Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	4Sfk/84/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu:	3022200182
Dátum vydania rozhodnutia:	23. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Monika Valašiková
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2024:3022200182.1

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, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Bidfood Slovakia s. r. o., so sídlom Piešťanská 2321/71, 915 01 Nové Mesto nad Váhom, IČO: 34 152 199, právne zastúpený: Blaňár & Partners s. r. o., advokátska kancelária so sídlom Gunduličova 4, 811 05 Bratislava, IČO: 36 866 784, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100732097/2022 zo dňa 5. apríla 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/52/2022 - 124 zo dňa 28. marca 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/52/2022 - 124 zo dňa 28. marca 2023 sa m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100732097/2022 zo dňa 5. apríla 2022 sa z r u š u j e a vec sa v r a c i a 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. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/52/2022 - 124 zo dňa 28. marca 2023 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100732097/2022 zo dňa 5. apríla 2022 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej ako „správca dane“) č. 481078/2021 zo dňa 14.10.2021 (ďalej ako „rozhodnutie správcu dane“), a ktorým bol 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 len „Daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 84.827,03 eur za zdaňovacie obdobie marec 2012. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.
2. Podľa názoru správneho súdu bolo vykonaným dokazovaním preukázané, že v predmetnej veci došlo k podvodnému konaniu za účasti žalobcu, ktorý o svojej účasti mohol, resp. mal vedieť, pričom bolo preukázané, že žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky potrebné preventívne opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať.
3. Správny súd sa stotožnil so správcom dane ako aj so žalovaným, podľa ktorých boli jasne a zreteľne naplnené všetky znaky daňového podvodu a preto nebolo možné priznať nárok na odpočítanie DPH.

V predmetnej veci boli podľa správneho súdu splnené všetky podmienky Axel Kittel testu. Správne orgány riadne preukázali netransparentné prostredie - podvodný reťazec zainteresovaných daňových subjektov, vrátane zahraničných, obchodujúcich s hydinovým mäsom z Brazílie, za účelom znižovania daňovej povinností. Žalobca bol spojený s podvodom na DPH prostredníctvom reťaze transakcií, ku ktorému došlo pri deklarovaných obchodoch s tovarom a v dôsledku zisteného podvodného konania došlo k neodvedeniu dane. Aj podľa správneho súdu je možné prijať záver, že došlo k daňovému úniku u dodávateľov žalobcu, ktorí si kompenzovali daň, uvedenú na sporných faktúrach vystavených pre žalobcu, deklarovaním nepreukázaných odpočítaní dane na vstupe/dodávateľskými faktúrami za fiktívne plnenia, pričom žalobca je s podvodom na DPH, pri ktorom došlo k nezaplateniu dane, spojený prostredníctvom priamej reťaze dodaní.
4. Žalobca si podľa správneho súdu uplatňovaním odpočítania dane z dodaní z predmetných dodávateľských faktúr v konečnom dôsledku výrazne znížil vlastnú daňovú povinnosť, ktorú by inak mal, ak by predmetný tovar nakupoval priamo od zahraničných dodávateľov z EÚ. Žalobca na predmetnom reťazci participoval tak, že nakupoval tovar od tzv. nárazníka a neskôr nezvestného obchodníka a ďalej ho predával tuzemským odberateľom. Uplatnením odpočítania dane si tak uplatnil daňovú výhodu, ktorá nie je krytá odvedením dane na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca. Pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je rozhodujúce, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa nákupom kuracieho mäsa z Brazílie zúčastní na plneniach, ktoré sú súčasťou podvodu na DPH. Túto vedomosť o účasti na podvodnom konaní správca dane podľa správneho súdu v konaní riadne posudzoval ako aj preukázal.
5. Z hľadiska toho, že žalobca mohol vedieť o svojej účasti na podvodnom reťazci dal správny súd do pozornosti, že žalobca ako skúsený obchodník na trhu obchodoval s nerenomovanými a novými dodávateľmi na trhu, bez relevantnej obchodnej histórie a referencií. Navyše predmetné dodávateľské spoločnosti neboli vedené v registri potravinárskych podnikov. Žalobcovi pritom v konaní nebolo preukázané úmyselné zapojenie sa do podvodného obchodného reťazca, ale to, že mal o svojej účasti vedieť, ak by vykonal všetky potrebné preventívne opatrenia.
6. Kľúčovou okolnosťou, ktorá mala vzbudiť podozrenie žalobcu, mala byť podľa správneho súdu nízka cena deklarovaných plnení. Žalobca mal prinajmenšom od svojej materskej spoločnosti, ktorá mu dodávala aj kuracie mäso z Brazílie (pričom materská spoločnosť ho kupovala od spoločnosti Ferdinand Zandbergen BV, Holandsko od roku 2008) vedieť, aké sú štandardné nákupné a predajné ceny tejto komodity. Okrem iného je všeobecne známe, že až 80 % mäsa z Brazílie sa na európsky trh dostáva cez Holandsko, preto žalobca ako skúsený a významný obchodník s týmto tovarom o cenách ponúkaných distribútormi v Holandsku musel vedieť. Žalobca nepreukázal žiadny kontrolný mechanizmus pri preverovaní cien.
7. Podľa názoru správneho súdu žalobca odignoroval podozrenia týkajúce sa nízkej ceny kupovaných tovarov. To, že cena nakupovaného tovaru je príliš nízka, mohol žalobca vedieť od svojej materskej firmy, porovnaním cien s dodávateľskou spoločnosťou KOVAŘ plus s.r.o. či so správami Slovenskej poľnohospodárskej agentúry. Pokiaľ žalobca uvádza, že nekoordinoval ceny so svojou materskou spoločnosťou, správny súd poukázal na skutočnosť, že konateľ žalobcu má trvalý pobyt len cca 30 km od sídla českej materskej spoločnosti. Ak by žalobca s materskou spoločnosťou porovnal nákupné ceny, zistil by, že ceny od deklarovaných dodávateľov sú príliš nízke. Námietky žalobcu proti správam Pôdohospodárskej platobnej agentúry považoval správny súd rovnako za nedôvodné. Len z letáku METRO podľa názoru správneho súdu nemožno vyvodiť záver, že za tieto predajné ceny predmetná spoločnosť tovar nakupuje aj u svojich dodávateľov.
8. Správny súd tiež poukázal na skutočnosť, že v prípade mäsa, ide o tovar, na ktorý sa vzťahuje nariadenie Komisie č. 931/2011 zo dňa 19. septembra 2011 o požiadavkách na vysledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu (ďalej len „Nariadenie o vysledovateľnosti“). V zmysle predmetného nariadenia prevádzkovateľ potravinárskeho podniku musí mať k dispozícii údaje odkiaľ sa potravina odoslala a názov a adresu predávajúceho. Subjekt obchodujúci s potravinami okrem toho musí byť v zmysle príslušných právnych predpisov aj registrovaný. Žalobca preto musel mať informácie o uskutočnenom nákupe mäsa a mal sa zaujímať tiež o registráciu jej obchodných partnerov podľa príslušných právnych predpisov. Táto povinnosť vyplýva z európskeho práva a osobitne významná bola pri nízkych cenách dodávaných tovarov.
9. Podľa správneho súdu bolo zapojenie deklarovaných obchodných partnerov do obchodného reťazca čisto umelé, bez ekonomického opodstatnenia. Žalobca mal v predmetnej veci priestor obhájiť sa, že o daňovom úniku v obchodnom reťazci nevedel a že prijal dostatočné opatrenia. Jej overenie obchodných partnerov však bolo podľa správneho súdu čisto formálne.

