

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sfk/66/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200185  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 02. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:3022200185.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD., a členov senátu Mgr. Petra Macha, PhD. (spravodajca) a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu: Bidfood Slovakia s. r. o., so sídlom: Piešťanská 2321/71, 915 01 Nové Mesto nad Váhom, IČO: 34 152 199, právne zastúpený: Blanář & Partners s. r. o., advokátska kancelária, so sídlom: Gunduličova 4, 811 05 Bratislava, IČO: 36 866 784, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100733158/2022 z 5. apríla 2022, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k.: 11S/54/2022-115, z 13. apríla 2023, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky návrh na prerušenie konania zamietá.
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/54/2022-115 zo dňa 13. apríla 2023 mení tak, že rozhodnutie žalovaného, č. 100733158/2022 zo dňa 5. apríla 2022 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.
- III. Žalobcovi sa priznáva právo na úplnú náhradu trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej „správca dane“) vykonal u žalobcu ako daňového subjektu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia január až december 2012 a január až máj 2013.
2. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vydal rozhodnutie zo dňa 19.06.2019, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 111.523,10 eura za zdaňovacie obdobie jún 2012. Rozhodnutie správcu dane bolo zrušené rozhodnutím žalovaného zo dňa 16.12.2019. Správca dane ďalším rozhodnutím zo dňa 26.08.2020, opätovne žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 111.523,10 eura za zdaňovacie obdobie jún 2012. Rozhodnutie bolo zrušené v odvolacom konaní rozhodnutím žalovaného zo dňa 19.02.2021 a vec bola vrátená na ďalšie konanie. Správca dane v poradí tretím rozhodnutím č. 481170/2021 zo dňa 14.10.2021 (ďalej „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej „daňový poriadok“), vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 106.137,50 eura na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012.
3. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 100733158/2022 zo dňa 05.04.2022, (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku ako vecne správne potvrdil.

#### II. Konanie na správnom súde

4. Žalobca sa správnou žalobou domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane, a to z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). V správnej žalobe namietal procesnoprávne ako aj hmotnoprávne pochybenia správcu dane a žalovaného. Napadnuté rozhodnutie žalovaného považoval za nepreskúmateľné, vychádzajúce z nedostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý nemá oporu v administratívnom spise a tiež z nesprávneho právneho posúdenia veci žalovaným.

5. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 11S/54/2022-115 z 13. apríla 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnou žalobu žalobcu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

6. V odôvodnení rozsudku uviedol, že správca dane žalobcovi nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr za nákup tovaru od dodávateľských spoločností Anton Škoda ACES, BOLITEX, s. r. o., M-I, s. r. o. a Ro.Li. s. r. o., pretože bolo preukázané, že žalobca nekonal s odbornou spôsobilosťou a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenia, ktoré prijal od uvedených dodávateľov, nebudú viesť k jeho účasti na daňovom podvode v oblasti DPH, pričom z dokazovania vyplynulo, že žalobca vedel, resp. mal vedieť, že sa zúčastňuje podvodného konania.

7. Medzi účastníkmi nebola sporná existencia tovaru, nadobudnutie žalobcom, ani preprava, sporným sa stalo podvodné konanie v reťazi transakcií a vedomosť žalobcu o takomto konaní, prijatie dostatočných opatrení za účelom zamedzenia jeho účasti na obchodovaní, konanie s náležitou odbornou starostlivosťou.

8. Správca dane podľa správneho súdu vyrubil daň z dôvodu preukázania podvodného reťazca zainteresovaných daňových subjektov, vrátane zahraničných, obchodujúcich s hydinným mäsom z Brazílie za účelom znižovania daňovej povinnosti. Žalobca je obchodníkom s mrazeným kuracím mäsom, prevádzkujúcim sklad v Novom Meste nad Váhom a v Prešove, ktorý dodával tovar podnikateľským subjektom. Žalobca vedel, že nakupované kuracie mäso pochádza z Brazílie a výhradným distribútorom tovaru boli spoločnosti v Holandsku, napr. FERDINANDS ZANDBERGEN BV, od ktorej nakupoval tovar cez materskú spoločnosť Bidfood Czech Republic s. r. o. V rámci preukázania oprávnenosti nároku na odpočet dane sa obmedzil iba na preukázanie splnenia formálnych podmienok možnosti obchodovania so slovenskými dodávateľmi, ako je overenie či za predmetnú spoločnosť koná oprávnená osoba, preverenie platnosti IČ DPH na portáli VIES. Žalobca prijímal daňové doklady od dodávateľov, o ktorých mohol vedieť, že ide o subjekty, ktoré s ohľadom na ich podnikateľskú minulosť nepochybne nemôžu dosiahnuť zisk z takto realizovaných obchodných transakcií bez toho, aby boli poznačené podvodom na DPH.

9. Správca dane na podklade vykonaného dokazovania dospel k záveru, že viaceré indície, ako nízka cena dodávaných výrobkov, znalosť žalobcu ako skúseného obchodníka o cenách výrobkov, absencia skúseností dodávateľov z pohľadu ich histórie a obchodovaním s uvedenou komoditou, nedostatočné personálne, technické a materiálne vybavenie dodávateľov, mali viesť k zvýšenej obozretnosti u žalobcu, ktorý si nedostatočne preveril svojich obchodných partnerov a neprijal potrebné opatrenia na zabránenie účasti na podvodnom konaní. I keď sa navonok javí splnenie podmienok podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), mal za zrejmé, že transakcie v reťazci, na ktorých sa podieľal žalobca nemali ekonomické opodstatnenie, v reťazci dodaní došlo k daňovému úniku, pričom žalobca mohol vedieť, že sa zúčastňuje plnení, ktoré sú súčasťou podvodu.

10. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí skonštatoval, že z vykonaného dokazovania vyplývajú neobvyklé okolnosti obchodných transakcií, ktoré v nadväznosti na skutočnosti zistené v súvislosti s dodávateľmi zakladajú dôvodné pochybnosti, že dodávatelia a žalobca deklarovali vzájomné obchodné transakcie len pre daňové účely, pričom deklarovaní tuzemskí dodávatelia boli do fakturačného reťazca vložení účelovo, bez ekonomického opodstatnenia s cieľom zneužiť systém neutrality DPH. Žalobca tak získal daňovú výhodu v podobe odpočítania dane, ktorú by inak nedosiahol. Úlohou tuzemských dodávateľov Anton Škoda ACES, BOLITEX, s. r. o., a Ro.Li. s. r. o. a M-I, s. r. o. 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 uvedení dodávatelia reálne neodvedli, pretože si daň na výstupe fakturovanú platiteľovi znížili prostredníctvom nepreukázaných odpočítaní dane od ďalších pochybných subdodávateľov.

11. Postup žalobcu, ktorý si preveril dodávateľov len formálne, sa podľa správneho súdu preukázal ako nedostatočný, a z dokazovania a predložených dôkazov nevyplývalo, aké opatrenia v záujme obozretnosti vyvinul a prijal. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že žalobca mohol vedieť o

podvode na DPH, s ktorým bol spojená a ku ktorému došlo pri ním deklarovaných obchodoch s tovarom, keby konal s náležitou starostlivosťou.

