| | |
|---|---|
| Súd: | Najvyšší správny súd SR |
| Spisová značka: | 4Sfk/66/2023 |
| Identifikačné číslo súdneho spisu: | 3022200184 |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 22. 01. 2025 |
| Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: | JUDr. Monika Valašiková |
| ECLI: | ECLI:SK:NSSSR:2025:3022200184.1 |

# ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Bidfood Slovakia s. r. o., so sídlom Piešťanská 2321/71, 915 01 Nové Mesto nad Váhom, IČO: 34 152 199, právne zastúpeného: Blaňár & Partners s. r. o., so sídlom Gunduličova 4, 811 05 Bratislava, IČO: 36 866 784, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100732809/2022 zo dňa 05. apríla 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/53/2022-114 zo dňa 13. apríla 2023, takto

**r o z h o d o l :**

I. Návrh na prerušenie konania sa zamieta.

II. Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/53/2022 - 114 zo dňa 13. apríla 2023 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100732809/2022 zo dňa 5. apríla 2022 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

III. Sťažovateľovi sa priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde.

**o d ô v o d n e n i e :**

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín ako miestne príslušný správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie január 2012 až máj 2013. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol z daňovej kontroly číslo 100490935/2017 zo dňa 17. marca 2017, na základe ktorého vydal správca dane rozhodnutie číslo 101501010/2019 zo dňa 19. septembra 2019, ktorým žalobcovi (ako platiteľovi) vyrubil rozdiel dane v sume 90 166,65 eur za zdaňovacie obdobie máj 2012. To bolo rozhodnutím žalovaného dňa 16. decembra 2019 zrušené a vrátené správcovi dane na ďalšie konanie.

2. Správca dane po žiadosti o predĺžení lehoty z dôvodu potreby ďalšieho dokazovania (rozhodnutím žalovaného bola lehota predĺžená o 180 dní), vydal rozhodnutie č. 395964/2020 zo dňa 26. augusta 2020, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane vo výške 90 147,30 eur za zdaňovacie obdobie máj 2012. Toto rozhodnutie žalovaný následne zrušil rozhodnutím č. 100291069/2021 zo dňa 19. februára 2021 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správcovi dane bolo v ďalšom konaní uložené odstrániť nedostatky vytýkané odvolacím orgánom a na základe zistených skutočností

prijať jednoznačný záver o dôvode nepriznania platiteľom uplatneného odpočítania dane zo sporných dodávateľských faktúr.

3. Po opätovnom predĺžení lehoty o 180 dní bol na základe rozhodnutia č. 481152/2021 zo dňa 14. októbra 2021 vyrubený žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok"), rozdiel dane v sume 90 147,30 eur za zdaňovacie obdobie máj 2012 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie"). Žalobca voči prvostupňovému rozhodnutiu podal v zákonnej lehote odvolanie. Žalovaný, ako druhostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 100732809/2022 zo dňa 05.04.2022 odvolaniu nevyhovel a prvostupňové rozhodnutie správcu dane v celom rozsahu potvrdil (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie").

II. Konanie pred správnym súdom

4. Žalobca dňa 17. júna 2022 voči napadnutému rozhodnutiu podal podľa § 177 ods. 1 SSP všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne, ktorým žiadal zrušiť rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vec vrátiť na ďalšie konanie.

5. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „krajský súd") dňa 13. apríla 2023 rozsudkom č. k. 11S/53/2022-114 podľa § 190 SSP žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol a podľa § 168 SSP náhradu trov konania žalobcovi nepriznal. V prejednávanej veci krajský súd poukázal na zhodný záver, ku ktorému dospel v konaniach vedených na totožnom súde pod sp. zn. 11S/51/2022 a 11S/52/2022.

6. Krajský súd konštatoval, že napadnuté rozhodnutie bolo v súlade so zákonom, a za súladný so zákonom označil aj procesný postup žalovaného, ako aj správcu dane. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčil aj obsah administratívneho spisu, pričom z vykonaného dokazovania boli vyvodené správne skutkové závery. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí podľa krajského súdu vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu, uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, a zároveň napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil. Záver správcu dane a žalovaného, že dokazovaním sa preukázalo podvodné konanie za účasti žalobcu, ktorý o ňom mohol alebo mal vedieť, a že nekonal s odbornou starostlivosťou ani neprijal primerané opatrenia na vylúčenie účasti na daňovom podvode v oblasti DPH, bol opodstatnený a v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou a judikatúrou kasačného súdu aj Súdneho dvora EÚ.

7. Krajský súd poukazujúc na § 140 SSP uviedol, že žalobcovi bol vyrubený rozdiel na DPH za rôzne zdaňovacie obdobia na základe tej istej daňovej kontroly ako v prejednávanej veci uplatneného odpočtu DPH žalobcom za dodanie tovaru (ktorý sa líšil len druhom tovaru): kuracie mäso, hovädzie mäso, kuracie pečienky a bravčové mäso). Daňové orgány nepriznali žalobcovi odpočet DPH a vyrubili mu rozdiel na DPH z rovnakých dôvodov, aké boli uvedené v napadnutom rozhodnutí žalovaného. Išlo o totožného žalobcu a rovnaký predmet konania, a preto krajský súd odkázal už len na svoje rozsudky sp. zn. 11S/51/2022 a 11S/52/2022 z 28. marca 2023.

8. Krajský súd konštatoval, že z rozsudku vedeného pod sp. zn. 11S/51/2022 vyplývalo, že správca dane riadne a jednoznačne preukázal zapojenie žalobcu do daňového podvodu, o ktorom mohol, resp. mal vedieť, ak by konal s náležitou starostlivosťou a v dobrej viere. Cieľom tohto daňového podvodu bolo získanie neoprávneného daňového zvýhodnenia. Krajský súd sa stotožnil so správcom dane, ako aj so žalovaným, že v danom prípade boli jasne a zreteľne naplnené všetky znaky daňového podvodu, a preto nebolo možné priznať nárok na odpočítanie DPH. Správca dane riadne preukázal, že vzniklo netransparentné prostredie - podvodný reťazec zapojených daňových subjektov (vrátane zahraničných), ktorí obchodovali s brazílskym hydinovým mäsom s cieľom znížiť daňovú povinnosť. Krajský súd následne skonštatoval, že žalobca bol súčasťou tohto podvodu na DPH prostredníctvom reťazca transakcií spojených s deklarovanými obchodmi, v dôsledku čoho nebola daň odvedená.

9. Ďalej krajský súd uviedol, že vykonanými daňovými kontrolami správcu dane vyplynulo, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť BOLITEX, s. r. o., deklarovala nákup mäsa od subjektov (PJ GASTRO, s.r.o., LAUBERHAUS SK s.r.o., SALIM SK, s.r.o., Slovak-Market s. r. o.), ktoré nepreukázali skutočné dodanie uvedeného tovaru pre dodávateľa (spoločnosť BOLITEX, s. r. o.). Táto spoločnosť následne vyhotovila žalobcovi daňové doklady s uvedenou daňou, ktorú však v daňovom priznaní neuhradila, pretože ju

znížila o sumu vyplývajúcu z fiktívnych plnení od vyššie uvedených subjektov. Žalobca sa na tomto podvodnom konaní zúčastňoval tak, že nakupoval tovar živočíšneho pôvodu od tzv. „nárazníka“ a neskôr nezvestného obchodníka - spoločnosti BOLITEX, s. r. o., a následne ho predával tuzemským odberateľom. Uplatňovaním odpočítania dane z dodaní od spoločnosti BOLITEX, s. r. o. si žalobca v konečnom dôsledku výrazne znížil vlastnú daňovú povinnosť, ktorú by inak mal, ak by tento tovar nakupoval priamo od zahraničných dodávateľov z EÚ.

10. Na základe správcom dane zistených dôkazov krajský súd prijal záver o neobozretnom konaní žalobcu, keď za zistených okolností vstúpil do predmetných obchodných transakcii spojených s daňovým únikom. Vzhľadom na to, že žalobca poznal dodávateľov z členských štátov EÚ, bolo podľa krajského súdu nelogické, že tovar žalobca obstarával prostredníctvom dodávateľov, ktorí postrádali akékoľvek materiálno-technické, ekonomické či personálne zázemie. Nízka cena dodávaných tovarov mala vzbudiť podozrenie, že sa môže jednať o tovar prefakturovaný po nadobudnutí z členských krajín EÚ cez reťazec subjektov, kde sa nepriznaním dane z faktúr z fiktívnych plnení u stratených obchodníkov umelo znižovala výsledná cena. Žalobca tak mohol prijať adekvátne opatrenia, aby sa uistil, že sa nezapojí do podvodných obchodov. Žalobca prinajmenšom vedel 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), aké boli štandardné predajné ceny tejto komodity. Žalobca sa orientoval v cenách preverovaných komodít, a preto musel poznať ponuky distribútorov v Holandsku, cez ktoré prúdi väčšina brazílskeho mäsa na európsky trh. Krajský súd považoval jeho dodávateľov za neštandardných, pričom ako skúsený obchodník musel poznať ceny, pôvod tovaru a aj dodávateľov z iných členských štátov. Krajský súd súhlasil s daňovými orgánmi, že žalobcovo preverenie dodávateľov bolo len formálne a nedostatočné.

11. Krajský súd súhlasil so žalovaným, že žalobca ako skúsený obchodník musel vedieť o predražovaní tovaru pri reťazových obchodoch a bol povinný prijať primerané opatrenia na vylúčenie účasti na podvode s DPH. Namiesto dôkladnej kontroly obchodných partnerov sa pri výbere dodávateľov BOLITEX, s. r. o. a M-I, s. r. o. rozhodol len na základe ceny, čo krajský súd nepovažoval za dostatočne obozretné konanie podnikateľa. Žalobca nepreukázal, že prijal účinné opatrenia na zníženie rizika podvodu, a preto krajský súd považoval jeho tvrdenia o obozretnosti a odbornej starostlivosti za nedôvodné.

12. Krajský súd takisto zdôraznil, že na mäso sa vzťahuje Nariadenie č. 931/2011 o vysledovateľnosti potravín (ďalej aj ako „nariadenie o vysledovateľnosti“), podľa ktorého musel žalobca disponovať informáciami o pôvode a dodávateľoch tovaru a na požiadanie ich preukázať. Žalobca ako obchodník s potravinami živočíšneho pôvodu mal preto poznať subjekty zapojené do transakcie a preveriť si ich registráciu podľa veterinárnych predpisov, čo však neurobil. Správca dane navyše zistil, že jeho dodávatelia boli neskúsení alebo krátko registrovaní, čo potvrdzuje podľa krajského súdu nedostatočnú obozretnosť žalobcu. Krajský súd preto konštatoval, že žalobca si nesplnil povinnosti vyplývajúce z nariadenia o vysledovateľnosti, a jeho námietky preto označil za nedôvodné.

13. Záverom krajský súd konštatoval, že právne závery správcu dane a žalovaného boli logické, správne vyhodnotené a v súlade so zákonom o DPH aj judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Dokazovaním bolo preukázané, že dodávatelia žalobcu, spoločnosti BOLITEX, s. r. o. a M-I, s. r. o., sa priamo podieľali na podvodnom konaní a žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou, keď neprijal primerané opatrenia na vylúčenie účasti na daňovom podvode. Na základe zistených skutočností mohol, resp. mal vedieť, že bol zapojený do podvodného reťazca, čo viedlo k neuznaniu odpočtu DPH. Procesný postup správcu dane aj žalovaného bolo v súlade s daňovým poriadkom, dokazovanie bolo vykonané riadne a všetky relevantné skutočnosti boli zohľadnené. Súd preto na záver uviedol, že námietky žalobcu neodôvodňovali zrušenie napadnutého rozhodnutia.

