| | |
|---|---|
| Súd: | Najvyšší správny súd SR |
| Spisová značka: | 8Sfk/9/2023 |
| Identifikačné číslo súdneho spisu: | 3022200181 |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 30. 07. 2024 |
| Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: | Mgr. Kristína Babiaková |
| ECLI: | ECLI:SK:NSSSR:2024:3022200181.1 |

# ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobkyne: Bidfood Slovakia s.r.o., so sídlom Piešťanská 2321/71, 915 01 Nové Mesto nad Váhom, IČO: 34 152 199, právne zastúpená advokátskou kanceláriou: Blaňár & Partners s.r.o., so sídlom Gunduličova 4, 811 05 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100731750/2022 zo dňa 5. apríla 2022, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13 S 51/2022-121 zo dňa 5. apríla 2023, takto

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

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky návrh na prerušenie konania zamieta.
II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13 S 51/2022-121 zo dňa 5. apríla 2023 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100731750/2022 zo dňa 5. apríla 2022 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.
III. Žalobkyni p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

**o d ô v o d n e n i e :**

I.
Priebeh administratívneho konania
1. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2012, január až máj 2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 100490935/2017 zo dňa 17. marca 2017 (ďalej len „protokol“). V protokole správca dane vyjadril záver, že v sporných obchodoch žalobkyne neboli preukázané materiálne podmienky pre uplatnenie uplatneného práva na odpočítanie dane.
2. Správca dane vydal vo vyrubovacom konaní rozhodnutie č. 101496908/2019 zo dňa 19. júna 2019, ktoré bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. 102895085/2019 zo dňa 16. decembra 2019. Správca dane vydal ďalšie rozhodnutie č. 395900/2020 zo dňa 26. augusta 2020, ktoré žalovaný zrušil rozhodnutím č. 100291005/2021 zo dňa 19. februára 2021. Žalovaný v podstatnom inštruoval správcu dane, aby jednoznačne ustálil dôvod nepriznania daňových oprávnení a za týmto účelom prípadne doplnil dokazovanie. Inštrukcie žalovaného smerovali v podstatnom k tomu, že v predmetnej veci môže byť daný dôvod pre neuznanie daňových oprávnení žalobkyni z dôvodu jej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ktorého sa zúčastnila vedome (vedela alebo pri dodržaní náležitej obozretnosti o takomto daňovom podvode mohla vedieť).
3. Správca dane rozhodnutím č. 181058/2021 zo dňa 14. októbra 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobkyni rozdiel na DPH v sume 92.680,14 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2012.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 100731750/2022 zo dňa 5. apríla 2022 (ďalej len „žalované rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.
5. V predmetnej veci správca dane a žalovaný neuznali žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľmi Fria s.r.o. (dňa 4. augusta 2015 vymazaná ex offo z obchodného registra), BOLITEX, s.r.o., Ro.Li s.r.o. (do 22. mája 2013 RENEGAR s.r.o.) a M-I, s.r.o. (dňa 18. septembra 2020 zrušená a dňa 2. februára 2020 vymazaná ex offo z obchodného registra) za dodanie mäsa - kuracie pečienky, hovädzia falošná sviečková, kuracie prsia, kačacia pečeň, bravčové karé.
6. Žalovaný dal do pozornosti zistenia správcu dane a zhrnul, že v predmetnej veci nie je sporná preprava tovaru a ani reálna existencia plnenia. Dôvodom neuznania uplatnených daňových oprávnení bola účasť žalobkyne na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a vedomosť žalobkyne o takomto podvodnom konaní.
7. Podľa názoru žalovaného z vykonaného dokazovania vyplývajú neobvyklé okolnosti obchodných transakcií. Deklarovaní tuzemskí dodávatelia mali byť do obchodných reťazcov žalobkyne vložení účelovo, aby žalobkyňa nemusela odviesť DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru a mohla si uplatniť odpočítanie od dane. Úlohou predmetných spoločností tak bolo vystaviť faktúry a vykázať ich v daňovom priznaní s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality dane. Daň však nikdy nebola do štátneho rozpočtu odvedená, keďže deklarovaní dodávatelia si daňovú povinnosť umelo znižovali prostredníctvom ďalších fiktívnych a nepreukázaných dodaní od ďalších pochybných subdodávateľov, čím vznikol únik na dani podvodného charakteru. Správca dane podľa názoru žalovaného správne konštatoval, že daňový únik bol prepojený so žalobkyňou jej účasťou na reťazci transakcií pri obchodovaní s dotknutým tovarom.
8. Podľa názoru žalovaného vedomosti, resp. tomu, že pri dodržaní primeranej obozretnosti mohla/mala vedieť o jej účasti na podvodnom reťazci, svedčalo viacero okolností. Žalobkyňa prinajmenšom od svojej materskej spoločnosti Bidfood Czech Republic, s.r.o., ktorej vo významnej miere dodávala napr. kuracie mäso z Brazílie holandská spoločnosť Ferdinad Zandbergen BV (obchodovali od roku 2008) vedela, aké sú štandardné predajné ceny tejto komodity, žalobkyňa sa v trhových cenách orientovala a vedela ich posúdiť. Podľa názoru žalovaného je všeobecne známe, že až 80 % mäsa z Brazílie sa dostáva na európsky trh cez Holandsko, preto žalobkyňa ako skúsený obchodník s týmto tovarom o cenách tovaru ponúkaných distribútormi v Holandsku musela vedieť. Z vykonaného MVI okrem iného vyplýva, že česká materská firma obchodovala aj so žalobkyňou a dodávala jej aj tovar ako kuracie, bravčové, hovädzie mäso či kuracie pečienky. Z MVI tiež vyplýva, že materská spoločnosť nakupovala kuracie rezne solené, kuracie prsia, kuracie stehná aj v období január až december 2012 (nie však iné kuracie mäso). Nakupovala tiež bravčové a hovädzie mäso (v rôznych špecifikáciách) či kuracie pečienky. Dodávateľskými spoločnosťami pre materskú spoločnosť boli Plusfood Hungary Kft. (Maďarsko), Tican Fresch Meat A/S (Dánsko) či Ferdinand Zandbergen BV (Holandsko).
9. Dodávateľ Fria s.r.o. spolupracoval so žalobkyňou na základe uzatvorenej rámcovej zmluvy a po formálnom overení obchodného partnera. Išlo však o obchodníka bez potrebného personálneho, materiálneho zázemia, ktorý nebol známym a etablovaným dodávateľom kuracieho mäsa na slovenskom trhu. Táto skutočnosť mala žalobkyňu upozorniť na potrebu dôslednejšieho preverovania dodávateľa. Z verejne dostupných zdrojov žalobkyňa musela vedieť, že ide o dodávateľa bez histórie a skúseností. Hoci s týmto obchodným partnerom žalobkyňa obchodovala, registrovaný na príslušnom regionálnom úrade veterinárnej a potravinovej správy nebol. Keďže išlo o nákup tovaru vyššej hodnoty podliehajúceho veterinárnym kontrolám, mala si žalobkyňa, ako zodpovedný obchodník, zistiť registráciu predmetného dodávateľa. Žalobkyňa dobre poznala dodávateľov z členských štátov EÚ, preto je nelogické, že sa rozhodla obstarávať tovar od predmetného dodávateľa.
10. Žalobkyňu mala upozorniť najmä nízka cena dodávaných tovarov na to, že sa môže jednať o tovar prefakturovaný po nadobudnutí z členských štátov EÚ cez reťazec subjektov, kde nepriznanie dane z faktúr za fiktívne plnenia u stratených obchodníkov - subdodávateľov (spoločnosti Coker s.r.o.) zabezpečuje práve tieto nízke ceny. Žalobkyňa si nízku cenu neoverila inak, ako porovnaním cien uvedených v letákoch spoločnosti „METRO“ a ani ich neporovnala s cenami, za ktoré získavala tovar materská spoločnosť.
11. Obdobne argumentoval žalovaný aj vo vzťahu k spoločnosti BOLITEX, s.r.o., ktorá nahlásila na príslušnom orgáne potravinovej a veterinárnej správy len jednu zásielku dňa 11. januára 2012 a množstvo v tejto zásielke nekorešponduje so súvisiacou vystavenou faktúrou pre žalobkyňu. Ďalšie zásielky predmetná spoločnosť nenahlasovala. Strateným obchodným partnerom, subdodávateľom, cez ktorého si predmetná spoločnosť ponižovala daňovú povinnosť, boli spoločnosti PJ GASTRO, s.r.o., LAUBERHAUS SK s.r.o., SALIM SK s.r.o. a Slovak-Market s.r.o.