12. Správny súd v napadnutom rozsudku dospel k záveru, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že došlo k podvodnému konaniu za účasti žalobcu, ktorý o svojej účasti v ňom mohol, resp. mal vedieť, pričom bolo preukázané, že nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenia, ktoré prijal od dodávateľov Anton Škoda ACES, BOLITEX, s. r. o. a Ro.Li, s. r. o. a M-I, s. r. o. nebudú viesť k jeho účasti na daňovom podvode v oblasti DPH je v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou súdu a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

13. Keďže správny súd opakovane preskúmaval rozhodnutia daňových orgánov, týkajúce sa totožných účastníkov konania, kedy bol žalobcovi vyrubený rozdiel na DPH za príslušné zdaňovacie obdobie, na základe rovnakej kontroly a uplatneného odpočtu, za dodanie rovnakého tovaru (mäsa); išlo teda o rovnakého žalobcu a totožný predmet konania, správny súd v zmysle § 140 SSP poukázal na rozsudky správneho súdu, sp. zn. 11S/51/2022 a sp. zn. 11S/52/2020, zo dňa 28. marca 2023.

14. Správny súd v odôvodnení rozsudku konkrétne citoval body 51. až 70. rozsudku, sp. zn. 11S/51/2022, s právnymi závermi, v zmysle ktorých bolo riadne preukázané, že sa žalobca zúčastnil na daňovom podvode, o ktorom mohol, resp. mal vedieť, keby konal s náležitou starostlivosťou, s cieľom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia. Považoval za jasne a zreteľne naplnené všetky znaky daňového podvodu. Správcom dane bolo preukázané vytvorenie podvodného reťazca zainteresovaných subjektov, vrátane zahraničných, obchodujúcich s hydinným mäsom z Brazílie, za účelom znížovania daňovej povinnosti. Možno prijať záver, že k daňovému úniku došlo u dodávateľov žalobcu - spoločnosti BOLITEX, s. r. o. a M-I, s. r. o., ktorí si kompenzovali daň, uvedenú na sporných faktúrach vystavených pre žalobcu, deklarováním nepreukázaných odpočítaní dane na vstupe a faktúrami za fiktívne plnenia, pričom žalobca je s podvodom spojený prostredníctvom priamej reťaze dodaní. Žalobca si odpočítaním dane zo sporných dodávateľských faktúr výrazne znížil vlastnú daňovú povinnosť, ktorú by mal, ak by tovar nakupoval priamo od zahraničných dodávateľov z EÚ. Nízka cena tovaru mala podľa správneho súdu u žalobcu vzbudiť podozrenie, že sa môže jednať o tovar prefakturovaný po nadobudnutí z členských krajín EÚ cez reťazec subjektov, kde nepriznanie dane zabezpečí zníženie ceny. Žalobca prinajmenšom od materskej spoločnosti Bidfood Czech Republic, s. r. o., ktorej dodávala napr. kuracie mäso z Brazílie holandská spoločnosť Ferdinand Zandbergen BV vedel, aké sú štandardné ceny tejto komodity.

15. Podľa názoru správneho súdu bolo preukázané, že vykonanými kontrolami správcu dane bolo zistené, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť BOLITEX, s. r. o. deklarovala nákup mäsa od subjektov (PJ GASTRO, s. r. o., LAUBERHAUS SK s. r. o., SALIM SK, s. r. o., Slovak-Market, s. r. o.), ktoré nepreukázali dodanie tovaru od predmetného dodávateľa (BOLITEX s. r. o.), vyhotovila žalobcovi daňové doklady, na ktorých uviedla daň, avšak túto v daňovom priznaní nezaplatila, pretože ju znížila dodávateľskými faktúrami za fiktívne plnenia, od uvedených dodávateľov. Žalobca sa zúčastňoval na podvodnom konaní tak, že tovar živočíšneho pôvodu nakupoval od tzv. nárazníka a nezvestného obchodníka, spoločnosti BOLITEX, s. r. o. Žalobca si uplatňovaním odpočítania dane z dodaní od spoločnosti BOLITEX, s. r. o. v konečnom dôsledku výrazne znížil vlastnú daňovú povinnosť, ktorú by inak mal, ak by tovar nakupoval od zahraničných dodávateľov z EÚ.

16. Vedomosť o účasti na podvodnom konaní vo vzťahu k spoločnosti BOLITEX, s. r. o. správca dane podľa správneho súdu riadne preukázal, a tento záver vyplynul z nasledovných skutočností:

- z dokladov predložených žalobcom vyplýva, že obchodná spolupráca s dodávateľom BOLITEX, s. r. o., začala uzatvorením Rámcovej kúpnej zmluvy so zástupcom spoločnosti BOLITEX, s. r. o. M. Topiča formálnym overením obchodného partnera;
- konateľka spoločnosti BOLITEX, s. r. o. bez potrebného personálneho, materiálneho zázemia mala zabezpečiť dodávky pre žalobcu, pričom spoločnosť nebola známym a etablovaným dodávateľom kuracieho mäsa na slovenskom trhu, ktorá skutočnosť mala žalobcu upozorniť na potrebu dôslednejšieho preverenia dodávateľa, čo sa však nestalo;
- jednotlivé dodávky tovaru na základe rámcovej zmluvy boli realizované v období roka 2012 a 2013, pričom žalobca v uvedenom období vedel z verejne dostupných zdrojov, že dodávateľ BOLITEX, s. r. o. je spoločnosť bez histórie a skúseností;
- podľa d odpovede RPVS Bratislava bola vykonaná registrácia dodávateľa BOLITEX, s. r. o. na základe žiadosti podľa § 40 zákona č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti (ďalej len „zákon č. 39/2007 Z. z.“) ako „sprostredkovateľ - podnikateľ špecializovaný pre obchod s potravinami“, pričom uvedená spoločnosť hlásila príchod zásielok živočíšneho pôvodu v mieste určenia : Nové Mesto nad Váhom, ulica

Piešťanská, NOWACO Slovakia s. r. o., v počte 2 zásielky, a to hydinové mäso (kuracie) v množstve 20.952,- kg, pôvod zásielky: Česká republika, zápisom dňa 11.01.2012, išlo teda o jedinú nahlásenú zásielku, pričom nahlásené množstvo nebolo totožné s údajmi na faktúre vystavenej dňa 11.01.2012 pre žalobcu.

17. Správny súd ďalej poukázal na skutočnosť, že dokazovaním správcu dane bolo preukázané, že na základe podvodného konania došlo k daňovému úniku aj u dodávateľa žalobcu - spoločnosti M - I, s. r. o. Žalobca sa na podvodnom konaní zúčastňoval tak, nakupoval tovar živočíšneho pôvodu od tzv. nárazníka a neskôr nezvestného obchodníka, spoločnosti M-I, s. r. o. a ďalej ho predával tuzemským odberateľom. Žalobca si uplatňovaním odpočítania dane z dodaní od spoločnosti M-I, s.r.o. v konečnom dôsledku výrazne znížil vlastnú daňovú povinnosť, ktorú by mal, aby tovar nakupoval od zahraničných dodávateľov z EÚ.