III. Kasačná sťažnosť

14. Proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/53/2022-114 zo dňa 13. apríla 2023 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd, ak sa stotožní s výkladom nariadenia o vysledovateľnosti totožne s krajským súdom, konanie v zmysle § 100 ods. 1 písm. c) SSP

prerušil a podal návrh na začatie prejudicionálneho konania pred Súdnym dvorom EÚ. Alternatívne navrhol, aby kasačný súd v prípade, že sa nestotožní s návrhom na prerušenie konania, zrušil napadnutý rozsudok a vrátil vec na ďalšie konanie žalovanému alebo zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil na ďalšie konanie Správnemu súdu v Banskej Bystrici. Okrem toho sťažovateľ žiadal tiež priznať náhradu trov konania v plnej výške voči žalovanému.

15. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku, keď sa krajský súd nevysporiadal (i) s námietkou neprípustnosti spájania aktívnej a pasívnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom zo strany príslušných správnych orgánov, (ii) s namietanou nesprávnou aplikáciou Axel Kittel testu správnymi orgánmi (správne orgány vykonali trojkrokový test, namiesto štvorkrokového testu, keď žalovaný a správca dane nezodpovedali otázku, či daňový únik vznikol v posudzovaných obchodoch - teda na strane obchodu sťažovateľa a jeho obchodných partnerov a či bol podvodného charakteru, keďže sťažovateľ z neho nečerpal daňovú výhodu), (iii) s namietaným nevyhodnotením dôkazov predložených sťažovateľom (výpisy z bankových účtov, e-mailovú komunikáciu medzi sťažovateľom a jeho obchodnými partnermi, protokoly z vykonaných veterinárnych kontrol v rokoch 2012 a 2013) a (iv) s namietaným nerešpektovaním právne záväzného názoru žalovaného správcom dane, čo žalovaný jeho ostatným rozhodnutím aproboval.

16. Podľa sťažovateľa sa krajský súd tiež odklonil od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu, konkrétne napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/14/2010 zo dňa 21. apríla 2011, sp. zn. 5Sžf/23/2016 zo dňa 26. januára 2017, sp. zn. 3Sžfk/27/2018 zo dňa 23. januára 2019 a rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2022 zo dňa 24. februára 2022. Z uvedenej rozhodovacej činnosti sťažovateľ vyvodil, že vyrubovacie konanie nemôže byť nástrojom predlžovania daňovej kontroly. Rozsah dokazovania vo vyrubovacom konaní bol podľa názoru sťažovateľa limitovaný a determinovaný návrhmi daňového subjektu (§ 68 ods. 3 daňového poriadku). Opačný výklad by smeroval k negovaniu významu daňovej kontroly. V predmetnej veci žalovaný a správca dane tieto princípy porušili, keď pôvodne v daňovej kontrole pomenovaný dôvod neuznania uplatnených daňových oprávnení (nepreukázanie materiálnych podmienok) zmenili vo vyrubovacom konaní na základe dodatočne vykonaného dokazovania až na údajnú aktívnu, resp. pasívnu účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

17. K nesprávnemu právnemu posúdeniu veci krajským súdom sťažovateľ namietal, že jeho obchodné vzťahy boli realizované v súlade so zásadou neutrality daňových plnení. Pokiaľ sa sťažovateľ rozhodol nakúpiť tovar od vnútroštátnych obchodných partnerov namiesto intrakomunitárneho dodania (od iných obchodných partnerov), týmto nezískal žiadnu daňovú výhodu. K tomuto záveru okrem vlastnej argumentácie predložil aj znalecký posudok č. 5/2022 zo dňa 2. novembra 2022. Rovnako namietal nesprávne právne posúdenie vedomostnej stránky účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, osobitne v časti tvrdeného konania v rozpore s odbornou starostlivosťou.

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

19. K spoločnosti KOVÁŘ plus s.r.o. sťažovateľ uviedol, že išlo o zahraničný subjekt, ktorý nemohol byť použitý ako referenčný subjekt na objektívne porovnávanie vo vzťahu k sťažovateľovi, práve z dôvodu, že v kontrolovanom období obchodoval výlučne so slovenskými dodávateľmi potravín. Sťažovateľ opakovane zdôrazňoval, že nepoznal nákupné ceny zahraničných dodávateľov počas kontrolovaného obdobia. V tomto smere tiež podotkol, že skutočnosť, že konateľ sťažovateľa býva 30 km od materskej spoločnosti sťažovateľa žiadnym spôsobom nepreukázalo akúkoľvek spojitosť s

koordináciou nákupných cien medzi materskou a dcérskou spoločnosťou. V správnom konaní taktiež nebolo sporné, že koordinácia nákupných cien medzi sťažovateľom a materskou spoločnosťou z Českej republiky neprebiehala.

20. Pokiaľ správca dane, žalovaný a krajský súd akcentovali agrárne informácie (správy Pôdohospodárskej platobnej agentúry) tak sťažovateľ namietal, že ide o odbytové ceny a ceny, ktoré sa týkajú len slovenských prvovýrobcov, nie obchodníkov s potravinami. Sťažovateľ však nenakupoval tovary od slovenských spracovateľov a prvovýrobcov hydiny, ale od obchodníkov špecializujúcich sa na nákup a predaj takéhoto tovaru. Predmetné informácie neboli použiteľné na priemerné ceny prvovýrobcov zo zahraničia, neboli preto použiteľné vo vzťahu k cenám tovaru dovážaného zo zahraničia. Tieto informatívne údaje uvedené v správach nezohľadňujú ani spôsob balenia, vplyv obchodného vyjednávania, veľkoobjemových objednávok a pod., ktoré majú výrazný vplyv na konečnú nákupnú cenu tovaru. Výrobné náklady slovenských chovateľov boli vyššie ako pri chovateľov zo zahraničia. Pri mäse z Brazílie či z Poľska bola jednotková cena nižšia o ďalších cca 10 % ako v prípade slovenských spracovateľov.

21. K pochybnostiam ohľadom vysledovateľnosti potravín a preverenia registrácie sťažovateľ uviedol, že sa krajský súd opomenul vysporiadať s rozhodnutím Súdneho dvora Európskej únie C-329/18 vo veci Altic SIA, podľa ktorého takéto okolnosti pri preukazovaní daňového podvodu a účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom neboli relevantné. Sťažovateľ tiež namietal, že podľa príslušnej európskej legislatívy bol povinný vedieť, od koho tovar nadobudol a komu ho dodal. Nebol však povinný identifikovať ostatných dodávateľov v obchodnom reťazci. Navyše všetky informácie, ktoré mal mať k dispozícii, boli 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 sťažovateľ si nemohol overovať túto registráciu.

22. Z hľadiska opatrení sťažovateľ uviedol, že si svojich obchodných partnerov vždy riadne preveril. Pre účely obchodovania nemuseli mať deklarovaní dodávatelia žiadne osobitné materiálne či technické podmienky. Navyše podľa rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (C-277/14 vo veci Stehcemp) či rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 15/2020, takáto absencia podmienok nemohla byť podozrivou indíciou, ktorá by mala indikovať vedomosť sťažovateľa o podvodnom konaní. Obdobne poukázal sťažovateľ aj na rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022.

23. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 21. septembra 2023 uviedol, že sa naďalej pridržiava svojich tvrdení a v plnom rozsahu zotrváva na skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí, ako aj svojich vyjadrení zo dňa 18. augusta 2022 a 24. októbra 2022. Ďalej navrhol, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietol, a napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. K sťažnostným bodom týkajúcim sa rozhodovania a postupu krajského súdu uviedol, že nebol oprávnený vyjadrovať sa k postupu a rozhodovacej činnosti krajského súdu.

24. V replike k vyjadreniu žalovaného zo dňa 10. júla 2024 sťažovateľ uviedol, že žalovaný nevyužil prostriedky procesnej obrany v konaní pred kasačným súdom a je zjavné, že žalovaný nebol schopný uniesť vlastné dôkazné bremeno už v konaní pred krajským súdom. Zároveň zotrval na svojich predchádzajúcich tvrdeniach.

IV. Relevantná právna úprava

25. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

26. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

27. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3

a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú

28. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

29. Podľa § 464 ods. 1 SPP, 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.
V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

30. Prejednávaná vec bola predložená Najvyššiemu správnemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie. Najvyšší správny súd preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

31. Úlohou kasačného súdu bolo podrobiť hodnoteniu právne posúdenie veci (postupu a rozhodnutia žalovaného) správnym súdom a vyjadrenia jeho právnych úvah v odôvodnení kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k skutkovým zisteniam sa kasačný súd obmedzuje na overenie, či správnymi orgánmi a správnym súdom zistený skutkový stav zodpovedá obsahu spisu (vykonanému dokazovaniu) a či preskúmavané rozhodnutia obsahujú dostatok skutkových dôvodov vo vzťahu k vyvodeným právnym záverom.

32. Predmetom kasačného konania v danej veci bol rozsudok Správneho súdu v Trenčíne č. k. 11S/53/2022-114 zo dňa 13.4.2023, ktorým podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100732809/2022 zo dňa 05.04.2022, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 481152/2021 zo dňa 14. októbra 2021. Správca dane určil daňovému subjektu (sťažovateľovi) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), rozdiel dane v sume 90 147,30 eur za zdaňovacie obdobie máj 2012.

33. V skutkovo i právne obdobnej veci tých istých účastníkov konania bolo rozhodnuté senátom 4S Najvyššieho správneho súdu SR rozsudkom sp. zn. 4Sfk/78/2023 zo dňa 23.10.2024, ktoré sa týkalo zdaňovacieho obdobia august 2012. Rozsudok senátu 4S odkazoval na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia október 2012. S poukazom na skutkovú totožnosť prejednávanej veci - rovnaký protokol z daňovej kontroly, totožní deklarovaní dodávatelia, rovnaké nastolené právne otázky, ako aj v podstate totožný obsah sťažnostných námietok, kasačný súd vzhliadol dôvod na postup podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP a poukazuje na rozsudky tunajšieho súdu sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024 ako aj na rozsudok sp. zn. 4Sfk/78/2023 zo dňa 23. októbra 2024, v ktorých súd rozhodol v skutkovo obdobných veciach.

