v tomto smere boli otázky nastolené sťažovateľom už aj vyriešené relevantnou rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie, konkrétne rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci „Altic“ SIA, C-329/18 zo dňa 3. októbra 2019.“

29. Špecificky k námietke sťažovateľa o potrebe uplatnenia zákonnej domnienky o nespornosti nepopretých skutkových tvrdení v zmysle § 151 CSP kasačný súd príliehavo odkazuje na jej vysporiadanie sa senátom 5S kasačného súdu v rámci rozhodovania vo veci tých istých účastníkov konania, sp. zn. 5Sfk/60/2023 z 31.03.2025 (zdaňovacie obdobie január 2012), cit.:

„42. Vo vzťahu k aplikácii zákonnej domnienky o nespornosti nepopretých skutkových tvrdení v zmysle § 151 CSP kasačný súd uvádza, že aplikáciu uvedenej právnej normy nemožno automaticky subsidiárne

uplatniť v správnom súdnictve. Osobitosťou správneho súdnictva (aj pri prieskume daňových konaní) je, že správny súd až na výnimky vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy. Za týchto okolností nie je v správnom súdnictve v zásade potrebné zisťovať nanovo skutkový stav vecí, ako je tomu napríklad v civilnom sporovom konaní.

43. Keďže je správny súd je v tomto konaní žalobnými bodmi viazaný, úspech sťažovateľa je priamo závislý od jeho argumentácie, ktorej úlohou je uviesť dôvody žaloby, na základe akých skutkových a právnych dôvodov považuje žalobca napadnuté rozhodnutie za nezákonné. Teda, ak sťažovateľ chce rozporovať skutkový stav vecí, môže namietat vady pri hodnotení dôkazov, nedostatočnosť skutkových zistení, prípadne aj nedostatok podkladov v administratívnom spise.

44. Na základe uvedených osobitostí správneho súdneho konania, sa kasačný súd nemôže stotožniť so sťažovateľovou argumentáciou. Jej akceptovaním by dochádzalo k neúmernému zasahovaniu do skutkového stavu vecí zisteného orgánom verejnej správy, pričom dôkazné bremeno by fakticky ťažilo orgán verejnej správy, čo je v rozpore s vyššie uvedenými osobitosťami správneho súdnictva. (obdobne tiež rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/11/2021 z 26. mája 2022, bod 28 a nasl.)

45. Pokiaľ sťažovateľ žiadal, aby kasačný súd nariadil vo veci pojednávanie, kasačný súd uvádza, že podľa § 455 SSP rozhoduje kasačný súd o kasačnej sťažnosti spravidla bez pojednávania; pojednávanie môže nariadiť, ak to považuje za potrebné. V zmysle citovaného zákonného ustanovenia je teda na úvahe kasačného súdu, či bude v tej ktorej veci považovať za potrebné pojednávanie nariadiť. V danej veci nepovažoval kasačný súd nariadenie pojednávania za potrebné.“

30. Kasačný súd v zhode so senátmi kasačného súdu rozhodujúcimi vo veciach identifikovaných v úvode tohto právneho posúdenia považuje za potrebné dodať, že jeho doterajšie závery automaticky neznamenajú, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočítanie dane z obchodných prípadov so spornými obchodnými partnermi v dotknutom zdaňovacom období. Je však na žalovanom, resp. správcovi dane, aby jednoznačne ustálil dôvod nepriznania odpočítania DPH v predmetnej veci a tento, s ohľadom na jeho povahu, podporil relevantnými skutkovými zisteniami vychádzajúcimi z daňovej kontroly pri akceptovaní a uplatňovaní takého dôkazného bremena, aké zodpovedá zistenému dôvodu nepriznania odpočítania DPH. Pokiaľ sa správca dane a žalovaný ako dôvod neuznania uplatnených práv na odpočítanie dane rozhodnú zvoliť daňový podvod a účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, bude potrebné, aby inak, ako len v rovine špekulácií, preukázali to, že sťažovateľ vedel, resp. pri dodržaní primeranej obozretnosti mal a mohol vedieť, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Svoju pozornosť by pritom správca dane a žalovaný nemali zamerať len na cenu dodávaných tovarov, ich pôvod, ale aj napr. na priebehy rokovaní medzi obchodnými partnermi, rokovanie s osobami oprávnenými konať za obchodných partnerov či neštandardné obchodné dojednania a podmienky, ktoré by prípadne relevantne mali a mohli vzbudzovať obozretnosť sťažovateľa.

31. 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) a podľa zistení kasačného súdu trpí napadnuté rozhodnutie žalovaného rovnakou vadou (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku. Návrhu sťažovateľa na prerušenie kasačného konania z dôvodu potreby podania prejudiciálnej otázky na Súdny dvor EÚ kasačný súd nevyhovel, keďže pochybnosti správcu dane týkajúce sa vysledovateľnosti obchodovaných tovarov považoval za irelevantné z pohľadu dane z pridanej hodnoty, pričom v danom čase boli v tomto smere sťažovateľom nastolené otázky už aj vyriešené relevantnou rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EÚ.

32. V ďalšom konaní bude žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie a vyvaruje sa pochybení zistených kasačným súdom v tejto veci. Žalovaný je pritom viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

33. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal nárok 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).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.