

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/2/2025  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200193  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 01. 2026  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:3022200193.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Bidfood Slovakia s. r. o., so sídlom Piešťanská 2321/71, 915 01 Nové Mesto nad Váhom, IČO: 34 152 199, právne zastúpený: Blaňár & Partners s. r. o., advokátska kancelária so sídlom Gunduličova 4, 811 05 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100724171/2022 zo dňa 05. apríla 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. TN-13S/57/2022-141 zo dňa 30. júla 2024, takto

### rozhodol:

- I. Rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. TN-13S/57/2022-141 zo dňa 30. júla 2024 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100724171/2022 zo dňa 05. apríla 2022 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi sa priznáva právo na náhradu trov kasačného konania, ako aj konania pred správny súdom.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2012 a január až máj 2013.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 101507995/2019 zo dňa 19.06.2019, ktorým 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 aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 107.539,77 Eur. Žalovaný rozhodnutím č. 102894560/2019 zo dňa 16.12.2019 rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.

3. Správca dane vydal rozhodnutie č. 396214/2020 zo dňa 26.08.2020, ktorým opätovne žalobcovi, za zdaňovacie obdobie február 2013, vyrubil rozdiel dane v sume 107.539,77 Eur na DPH, ktoré bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. 100291233/2021 zo dňa 19.02.2021 a vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie. Žalovaný v podstatnom inštruoval správcu dane, aby prijal jednoznačný záver o dôvode nepriznania žalobcom uplatneného odpočítania dane zo sporných dodávateľských faktúr, pričom zaviazal správcu dane, aby v ďalšom konaní buď doplnil dokazovanie alebo jednoznačne a zrozumiteľne uviedol, na základe akých úvah dospel k svojmu právnomu záveru o neuznaní odpočítania dane.

4. Následne správca dane vydal v poradí tretie rozhodnutie č. 481294/2021 zo dňa 14.10.2021, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 98.864,14 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2013

(ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“). Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 100724171/2022 zo dňa 05.04.2022 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil a odvolanie žalobcu zamietol.

5. Správca dane a žalovaný (ďalej spolu aj „daňové orgány“) neuznali žalobcovi odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za nákup tovaru (kuracie prsia, bravčové mäso) vystavených dodávateľmi Anton Škoda ACES (SK), Jet Let s. r. o. (SK), SISA Slovakia s. r. o. (SK) a Well Trade, s. r.o. (SK) (ďalej spolu aj „dodávatelia“). Konštatovali, že v predmetnej veci nie je sporná preprava a ani reálna existencia plnenia. Spornou otázkou bola existencia podvodného konania a najmä vedomosť žalobcu o takomto podvodnom konaní, ktoré boli podľa ich názoru nepochybne naplnené.

6. Podľa zistení správcu dane bolo preukázané netransparentné prostredie - podvodný reťazec zainteresovaných daňových subjektov, vrátane zahraničných, obchodujúcich s hydinným mäsom z Brazílie, za účelom znižovania daňovej povinnosti. Z vykonaného dokazovania vyplývajú neobvyklé okolnosti obchodných transakcií, pričom deklarovaní tuzemskí dodávatelia boli do fakturačného reťazca vložení účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu a ekonomického opodstatnenia s cieľom podvodným spôsobom zneužiť systém neutrality DPH. Podľa názoru daňových orgánov, v prípade, ak by žalobca nadobudol tovar priamo od dodávateľov z iných členských štátov EÚ, bola by transakcia neutrálna, pretože by bol uplatnený prenos daňovej povinnosti na platiteľa, ktorý by súvisiacu daň priznal a zároveň by si ju odpočítal. Účelovým zapojením tuzemských dodávateľov však bola vytvorená situácia, pri ktorej platiteľ získal daňovú výhodu v podobe odpočítania dane. Úlohou dodávateľov bolo podľa názoru daňových orgánov 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 títo dodávatelia neodviedli, pretože si daň na výstupe znížili prostredníctvom nepreukázaných odpočítaní dane od ďalších pochybných subdodávateľov.