12. K dodávateľskej spoločnosti Ro.Li s.r.o. žalovaný zopakoval všeobecné pochybnosti týkajúce sa všetkých obchodných partnerov žalobkyne a doplnil, že nebola vedená v registri potravinárskych podnikov. Stratenými obchodnými partnermi - subdodávateľmi boli spoločnosti Bevis s.r.o., Coker s.r.o. a Fria s.r.o. Žalovaný dodal, že spoločnosť Ro.Li s.r.o. obchodovala v reťazci: dodávateľ z iného členského štátu - Bevis s.r.o., Cokers.r.o., Fria s.r.o. - Ro.Li. s.r.o. - žalobkyňa, pričom predložené dodávateľské faktúry a vystavené CMR neuvádzajú ako príjemcu (odberateľa) tovaru na území Slovenskej republiky spoločnosti Bevis s.r.o., Coker s.r.o. či Ro.Li s.r.o.
13. Obdobné pochybnosti žalovaný komunikoval aj k spoločnosti M-I, s.r.o., pričom aj táto nebola vedená v registri potravinárskych podnikov.
14. Postup žalobkyne, ktorá si obchodných partnerov overila v zmysle, či za nich koná oprávnená osoba, preverenie dodávateľa cez obchodný, živnostenský register, preverením DIČ a platnosťou IČ DPH, považoval žalovaný za čisto formálny. Žalobkyni malo byť zrejmé, že reťazovým obchodovaním sa tovar predražuje, teda je nevýhodnejšie kúpiť tovar sprostredkovane namiesto toho, aby ho kúpila priamo od holandského dovozcu brazílskeho mäsa. Z vykonaného dokazovania nevyplynulo, že by žalobkyňa vykonala nejaké osobitné opatrenia pre zabezpečenie toho, že sa nezúčastní podvodného obchodného reťazca.
15. K námietkam relevancie registrácie obchodných partnerov v príslušných registroch žalovaný uviedol, že z dôvodu bezpečnosti potravín je preukázanie ich vysledovateľnosti zákonnou povinnosťou, ktorú si musí svedomitý obchodník plniť. Išlo pritom len o jeden z podporných dôkazov.
16. Žalobkyňa ako dlhodobý obchodník na slovenskom trhu s mäsom (od roku 1996) má dbať na dôveryhodnosť svojich obchodných vzťahov, byť opatrná pri nadväzovaní nových obchodných vzťahov a vyhýbať sa špekulatívnym obchodným operáciám. Žalobkyňa nepreukázala, prečo v rámci svojej zabehnutej činnosti v istom momente nadviazala obchodný vzťah so spoločnosťami bez histórie a potravinárskeho kreditu.
17. Pokiaľ žalobkyňa uvádzala, že nevedela o nákupných cenách jej materskej spoločnosti, žalovaný konštatoval, že nespochybňuje, že z vykonaného MVI vyplýva, že materská spoločnosť so žalobkyňou nekoordinovala nákupné ceny komodít, resp. že takáto koordinácia neprebiehala. Z predmetnej odpovede však aj vyplýva, že aj materská spoločnosť žalobkyni dodávala v januári až decembri 2012 mäso. Z materskou spoločnosťou predložených faktúr vyplýva, že najväčšími dodávateľmi materskej spoločnosti boli už menované spoločnosti z Maďarska, Dánska a Holandska. Žalobkyni nič nebránilo v tom, aby prijala preventívne opatrenia, ako napríklad to, že by si vyžiadala cenové ponuky od holandského distribútora Ferdinand Zandbergen BV alebo aby sa informovala u svojej materskej spoločnosti o aktuálnych predajných cenách kuracieho mäsa z Brazílie, keďže jej materská spoločnosť práve s touto komoditou a holandským distribútorom obchodovala. Žalobkyňa z veterinárnej značky na kartónoch s mäsom musela vedieť, že ide o mäso od výrobcov z Brazílie. Pričom sama od svojej materskej spoločnosti takýto tovar od holandského dovozcu Ferdinand Zandbergen BV rámci trojstranného obchodu obstarala (podľa faktúr obsiahnutých v administratívnom spise, ku ktorým nie je pripojené CMR, v apríli roku 2012).
18. Vyššie uvedené skutočnosti preukazujú podľa názoru žalovaného správnosť jeho záveru spočívajúceho v neuznaní uplatnených daňových oprávnení z dôvodu účasti žalobkyne na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, o ktorom vedela alebo mohla vedieť.
19. Správca dane zohľadnil tiež verejne dostupnú Správu o trhu s jatočnými zvieratami a mäsom, ktorú pravidelne (v týždennom rozpise) vydáva Pôdohospodárska platobná agentúra na webe www.apa.sk, obsahujúcu odbytové ceny slovenských spracovateľov mäsa a mäsových výrobkov (uviedol ceny kuracích rezňov mrazených a bravčového stehna bez kosti).
20. Žalobkyňa v administratívnom konaní predložila letáky obchodného reťazca „METRO“ s cenami niektorých produktov, ktoré nakupovala od sporných dodávateľov.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

21. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) a žiadala, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.
22. Žalobkyňa v správnej žalobe namietala:
· neprípustnosť zmeny argumentácie správnych orgánov vo finálnych rozhodnutiach z vyrubovacieho konania v porovnaní s protokolom. Žalobkyňa zdôraznila, že v rámci protokolu a prvého rozhodnutia jej bolo právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov neuznané z dôvodu spochybnenia dodávateľa. V rámci vyrubovacieho konania však došlo k zmene tohto kruciálneho dôvodu bez ďalšieho zásadného dokazovania na vedomú účasť žalobkyne na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

Takýto postup považuje žalobkyňa za neprípustný, keďže neguje význam daňovej kontroly. Poukázala aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2022 zo dňa 24. februára 2022, podľa ktorého nemožno vo vyrubovacom konaní vykonať dokazovanie v rozsahu nahrádzajúcom daňovú kontrolu.
· nerešpektovanie predchádzajúcich záväzných názorov žalovaného v predmetnej veci;
· nevyhodnotenie dôkazov predložených žalobkyňou - výpisov bankových účtov žalobkyne a jej dodávateľov, e-mailovej komunikácie žalobkyne a jej dodávateľov, protokolov z veterinárnych kontrol vykonaných u žalobkyne v rokoch 2012-2013 bez negatívnych zistení vo vzťahu k veterinárnej vysledovateľnosti potravín zo sporných obchodov;
· nedôsledné rozlišovanie medzi preukazovanou aktívnou a pasívnou účasťou žalobkyne na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom;
· nesprávnu aplikáciu Axel-Kittel testu, keď žalovaný vykonal len tri kroky, namiesto štyroch krokov (rozdiel v otázkach či vznikol daňový únik a či je dôsledkom podvodného konania, ktoré žalovaný spojil do otázky, či došlo k daňovému podvodu);
· porušenie neutrality zdaniteľných plnení, keď podľa názoru žalobkyne z pohľadu DPH nie je rozdiel medzi intrakomunitárnym dodaním a vnútroštátnymi dodaniami pri uplatnení odpočítania dane z hľadiska princípu daňovej neutrality. V predmetnej veci pritom nebol preukázaný daňový únik na strane žalobkyne;
· všeobecné posudzovanie všetkých plnení v obchodnom reťazci namiesto ich individuálneho posudzovania.
23. Najpodstatnejšia námietka žalobkyne smerovala k tomu, že žalovaný a správca dane v predmetnej veci neuniesli svoje dôkazné bremeno. Žalobkyňa zastávala názor, že nevedela a ani nemohla vedieť, že sa zúčastnila na obchodných plneniach poznačených daňovým podvodom a ani nezanedbala svoju obozretnosť. Žalobkyňa tvrdila, že na úseku vysledovateľnosti potravín si splnila všetky svoje povinnosti, keď vedela od ktorého priameho dodávateľa dodávaný tovar pochádza, vyžadovala od neho všetky potrebné informácie, neobchodovala preto s potravinami neznámeho charakteru a ani vykonané veterinárne kontroly v tomto zmysle nezistili žiadne pochybenia. Svojich obchodných partnerov si preverila všetkými dostupnými spôsobmi (vo vzťahu k oprávneniam ich konateľov, že sa s nimi možno kontaktovať prostredníctvom bežných kontaktov, vedela, kde sa tovar v momente dodania nachádza a pod.).
24. Pochybnosti žalovaného a správcu dane ohľadom ceny plnení považovala žalobkyňa za irelevantné a nepreukázané. Nákupná cena sa pohybovala v rozpätí spadajúcom do ceny obvyklej v danom mieste a v danom čase. Žalovaný pritom odmietol vykonať navrhovaný dôkaz u jej konkurencie, ktorá predáva potraviny za nižšie ceny ako žalobkyňa a logicky ich tak musí za nižšie ceny aj nakupovať (leták „METRO“). Nákupné ceny pritom neboli zásadne nižšie ako ceny správcom dane a žalovaným referovaných zahraničných dodávateľov KOVÁŘ plus s.r.o. (ČR) či Ferdinand Zandbergen BV (Holandsko). Žalovaný a správca dane pritom riadne neodôvodnili, prečo predmetné dve spoločnosti vybrali ako referenčné, a prečo neporovnávali ceny s inými slovenskými podnikateľskými subjektami tak, ako to žiadala žalobkyňa - napr. METRO Cash & Carry SR, s.r.o.. Žalobkyňa tiež namietala, že za rozhodujúce nemožno považovať informácie o cenách uvedených v správach Pôdohospodárskej platobnej agentúry, keďže tieto sa týkali slovenských spracovateľov (prvovýrobcov hydiny) a nie obchodníkov s hydinou. Žalobkyňa pritom neobchodovala so slovenskými spracovateľmi hydiny, ale nakupovala zahraničné mrazené mäso od obchodníkov s hydinou. Navyše predmetné informácie sú len informatívne.
25. Čo sa týka tvrdenia o preverovaní registrácie dodávateľov na príslušných orgánoch, toto žalobkyni nebolo dostupné. Nakoniec existencia príslušnej registrácie v tomto zmysle nie je podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie rozhodujúca (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-329/18 Altic SIA). Rovnako je nerelevantná argumentácia žalovaného ohľadom materiálnych či technických podmienok u jej dodávateľov s odkazom na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie. Nemôže byť relevantná ani absencia histórie obchodných partnerov žalobkyne, ktorí sa jej po preverení a v rámci bežnej komunikácie a obchodných rokovaní, javili ako dôveryhodní.
26. Žalobkyňa osobitne zdôraznila, že z vykonaného dokazovania bolo (aj zo strany žalovaného) nesporné, že žalobkyňa nekoordinovala ceny s českou materskou spoločnosťou, nemohla tak vedieť o jej nákupných cenách. Žalobkyňa nemohla poznať ani ceny zahraničných dodávateľov referovaných žalovaným, keďže s nimi v predmetnom zdaňovacom období neobchodovala, obchodovala len s preverenými tuzemskými partnermi.
27. Správny súd rozsudkom č. k. 13 S 51/2022-121 zo dňa 5. apríla 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu žalobkyne zamietol.

