

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/59/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200188
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 01. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:3022200188.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľovi): Bidfood Slovakia s. r. o., so sídlom Piešťanská 2321/71, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 34 152 199, zastúpený: Blaňár & Partners s. r. o., so sídlom Gunduličova 4, Bratislava, IČO: 36 866 784, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100734186/2022 z 5. apríla 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. TN-13S/54/2022-134 z 30. júla 2024, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. TN-13S/54/2022-134 z 30. júla 2024 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100734186/2022 z 5. apríla 2022 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na kasačnom súde a na správnom súde.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trenčín ako správca dane (ďalej „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2012 - december 2012 a január 2013 - máj 2013.

2. Správca dane vydal rozhodnutie, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie september 2012. Uvedené rozhodnutie žalovaný zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.

3. Správca dane následne vydal ďalšie rozhodnutie, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane totožne. Uvedené rozhodnutie žalovaný opätovne zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.

4. Správca dane opätovne rozhodol rozhodnutím č. 481233/2021 zo 14. októbra 2021 (ďalej „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 v znení neskorších predpisov (ďalej „daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 128 986,48 eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2012.

5. Správca dane uviedol, že bolo preukázané vytvorenie netransparentného prostredia - podvodného reťazca zainteresovaných daňových subjektov, vrátane zahraničných, obchodujúcich s hydinným mäsom z Brazílie za účelom znižovania daňovej povinnosti. Podľa správca dane bol žalobca významným obchodníkom s mrazeným kuracím mäsom, prevádzkujúcim sklad v Novom Meste nad Váhom a v Prešove, pričom dodával tovar podnikateľským subjektom. Do obchodného vzťahu vstúpil so subjektami, ktoré nemali s obchodovaním s týmto tovarom tak bohaté skúsenosti, prípadne nemali žiadne skúsenosti. Žalobca vedel, že nakupované mrazené kuracie mäso pochádza z Brazílie a že výhradnými distribútormi tohto tovaru boli spoločnosti v Holandsku, od ktorej nakupoval tovar cez svoju materskú spoločnosť Bidfood Czech Republic s. r. o. V rámci preukazovania oprávnenosti nároku na odpočet dane sa žalobca obmedzil iba na preukázanie overenia formálnych podmienok možnosti obchodovania so slovenskými dodávateľmi. Žalobca (aj keď poznal dodávateľov tovaru - mrazeného kuracieho mäsa z iného členského štátu), uprednostnil a prijímal daňové doklady od dodávateľa, o ktorom mohol vedieť, že ide o subjekt, ktorý s ohľadom na jeho podnikateľskú minulosť celkom nepochybne nemohol dosiahnuť zisk z takto realizovaných obchodných transakcií bez toho, aby tieto transakcie boli poznačené podvodom na DPH realizovaných priamo týmto dodávateľom.

6. Vykonanou daňovou kontrolou správca dane dospel k záveru, že nebola spochybnená existencia zdaniateľných plnení, ani splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane, avšak bolo zistené, že konanie žalobcu bolo spojené s podvodom na DPH prostredníctvom reťazca transakcií, ku ktorému došlo pri deklarovaných obchodoch, pričom v dôsledku zisteného podvodného konania došlo k neodvedeniu DPH. Správca dane na základe získaných dôkazov dospel k záveru, že predložené dodávateľské faktúry boli poznačené podvodom. Správca dane uzavrel, že došlo k daňovému úniku u dodávateľov Anton Škoda ACES, BOLITEX, s. r. o. a SISA Slovakia, s. r. o., ktorí si kompenzovali daň, uvedenú na sporných faktúrach vystavených pre žalobcu, deklarováním nepreukázaných odpočítaní dane na vstupe, teda dodávateľskými faktúrami za fiktívne plnenia, pričom žalobca bol s podvodom na dani z pridanej hodnoty, pri ktorom došlo k nezaplateniu dane, spojený prostredníctvom priamej reťaze dodaní. Správca dane tiež uzavrel, že zapojením zmiznutého obchodníka, za ktorého bolo možné považovať dodávateľské spoločnosti Jet Let s. r. o. a MARKLAND s.r.o. a deklarováním nepreukázaných odpočítaní dane na vstupe, ktorými bola kompenzovaná daň na výstupe, uvedená na sporných faktúrach uvedených spoločnosťami za dodanie tovaru pre žalobcu ako odberateľa, v predmetnom obchodnom reťazci, s ktorým bol žalobca priamo spojený, dochádzalo k podvodu na DPH. Správca dane konštatoval, že aj keď sa navonok javilo, že žalobca splnil podmienky stanovené v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“), vo svetle celkových zistení bolo zrejmé, že transakcie v reťazci, na akých sa žalobca podieľal, nemali žiadne ekonomické opodstatnenie, v reťazci dodaní došlo k daňovému úniku, pričom žalobca mohol vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu.

7. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100734186/2022 z 5. apríla 2022 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil.

8. Žalovaný konštatoval, že spornou otázkou nebola reálna existencia tovaru, preprava tovaru a jeho použité na uskutočnené zdaniateľné plnenia na výstupe. Spornou otázkou bola existencia podvodného konania, vedomosť žalobcu o podvodnom konaní a konanie žalobcu v dobrej viere a v súlade so zásadami poctivého a obozretného obchodného styku. Žalovaný konštatoval, že z vykonaného dokazovania správca dane vyplývali neobvyklé okolnosti obchodných transakcií, ktoré v nadväznosti na skutočnosti zistené v súvislosti s konaním dodávateľov zakladali dôvodné pochybnosti správca dane, že dodávatelia a žalobca deklarovali vzájomné obchodné transakcie len pre daňové účely, pričom deklarování tuzemskí dodávatelia boli do fakturačného reťazca vložení účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu a ekonomického opodstatnenia, s cieľom podvodným spôsobom zneužiť systém neutrality DPH. Bolo nepochybné, že sporné plnenia boli poznačené podvodom, pričom daň, ktorú si žalobca odpočítal, nebola reálne odvedená. Dodanie tovaru prostredníctvom deklarovaných dodávateľov bolo predstierané len pre daňové účely a žalobca o tejto skutočnosti mohol vedieť a nekonal v dobrej viere, a to najmä s poukázaním na viacero neobvyklých a neštandardných okolností.