7. Daňové orgány tiež uviedli, že žalobca obchodoval s dodávateľmi na základe uzatvorenej rámcovej zmluvy a po formálnom overení obchodného partnera. Dodávatelia boli obchodníci bez potrebného personálneho a materiálneho zázemia a neboli známymi a etablovanými dodávateľmi mäsa na slovenskom trhu. Žalobca z verejne dostupných registrov vedel, že dodávatelia sú spoločnosti bez histórie a skúseností. Táto skutočnosť mala žalobcu upozorniť na potrebu dôslednejšieho preverovania dodávateľov. Títo dodávatelia neboli ani v čase uzatvorenia rámcových zmlúv registrovaní na príslušnej regionálnej veterinárnej a potravinovej správe (ďalej aj „RVPS“). Žalobca dobre poznal dodávateľov z členských štátov EÚ, preto je nelogické, že sa rozhodol obstarávať tovar od dodávateľov. Podľa daňových orgánov mala nízka cena dodávaných tovarov v žalobcovi vzbudiť podozrenie, že sa môže jednať o tovar prefakturovaný po nadobudnutí z členských štátov EÚ cez reťazec subjektov, kde nepriznanie dane z faktúr za fiktívne plnenia u stratených obchodníkov - subdodávateľov zabezpečí takéto zníženie ceny. Žalobca si nízku cenu tovaru neoveril inak, ako porovnaním cien uvedených v letákoch spoločnosti „METRO“ a ani ich neporovnal s cenami, za ktoré získavala tovar materská spoločnosť. Žalobca prinajmenšom od svojej materskej spoločnosti Bidfood Czech Republic s.r.o. (ktorej vo významnej miere dodávala napr. kuracie mäso holandská spoločnosť) vedel, aké sú štandardné predajné ceny tejto komodity, žalobca sa v trhových cenách orientoval a vedel ich posúdiť. Okrem iného, je známe, že 80 % mäsa z Brazílie sa dostáva na európsky trh cez Holandsko, preto žalobca ako skúsený obchodník s týmto tovarom o cenách ponúkaných distribútormi v Holandsku musel vedieť.

8. Žalovaný prijal záver, že z dokazovania správcu dane, ani z dôkazov predložených žalobcom nevyplývalo, aké opatrenia (okrem formálnych opatrení) žalobca v záujme obozretnosti vyvinul a prijal. Stotožnil sa so správcou dane, že žalobca mohol vedieť o podvoje na DPH, s ktorým bol spojený a ku ktorému došlo pri ním deklarovaných obchodoch s tovarom, keby bol konal s náležitou starostlivosťou.

## II. Konanie pred správny súdom

9. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na toho času vecne a miestne príslušný Krajský súd v Trenčíne. Žalobca v podanej žalobe navrhol, aby krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a to z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d) e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“).

10. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „správny súd“), na ktorý prešiel výkon súdnictva podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, rozhodol rozsudkom sp. zn. TN-13S/57/2022 zo dňa 30.07.2024 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) tak, že správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP a žalobcovi nepriznal nárok na náhradu trov konania.

11. Podľa názoru správneho súdu bolo vykonaným dokazovaním preukázané, že v predmetnej veci došlo k podvodnému konaniu za účasti žalobcu, ktorý o svojej účasti mohol, resp. mal vedieť, pričom

bolo preukázané, že žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky potrebné preventívne opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať.

12. Správny súd sa stotožnil s daňovými orgánmi, podľa ktorých boli jasne a zreteľne naplnené všetky znaky daňového podvodu, a preto nebolo možné žalobcovi priznať nárok na odpočítanie DPH. Podľa správneho súdu správca dane riadne preukázal netransparentné prostredie - podvodný reťazec zainteresovaných daňových subjektov, vrátane zahraničných, obchodujúcich s hydinným mäsom z Brazílie, za účelom znižovania daňovej povinnosti. Žalobca bol spojený s podvodom na DPH prostredníctvom reťaze transakcií, ku ktorému došlo pri deklarovanej obchodoch s tovarom a v dôsledku zisteného podvodného konania došlo k neodvedeniu dane. Aj podľa správneho súdu je možné prijať záver, že došlo k daňovému úniku u dodávateľov žalobcu (Anton Škoda ACES, SISA Slovakia, s. r. o., Well Trade, s. r. o.), ktorí si kompenzovali daň, uvedenú na sporných faktúrach vystavených pre žalobcu, deklarováním nepreukázaných odpočítaní dane na vstupe/ dodávateľskými faktúrami za plnenia, pričom žalobca je s podvodom na DPH, pri ktorom došlo k nezaplateniu dane, spojený prostredníctvom priamej reťaze dodaní. Pri ďalšom dodávateľovi (Jet Let, s. r. o.) šlo o vsunutie/ zapojenie zmiznutého obchodníka.