18. Vedomosť o účasti na podvodnom konaní vo vzťahu k spoločnosti M-I, s. r. o. správca dane podľa správneho súdu riadne preukázal, a tento záver vyplynul z nasledovných skutočností:

- z dokladov predložených žalobcom vyplýva, že obchodná spoločnosť s dodávateľom M - I, s.r.o. začala uzatvorením Rámcovej zmluvy so zástupcom spoločnosti BOLITEX, s. r. o. a formálnym overením obchodného partnera;
- spoločnosť M-I, s. r. o. nebola známym a etablovaným dodávateľom kuracieho mäsa na slovenskom trhu. Táto skutočnosť mala žalobcu upozorniť na potrebu dôslednejšieho preverenia dodávateľa, čo sa nestalo;
- jednotlivé dodávky na základe rámcovej zmluvy boli realizované v období roka 2012 a 2013, pričom žalobca z verejne dostupných zdrojov vedel, že spoločnosť M-I, s. r. o. je spoločnosť bez histórie a skúseností;
- podľa doručených odpovedí RPVS spoločnosť M-I, s. r.o. nie je vedená v registri prevádzkovateľov potravinárskych podnikov a nie je evidovaná ako príjemca v mieste určenia.

19. Žalobca si svojho dodávateľa vybral sám a mal prijať všetky rozumné opatrenia a odbornú starostlivosť, vyplývajúce z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu svojej hospodárskej činnosti, keďže išlo o nákup tovaru vysokej hodnoty, podliehajúci veterinárnym kontrolám a pochádzajúci z krajín EÚ. Mohol urobiť vhodné opatrenia, aby sa uistil, že obchodné transakcie, ktoré uskutoční nebudú poznačené podvodom. Správny súd tak skonštatoval nedôvodnosť námietok ohľadom neunesenia dôkazného bremena daňových orgánov, týkajúceho sa preukázania podvodného konania, ako aj jeho účasti na podvodnom reťazci spoločností, spojenom s únikom DPH.

20. Správny súd skonštatoval, že na základe správcou zistených dôkazov možno prijať záver o neobzretnom konaní žalobcu, ktorý za zistených okolností vstúpil do obchodných transakcií, s ktorými bol spojený daňový únik. Nízka cena dodávaných tovarov mala vzbudiť podozrenie, že sa môže jednať o tovar prefakturovaný po nadobudnutí z členských krajín EÚ cez reťazec subjektov, kde nepriznanie dane z faktúr za fiktívne plnenia u stratených obchodníkov zabezpečí zníženie ceny. Žalobca mohol urobiť opatrenia, aby sa uistil, že obchodné transakcie, ktoré uskutoční nebudú poznačené podvodom. Žalobca prinajmenšom od materskej spoločnosti Bidfood Czech Republic s.r.o., ktorej vo významnej miere dodávala, napr. kuracie mäso z Brazílie holandská spoločnosť Ferdinand Zandbergen BV (obchodovali spolu od roku 2008) vedel, aké sú štandardné predajné ceny komodity. Žalobca sa orientoval v trhových cenách komodít a tieto vedel posúdiť, ktoré skutočnosti súvisiace s deklarovateľmi žalobcu, ktoré žalobcovi v čase realizácie transakcií museli byť známe, boli neštandardné a neobvyklé.

21. Zmyslom overenia nového obchodného partnera po stránke finančnej, právnej, daňovej (due diligence) je vylúčiť možnosť podvodu v obchodnoprávných vzťahoch s novým obchodným partnerom. Žalobca si pri výbere partnera vybral spoločnosť BOLITEX, s. r. o. a M-I, s. r. o. iba na základe ceny tovaru, iné kritériá nezohľadňoval. Cena ako hlavné výberové kritérium pri obozretnom podnikateľovi nestačí. Z dokazovania správcu dane ani dôkazov predložených žalobcom nevyplývalo, aké opatrenia (okrem vyššie uvedených formálnych) v záujme obozretnosti a opatrnosti vyvinul. Možno preto súhlasiť so záverom daňových orgánov, že žalobca mohol vedieť o podvode na DPH, s ktorým bol spojený a ku ktorému došlo pri deklarovateľných obchodoch s tovarom, keby konal s náležitou starostlivosťou.

22. V prípade mäsa ide o tovar, na ktorý sa vzťahuje Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 931 /2011 zo dňa 19.09.2011 o požiadavkách na výsledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu (ďalej len „nariadenie o výsledovateľnosti potravín“ ), v zmysle ktorého prevádzkovateľ potravinárskeho podniku (ďalej len „PPP“) musí mať k dispozícii informácie o názve a adrese PPP, odkiaľ sa potravina odoslala a adresu

predávajúceho PPP, ak sa líši od miesta odoslania. Subjekt obchodujúci s potravinami musí byť na túto činnosť registrovaný v zmysle platných veterinárnych predpisov - zákona č. 39/2007. Žalobca ako subjekt povinný riadne si plniť svoje povinnosti obchodníka s potravinami živočíšneho pôvodu musel mať zodpovedajúce vedomosti o transakcii ako aj o subjektoch do nej zapojených. Zároveň mal mať žalobca vedomosť, odkiaľ sa potravina odoslala a kým bola odoslaná. Túto skutočnosť si mal žalobca overiť a vyžiadať si príslušné doklady. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na neskúsenosť preverovaných dodávateľov v obchodovaní s potravinami živočíšneho pôvodu, keďže neboli registrovaní v zmysle platných veterinárnych predpisov (M-I, s. r. o.) alebo boli registrovaní len krátko (dodávateľ BOLITEX, s. r. o.). Je v záujme žalobcu ako poctivého obchodníka, aby pri uzatváraní obchodných kontraktov postupoval s náležitou odbornou starostlivosťou a obozretnosťou, čo sa v tomto prípade jednoznačne nestalo a daňové orgány správne prijali záver, že žalobca mohol vedieť o podvode na DPH, s ktorým bol spojený, keby bol konal s náležitou starostlivosťou. Na základe uvedeného skonštatoval nedôvodnosť námietok, že žalobca splnil všetky povinnosti pri vysledovateľnosti tovaru a neobchodoval s potravinami neznámeho pôvodu.

### III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

23. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) a písm. h) SSP. Navrhol, aby kasačný súd podľa § 462 ods. 1 SSP zmenil rozsudok správneho súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Alternatívne kasačnému súdu navrhol, aby rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

24. Sťažovateľ v rámci nesprávneho procesného postupu, ktorý mu znemožnil uskutočniť jemu patriace práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. 1 písm. f) SSP] namietal (i) nevysporiadanie sa so zásadnými žalobnými námietkami (ii) spájanie aktívnej a pasívnej účasti na podvode s DPH (iii) nesprávnu aplikáciu tzv. Axel Kittel testu (iv) nevyhodnotenie dôkazov a (v) nedodržanie právne záväzného názoru žalovaného správcom dane.

25. Napokon v rámci kasačného dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci [(§ 440 ods. 1 písm. g) SSP)] sťažovateľ spochybnil (i) hodnotenie neutrality preverovaných zdaniteľných plnení, (ii) údajné nekonanie s odbornou starostlivosťou, a v rámci toho a) údajne nízke ceny dodávateľov a koordináciu s materskou spoločnosťou, a b) vysledovateľnosť potravín a preverovanie registrácie dodávateľov na RVPS, c) preverovanie si obchodných partnerov.