10. Správny súd v súvislosti s námietkou zmeny právnych názorov medzi daňovou kontrolou a rozhodnutím žalovaného konštatoval, že rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, na ktoré žalobca poukázal, sa týkajú iných právnych problémov. Judikatúra Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky podľa názoru správneho súdu nevylučuje v zásade vykonávanie dokazovania aj vo vyrubovacom konaní. Právna úprava nevylučuje aj potenciál zmeny právnych záverov správcu dane a žalovaného vo vzťahu k prvotne identifikovanému dôvodu pre neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane v protokole. V predmetnej veci žalobca vo vyrubovacom konaní preukázal existenciu materiálneho plnenia, preto sa podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný dôvodne zaoberali otázkou, či v predmetnej veci nie sú dané podmienky pre neuznanie daňového oprávnenia z dôvodu uskutočnenia daňového podvodu, resp. z dôvodu účasti na obchodnom reťazci ním poznačenom. Aj tento zmenený záver príslušných orgánov má pritom v prvom rade oporu vo výsledkoch daňovej kontroly a v zisteniach uvedených v protokole.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

11. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť (ďalej ako „sťažovateľ“) z dôvodov podľa v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhol aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie alebo alternatívne, aby v zmysle § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania.
12. Sťažovateľ namietal nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku, keď sa správny súd sa 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.
13. Podľa sťažovateľa sa správny súd sa 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 16. 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 je podľa názoru sťažovateľa limitovaný a determinovaný návrhmi daňového subjektu (§ 68 ods. 3 Daňového poriadku). Opačný výklad by smeroval k negovaniu významu daňovej kontroly. V predmetnej veci žalovaný a správca dane tieto princípy porušili, keď pôvodne v daňovej kontrole pomenovaný dôvod neuznania uplatnených daňových oprávnení (nepreukázanie materiálnych podmienok) zmenili vo vyrubovacom konaní na základe dodatočne vykonaného dokazovania až na údajnú aktívnu, resp. pasívnu účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.
14. K nesprávnemu právnemu posúdeniu veci správnym 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.
15. Sťažovateľ ďalej namietal, že neobchodoval s tovarom za príliš nízke ceny, išlo o ceny tovarov v cenovom rozpätí spadajúcom do ceny obvyklej v danom čase a na danom mieste, čo preukázal, okrem iného, ponukou konkurencie (leták „METRO“). Žalovaný a správca dane nepreukázali, že by išlo o zjavne nízke ceny, nepredložili žiadne cenové analýzy, analýzy ziskovosti a pod., teda nepredložili žiadne relevantné dôkazy, ktorými by preukázali opak. V súlade s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie (rozhodnutie C-103/09 vo veci Weald Leasing) by bola ako relevantná pochybnosť len preukázaná výrazná odchýlka v jednotkových cenách medzi nákupnými cenami. Dôkaz o výraznom