34. Z rozsudku 8Sfk/18/2023 vyberá :
„63. Kasacˇny´ su´d vo svojej rozhodovacej cˇinnosti uzˇ zdo^raznil, zˇe u´cˇel danˇovej kontroly a vyrubovacieho konania je v za´sade odlisˇny´ (rozhodnutie Najvysˇsˇieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 1 Szˇfk 10/2020 zo dnˇa 24. februa´ra 2022, bod 31, publikovane´ ako judika´t cˇ. 18/2022 ZNSS). Napriek tomu vsˇak usta´lena´ rozhodovacia cˇinnostˇ kasacˇne´ho su´du pripu´sˇtˇa vykona´vanie dokazovania v danˇovom konani´, aj nad ra´mec na´vrhov danˇove´ho subjektu, a to cˇi uzˇ v snahe odstra´nitˇ niektore´ procesne´ nedostatky cˇi doplnitˇ niektore´ skutkove´ zistenia , v nadva¨znosti na argumenta´ciu danˇove´ho subjektu alebo v nadva¨znosti na pokyn odvolacieho orga´nu cˇi spra´vneho su´du (rozhodnutia Najvysˇsˇieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dnˇa 25. apri´la 2024, sp. zn. 4 Sfk 126/2022 zo dnˇa 17. okto´bra 2023, sp. zn. 3 Sfk 129/2022 zo dnˇa 21. novembra 2023 a ine´). Limitom pre take´to doplnˇuju´ce vykona´vanie dokazovania iniciovane´ho spra´vcom dane v danˇovom konani´ vsˇak je, zˇe nemo^zˇe bytˇ vykonane´ v takom rozsahu/v takej miere, aby de facto nahra´dzalo vy´kon samotnej danˇovej kontroly (rozhodnutie

Najvysˇsˇieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dnˇa 25. apri´la 2024, bod 43, ale aj judika´t 18/2022 ZNSS, bod 31).

64. Navysˇe, z aktua´lnej pra´vnej u´pravy danˇove´ho konania nemozˇno vyvoditˇ viazanostˇ spra´vcu dane alebo zˇalovane´ho pra´vnym do^vodom neuznania uplatneny´ch danˇovy´ch opra´vneni´ uvedeny´m v protokole z danˇovej kontroly. K takejto zmene pra´vneho na´hlˇadu mo^zˇe do^jstˇ tak z do^vodu odo^vodnenej zmeny pra´vneho na´zoru spra´vcu dane, pod vplyvom dodatocˇne vykonane´ho dokazovania vo vyrubovacom konani´ (bod 62 tohto rozsudku) alebo pod vplyvom rozhodnutia odvolacieho orga´nu - zˇalovane´ho (§ 74 ods. 2 Danˇove´ho poriadku) cˇi spra´vneho su´du (§ 191 ods. 5 a 6 SSP). Pra´vna u´prava pritom v § 74 ods. 2 Danˇove´ho poriadku vy´slovne predpoklada´, zˇe odvolaci´ orga´n - zˇalovany´ mo^zˇe odstranˇovatˇ chyby konania alebo ich odstra´nenie/doplnenie ulozˇitˇ spra´vcovi dane.

65. Pokialˇ vsˇak pri´slusˇne´ orga´ny v priebehu vyrubovacieho konania alebo pri´padne nadva¨zuju´ceho odvolacieho konania zmenia do^vod pre neuznanie uplatneny´ch danˇovy´ch opra´vneni´ v porovnani´ s protokolom z danˇovej kontroly, musi´ sa tak spravidla diatˇ (i) prima´rne na podklade skutkovy´ch zisteni´ vyply´vaju´cich zo samotne´ho protokolu, pri´padne primerane doplneny´ch dokazovani´m vykonany´m v danˇovom konani´ v miere a rozsahu nenahra´dzaju´com danˇovu´ kontrolu (bod 62 tohto rozsudku) a (ii) danˇove´mu subjektu musi´ bytˇ umozˇnene´ sa k zmenene´mu pra´vnemu posu´deniu do^vodu neuznania danˇove´ho opra´vnenia v danˇovom konani´ vyjadritˇ a navrhnu´tˇ nove´ do^kazy (tento predpoklad vyply´va zo za´sady u´zkej su´cˇinnosti spra´vcu dane s danˇovy´m subjektom podlˇa § 3 ods. 2 Danˇove´ho poriadku a za´sady zachova´vania pra´v danˇovy´ch subjektov podlˇa § 3 ods. 1 Danˇove´ho poriadku, ako aj zo za´kazu neocˇaka´vany´ch/prekvapivy´ch rozhodnuti´ vyply´vaju´ceho z cˇl. 46 ods. 1 U´stavy Slovenskej republiky - mutatis mutandis rozhodnutie U´stavne´ho su´du Slovenskej republiky sp. zn. III. U´S 52/2019 zo dnˇa 1. apri´la 2020, publikovane´ v ZNaUU´S ako judika´t cˇ. 12/2020).

66. Po zohlˇadneni´ vysˇsˇie uvedenej argumenta´cie kasacˇny´ su´d konsˇtatuje, zˇe v tu posudzovanom pri´pade v protokole z danˇovej kontroly spra´vca dane vyjadril v konecˇnom do^sledku za´ver, zˇe v sporny´ch obchodoch zˇalobkyne neboli preuka´zane´ materia´lne podmienky pre uplatnenie uplatnene´ho pra´va na odpocˇi´tanie dane podlˇa § 51 ods. 1, § 49 ods. 1 v spojeni´ s § 19 ods. 1 za´kona cˇ. 222/2004 Z. z. o dani z prianej hodnoty v pri´slusˇnom zneni´ (dˇalej len „za´kon o DPH“), resp. bola spochybnena´ identita deklarovany´ch doda´vatelˇov (bod 1 tohto rozsudku; str. 66 protokolu). V prvostupnˇovom rozhodnuti´ a v zˇalovanom rozhodnuti´ z vyrubovacieho konania vsˇak uzˇ bola ako do^vod pre neuznanie danˇovy´ch opra´vneni´ uvedena´ u´cˇastˇ stˇazˇovatelˇky na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom v su´lade s § 3 ods. 6 Danˇove´ho poriadku. Kasacˇny´ su´d uzˇ konsˇtatoval, zˇe ide o dva rozdielne do^vody pre neuznanie danˇovy´ch opra´vneni´, ktore´ maju´ aj odlisˇne´ vy´chodiska´ (napr. rozhodnutie Najvysˇsˇieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 25/2023 zo dnˇa 28. marca 2024, bod 54). V predmetnej veci preto dosˇlo k zmene pra´vneho do^vodu neuznania danˇovy´ch opra´vneni´ medzi protokolom a koncˇeny´mi rozhodnutiami orga´nov financˇnej spra´vy.
67. Kasacˇny´ su´d vycha´dzaju´c z administrati´vneho spisu konsˇtatuje, zˇe stˇazˇovatelˇka po doruccˇeni´ protokolu z danˇovej kontroly podala rozsiahle vyjadrenie (75 stra´n), v ktorom vzniesla viacero na´mietok proti za´verom spra´vcu dane a navrhla vykonanie viacery´ch do^kazov (pi´somne´ vyjadrenie k protokolu zo dnˇa 19. ma´ja 2017). V nadva¨znosti na vyjadrenie a na´vrhy stˇazˇovatelˇky spra´vca dane vykonal dokazovanie opakovany´m pokusom o vypocˇutie jej obchodny´ch partnerov a ich pra´vnych na´stupcov a o zi´skanie u´cˇtovny´ch dokumentov ty´chto obchodny´ch partnerov, ako aj doplnenie dokazovania v cˇasti spochybnenej prepravy tovaru cˇi ota´zky nahlasovania za´sielok kuracieho ma¨sa regiona´lnej veterina´rnej a potravinovej spra´ve. O tomto doplnenom dokazovani´ a jeho vy´sledkoch spra´vca dane obozna´mil stˇazˇovatelˇku listom zo dnˇa 6. februa´ra 2019. V tomto liste za´rovenˇ stˇazˇovatelˇke ozna´mil, zˇe „spra´vca dane zistil, zˇe aj kedˇ k doda´vkam dosˇlo, pra´vo na odpocˇi´tanie dane je neuplatnitelˇne´ z do^vodu preuka´zania u´cˇasti kontrolovane´ho danˇove´ho subjektu na podvode s danˇou z pridanej hodnoty, pricˇom bolo preuka´zane´, zˇe kontrolovany´ danˇovy´ subjekt o tejto skutocˇnosti vedietˇ mal, ak by bol konal s na´lezˇitou odbornou starostlivostˇou.“ Spra´vca dane teda informoval stˇazˇovatelˇku o zmene do^vodu pre nepriznanie uplatneny´ch danˇovy´ch opra´vneni´. K tomuto obozna´meniu sa zˇalobkynˇa vyjadrila listom zo dnˇa 7. ju´na 2019 a jej pripomienky boli u´stne prerokovane´ na pojedna´vani´ dnˇa 11. ju´na 2019.

68. V dˇalsˇom procesnom postupe spra´vca dane vydal dve rozhodnutia, ktore´ boli zˇalovany´m zrusˇene´ z do^vodu, zˇe spra´vca dane nedo^sledne rozlisˇoval medzi materia´lnymi podmienkami uplatnene´ho danˇove´ho opra´vnenia (kedˇ vo svojich rozhodnutiach spochybnˇoval uskutocˇnenu´ prepravu) a na druhej strane konsˇtatoval u´cˇastˇ stˇazˇovatelˇky na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom. V dˇalsˇom konani´ preto spra´vca dane mal jednoznacˇne usta´litˇ do^vod odopretia danˇovy´ch opra´vneni´ a preuka´zatˇ zanedbanie preventi´vnych opatreni´, resp. vedomostˇ zˇalobkyne o mozˇnej u´cˇasti na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom (bod 2 tohto rozsudku).

69. Po zrusˇuju´cich rozhodnutiach zˇalovane´ho spra´vca dane vykonal miestne zistˇovanie s cielˇom zi´skania dokladov od stˇazˇovatelˇky (dnˇa 13. ma´ja 2021 - so zamerani´m na doda´vky ma¨sa od obchodny´ch partnerov zˇalobkyne zo zahranicˇia), nahliadnutie do spisu z danˇovej kontroly zˇalobkyne za zdanˇovacie obdobia janua´r azˇ ju´n 2014 s vynˇati´m zˇiadosti a odpovede na MVI (dnˇa 18. ma´ja 2021), zi´skanie informa´cie z verejne dostupny´ch zdrojov - Spra´va o trhu s jatocˇny´mi zvieratami a ma¨som 1- 25/2012, 1-11/2013 (dnˇa 13. septembra 2021), pricˇom o vy´sledkoch dokazovania vykonane´ho vo vyrubovacom konani´ a so zmenou do^vodu pre neuznanie danˇovy´ch opra´vneni´ obozna´mil stˇazˇovatelˇku listom zo dnˇa 14. septembra 2021. Tieto doplnˇuju´ce zistenia a zmeny v pra´vnom na´hlˇade so stˇazˇovatelˇkou prerokoval na u´stnom pojedna´vani´ dnˇa 4. okto´bra 2021, ta´to sa k nim vyjadrila a aj navrhla dˇalsˇie do^kazy. Na´sledne vydal spra´vca dane prvostupnˇove´ rozhodnutie, ktore´ zˇalovany´ svoji´m rozhodnuti´m potvrdil.

