

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/51/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200191
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 01. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:3022200191.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. 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 zastúpeného: Blaňár & Partners s. r. o., so sídlom Gunduličova 4, 811 05 Bratislava, IČO: 36 866 784, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100735069/2022 z 5.4.2022, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. TN-13S/56/2022-145 z 30.7.2024, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. TN-13S/56/2022-145 z 30.7.2024 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100735069/2022 z 5.4.2022 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2012, január až máj 2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 100490935/2017 z 17.3.2017 (ďalej len „protokol“). Na základe výsledkov daňovej kontroly a protokolu vydal správca dane rozhodnutie č. 101501465/2019 z 19.6.2019, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 70.736,85 eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2012. Uvedené rozhodnutie žalovaný, v rámci odvolacieho konania, rozhodnutím č. 102900566/2019 z 16.12.2019 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane následne vydal v poradí druhé rozhodnutie č. 396191/2020 z 26.8.2020, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 70.653,94 eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2012. Uvedené rozhodnutie žalovaný, v rámci odvolacieho konania, rozhodnutím č. 100291406/2021 z 19.2.2021 opätovne zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie, a to z dôvodu zmätočnosti a nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov.

2. Správca dane následne vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 481267/2021 z 14.10.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov rozdiel dane v sume 70.653,94 eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2012. Žalovaný rozhodnutím č. 100735069/2022 z 5.4.2022 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

3. V predmetnej veci správca dane a žalovaný neuznali žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľmi Anton Škoda ACES, Jet Let s.r.o. a SISA Slovakia s.r.o. za dodanie mäsa - kuracie prsia a bravčové mäso. 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.

4. Podľa názoru žalovaného z vykonaného dokazovania vyplývajú neobvyklé okolnosti obchodných transakcií. Deklarovaní tuzemskí dodávatelia mali byť do obchodných reťazcov žalobcu vložení účelovo, aby žalobca nemusel odvieť DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru a mohol si uplatniť odpočítanie dane. Úlohou predmetných spoločností tak bolo, vystaviť faktúry a vykázať ich v daňovom priznaní s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality dane. Daň však nikdy nebola do štátneho rozpočtu odvedená, čím vznikol únik na dani podvodného charakteru. Správca dane podľa názoru žalovaného správne konštatoval, že daňový únik bol prepojený so žalobcom, jeho účasťou na reťazci transakcií pri obchodovaní s dotknutým tovarom.

5. Podľa žalovaného vedomosť, resp. tomu, že pri dodržaní primeranej obozretnosti mohol/mal vedieť o jeho účasti na podvodnom reťazci svedčalo viacero okolností. Žalobca prinajmenšom od svojej materskej spoločnosti Bidfood Czech Republic, s.r.o., vedel, aké sú štandardné predajné ceny tejto komodity, žalobca sa v trhových cenách orientoval a vedel ich posúdiť.

6. Dodávateľ Anton Škoda ACES spolupracoval so žalobcom na základe uzatvorenej rámcovej zmluvy a po formálnom overení obchodného partnera. Išlo však o obchodníka bez potrebného personálneho a materiálneho zázemia, ktorý nebol známym a etablovaným dodávateľom kuracieho mäsa na slovenskom trhu. Táto skutočnosť mala žalobcu upozorniť na potrebu dôslednejšieho preverovania dodávateľa. Z verejne dostupných zdrojov žalobca musel vedieť, že ide o dodávateľa bez histórie a skúseností. Žalobca s týmto obchodným partnerom obchodoval podľa rámcovej zmluvy od 1.11.2012, pričom registrovaný na príslušnom regionálnom úrade veterinárnej a potravinovej správy (ďalej len „RVPS“) bol predmetný obchodný partner až 19.11.2012. Keďže išlo o nákup tovaru vyššej hodnoty, podliehajúceho veterinárnym kontrolám mal si žalobca, ako zodpovedný obchodník, zistiť registráciu predmetného dodávateľa. Išlo pritom o dominantné dodávky v spornom zdaňovacom období.

7. Žalobcu mala upozorniť najmä nízka cena dodávaných tovarov na to, 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 (MALKO Slovakia, s.r.o.) zabezpečuje práve tieto nízke ceny. Žalobca si nízku cenu neoveril inak, ako porovnaním cien uvedených v letákoch spoločnosti „METRO“ a ani ich neporovnal s cenami, za ktoré získavala tovar materská spoločnosť. Obdobne argumentoval žalovaný aj vo vzťahu k spoločnosti Jet Let s.r.o., ktorá nebola evidovaná v registri príslušného orgánu regionálnej veterinárnej a potravinovej správy.