rozdiele oproti trhovým cenám nebol v predmetnej veci žalovaným a správcom dane produkovaný. Podotkol zároveň, že správca dane musí porovnávať nákupné ceny s porovnateľným subjektom, pričom musí ísť o slovenskú spoločnosť na rovnakom stupni dodávateľského reťazca.
16. 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 „METRO“. Pokiaľ správny 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, jeho nákupné ceny museli byť rovnaké alebo nižšie. Inak by predmetná spoločnosť vykazovala stratu, čo je v rozpore s podstatou podnikania. Správca dane a žalovaný, rovnako ako správny súd, nevykonali žiadnu analýzu nákupných cien s porovnateľnými subjektami ako sťažovateľ na slovenskom trhu a ani s označenou konkurenciou sťažovateľa. Správca dane a aj žalovaný takéto dôkazy odmietli vykonať.
17. K spoločnosti KOVÁŘ plus s.r.o. sťažovateľ uviedol, že ide o zahraničný subjekt, ktorý nemôže 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 nepreukazuje 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
18. Pokiaľ správca dane, žalovaný a správny 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 nie sú použiteľné na priemerné ceny prvovýrobcov zo zahraničia, nie sú preto použiteľné vo vzťahu k cenám tovaru dovážaného zo zahraničia. Tieto informatívne údaje uvedené v správach nereflektujú ani spôsob balenia, vplyv obchodného vyjednávania, veľkoobjemových objednávok a pod., ktoré majú výrazný vplyv na konečnú nákupnú cenu tovaru. Výrobné náklady slovenských chovateľov sú vyššie ako pri chovateľov zo zahraničia. Pri mäse z Brazílie či z Poľska je jednotková cena nižšia o ďalších cca 10 % ako v prípade slovenských spracovateľov.
19. K pochybnostiam ohľadom vysledovateľnosti potravín a preverenia registrácie sťažovateľ uviedol, že správny súd opomenul vysporiadať sa s rozhodnutím Súdneho dvora Európskej únie C-329/18 vo veci Altic SIA, podľa ktorého takéto okolnosti pri preukazovaní daňového podvodu a účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom nie sú relevantné. Sťažovateľ tiež namietal, že podľa príslušnej európskej legislatívy je povinný vedieť, od koho tovar nadobudol a komu ho dodal. Nie je však povinný identifikovať ostatných dodávateľov v obchodnom reťazci. Navyše všetky informácie, ktoré má mať k dispozícii, sú uvedené na obchodných dokumentoch dodaných k príslušným dodávkam (faktúry, dodacie listy, príjemky, nákladné listy a pod.), na príslušnom obale (etikete) potravín a v internom skladovacom systéme Inventa. Osobu odosielateľa potravín sa mohol dozvedieť až z CMR dokladov po dodaní do skladu. Sťažovateľ tiež zdôraznil, že v rokoch 2012 a 2013 neboli zoznamy registrovaných subjektov obchodujúcich s potravinami verejne dostupné, teda sťažovateľ si nemohol overovať túto registráciu.
20. 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 nemôže 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.
21. Sťažovateľ zároveň navrhol, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky predložil prejudiciálnu otázku „či sa má článok 18 ods. 2 a ods. 3 Nariadenia o vysledovateľnosti (č. 178/2002) vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na potravinovom reťazci si overila svojho priameho dodávateľa a svojho priameho odberateľa podľa zásady jeden krok vzad a jeden krok vpred, pričom ale táto zásada nie je relevantná na účely určenia toho, či zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH.“

22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 21.09.2023 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.
23. V replike ku vyjadreniu žalovaného zo dňa 09.09.2023 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 správnym súdom. Zároveň zotrval na svojich predchádzajúcich tvrdeniach.

III. Konanie na kasačnom súde

24. Prejednávaná vec bola dňa 15.11.2023 predložená Najvyššiemu správnemu súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn.: 4Sfk/84/2023.
25. Kasačný súd zistil skutkový stav z predloženého administratívneho, ako aj súdneho spisu, z ktorého za potrebné považuje uviesť nasledovné skutočnosti:
26. Správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2012 a za obdobia január až máj 2013, o výsledku ktorej bol vyhotovený Protokol č.: 100490935/2017 zo dňa 17.03.2017. Následne vydal správca dane rozhodnutie č. 101499351/2019 zo dňa 19.06.2019, ktorým vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 89.634,73 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012. Uvedené rozhodnutie žalovaný, v rámci odvolacieho konania, rozhodnutím č. 102895174/2019 zo dňa 16.12.2019 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu, nedostatočného odôvodnenia a zmätočnosti.
27. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 395820/2020 zo dňa 26.08.20220, ktorým vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 89.630,03 eura na DPH zdaňovacie obdobie marec 2012. Uvedené rozhodnutie žalovaný, v rámci odvolacieho konania, rozhodnutím č. 100291034/2021 zo dňa 19.02.2021 opätovne zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu zmätočnosti a nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov.
28. Následne správca dane vo veci opätovne rozhodol prvostupňovým rozhodnutím č. 481078/2021 zo dňa 14.10.2021, ktorým vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku rozdiel dane v sume 84.827,03 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2012 z dôvodu, že bolo preukázané vytvorenie netransparentného prostredia - podvodného reťazca zainteresovaných daňových subjektov, vrátane zahraničných, obchodujúcich s hydinovým mäsom z Brazílie za účelom znižovania daňovej povinnosti. Správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období nepriznal sťažovateľovi nárok na odpočítanie DPH v sume 8.372,32 eur z dvoch dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou Fria, s. r. o. za nákup tovaru - bravčové karé, ďalej v sume 4.977,76 eur z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou BOLITEX s. r. o. za nákup kuracích štvŕť, pŕs a pečienok; ďalej v sume 71.476,90 eur z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou Ro.Li s. r. o. za nákup kuracích pŕs solených a pečienok.
29. Proti uvedenému rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný správnou žalobou napadnutým rozhodnutím.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

30. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.
31. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

32. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.
33. 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.
34. 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 byť platiteľovi dodané.
35. 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.
36. Podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.
37. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalovaného rozhodoval kasačný súd rozsudkom sp. zn. 8Sfk/9/2023 zo dňa 30. júla 2024 (za zdaňovacie obdobie február 2012, ktorým kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. S poukazom na skutkovú totožnosť prejednávanej veci (rovnaký protokol z daňovej kontroly; totožní deklarovaní dodávatelia ako aj 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 rozsudok sp. zn. 8Sfk/9/2023 z 30. júla 2024, z ktorého vyberá určité body odôvodnenia, v ktorých k veci uviedol:
„62. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už zdôraznil, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania je v zásade odlišný (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, bod 31, publikované ako judikát č. 18/2022 ZNSS). Napriek tomu však ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu pripúšťa vykonávanie dokazovania v daňovom konaní, aj nad rámec návrhov daňového subjektu, a to či už v snahe odstrániť niektoré procesné nedostatky či doplniť niektoré skutkové zistenia , v nadväznosti na argumentáciu daňového subjektu alebo v nadväznosti na pokyn odvolacieho orgánu či správneho súdu (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, sp. zn. 4 Sfk 126/2022 zo dňa 17. októbra 2023, sp. zn. 3 Sfk 129/2022 zo dňa 21. novembra 2023 a iné). Limitom pre takéto doplňujúce vykonávanie dokazovania iniciovaného správcom dane v daňovom konaní však je, že nemôže byť vykonané v takom rozsahu/v takej miere, aby de facto nahrádzalo výkon samotnej daňovej kontroly (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, bod 43, ale aj judikát 18/2022 ZNSS, bod 31).
63. Navyše, z aktuálnej právnej úpravy daňového konania nemožno vyvodiť viazanosť správcu dane alebo žalovaného právnym dôvodom neuznania uplatnených daňových oprávnení uvedeným v protokole z daňovej kontroly. K takejto zmene právneho náhľadu môže dôjsť tak z dôvodu odôvodnenej zmeny právneho názoru správcu dane, pod vplyvom dodatočne vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní (bod 62 tohto rozsudku) alebo pod vplyvom rozhodnutia odvolacieho orgánu - žalovaného (§ 74 ods. 2 Daňového poriadku) či správneho súdu (§ 191 ods. 5 a 6 SSP). Právna úprava pritom v § 74 ods. 2 Daňového poriadku výslovne predpokladá, že odvolací orgán - žalovaný môže odstraňovať chyby konania alebo ich odstránenie/doplnenie uložiť správcovi dane.
64. Pokiaľ však príslušné orgány v priebehu vyrubovacieho konania alebo prípadne nadväzujúceho odvolacieho konania zmenia dôvod pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení v porovnaní s protokolom z daňovej kontroly, musí sa tak spravidla diať (i) primárne na podklade skutkových zistení vyplývajúcich zo samotného protokolu, prípadne primerane doplnených dokazovaním vykonaným v daňovom konaní v miere a rozsahu nenahrádzajúcom daňovú kontrolu (bod 62 tohto rozsudku) a (ii) daňovému subjektu musí byť umožnené sa k zmenenému právnemu posúdeniu dôvodu neuznania daňového oprávnenia v daňovom konaní vyjadriť a navrhnúť nové dôkazy (tento predpoklad vyplýva zo zásady úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku a zásady zachovávania práv daňových subjektov podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj zo zákazu neočakávaných/prekvapivých rozhodnutí vyplývajúceho z čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky - mutatis mutandis rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 52/2019 zo dňa 1. apríla 2020, publikované v ZNaUÚS ako judikát č. 12/2020).
65. Po zohľadnení vyššie uvedenej argumentácie kasačný súd konštatuje, že v tu posudzovanom prípade v protokole z daňovej kontroly správca dane vyjadril v konečnom dôsledku záver, že v sporných obchodoch žalobkyne neboli preukázané materiálne podmienky pre uplatnenie uplatneného práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1, § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z prianej hodnoty v príslušnom znení (ďalej len „zákon o DPH“), resp. bola spochybnená identita