70. Z vysˇsˇie uvedene´ho skutkove´ho priebehu je zrejme´, zˇe po vyhotoveni´ protokolu v nadva¨znosti na vyjadrenie stˇazˇovatelˇky k protokolu a do^kazom, ktore´ v nˇom predlozˇila alebo navrhla vykonatˇ, spra´vca dane upustil od po^vodne identifikovane´ho do^vodu pre neuznanie stˇazˇovatelˇkou uplatneny´ch danˇovy´ch opra´vneni´, kedˇzˇe stˇazˇovatelˇka materia´lne a forma´lne podmienky v dˇalsˇom procesnom postupe preuka´zala, avsˇak identifikoval iny´ do^vod pre ich neuznanie, u´cˇastˇ stˇazˇovatelˇky na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom. Kasacˇny´ su´d poukazuje na skutocˇnostˇ, zˇe takto spra´vcom dane vo vyrubovacom konani´ pozmeneny´ do^vod neuznania uplatneny´ch danˇovy´ch opra´vneni´ ma´ svoj podklad uzˇ v skutocˇnostiach zisteny´ch pocˇas danˇovej kontroly a zhrnuty´ch v protokole. Totizˇ uzˇ v protokole spra´vca dane popisuje jednotlive´ obchodne´ retˇazce doda´vok pre stˇazˇovatelˇku, u´niky na DPH, ich podvodny´ charakter (spocˇi´vaju´ci v postaveni´, charaktere, za´niku a obchodny´ch podmienkach partnerov stˇazˇovatelˇky), obchodnu´ u´cˇastˇ stˇazˇovatelˇky na takomto obchodnom retˇazci a komunikuje aj indi´cie ty´kaju´ce sa jej potencia´lnej vedomosti o tomto obchodnom retˇazci (v intencia´ch nedodrzˇania primeranej obozretnosti). V tomto smere kasacˇny´ su´d poukazuje osobitne najma¨ na strany 63 azˇ 66 protokolu. Dˇalsˇie dokazovanie vo vyrubovacom konani´ bolo teda zamerane´ len na doplnenie zisteni´ a vyvra´tenie argumenta´cie stˇazˇovatelˇky vo vztˇahu k jej potencia´lnej vedomosti o tom, zˇe svojimi plneniami participovala na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom.

71. Na za´klade doteraz uvedene´ho kasacˇny´ su´d, stotozˇnˇuju´c sa so spra´vnym su´dom, konsˇtatuje, zˇe v predmetnej veci dosˇlo k zmene do^vodu neuznania danˇovy´ch opra´vneni´ vo vyrubovacom konani´ v nadva¨znosti na argumenta´ciu stˇazˇovatelˇky a dokazovania nˇou alebo jej argumenta´ciou podnietene´ho. Zmeneny´ do^vod neuznania danˇovy´ch opra´vneni´ mal pritom svoj podstatny´ skutkovy´ za´klad uzˇ v zisteniach z danˇovej kontroly zhrnuty´ch v protokole, ktore´ boli cˇiastocˇne doplnene´ zisteniami z vyrubovacieho konania. Toto doplnene´ dokazovanie vsˇak ani podlˇa na´zoru kasacˇne´ho su´du nebolo vykonane´ v neprimeranom rozsahu neguju´com vy´znam a zmysel danˇovej kontroly. Stˇazˇovatelˇka navysˇe v kasacˇnej stˇazˇnosti ani neuva´dza, vykonanie ktory´ch doplnˇuju´cich do^kazov by v tomto smere uzˇ malo bytˇ neprimerane´. Ostatne kasacˇny´ su´d tiezˇ konsˇtatuje, zˇe stˇazˇovatelˇka bola o zmene do^vodu neuznania danˇovy´ch opra´vneni´ opakovane v danˇovom konani´ informovana´ samotny´m spra´vcom dane (body 67 a 69 tohto rozsudku) ako aj zrusˇuju´cimi rozhodnutiami zˇalovane´ho (bod 2 tohto rozsudku), pricˇom spra´vca dane umozˇnil stˇazˇovatelˇke sa k zmene do^vodu neuznania danˇovy´ch opra´vneni´ vyjadritˇ, tieto namietatˇ a navrhovatˇ dˇalsˇie dokazovanie, cˇo stˇazˇovatelˇka aj vyuzˇila.

72. Argumenta´cia stˇazˇovatelˇky ty´kaju´ca sa nepri´pustnosti zmeny do^vodu pre neuznanie danˇovy´ch opra´vneni´ vo vyrubovacom konani´ cˇi vykonania dokazovania vo vyrubovacom konani´ v neprimeranom rozsahu tak nie je do^vodna´.“

35. Ohľadom námietok týkajúcich sa dokazovania v daňovom konaní sa senát kasačného súdu stotožnil s argumentáciou odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. sp. zn. 4Sfk/78/2023 zo dňa 23. októbra 2024, z ktorého vyberá:

„37. K na´mietkam sťaz˘ovatel˘a ohl˘adne do^kazne´ho bremena a preuka´zania jeho u´c˘asti na dan˘ovom podvode, kasac˘ny´ su´d vo vs˘eobecnosti poukazuje na skutoc˘nost˘, z˘e na´rok na odpoc˘i´tanie dane vznika´ pri´jemcovi plnenia (st˘az˘ovatel˘ovi) za predpokladu kumulati´vneho splnenia hmotnopra´vnych podmienok na odpoc˘i´tanie dane vyply´vaju´cich z c˘l. 168 pi´sm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoloc˘nom syste´me dane z pridanej hodnoty (U´. v. EU´ L 347, 2006, s. 1) a jej transpozi´cie do pra´vneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnopra´vnymi podmienkami na odpoc˘i´tanie dane su´ (1) z˘e poskytovatel˘om plnenia je ina´ osoba registrovana´ pre dan˘ (t.j. status doda´vatel˘a), (2) z˘e predmetne´ plnenie fakticky existuje a nejde o fikti´vne plnenie (t.j. materia´lna existencia plnenia), a (3) z˘e prijate´ plnenie je pri´jemcom (st˘az˘ovatel˘om) pouz˘ite´ v ra´mci jeho ekonomickej c˘innosti. Pokial˘ vys˘s˘ie uvedene´ hmotnopra´vne podmienky na odpoc˘i´tanie dane nie su´ splnene´, pric˘om do^kazne´ bremeno je na osobe, ktora´ si pra´vo na odpoc˘i´tanie dane uplatn˘uje (st˘az˘ovatel˘ovi), pra´vo na odpoc˘i´tanie dane mo^z˘e byt˘ odoprete´.

38. Odpoc˘i´tanie dane mo^z˘e byt˘ aj v zmysle uvedeny´ch judikato´rnych za´verov Su´dneho dvora EU´ obmedzene´ najma¨ v pri´padoch, ak zdanitel˘na´ osoba nesplni´ hmotnopra´vne podmienky na odpoc˘i´tanie dane, ak dos˘lo k dan˘ove´mu podvodu alebo k pri´padu zneuz˘itia pra´va.

39. Kasac˘ny´ su´d povaz˘uje za potrebne´ dat˘ v tomto kontexte do pozornosti tiez˘ svoju usta´lenu´ rozhodovaciu c˘innost˘ vyjadrenu´ v judika´te ZNSS 23/2022 (rozhodnutie Najvys˘s˘ieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 3Sz˘fk/15/2020 zo dn˘a 30. ju´na 2022): „Pre za´ver spra´vcu dane, z˘e dan˘ovy´ subjekt nesplnil hmotnopra´vne podmienky na odpoc˘i´tanie dane, nepostac˘uje spochybnenie subdoda´vatel˘sky´ch spoloc˘nosti´ deklarovane´ho doda´vatel˘a dan˘ove´ho subjektu, ktore´ nemali z˘iadnych zamestnancov, nemali persona´lne vybavenie, nemali materia´lno-technicke´ vybavenie na realiza´ciu dany´ch pra´c a teda nedisponovali nevyhnutny´mi prostriedkami na zabezpec˘enie fakturovane´ho plnenia. V pri´pade spochybneny´ch subdoda´vatel˘ov deklarovane´ho doda´vatel˘a je moz˘ne´ nepriznat˘ odpoc˘i´tanie dane dan˘ove´mu subjektu, ak by bolo v konani´ preuka´zane´, z˘e dan˘ovy´ subjekt sa podiel˘al na dan˘ovom podvode, alebo vedel, c˘i vediet˘ mal, z˘e sa zu´c˘astn˘uje na obchodnom ret˘azci poznac˘enom pri´padny´m dan˘ovy´m podvodom.

40. Kasac˘ny´ su´d za´roven˘ zdo^razn˘uje, z˘e vo vs˘eobecnosti je potrebne´ rozlis˘ovat˘ medzi preukazovani´m splnenia hmotnopra´vnych podmienok priznania pra´va na odpoc˘et dane a dokazovani´m dan˘ove´ho podvodu/zneuz˘itia pra´va alebo u´c˘asti dan˘ove´ho subjektu na n˘om (rozhodnutia Su´dneho dvora Euro´pskej u´nie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dn˘a 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dn˘a 9. decembra 2021, bod 36). Zatial˘ c˘o do^kazne´ bremeno na preuka´zani´ splnenia hmotnopra´vnych podmienok pra´va na odpoc˘et t˘az˘i´ prima´rne dan˘ovy´ subjekt, resp. zdanitel˘nu´ osobu uplatn˘uju´cu si toto pra´vo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dn˘a 9. decembra 2021, bod 34), v pri´pade preukazovania dan˘ove´ho podvodu/zneuz˘itia pra´va je do^kazne´ bremeno prenesene´ najma¨ na dan˘ovy´ orga´n, ktory´ existenciu take´hoto konania musi´ dostatoc˘ne preuka´zat˘ inak nez˘ len na za´klade domnienok (rozhodnutia Su´dneho dvora Euro´pskej u´nie vo veci Ferimet SL, C- 281/20 zo dn˘a 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dn˘a 3. septembra 2020, body 37, 43).

41. Dan˘ovy´m podvodom pritom na u´c˘ely dan˘ove´ho konania moz˘no rozumiet˘ zavinene´ „protipra´vne konanie subjektu, ktory´m pri´de k uvedeniu ine´ho v omyl, vyuz˘iti´m omylu ine´ho alebo zamlc˘ani´m podstatny´ch skutoc˘nosti´ relevantny´ch pre spra´vu dani´, c˘i´m nepri´de k spra´vnemu zisteniu a splneniu dan˘ovej povinnosti dan˘ove´ho subjektu a za´roven˘ pri´de ku s˘kode na majetku s˘ta´tu a obohateniu osoby pa´chaju´cej dan˘ovy´ podvod“ (RAKOVSKY´, P.: Dan˘ovy´ podvod a zneuz˘itie pra´va v oblasti dani´. Pra´vne na´sledky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Judikatu´rou ja dan˘ovy´ podvod definovany´ ako situa´cia, v ktorej jeden dan˘ovy´ subjekt ako u´c˘astni´k podvodu neodvedie do s˘ta´tnej pokladnice vybranu´ DPH a d˘als˘i´ subjekt si ju naopak odpoc˘i´ta, a to za u´c˘elom zi´skania dan˘ove´ho zvy´hodnenia (vid˘. napr. rozsudok Najvys˘s˘ieho spra´vneho su´du C˘eskej republiky z 30. janua´ra 2018, c˘.j. 5 Afs 60/2017-60).