26. Sťažovateľ namietal nedostatočné odôvodnenia napadnutého rozsudku, pretože správny súd sa nevysporiadal (i) s jej námietkou neprípustnosti spájania jeho aktívnej a pasívnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom zo strany príslušných správnych orgánov, (ii) s namietanou nesprávnu aplikáciu Axel Kittel testu správnymi orgánmi (správne orgány vykonali trojkrokový test, namiesto štvorkrovového testu, keď žalovaný a správca dane si položili otázku, či bol identifikovaný podvod a nezodpovedali si otázku, či daňový únik vznikol v posudzovaných obchodoch - teda na strane obchodu žalobcu a jeho obchodných partnerov a či bol podvodného charakteru, keďže žalobca z neho nečerpal daňovú výhodu), (iii) s namietaným nevyhodnotením predložených dôkazov (výpisy z bankových účtov, e-mailovú komunikáciu medzi žalobcom a obchodnými partnermi, protokoly z vykonaných veterinárnych kontrol v rokoch 2012 a 2013 bez zistení voči sťažovateľovi) a ani s namietaným nerešpektovaním právne záväzného názoru žalovaného správcom dane, čo žalovaný jeho ostatným rozhodnutím aproboval.

27. Správny súd sa podľa sťažovateľa tiež odklonil od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu, reprezentovanej rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej „najvyšší súd“) 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 rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej „najvyšší správny súd“) sp. zn. 1Sžfk/10/2022 z 24. februára 2022.

28. Z rozhodovacej činnosti sťažovateľ vyvodzuje, že vyrubovacie konanie nemôže byť nástrojom predĺžovania daňovej kontroly. Rozsah dokazovania vo vyrubovacom konaní je podľa názoru sťažovateľa limitovaný a determinovaný návrhmi daňového subjektu (§ 68 ods. 3 Daňového poriadku). Opačný výklad by smeroval k negovaniu významu daňovej kontroly. V predmetnej veci žalovaný a správca dane tieto princípy porušili, keď pôvodne v daňovej kontrole pomenovaný dôvod neuznania uplatnených daňových oprávnení (nepreukázanie materiálnych podmienok) zmenili vo vyrubovacom konaní na základe dodatočne vykonaného dokazovania až na údajnú aktívnu, resp. pasívnu účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Sťažovateľ neinicioval žiadne dokazovanie, ktoré by vo vyrubovacom konaní malo viesť k takýmto záverom.

29. Nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom namietal sťažovateľ v súvislosti s viacerými závermi správneho súdu.

30. V prvom rade sťažovateľ namietal, že obchodné vzťahy boli realizované v súlade so zásadou neutrality daňových plnení. Pokiaľ sa sťažovateľ rozhodol nakúpiť tovar od vnútroštátnych obchodných partnerov namiesto intrakomunitárneho dodania (od iných obchodných partnerov), týmto nezískal žiadnu daňovú výhodu. K tomuto záveru okrem vlastnej argumentácie predložil aj znalecký posudok č. 5/2022 zo dňa 2. novembra 2022. V predmetnej veci preto nebolo preukázané, že by sťažovateľ čerpal akúkoľvek daňovú výhodu.

31. Rovnako sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie vedomostnej stránky účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, osobitne v časti tvrdeného konania v rozpore s odbornou starostlivosťou.

32. Správne súdu vytkol, že neobchodoval s tovarom za príliš nízke ceny, išlo o ceny tovarov v rozpätí spadajúcom do ceny obvyklej v danom čase a na danom mieste. Toto žalobca preukázal, okrem iného, ponukou konkurencie (leták „METRO“). Žalovaný a správca dane nepreukázali, že by išlo o zjavne nízke ceny, nepredložili žiadne cenové analýzy, analýzy ziskovosti a pod. V súlade s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EU (rozhodnutie C-103/09 vo veci Weald Leasing) by bola ako relevantná pochybnosť len preukázaná výrazná odchýlka v jednotkových cenách medzi nákupnými cenami. Dôkaz o výraznom rozdiely oproti trhovým cenám nebol v predmetnej veci žalovaným a správcom dane produkovaný.

33. Pokiaľ správca dane a žalovaný zohľadňovali ceny dodávateľa KOVÁŘ plus s.r.o., neuviedli, prečo má ísť o referenčné ceny. Sťažovateľ namietal, že porovnateľná v tomto smere bola spoločnosť METRO Cash & Carry SR s.r.o., konkurent sťažovateľa. K tomuto predložil aj cenové letáky „METRO“. Pokiaľ správny súd argumentoval, že z týchto nevyplýva nákupná cena tovarov, ale len ich predajná cena, takéto tvrdenie neobstoí. Ak totiž predmetná spoločnosť, ako priamy konkurent sťažovateľa, bola schopná vykonávať predaj tovaru za podobnú cenu, za ktorú vykonával sťažovateľ nákup, pričom pri tejto cene vykazovala ziskovosť, jej nákupné ceny museli byť podstatne nižšie. Inak by predmetná spoločnosť vykazovala stratu, čo je v rozpore s podstatou a zmyslom podnikania (predávanie tovarov pod cenu). Správca dane a žalovaný, rovnako ako správny súd, nevykonali žiadnu analýzu nákupných cien s porovnateľnými subjektami ako sťažovateľ na slovenskom trhu a ani s označenou konkurenciou a takéto dôkazy odmietli vykonať.

34. K spoločnosti KOVÁŘ plus s.r.o. uviedol, že ide o zahraničný subjekt (českého obchodníka), ktorý nemôže byť použitý ako cenový referent vo vzťahu k sťažovateľovi. Opakovane zdôrazňoval, že nepoznal nákupné ceny zahraničných dodávateľov počas kontrolovaného obdobia.

35. Pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd akcentovali agrárne informácie (správy Pôdohospodárskej platobnej agentúry) tak sťažovateľ zdôraznil, 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. Výrobné náklady slovenských chovateľov sú vyššie ako pri zahraničných. Pri mäse z Brazílie či z Poľska je jednotková cena nižšia o ďalších cca 10 % ako v prípade slovenských spracovateľov.

36. K tvrdenej koordinácii cien s materskou spoločnosťou (ČR) sťažovateľ namietal, že v správnom konaní (ako to uviedol výslovne v rozhodnutí a vo vyjadrení k správnej žalobe aj žalovaný) nebolo sporné, že koordinácia nákupných cien medzi žalobcom a materskou spoločnosťou z Českej republiky neprebíhala. Skutočnosti týkajúce sa bydliska konateľa sťažovateľa žiadnym spôsobom nedokazujú akúkoľvek spojitosť či koordináciu cien medzi materskou spoločnosťou (ČR) a sťažovateľom. Sťažovateľ opakovane v konaní poukazoval na skutočnosť, že má vlastný obchodný model nákupu potravín, ktorý sa riadi obchodným oddelením v Slovenskej republike, skladové systémy sťažovateľa a materskej spoločnosti nie sú žiadnym spôsobom prepojené.