9. Žalovaný ďalej konštatoval, že zistenia správca dane, ktoré žalobcovi museli byť známe už v čase realizácie sporných transakcií, boli neštandardné a neobvyklé, a to najmä v nadväznosti na skutočnosť, že žalobca bol významným subjektom podnikajúcim na trhu, pričom poznal dodávateľov tovaru z iných

členských štátov, ceny a tiež pôvod tovaru. Postup žalobcu, ktorý si preveril dodávateľov len formálne, sa ukázal ako nedostatočný. Z dokazovania správca dane, ani z dôkazov predložených žalobcom, nevyplývalo, aké opatrenia vyvinul a prijal.

II. Konanie pred správnym súdom

10. Žalobca správnou žalobou žiadal zrušiť preskúmané rozhodnutie. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej „správny súd“) rozsudkom č. k. TN-13S/54/2022-134 z 30. júla 2024 (ďalej „napadnutý rozsudok“) správnou žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej „SSP“) ako nedôvodnú zamietol.

11. Správny súd konštatoval, že v preskúmanom prípade vo vzťahu k posúdeniu skutočnosti, či žalobca bol účastný na podvode na DPH, správca dane aplikoval tzv. Axel Kittel test, ktorý je vybstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode. Správca dane preukázal, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode, o ktorom mohol alebo mal vedieť.

12. Správny súd k námietke žalobcu o zmene názoru správca dane na dôvod nepriznania odpočtu DPH uviedol, že správca dane z tých istých skutočností zistených pri vykonanej daňovej kontrole mohol vyvodiť iný záver, než ku ktorému pôvodne dospel. Neexistuje žiadna garancia proti zmene názoru správca dane na nepriznanie odpočtu DPH. Navyše odkazovanie žalobcu na prvé rozhodnutia správca dane, ktoré boli žalovaným zrušené, bolo irelevantné, keďže na tieto rozhodnutia správca dane sa po ich zrušení hľadí, akoby neboli vôbec vydané. Žalobca bol podľa správneho súdu v priebehu daňového konania o zmene dôvodu neuznania odpočtu DPH informovaný, čo vyplýva z administratívneho spisu, keďže po písomnom vyjadrení žalobcu k protokolu z 19. mája 2017 správca dane vykonal ďalšie dokazovanie, o ktorom oboznámil žalobcu listom z 6. februára 2019, v ktorom sa vyjadril, že bola preukázaná účasť žalobcu na podvode, pričom bolo preukázané, že žalobca o tejto skutočnosti vedieť mal, ak by bol konal s náležitou odbornou starostlivosťou. Žalobca sa následne k tomuto vyjadril podaním zo 7. júna 2019, pričom jeho pripomienky boli následne ústne prerokované. Po dvoch zrušujúcich rozhodnutiach žalovaného, v ktorých sa uvádzali skutočnosti o daňovom podvode a ktoré boli doručené žalobcovi, správca dane vykonal ďalšie dokazovanie, o výsledkoch ktorého informoval žalobcu listom a aj ich so žalobcom prerokoval. Následne správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie, ktoré žalovaný potvrdil. Podľa správneho súdu preto správca dane poskytol žalobcovi v rámci celého daňového konania priestor sa vyjadriť k týmto skutočnostiam.

13. Správny súd v námietke o obviňovaní žalobcu súčasne z pasívnej účasti na podvode s DPH a aj z aktívnej účasti na podvode s DPH poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/131/2022 z 21. novembra 2023, z ktorého vyplývalo, že preukázanie úmyselnej ako aj nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (pokiaľ nebolo preukázané konanie žalobcu v dobrej viere) bolo rovnakým dôvodom pre neuznanie odpočítania dane a jej nerozlišovanie nemohlo byť dôvodom pre zrušenie rozhodnutí.

14. Správny súd bol toho názoru, že správca dane riadne a jednoznačne preukázal, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode, o ktorom mohol, resp. mal vedieť, keby bol konal s náležitou starostlivosťou a v dobrej viere. Správcom dane bolo riadne preukázané, že bolo vytvorené netransparentné prostredie - podvodný reťazec zainteresovaných daňových subjektov, vrátane zahraničných, obchodujúcich s hydinným mäsom z Brazílie, za účelom znižovania daňovej povinnosti. Žalobca bol prostredníctvom reťaze transakcií spojený s podvodom na DPH, ku ktorému došlo pri deklarovanych 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 - spoločností Anton Škoda ACES, BOLITEX, s. r. o. a SISA Slovakia, s.r.o., zapojením zmiznutého obchodníka, za ktorého bolo možné považovať dodávateľské spoločnosti Jet Let s. r. o. a MARKLAND s.r.o. Práve nízka cena dodávaných tovarov bola hlavnou indíciou, ktorá mala u žalobcu vzbudiť podozrenie, že mohlo ísť o tovar prefakturovaný po nadobudnutí z členských krajín EÚ cez reťazec subjektov, kde práve nepriznanie dane zabezpečilo takéto zníženie ceny. Žalobca prinajmenšom od svojej materskej spoločnosti Bidfood Czech Republic s. r. o., ktorej vo významnej miere dodávala napr. kuracie mäso z Brazílie holandská spoločnosť Ferdinand Zandbergen BV (obchodovali spolu od roku 2008), vedel, aké sú štandardné predajné ceny tejto komodity.

15. Následne správny súd poukázal na zistenia správcu dane o účasti na podvoch na DPH pri jednotlivých dodávateľoch, a to:

- dodávateľa Anton Škoda ACES (bez potrebného personálneho, materiálneho zázemia, nebol známym a etablovaným dodávateľom kuracieho mäsa na slovenskom trhu, bez histórie a skúseností, nesúlal medzi rámcovou kúpnuou zmluvou a registráciou na RVPS);
- dodávateľa Jet Let (bez potrebného personálneho, materiálneho zázemia, bez histórie a skúseností, nebola vedená v registri prevádzkovateľov potravinárskych podnikov a ako príjemca/prevádzka v mieste určenia);
- dodávateľa MARKLAND (bez potrebného personálneho, materiálneho zázemia, nebola známym a etablovaným dodávateľom kuracieho mäsa na slovenskom trhu, bez histórie a skúseností, nebola vedená v registri prevádzkovateľov potravinárskych podnikov a ako príjemca/prevádzka v mieste určenia);
- dodávateľa BOLITEX (bez potrebného personálneho, materiálneho zázemia, bez histórie a skúseností, nahlásené množstvo mäsa nebolo totožné s údajmi na faktúre vystavenej dňa 11. januára 2012 pre žalobcu);
- dodávateľa SISA Slovakia (bez potrebného personálneho, materiálneho zázemia, nebol známym a etablovaným dodávateľom kuracieho mäsa na slovenskom trhu, bez histórie a skúseností, registrovaný na RVPS ako sprostredkovateľ).