42. Predpoklady pre posu´denie veci ako dan˘ove´ho podvodu v zmysle judikatu´ry Su´dneho dvora EU ´ tvoria tzv. Axel Kittel test existencie dan˘ove´ho podvodu, ktore´ boli s˘pecifikovane´ v rozhodnuti´ C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling. Pri dan˘ovom podvode musi´ spra´vca dane v ra´mci svojho do^kazne´ho bremena (1) preuka´zat˘ existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chy´baju ´cu dan˘) a to v ktoromkol˘vek predcha´dzaju´com c˘la´nku ret˘azca (objekti´vny test v ra´mci cele´ho ret˘azca), na´sledne (2) preuka´zat˘ objekti´vne skutkove´ okolnosti svedc˘iace tomu, z˘e kontrolovany´ dan˘ovy´ subjekt o podvode na predcha´dzaju´com c˘la´nku ret˘azca vedel alebo mohol vediet˘, pric˘om stac˘i´ nevedoma´ nedbanlivost˘ a nemusi´ i´st˘ o u´mysel (vedomostny´ test konkre´tneho subjektu) a za ´roven˘ (3) musi´ posu´dit˘, c˘i kontrolovany´ dan˘ovy´ subjekt prijal opatrenia, ktore´ je od neho moz˘ne ´ rozumne vyz˘adovat˘, aby zistil, c˘i prijate´ plnenie nebude viest˘ k jeho u´c˘asti na dan˘ovom podvode (due diligence vedomostny´ test konkre´tneho subjektu).

43. Z hl˘adiska poz˘iadavky preuka´zania vynaloz˘enia primeranej obozretnosti podnikatel˘ske´ho subjektu je potrebne´ uviest˘, z˘e toto je v su´lade s pra´vom Euro´pskej u´nie. Dan˘ovy´ subjekt je povinny´ prijat˘ vs˘etky opatrenia, ktore´ od neho moz˘no rozumne (spravodlivo) poz˘adovat˘, aby sa uistil, z˘e plnenie, ktore´ uskutoc˘ni´, nebude viest˘ k jeho u´c˘asti na dan˘ovom podvode (rozhodnutia Su´dneho dvora Euro´pskej u´nie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dn˘a 19. okto´bra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fo?va´llalkozo´ Kft., C-610/19 zo dn˘a 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahage´ben Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dn˘a 21. ju´na 2012, bod 54). Vymedzenie taky´chto opatreni ´, ktore´ je moz˘ne´ spravodlivo od dan˘ove´ho subjektu poz˘adovat˘, je individua´lne a za´visle´ od okolnosti´ konkre´tneho pri´padu (rozhodnutie Su´dneho dvora Euro´pskej u´nie vo veci Mahage´ben Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dn˘a 21. ju´na 2012, bod 59). Ani pri tejto poz˘iadavke vs˘ak nemoz˘no za´jst˘ az˘ tak d˘aleko, z˘e dan˘ove´mu subjektu bude de facto uloz˘ena´ povinnost˘ uskutoc˘nit˘ komplexne´ a hl´bkove´ presku´manie ty´kaju´ce sa jeho doda´vatel˘a a ty´m fakticky preniest˘ na neho kontrolne´ c˘innosti, ktore´ patria spra´vcovi dane (rozhodnutia Su´dneho dvora Euro´pskej u´nie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dn˘a 19. okto´bra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fo?va´llalkozo´ Kft., C-610/19 zo dn˘a 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahage´ben Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dn˘a 21. ju´na 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebne´ dodat˘, z˘e vyz˘adovanie a zohl˘adn˘ovanie primeranej obozretnosti podnikatel˘ske´ho subjektu vo vzt˘ahu k poz˘iadavke prijı´mat˘ rozumne oc˘aka´vatel˘ne´ opatrenia na predcha´dzanie u´c˘asti na dan˘ovom podvode je typicke´ pra´ve pre dokazovanie dan˘ove ´ho podvodu, resp. skutoc˘nosti, c˘i dan˘ovy´ subjekt vedel alebo mohol vediet˘, z˘e sa zu´c˘astn˘uje na dan˘ovom podvode (rozhodnutie Su´dneho dvora Euro´pskej u´nie vo veci Vikingo Fo?va´llalkozo´ Kft., C-610/19 zo dn˘a 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

44. Pri vyhodnocovani´ nedbanlivostnej u´c˘asti na obchodnom ret˘azci poznac˘enom dan˘ovy´m podvodom je pritom potrebne´ brat˘ do u´vahy aj pri´padne´ preuka´zane´, osobitne´ opatrenia/ protiopatrenia/garancie, ktore´ dan˘ovy´ subjekt prijal, aby predcha´dzal jeho zapojeniu do podvodne´ho obchodne´ho ret˘azca (napr. rozhodnutie Najvys˘s˘ieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dn˘a 28. apri´la 2024, bod 55).“

36. Z odôvodnenia rozsudku Najvyššieh správneho súdu SR sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024, kasačný súd vyberá:

„81. V su´vislosti s na´mietkami vzneseny´mi st˘az˘ovatel˘kou da´va kasac˘ny´ su´d do pozornosti, z˘e z hl˘adiska su´dneho prieskumu je v za´sade irelevantne´, c˘i spra´vca dane a z˘alovany´ vykonaju´ 3 alebo 4- krokovy´ tzv. Axel Kittel test. Axel Kittel test predstavuje forma´lnu metodicku´ pomo^cku, ktora ´ ra´mcuje podstatne´ skutoc˘nosti, ktore´ je potrebne´ sku´mat˘. Z pohl˘adu su´dneho prieskumu tak nie je podstatne´ c˘i a aky´ test spra´vca dane a z˘alovany´ vykonali, ale c˘i ich argumenta´cia poskytuje zrozumitel˘ne´ odpovede na to, (i) c˘i dos˘lo k dan˘ove´mu u´niku, (ii) ktory´ je podvodne´ho charakteru, (iii) je prepojitel˘ny´/spojitel˘ny´ aj s obchodmi dan˘ove´ho subjektu a (iv) c˘i dan˘ovy´ subjekt vedel alebo mohol vediet˘ o tom, z˘e posudzovane´ plnenia su´ spojene´ s podvodny´m konani´m. Na vs˘etky tieto ota´zky pritom spra´vca dane a z˘alovany´ vo svojich rozhodnutiach poskytli odpovede Kasac˘ny´ su´d sa preto v za´vere o nedo^vodnosti ty´chto na´mietok st˘az˘ovatel˘ky stotoz˘n˘uje so spra´vnym su´dom.

82. Rovnako v zhode so spra´vnym su´dom, spra´vcom dane a zˇalovany´m kasacˇny´ su´d konsˇtatuje, zˇe v obchodny´ch retˇazcoch, v ktory´ch bol stˇazˇovatelˇke doda´vany´ tovar dosˇlo k danˇove´mu u ´niku. Spra´vca dane a zˇalovany´ (body 7, 13, 15 azˇ 17 tohto rozsudku) ako aj spra´vny su´d (bod 29 tohto rozsudku) danˇovy´ u´nik identifikovali na strane viacery´ch subdoda´vatelˇov stˇazˇovatelˇky. Hoci doda´vatelia stˇazˇovatelˇky forma´lne priznali danˇovu´ povinnostˇ, tu´to si poni´zˇili cez uplatnene ´ odpocˇi´tania dane z fikti´vnych faktu´r od zmiznuty´ch subdoda´vatelˇov, ktori´ im nedodali zˇiadne plnenia a danˇovu´ povinnostˇ si nesplnili. Ty´m dosˇlo k situa´cii, zˇe danˇ zo vza´jomne prepojitelˇny´ch obchodov nebola nikdy do sˇta´tneho rozpocˇtu odvedena´. Podlˇa na´zoru spra´vcu dane, zˇalovane´ho a spra´vneho su´du ide o danˇove´ u´niky podvodne´ho charakteru, cˇo dokladuje charakter predmetny ´ch spolocˇnosti´ (bez materia´lneho a persona´lneho substra´tu na vy´kon podnikatelˇskej cˇinnosti), nedostupnostˇ ich u´cˇtovni´ctva a za´nik v kra´tkej dobe po uskutocˇneni´ zdanitelˇny´ch obchodov so stˇazˇovatelˇkou. Kasacˇny´ su´d sa s ty´mito za´vermi pri´slusˇny´ch orga´nov stotozˇnˇuje a konsˇtatuje v zhode so spra´vnym su´dom, zˇe tieto preuka´zali (i) existenciu danˇove´ho u´niku a (ii) jeho podvodny ´ charakter.

83. Rovnako musi´ kasacˇny´ su´d konsˇtatovatˇ, zˇe vysˇsˇie uvedene´ skutocˇnosti v za´sade nerozporuje ani stˇazˇovatelˇka. Namieta vsˇak, zˇe jej obchodne´ plnenia s jej doda´vatelˇmi boli danˇovo neutra´lne, ona si totizˇ svoju danˇovu´ povinnostˇ splnila. Argumentuje tiezˇ, zˇe to, zˇe sa rozhodla pre dodanie od vnu´trosˇta´tnych obchodni´kov a nie pre intrakomunita´rne dodanie, nepredstavuje v za ´sade zˇiadnu neopra´vnenu´ vy´hodu.

84. V su´vislosti s argumenta´ciou stˇazˇovatelˇky kasacˇny´ su´d uzna´va, zˇe „princi´p neutrality DPH premietaju´ci sa do mechanizmov DPH (prizna´vania, platenia, odva´dzania a odpocˇi´tavania dane) v za ´sade garantuje, zˇe ak si vsˇetky danˇove´ subjekty splnia svoje danˇove´ povinnosti spojene´ s priznani ´m a zaplateni´m dane zo su´visiaceho obchodu, tento bude vocˇi zapojeny´m obchodny´m subjektom danˇovo neutra´lny. Danˇova´ za´tˇazˇ bude teda na za´ver uplatnena´ vocˇi konecˇne´mu/posledne ´mu odberatelˇovi, ktory´ prijate´ tovary a sluzˇby nepouzˇije na podnikatelˇske´ u´cˇely (najcˇastejsˇie po^jde o konecˇne´ho spotrebitelˇa), a teda subjektu bez opra´vnenia odpocˇi´tatˇ si zaplatenu´ danˇ. Stˇazˇovatelˇka spra´vne argumentuje, zˇe pre tento mechanizmus DPH a princi´p neutrality DPH je v za´sade irelevantne´, cˇi stˇazˇovatelˇka naku´pi tovar priamo od doda´vatelˇa v inom cˇlenskom sˇta´te Euro´pskej u´nie (intrakomunita´rne dodanie) alebo sprostredkovane cez dˇalsˇieho doda´vatelˇa v ra ´mci Slovenskej republiky“ (rozhodnutie Najvysˇsˇieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 25/2023 zo dnˇa 28. marca 2024, body 54 azˇ 56). Skutocˇnostˇ, zˇe sa stˇazˇovatelˇka rozhodla naku´pitˇ tovar od vnu´trosˇta´tnych obchodni´kov tak nie je bez dˇalsˇieho do^kazom o danˇovom u´niku podvodne´ho charakteru a ani o zneuzˇiti´ pra´va v danˇovej oblasti.

85. Ako vsˇak uzˇ kasacˇny´ su´d uviedol (bod 83 tohto rozsudku), orga´ny financˇnej spra´vny neidentifikovali danˇovy´ u´nik z do^vodu, zˇe stˇazˇovatelˇka nevyuzˇila intrakomunita´rne dodanie, ale zˇe jej obchodni´ partneri, resp. ich doda´vatelia si nesplnili svoju danˇovu´ povinnostˇ - neodviedli danˇ do sˇta´tneho rozpocˇtu, napriek tomu, zˇe bola dˇalej v retˇazci stˇazˇovatelˇkou odpocˇi´tana´.