28. Podľa názoru správneho súdu bolo vykonaným dokazovaním preukázané, že v predmetnej veci došlo k podvodnému konaniu za účasti žalobkyne, ktorá o svojej účasti mohla, resp. mala vedieť, pričom táto nekonala s odbornou starostlivosťou a neprijala všetky potrebné preventívne opatrenia.
29. Podľa názoru správneho súdu boli v predmetnej veci splnené všetky podmienky Axel Kittel testu. Správne orgány riadne preukázali netransparentné prostredie - podvodný reťazec, s ktorým bola prepojená aj žalobkyňa pri dodaní sporných tovarov. K daňovému úniku došlo na strane deklarovaných dodávateľov, ktorí si kompenzovali daň, uvedenú na sporných faktúrach vystavených pre žalobkyňu, deklarovaním nepreukázateľných odpočítaní dane na vstupe/dodávateľskými faktúrami od nekontaktných a stratených subdodávateľov. Žalobkyňa na predmetnom reťazci participovala tak, že nakupovala tovar od tzv. nárazníka a neskôr nezvestného obchodníka a ďalej deklarovala jeho dodanie tuzemským odberateľom. Uplatnením odpočítania dane si tak uplatnila daňovú výhodu, ktorá nie je krytá odvedením dane na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca.
30. Z hľadiska toho, že žalobkyňa mohla vedieť o svojej účasti na podvodnom reťazci dal správny súd do pozornosti, že žalobkyňa ako skúsený obchodník na trhu obchodovala s nerenomovanými a novými dodávateľmi na trhu, bez relevantnej obchodnej histórie a referencií. Navyše predmetné dodávateľské spoločnosti neboli vedené v registri potravinárskych podnikov. Žalobkyni pritom v konaní nebolo preukázané úmyselné zapojenie sa do podvodného obchodného reťazca, ale to, že mala o svojej účasti vedieť, ak by vykonala všetky potrebné preventívne opatrenia.
31. Kľúčovou okolnosťou, ktorá mala vzbudiť podozrenie žalobkyne, mala byť nízka cena deklarovaných plnení. Žalobkyňa mala prinajmenšom od svojej materskej spoločnosti, ktorá jej 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 žalobkyňa ako skúsený a významný obchodník s týmto tovarom o cenách ponúkaných distribútormi v Holandsku musela vedieť. Žalobkyňa nepreukázala žiadny kontrolný mechanizmus pri preverovaní cien.
32. Podľa názoru správneho súdu žalobkyňa odignorovala podozrenia týkajúce sa nízkej ceny kupovaných tovarov. To, že cena nakupovaného tovaru je príliš nízka, mohla žalobkyňa vedieť od svojej materskej firmy, porovnaním cien s dodávateľskou spoločnosťou KOVAŘ plus s.r.o. či so správami Slovenskej poľnohospodárskej agentúry.
33. Pokiaľ žalobkyňa uvádza, že nekoordinovala ceny so svojou materskou spoločnosťou, správny súd poukázal na skutočnosť, že konateľ žalobkyne má trvalý pobyt len cca 30 km od sídla českej materskej spoločnosti. Z tejto skutočnosti možno vyvodiť vplyv materskej spoločnosti na tvorbu cien, ako aj zdieľanie informácií a usmerňovanie žalobkyne materskou spoločnosťou, jediným spoločníkom žalobkyne. Ak by žalobkyňa s materskou spoločnosťou porovnala nákupné ceny, zistila by, že ceny od deklarovaných dodávateľov sú príliš nízke. Námietky žalobkyne proti správam Pôdohospodárskej platobnej agentúry považoval správny súd (bez bližšej argumentácie) za nedôvodné.
34. Len z letáku METRO podľa názoru správneho súdu nemožno vyvodiť záver, že za tieto predajné ceny predmetná spoločnosť (METRO Cash & Carry SR, s.r.o.) tovar nakupuje aj u svojich dodávateľov.
35. 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. Žalobkyňa preto musela mať informácie o uskutočnenom nákupe mäsa a mala sa zaujímať tiež o registráciu jej obchodných partnerov podľa príslušných právnych predpisov. Táto povinnosť jej vyplýva s európskeho práva a osobitne významná bola pri nízkych cenách dodávaných tovarov.
36. Ak žalobkyňa spochybňovala nerelevantnosť nedostatočnej reputácie obchodných partnerov či absenciu ich materiálnych a technických podmienok, správny súd kontroval, že zapojenie deklarovaných obchodných partnerov do obchodného reťazca bolo čisto umelé, bez ekonomického opodstatnenia. Žalobkyňa mala v predmetnej veci priestor obhájiť sa, že o daňovom úniku v obchodnom reťazci nevedela a že prijala dostatočné opatrenia. Tento priestor žalobkyňa nevyužila. Jej overenie obchodných partnerov bolo čisto formálne.
37. 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 žalobkyňa poukazuje, 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 žalobkyňa až vo vyrubovacom konaní preukázala 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.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

38. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zmeniť napadnutý rozsudok tak, že dôjde k zrušeniu rozhodnutia žalovaného a vráteniu veci na ďalšie konanie, alternatívne zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správnemu súdu na ďalšie konanie.

39. Sťažovateľka namieta nedostatočné odôvodnenia napadnutého rozsudku v tom smere, že správny súd sa nevysporiadal (i) s jej námietkou neprípustnosti spájania jej 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 si položili otázku, či bol identifikovaný podvod a nezodpovedali si otázku, či daňový únik vznikol v posudzovaných obchodoch - teda na strane obchodu žalobkyne a jej obchodných partnerov a či bol podvodného charakteru, keďže žalobkyňa z neho nečerpala daňovú výhodu), (iii) s namietaným nevyhodnotením dôkazov predložených žalobkyňou (výpisy z bankových účtov, e-mailovú komunikáciu medzi žalobkyňou a jej obchodnými partnermi, protokoly z vykonaných veterinárnych kontrol v rokoch 2012 a 2013 bez zistení voči žalobkyni) a ani s namietaným nerešpektovaním právne záväzného názoru žalovaného správcom dane, čo žalovaný jeho ostatným rozhodnutím aproboval.

40. Správny súd sa tiež odklonil od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu reprezentovanej rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžfk 14/2010 zo dňa 21. apríla 2011, sp. zn. 5 Sžf 23/2016 zo dňa 16. januára 2017, sp. zn. 3 Sžfk 27/2018 zo dňa 23. januára 2019 a rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2022 zo dňa 24. februára 2022.