8. Vo vzťahu k spoločnosti SISA Slovakia s.r.o. žalovaný uviedol opäť už zhrnuté pochybnosti. Hoci žalobca so spoločnosťou SISA Slovakia s.r.o. obchodoval od júla 2012, zaregistrovaná v RVPS bola až 2.4.2013. Spornými obchodnými partnermi predmetnej spoločnosti, cez ktorých malo dôjsť k úniku na dani, boli spoločnosti Jet Let, s.r.o., SIPO Slovakia s.r.o., MARKLAND s.r.o. a Escalante s.r.o.

9. Postup žalobcu, ktorý si obchodných partnerov overil v zmysle, či za nich koná oprávnená osoba, preverenie dodávateľa cez obchodný, živnostenský register, preverenie DIČ a platnosťou IČ DPH, považoval žalovaný za nedostatočný. K námietkam relevancie registrácie obchodných partnerov v príslušných registroch žalovaný uviedol, že z dôvodu bezpečnosti potravín je preukázanie ich vysledovateľnosti zákonnou povinnosťou, ktorú si musí svedomitý obchodník plniť. Žalobca, ako dlhodobý obchodník na slovenskom trhu s mäsom (od roku 1996), má dbať na dôveryhodnosť svojich obchodných vzťahov, byť opatrný pri nadviazovaní nových obchodných vzťahov a vyhýbať sa špekulatívnym obchodným operáciám. Žalobca nepreukázal, prečo v rámci svojej zabehnutej činnosti v istom momente nadviazal obchodný vzťah so spoločnosťami bez histórie a potravinárskeho kreditu.

10. Správca dane zohľadnil tiež verejne dostupnú Správu o trhu s jatočnými zvieratami a mäsom, ktorú pravidelne (v týždennom rozpise) vydáva Pôdohospodárska platobná agentúra na webe www.apa.sk, obsahujúcu odbytové ceny slovenských spracovateľov mäsa a mäsových výrobkov (uviedol ceny kuracích rezňov mrazených a bravčového stehna bez kosti).

11. Vyššie uvedené skutočnosti preukazujú podľa názoru žalovaného správnosť jeho záveru spočívajúceho v neuznaní uplatnených daňových oprávnení z dôvodu účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, o ktorom vedel alebo mohol vedieť.

II. Konanie pred správnym súdom

12. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu (ďalej len „žaloba“), v ktorej namietal:

- neprípustnosť zmeny argumentácie správnych orgánov vo finálnych rozhodnutiach z vyrubovacieho konania v porovnaní s protokolom. Žalobca zdôraznil, že v rámci protokolu a prvého rozhodnutia mu bolo právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov neuznané z dôvodu spochybnenia dodávateľa. V rámci vyrubovacieho konania však došlo k zmene až k tvrdeniu o údajnej pasívnej účasti žalobcu na podvode s DPH, ktorá bola neskôr doplnená aj o údajnej aktívnej účasti. Takýto postup považuje žalobca za neprípustný a poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2022 z 24.2.2022, podľa ktorého nemožno vo vyrubovacom konaní vykonať dokazovanie v rozsahu nahrádzajúcom daňovú kontrolu,
- nevyhodnotenie dôkazov predložených žalobcom - výpisy z bankových účtov žalobcu a jeho dodávateľov, e-mailová komunikácia žalobcu a jeho dodávateľov, protokoly z veterinárnych kontrol vykonaných u žalobcu v rokoch 2012-2013 bez negatívnych zistení vo vzťahu k veterinárnej vysledovateľnosti potravín zo sporných obchodov,
- neunesenie dôkazného bremena pri preukazovaní a rozlišovaní medzi aktívnou a pasívnou účasťou žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, nekonanie s odbornou starostlivosťou vo vzťahu k vysledovateľnosti potravín a preverovaním si obchodných partnerov,
- nesprávnu aplikáciu Axel-Kittel testu, keď žalovaný vykonal len tri kroky, namiesto štyroch krokov (rozdiel v otázkach či vznikol daňový únik a či je dôsledkom podvodného konania, ktoré žalovaný spojil do otázky, či došlo k daňovému podvodu),
- porušenie neutrality zdaniteľných plnení, keď podľa názoru žalobcu z pohľadu DPH nie je rozdiel medzi intrakomunitárnym dodaním a vnútroštátnymi dodaniami pri uplatnení odpočítania dane z hľadiska princípu daňovej neutrality,
- všeobecné posudzovanie všetkých plnení v obchodnom reťazci namiesto ich individuálneho posudzovania.