deklarovaných dodávateľov (bod 1 tohto rozsudku; str. 66 protokolu). V prvostupňovom rozhodnutí a v žalovanom rozhodnutí z vyrubovacieho konania však už bola ako dôvod pre neuznanie daňových oprávnení uvedená účasť sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom v súlade s § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Kasačný súd už konštatoval, že ide o dva rozdielne dôvody pre neuznanie daňových oprávnení, ktoré majú aj odlišné východiská (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 25/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 54). V predmetnej veci preto došlo k zmene právneho dôvodu neuznania daňových oprávnení medzi protokolom a končenými rozhodnutiami orgánov finančnej správy.
66. Kasačný súd vychádzajúc z administratívneho spisu konštatuje, že sťažovateľka po doručení protokolu z daňovej kontroly podala rozsiahle vyjadrenie (75 strán), v ktorom vzniesla viacero námietok proti záverom správcu dane a navrhla vykonanie viacerých dôkazov (písomné vyjadrenie k protokolu zo dňa 19. mája 2017). V nadväznosti na vyjadrenie a návrhy sťažovateľky správca dane vykonal dokazovanie opakovaným pokusom o vypočutie jej obchodných partnerov a ich právnych nástupcov a o získanie účtovných dokumentov týchto obchodných partnerov, ako aj doplnenie dokazovania v časti spochybnenej prepravy tovaru, či otázky nahlasovania zásielok kuracieho mäsa regionálnej veterinárnej a potravinovej správe. O tomto doplnenom dokazovaní a jeho výsledkoch správca dane oboznámil sťažovateľku listom zo dňa 6. februára 2019. V tomto liste zároveň sťažovateľke oznámil, že „správca dane zistil, že aj keď k dodávkam došlo, právo na odpočítanie dane je neuplatniteľné z dôvodu preukázania účasti kontrolovaného daňového subjektu na podvode s daňou z pridanej hodnoty, pričom bolo preukázané, že kontrolovaný daňový subjekt o tejto skutočnosti vedieť mal, ak by bol konal s náležitou odbornou starostlivosťou.“ Správca dane teda informoval sťažovateľku o zmene dôvodu pre nepriznanie uplatnených daňových oprávnení. K tomuto oboznámeniu sa žalobkyňa vyjadrila listom zo dňa 7. júna 2019 a jej pripomienky boli ústne prerokované na pojednávaní dňa 11. júna 2019.
67. V ďalšom procesnom postupe správca dane vydal dve rozhodnutia, ktoré boli žalovaným zrušené z dôvodu, že správca dane nedôsledne rozlišoval medzi materiálnymi podmienkami uplatneného daňového oprávnenia (keď vo svojich rozhodnutiach spochybňoval uskutočnenú prepravu) a na druhej strane konštatoval účasť sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. V ďalšom konaní preto správca dane mal jednoznačne ustáliť dôvod odopretia daňových oprávnení a preukázať zanedbanie preventívnych opatrení, resp. vedomosť žalobkyne o možnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (bod 2 tohto rozsudku).
68. Po zrušujúcich rozhodnutiach žalovaného správca dane vykonal miestne zisťovanie s cieľom získania dokladov od sťažovateľky (dňa 13. mája 2021 - so zameraním na dodávky mäsa od obchodných partnerov žalobkyne zo zahraničia), nahliadnutie do spisu z daňovej kontroly žalobkyne za zdaňovacie obdobia január až jún 2014 s vyňatím žiadosti a odpovede na MVI (dňa 18. mája 2021), získanie informácie z verejne dostupných zdrojov - Správa o trhu s jatočnými zvieratami a mäsom 1-25/2012, 1-11/2013 (dňa 13. septembra 2021), pričom o výsledkoch dokazovania vykonaného vo vyrubovacom konaní a so zmenou dôvodu pre neuznanie daňových oprávnení oboznámil sťažovateľku listom zo dňa 14. septembra 2021. Tieto doplňujúce zistenia a zmeny v právnom náhľade so sťažovateľkou prerokoval na ústnom pojednávaní dňa 4. októbra 2021, táto sa k nim vyjadrila a aj navrhla ďalšie dôkazy. Následne vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie, ktoré žalovaný svojím rozhodnutím potvrdil.
69. Z vyššie uvedeného skutkového priebehu je zrejmé, že po vyhotovení protokolu v nadväznosti na vyjadrenie sťažovateľky k protokolu a dôkazom, ktoré v ňom predložila alebo navrhla vykonať, správca dane upustil od pôvodne identifikovaného dôvodu pre neuznanie sťažovateľkou uplatnených daňových oprávnení, keďže sťažovateľka materiálne a formálne podmienky v ďalšom procesnom postupe preukázala, avšak identifikoval iný dôvod pre ich neuznanie- účasť sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že takto správcom dane vo vyrubovacom konaní pozmenený dôvod neuznania uplatnených daňových oprávnení má svoj podklad už v skutočnostiach zistených počas daňovej kontroly a zhrnutých v protokole. Totiž už v protokole správca dane popisuje jednotlivé obchodné reťazce dodávok pre sťažovateľku, úniky na DPH, ich podvodný charakter (spočívajúci v postavení, charaktere, zániku a obchodných podmienkach partnerov sťažovateľky), obchodnú účasť sťažovateľky na takomto obchodnom reťazci a komunikuje aj indície týkajúce sa jej potenciálnej vedomosti o tomto obchodnom reťazci (v intenciách nedodržania primeranej obozretnosti). V tomto smere kasačný súd poukazuje osobitne najmä na strany 63 až 66 protokolu. Ďalšie dokazovanie vo vyrubovacom konaní bolo teda zamerané len na doplnenie zistení a vyvrátenie argumentácie sťažovateľky vo vzťahu k jej potenciálnej vedomosti o tom, že svojimi plneniami participovala na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.
70. Na základe doteraz uvedeného kasačný súd, stotožňujúc sa so správnym súdom, konštatuje, že v predmetnej veci došlo k zmene dôvodu neuznania daňových oprávnení vo vyrubovacom konaní v

nadväznosti na argumentáciu sťažovateľky a dokazovania ňou alebo jej argumentáciou podnieteného. Zmenený dôvod neuznania daňových oprávnení mal pritom svoj podstatný skutkový základ už v zisteniach z daňovej kontroly zhrnutých v protokole, ktoré boli čiastočne doplnené zisteniami z vyrubovacieho konania. Toto doplnené dokazovanie však ani podľa názoru kasačného súdu nebolo vykonané v neprimeranom rozsahu negujúcom význam a zmysel daňovej kontroly. Sťažovateľka navyše v kasačnej sťažnosti ani neuvádza, vykonanie ktorých doplňujúcich dôkazov by v tomto smere už malo byť neprimerané. Ostatne kasačný súd tiež konštatuje, že sťažovateľka bola o zmene dôvodu neuznania daňových oprávnení opakovane v daňovom konaní informovaná samotným správcom dane (body 66 a 68 tohto rozsudku) ako aj zrušujúcimi rozhodnutiami žalovaného (bod 2 tohto rozsudku), pričom správca dane umožnil sťažovateľke sa k zmene dôvodu neuznania daňových oprávnení vyjadriť, tieto namietať a navrhovať ďalšie dokazovanie, čo sťažovateľka aj využila.
71. Argumentácia sťažovateľky týkajúca sa neprípustnosti zmeny dôvodu pre neuznanie daňových oprávnení vo vyrubovacom konaní, či vykonania dokazovania vo vyrubovacom konaní v neprimeranom rozsahu, tak nie je dôvodná.“
38. K námietkam sťažovateľa ohľadne dôkazného bremena a preukázania jeho účasti na daňovom podvode, kasačný súd vo všeobecnosti poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjemcom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.
39. Odpočítanie dane môže byť aj v zmysle uvedených judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva.
40. Kasačný súd považuje za potrebné dať v tomto kontexte do pozornosti tiež svoju aktuálnu ustálenú rozhodovaciu činnosť vyjadrenú v judikáte ZNSS 23/2022 (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022): „Pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“
41. Kasačný súd zároveň zdôrazňuje, že vo všeobecnosti 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).
42. Daňovým podvodom pritom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správnemu zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod“ (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Judikatúrou ja daňový podvod definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a

ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia (viď. napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 30. januára 2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60).
43. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ tvoria tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu, ktoré boli špecifikované v rozhodnutí C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling. Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena (1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne (2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbanlivosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu) a zároveň (3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu).
44. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a 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).
45. Pri vyhodnocovaní nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je pritom potrebné brať do úvahy aj prípadné preukázané, osobitné opatrenia/protiopatrenia/garancie, ktoré daňový subjekt prijal, aby predchádzal jeho zapojeniu do podvodného obchodného reťazca (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 55).
46. V súvislosti s konkrétnymi námietkami sťažovateľa, kasačný súd aj v tomto smere v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na niektoré časti rozsudku sp. zn. 8Sfk/9/2023 zo dňa 30. júla 2024, v ktorom tento k uvedenému uviedol:
„80. V súvislosti s námietkami vznesenými sťažovateľkou dáva kasačný súd do pozornosti, že z hľadiska súdneho prieskumu je v zásade irelevantné, či správca dane a žalovaný vykonajú 3 alebo 4-krokový tzv. Axel Kittel test. Axel Kittel test predstavuje formálnu metodickú pomôcku, ktorá rámcuje podstatné skutočnosti, ktoré je potrebné skúmať. Z pohľadu súdneho prieskumu tak nie je podstatné či a aký test správca dane a žalovaný vykonali, ale či ich argumentácia poskytuje zrozumiteľné odpovede na to, (i) či došlo k daňovému úniku, (ii) ktorý je podvodného charakteru, (iii) je prepojiteľný/spojiteľný aj s obchodmi daňového subjektu a (iv) či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že posudzované plnenia sú spojené s podvodným konaním. Na všetky tieto otázky pritom správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach poskytli odpovede. Kasačný súd sa preto v závere o nedôvodnosti týchto námietok sťažovateľky stotožňuje so správnym súdom.
81. Rovnako v zhode so správnym súdom, správcom dane a žalovaným kasačný súd konštatuje, že v obchodných reťazcoch, v ktorých bol sťažovateľke dodávaný tovar došlo k daňovému úniku. Správca dane a žalovaný (body 7, 9 až 12 tohto rozsudku) ako aj správny súd (bod 29 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 nesplnili. Tým došlo k situácii, že daň zo vzájomne prepojiteľných 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.
82. Rovnako musí kasačný súd konštatovať, že vyššie uvedené skutočnosti v zásade nerozporuje ani sťažovateľka. Namieta však, že jej obchodné plnenia s jej dodávateľmi boli daňovo neutrálne, ona si totiž svoju daňovú povinnosť splnila. Argumentuje tiež, že to, že sa rozhodla pre dodanie od vnútroštátnych obchodníkov a nie pre intrakomunitárne dodanie nepredstavuje v zásade žiadnu neoprávnenú výhodu.
83. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľky kasačný súd uznáva, že „princíp neutrality DPH premietajúci sa do mechanizmov DPH (priznávania, platenia, odvádzania a odpočítavania dane) v zásade garantuje, že ak si všetky daňové subjekty splnia svoje daňové povinnosti spojené s priznaním a zaplatením dane zo súvisiaceho obchodu, tento bude voči zapojeným obchodným subjektom daňovo neutrálny. Daňová záťaž bude teda na záver uplatnená voči konečnému/poslednému odberateľovi, ktorý prijaté tovary a služby nepoužije na podnikateľské účely (najčastejšie pôjde o konečného spotrebiteľa), a teda subjektu bez oprávnenia odpočítať si zaplatenú daň. Sťažovateľka správne argumentuje, že pre tento mechanizmus DPH a princíp neutrality DPH je v zásade irelevantné, či sťažovateľka nakúpi tovar priamo od dodávateľa v inom členskom štáte Európskej únie (intrakomunitárne dodanie) alebo sprostredkovane cez ďalšieho dodávateľa v rámci Slovenskej republiky“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 25/2023 zo dňa 28. marca 2024, body 54 až 56). Skutočnosť, že sa sťažovateľka rozhodla nakúpiť tovar od vnútroštátnych obchodníkov tak nie je bez ďalšieho dôkazom o daňovom úniku podvodného charakteru a ani o zneužití práva v daňovej oblasti.
84. Ako však už kasačný súd uviedol (bod 81 tohto rozsudku), orgány finančnej správny neidentifikovali daňový únik z dôvodu, že sťažovateľka nevyužila intrakomunitárne dodanie, ale že jej obchodní partneri, resp. ich dodávatelia si nesplnili svoju daňovú povinnosť - neodviedli daň do štátneho rozpočtu, napriek tomu, že bola ďalej v reťazci sťažovateľkou odpočítaná.
85. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že si splnila svoju daňovú povinnosť zaplatením ceny tovaru, v ktorej bola zahrnutá DPH, kasačný súd sa s takouto námietkou nemôže stotožniť. V prípade účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom dochádza k narušeniu princípu neutrality dane v širšom kontexte, spravidla na iných častiach obchodného reťazca neodvedením dane (v tomto prípade na strane subdodávateľov sťažovateľky). Pokiaľ daň v určitom obchodnom reťazci, prepojiteľnom so sťažovateľkou, nie je odvedená (dôjde k úniku na dani), pričom sťažovateľka si uplatní odpočítanie dane, dochádza k narušeniu princípu neutrality DPH. Deklarovaná - formálna neutralita na ďalších parciálnych úsekoch obchodného reťazca je v tomto celkovom kontexte a s ohľadom na povahu DPH irelevantná (obdobne rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 66). Nie je pritom povinnosťou finančných orgánov preukazovať, že je to práve sťažovateľa, kto (a aký) získal neoprávnený benefit z daňového podvodu (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 65).
86. Podstata a nosná časť námietok sťažovateľky smerovala práve proti záveru správcu dane, žalovaného a správneho súdu, že sťažovateľka vedela alebo mala/mohla vedieť o tom, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.
87. Pokiaľ sťažovateľka v tomto smere namietala, že správca dane a žalovaný zmiešavali otázku jej aktívnej, resp. pasívnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, „že medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo či mohla (mala) vedieť, že sa svojím plnením zúčastňuje obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, je naozaj rozdiel. Ako správne podotýka sťažovateľka, pokiaľ je jej vyčítané, že o podvodnom konaní vedela, ide o úmyselné konanie a ak je jej vyčítané, že o podvodnom konaní mohla (mala) vedieť, je jej vyčítaná nedbanlivosť. Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že tieto rozdiely nemajú pre daňové konanie podstatný význam. Totiž dôkazné bremeno na preukázaní skutočností, z ktorých sa vedomosť sťažovateľky alebo jej potenciál (mohla/mala vedieť) vyvodzuje, stále zaťažuje daňové orgány a rovnako platí, že tak preukázanie úmyselnej ako aj nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (pokiaľ nebolo preukázané konanie sťažovateľky v dobrej viere) je rovnakým dôvodom pre neuznanie odpočítania dane. Diferencovanie medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom tak z vyššie uvedených dôvodov nemá žiadny praktický vplyv na výsledok daňového konania - uznanie alebo neuznanie uplatneného daňového oprávnenia. Nedôsledné diferencovanie (zo strany daňových orgánov) medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, v prípade riadneho preukázania skutkových