41. Z tejto rozhodovacej činnosti sťažovateľka vyvodzuje, že vyrubovacie konanie nemôže byť nástrojom predlžovania daňovej kontroly. Rozsah dokazovania vo vyrubovacom konaní je podľa názoru sťažovateľky limitovaný a determinovaný návrhmi daňového subjektu (§ 68 ods. 3 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“). 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 sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Sťažovateľka neiniciovala žiadne dokazovanie, ktoré by vo vyrubovacom konaní malo viesť k takýmto záverom.

42. Nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom namietala sťažovateľka tiež vo viacerých smeroch.

43. Sťažovateľka namieta, že jej obchodné vzťahy boli realizované v súlade so zásadou neutrality daňových plnení. Pokiaľ sa sťažovateľka rozhodla nakúpiť tovar od vnútroštátnych obchodných partnerov namiesto intrakomunitárneho dodania (od iných obchodných partnerov), týmto nezískala žiadnu daňovú výhodu. K tomuto záveru okrem vlastnej argumentácie predložila žalobkyňa aj znalecký posudok č. 5/2022 zo dňa 2. novembra 2022. V predmetnej veci preto nebolo preukázané, že by sťažovateľka čerpala akúkoľvek daňovú výhodu.

44. Rovnako sťažovateľka namietala nesprávne právne posúdenie jej vedomostnej stránky účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, osobitne v časti tvrdeného konania v rozpore s odbornou starostlivosťou.

45. Namietala, že neobchodovala s tovarom za príliš nízke ceny, išlo o ceny tovarov v rozpätí spadajúcom do ceny obvyklej v danom čase a na danom mieste. Toto žalobkyňa preukázala, 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. 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.
46. Pokiaľ správca dane a žalovaný zohľadňovali ceny dodávateľa KOVÁŘ plus s.r.o., neuviedli, prečo má ísť o referenčné ceny. Sťažovateľka namieta, že porovnateľná v tomto smere (v obdobnom postavení ako sťažovateľka) bola spoločnosť METRO Cash & Carry SR s.r.o., konkurentka sťažovateľky. K tomuto predložila sťažovateľka 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 sťažovateľky, bola schopná vykonávať predaj tovaru za podobnú cenu, za ktorú vykonávala sťažovateľka nákup, pričom pri tejto cene vykazovala ziskovosť, jej nákupné ceny museli byť podstatne nižšie. Inak by predmetná spoločnosť vykazovala stratu, čo je v rozpore s podstatou a zmyslom podnikania (predávanie tovarov pod cenu). Správca dane a žalovaný, rovnako ako správny súd, nevykonali žiadnu analýzu nákupných cien s porovnateľnými subjektami ako sťažovateľka na slovenskom trhu a ani s označenou konkurenciou sťažovateľky. Príslušné orgány takéto dôkazy odmietli vykonať.
47. K spoločnosti KOVÁŘ plus s.r.o. sťažovateľka uviedla, že ide o zahraničný subjekt (českého obchodníka), ktorý nemôže byť použitý ako cenový referent vo vzťahu k sťažovateľke. Sťažovateľka opakovane zdôrazňovala, že nepoznala nákupné ceny zahraničných dodávateľov počas kontrolovaného obdobia.
48. Pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd akcentovali agrárne informácie (správy Pôdohospodárskej platobnej agentúry) tak sťažovateľka namieta, že ide o odbytové ceny a ceny, ktoré sa týkajú len slovenských prvovýrobcov, nie obchodníkov s potravinami. Sťažovateľka však nenakupovala 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 zahraničných. Pri mäse z Brazílie či z Poľska je jednotková cena nižšia o ďalších cca 10 % ako v prípade slovenských spracovateľov.
49. K tvrdenej koordinácii cien s materskou spoločnosťou (ČR) sťažovateľka namieta, že v správnom konaní (ako to uviedol výslovne v rozhodnutí a vo vyjadrení k správnej žalobe aj žalovaný) nebolo sporné, že koordinácia nákupných cien medzi žalobkyňou a materskou spoločnosťou z Českej republiky neprebiehala. Skutočnosti týkajúce sa bydliska konateľa sťažovateľky žiadnym spôsobom podľa sťažovateľky nedokazujú akúkoľvek spojitosť či koordináciu cien medzi materskou spoločnosťou (ČR) a sťažovateľkou. Sťažovateľka opakovane v konaní poukazovala na skutočnosť, že má vlastný obchodný model nákupu potravín, ktorý sa riadi obchodným oddelením v Slovenskej republike, skladové systémy sťažovateľky a materskej spoločnosti nie sú žiadnym spôsobom prepojené.
50. K pochybnostiam ohľadom vysledovateľnosti potravín a preverenia registrácie sťažovateľka akcentovala, 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. Sťažovateľka tiež namieta, že podľa príslušnej európskej legislatívy je povinná vedieť, od koho tovar nadobudla a komu ho dodala. Nie je však povinná identifikovať ostatných dodávateľov v obchodnom reťazci. Navyše všetky informácie, ktoré má sťažovateľka 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 sťažovateľky. Osobu odosielateľa potravín sa žalobkyňa mohla dozvedieť až z CMR dokladov po dodaní jej skladu. V rámci vykonaných kontrol neboli pritom zo strany príslušných orgánov zistené žiadne vážnejšie nedostatky na úseku vysledovateľnosti potravín. Sťažovateľka tiež zdôrazňuje, že v rokoch 2012 a 2013 neboli zoznamy registrovaných subjektov obchodujúcich s potravinami verejne dostupné. Sťažovateľka si ani nemohla overovať túto registráciu.
51. Z hľadiska opatrení sťažovateľka uvádza, že si svojich obchodných partnerov vždy riadne preverila. Takéto preverenie považuje sťažovateľka za dostatočné aj s odkazom na Zbierku z Fóra Generálneho riaditeľstva EÚ 2016 (túto správny súd nevyhodnotil). Pre účely obchodovania nemuseli mať deklarovaní dodávatelia žiadne osobitné materiálne či technické podmienky. Navyše podľa rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (C-277/14 vo veci Stehcemp) či kasačného súdu (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 15/2020) takáto absencia podmienok