13. Správny súd rozhodol o žalobe rozsudkom č. k. TN-13S/56/2022-145 z 30.7.2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) tak, že žalobu zamietol.

14. Správny súd konštatoval, že žalobca v žalobe prezentoval len svoje názory na postup, ale neuvádzal žiadne konkrétne námietky na základe ktorých by bolo možné preskúmať napadnuté rozhodnutia a vyvodiť záver o ich nezákonnosti.

15. Správny súd bol toho názoru, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že v predmetnej veci došlo k podvodnému konaniu za účasti žalobcu, ktorý o svojej účasti mohol, resp. mal vedieť, pričom tento nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky potrebné preventívne opatrenia. Správcom dane bolo riadne preukázané, že bolo vytvorené netransparentné prostredie - podvodný reťazec zainteresovaných daňových subjektov, vrátane zahraničných, za účelom znižovania daňovej povinnosti, a preto nebolo možné priznať nárok na odpočítanie DPH.

16. 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 bolo možné prijať záver, že došlo k daňovému úniku u dodávateľov žalobcu, ktorí si kompenzovali daň, uvedenú na sporných faktúrach vystavených pre žalobcu, deklarováním nepreukázaných odpočítaní dane na vstupe/dodávateľskými faktúrami za fiktívne plnenia, pričom žalobca bol s podvodom na DPH, pri ktorom došlo k nezaplateniu dane, spojený prostredníctvom priamej reťaze dodaní.

17. Správny súd konštatoval, že vykonaným dokazovaním správcu dane bolo taktiež zistené, že na základe podvodného konania došlo k daňovému úniku aj u ďalšieho dodávateľa žalobcu - spoločnosti SISA Slovakia, s.r.o. a spoločnosti Anton škoda ACES s.r.o. pri ktorých vedomosť o účasti na podvodnom konaní správca dane preukázal, čo vyplýva najmä z nasledujúcich skutočností:

- obchodná spolupráca s dodávateľmi začala uzatvorením Rámцovej kúpnej zmluvy a formálnym overením obchodného partnera,
- spoločnosti bez potrebného personálneho a materiálneho zázemia mali zabezpečiť dodávky pre žalobcu, pričom tieto spoločnosti neboli známymi a etablovanými dodávateľmi kuracieho mäsa na slovenskom trhu,
- jednotlivé dodávky tovaru na základe rámцovej zmluvy boli realizované v období rokov 2012 a 2013, pričom žalobca v uvedenom období vedel z verejne dostupných zdrojov, že dodávateľmi sú spoločnosti bez histórie a skúseností,
- žalobca obchodoval s dodávateľom SISA Slovakia s.r.o. od júla 2012, pritom na RVPS bol dodávateľ zaregistrovaný v zmysle § 40 zákona č. 39/2007 Z. z. ako sprostredkovateľ - podnikateľ špecializovaný na obchod s potravinami, ktorý zabezpečuje sprostredkovateľské operácie s produktmi živočíšneho

pôvodu medzi dodávateľmi alebo pre maloobchodné prevádzkarne od 2.4.2013. S dodávateľom Anton Škoda ACES s.r.o. obchodoval od 1.11.2012, pričom ten bol zaregistrovaný na RVPS od 19.11.2012.

18. Správny súd vyhodnotil námietku žalobcu o neunesení dôkazného bremena za nedôvodnú a poukázal na to, že žalobca si svojich dodávateľov vybral sám, a preto mal prijať všetky rozumné opatrenia a odbornú starostlivosť, vyplývajúce z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu svojej hospodárskej činnosti. Ako vyplynulo zo zistení správca dane, žalobca dobre poznal dodávateľov z členských štátov EÚ, a preto je nelogické, aby obstarával tovar prostredníctvom dodávateľov, ktorí boli bez akýchkoľvek materiálno-technických a ekonomických predpokladov a bez ľudských zdrojov. Nízka cena dodávaných tovarov mala u žalobcu vzbudiť podozrenie, že sa môže jednať o tovar prefakturovaný po nadobudnutí z členských krajín EÚ cez reťazec subjektov, kde nepriznanie dane z faktúr za plnenia u stratených obchodníkov zabezpečí takéto zníženie ceny.