13. Podstatnou indíciou, ktorá mala vzbudiť podozrenie žalobcu, mala byť podľa správneho súdu nízka cena deklarovanej plnení. Žalobca mal prinajmenšom od svojej materskej spoločnosti vedieť, aké sú štandardné predajné ceny tejto komodity. Okrem iného je všeobecne známe, že až 80 % mäsa z Brazílie sa na európsky trh dostáva cez Holandsko, preto žalobca ako skúsený obchodník s týmto tovarom o cenách ponúkaných distribútormi v Holandsku musel vedieť.

14. Podľa správneho súdu, správca dane v konaní riadne posudzoval ako aj preukázal vedomosť žalobcu o účasti na daňovom podvode. Správny súd vychádzal z toho, že obchodná spolupráca s dodávateľmi žalobcu začala uzatvorením Rámcovej kúpnej zmluvy a formálnym overením obchodného partnera. Dodávatelia, bez potrebného personálneho a materiálneho zázemia, mali zabezpečiť dodávky pre žalobcu s tým, že títo dodávatelia neboli známymi a etablovanými dodávateľmi kuracieho mäsa na slovenskom trhu. Tieto skutočnosti mali žalobcu nepochybne upozorniť na nutnosť dôslednejšieho preverenia dodávateľov, k čomu však zo strany žalobcu nedošlo, pritom žalobca z verejne dostupných zdrojov vedel, že dodávatelia sú bez histórie a skúseností. Keďže si žalobca dodávateľov vyberal sám a jednalo sa o nákup tovaru vysokej hodnoty, podliehajúci veterinárnym kontrolám a pochádzajúci z krajín EÚ, podľa správneho súdu mal žalobca prijať všetky rozumné opatrenia a odbornú starostlivosť, vyplývajúce z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu svojej hospodárskej činnosti. Správny súd poukázal aj na zistenia správcu dane, podľa ktorých žalobca dobre poznal dodávateľov z členských štátov EÚ, preto je nelogické, aby obstarával tovar aj prostredníctvom dodávateľov, ktorí boli bez akýchkoľvek materiálne-technických a ekonomických predpokladov a bez ľudských zdrojov.

15. Správny súd pripomenul, že žalobcovi nebolo v daňovom konaní preukázané úmyselné zapojenie do podvodného reťazca spoločností obchodujúcich s kuracím mäsom, preto sa daňové orgány zamerali na vedomostnú stránku tzv. Axel Kittel testu (na preukázanie, že žalobca musel, resp. mal vedieť, že sa prijatými plneniami zapája do podvodného reťazca spojeného s daňovým únikom).

16. Správny súd na základe zistení správcu dane prijal záver o neobozretnom konaní žalobcu. Vychádzal z toho, že žalobca aj za zistených okolností vstúpil do predmetných obchodov, poznačených podvodným konaním. Správny súd vychádzal aj z toho, že žalobca sa v trhových cenách preverovaných komodít orientoval a vedel ich posúdiť a to prinajmenšom od svojej materskej spoločnosti Bidfood Czech Republic s. r. o. Správny súd sa 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. Zmyslom overenia nového obchodného partnera po stránke finančnej, právnej, daňovej, trhovej, prevádzkovej či technickej (due dilligence) je vylúčiť možnosť podvodu v obchodnoprávných vzťahoch s novým obchodným partnerom. Pritom žalobca si vyberal dodávateľov iba na základe ceny tovaru (čo pri obozretnom podnikateľovi nepostačuje, keďže práve výhodnou cenou sú poznačené mnohé daňové podvody, ktoré sú založené na neodvedení DPH do štátneho rozpočtu) a iné kritéria nezohľadňoval.

17. Správny súd tiež poukázal na 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 výsledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu (ďalej aj „Nariadenie o výsledovateľnosti“). V zmysle predmetného nariadenia prevádzkovateľ potravinárskeho podniku musí mať k dispozícii údaje, odkiaľ sa potravina odoslala, a názov a adresu predávajúceho. Subjekt obchodujúci s potravinami okrem toho musí byť v zmysle príslušných právnych predpisov aj registrovaný. Žalobca preto musel mať informácie o uskutočnenom

nákupе mäsa a mal sa zaujímať tiež o registráciu jeho obchodných partnerov podľa príslušných právnych predpisov. Správny súd poukázal tiež na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/4/2019 zo dňa 03.12.2019, sp. zn. 3Sžf/105/2014 zo dňa 28.01.2015 a sp. zn. 6Sžfk/2/2019 zo dňa 08.07.2020.