nemôže byť podozrivou indíciou, ktorá by mala indikovať vedomosť sťažovateľky o podvodnom konaní. Obdobne poukázala sťažovateľka aj na rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022.
52. Sťažovateľka navrhla kasačnému súdu, aby 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."
53. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky nevyjadril.
54. Po predložení veci kasačnému súdu bola táto pridelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Anita Filová, Mgr. Kristína Babiaková (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Rastislav Dlugoš, PhD. Podpredseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením sp. zn. KPp 69/2023 zo dňa 9. novembra 2023, na základe oznámenia sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., tohto podľa § 87 ods. 1 a 2 SSP vylúčil z prejednávania a rozhodovania veci. Ďalším (zastupujúcim) členom senátu sa tak v súlade s Rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky stal sudca Mgr. Peter Mach, PhD.
IV.
Posúdenie kasačného súdu
55. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. b) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
56. Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci boli otázky, (i) či vo vyrubovacom konaní možno zmeniť v protokole z daňovej kontroly identifikovaný dôvod pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení, (ii) či žalovaný a správca dane riadne odôvodnili a identifikovali všetky podmienky tzv. Axel-Kittel testu a (iii) či bola riadne preukázaná vedomosť sťažovateľky o tom, že môže participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Sťažovateľka tiež namietala nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku.
57. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd v prvom rade konštatuje, že napadnutý rozsudok považuje za dostatočne odôvodnený, poskytujúci odpovede na všetky relevantné námietky sťažovateľky. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že sťažovateľke nebolo preukázané úmyselné zapojenie do podvodného reťazca (aktívna účasť), ale to, že ak by prijala všetky potrebné opatrenia v rámci potrebnej obozretnosti, mala a mohla vedieť, že sa svojím plnením môže zúčastniť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (pasívna účasť). Rovnako sa správny súd vysporiadal aj s otázkou vykonania Axel-Kittel testu, keď tento považoval za správne vykonaný zo strany orgánov finančnej správy. Z napadnutého rozsudku je tiež zrejmé, ktoré vykonané dôkazy považoval správny súd za rozhodujúce a z akých dôvodov. Kasačná sťažnosť sťažovateľky preto v tejto časti nebola dôvodná.
58. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že správny súd sa nevysporiadal s jej námietkou, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí nerešpektoval právne záväzné názory žalovaného z jeho predchádzajúcich zrušujúcich rozhodnutí, kasačný súd jej musí dať z časti za pravdu. Správny súd skutočne túto námietku opomenul, resp. sa k nej explicitne nevyjadril. Na druhej strane však kasačný súd konštatuje, že vo svojej rozhodovacej činnosti už uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 77/2022 zo dňa 30. januára 2024, body 35 a 36; obdobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 63/2022 zo dňa 30. januára 2024, body 36 až 39):
„35. Kasačný súd nespochybňuje, že v súlade s § 74 ods. 4 Daňového poriadku sú právne závery vyjadrené v rozhodnutí odvolacieho orgánu záväzné pre prvostupňový orgán. Ide o prejav inštitucionálnej nadradenosti odvolacieho orgánu vo vzťahu k prvostupňovému orgánu, ktorý je vynútiteľný kompetenciou odvolacieho orgánu zrušiť rozhodnutie, ktoré nerešpektovalo jeho právny názor.
36. Na druhej strane je však potrebné konštatovať, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva viazanosť odvolacieho orgánu jeho predchádzajúcim právnym názorom, vyjadreným v zrušujúcom rozhodnutí a už vôbec viazanosť správneho či kasačného súdu takýmto názorom. Inými slovami úlohou správnych súdov v zásade nie je vynucovať dodržiavanie pokynov odvolacieho orgánu zo strany prvostupňového orgánu, a to už vôbec v prípade, ak tento názor zmenil samotný odvolací orgán. Úlohou a poslaním správnych súdov je posúdiť, či výsledné (konečné) rozhodnutie, ako výsledok

celého administratívneho konania, nezasahuje do práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy v rozpore so zákonom (§ 2 ods. 1 SSP). Prípadné procesné pochybenia sa stávajú predmetom záujmu správneho súdu až v tom prípade, ak mohli viesť k vydaniu nezákonného konečného rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP). Nerešpektovanie v zrušujúcom rozhodnutí vyjadreného právneho názoru odvolacieho orgánu prvostupňovým orgánom, pokiaľ bolo v ďalšom konaní opätovne aprobované odvolacím orgánom (došlo k zmene pôvodného názoru), za predpokladu, že nové názory sú riadne odôvodnené, nepredstavuje takú procesnú vadu, ktorá by mala potenciál vplyvu na zákonnosť konečného rozhodnutia (neoberá účastníka konania napr. o možnosť vyjadriť sa, navrhovať dôkazy, podať odvolanie a dostať odpoveď na svoje námietky). Námietky sťažovateľky v tomto smere sú preto zjavne bezdôvodné."

59. Predmetná námietka sťažovateľky bola preto v tejto veci zjavne nedôvodná, bez vplyvu na zákonnosť rozhodnutia žalovaného a nemala preto charakter takej (pre vec zásadnej) námietky, ktorá by si vyžadovala osobitnú odpoveď správneho súdu. Keďže kasačný súd považoval napadnutý rozsudok za preskúmateľne odôvodnený, pristúpil ku kasačnému prieskumu dôvodnosti ďalších meritórnych sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou.

IV.1.

K zmene dôvodu pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení vo vyrubovacom konaní

60. Sťažovateľka v podanej kasačnej sťažnosti namieta nesprávne právne posúdenie správneho súdu a odklon od ustálenej rozhodovacej činnosti vo vzťahu k posúdeniu otázky, či správca dane a žalovaný môžu vo vyrubovacom konaní zmeniť dôvod neuznania uplatnených daňových oprávnení v porovnaní s dôvodom uvedeným v protokole z daňovej kontroly.

61. V súvislosti s nastolenou právnou otázkou dáva kasačný súd do pozornosti, že daňová kontrola predstavuje proces, v rámci ktorého sa zisťujú a preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku). Pokiaľ počas daňovej kontroly vzniknú pochybnosti o dokladoch predložených daňovým subjektom, tieto pochybnosti správca dane oznámi daňovému subjektu a umožní mu vyjadriť sa k nim (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Svoje pochybnosti pritom správca dane musí formulovať tak na skutkovom ako aj právnom základe. Postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku pritom dochádza k presunu dôkazného bremena v rámci daňovej kontroly na daňový subjekt, ktorý má priestor na vyjadrenie alebo vysvetlenie zistených pochybností (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, publikované ako judikát 18/2022 ZNSS). Výsledkom daňovej kontroly je dôkaz - protokol, ktorý obsahuje výsledky daňovej kontroly ako aj vyhodnotenie dôkazov (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku). Jeho obsahom musia byť tak preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov, ako aj stanoviská a vyjadrenia kontrolovaného subjektu (§ 47 písm. g), h) a i) Daňového poriadku). Protokol z daňovej kontroly tak musí obsahovať zhrnutie a vyhodnotenie vykonaných dôkazov, zhrnutie skutkových zistení a ich právneho posúdenia v kontexte záverov správcu dane smerujúcich k (ne)uznaniu sporných daňových oprávnení. Po vyhotovení protokolu z daňovej kontroly ako dôkazu, správca dane zasiela tento dôkaz na vyjadrenie daňovému subjektu spolu s výzvou, ktorá daňovému subjektu umožňuje vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

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.