okolností preukazujúcich aspoň jednu z už uvedených foriem subjektívnej stránky účasti na daňovom podvode v daňovom konaní, tak podľa kasačného súdu nemôže byť dôvodom pre zrušenie rozhodnutí žalovaného a správcu dane“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 131/2022 zo dňa 21. novembra 2023, bod 52).
88. Navyše, kasačný súd sa zhoduje so správnym súdom v tom, že v predmetnej veci nebola sťažovateľke preukázaná a preukazovaná úmyselná účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ale to, že mala a mohla o svojej účasti na takomto obchodnom reťazci vedieť, ak by vykonala všetky opatrenia, ktoré sa od obozretného obchodníka vyžadujú.
89. 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.
90. Konfrontujúc správcom dane, žalovaným a správnym súdom akcentované skutočnosti, na ktorých mal byť založený záver, že sťažovateľka mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, s argumentáciou sťažovateľky, kasačný súd konštatuje, že tieto závery neobstoja.
91. 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 neobstojí. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, že vo všeobecnosti nedostatok referencií a skúseností obchodného partnera (bez ďalšieho) nevyvoláva podozrenie o to, že daňový subjekt sa plnením s takýmto obchodným partnerom zúčastní obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 33/2019 zo dňa 30. júna 2020, bod 25, obdobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 11/2022 zo dňa 30. mája 2024).
92. 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 vyvodiť 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.
93. 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.
94. 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)

....102. Kasačný súd dáva tiež do pozornosti, že sťažovateľka v daňovom konaní predložila ako dôkaz aj akciové letáky METRO (spoločnosti METRO Cash & Carry SR, s.r.o.) za september 2012, október a november 2012, február a marec 2013 v ktorých je uvedená cena kuracích prsných rezňov solených z Brazílie 3,05 €/kg s DPH, resp. 3,15 €/kg s DPH, cena bravčovej krkovičky bez kosti 3,39 €/kg s DPH, cena bravčového karé bez kosti 4,29 €/kg s DPH. Predmetné dôkazy ani podľa názoru kasačného súdu nemožno odmietnuť iba s argumentom, že nejde o nákupné, ale predajné ceny relevantnej konkurencie sťažovateľky. Z logiky obchodných vzťahov a povahy podnikania (ktorého cieľom je zisk) spravidla vyplýva, že ak je predajná cena v určitej výške, tak nákupná cena musí byť, logicky, nižšia, aby mohol podnikateľ vytvoriť zisk. Rovnako je zrejmé, že pokiaľ sú ceny na letákoch uvedené s DPH, tieto ceny budú po odpočítaní DPH poznateľne nižšie. Na druhej strane však dáva kasačný súd do pozornosti, že ide o akciové letáky, v ktorých sa môže ponúkať mäso za diskontnú cenu aj z dôvodu končiacej spotreby a pod. Vyhodnocujúc všetky vyššie uvedené aspekty však kasačný súd uzatvára, že ide o dôkaz, ktorý umožňuje si vytvoriť relevantný obraz o trhových cenách mäsa, pochádzajúci od relevantného a legitímneho (významného) subjektu na trhu s potravinami, dokonca od konkurenta sťažovateľky. Tento dôkaz nasvedčuje tomu, že nákupné ceny sťažovateľky sa výrazne nevymykajú trhovým cenám s predmetnými komoditami. Správca dane a žalovaný pritom neprodukovali žiadne dôkazy, ktorými by argument sťažovateľky relevantnou konkurenciou vyvrátili.