16. Podľa správneho súdu si žalobca svojho dodávateľa vybral sám a mal preto prijať všetky rozumné opatrenia a odbornú starostlivosť, vyplývajúce z rizika podnikateľskej zodpovednosti na dosahovanie účelu svojej hospodárskej činnosti, keďže išlo o nákup tovaru vysokej hodnoty, podliehajúci veterinárnym kontrolám a pochádzajúci z krajín EÚ. Nebolo v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, by nevedlo k jeho účasti na daňovom podvoch. Ako vyplynulo zo zistení správcu dane, žalobca dobre poznal dodávateľov z členských štátov EÚ a práve preto bolo nelogické, aby obstarával tovar prostredníctvom dodávateľa, ktorý bol bez akýchkoľvek materiálno-technických predpokladov, bez ekonomických predpokladov a bez ľudských zdrojov. Nízka cena dodávaných tovarov mala vzbudiť podozrenie, že mohlo ísť o tovar prefakturovaný po nadobudnutí z členských krajín EÚ cez reťazec subjektov, kde nepriznanie dane z faktúr za fiktívne plnenia u stratených obchodníkov zabezpečí takúto zníženie ceny.

17. Podľa správneho súdu žalobca sa výberom spoločností Anton Škoda ACES, Jet Let s. r. o., MARKLAND s.r.o., BOLITEX, s. r. o. a SISA Slovakia, s.r.o., ako svojich dodávateľov, zapojil do obchodného reťazca, ktorého predmetom bol obchod s tovarom (kuracím mäsom), ktorý následne dodával ďalej svojim odberateľom. Správny súd konštatoval, že na základe správcu zistených dôkazov bolo možné prijať záver o neobozretnom konaní žalobcu, keď za zistených okolností vstúpil do predmetných obchodných transakcií, s ktorými bol spojený daňový únik. Správny súd konštatoval, že žalobca prinajmenšom od svojej materskej spoločnosti Bidfood Czech Republic s. r. o., ktorej vo významnej miere dodávala napr. kuracie mäso z Brazílie holandská spoločnosť Ferdinand Zandbergen BV (obchodovali spolu od roku 2008), vedel, aké sú štandardné predajné ceny tejto komodity.

18. Správny súd tiež uzavrel, že ak by si žalobca porovnal nákupné ceny komodity len u materskej spoločnosti s nákupnými cenami, za aké nakupoval tovar sám, zistil by, že jeho ceny boli nižšie a toto zistenie a riziko z neho vyplývajúce by si mal rozumne zdôvodniť. Správny súd ďalej uviedol, že nebolo možné len z porovnania letákov spoločnosti METRO vyvodiť záver o tom, že za tieto predajné ceny spoločnosť METRO uvedený tovar aj nakupovala u svojich dodávateľov. V konaní pred správcu dane nebola spochybnená existencia zdaniteľných plnení, ani splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane, žalobca v tejto súvislosti uniesol dôkazné bremeno a dôkazné bremeno prešlo v plnom rozsahu na správcu dane. Žalobca však nepreukázal žiadny kontrolný mechanizmus pri preverovaní ceny tovaru, pričom ak by sa ako podnikateľský subjekt, ktorý koná s náležitou odbornou starostlivosťou, riadne zaujímal o odbytové ceny, mohol zistiť, že cena tovaru bola neštandardne nízka, čo mohlo žalobcovi napovedať, že išlo o podvodný reťazec spojený s únikom DPH. Správny súd konštatoval, že 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).

19. Správny súd uviedol, že v prípade mäsa išlo o tovar, na ktorý sa vzťahovalo Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 931/2011 z 19. septembra 2011 o požiadavkách na výsledovateľnosť, stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu, v zmysle ktorého prevádzkovateľ potravinárskeho podniku musel mať k dispozícii a na požiadanie preukázať informácie o názve, adrese prevádzkovateľa, odkiaľ sa potravina odoslala, a názov a adresu predávajúceho, ak sa líši od názvu a adresy prevádzkovateľa, odkiaľ sa potravina odoslala. Uvedené informácie museli byť k dispozícii na požiadanie aj príslušným orgánom vrátane daňových orgánov. Subjekt, obchodujúci s potravinami, okrem toho, že bol povinný byť na túto činnosť registrovaný v zmysle platných veterinárnych predpisov, musel vedieť preukázať aj ďalšie skutočnosti, ktoré vyžadovalo vyššie uvedené nariadenie o výsledovateľnosti potravín. Žalobca preto, ako subjekt povinný riadne si plniť povinnosti obchodníka s potravinami živočíšneho pôvodu, mal mať zodpovedajúce vedomosti o transakcii, ako aj o subjektoch do nej zapojených. Zároveň žalobca mal mať vedomosť o tom, odkiaľ sa potravina odoslala a kým bola odoslaná, čo si mal overiť.

20. Správny súd tiež poukázal aj na správcom dane zistenú neskúsenosť preverovaných dodávateľov v obchodovaní s potravinami živočíšneho pôvodu, keďže neboli registrovaní v zmysle platných veterinárnych predpisov (dodávatelia Jet Let s. r. o. a MARKLAND s.r.o.), boli registrovaní len krátko (dodávateľ BOLITEX, s. r. o.) alebo boli registrovaní až neskôr (dodávatelia Anton Škoda ACES - registrovaný od 19. novembra 2012 a SISA Slovakia, s.r.o. - registrovaný od 2. apríla 2013). Už táto skutočnosť mohla predstavovať indíciu, ktorá v spojení s ďalšími indíciami (napr. nízka cena) mohla smerovať k tomu, že žalobca mohol vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii poznačenej podvodom (s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ z 3. októbra 2019 vo veci C-329/18 Altic).