IV.2.
K dôkaznému bremenu v daňovom konaní a otázke preukázania vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom
72. V súvislosti s námietkami sťažovateľky týkajúcimi sa dôkazného bremena v daňovom konaní a preukazovania vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom dáva kasačný súd do pozornosti, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím práva na odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu, resp. účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a (iv) odopretím práva na odpočítanie dane z dôvodu zneužitia práva.
73. Daňovým podvodom 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). Dôvodom pre neuznanie odpočítania DPH alebo oslobodenia od dane nie je len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom. „Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná osoba spácha daňový podvod sama, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH, alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja

tovaru alebo z používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47, ako aj citovanú judikatúru)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 25). Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo to vedieť mal/mohol. „[S] režimom s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným smernicou 2006/112 nie je zlučiteľné odopretie uvedeného práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iná transakcia, ktorá je súčasťou reťazca dodávok pred alebo po transakcii vykonanej uvedenou zdaniteľnou osobou, bola predmetom podvodu v oblasti DPH. Zavedenie systému objektívnej zodpovednosti by totiž išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu nárokov štátnej pokladnice (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 25, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 49)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26).

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

· Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?

· Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?

· Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?

· Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

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

76. 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).
77. V nadväznosti na skúmanie a dokazovanie primeranej obozretnosti sú relevantné najmä dva aspekty. Prvým aspektom je skúmanie vykonania úkonov, ktoré možno od priemerného zodpovedného podnikateľa očakávať pred uskutočnením zdaniteľného obchodu a zohľadňovanie informácií, ktoré z týchto úkonov v relevantnom čase vyplývali. Druhým aspektom je vedomosť daňového subjektu o konkrétnych okolnostiach a podmienkach obchodu či obchodnej spolupráce, ktoré u neho mohli vyvolať podozrenie, že obchodné plnenie, ktorého sa zúčastňuje, môže byť poznačené daňovým podvodom (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 131/2022 zo dňa 21. novembra 2023, body 58 a 59, sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 54).
78. Pri vyhodnocovaní nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je pritom potrebné brať do úvahy aj prípadné preukázané, osobitné opatrenia/protiopatrenia/garancie, ktoré daňový subjekt prijal, aby predchádzal jeho zapojeniu do podvodného obchodného reťazca (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 55).
79. Z vyššie uvedených všeobecných východísk vyplýva, že rozlišovanie medzi dôvodmi pre neuznanie odpočítania dane nie je samoúčelné, ale má svoj hlbší zmysel. V prípade preukazovania relevantných podmienok práva na odpočítanie dane totiž dôkazné bremeno ťaží daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie. V dôsledku tejto skutočnosti jeho neunesenie znamená nepriznanie daňového oprávnenia. V prípade daňového podvodu, vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom či zneužití práva však dôkazné bremeno na preukázaní rozhodných skutočností pre neuznanie daňového oprávnenia neťaží daňový subjekt, ale ťaží správcu dane.
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).

95. Z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že spornými faktúrami deklarovaní dodávatelia deklarovali sťažovateľke v zdaňovacom období február 2012 dodanie brazílskych kuracích pŕs (rôzne balených, solených, prípadne vo forme rezňov), pričom cena tohto tovaru bola 2,86 až 2,95 €/kg bez DPH. Spoločnosť Fria, s.r.o. dodávala sťažovateľke tiež bravčovú mrazenú sviečkovú za sumu 5,14 €/