103. Čo sa týka porovnávania nákupných cien sťažovateľky s nákupnými cenami jej materskej spoločnosti v Českej republike, kasačný súd už vyššie uviedol, že z týchto podkladov nemožno vyvodiť záver o príliš (značne) nízkej cene plnení dodávaných deklarovanými dodávateľmi sťažovateľke (bod 99 až 101 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. ....

...109. Pokiaľ žalovaný, správca dane a správny súd akcentujú, že je všeobecne známou skutočnosťou, že väčšina kuracieho mäsa dodávaného z Brazílie (80%) je dodávaná cez holandských obchodníkov a sťažovateľka ako skúsená obchodníčka s mäsom si mala byť tejto skutočnosti vedomá, rovnako si mala byť vedomá priemerných trhových cien holandských obchodníkov a toho, že nakupuje kuracie mäso z Brazílie pod trhovú cenu holandských obchodníkov, kasačný súd túto výhradu považuje za ničím nepodloženú. Z vykonaného dokazovania totiž nevyplýva, (i) že by mäso nakupované žalobkyňou skutočne pochádzalo pôvodne od holandských obchodníkov (dôkazy v tomto smere správca dane, žalovaný a správny súd ani nepomenúvajú) a (ii) žalovaný a správca dane ani žiadnym dôkazným prostriedkom nestanovili trhové ceny holandských obchodníkov s jednotlivými mäsovými výrobkami z Brazílie. Nie je tak zrejmé, aké v danom období boli trhové ceny holandských obchodníkov s jednotlivými mäsovými výrobkami z Brazílie a či vôbec išlo v prípade sporných obchodov o mäso z Brazílie, ktoré sa skutočne do Európskej únie dostalo cez holandských alebo iných zahraničných obchodníkov.“

47. Kasačný súd k uvedenému dopĺňa, že po zistení z administratívneho spisu nepovažuje rozdiely medzi nákupnými cenami za tak významné, resp. očividné, aby indikovali obozretnosť sťažovateľa a jeho vedomosť o potenciálnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. V snahe preukázať neprimeranosť nákupných cien s priemernými trhovými cenami správca dane, žalovaný a správny súd poukázali tiež na agrárne trhové informácie Slovenska Pôdohospodárskej platobnej agentúry obsiahnuté v správach o trhu za jednotlivé týždne v rokoch 2012 a 2013 (dostupné na https://www.apa.sk/atis). Kasačný súd v tomto smere dáva sťažovateľovi za pravdu v tom, že ceny

uvedené v predmetných správach, sú (i) odbytové/predajné ceny, (ii) iba slovenských spracovateľov hydiny (prvovýrobcov), (iii) majú informatívny charakter (ako je uvedené priamo na webovom sídle Pôdohospodárskej platobnej agentúry). Kasačný súd dáva tiež do pozornosti, že ani z administratívneho spisu a ani z webového sídla Pôdohospodárskej platobnej agentúry nie je zrejmá metodika určovania predmetných cien, či ide o ceny maloobchodné alebo veľkoobchodné, v nadväznosti na aké balenie či spracovanie kuracieho mäsa a pod. Predmetné správy preto nemožno bez ďalšieho vysvetlenia/ doplnenia považovať za dôkazy priemerných trhových cien mrazeného kuracieho mäsa dodávaného zo zahraničia. V predmetnej veci pritom samotný žalovaný, správca dane ako aj správny súd akcentujú, že ide o mäso z dovozu, ktorého pôvod je Brazília.
48. Záverom tak kasačný súd konštatuje, že sa správcovi dane a ani žalovanému nepodarilo preukázať, že by sa ceny mäsa vymykali spod rozsahu priemeru trhových cien identifikovaných správcom dane a žalovaným podľa správ Pôdohospodárskej platobnej agentúry alebo by sa líšili od cien konkurencie na trhu. Rovnako správca dane a ani žalovaný nepreukázali hodnoverným spôsobom, že by sťažovateľ so svojou materskou spoločnosťou zdieľal alebo akýmkoľvek spôsobom koordinoval nákupné ceny. Možno tak tiež konštatovať, že sa nepodarilo preukázať ani len pasívna vedomosť sťažovateľa o tom, že participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.
49. Zároveň kasačný súd dodáva, že nevyhovel návrhu sťažovateľa na iniciovanie prejudiciálneho konania, keďže pochybnosti správcu dane týkajúce sa vysledovateľnosti obchodovaných tovarov považoval kasačný súd za nerelevantné z pohľadu dane z pridanej hodnoty, pričom v tomto smere boli otázky nastolené sťažovateľom už aj vyriešené relevantnou rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie, konkrétne rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci „Altic“ SIA, C-329/18 zo dňa 3. októbra 2019.
50. Sumarizujúc vyššie uvedené dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.
51. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že jeho závery neznamenajú automaticky, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočet dane z predmetných dodaní tovaru. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby jednoznačne ustálil dôvod nepriznania odpočítania DPH v predmetnej veci a tento, s ohľadom na jeho povahu, podporili relevantnými skutkovými zisteniami vychádzajúcimi z daňovej kontroly pri akceptovaní a uplatňovaní takého dôkazného bremena, aké zodpovedá zistenému dôvodu nepriznania odpočítania DPH. Pokiaľ sa správca dane a žalovaný ako dôvod neuznania uplatnených práv na odpočítanie dane rozhodnú zvoliť daňový podvod a účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, bude potrebné, aby jednoznačne preukázali to, že sťažovateľ vedel, resp. pri dodržaní primeranej obozretnosti mal a mohol vedieť, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.
52. V ďalšom konaní bude žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie, pričom je viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).
53. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).
54. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.