21. V otázke miery obozretnosti daňových subjektov pri vstupovaní do obchodných vzťahov s inými podnikateľskými subjektmi správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2019 z 8. júla 2020 - daňový subjekt, ktorý si uplatňuje nárok na odpočet DPH, je povinný postupovať s náležitou mierou obozretnosti a odbornej starostlivosti už pred realizáciou obchodnej transakcie. Jeho povinnosťou je zabezpečiť a preveriť všetky dostupné a relevantné podklady preukazujúce existenciu, reálnosť a zákonnosť obchodného vzťahu, ako aj priebežne vyhodnocovať z hľadiska uplatnenia odpočtu DPH. Zodpovednosť daňového subjektu sa pritom vzťahuje nielen na okamih uplatnenia odpočtu, ale už na fázu prípravy, realizácie a vykonania obchodnej transakcie, vrátane preverovania obchodných partnerov a celého obchodného reťazca.

22. Správny súd ďalej tvrdil, že 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 bolo súčasťou podvodu s DPH, keby bol konal s náležitou starostlivosťou a keby prijal dostatočné opatrenia za účelom zamedzenia jeho účasti na takomto podvodnom konaní. Žalobca sa mohol „obhájiť“, ak by preukázal, že o daňovom podvode nevedel alebo objektívne nemohol vedieť (spochybnil by vedomostný test) a zároveň, že prijal dostatočné opatrenia (due diligence test), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že nebude súčasťou daňového podvodu, čo v tomto prípade žalobca nepreukázal. 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.

23. Pokiaľ teda žalobca v správnej žalobe namietal, že nebolo možné prihliadať na okolnosti po uskutočnení daňového obchodu, s uvedeným tvrdením bolo možné súhlasiť v zmysle judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR (napr. rozsudok NSS SR sp. zn. 10Sžfk/26/2021 z 28. apríla 2023) len pri skúmaní subjektívnej stránky (vedomostný test v rámci skúmania štvrtej podmienky Axel Kittel testu).

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov

24. Žalobca (ďalej „sťažovateľ“) podal kasačnú sťažnosť, ktorú odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. f), písm. g), písm. h) SSP tým, že mu správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces; rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci; a odklonil sa od ustálenej

rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok spolu s preskúmaným rozhodnutím a prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Alternatívne navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok spolu s preskúmaným rozhodnutím zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

25. Sťažovateľ na úvod konšatoval, že žalovaný sa žiadnym spôsobom vo vyjadreniach k správnej žalobe nevyjadril a nespochybnil ani neargumentoval proti viacerým konkrétnym tvrdeniam, ktoré sťažovateľ uviedol v správnej žalobe. Preto sťažovateľ považoval svoje skutkové tvrdenia za nesporné, na čo však správny súd nerefletoval a teda postupoval v rozpore so zákonom. Nesporné skutkové tvrdenia si mal správny súd osvojiť ako riadne zistený skutkový stav a následne z neho mal pri meritórnom rozhodnutí vychádzať. Naopak správny súd nesporné skutočnosti, ktoré mali svedčiť v prospech sťažovateľa, aplikoval v neprospech sťažovateľa, čím došlo podľa sťažovateľa nesprávnym procesným postupom k znemožneniu uskutočnenia jeho procesných práv v takej miere, že došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý proces podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP, ako aj k nesprávnemu právnenému posúdeniu podľa § 440 ods. 1 písm. g).

26. Sťažovateľ ďalej tvrdil, že správny súd neuviedol ani jeden žalobný bod, ktorý podľa jeho úvah nebol dostatočne konkrétny, pričom tvrdil, že v každom jednotlivom bode uviedol konkrétne pochybenia žalovaného aj s odkazom na konkrétne ustanovenie alebo rozpor s judikatúrou Najvyššieho správneho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Súčasne sťažovateľ poukázal na existenciu viacerých rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR, ktoré rozhodli v jeho prospech.

27. Podľa sťažovateľa bola otázka neprimerane nízkej ceny nosnou argumentáciou pri odmietnutí priznania práva na odpočet DPH správcom dane, čo podľa Najvyššieho správneho súdu SR v jeho predchádzajúcich rozhodnutiach správca dane nepreukázal relevantným dôkazmi, čím sa (ani) nepodarilo preukázať sťažovateľovi vedomosť o tom, že by participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Správca dane bol podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ (napr. C-103/09 Weald Leasing) povinný preukázať výraznú odchýlku medzi nákupnými cenami sťažovateľa a trhovými cenami slovenských dodávateľov v danom čase na porovnateľnom stupni dodávateľského reťazca, čo však správca dane nepreukázal.

28. Sťažovateľ namietal, že predložené letáky spoločnosti METRO Cash & Carry SR s. r. o. jednoznačne preukazovali primeranosť jeho nákupných cien, keďže uvedená spoločnosť bola priamym konkurentom sťažovateľa a porovnateľným subjektom pôsobiacim na tom istom relevantnom trhu. Porovnávanie jeho nákupných cien s predajnými cenami dodávateľov vybraných správcom dane nebolo metodicky správne a presné, pričom zdôrazňoval, že predajné ceny spoločnosti METRO poskytovali reálny obraz o trhových cenách. Správca dane a žalovaný taktiež bez riadneho odôvodnenia zvolili ako referenčného dodávateľa spoločnosť KOVÁŘ plus s. r. o. (zahraničný subjekt), hoci nebolo preukázané, že išlo o porovnateľný hospodársky subjekt z hľadiska postavenia na trhu a úrovne v dodávateľskom reťazci. Podľa sťažovateľa neboli vykonané ním navrhnuté dôkazy a závery vychádzali len z čiastkového porovnania cien, na základe ktorého uvádzali rozdiely v rozpätí približne 8 až 12 %. Takéto cenové rozdiely podľa sťažovateľa mohli byť spôsobené objektívnymi okolnosťami, najmä rozdielnym spôsobom balenia tovaru, objemom dodávok, obchodnými podmienkami a vyjednávacou pozíciou odberateľa.