86. Pokialˇ stˇazˇovatelˇka namietala, zˇe si splnila svoju danˇovu´ povinnostˇ zaplateni´m ceny tovaru, v ktorej bola zahrnuta´ DPH, kasacˇny´ su´d sa s takouto na´mietkou nemo^zˇe stotozˇnitˇ. V pri ´pade u´cˇasti na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom docha´dza k narusˇeniu princi´pu neutrality dane v sˇirsˇom kontexte, spravidla na iny´ch cˇastiach obchodne´ho retˇazca neodvedeni´m dane (v tomto pri´pade na strane subdoda´vatelˇov stˇazˇovatelˇky). Pokialˇ danˇ v urcˇitom obchodnom retˇazci, prepojitelˇnom so stˇazˇovatelˇkou, nie je odvedena´ (do^jde k u´niku na dani), pricˇom stˇazˇovatelˇka si uplatni´ odpocˇi´tanie dane, docha´dza k narusˇeniu princi´pu neutrality DPH. Deklarovana´ - forma´lna neutralita na dˇalsˇi´ch parcia´lnych u´sekoch obchodne´ho retˇazca je v tomto celkovom kontexte a s ohlˇadom na povahu DPH irelevantna´ (obdobne rozhodnutie Najvysˇsˇieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dnˇa 28. marca 2024, bod 66). Nie je pritom povinnostˇou financˇny´ch orga´nov preukazovatˇ, zˇe je to pra´ve stˇazˇovatelˇa, kto (a aky ´) zi´skal neopra´vneny´ benefit z danˇove´ho podvodu (rozhodnutie Najvysˇsˇieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dnˇa 28. marca 2024, bod 65).

87. Podstata a nosna´ cˇastˇ na´mietok stˇazˇovatelˇky smerovala pra´ve proti za´veru spra´vcu dane, zˇalovane´ho a spra´vneho su´du, zˇe stˇazˇovatelˇka vedela alebo mala/mohla vedietˇ o tom, zˇe sa svoji´m plneni´m zu´cˇastni´ na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom.

88. Pokialˇ stˇazˇovatelˇka v tomto smere namietala, zˇe spra´vca dane a zˇalovany´ zmiesˇavali ota ´zku jej akti´vnej, resp. pasi´vnej u´cˇasti na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom, kasacˇny´ su´d uzˇ vo svojej rozhodovacej cˇinnosti uviedol, „zˇe medzi ty´m, cˇi stˇazˇovatelˇka vedela alebo cˇi mohla (mala) vedietˇ, zˇe sa svoji´m plneni´m zu´cˇastnˇuje obchodne´ho retˇazca poznacˇene ´ho danˇovy´m podvodom, je naozaj rozdiel. Ako spra´vne podoty´ka stˇazˇovatelˇka, pokialˇ je jej vycˇi´tane´, zˇe o podvodnom konani´ vedela, ide o u´myselne´ konanie a ak je jej vycˇi´tane´, zˇe o podvodnom konani´ mohla (mala) vedietˇ, je jej vycˇi´tana´ nedbanlivostˇ. Na druhej strane je vsˇak potrebne´ zdo^raznitˇ, zˇe tieto rozdiely nemaju´ pre danˇove´ konanie podstatny´ vy´znam. Totizˇ do^kazne´ bremeno na preuka´zani´ skutocˇnosti´, z ktory´ch sa vedomostˇ stˇazˇovatelˇky alebo jej potencia´l (mohla/mala vedietˇ) vyvodzuje, sta´le zatˇazˇuje danˇove´ orga´ny a rovnako plati´, zˇe tak preuka´zanie u´myselnej ako aj nedbanlivostnej u´cˇasti na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom (pokialˇ nebolo preuka´zane´ konanie stˇazˇovatelˇky v dobrej viere) je rovnaky ´m do^vodom pre neuznanie odpocˇi´tania dane. Diferencovanie medzi ty´m, cˇi stˇazˇovatelˇka vedela alebo mala a mohla vedietˇ o svojej u´cˇasti na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom tak z vysˇsˇie uvedeny´ch do^vodov nema´ zˇiadny prakticky´ vplyv na vy´sledok danˇove´ho konania - uznanie alebo neuznanie uplatnene´ho danˇove´ho opra´vnenia. Nedo^sledne´ diferencovanie (zo strany danˇovy´ch orga´nov) medzi ty´m, cˇi stˇazˇovatelˇka vedela alebo mala a mohla vedietˇ o svojej u´cˇasti na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom, v pri´pade riadneho preuka ´zania skutkovy´ch okolnosti´ preukazuju´cich asponˇ jednu z uzˇ uvedeny´ch foriem subjekti´vnej stra ´nky u´cˇasti na danˇovom podvode v danˇovom konani´, tak podlˇa kasacˇne´ho su´du nemo^zˇe bytˇ do^vodom pre zrusˇenie rozhodnuti´ zˇalovane´ho a spra´vcu dane“ (rozhodnutie Najvysˇsˇieho spra ´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 131/2022 zo dnˇa 21. novembra 2023, bod 52).

89. Navysˇe kasacˇny´ su´d sa zhoduje so spra´vnym su´dom v tom, zˇe v predmetnej veci nebola stˇazˇovatelˇke preuka´zana´ a preukazovana´ u´myselna´ u´cˇastˇ na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom, ale to, zˇe mala a mohla o svojej u´cˇasti na takomto obchodnom retˇazci vedietˇ, ak by vykonala vsˇetky opatrenia, ktore´ sa od obozretne´ho obchodni´ka vyzˇaduju´.

90. Kasacˇny´ su´d konsˇtatuje, zˇe spra´vca dane, zˇalovany´ a spra´vny su´d zalozˇili svoj u´sudok, zˇe stˇazˇovatelˇka mohla a mala vedietˇ o svojej u´cˇasti na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom na tom, zˇe:
· stˇazˇovatelˇka je dlhorocˇny´ a stabilny´ obchodni´k s ma¨som na u´zemi´ Slovenskej republiky,
· obchodovala s obchodny´mi partnermi bez referencii´ v oblasti predaja a ku´py ma¨sa,
· obchodovala s obchodny´mi partnermi, ktori´ neboli registrovani´ na pri´slusˇny´ch orga´noch regiona ´lnej veterina´rnej a potravinovej spra´vy ako obchodni´ci s ma¨som, pricˇom taku´to registra´ciu si ani neoverila,
· nakupovala tovar za neprimerane´ ni´zke ceny (neprimeranostˇ ceny mohla zistitˇ (i) komunika´ciou s materskou spolocˇnostˇou, (ii) porovnani´m cien jej iny´ch vybrany´ch obchodny´ch partnerov, (iii) porovnani´m s priemerny´mi cenami na trhu podlˇa verejne dostupnej spra´vy Po^dohospoda´rskej platobnej agentu´ry).

91. Konfrontuju´c spra´vcom dane, zˇalovany´m a spra´vnym su´dom akcentovane´ skutocˇnosti, na ktory´ch mal bytˇ zalozˇeny´ za´ver, zˇe stˇazˇovatelˇka mala a mohla vedietˇ o svojej u´cˇasti na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom, s argumenta´ciou stˇazˇovatelˇky, kasacˇny´ su´d konsˇtatuje, zˇe tieto za´very neobstoja.

92. Pokialˇ orga´ny financˇnej spra´vy a spra´vny su´d argumentuju´, zˇe stˇazˇovatelˇka je dlhorocˇny ´m a stabilny´m obchodni´kom s ma¨som, a preto podozrenie o jej u´cˇasti na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom mala nadobudnu´tˇ z toho titulu, zˇe sa rozhodla obchodovatˇ s novy ´mi obchodny´mi partnermi na trhu a bez vy´znamnejsˇi´ch referencii´, ta´to argumenta´cia neobstoji´. Kasacˇny´ su´d uzˇ vo svojej rozhodovacej cˇinnosti uviedol, zˇe vo vsˇeobecnosti nedostatok referencii ´ a sku´senosti´ obchodne´ho partnera (bez dˇalsˇieho) nevyvola´va podozrenie o tom, zˇe danˇovy´ subjekt sa plneni´m s taky´mto obchodny´m partnerom zu´cˇastni´ obchodne´ho retˇazca poznacˇene ´ho danˇovy´m podvodom (mutatis mutandis rozhodnutie Najvysˇsˇieho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 1 Szˇfk 33/2019 zo dnˇa 30. ju´na 2020, bod 25, obdobne tiezˇ rozhodnutie Najvysˇsˇieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 11/2022 zo dnˇa 30. ma´ja 2024).

93. Ak orga´ny financˇnej spra´vy a spra´vny su´d vycˇi´tali stˇazˇovatelˇke, zˇe obchodovala s obchodny´mi partnermi, ktori´ neboli registrovani´ na pri´slusˇny´ch orga´noch regiona´lnej a potravinovej spra´vy a okolnostˇ registra´cie si ani neoverila, kasacˇny´ su´d sa ani s touto argumenta´ciou nemo^zˇe stotozˇnitˇ. S odkazom na rozhodovaciu cˇinnostˇ Su´dneho dvora Euro´pskej u´nie je potrebne´ konsˇtatovatˇ, zˇe z pra´va Euro´pskej u´nie nemozˇno vyvoditˇ povinnostˇ stˇazˇovatelˇky ako odberatelˇky potravinovy´ch vy´robkov overovatˇ registra´ciu doda´vatelˇov potravi´n podlˇa osobitny´ch pra´vnych predpisov a taku´to povinnostˇ nemozˇno vyzˇadovatˇ ani v ra´mci prevencˇnej povinnosti v oblasti DPH (rozhodnutie Su´dneho dvora Euro´pskej u´nie vo veci „Altic“ SIA, C-329/18 zo dnˇa 3. okto´bra 2019, body 44 azˇ 47). Su´dny dvor vy´slovne uviedol, zˇe skutocˇnostˇ, cˇi danˇovy´ subjekt (ne)overil registra´ciu svojich doda´vatelˇov potravi´n podlˇa osobitny´ch pra´vnych predpisov, nie je relevantne´ na u´cˇely urcˇenia, cˇi zdanitelˇna´ osoba vedela alebo mala vedietˇ, zˇe sa zu´cˇastnˇuje na transakcii zahr´nˇaju´cej podvod na DPH.

94. Cˇo sa ty´ka ceny doda´vany´ch produktov, kasacˇny´ su´d uzˇ vo svojej rozhodovacej cˇinnosti uviedol, zˇe „extre´mne a nedo^vodne´ nadhodnotenie cˇi podhodnotenie ceny plnenia v porovnani´ s trhovy´mi cenami mo^zˇe bytˇ okolnostˇou, ktora´ ma´ vzbuditˇ podozrenie u priemerne´ho zodpovedne´ho podnikatelˇa“ (rozhodnutie Najvysˇsˇieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 11/2022 zo dnˇa 30. ma´ja 2024, bod 63). Obdobne tiezˇ Su´dny dvor Euro´pskej u´nie uzˇ konsˇtatoval, zˇe neobvykle´ zmluvne´ podmienky spocˇi´vaju´ce napri´klad v neobvykle ni´zkej cene plnenia, ktora´ nezodpoveda´ hospoda´rskej realite, mo^zˇu indikovatˇ podozrenie zo zneuzˇitia pra´va cˇi danˇove´ho podvodu v danˇovej oblasti (rozhodnutie Su´dneho dvora Euro´pskej u´nie vo veci Weald Leasing Ltd, C-103/09 zo dnˇa 22. decembra 2010, body 39 a 45). Kasacˇny´ su´d vsˇak v su´vislosti s vysˇsˇie uvedeny´m da´va do pozornosti pozˇiadavku neobvyklosti cˇi neprimeranosti. Nepostacˇuje teda preuka´zatˇ, zˇe ceny plnenia boli v pri´pade deklarovany´ch obchodov nizˇsˇie ako trhove´, ale aj to, zˇe zistena´ odchy´lka je vy´razna´, neobvykla´ cˇi neprimerana´ v kontexte s trhovou realitou.