19. Správny súd bol toho názoru, že žalobca sa výberom svojich dodávateľov spoločností Anton Škoda ACES, Jet Let s.r.o. a SISA Slovakia, s.r.o. zapojil do obchodného reťazca, ktorého predmetom bol obchod s tovarom, ktorý následne dodával ďalej svojim odberateľom. Podľa správneho súdu bolo dôležité, že žalobcovi nebolo preukázané, že sa úmyselne zapojil do podvodného reťazca spoločností obchodujúcich s kuracím mäsom. Daňové orgány sa sústredili na preukázanie, že žalobca musel, resp. mal vedieť, že sa prijatými plneniami zapája do podvodného reťazca spojeného s daňovým únikom. Posúdenie tejto otázky súviselo najmä s vyhodnotením opatrení, ktoré daňový subjekt mal resp. mohol prijať v rámci obvyklej obozretnosti, aby zabránil svojej i nevedomej účasti na daňovom podvode.

20. Správny súd tiež poukázal na skutočnosť, že v prípade mäsa, ide o tovar, na ktorý sa vzťahuje nariadenie Komisie č. 931/2011 z 19.9.2011 o požiadavkách na výsledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu. 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 mal mať informácie o uskutočnenom nákupe mäsa a mal sa zaujímať tiež o registráciu jeho obchodných partnerov podľa príslušných právnych predpisov. Poukázal tiež na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/2/2019 z 8.7.2020.

21. Správny súd konštatoval, že na základe správcom zistených dôkazov možno prijať záver o neobozretnom konaní žalobcu, keď za zistených okolností vstúpil do predmetných obchodných transakcií, s ktorými bol spojený daňový únik. Žalobca prinajmenšom od svojej materskej spoločnosti Bidfood Czech Republic s.r.o., vedel, aké sú štandardné predajné ceny tejto komodity. Poukázal aj na odpoveď na žiadosť o MVI, z ktorej vyplynulo, že v rovnakom čase žalobca obchodoval so svojou materskou spoločnosťou, ako aj so svojimi dodávateľmi, a teda je zrejmé, že žalobca mohol jednoduchým porovnaním jednotlivých faktúr v rovnakom časovom období vedieť o cenách týchto komodít. Skutočnosti súvisiace s deklarovateľmi žalobcu, boli neštandardné a neobvyklé, a to najmä v nadväznosti na skutočnosť, že žalobca je významným subjektom podnikajúcim na trhu, ktorý poznal dodávateľov tovaru z iných členských štátov, ceny a tiež pôvod tovaru. Správny súd sa stotožnil s daňovými orgánmi, že len formálne preverenie dodávateľov bolo nedostatočné.

22. Správny súd tiež upozornil, že ak by žalobca porovnal nákupné ceny komodity u materskej spoločnosti s nákupnými cenami, za aké nakupoval tovar sám, zistil by, že jeho ceny sú nižšie a toto zistenie a riziko z neho vyplývajúce si mal rozumne zdôvodniť. Správny súd uviedol, že nemožno len z porovnania letákov spoločnosti METRO vyvodiť záver o tom, že za tieto predajné ceny spoločnosť METRO uvedený tovar aj nakupuje u svojich dodávateľov. V konaní nebola spochybnená existencia zdaniateľných plnení, ani splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane, ale žalobca nepreukázal žiadny kontrolný mechanizmus pri preverovaní ceny tovaru. Ak by konal s náležitou odbornou starostlivosťou, mohol zistiť, že cena tovaru je neštandardne nízka, čo mohlo napovedať, že ide o podvodný reťazec spojený s únikom DPH. Správca dane ohľadne otázky preukazovania nízkych cien tovaru uniesol dôkazné bremeno, keď uviedol minimálne tri spôsoby, akými mohol žalobca prísť na to, že ide o nízke ceny. Žalobca si mohol porovnať ceny:

- s materskou spoločnosťou Bidfood Czech Republic s.r.o.,
- s dodávateľskou spoločnosťou KOVÁŘ plus s.r.o.,
- so správami publikovanými Slovenskou pôdohospodárskou agentúrou (ATIS).