29. Sťažovateľ ďalej poukázal neaplikovateľnosť agrárnych informácií, keďže ceny uvádzané na stránkach www.apa.sk sa týkali slovenských prvovýrobcov a nie obchodníkov s potravinami. Sťažovateľ nenakupoval potraviny od slovenských spracovateľov, resp. prvovýrobcov hydiny, ale obchodníkov s hydinou, t. j. podnikateľov špecializujúcich sa na nákup a predaj výlučne mrazeného kuracieho mäsa. Súčasne nebolo možné agrárne informácie použiť na prvovýrobcov zo zahraničia, ale výlučne na prvovýrobcov zo Slovenskej republiky. Sťažovateľ namietol aj objektívnosť použitia agrárnych informácií z dôvodu ich publikovania s približne dvojtýždňovým oneskorením a výlučne informatívnym charakterom, keďže nebola zrejماً metodika určovania cien.

30. Podľa sťažovateľa z vykonaného dokazovania nevyplývalo, že by mäso nakupované sťažovateľom pochádzalo od holandských obchodníkov, ani to, že by žalovaný a správca dane akýmkoľvek dôkazným prostriedkom stanovili trhové ceny holandských obchodníkov v porovnaní s mäsovými výrobkami z Brazílie. Zároveň neboli predložené dôkazy, ktoré by potvrdzovali porovnávanie nákupných cien s materskou spoločnosťou, pričom sťažovateľ opakovane poukazoval na existenciu vlastného

obchodného modelu nákupu potravín riadeného obchodným oddelením v Slovenskej republike a na neprepojenosť skladových systémov sťažovateľa a jeho materskej spoločnosti.

31. Sťažovateľ nebol povinný identifikovať ostatných dodávateľov potravín v dodávateľskom reťazci tak, ako tvrdil správny súd, keďže postačovala identifikácia priameho dodávateľa a odberateľa potravín (čo sťažovateľ splnil). Správny súd vec nesprávne právne posúdil, nakoľko v kontrolovaných obdobiach (roky 2012 až 2013) nebolo objektívne možné kontrolovať registráciu na RVPS, keďže zoznamy registrovaných subjektov na RVPS neboli v tom čase verejné. K citácii rozhodnutia C-329/18 Altic SIA sťažovateľ uviedol, že správny súd zámerne necitoval časť rozhodnutia, v zmysle ktorej nebolo relevantné na účely určenia, či zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH, že zdaniteľná osoba neoverila registráciu svojich dodávateľov.

32. K záveru správneho súdu o nedostatočnom preverení si svojich obchodných partnerov sťažovateľ uviedol, že požiadavku judikatúry Súdneho dvora EÚ, týkajúcu sa preverenia vierohodnosti obchodných partnerov v reťazci, nie je možné extenzívne a neohraničene rozširovať tak, ako to urobil správny súd. Správca dane a žalovaný mali podľa sťažovateľa riadne a vierohodne vyvrátiť jeho tvrdenia o dostatočnosti ním vykonaných opatrení na zamedzenie účasti na podvodnom konaní.

33. Správny súd pri svojom právnom posúdení odignoroval rozhodnutia Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho správneho súdu SR, na ktoré poukázal sťažovateľ, týkajúce sa absencie osobnostného a materiálno-technického substrátu. Sťažovateľ zdôraznil, že priami dodávateľia v rámci dodávateľského reťazca nemuseli disponovať rozsiahlym personálnym, materiálnym ani technickým vybavením, aby boli schopní potraviny nakúpiť, predať a riadne dodať sťažovateľovi, pričom takéto nastavenie bolo v potravinárskom sektore bežné a ekonomicky odôvodnené. Samotná existencia dodávateľského reťazca nebola indíciou vedomosti o účasti na podvodnom konaní iného subjektu. Sťažovateľ preukázal neexistenciu koordinácie svojej obchodnej politiky s materskou spoločnosťou pri nákupe potravín a konal s odbornou starostlivosťou, pričom predložil dôkazy o reálnosti prijatých opatrení.

34. Podľa sťažovateľa došlo k protizákonnému a arbitrárnemu presunu dôkazného bremena z daňových orgánov na sťažovateľa v otázke preukázania vedomosti o podvode na DPH, pričom daňové orgány mali hodnoverne a nespochybniteľne preukázať relevantné skutočnosti v otázke vedomosti o účasti sťažovateľa na podvode s DPH. Ak sťažovateľ podložil svoje tvrdenia relevantnými skutočnosťami, bolo na správcovi dane, aby riadne odôvodnil a podložil dôkazmi svoje závery o tom, že obchodné transakcie sťažovateľa neboli bežnou obchodnou praxou. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je totižto možné rozšíriť aj na preukázanie tých skutočností, ohľadne ktorých táto povinnosť prináleží celkom inému subjektu, teda daňovým orgánom.

35. Na záver sťažovateľ zhrnul, že jeho dlhodobé pôsobenie na trhu a skúsenosti s obchodovaním s potravinami nemohli viesť k záveru o jeho vedomosti o daňovom podvode, keďže nízka cena tovaru bez ďalších indícií nevyvolávala podozrenie z účasti na podvodnom obchodnom reťazci. Sťažovateľove obchody boli ekonomicky odôvodnené, dodávateľia nevykazovali žiadne známky pochybností, tovar bol riadne dodaný bez väd a nákupná cena nebola neprimerane nízka ani v porovnaní s priamou konkurenciou. Zároveň zdôraznil, že preukázal splnenie všetkých materiálnych podmienok na uplatnenie práva na odpočet DPH, ekonomickú podstatu obchodov a konanie v súlade s poctivým obchodným stykom, pričom daňové orgány ani správny súd nepredložili konkrétne dôkazy, ktorými by tieto tvrdenia vyvrátili alebo preukázali, že žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou. Správny súd len účelovo prevzal umelo vytvorenú argumentáciu správcu dane a žalovaného, poukázal na irelevantné rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a skonštatoval, že preverovanie dodávateľov sťažovateľa bolo len formálnym úkonom.

36. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 21. novembra 2024 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. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP zamietol.