95. Kasacˇny´ su´d uzˇ vo svojej rozhodovacej cˇinnosti zdo^raznil, zˇe do^kazne´ bremeno v danˇovom konani´, pri preukazovani´ vedomej u´cˇasti danˇove´ho subjektu na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom, je na danˇovy´ch orga´noch. Pokialˇ preto chcu´ pri´slusˇne´ orga´ny v kontexte preukazovania vedomostnej stra´nky u´cˇasti na danˇovom podvode uplatnitˇ argument neobvyklej ceny plnenia v porovnani´ s trhovy´mi cenami, musia preuka´zatˇ nielen cenu zdanitelˇne´ho plnenia, ale aj existenciu a vy´sˇku priemerny´ch trhovy´ch cien, ako aj vy´znamnejsˇiu mieru odchy´lky cien zdanitelˇny´ch plneni´ v porovnani´ s trhovy´mi cenami (rozhodnutie Najvysˇsˇieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 11/2022 zo dnˇa 30. ma´ja 2024, bod 64), pri´padne musia iny´mi do^kazny´mi prostriedkami preuka´zatˇ, zˇe stˇazˇovatelˇka si vy´raznej odchy´lky v cena´ch v porovnani´ s trhovy´mi cenami bola vedoma´ (napr. rozhodnutie Najvysˇsˇieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dnˇa 28. marca 2024, bod 58)...

103. Kasacˇny´ su´d da´va tiezˇ do pozornosti, zˇe stˇazˇovatelˇka v danˇovom konani´ predlozˇila ako do^kaz aj akciove´ leta´ky METRO (spolocˇnosti METRO Cash & Carry SR, s.r.o.) za september 2012, okto´ber a november 2012, februa´r a marec 2013 v ktory´ch je uvedena´ cena kuraci´ch prsny´ch reznˇov soleny´ch z Brazi´lie 3,05 €/kg s DPH, resp. 3,15 €/kg s DPH, cena bravcˇovej krkovicˇky bez kosti 3,39 €/kg s DPH, cena bravcˇove´ho kare´ bez kosti 4,29 €/kg s DPH. Predmetne´ do^kazy ani podlˇa na´zoru kasacˇne´ho su´du nemozˇno odmietnutˇ iba s argumentom, zˇe nejde o na´kupne´, ale predajne´ ceny relevantnej konkurencie stˇazˇovatelˇky. Z logiky obchodny´ch vztˇahov a povahy podnikania (ktore´ho cielˇom je zisk) spravidla vyply´va, zˇe ak je predajna´ cena v urcˇitej vy´sˇke, tak na´kupna´ cena musi´ bytˇ, logicky, nizˇsˇia, aby mohol podnikatelˇ vytvoritˇ zisk. Rovnako je zrejme´, zˇe pokialˇ su´ ceny na leta´koch uvedene´ s DPH, tieto ceny budu´ po odpocˇi´tani´ DPH poznatelˇne nizˇsˇie. Na druhej strane vsˇak da´va kasacˇny´ su´d do pozornosti, zˇe ide o akciove´ leta´ky, v ktory´ch sa mo^zˇe ponu´katˇ ma¨so za diskontnu´ cenu aj z do^vodu koncˇiacej spotreby a pod. Vyhodnocuju´c vsˇetky vysˇsˇie uvedene´ aspekty vsˇak kasacˇny´ su´d uzatva´ra, zˇe ide o do^kaz, ktory´ umozˇnˇuje si vytvoritˇ relevantny´ obraz o trhovy´ch cena´ch ma¨sa, pocha´dzaju´ci od relevantne´ho a legiti´mneho (vy´znamne´ho) subjektu na trhu s potravinami, dokonca od konkurenta stˇazˇovatelˇky. Tento do^kaz nasvedcˇuje tomu, zˇe na´kupne´ ceny stˇazˇovatelˇky sa vy´razne nevymykaju´ trhovy´m cena´m s predmetny´mi komoditami. Spra´vca dane a zˇalovany´ pritom neprodukovali zˇiadne do^kazy, ktory´mi by argument stˇazˇovatelˇky relevantnou konkurenciou vyvra´tili. 104. Cˇo sa ty´ka porovna´vania na´kupny´ch cien stˇazˇovatelˇky s na´kupny´mi cenami jej materskej spolocˇnosti v Cˇeskej republike, kasacˇny´ su´d uzˇ vysˇsˇie uviedol, zˇe z ty´chto podkladov nemozˇno vyvoditˇ za´ver o

pri´lisˇ (znacˇne) ni´zkej cene plneni´ doda´vany´ch deklarovany´mi doda´vatelˇmi stˇazˇovatelˇke (bod 100 tohto rozsudku). Kasacˇny´ su´d sa okrem toho stotozˇnˇuje so stˇazˇovatelˇkou v tom, zˇe nebola preuka´zana´ ani jej vedomostˇ o na´kupny´ch cena´ch jej materskej spolocˇnosti stˇazˇovatelˇky (CˇR). Vycha´dzaju´c z rozhodnutia zˇalovane´ho kasacˇny´ su´d konsˇtatuje, zˇe zˇalovany´ z vykonane´ho dokazovania (z vy´sledkov MVI) uzavrel, zˇe nebola preuka´zana´ koordina´cia na´kupny´ch cien medzi stˇazˇovatelˇkou a jej materskou spolocˇnostˇou, ani prepojenostˇ skladovaci´ch syste´mov. Pokialˇ spra´vny su´d pouka´zal na skutocˇnostˇ, zˇe konatelˇ stˇazˇovatelˇky by´va len 30 km od si´dla jej materskej spolocˇnosti v Cˇeskej republike, kasacˇny´ su´d konsˇtatuje, zˇe z tohto nemozˇno bez dˇalsˇieho vyvoditˇ (bez do^kazu o tom, zˇe sa konatelˇ cˇastejsˇie cˇi opakovane zdrzˇiaval v si´dle materskej spolocˇnosti a s aky´m u´cˇelom), zˇe medzi stˇazˇovatelˇkou a jej materskou spolocˇnostˇou prebiehala aka´kolˇvek koordina´cia na´kupny´ch cien. Argumenta´ciu spra´vneho su´du vni´ma kasacˇny´ su´d v tomto smere ako nicˇi´m nepodlozˇenu´....

109. Pokialˇ zˇalovany´, spra´vca dane a spra´vny su´d akcentuju´, zˇe je vsˇeobecne zna´mou skutocˇnostˇou, zˇe va¨cˇsˇina kuracieho ma¨sa doda´vane´ho z Brazi´lie (80%) je doda´vana´ cez holandsky´ch obchodni´kov a stˇazˇovatelˇka ako sku´sena´ obchodni´cˇka s ma¨som si mala bytˇ tejto skutocˇnosti vedoma´, rovnako si mala bytˇ vedoma´ priemerny´ch trhovy´ch cien holandsky´ch obchodni´kov a toho, zˇe nakupuje kuracie ma¨so z Brazi´lie pod trhovu´ cenu holandsky´ch obchodni´kov, kasacˇny´ su´d tu´to vy´hradu povazˇuje za nicˇi´m nepodlozˇenu´. Z vykonane´ho dokazovania totizˇ nevyply´va, (i) zˇe by ma¨so nakupovane´ zˇalobkynˇou skutocˇne pocha´dzalo po^vodne od holandsky´ch obchodni´kov (do^kazy v tomto smere spra´vca dane, zˇalovany´ a spra´vny su´d ani nepomenu´vaju´) a (ii) zˇalovany´ a spra´vca dane ani zˇiadnym do^kazny´m prostriedkom nestanovili trhove´ ceny holandsky´ch obchodni´kov s jednotlivy´mi ma¨sovy´mi vy´robkami z Brazi´lie. Nie je tak zrejme´, ake´ v danom obdobi´ boli trhove´ ceny holandsky´ch obchodni´kov s jednotlivy´mi ma¨sovy´mi vy´robkami z Brazi´lie a cˇi vo^bec isˇlo v pri´pade sporny´ch obchodov o ma¨so z Brazi´lie, ktore´ sa skutocˇne do Euro´pskej u´nie dostalo cez holandsky´ch alebo iny´ch zahranicˇny´ch obchodni´kov.“

37. V súvislosti s touto námietkou sa senát stotožnil s argumentáciou odôvodnenia rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. sp. zn. 4Sfk/78/2023 zo dňa 23. októbra 2024, z ktorého vyberá:

„46. Kasacˇny´ su´d k uvedene´mu dopl´nˇa, zˇe po zisteni´ z administrati´vneho spisu nepovazˇuje rozdiely medzi na´kupny´mi cenami za tak vy´znamne´, resp. ocˇividne´, aby indikovali obozretnostˇ stˇazˇovatelˇa a jeho vedomostˇ o potencia´lnej u´cˇasti na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom. V snahe preuka´zatˇ neprimeranostˇ na´kupny´ch cien s priemerny´mi trhovy´mi cenami spra´vca dane, zˇalovany´ a spra´vny su´d pouka´zali tiezˇ na agra´rne trhove´ informa´cie Slovenska Po^dohospoda´rskej platobnej agentu´ry obsiahnute´ v spra´vach o trhu za jednotlive´ ty´zˇdne v rokoch 2012 a 2013 (dostupne´ na https://www.apa.sk/atis). Kasacˇny´ su´d v tomto smere da´va stˇazˇovatelˇovi za pravdu v tom, zˇe ceny uvedene´ v predmetny´ch spra´vach, su´ (i) odbytove´/predajne´ ceny, (ii) iba slovensky´ch spracovatelˇov hydiny (prvovy´robcov), (iii) maju´ informati´vny charakter (ako je uvedene´ priamo na webovom si´dle Po^dohospoda´rskej platobnej agentu´ry). Kasacˇny´ su´d da´va tiezˇ do pozornosti, zˇe ani z administrati´vneho spisu a ani z webove´ho si´dla Po^dohospoda´rskej platobnej agentu´ry nie je zrejma´ metodika urcˇovania predmetny´ch cien, cˇi ide o ceny maloobchodne´ alebo velˇkoobchodne´, v nadva¨znosti na ake´ balenie cˇi spracovanie kuracieho ma¨sa a pod. Predmetne´ spra´vy preto nemozˇno bez dˇalsˇieho vysvetlenia/doplnenia povazˇovatˇ za do^kazy priemerny´ch trhovy´ch cien mrazene´ho kuracieho ma¨sa doda´vane´ho zo zahranicˇia. V predmetnej veci pritom samotny´ zˇalovany´, spra´vca dane ako aj spra´vny su´d akcentuju´, zˇe ide o ma¨so z dovozu, ktore´ho po^vod je Brazi´lia.