23. Správny súd tiež poukázal, že pri reťazovom obchodovaní sa tovar predražuje, a to pre spoločnosť s históriou a dlhodobými skúsenosťami, muselo byť zrejmé. Žalobca bol povinný prijať všetky opatrenia, ktoré je od neho možné v rozumnej miere požadovať, aby zabránil svojej účasti na podvode s DPH. Bolo v jeho záujme, aby sa pri uzatváraní obchodných kontraktov snažil dbať na bezúhonnosť a

dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov, poznať ich solventnosť a manažérske kvality. Žalobca si pri výbere dodávateľa vybral spoločnosti Anton Škoda ACES, Jet Let s.r.o. a SISA Slovakia, s.r.o. iba na základe jediného kritéria, a tým bola cena tovaru, pričom iné kritéria nezohľadňoval. Cena ako hlavné výberové kritérium obchodného partnera však pri obozretnom podnikateľovi nestačí. Z dokazovania správca dane, ani z dôkazov predložených žalobcom, nevyplývalo, aké opatrenia (okrem formálnych opatrení) žalobca v záujme obozretnosti vyvinul a prijal, preto správny súd konštatoval, že námietky žalobcu ohľadne toho, že konal obozretno a s odbornou starostlivosťou, sú neopodstatnené.

24. Správny súd uviedol, že transakcie, na ktorých 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. Žalobca nepreukázal, prečo v rámci svojej zabehnutej činnosti v istom momente "nadviazal" obchodný vzťah so spoločnosťami bez histórie. Správny súd na základe uvedeného prijal záver o nedôvodnosti predmetných námietok žalobcu.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu

25. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 1 a 2 SSP napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alebo aby napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

26. Sťažovateľ namietal, že si správny súd mal za subsidiárneho použitia § 151 Civilného sporového poriadku osvojiť nesporné skutkové tvrdenia, ako riadne zistený skutkový stav, z ktorého bol povinný vychádzať v meritórnom rozhodnutí. Tvrdenia sťažovateľa uvedené v žalobe neboli popreté, resp. spochybnené žalovaným v jeho vyjadreniach adresovaných správne súdu, a preto išlo o nesporné skutočnosti. Týmto postupom správny súd znemožnil sťažovateľovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý proces.

27. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že kasačný súd mu už v obdobnej veci dal za pravdu v otázke nepreukázania jeho pasívnej účasti na podvode s DPH. Uviedol, že kasačný súd v rozsudkoch sp. zn. 8Sfk/21/2023 a sp. zn. 8Sfk/9/2023 v tomto smere konštatoval, že sa správcovi dane nepodarilo preukázať:

- že by ceny dodávaných tovarov boli nižšie, ako ceny, za ktoré nakupoval sťažovateľ od obchodných partnerov, či za ktoré tieto tovary nakupovala materská spoločnosť,
- že by sa tieto ceny vymykali spod rozsahu priemeru trhových cien, že by sa tieto ceny výraznejšie líšili od cien, za ktoré tieto tovary dodávali sťažovateľovi iní dodávatelia,
- že by sťažovateľ so svojou materskou spoločnosťou zdieľal alebo koordinoval nákupné ceny,
- že by ceny dodávaných tovarov bolo možné porovnávať s priemernými cenami podľa informatívnych správ Pôdohospodárskej platobnej agentúry,
- že by dodávané tovary od deklarovaných dodávateľov pochádzali pôvodom od iných obchodných partnerov sťažovateľa, boli dodávané za výhodnejšie ceny ako v priamom obchodnom styku a že by o tom sťažovateľ mal alebo mohol vedieť.

28. Sťažovateľ ďalej namietal, že neobchodoval s tovarom za príliš nízke ceny, išlo o ceny tovarov v cenovom rozpätí spadajúcom do ceny obvyklej v danom čase a na danom mieste, čo preukázal, okrem iného, ponukou konkurencie (leták „METRO“). Žalovaný a správca dane nepreukázali, že by išlo o zjavne nízke ceny, nepredložili žiadne cenové analýzy či analýzy ziskovosti, ktorými by preukázali opak.

29. V súlade s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EÚ (rozhodnutie C- 103/09 vo veci Weald Leasing) by bola relevantnou pochybnosťou len preukázaná výrazná odchýlka v jednotkových cenách medzi nákupnými cenami. Správca dane a žalovaný zohľadňovali ceny dodávateľa KOVÁŘ plus s.r.o., avšak neuviedli, prečo má ísť o referenčné ceny. K uvedenému poukázal opätovne na rozsudok kasačného súdu, ktorý konštatoval, že v prípade tvrdenia nízkej ceny dodávaných kuracích pfs sa rozdiel v rozsahu 8 - 12% nepovažuje za tak významný, aby indikoval neobzretnosť sťažovateľa a jeho vedomosť o potencionálnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom podvodom.