18. Správny súd v súvislosti s námietkou simulovania daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní a zmeny právnych názorov medzi daňovou kontrolou a rozhodnutím žalovaného konštatoval, že rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR, na ktoré žalobca poukázal, sa týkajú iných právnych problémov. Judikatúra Najvyššieho správneho súdu SR podľa názoru správneho súdu nevyklučuje v zásade vykonávanie dokazovania aj vo vyrubovacom konaní. Právna úprava nevyklučuje aj potenciál zmeny právnych záverov správcu dane a žalovaného vo vzťahu k 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 správcu dane a žalovaný vo vyrubovacom konaní dôvodne zaoberali existenciou podvodného konania. Aj tento jeho záver má primárne základ vo výsledkoch, resp. v dôkazoch získaných v rámci daňovej kontroly.

19. Podľa názoru správneho súdu žalobca odignoroval podozrenia týkajúce sa nízkej ceny kupovaných tovarov a nepreukázal žiadny kontrolný mechanizmus pri preverovaní ceny tovaru. To, že cena nakupovaného tovaru je príliš nízka, mohol žalobca vedieť od (i) svojej materskej firmy (konateľ žalobcu má trvalý pobyt len 30 km od sídla materskej spoločnosti, preto podľa súdu možno vyvodiť vplyv, zdieľanie informácií a usmerňovanie žalobcu jeho materskou spoločnosťou); (ii) porovnaním cien s dodávateľskou spoločnosťou KOVAŘ plus s.r.o. či so správami Slovenskej pôdohospodárskej agentúry. Podľa správneho súdu len z letáku METRO nemožno vyvodiť záver, že za tieto predajné ceny predmetná spoločnosť (METRO Cash & Carry SR, s.r.o.) tovar nakupuje aj u svojich dodávateľov.

20. Ohľadne námietky žalobcu o nesprávnom právnom a vecnom posúdení v súvislosti s preverovaním registrácie dodávateľov žalobcu na RVPS správny súd uviedol, že žalobca ako obozretný obchodník s potravinami si mal preverovať, či jeho dodávatelia sú registrovaní na RVPS, a to najmä s ohľadom na to, že cena tovaru bola nastavená nižšie oproti konkurencii, od ktorej žalobca tovar zvyčajne nakupoval. Uvedená povinnosť žalobcovi vyplýva nielen z európskej legislatívy (čl. 18 nariadenia č. 178/2002; Nariadenie o vysledovateľnosti potravín), ale aj zo slovenskej legislatívy.

21. Správny súd vyhodnotil ako nedôvodné námietky žalobcu ohľadne nesprávneho vyhodnotenia absencie osobnostného a materiálno-technického substrátu u dodávateľov žalobcu, ktorí nemali relevantné skúsenosti a históriu s obchodovaním so žalobcom, ako aj námietku žalobcu o spájaní aktívnej a pasívnej účasti žalobcu na podvode s DPH. Podľa správneho súdu transakcie v obchodnom reťazci spoločností obchodujúcich s kuracím mäsom, na akých sa žalobca podieľal, nemali žiadne ekonomické opodstatnenie. V reťazci došlo k daňovému úniku, pričom žalobca mohol vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu s DPH, keby bol konal s náležitou starostlivosťou a keby prijal dostatočné opatrenia za účelom zamedzenia jeho účasti na takomto podvodnom konaní.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

22. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, t. j. z dôvodu porušenia práva na spravodlivý proces, nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 1 a ods. 2 SSP napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, a prípadne aj rozhodnutie správcu dane a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne aby zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

23. Ku kasačnému dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP uviedol sťažovateľ v kasačnej sťažnosti najmä tieto sťažnostné body:

- správny súd si mal za subsidiárneho použitia § 151 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok osvojiť nesporné skutkové tvrdenia ako riadne zistený skutkový stav, z ktorého bol povinný vychádzať v meritórnom rozhodnutí. Tvrdenia sťažovateľa uvedené v správnej žalobe neboli popreté, resp. spochybnené žalovaným v jeho vyjadreniach adresovaných správneému súdu, a preto ide o nesporné skutočnosti. Paradoxne sa však nesporné body žaloby stali nosnými bodmi, o ktoré súd oprel odôvodnenie napadnutého rozsudku. Týmto postupom mu správny súd znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý proces, a tiež vec nesprávne právne posúdil;