37. K pochybnostiam ohľadom vysledovateľnosti potravín a preverenia registrácie sťažovateľ akcentoval, že správny súd opomenul vysporiadať sa s rozhodnutím Súdneho dvora EU 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 tiež namieta, že podľa príslušnej európskej legislatívy je povinný vedieť, od koho tovar nadobudol a komu ho dodal. Nie je však povinný identifikovať ostatných dodávateľov v obchodnom reťazci. Navyše všetky informácie, ktoré má sťažovateľ mať k dispozícii, sú uvedené na obchodných dokumentoch dodaných k príslušným

dodávкам (faktúry, dodacie listy, príjemky, nákladné listy a pod.), na príslušnom obale (etikete) potravín a v internom skladovacom systéme Inventa. Osobu odosielateľa potravín sa žalobca mohol dozvedieť až z CMR dokladov po dodaní do skladu. V rámci vykonaných kontrol neboli pritom zo strany príslušných orgánov zistené žiadne vážnejšie nedostatky na úseku vysledovateľnosti potravín. Sťažovateľ tiež zdôrazňuje, že v rokoch 2012 a 2013 neboli zoznamy registrovaných subjektov obchodujúcich s potravinami verejne dostupné a nemohol si overovať túto registráciu.

38. Z hľadiska opatrení sťažovateľ uvádza, že si svojich obchodných partnerov vždy riadne preveril. Takéto preverenie považuje sťažovateľ za dostatočné aj s odkazom na Zbierku z Fóra Generálneho riaditeľstva EÚ 2016 (túto správny súd nevyhodnotil). Pre účely obchodovania nemuseli mať deklarovaní dodávatelia žiadne osobitné materiálne, či technické podmienky. Navyše podľa rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ (C-277/14 vo veci Stehcamp) či kasačného súdu (rozhodnutie najvyššieho správneho súdu, sp. zn. 3Sžfk/15/2020) takáto absencia podmienok nemôže byť podozrivou indíciou, ktorá by mala indikovať vedomosť sťažovateľa o podvodnom konaní. Obdobne poukázal aj na rozhodovacu činnosť Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022.

39. Sťažovateľ navrhol kasačnému súdu, aby predložil prejudiciálnu otázku „či sa má článok 18 ods. 2 a ods. 3 Nariadenia o vysledovateľnosti (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.“

40. Žalovaný sa vyjadril ku kasačnej sťažnosti tak, že odkázal na svoju doterajšiu argumentáciu vo svojom rozhodnutí a v jeho vyjadrení k správnej žalobe. Navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

41. Sťažovateľ v replike zdôraznil, že žalovaný s výnimkou všeobecného tvrdenia nevyužil žiadne prostriedky procesnej obrany a nepredniesol žiadnu argumentáciu, ktorou by podporil vlastné tvrdenia. Nebol schopný uniesť vlastné dôkazné bremeno. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že viaceré tvrdenia v správnej žalobe zostali pre toto konanie nesporné a správny súd si ich mal s odkazom na § 151 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „CSP“) osvojiť a v súlade s nimi rozhodnúť.

#### IV. Posúdenie veci kasačným súdom

42. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. b) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), 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.

43. Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci boli otázky, (i) či vo vyrubovacom konaní možno zmeniť v protokole z daňovej kontroly identifikovaný dôvod pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení, (ii) či žalovaný a správca dane riadne odôvodnili a identifikovali všetky podmienky tzv. Axel-Kittel testu a (iii) či bola riadne preukázaná vedomosť sťažovateľa o tom, že môže participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Sťažovateľ tiež namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku.

44. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd v prvom rade konštatuje, že napadnutý rozsudok považuje za dostatočne odôvodnený, poskytujúci odpovede na všetky relevantné námietky sťažovateľa. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že sťažovateľovi nebolo preukázané úmyselné zapojenie do podvodného reťazca (aktívna účasť), ale to, že ak by prijal všetky potrebné opatrenia v rámci potrebnej obozretnosti mal a mohol vedieť, že sa svojím plnením môže zúčastniť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Rovnako sa správny súd vysporiadal aj s otázkou vykonania Axel-Kittel testu, keď tento považoval za správne vykonaný zo strany orgánov finančnej správy. Z napadnutého rozsudku je tiež zrejmé, ktoré vykonané dôkazy považoval správny súd za rozhodujúce a z akých dôvodov. Kasačná sťažnosť sťažovateľa preto v tejto časti nebola dôvodná.

45. Po preskúmaní obsahu súdneho spisu a obsahu kasačnej sťažnosti najvyšší správny súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom boli už skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania, identickej daňovej kontroly s tým, že jediným rozdielom medzi danými konaniami sú rozličné zdaňovacie obdobia, pričom mal kasačný súd preukázanú relevantnú skutočnosť, a to, že vo všetkých prípadoch boli deklarovanými dodávateľmi sťažovateľa obdobné subjekty. Ide o rozsudky kasačného súdu sp. zn. 4Sfk/84/2023 a sp. zn. 4Sfk/78/2023 z 23.10.2024, a rozsudok sp. zn.

8Sfk/18/2023 z 30. júla 2023. Kasačný súd preto v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozsudku, sp. zn. 8Sfk/18/2023 z 30. júla 2024, s ktorým sa stotožňuje, konkrétne na body 59 až 114, v ktorých kasačný súd skonštatoval nasledovné závery:

„59. Pokiaľ sťažovateľ namieta, že správny súd sa nevysporiadal s námietkou, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí nerešpektoval právne záväzné názory žalovaného z jeho predchádzajúcich zrušujúcich rozhodnutí, kasačný súd mu 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 sp. zn. 3 Sfk 77/2022 zo dňa 30. januára 2024, body 35 a 36; obdobne tiež rozhodnutie najvyššieho správneho súdu, 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 nadradenosti odvolacieho orgánu vo vzťahu k prvostupňovému orgánu, ktorý je vynútiteľný 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 aprobevané 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 sťažovateľa v tomto smere sú preto zjavne bezdôvodné.“

60. Predmetná námietka sťažovateľa 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 sťažovateľom.

#### IV.1.

K zmene dôvodu pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení vo vyrubovacom konaní

61. Sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti namieta nesprávne práve posúdenie správneho súdu a odklon od ustálenej rozhodovacej činnosti vo vzťahu k posúdeniu otázky či správca dane a žalovaný môžu vo vyrubovacom konaní zmeniť dôvod neuznania uplatnených daňových oprávnení v porovnaní s dôvodom uvedeným v protokole z daňovej kontroly.