30. K spoločnosti KOVÁŘ plus s.r.o. sťažovateľ uviedol, že ide o zahraničný subjekt, ktorý nemôže byť použitý ako referenčný subjekt na objektívne porovnanie z dôvodu, že sťažovateľ v kontrolovanom období obchodoval výlučne so slovenskými dodávateľmi potravín. Sťažovateľ opakovane zdôrazňoval, že nepoznal nákupné ceny zahraničných dodávateľov počas kontrolovaného obdobia. Porovnateľná v tomto smere bola spoločnosť METRO Cash & Carry SR s.r.o., slovenská spoločnosť a konkurent

sťažovateľa, k čomu sťažovateľ 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. Správca dane, žalovaný a rovnako aj správny súd, nevykonali žiadnu analýzu nákupných cien s porovnateľným subjektom na slovenskom trhu ani s označenou konkurenciou sťažovateľa, resp. takéto dôkazy odmietli vykonať.

31. Pokiaľ žalovaný a správny súd akcentovali na agrárne informácie (správy Pôdohospodárskej platobnej agentúry), tak sťažovateľ namietal, že ide o 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 prvovýrobcov zo zahraničia, preto nie sú použiteľné vo vzťahu k cenám tovaru dovážaného zo zahraničia. Tieto informácie majú výlučne informatívny charakter, pretože nie je zrejma metodika určovania predmetných cien, teda či ide o ceny maloobchodné alebo veľkoobchodné, spôsob balenia, či spracovanie kuracieho mäsa.

32. K pochybnostiam ohľadom vysledovateľnosti potravín a preverenia registrácie sťažovateľ uviedol, že správny súd sa opomenul vysporiadať s rozhodnutím Súdneho dvora EÚ C-329/18 vo veci Altic SIA, podľa ktorého takéto okolnosti pri preukazovaní daňového podvodu a účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom nie sú relevantné. 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 mohol dozvedieť až z CMR dokladov po dodaní do skladu. Sťažovateľ tiež zdôraznil, že v rokoch 2012 a 2013 neboli zoznamy registrovaných subjektov obchodujúcich s potravinami verejne dostupné, teda si nemohol overovať túto registráciu.

33. Z hľadiska opatrení sťažovateľ uviedol, že si 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 dodávatelia žiadne osobitné materiálne či technické podmienky. Navyše podľa rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ (C-277/14 vo veci Stehcemp), či rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020, takéto absencia podmienok nemôže byť podozrivou indíciou, ktorá by mala indikovať vedomosť sťažovateľa o podvodnom konaní. 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. Obdobne sťažovateľ poukázal aj na rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 z 15.2.2022. Rovnako namietal v tejto súvislosti arbitrárne prenášanie dôkazného bremena, pretože 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.

34. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že nie je oprávnený vyjadrovať sa k postupu a rozhodovacej činnosti správneho súdu. Podoťkol, že naďalej zotrúva na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutých rozhodnutiach, ako aj vo svojich vyjadreniach a navrhol kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP zamietnuť.

IV. Konanie na kasačnom súde a právne posúdenie veci kasačným súdom

36. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť žalobcu ako sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

37. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

38. Kasačný súd zistil, že predmetom rozhodnutí kasačného súdu už boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania s rozdielom iba v označení mesiaca zdaňovacieho obdobia. V tomto smere kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/59/2024 z 25.11.2025 (zdaňovacie obdobie júl 2012), ktorý bol vydaný v obdobnej veci, kde vystupovali deklarovaní dodávateľa Anton Škoda ACES a SISA Slovakia, s.r.o. a kde išlo o posúdenie nároku na odpočítanie DPH, pričom a je doplnený rozsudkom sp. zn. 8Sfk/21/2023 zo dňa 30.7.2024.

39. Zohľadniac uvedené kasačný súd postupom podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 3Sfk/59/2024 zo dňa 25.11.2025 (zdaňovacie obdobie júl 2012), s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza s prípadnými úpravami či doplneniami:

35. K námietkam sťažovateľa ohľadne dôkazného bremena a preukázania jeho účasti na daňovom podvode, kasačný súd vo všeobecnosti poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

36. Odpočítanie dane môže byť aj v zmysle uvedených judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva.

37. Kasačný súd považuje za potrebné dať v tomto kontexte do pozornosti tiež svoju ustálenú rozhodovaciu činnosť vyjadrenú v judikáte ZNSS 23/2022 (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.6.2022): „Pre záver správcu dane, že daňový subjekt nespĺnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“

38. Kasačný súd zároveň zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukázaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukázania 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).