IV. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

37. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej „kasačný súd“) ako súdu vecne príslušnému na konanie a rozhodnutie (§ 11 písm. h/ SSP). Kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 453 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) v zákonnej lehote (§ 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), vo veci nenariadil pojednávanie (§ 455 SSP) a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

38. Kasačný súd po preskúmaní súdneho a administratívneho spisu zistil, že v obdobných veciach totožného sťažovateľa aj žalovaného rozhodol kasačný súd rozsudkom sp. zn. 1Sfk/74/2023 z 31. marca 2025 (zdaňovacie obdobie marec 2013), rozsudkom sp. zn. 8Sfk/21/2023 z 30. júla 2024 (zdaňovacie obdobie apríl 2013), rozsudkom sp. zn. 3Sfk/59/2024 z 25. novembra 2025 (zdaňovacie obdobie júl 2012), rozsudkom sp. zn. 4Sfk/2/2025 z 30. apríla 2025 (zdaňovacie obdobie máj 2013) a ďalšími rozsudkami, ktorými kasačný súd rozsudky správneho súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

39. K námietke nesporných skutočností kasačný súd poukazuje z dôvodu totožnosti sťažnostných bodov podľa § 464 ods. 1 SSP na rozsudok sp. zn. 5Sfk/60/2023 z 31. marca 2025, z ktorého vyberá určité body odôvodnenia, ktoré sa zaoberali vyššie uvedenou námietkou:

„42. Vo vzťahu k aplikácii zákonnej domnienky o nespornosti nepopretých skutkových tvrdení v zmysle § 151 CSP kasačný súd uvádza, že aplikáciu uvedenej právnej normy nemožno automaticky subsidiárne uplatniť v správnom súdnictve. Osobitosťou správneho súdnictva (aj pri prieskume daňových konaní) je, že správny súd až na výnimky vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy. Za týchto okolností nie je v správnom súdnictve v zásade potrebné zisťovať nanovo skutkový stav vecí, ako je tomu napríklad v civilnom sporovom konaní.

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

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

40. Kasačný súd čiastočne súhlasí so sťažovateľom pri námietke o konkrétnosti a dôvodnosti správnej žaloby, keďže okrem viacerých rozhodnutí iných senátov kasačného súdu, ktoré zrušujúcim rozhodnutím podľa § 462 ods. 2 SSP dali v relevantných námietkach sťažovateľovi za pravdu (správna žaloba bola v ostatných konaniach porovnateľná), ani konajúci senát kasačného súdu nepovažoval žalobné body sťažovateľa za všeobecné alebo nekonkrétne. Kasačný súd poukazuje na obdobnú situáciu v rozhodnutí odlišného senátu, sp. zn. 8Sfk/25/2024, ktorý konštatoval, že: „Pre úplnosť kasačný súd konštatuje, že neopomína sťažovateľkou formulované výhrady k bodom 40 až 44 napadnutého rozsudku, v ktorých správny súd komunikoval svoje názory týkajúce sa prílišnej všeobecnosti žalobných námietok. Naopak, podľa názoru kasačného súdu boli v tejto veci sťažovateľkou formulované žalobné body pomerne jasné, správny súd ich nemal problém identifikovať a vysporiadať sa s nimi vo svojej ďalšej argumentácii. Úvodné deklarácie správneho súdu tak kasačný súd nepovažoval za priliehavé na predmetnú vec. Na druhej strane však nemali za následok to, že by sa správny súd nevysporiadal so žalobnými námietkami sťažovateľky (na ktoré poskytol správny súd náležité odpovede - bod 43 tohto rozsudku), preto nejde o vadu, ktorá by mala za následok nezákonnosť napadnutého rozsudku, resp. vadu, ktorá by mala dopad či už na právo sťažovateľky na spravodlivý proces alebo výrok napadnutého rozsudku. V tejto časti preto bola argumentácia sťažovateľky nedôvodná.“

41. K námietke proti záveru o nekonaní s odbornou starostlivosťou, týkajúcej sa (i) nízkej ceny dodávateľov a údajnej koordinácie s materskou spoločnosťou a (ii) preverovania si obchodných partnerov, kasačný súd poukazuje (mutatis mutandis) podľa § 464 ods. 1 SSP na rozsudok sp. zn. 8Sfk/21/2023 z 30. júla 2024, z ktorého vyberá niektoré body odôvodnenia, ktoré sa v porovnateľných skutkových okolnostiach zaoberali vyššie uvedenou námietkou a s ňou súvisiacimi námietkami:

„71. V súvislosti s námietkami sťažovateľky týkajúcimi sa dôkazného bremena v daňovom konaní a preukazovania vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom dáva kasačný súd do pozornosti, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím práva na odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu, resp. účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a (iv) odopretím práva na odpočítanie dane z dôvodu zneužitia práva.

[...]

73. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo dňa 6. júla 2006. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

74. Kasačný súd zdôrazňuje, že je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43). Rovnako platí, že pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dobrá viera daňového subjektu v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva zo strany daňových orgánov je tomu naopak.

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

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

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

78. Z vyššie uvedených všeobecných východísk vyplýva, že rozlišovanie medzi dôvodmi pre neuznanie odpočítania dane nie je samoučelné, ale má svoj hlbší zmysel. V prípade preukázania relevantných podmienok práva na odpočítanie dane totiž dôkazné bremeno ťaží daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie. V dôsledku tejto skutočnosti jeho neunesenie znamená nepriznanie daňového oprávnenia. V prípade daňového podvodu, vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom či zneužití práva však dôkazné bremeno na preukázanie rozhodných skutočností pre neuznanie daňového oprávnenia neťaží daňový subjekt, ale ťaží správcu dane.

[...]