62. V súvislosti s nastolenou právnou otázkou dáva kasačný súd do pozornosti, že daňová kontrola predstavuje proces, v rámci ktorého sa zisťujú a preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku). Pokiaľ počas daňovej kontroly vzniknú pochybnosti o dokladoch predložených daňovým subjektom, tieto pochybnosti správca dane oznámi daňovému subjektu a umožní mu vyjadriť sa k nim (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Svoje pochybnosti pritom správca dane musí formulovať tak na skutkovom ako aj právnom základe. Postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku pritom dochádza k presunu dôkazného bremena v rámci daňovej kontroly na daňový subjekt, ktorý má priestor na vyjadrenie alebo vysvetlenie zistených pochybností (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, publikované ako judikát 18/2022 ZNSS). Výsledkom daňovej kontroly je dôkaz - protokol, ktorý obsahuje výsledky daňovej kontroly ako aj vyhodnotenie dôkazov (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku). Jeho obsahom musia byť tak preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov, ako aj stanoviská a vyjadrenia kontrolovaného subjektu (§ 47 písm. g), h) a i) Daňového poriadku). Protokol z daňovej kontroly tak musí obsahovať zhrnutie a vyhodnotenie vykonaných dôkazov, zhrnutie skutkových zistení a ich právneho posúdenia v kontexte záverov správca dane smerujúcich k (ne)uznaniu sporných daňových oprávnení. Po vyhotovení

protokolu z daňovej kontroly ako dôkazu, správca dane zasiela tento dôkaz na vyjadrenie daňovému subjektu spolu s výzvou, ktorá daňovému subjektu umožňuje vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

63. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už zdôraznil, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania je v zásade odlišný (rozhodnutie najvyššieho správneho súdu, 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, 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, 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 doplňujúce 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).

64. 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 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.

65. Pokiaľ 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 a (ii) daňovému subjektu musí byť umožnené sa k zmenenému právnemu posúdeniu dôvodu neuznania daňového oprávnenia v daňovom konaní vyjadriť a navrhnúť 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, sp. zn. III. ÚS 52/2019 zo dňa 1. apríla 2020, publikované v ZNaUÚS ako judikát č. 12/2020).

66. 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 žalobcu 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 o DPH), resp. bola spochybnená identita deklarovaných dodávateľov. V prvostupňovom rozhodnutí a v žalovanom rozhodnutí z vyrubovacieho konania však už bola ako dôvod pre neuznanie daňových oprávnení uvedená účasť sťažovateľa 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 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.

67. Kasačný súd vychádzajúc z administratívneho spisu konštatuje, že sťažovateľ po doručení protokolu z daňovej kontroly podala rozsiahle vyjadrenie (75 strán), v ktorom vzniesol viaceré námietky proti záverom správcu dane a navrhla vykonanie viacerých dôkazov (písomné vyjadrenie k protokolu zo dňa 19. mája 2017). V nadväznosti na vyjadrenie a návrhy sťažovateľa správca dane vykonal dokazovanie opakovaným pokusom o vypočítanie 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.

[...]

69. 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 sťažovateľom listom zo dňa 14. septembra 2021. Tieto doplňujúce zistenia a zmeny v právnom náhľade 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. Z vyššie uvedeného skutkového priebehu je zrejmé, že po vyhotovení protokolu v nadväznosti na vyjadrenie sťažovateľa k protokolu a dôkazom, ktoré v ňom navrhol vykonať, správca dane upustil od pôvodne identifikovaného dôvodu pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení, keďže sťažovateľ materiálne a formálne podmienky v ďalšom procesnom postupe preukázal, avšak identifikoval iný dôvod pre ich neuznanie, účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že takto správcom dane vo vyrubovacom konaní pozmenený dôvod neuznania uplatnených daňových oprávnení má svoj podklad už v skutočnostiach zistených počas daňovej kontroly a zhrnutých v protokole. Totiž už v protokole správca dane popisuje jednotlivé obchodné reťazce dodávok pre sťažovateľa, úniky na DPH, ich podvodný charakter (spočívajúci v postavení, charaktere, zániku a obchodných podmienkach partnerov sťažovateľky), obchodnú účasť sťažovateľa na takomto obchodnom reťazci a komunikuje aj indície týkajúce sa jej potenciálnej vedomosti o tomto obchodnom reťazci (v intenciách nedodržania primeranej obozretnosti). V tomto smere kasačný súd poukazuje osobitne najmä na strany 63 až 66 protokolu. Ďalšie dokazovanie vo vyrubovacom konaní bolo teda zamerané len na doplnenie zistení a vyvrátenie argumentácie sťažovateľa vo vzťahu k jeho potenciálnej vedomosti o tom, že svojimi plneniami participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

71. 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 sťažovateľa 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 informovaný samotným správcom dane ako aj zrušujúcimi rozhodnutiami žalovaného, pričom správca dane umožnil sťažovateľovi sa k zmene dôvodu neuznania daňových oprávnení vyjadriť, tieto namietať a navrhnúť ďalšie dokazovanie, čo sťažovateľ využila.

72. Argumentácia sťažovateľa 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

73. V súvislosti s námietkami sťažovateľa týkajúcimi sa dôkazného bremena v daňovom konaní a preukázovania vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom 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.

[...]

75. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH 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?

76. 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 preukázaní 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.

60. 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 hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho 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).

78. 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 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).

79. 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 sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 55).

80. 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 preukázanie rozhodných skutočností pre neuznanie daňového oprávnenia neťaží daňový subjekt, ale ťaží správcu dane.

81. V súvislosti s námietkami vznesenými sťažovateľom 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 sťažovateľa stotožňuje so správnym súdom.

82. 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 ako aj správny súd daňový únik identifikovali na strane viacerých subdodávateľov sťažovateľa. Hoci dodávatelia sťažovateľa 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 zdanieľných obchodov so sťažovateľom. Kasačný súd sa 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. Rovnako musí kasačný súd konštatovať, že vyššie uvedené skutočnosti v zásade nerozporuje ani sťažovateľ. Namietka však, že jej obchodné plnenia s jej dodávateľmi boli daňovo neutrálne, ona si totiž svoju daňovú povinnosť splnila. Argumentuje tiež, že to, že sa rozhodla pre dodanie od vnútroštátnych obchodníkov a nie pre intrakomunitárne dodanie, nepredstavuje v zásade žiadnu neoprávnenú výhodu.

84. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľa 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. Sťažovateľ správne argumentuje, že pre tento mechanizmus DPH a princíp neutrality DPH je v zásade irelevantné, či sťažovateľ nakúpi tovar priamo od dodávateľa v inom členskom štáte Európskej únie (intrakomunitárne dodanie) alebo sprostredkované cez ďalšieho dodávateľa v rámci Slovenskej republiky“ (rozhodnutie najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3 Sfk 25/2023 zo dňa 28. marca 2024, body 54 až 56). Skutočnosť, že sa sťažovateľ rozhodol nakúpiť tovar od vnútroštátnych obchodníkov tak nie je bez ďalšieho dôkazom o daňovom úniku podvodného charakteru a ani o zneužití práva v daňovej oblasti.

85. Ako však už kasačný súd uviedol, 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 sťažovateľom odpočítaná.

86. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že si splnil 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 sťažovateľa). Pokiaľ daň v určitom obchodnom reťazci, prepojiteľnom so sťažovateľkom, 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, sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 66). Nie je pritom povinnosťou finančných orgánov preukazovať, že je to práve sťažovateľ, kto (a aký) získal neoprávnený benefit z daňového podvodu (rozhodnutie najvyššieho správneho súdu, sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 65).

[...]