- správny súd v rozpore so zákonom iba doslovne prebral znenie iného rozsudku Krajského súdu v Trenčíne (sp. zn. 11S/51/2022), pritom sa nejednalo o prípad skráteného odôvodnenia podľa § 140 SSP. Správny súd sám objektívne nerozhodol a jednotlivé skutočnosti vôbec neposúdil ani neoveril;

- Najvyšší správny súd SR už rozhodoval v jeho obdobných veciach (sp. zn. 8Sfk/21/2023 a sp. zn. 8Sfk/9/2023) a jeho kasačným sťažnostiam vyhovel;

- správny súd tvrdenia o koordinácii cien s materskou spoločnosťou postavil na domnienkach a značne prekročil a doplnil argumentáciu daňových orgánov bez toho, aby mu bolo umožnené sa k týmto novým okolnostiam vyjadriť;

24. Ku kasačným dôvodom podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) SSP uviedol sťažovateľ v kasačnej sťažnosti najmä tieto sťažnostné body:

- správny súd nesprávne posúdil indíciu neprimerane nízkej ceny tovaru a fakticky len prevzal právne posúdenie daňových orgánov bez vysporiadania sa s tvrdeniami sťažovateľa, ktoré vyvracajú závery daňových orgánov;

- nákupná cena tovarov sa pohybovala v cenovom rozpätí spadajúcom do ceny obvyklej v danom čase a na danom mieste a nebola neprimerane nízka, čo vyplýva z analýz daňového zástupcu sťažovateľa založených v administratívnom spise. Daňové orgány nepredložili žiadne cenové analýzy či analýzy ziskovosti, ktorými by preukázali opak, a teda nepredložili žiadne relevantné dôkazy. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (rozhodnutie C- 103/09 vo veci Weald Leasing) bol správca dane povinný preukázať výraznú (nie akúkoľvek) odchýlku v jednotlivých cenách medzi nákupnými cenami a trhovými cenami slovenských dodávateľov v danom čase a na porovnateľnom stupni reťazca. Preto je potrebné preukázať aj to, že zistená odchýlka cien je výrazná, neobvyklá či neprimeraná vo vzťahu k trhovej cene;

- pokiaľ daňové orgány vybrali dodávateľa KOVÁŘ plus s.r.o. (zahraničný - český subjekt) ako referenčného dodávateľa na účely porovnania cien, tak svoj výber neodôvodnili. Správca dane mal porovnávať nákupné ceny s porovnateľným subjektom (slovenská spoločnosť na rovnakom stupni dodávateľského reťazca). KOVÁŘ plus s.r.o. nemôže byť použitý ako cenový referent, pretože v kontrolovanom období obchodoval len so slovenskými dodávateľmi potravín. Porovnateľná bola podľa sťažovateľa spoločnosť METRO Cash & Carry SR s.r.o. (slovenská spoločnosť, jeho konkurent), k čomu predložil aj cenové letáky „METRO“. Pokiaľ správny súd argumentoval, že z týchto nevyplýva nákupná cena tovarov, ale len ich predajná cena, takéto tvrdenie neobstojí. Ak totiž predmetná spoločnosť bola schopná vykonávať predaj tovaru za podobnú cenu, za ktorú vykonával sťažovateľ nákup, pričom pri tejto cene vykazovala ziskovosť, jej nákupné ceny museli byť rovnaké alebo nižšie. Inak by predmetná spoločnosť vykazovala stratu, čo je v rozpore s podstatou a zmyslom podnikania (predávanie tovarov pod cenu). Daňové orgány nevyhľadali porovnateľný hospodársky subjekt, nevykonali žiadnu analýzu nákupných cien s porovnateľnými subjektami a takýto dôkaz odmietli vykonať;