80. Rovnako v zhode so správnym súdom, správcou dane a žalovaným kasačný súd konštatuje, že v obchodných reťazcoch, v ktorých bol sťažovateľke dodávaný tovar došlo k daňovému úniku. Správca dane a žalovaný (body 7 až 11 tohto rozsudku) ako aj správny súd (bod 27 tohto rozsudku) daňový únik identifikovali na strane viacerých subdodávateľov sťažovateľky. Hoci dodávatelia sťažovateľky formálne priznali daňovú povinnosť, túto si ponížili cez uplatnené odpočítania dane z fiktívnych faktúr od zmiznutých subdodávateľov, ktorí im nedodali žiadne plnenia a daňovú povinnosť si nespĺnili. Tým došlo k situácii, že daň zo vzájomne prepojitelných obchodov nebola nikdy do štátneho rozpočtu odvedená. Podľa názoru správcu dane, žalovaného a správneho súdu ide o daňové úniky podvodného charakteru, čo dokladuje charakter predmetných spoločností (bez materiálneho a personálneho substrátu na výkon podnikateľskej činnosti), nedostupnosť ich účtovníctva a zánik v krátkej dobe po uskutočnení zdaniteľných obchodoch so sťažovateľkou. Kasačný súd s týmito závermi príslušných orgánov stotožňuje a konštatuje v zhode so správnym súdom, že tieto preukázali (i) existenciu daňového úniku a (ii) jeho podvodný charakter.

[...]

88. 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).

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

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

[...]

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

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. 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).

[...]

96. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že dodávok kuracieho mäsa - kuracích prs od spoločnosti KOVÁŘ plus, s.r.o. (ČR) pre sťažovateľku sa týkala len jedna faktúra obsiahnutá v administratívnom spise za dodanie uskutočnené dňa 4. septembra 2012 s cenou tovaru 3,09 €/kg bez DPH. Predmetná spoločnosť žalobkyni bravčové mäso nedovážala. Čo sa týka spoločnosti FERDINAND ZANBERGEN BV (Holandsko) táto pre sťažovateľku dovážala len hovädzie mäso, falošnú sviečkovú a jahňacinu. Pre materskú spoločnosť sťažovateľky dovážala aj kuracie prsia mrazené (rezeň) za cenu 3,10 €/kg bez DPH (faktúra zo dňa 15. marca 2012). Nahliadnutím do spisu z inej daňovej kontroly získal

aj faktúru vystavenú spoločnosťou Plusfood Hungary Kft pre materskú spoločnosť žalobkyne v ČR 14. marca 2012 za dodanie mrazených kuracích prs v cene 3,- €/kg bez DPH.

97. V súlade s vyššie uvedeným kasačný súd musí konštatovať, že v administratívnom spise doložené faktúry od spoločnosti KOVÁŘ plus, s.r.o. (ČR) a ani faktúry od spoločnosti FERDINAND ZANBERGEN BV (Holandsko) nie sú relevantným podkladom pre záver správcu dane o príliš nízkej cene bravčového mäsa dodávaného spoločnosťou Well Trade, s.r.o. v apríli 2013.

98. Argumentácia žalovaného a správneho súdu podľa názoru kasačného súdu neobstojí ani v prípade tvrdenej nízkej ceny dodávaných kuracích prs. Kasačný súd nespochybňuje, že kuracie prsia boli sťažovateľke v septembri 2012 spoločnosťou KOVÁŘ plus, s.r.o. (ČR) (3,09 €/kg bez DPH) či materskej spoločnosti sťažovateľky v marci 2012 spoločnosťami FERDINAND ZANBERGEN BV (Holandsko) (3,10 €/kg bez DPH) a Plusfood Hungary Kft (3,- €/kg bez DPH) dodávané za vyššie ceny ako kuracie prsia dodávané sťažovateľke v apríli 2013 spoločnosťami Anton Škoda ACES či Well Trade, s.r.o.. (2,70 až 2,94 €/kg bez DPH). Tieto rozdiely však predstavujú, v závislosti od zohľadňovania vybranej porovnávanej ceny, rozdiely v rozsahu 2 % až 13 %. Kasačný súd takéto rozdiely medzi nákupnými cenami nepovažuje za tak významné, resp. očividné, aby indikovali obozretnosť žalobkyne a jej vedomosť o potenciálnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačný súd považuje za zrozumiteľné vysvetlenie sťažovateľky, že k takýmto rozdielom môže dôjsť v dôsledku napr. vývoja cien na trhu, rozdielov v balení či chladení tovaru alebo v jeho preprave. Kasačný súd dáva tiež do pozornosti, že porovnávané ceny iných dodávok od iných obchodných partnerov sa v tomto prípade navyše diali so značným časovým odstupom od sporných dodaní (marec, apríl či september 2012, pričom v tejto veci ide o zdaňovacie obdobie apríl 2013).

99. 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 zřejmé, 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.

100. 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 deklarovateľmi sťažovateľke (bod 98 tohto rozsudku). Kasačný súd sa okrem toho stotožňuje so sťažovateľkou v tom, že nebola preukázaná ani jej vedomosť o nákupných cenách jej materskej spoločnosti sťažovateľky (ČR). Vychádzajúc z rozhodnutia žalovaného kasačný súd konštatuje, že žalovaný z vykonaného dokazovania (z výsledkov MVI) uzavrel, že nebola preukázaná koordinácia nákupných cien medzi sťažovateľkou a jej materskou spoločnosťou, ani prepojenosť skladovacích systémov. Pokiaľ správny súd poukázal na skutočnosť, že konateľ sťažovateľky býva len 30 km od sídla jej materskej spoločnosti v Českej republike, kasačný súd konštatuje, že z tohto nemožno bez ďalšieho vyvodiť (bez dôkazu o tom, že sa konateľ častejšie či opakovane zdržiaval v sídle materskej spoločnosti a s akým účelom), že medzi sťažovateľkou a jej materskou spoločnosťou prebiehala akákoľvek koordinácia nákupných cien. Argumentáciu správneho súdu vníma kasačný súd v tomto smere ako ničím nepodloženú.

101. V snahe preukázať neprimeranosť nákupných cien s priemernými trhovými cenami správca dane, žalovaný a správny súd poukázali tiež na agrárne trhovú informáciu Slovenska Pôdohospodárskej platobnej agentúry obsiahnuté v správach o trhu za jednotlivé týždne v rokoch 2012 a 2013 (dostupné na <https://www.apa.sk/atis>). Príslušné orgány poukazovali na to, že v 14. až 18. týždni roku 2013 (apríl 2013) sa priemerné ceny kuracieho mrazeného (rezne) bez DPH podľa predložených správ pohybovali v rozpätí 3,89 až 4,12 €/kg (kuracie prsné rezne chladené v rozpätí od 4,30 do 4,33 €/kg). V prípade cien bravčového stehna bez kosti boli tieto ceny bez DPH v rozpätí 3,18 až 3,32 €/kg. Správca dane a žalovaný pritom nepoukázali na ďalšie komodity, avšak v predmetných správach sú tiež ceny bravčového karé s kosťou v rozpätí 3,10 až 3,17 €/kg.