47. Za´verom tak kasacˇny´ su´d konsˇtatuje, zˇe sa spra´vcovi dane a ani zˇalovane´mu nepodarilo preuka´zatˇ, zˇe by sa ceny ma¨sa vymykali spod rozsahu priemeru trhovy´ch cien identifikovany´ch spra´vcom dane a zˇalovany´m podlˇa spra´v Po^dohospoda´rskej platobnej agentu´ry alebo by sa li´sˇili od cien konkurencie na trhu. Rovnako spra´vca dane a ani zˇalovany´ nepreuka´zali hodnoverny´m spo^sobom, zˇe by stˇazˇovatelˇ so svojou materskou spolocˇnostˇou zdielˇal alebo aky´mkolˇvek spo^sobom koordinoval na´kupne´ ceny. Mozˇno tak tiezˇ konsˇtatovatˇ, zˇe sa nepodarilo preuka´zatˇ ani len pasi´vna vedomostˇ stˇazˇovatelˇa o tom, zˇe participoval na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom.“

38. Pokial ide o návrh sťažovateľa o prerušenie konania a iniciovanie prejudicia´lneho konania, kasačný súd tomuto návrhu nevyhovel z dôvodu, že pochybnosti spra´vcu dane ty´kaju´ce sa vysledovatel˘nosti obchodovany´ch tovarov povaz˘oval kasac˘ny´ su´d vychádzajúc aj z rozsudku Súdneho dvora EÚ z 03. okto´bra 2019 vo veci vo veci „Altic“ SIA, C-329/18 pre posúdenie predmetnej veci právne bez významu. Pre úplnosť, k otázkam nastolených sťažovateľom, kasačný súd odkazuje na príslušnú časť odôvodnenia uvedeného rozsudku:

„35. Na druhej strane a pokial˘ ide o to, z˘e podl˘a kons˘tatovani´ vnu´tros˘ta´tneho su´du sa Altic zu ´c˘astn˘ovala na potravinovom ret˘azci a mala sa teda riadit˘ ustanoveniami nariadenia c˘. 178/2002, treba uviest˘, z˘e povinnost˘ spojena´ s vysledovatel˘nost˘ou potravi´n stanovena´ v c˘la´nku 18 ods. 2 tohto nariadenia sleduje iny´ ciel˘ ako ciel˘, ktory´ sleduje zist˘ovanie podvodov na DPH. Z odo^vodneni ´ 28 a 29 uvedene´ho nariadenia totiz˘ vyply´va, z˘e povinnost˘ identifika´cie doda´vatel˘ov potravi´n ma´ za ciel˘ umoz˘nit˘ vykonat˘ cielene´ a presne´ stiahnutie ty´chto potravi´n z obehu a informovat˘ spotrebitel˘ov alebo u´radny´ch kontrolo´rov, aby sa predis˘lo pri´padne´mu a zbytoc˘ne´mu narus˘eniu vnu´torne´ho trhu. Nedodrz˘anie tejto povinnosti mo^z˘e spo^sobit˘ uloz˘enie sankcii´ stanoveny´ch vnu´tros˘ta´tnym pra´vom v su´lade s c˘la´nkom 17 ods. 2 treti´m pododsekom toho iste´ho nariadenia.

36. Z toho vyply´va, z˘e taka´to povinnost˘ nemo^z˘e byt˘ povaz˘ovana´ ako taka´ za opatrenie, ktore ´ho prijatie zdanitel˘nou osobou moz˘no primerane vyz˘adovat˘ na to, aby sa ta´to osoba uistila, z˘e jej transakcie nie su´ su´c˘ast˘ou podvodu na spoloc˘nom syste´me DPH. Preto, ako uviedol genera´lny advoka´t v bode 56 svojich na´vrhov, pri´padne´ porus˘enie tejto povinnosti nemo^z˘e samo osebe a automaticky odo^vodnit˘ to, z˘e sa tejto zdanitel˘nej osobe zamietne odpoc˘i´tanie DPH.

37. V tomto kontexte treba okrem toho pripomenu´t˘, z˘e povinnost˘ uvedena´ v c˘la´nku 18 ods. 2 nariadenia c˘. 178/2002 sa zaklada´ podl˘a samotne´ho znenia tohto ustanovenia na identifika´cii kaz˘de ´ho doda´vatel˘a potraviny, ako aj na zriadeni´ syste´mov a postupov umoz˘n˘uju´cich, aby taka´to informa´cia bola poskytnuta´ na poz˘iadanie pri´slus˘ny´m orga´nom.

38. Pokial˘ ide o u´daje potrebne´ na tu´to identifika´ciu, treba uviest˘, z˘e tieto musia umoz˘n˘ovat˘ dosiahnut˘ ciel˘ vysledovatel˘nosti, tak ako je opi´sany´ v bode 35 tohto rozsudku, takz˘e v za´sade postac˘uje identifikovat˘ doda´vatel˘ov ich na´zvom a adresou. Z toho vyply´va, z˘e argument uva´dzany´ dan˘ovou spra´vou na vnu´tros˘ta´tnom su´de a lotys˘skou vla´dou v pi´somny´ch pripomienkach, podl˘a ktore´ho toto nariadenie vyz˘aduje vs˘eobecne hl´bkove´ overenie zmluvnej strany, nemoz˘no uznat˘.

39. Inak by to bolo len vtedy, keby sa riadne preuka´zalo, z˘e z do^vodu osobitny´ch okolnosti´ nadobu ´datel˘ dotknuty´ch potravi´n mal vzbudzovat˘ va´z˘ne pochybnosti, pokial˘ ide o skutoc˘nu´ existenciu alebo identitu doda´vatel˘a ty´chto potravi´n, ktore´ho ma´ podl˘a nariadenia c˘. 178/2002 nadobu´datel˘ povinnost˘ identifikovat˘, a to taky´m spo^sobom, aby sa uistil o uvedenej identite, c˘o prina´lez˘i´ v pri ´pade potreby preverit˘ vnu´tros˘ta´tnemu su´du.

40. Keby sa javilo, z˘e ide o tento pri´pad, ta´to okolnost˘ by mohla tvorit˘ indi´ciu spomedzi iny´ch indi ´cii´, ktore´ spolu a navza´jom su´hlasne vedu´ k tomu, z˘e ta´to zdanitel˘na´ osoba vedela alebo mala vediet˘, z˘e sa zu´c˘astn˘uje na transakcii zahr´n˘aju´cej podvod na DPH.

41. Vzhl˘adom na vys˘s˘ie uvedene´ u´vahy treba odpovedat˘ na prvu´ ota´zku tak, z˘e c˘la´nok 168 pi ´sm. a) smernice 2006/112 sa ma´ vykladat˘ v tom zmysle, z˘e bra´ni tomu, aby pra´vo na odpoc˘i´tanie DPH zaplatenej na vstupe bolo zamietnute´ zdanitel˘nej osobe zu´c˘astn˘uju´cej sa na potravinovom ret˘azci, a to iba z do^vodu, aj keby bol riadne preuka´zany´, c˘o prina´lez˘i´ preverit˘ vnu´tros˘ta´tnemu su´du, z˘e ta´to zdanitel˘na´ osoba nedodrz˘ala povinnosti ty´kaju´ce sa identifika´cie jej doda´vatel˘ov na u´c˘ely vysledovatel˘nosti potravi´n, ktore´ jej vyply´vaju´ z c˘la´nku 18 ods. 2 nariadenia c˘. 178/2002. Nedodrz˘anie ty´chto povinnosti´ vs˘ak mo^z˘e predstavovat˘ indi´ciu spomedzi iny´ch indi´cii´, ktore´ spolu a navza´jom su´hlasne vedu´ k tomu, z˘e zdanitel˘na´ osoba vedela alebo mala vediet˘, z˘e sa zu´c˘astn˘uje na transakcii zahr´n˘aju´cej podvod na DPH, c˘o prina´lez˘i´ posu´dit˘ vnu´tros˘ta´tnemu su´du.“

39. Sumarizuju´c vys˘s˘ie uvedene´ dospel kasac˘ny´ su´d k za´veru, z˘e napadnuty´ rozsudok spra ´vneho su´du vycha´dza z nespra´vneho pra´vneho posu´denia veci (§ 440 ods. 1 pi´sm. g) SSP) a rovnakou vadou (neza´konnost˘ou) podl˘a zisteni´ kasac˘ne´ho su´du trpi´ aj rozhodnutie z˘alovane

´ho (§ 191 ods. 1 pi´sm. c) SSP). Kedˇzˇe spra´vny su´d zˇalobu stˇazˇovatelˇa zamietol, kasacˇny´ su´d postupom podlˇa § 462 ods. 2 SSP zmenil napadnuty´ rozsudok spra´vneho su´du tak, zˇe zrusˇil rozhodnutie zˇalovane´ho a vec mu vra´til na dˇalsˇie konanie.

40. Kasacˇny´ su´d povazˇuje za potrebne´ dodatˇ, zˇe jeho za´very neznamenaju´ automaticky, zˇe stˇazˇovatelˇovi ma´ bytˇ (nevyhnutne) priznane´ pra´vo na odpocˇet dane z predmetny´ch dodani´ tovaru. Je vsˇak na daňových orgánoch, aby jednoznacˇne usta´lili do^vod nepriznania odpocˇi´tania DPH v predmetnej veci a tento, s ohlˇadom na jeho povahu, podporili relevantny´mi skutkovy´mi zisteniami vycha´dzaju´cimi z danˇovej kontroly pri akceptovani´ a uplatnˇovani´ take´ho do^kazne´ho bremena, ake´ zodpoveda´ zistene´mu do^vodu nepriznania odpocˇi´tania DPH. Pokialˇ sa spra´vca dane a zˇalovany´ ako do^vod neuznania uplatneny´ch pra´v na odpocˇi´tanie dane rozhodnu´ zvolitˇ danˇovy´ podvod a u´cˇastˇ stˇazˇovatelˇa na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom, bude potrebne´, aby jednoznacˇne preuka´zali to, zˇe stˇazˇovatelˇ vedel, resp. pri dodrzˇani´ primeranej obozretnosti mal a mohol vedietˇ, zˇe sa svoji´m plneni´m zu´cˇastni´ na obchodnom retˇazci poznacˇenom danˇovy´m podvodom.

41. V dˇalsˇom konani´ bude zˇalovany´ postupovatˇ spo^sobom naznačeným kasacˇny´m su´dom vysˇsˇie, pricˇom je viazani´ vyjadreny´m pra´vnym na´zorom kasacˇne´ho su´du (§ 469 SSP)

42. O na´roku na na´hradu trov konania rozhodol kasacˇny´ su´d podlˇa § 467 ods. 2 v spojeni´ s § 167 ods. 1 SSP tak, zˇe plne u´spesˇne´mu stˇazˇovatelˇovi priznal na´rok na u´plnu´ na´hradu trov kasacˇne´ho konania, ako aj trov konania pred spra´vnym su´dom (§ 175 ods. 1 SSP). O vy´sˇke na´hrady trov konania rozhodne spra´vny su´d po pra´voplatnosti rozhodnutia, ktory´m sa konanie koncˇi´, samostatny´m uzneseni´m, ktore´ vyda´ su´dny u´radni´k (§ 175 ods. 2 SSP).

43. Sena´t Najvysˇsˇieho spra´vneho su´du Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravny´ prostriedok n i e j e pri´pustny´.