39. 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 je 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).

40. 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 (chýbajúca 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 nebanalita 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).

41. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hlboké 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).

42. Pri vyhodnocovaní nebanalita 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. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 55).

43. 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 30.7.2024, v ktorom tento k uvedenému uviedol:

„82. 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 sprostredkovane cez ďalšieho dodávateľa v rámci Slovenskej republiky“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/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.

83. Ako však už kasačný súd uviedol, orgány finančnej správy neidentifikovali daňový únik z dôvodu, že sťažovateľ nevyužil intrakomunitárne dodanie, ale že jeho obchodní partneri, resp. ich dodávatelia si nespĺnili svoju daňovú povinnosť - neodviedli daň do štátneho rozpočtu, napriek tomu, že bola ďalej v reťazci sťažovateľom odpočítaná.

84. [...]

85. Podstata a nosná časť námietok sťažovateľa smerovala práve proti záveru správcu dane, žalovaného a správneho súdu, že sťažovateľ vedel alebo mal/mohol vedieť o tom, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

86. Pokiaľ sťažovateľ v tomto smere namieta, 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, „že medzi tým, či sťažovateľ vedel alebo či mohol (mal) vedieť, že sa svojim plnením zúčastňuje obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, je naozaj rozdiel. Ako správne podotýka sťažovateľ, pokiaľ mu je vyčítané, že o podvodnom konaní vedel, ide o úmyselné konanie a ak mu je vyčítané, že o podvodnom konaní mohol (mal) vedieť, je mu vyčítaná nebanalita. Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že tieto rozdiely nemajú pre daňové konanie podstatný význam. Totiž dôkazné bremeno na preukázanie skutočností, z ktorých sa vedomosť sťažovateľa alebo jeho potenciál (mohol/mal vedieť) vyvodzuje, stále zaťažuje daňové orgány a rovnako platí, že tak preukázanie úmyselnej ako aj nebanalitej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (pokiaľ nebolo preukázané konanie sťažovateľa v dobrej viere) je rovnakým dôvodom pre neuznanie odpočítania dane. Diferencovanie medzi tým, či sťažovateľ vedel alebo mal a mohol 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 sťažovateľ vedel alebo mal a mohol vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, v prípade riadneho preukázania skutkových okolností preukazujúcich aspoň jednu z už uvedených foriem subjektívnej stránky účasti na daňovom podvode v daňovom konaní, tak podľa kasačného súdu nemôže byť dôvodom pre zrušenie rozhodnutí žalovaného a správcu dane“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/131/2022 zo dňa 21.11.2023, bod 52).

87. 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.

88. 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 jeho iných vybraných obchodných partnerov, (iii) porovnaním s priemernými cenami na trhu podľa verejne dostupnej správy Pôdohospodárskej platobnej agentúry).

89. Konfrontujúc správcu dane, žalovaným a správnym súdom akcentované skutočnosti, na ktorých mal byť založený záver, že sťažovateľ mal a mohol vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, s argumentáciou sťažovateľa, kasačný súd konštatuje, že tieto závery neobstoja.

90. Pokiaľ orgány finančnej správy a správny súd argumentujú, že sťažovateľ je dlhoročným a stabilným obchodníkom s mäsom, a preto podozrenie o jeho účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom mal nadobudnúť z toho titulu, že sa rozhodol obchodovať s novými obchodnými partnermi na trhu a bez významnejších referencií, táto argumentácia neobstoja. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, že vo všeobecnosti nedostatok referencií a skúseností obchodného partnera (bez ďalšieho) nevyvoláva podozrenie o to, že daňový subjekt sa plnením s takýmto obchodným partnerom zúčastní obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/33/2019 zo dňa 30.6.2020, bod 25, obdobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/11/2022 zo dňa 30.5.2024). [..]

92. 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 môžu byť okolnosťou, ktorá má vzbudiť podozrenie u priemerného zodpovedného podnikateľa“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 11/2022 zo dňa 30.5.2024, bod 63). Obdobne tiež Súdny dvor Európskej únie už konštatoval, že neobvyklé zmluvné podmienky spočívajúce napríklad v neobvykle nízkej cene plnenia, ktorá nezodpovedá hospodárskej realite, môžu indikovať podozrenie zo zneužitia práva či daňového podvodu v daňovej oblasti (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Weald Leasing Ltd, C-103/09 zo dňa 22.12.2010, body 39 a 45). Kasačný súd však v súvislosti s vyššie uvedeným dáva do pozornosti

požiadavku neobvyklosti či neprímeranosti. Nepostačuje teda preukázať, že ceny plnenia boli v prípade deklarovaných obchodov nižšie ako trhové, ale aj to, že zistená odchýlka je výrazná, neobvyklá či neprímeraná v kontexte s trhovou realitou.