- agrárne informácie sú v jeho prípade neaplikovateľné, pretože uvádzané ceny sa týkajú slovenských prvovýrobcov, nie obchodníkov s potravinami. Sťažovateľ tovary nenakupoval od slovenských spracovateľov a prvovýrobcov hydiny, ale od obchodníkov špecializujúcich sa na nákup a predaj výlučne mrazeného kuracieho mäsa. Agrárne informácie nie sú použiteľné na prvovýrobcov zo zahraničia, nie sú preto použiteľné vo vzťahu k cenám tovaru dovážaného zo zahraničia. Tieto informatívne údaje sú publikované s približne dvojtýždňovým oneskorením a pre operatívne rozhodovanie o nákupech tovaru na dennej báze tieto informácie nie sú objektívne použiteľné. V prejedávanom prípade pritom daňové orgány ako i správny súd akcentujú, že ide o mäso z dovozu, ktorého pôvod je z Brazílie. Z dokazovania nevyplýva, že by mäso pochádzalo pôvodne od holandských obchodníkov a daňové orgány ani nestanovili trhové ceny holandských obchodníkov;

- k tvrdeniu správneho súdu o koordinácii cien s materskou spoločnosťou z Českej republiky namietal, že ide len o účelovú domnienku. V konaní (ako to uviedol vo vyjadrení k správnej žalobe aj žalovaný) nebolo sporné, že koordinácia nákupných cien medzi žalobcom a materskou spoločnosťou neprebíhala. Skutočnosti týkajúce sa bydliska (bývalého) konateľa žiadnym spôsobom nedokazujú akúkoľvek spojitosť či koordináciu cien medzi materskou spoločnosťou (ČR) a ním. 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 neboli prepojené;

- k pochybnostiam ohľadom výsledovateľnosti potravín a preverenia registrácie akcentoval, že správny súd sa opomenul vysporiadať s rozhodnutím Súdneho dvora Európskej únie 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. 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 mať k dispozícii, sú uvedené na obchodných dokumentoch dodaných k príslušným dodávkam (faktúry, dodacie listy, príjemky, nákladné listy a pod.), na príslušnom obale (etikete) potravín a v internom skladovacom systéme Inventa. Osobu odosielateľa potravín sa dozvedel až z CMR dokladov po dodaní potravín do jeho skladu. V rámci vykonaných kontrol neboli pritom zo strany príslušných orgánov zistené žiadne vážnejšie nedostatky na úseku výsledovateľnosti potravín. Zdôraznil, že v rokoch 2012 a 2013 neboli zoznamy registrovaných subjektov obchodujúcich s potravinami verejne dostupné a tak si ani nemohol overovať túto registráciu;

- záver správneho súdu, podľa ktorého si riadne nepreveroval svojich obchodných partnerov je nesprávny. Svojich obchodných partnerov vždy riadne preveril a takéto preverenie považuje za dostatočné aj s odkazom na Zbierku z Fóra Generálneho riaditeľstva EÚ 2016 (túto správny súd nevyhodnotil). Pre účely obchodovania nemuseli mať deklarovaní dodávateľa žiadne osobitné materiálne či technické podmienky. Navyše podľa rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (C-277/14 vo veci Stehcemp) či rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020, takéto absencia podmienok nemôže byť podozrivou indíciou, ktorá by mala indikovať vedomosť sťažovateľa o podvodnom konaní. Taktiež od sťažovateľa nemožno vyžadovať vedomosť ohľadne existencie dlhého obchodného reťazca osôb, ktorý sám o sebe tiež nie je podozrivou indíciou. Ďalej mal za to, že riadne preukázal, že s materskou spoločnosťou nekoordinoval svoju obchodnú politiku v rámci nákupu potravín, preto nemohol vedieť, odkiaľ materská spoločnosť nakupuje potraviny. Správny súd založil údajnú koordináciu len na domnienke týkajúcej sa trvalého bydliska konateľa žalobcu. Poukázal aj na rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15.02.2022. Rovnako namietal v tejto súvislosti arbitrálne prenášanie dôkazného bremena, nakoľko skutočnosť, či sťažovateľ vedel alebo mohol a mal vedieť o podvode na DPH, preukazuje správca dane. Obchody s jeho dodávateľmi nevykazovali žiadne známky pochybností, a preto sťažovateľ nebol povinný vykonávať ich dodatočné preverovania;

- správny súd sa odchyľil od rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/26/2019 zo dňa 10.03.2021 a navodzuje, že preverovanie dodávateľov bolo rovnaké, ako je tomu v roku 2024, čo sa nezakladá na pravde.

25. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol potvrdiť napadnutý rozsudok. Tiež uviedol, že nie je oprávnený vyjadrovať sa k postupu a rozhodovacej činnosti správneho súdu. Podotkol, že naďalej zotrváva na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutých rozhodnutiach, ako aj vo svojich vyjadreniach.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

26. Prejednávaná vec bola dňa 24.01.2025 predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/2/2025.

27. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (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 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

28. Po preskúmaní napadnutého rozsudku a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

29. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku: „Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.“

30. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku: „Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.“

31. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku: „Daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.“

32. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku: „Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

33. Predmetom kasačného konania je napadnutý rozsudok, ktorým správny súd zamietol ako nedôvodnú správnu žalobu sťažovateľa, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorý potvrdil prvostupňové rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 z dôvodu účasti sťažovateľa na daňovom podvode v obchodných reťazcoch s mäsom.

34. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol a v tomto smere poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sfk/21/2023 zo dňa 30.07.2024, sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30.07.2024, sp. zn. 8Sfk/9/2023 zo dňa 30.07.2024, sp. zn. 4Sfk/84/2023 zo dňa 23.10.2024, sp. zn. 5Sfk/66/2023 zo dňa 20.02.2025, sp. zn. 4Sfk/2/2025 zo dňa 24.04.2025 či sp. zn. 5Sfk/60/2023 zo dňa 31.03.2025, v ktorých považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za dôvodnú, keď napadnuté rozsudky správneho súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutia žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

35. Kasačný súd preto postupom v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na niektoré závery rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/2/2025 zo dňa 24.04.2025 vydaného v obdobnej skutkovej a právnej situácii (išlo o jednu a tú istú daňovú kontrolu ukončenú rovnakým protokolom a o totožných deklarovaných dodávateľov [okrem spoločnosti Well trade s.r.o.], modus operandi obchodovania zúčastnených subjektov vykazoval v oboch zdaňovacích obdobiach rovnaké črty a predmetom fakturácií bola druhovo identická komodita). 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. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd poukazuje na odôvodnenie tohto rozsudku, s ktorým sa konajúci kasačný súd stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza s prípadnými úpravami či doplneniami textu v hranatých zátvorkách. Na miestach, kde sa v citovanom rozsudku uvádza pojem „sťažovateľka“, myslí sa tým „sťažovateľ“ (žalobca - viď bod 22 tohto rozsudku). Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú v záujme prehľadnosti číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

36. [...]

37. Kasačný súd zároveň zdôrazňuje, že vo všeobecnosti 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 domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C- 281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

38. Daňovým podvodom pritom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod“ (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Judikatúrou ja daňový podvod definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia (viď. napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 30. januára 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60).

39. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ tvoria tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu, ktoré boli špecifikované v rozhodnutí C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling. Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena (1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne (2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbanlivosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu) a zároveň (3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu).

40. 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).

41. 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 (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 55).

42. V súvislosti s konkrétnymi námietkami sťažovateľa, kasačný súd aj v tomto smere v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na niektoré časti rozsudku sp. zn. 8Sfk/21/2023 zo dňa 30. júla 2024, v ktorom tento k uvedenému uviedol: 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.

43. 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 sťažovateľkou odpočítaná.

44. [...]

45. Podstata a nosná časť námietok sťažovateľky smerovala práve proti záveru správcu dane, žalovaného a správneho súdu, že sťažovateľka vedela alebo mala/mohla vedieť o tom, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

46. [...]

47. 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.

48. 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).

49. Konfrontujúc správcom 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.

50. 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 [sama o sebe ani v spojení s ďalšími okolnosťami identifikovanými správcom dane] neobstojí. 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).