[...]

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 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 trhovú cenu holandských obchodníkov s jednotlivými mäsovými výrobkami z Brazílie. Nie je tak zrejmé, aké v danom období boli trhovú cenu 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.

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

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

- že by ceny dodávaných tovarov -bravčového mäsa boli nižšie, ako ceny za ktoré nakupovala sťažovateľka tieto tovary od nespochybných obchodných partnerov či za ktoré tieto tovary nakupovala materská spoločnosť sťažovateľky (bod 96 a 97 tohto rozsudku),
- že by sa ceny dodávaných tovarov - bravčového mäsa vymykali spod rozsahu priemeru trhových cien identifikovaných správcou dane a žalovaným podľa správ Pôdohospodárskej platobnej agentúry (bod 102 tohto rozsudku),
- že by sa ceny dodávaných tovarov - kuracích prs výraznejšie (neprimerane, excesívne) líšili od cien, za ktoré tieto tovary dodávali sťažovateľke jej iní dodávatelia, jej materskej spoločnosti dodávali iní dodávatelia (bod 98 tohto rozsudku) alebo by sa líšili od cien konkurencie na trhu (bod 99 tohto rozsudku),
- že by sťažovateľka vôbec so svojou materskou spoločnosťou zdieľala alebo koordinovala nákupné ceny (bod 100 tohto rozsudku),

- že by ceny dodávaných tovarov - brazílskych kuracích prs bolo možné porovnávať s priemernými cenami kuracích prs slovenských spracovateľov mäsa podľa informatívnych správ Pôdohospodárskej platobnej agentúry (body 103 a 104 tohto rozsudku),
- že by dodávané tovary od deklarovaných dodávateľov pochádzali pôvodom od iných obchodných partnerov sťažovateľky, boli dodávané za výhodnejšie ceny ako v priamom obchodnom styku a že by o tom sťažovateľka mala alebo mohla vedieť (bod 106 tohto rozsudku).

108. Vyhodnotiac argumentáciu sťažovateľky ako aj argumentáciu správcu dane, žalovaného a správneho súdu tak kasačný súd musí uzavrieť, že príslušným orgánom sa nateraz nepodarilo preukázať vedomosť sťažovateľky (vedela alebo pri dodržaní primeranej obozretnosti mohla a mala vedieť) o tom, že participovala na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačná sťažnosť je preto v tejto časti dôvodná."

42. Kasačný súd ďalej dodáva, že v okolnostiach súdnej veci z preskúmaného rozhodnutia nevyplývajú také zistenia o nezrovnalostiach nákupných cien, ktoré by presvedčili kasačný súd o tom, že signalizovali nedostatok obozretnosti sťažovateľa a jeho vedomosť o možnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačný súd považuje za zmysluplnú sťažovateľovu obranu, že ceny uvedené vo vyššie uvedených správach predstavujú (i) odbytové/predajné ceny, (ii) ceny slovenských spracovateľov hydiny (prvovýrobcov) a (iii) majú výlučne informatívny charakter, ako je uvedené priamo na webovom sídle agentúry. Zároveň nie je zrejmé ani metodika tvorby cien, najmä, či ide o ceny maloobchodné alebo veľkoobchodné, a v nadväznosti na aké balenie či stupeň spracovania kuracieho mäsa a pod.

43. K otázke vysledovateľnosti potravín a preverovaniu registrácie dodávateľov na RVPS poukazuje podľa § 464 ods. 1 SSP na rozsudok sp. zn. 8Sfk/21/2023 z 30. júla 2024, z ktorého vyberá:

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

44. Kasačný súd dopĺňa, že vyššie uvedené nepriamo potvrdil Súdny dvor EÚ aj rozhodnutím vo veci Aquila Part Prod Com S, C-512/21 z 1. decembra 2022 tým, že opätovne zdôraznil, že (ne)overenie splnenia povinností dodávateľa podľa potravinových predpisov nemôže byť automatickým dôvodom na nepriznanie odpočtu DPH ani na záver, že odberateľ vedel alebo mal vedieť, že je účastníkom daňového podvodu. Takéto porušenie môže predstavovať nanajvýš jednu z indícií daňového podvodu, ktoré musí mať daňový subjekt možnosť v konaní účinne spochybnit'. V neskôr vydanom rozhodnutí C-289/22 vo veci A.T.S. zo dňa 9. januára 2023 potom Súdny dvor Európskej únie uviedol: „Smernica 2006/112 v spojení so zásadou proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že: v zásade neprináleží zdaniteľnej osobe, ktorá chce uplatniť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH), overovať, či dodávateľ a ostatné subjekty zapojené do reťazca plnení na vstupe dodržali vnútroštátne právne predpisy týkajúce sa poskytovania predmetných služieb a ostatné vnútroštátne právne predpisy, ktoré sa vzťahujú na ich činnosť. Ak však existujú náznaky porušenia týchto pravidiel, ktoré môžu u zdaniteľnej osoby v čase nadobudnutia, ktoré uskutočňuje, 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." V okolnostiach súdnej veci však z preskúmaného rozhodnutia nevyplývalo, kedy a ako sa mal podľa finančných orgánov sťažovateľ dozvedieť o absencii či nezrovnalostiach registrácie na RVPS, čo by malo aktivovať jeho zvýšenú obozretnosť z tohto dôvodu.

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

46. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že jeho závery neznamenajú, že sťažovateľovi patrí právo na odpočítanie dane v uvádzanom zdaňovacom období. Správca dane však musí dostatočne preukázať a vyargumentovať dôvody pre neuznanie práva na odpočet DPH.

47. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného a správcu dane postupovať v zmysle záverov kasačného súdu. Právnym názorom kasačného súdu sú orgány verejnej správy podľa § 469 SSP viazané.

48. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku, samostatným uznesením, ktoré vydať súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

49. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.