93. 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. 3Sfk/11/2022 zo dňa 30.5.2024, bod 64), prípadne musia inými dôkaznými prostriedkami preukázať, že sťažovateľ si výraznej odchýlky v cenách v porovnaní s trhovými cenami bol vedomý (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28.3.2024, bod 58). [...]

99. Kasačný súd dáva tiež do pozornosti, že sťažovateľ v daňovom konaní predložil 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 sťažovateľa. 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 trhovách 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.

100. Čo sa týka porovnávania nákupných cien sťažovateľa s nákupnými cenami jeho 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 jeho 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. [...]

105. 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 mal byť vedomý 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 žalobcom skutočne pochádzalo pôvodne od holandských obchodníkov 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.“

44. Kasačný súd k uvedenému dopĺňa, že zo 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 neprímeranosť 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 zrejma 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.

45. 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 pasívnu vedomosť sťažovateľa o tom, že participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

40. K námietke sťažovateľa ohľadom subsidiárneho použitia § 151 Civilného sporového poriadku 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 Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 5Sfk/60/2023 z 31.3.2025, v rámci rozhodovania vo veci tých istých účastníkov konania, podľa ktorého:

42. „Vo vzťahu k aplikácii zákonnej domnienky o nespornosti nepopretých skutkových tvrdení v zmysle § 151 CSP kasačný súd uvádza, že aplikáciu uvedenej právnej normy nemožno automaticky subsidiárne uplatniť v správnom 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 veci, ako je tomu napríklad v civilnom sporovom konaní.“

43. 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 veci, môže namietat vady pri hodnotení dôkazov, nedostatočnosť skutkových zistení, prípadne aj nedostatok podkladov v administratívnom spise.

44. Na základe uvedených osobitostí správneho súdneho konania, sa kasačný súd nemôže stotožniť so sťažovateľovou argumentáciou. Jej akceptovaním by dochádzalo k neúmernému zasahovaniu do skutkového stavu veci 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.).“

41. Kasačný súd sa v tejto veci s vyššie uvedenými právnymi závermi stotožňuje, považuje ich za správne a nezistil dôvody, pre ktoré by sa od nich bolo potrebné odchyliť.

42. Na dôvažok, k skutočnosti či sťažovateľ mohol a mal vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, pretože obchodoval s obchodnými partnermi, ktorí neboli registrovaní na príslušných orgánoch RVPS a okolnosť registrácie ani neoveroval, kasačný súd dopĺňa, že Súdny dvor EÚ v rozhodnutí C-329/18 vo veci Altic SIA z 3.10.2019 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 transakciách zahŕňajúcich podvod na DPH. V neskôr vydanom rozhodnutí C-289/22 vo veci A.T.S. z 9.1.2023 však Súdny dvor EÚ 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 prípadné indície, týkajúce sa porušovania predpisov v oblasti poskytovania služieb dodávateľmi či ďalšími subjektami, zapojenými v reťazci aj v dispozičnej moci sťažovateľa, a to v čase uzatvárania a

realizácie zdaniteľných obchodov, pričom preskúmanie týchto okolností bude úlohou daňových orgánov v ďalšom konaní.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

43. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a rovnakou vadou trpí aj rozhodnutie žalovaného. Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 464 ods. 1 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

44. Kasačný súd dodáva, že jeho závery neznamenajú automaticky, že sťažovateľovi má byť 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, podporil relevantnými skutkovými zisteniami vychádzajúcimi z daňovej kontroly pri akceptovaní a uplatňovaní takého dôkazného bremena, aké zodpovedá zistenému dôvodu nepriznania odpočítania DPH. Pokiaľ sa správca dane a žalovaný, ako dôvod neuznania uplatnených práv na odpočítanie dane, rozhodnú zvoliť daňový podvod a účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, bude potrebné, aby jednoznačne preukázali to, že sťažovateľ vedel, resp. pri dodržaní primeranej obozretnosti mal a mohol vedieť, že sa svojim plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

45. V ďalšom konaní bude žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie, pričom je viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

46. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd rozhodol tak, že plne úspešnému sťažovateľovi (žalobcovi) priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd samostatným uznesením (§ 175 ods. 2 SSP).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.