51. [To či sťažovateľka mohla a mala vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, pretože obchodovala s obchodnými partnermi, ktorí neboli registrovaní na príslušných orgánoch regionálnej veterinárnej a potravinovej správy a okolnosť registrácie ani neoverovala, kasačný súd uvádza nasledovné. Je pravdou, že Súdny dvor Európskej únie v rozhodnutí C- 329/18 vo veci Altic SIA zo dňa 03.10.2019 uviedol, že skutočnosť, že daňový subjekt (ne)overil registráciu svojich dodávateľov potravín podľa osobitných právnych predpisov, nie je relevantná na účely určenia, či zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH. V neskôr vydanom rozhodnutí C-289/22 vo veci A.T.S. zo dňa 09.01.2023 však Súdny dvor Európskej únie tiež uviedol, že ak existujú náznaky porušenia vnútroštátnych právnych predpisov týkajúcich sa poskytovania služieb dodávateľom či iným subjektom zapojeným do reťazca plnení, ktoré môžu u zdaniteľnej osoby v čase nadobudnutia vyvolať podozrenie, že došlo k nezrovnalostiam alebo podvodu, možno od tejto zdaniteľnej osoby požadovať, aby vynaložila väčšiu obozretnosť a prijala také opatrenia, ktoré možno od nej odôvodnene očakávať, aby sa uistila, že sa týmto nadobudnutím nezúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH (bod 73). Miera náležitej obozretnosti vyžadovanej od zdaniteľnej osoby a opatrenia, ktoré od nej možno rozume požadovať, závisia od skutkových okolností, najmä od toho či v čase plnenia existovali indície, ktoré by u nej vzbudili podozrenie o podvode či nezrovnalosti. V každom prípade však treba prihliadať na to, či boli sťažovateľke prípadné indície týkajúce sa porušovania predpisov dodávateľmi či ďalšími subjektami zapojenými v reťazci aj v jej dispozičnej moci, a to v čase uzavierania a realizácie zdaniteľných obchodov, pričom preskúmanie týchto okolností bude úlohou daňových orgánov v ďalšom konaní.]

52. 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 Súdného 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.

53. 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)...

54. 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.

55. 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 [...]. Kasačný súd sa okrem toho stotožňuje so sťažovateľkou v tom, že nebola preukázaná ani jej vedomosť o nákupných cenách 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...

56. [...] 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.“

57. 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 zrejماً 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.

58. 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 správcom 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.“

59. K námietke sťažovateľa ohľadom subsidiárneho použitia § 151 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok a osvojenia nesporných skutkových tvrdení ako riadne zisteného skutkového stavu, z ktorého bol správny súd povinný vychádzať v meritórnom rozhodnutí, kasačný súd odkazuje na jej vysporiadanie sa senátom 5S Najvyššieho správneho súdu SR v rozsudku sp. zn. 5Sfk/60/2023 zo dňa 31.03.2025, v rámci rozhodovania vo veci tých istých účastníkov konania:

60. „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 súdnom konaní. 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 súdnom konaní v zásade potrebné zisťovať nanovo skutkový stav vecí, ako je tomu napríklad v civilnom sporovom konaní.“

61. Keďže je správny súd 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.

62. 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.).“

63. K námietke nedostatočného individuálneho posúdenia vecí správnym súdom s ohľadom na odôvodnenie napadnutého rozsudku kasačný súd uvádza, že je tiež nedôvodná. Sťažovateľovi vadila v podstate len zhodnosť odôvodnenia napadnutého rozsudku s odôvodnením iného rozsudku správneho súdu vydaného v obdobnej veci sťažovateľa. Táto výtku bez ďalšieho nemôže znamenať porušenie práva na spravodlivý proces, naopak je prejavom zásady právnej istoty a predvídateľnosti súdnych rozhodnutí v obdobných skutkových a právnych veciach. Sťažovateľ pritom ani neuviedol, v čom mala spočívať odlišnosť prípadov a nepoukázal na skutkové či právne odlišnosti prejedávaných vecí. Pritom ako už naznačil kasačný súd vyššie, prejedávaná vec mala viacero spoločných znakov s inými prípadmi sťažovateľa (napr. jedna daňová kontrola za zdaňovacie obdobie január až december 2012 a január až máj 2013 ukončená rovnakým protokolom, modus operandi obchodovania, zhodnosť dodávateľov a predmetu fakturácií ako aj rovnaké právne dôvody pre neuznanie práva na odpočítanie danej).

#### VII. Záver

64. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia vecí (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a rovnakou nezákonnosťou podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP). Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c/ SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a veci vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie, pričom je viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

65. Kasačný súd dodáva, že jeho závery neznamenajú automaticky, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočet dane z predmetných dodaní tovaru. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby jednoznačne ustálil dôvod nepriznania odpočítania DPH v predmetnej veci a

tento, s ohľadom na jeho povahu, podporili relevantnými skutkovými zisteniami vychádzajúcimi z daňovej kontroly pri akceptovaní a uplatňovaní takeého 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 jednoznačne 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.

66. 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 nárok 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).

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.