88. Pokiaľ sťažovateľ v tomto smere namietala, že správca dane a žalovaný zmiešavali otázku jeho aktívnej, resp. pasívnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, „.....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, sp. zn. 3 Sfk 131/2022 zo dňa 21. 11. 2023, bod 52).

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

90. Kasačný súd konštatuje, že správca dane, žalovaný a správny súd založili svoj úsudok, že sťažovateľ mohol a mal vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom na tom, že:

- sťažovateľ je dlhoročný a stabilný obchodník s mäsom na území Slovenskej republiky,
- obchodoval s obchodnými partnermi bez referencií v oblasti predaja a kúpy mäsa,
- obchodoval s obchodnými partnermi, ktorí neboli registrovaní na príslušných orgánoch regionálnej veterinárnej a potravinovej správy ako obchodníci s mäsom, pričom takúto registráciu si ani neoveril,
- nakupoval tovar za neprimerané nízke ceny (neprimeranosť ceny mohol 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 (ďalej len „PPA“)).

92. Pokiaľ orgány finančnej správy a správny súd argumentujú, že sťažovateľ 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 rozhodol obchodovať s novými obchodnými partnermi na trhu a bez významnejších referencií, táto argumentácia neobstojí. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, že vo všeobecnosti nedostatok referencií a skúseností obchodného partnera (bez ďalšieho) nevyvoláva podozrenie o tom, že daňový subjekt sa plnením s takýmto obchodným partnerom zúčastní obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom (mutatis mutandis rozhodnutie najvyššieho súdu, sp. zn. 1 Sžfk 33/2019 zo dňa 30. júna 2020, bod 25, obdobne tiež rozhodnutie, sp. zn. 3 Sfk 11/2022 zo dňa 30. mája 2024).

93. Ak orgány finančnej správy a správny súd vyčítali sťažovateľovi, že obchodoval s obchodnými partnermi, ktorí neboli registrovaní na príslušných orgánoch regionálnej a potravinovej správy a okolnosť registrácie si ani neoveril, kasačný súd sa ani s touto argumentáciou nemôže stotožniť. S odkazom na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EU je potrebné konštatovať, že z práva Európskej únie nemožno vyvodit' povinnosť sťažovateľa ako odberateľa 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 EU vo veci „Altic“ SIA, C-329/18 z 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.

94. 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, sp. zn. 3 Sfk 11/2022 z 30. 05., 2024, bod 63). Obdobne tiež Súdny dvor EU 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 EU vo veci Weald Leasing Ltd, C-103/09 z 22. 12. 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.

95. 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 (rozh. najvyššieho správneho súdu, sp. zn. 3 Sfk 11/2022 z 30. 05. 2024, bod 64), prípadne musia inými dôkaznými prostriedkami preukázať, že sťažovateľ si výraznej odchýlky v cenách v porovnaní s trhovými cenami bol vedomý (napr. rozhodnutie sp. zn. 3 Sfk 5/2023 z 28. 03 2024, bod 58). [...]

103. Kasačný súd dáva tiež do pozornosti, že sťažovateľ 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 sťažovateľa. Tento dôkaz nasvedčuje tomu, že nákupné ceny sťažovateľa sa výrazne nevymykajú trhovým cenám s predmetnými komoditami. Správca dane a žalovaný pritom neprodukovali žiadne dôkazy, ktorými by argument sťažovateľa relevantnou konkurenciou vyvrátili.

104. Čo sa týka porovnávania nákupných cien sťažovateľa s nákupnými cenami 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 sťažovateľovi. Kasačný súd sa okrem toho stotožňuje so sťažovateľom v tom, že nebola preukázaná ani jeho vedomosť o nákupných cenách materskej spoločnosti (ČR). Vychádzajúc z rozhodnutia žalovaného kasačný súd konštatuje, že žalovaný z vykonaného dokazovania (z výsledkov MVI) uzavrel, že nebola preukázaná koordinácia nákupných cien medzi sťažovateľom a jeho materskou spoločnosťou, ani prepojenosť skladovacích systémov. Pokiaľ správny súd poukázal na skutočnosť, že konateľ sťažovateľa býva len 30 km od sídla jej materskej spoločnosti v Českej republike, 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 sťažovateľom a materskou spoločnosťou prebiehala koordinácia nákupných cien. Argumentáciu správneho súdu vníma kasačný súd v tomto smere ako ničím nepodloženú.

105. V snahe preukázať neprimeranosť nákupných cien s priemernými trhovými cenami správca dane, žalovaný a správny súd poukázali tiež na agrárne trhové informácie Slovenska PPA obsiahnuté v správach o trhu za jednotlivé týždne v rokoch 2012 a 2013 (dostupné na <https://www.apa.sk/atis>). Príslušné orgány poukazovali na to, že v 40. až 44. týždni roku 2012 (október 2012) sa priemerné ceny kuracieho mrazeného (rezne) bez DPH podľa predložených správ pohybovali v rozpätí 4,12 až 4,54 €/kg. V prípade cien bravčového stehna bez kosti boli tieto ceny bez DPH v rozpätí 3,41 až 3,57 €/kg. Správca dane a žalovaný pritom nepoukázali na ďalšie komodity, avšak v predmetných správach sú tiež

ceny bravčového karé s kosťou v rozpätí 3,49 až 3,60 €/kg, bravčovej krkovičky s kosťou v rozpätí 2,84 až 2,90 €/kg či kuracích stehien mrazených v rozpätí od 1,85 do 2,17 €/kg bez DPH.

106. Z vyššie uvedeného je zrejme, že cena kuracích stehien v spochybnenej dodávke fakturovanej sťažovateľke spoločnosťou BOLITEX, s.r.o dňa 29. októbra 2012 (dodanie kuracích stehien za cenu 1,88 €/kg bez DPH) sa pohybovala v rozpätí priemerných cien podľa akcentovaných správ, rovnako tak ceny dodávok bravčového zo strany spoločnosti SISA Slovakia, s.r.o. - bravčové karé nakupovala sťažovateľka za sumu 3,54 €/kg bez DPH (čo je v rozpätí identifikovanom v predmetných správach) a bravčovú krkovičku za cenu 3,20 €/kg bez DPH (čo je dokonca cena vyššia ako je rozpätie identifikované v predmetných správach). Kasačný súd dáva do pozornosti, že priemerné ceny bravčového stena bez kosti nemožno aplikovať na typovo iné druhy bravčového mäsa, ktoré môžu mať či už vyššie alebo nižšie ceny. V tejto časti preto kasačný súd nezistil ani s prihliadnutím na správy Pôdohospodárskej platobnej agentúry vychýlenie cien v porovnaní s trhovými cenami- príliš nízke nákupné ceny.

107. Čo sa týka kuracích rezňov mrazených, kasačný súd nespochybňuje, že priemerné ceny uvádzané v predmetných správach v rozhodujúcom období sa pohybovali v rozpätí 4,12 až 4,54 €/kg bez DPH, pričom sťažovateľka od svojich dodávateľov nakupovala mrazené kuracie prsia za sumu 2,70 až 2,78 €/kg bez DPH. Kasačný súd však na druhej strane musí poukázať na skutočnosť, že správcom dane, žalovaným a správnym súdom akcentované ceny uvedené v správach Pôdohospodárskej platobnej agentúry sú značne vyššie nielen od nákupných cien sťažovateľky od jej spochybnených dodávateľov, ale aj od nákupných cien sťažovateľa od jej nespochybnených dodávateľov, s ktorými správca dane vykonal porovnanie - spoločnosť KOVÁŘ plus, s.r.o., od nespochybnených nákupných cien materskej spoločnosti sťažovateľa od zahraničných dodávateľov) ako aj od cien konkurencie sťažovateľa.

108. Prihliadajúc na vyššie uvedenú skutočnosť musí kasačný súd dať za pravdu výhradám sťažovateľa k tomu, aby správy PPA v časti priemerných cien kuracích rezňov mrazených boli považované za priemerné trhové ceny kuracích prs solených dovážaných z Brazílie. Kasačný súd dáva sťažovateľovi za pravdu v tom, že ceny uvedené v predmetných správach, ako vyplýva z názvov, sú (i) odbytové/predajné ceny, (ii) iba slovenských spracovateľov hydiny (prvovýrobcov), (iii) majú informatívny charakter (ako je uvedené priamo na webovom sídle PPA). Kasačný súd dáva tiež do pozornosti, že ani z administratívneho spisu a ani z webového sídla PPA 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.

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 sťažovateľ ako skúsený obchodník s mäsom si mal byť tejto skutočnosti vedomý, 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 nepodloženú. Z vykonaného dokazovania totiž nevyplýva, (i) že by mäso nakupované žalobcom 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 zrejme, 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.

110. Správca dane, žalovaný a správny súd sa opakovane dovoľávali toho, že materská spoločnosť sťažovateľa (ČR) už nakupovala brazílske kuracie mäso (nie však mäso bravčové, ktorého dodávky sú rovnako v predmetnej veci sporné) od holandskej spoločnosti FERDINAND ZANBERGEN BV (Holandsko) avšak za vyššie ceny, ako sťažovateľ nakupoval brazílske kuracie mäso od deklarovaných obchodných partnerov. Kasačný súd už v tomto smere konštatoval, že pokiaľ daňový subjekt (i) nakupuje prostredníctvom sprostredkovateľských obchodníkov tovary, (ii) ktoré pochádzajú od iných predchádzajúcich obchodných partnerov daňového subjektu, (iii) avšak za cenu či platobných podmienok výhodnejších ako v priamom obchodnom styku, (iv) za predpokladu, že daňový subjekt vie o tom, že prvotným pôvodcom nakupovaného tovaru je iný, predchádzajúci obchodný partner daňového subjektu, ide o skutočnosti, ktoré môžu odôvodňovať (bez relevantného vysvetlenia daňového subjektu) zanedbanie potrebnej obozretnosti podnikateľa a potenciálnu vedomosť daňového subjektu o účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (rozhodnutie nss, sp. zn. 3 Sfk 5/2023, z 28. marca 2024, bod 61). Tieto závery však nie sú na predmetný prípad aplikovateľné, keďže správca

dane a žalovaný netvrdili a ani nepreukázali, že deklarovanými dodávateľmi dodávané tovary pôvodom pochádzali od spoločnosti FERDINAND ZANBERGEN BV (Holandsko).

111. S ohľadom na vyššie uvedené, kasačný súd konštatuje, že správcovi dane a žalovanému sa nepodarilo preukázať:

- že by ceny dodávaných tovarov - kuracích stehien a bravčového mäsa boli nižšie, ako ceny za ktoré nakupoval sťažovateľ tieto tovary od nespochybnených obchodných partnerov či za ktoré tieto tovary nakupovala materská spoločnosť sťažovateľky,
- že by sa ceny dodávaných tovarov - kuracích stehien a bravčového mäsa vymykali spod rozsahu priemeru trhových cien identifikovaných správcom dane a žalovaným podľa správ PPA,
- že by sa ceny dodávaných tovarov - kuracích pŕs výraznejšie (neprimerane, excesívne) líšili od cien, za ktoré tieto tovary dodávali sťažovateľovi iní dodávatelia, alebo materskej spoločnosti dodávali iní dodávatelia alebo by sa líšili od cien konkurencie na trhu,
- že by sťažovateľ vôbec so svojou materskou spoločnosťou zdieľal alebo koordinoval nákupné ceny,
- že by ceny dodávaných tovarov - brazílskych kuracích pŕs bolo možné porovnávať s priemernými cenami kuracích pŕs slovenských spracovateľov mäsa podľa informatívnych správ PPA,
- že by dodávané tovary od deklarovaných dodávateľov pochádzali pôvodom od iných obchodných partnerov sťažovateľky, boli dodávané za výhodnejšie ceny ako v priamom obchodnom styku a že by o tom sťažovateľ mala alebo mohol vedieť,

112. Vyhodnotiac argumentáciu sťažovateľa ako aj argumentáciu správcu dane, žalovaného a správneho súdu tak kasačný súd musí uzavrieť, že príslušným orgánom sa nateraz nepodarilo preukázať vedomosť sťažovateľa o tom, že participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačná sťažnosť je preto v tejto časti dôvodná.

113. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že jeho doterajšie závery automaticky neznamenajú, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočítanie dane z obchodných prípadov s obchodnými partnermi Anton Škoda ACES, MARKLAND, s.r.o., BOLITEX, s.r.o. a Anton Škoda ACES, BOLITEX, s. r. o., M-I, s. r. o. a Ro.Li. s. r. o. v dotknutom zdaňovacom období. Je na žalovanom a správcovi dane, aby riadne vyargumentovali a preukázali dôvod pre neuznanie daňových oprávnení. Kasačný súd považuje za vhodné upriamiť pozornosť na skutočnosť, že dôkazná situácia v prípade všetkých spochybnených obchodov nie je rovnaká, a to tak naprieč jednotlivými spoločnosťami ako aj naprieč jednotlivými spochybnenými dodávkami tovarov. Výpovede konateľov jednotlivých obchodných partnerov sú rôzne, od absencie relevantných informácií o uskutočnenom obchode (v prípade Antona Škodu ACES) až po podrobnejší popis jednotlivých obchodov. Iný dôkazný stav môže v prípade jednotlivých obchodných partnerov odôvodňovať aj uplatnenie odlišných dôvodov pre neuznanie daňových oprávnení, čo však musia vyhodnotiť príslušné orgány. 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 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 napr. aj 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.

114. Pre úplnosť kasačný súd konštatuje, že nevyhovel návrhu sťažovateľa na iniciovanie prejudiciálneho konania, pretože pochybnosti správcu dane týkajúce sa výsledovateľnosti obchodovaných tovarov považoval za nerelevantné z pohľadu DPH. V tomto smere boli otázky nastolené sťažovateľom už vyriešené relevantnou rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EU.“

V. Záver

46. 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 (§ 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 zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Kasačný súd zrušil len rozhodnutie žalovaného, pričom je na jeho úvahe, či vzhľadom na právny názor kasačného súdu vyhodnotí ako potrebné zrušiť aj prvostupňové rozhodnutie, pričom môže správcu dane inštruovať konkrétnymi pokynmi.

47. 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).

48. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správny 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).

49. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.