kg bez DPH, falošnú hovädziu sviečkovú za sumu 6,20 €/kg bez DPH a mrazené kuracie pečienky za cenu 1,52 €/kg bez DPH. Spoločnosť BOLITEX, s.r.o. dodávala sťažovateľke aj kačacie pečienky za cenu 1,52 €/kg bez DPH. Spoločnosti Ro.Li, s.r.o. a M-I, s.r.o. dodávali v spornom zdaňovacom období sťažovateľke okrem kuracích pŕs aj bravčové karé bez kosti za cenu 3,05 až 3,09 €/kg bez DPH.
96. V rámci preukazovania neprimerane nízkej ceny plnení v porovnaní s trhovými cenami správca dane a žalovaný poukazujú na iných dodávateľov sťažovateľky, resp. jej materskej spoločnosti, konkrétne na dodávky od KOVÁŘ plus, s.r.o. (ČR) a FERDINAND ZANBERGEN BV (Holandsko).
97. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že dodávok kuracieho mäsa - kuracích pŕs od spoločnosti KOVÁŘ plus, s.r.o. (ČR) pre sťažovateľku sa týkala len jedna faktúra obsiahnutá v administratívnom spise za dodanie uskutočnené dna 4. septembra 2012 s cenou tovaru 3,09 €/kg bez DPH. Táto spoločnosť dodávala sťažovateľke tiež falošnú hovädziu sviečkovú za cenu 4,88 až 5,24 €/kg bez DPH (v zdaňovacích obdobiach marec, november 2012 a apríl 2013) a kuracie pečienky za cenu 0,88 až 0,93 €/kg (apríl 2012 a 2013). Predmetná spoločnosť žalobkyni bravčové mäso nedovážala. Čo sa týka spoločnosti FERDINAND ZANBERGEN BV (Holandsko) táto pre sťažovateľku a jej materskú spoločnosť dovážala jahňacinu, hovädziu sviečkovú za cenu 16,50 €/kg bez DPH a falošnú sviečkovú za cenu 5,10 až 5,35 €/kg (jún a júl 2012). Pre materskú spoločnosť sťažovateľky dovážala aj kuracie prsia mrazené (rezeň) za cenu 3,10 €/kg bez DPH (faktúra zo dňa 15. marca 2012).
98. Pre úplnosť kasačný súd dáva do pozornosti, že nahliadnutím do spisu z inej daňovej kontroly získal správca dane aj faktúru vystavenú spoločnosťou Plusfood Hungary Kft pre materskú spoločnosť žalobkyne v ČR 14. marca 2012 za dodanie mrazených kuracích pŕs v cene 3,- €/kg bez DPH.
99. V súlade s vyššie uvedeným kasačný súd musí konštatovať, že v administratívnom spise doložené faktúry od spoločnosti KOVÁŘ plus, s.r.o. (ČR) a ani faktúry od spoločnosti FERDINAND ZANBERGEN BV (Holandsko) nie sú relevantným podkladom pre záver správcu dane o príliš nízkej cene bravčového mäsa dodávaného spoločnosťami Fria, s.r.o., Ro.Li, s.r.o. a M-I, s.r.o. vo februári 2012. Nie sú ani dostatočným podkladom pre záver o neprimeranosti cien kačacích pečienok dodávaných v spoločnosťou BOLITEX, s.r.o. vo februári 2012. Faktúry za dodanie takéhoto tovaru od týchto referenčných spoločností totiž nie sú v administratívnom spise obsiahnuté.
100. Obdobne faktúry od spoločnosti KOVÁŘ plus, s.r.o. (ČR) a FERDINAND ZANBERGEN BV (Holandsko) neboli dostatočným podkladom pre záver o neprimeranosti (príliš nízkej cene) cien spoločnosťou Fria, s.r.o. dodávanej falošnej sviečkovej (6,20 €/kg bez DPH) či kuracích pečienok (1,52 €/kg bez DPH). Práve naopak z faktúr vystavených od iných nespochybnených dodávateľov sťažovateľky bolo preukázané, že tovary (i) hovädzia falošná sviečková za cenu 6,20 €/kg bez DPH a (ii) mrazené kuracie pečienky za cenu 1,52 €/kg bez DPH dodávané sťažovateľke spoločnosťou Fria, s.r.o. v zdaňovacom období február 2012 boli drahšie, ako od iných dodávateľov sťažovateľky (falošnú hovädziu sviečkovú dodávala sťažovateľke v marci, novembri 2012 a apríli 2013 spoločnosť KOVÁŘ plus, s.r.o. (ČR) za cenu 4,88 až 5,24 €/kg bez DPH a spoločnosť FERDINAND ZANBERGEN BV (Holandsko) v júni a júli 2012 za cenu 5,10 až 5,35 €/kg bez DPH; kuracie pečienky dodávala sťažovateľke v apríli 2012 a 2013 aj nespochybnená spoločnosť KOVÁŘ plus, s.r.o. (ČR) za cenu 0,88 až 0,93 €/kg bez DPH).
101. Argumentácia žalovaného a správneho súdu podľa názoru kasačného súdu neobstojí ani v prípade tvrdenej nízkej ceny dodávaných kuracích pŕs. Kasačný súd nespochybňuje, že kuracie prsia boli sťažovateľke v septembri 2012 spoločnosťou KOVÁŘ plus, s.r.o. (ČR) (3,09 €/kg bez DPH) či materskej spoločnosti sťažovateľky v marci 2012 spoločnosťami FERDINAND ZANBERGEN BV (Holandsko) (3,10 €/kg bez DPH) a Plusfood Hungary Kft (3,- €/kg bez DPH) dodávané za vyššie ceny ako kuracie prsia dodávané sťažovateľke vo februári 2012 spornými spoločnosťami (2,86 až 2,95 €/kg bez DPH). Tieto rozdiely však predstavujú, v závislosti od zohľadňovania vybranej porovnávanej ceny, rozdiely v rozsahu 2 % až 8 %. Kasačný súd takéto rozdiely medzi nákupnými cenami nepovažuje za tak významné, resp. očividné, aby indikovali obozretnosť žalobkyne a jej vedomosť o potenciálnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačný súd považuje za zrozumiteľné vysvetlenie sťažovateľky, že k takýmto rozdielom môže dôjsť v dôsledku napr. vývoja cien na trhu, rozdielov v balení či chladení tovaru alebo v jeho preprave.
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.

104. 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). Príslušné orgány poukazovali na to, že v 4. až 8. týždni roku 2012 (február 2012) sa priemerné ceny kuracieho mrazeného (rezne) bez DPH podľa predložených správ pohybovali v rozpätí 3,63 až 3,95 €/kg. V prípade cien bravčového stehna bez kosti boli tieto ceny bez DPH v rozpätí 3,04 až 3,12 €/kg. V predmetných správach sú tiež ceny bravčového karé s kosťou v rozpätí 3,14 až 3,25 €/kg bez DPH, kuracích pŕs chladených v rozpätí 4,04 až 4,23 €/kg bez DPH a kuracích pečienok mrazených v rozpätí 2,03 až 2,10 €/kg bez DPH.

105. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že predmetné správy neobsahujú žiadne údaje o priemerných cenách falošnej hovädzej sviečkovej, bravčovej sviečkovej (niektoré zo spochybnených dodávok spoločnosti Fria, s.r.o.) a ani o cenách kačacej pečene (jedna zo spochybnených dodávok spoločnosti BOLITEX, s.r.o.). Kasačný súd preto v tomto smere konštatuje, že v administratívnom spise absentuje akýkoľvek dôkaz o neprimeranej cene týchto dodávaných produktov.

106. Čo sa týka cien spoločnosťami Ro.Li, s.r.o. a M-I, s.r.o. sťažovateľke dodávaného bravčového karé bez kosti (3,05 až 3,09 €/kg bez DPH), kasačný súd konštatuje, že tieto sa nachádzajú v rozpätí správcom dane a žalovaným akcentovaných cien bravčového stehna bez kosti uvedených v správach Pôdohospodárskej platobnej agentúry za február 2012. Ak by kasačný súd prihliadal aj na relevantnú cenu bravčového karé s kosťou uvedenú v predmetných správach, rozdiely medzi priemernými cenami a cenami dodávok od sporných dodávateľov by boli zanedbateľné (0,05 až 0,10 €/kg bez DPH). V tejto časti preto kasačný súd nezistil ani s prihliadnutím na správy Pôdohospodárskej platobnej agentúry vychýlenie cien v porovnaní s trhovými cenami- príliš nízke nákupné ceny.

107. Čo sa týka kuracích rezňov mrazených, kasačný súd nespochybňuje, že priemerné ceny uvádzané v predmetných správach v rozhodujúcom období sa pohybovali v rozpätí 3,63 až 3,95 €/kg bez DPH a kuracích pečienok chladených v rozpätí 2,03 až 2,10 €/kg bez DPH, pričom sťažovateľka od svojich dodávateľov nakupovala mrazené kuracie prsia za sumu 2,86 až 2,95 €/kg bez DPH, resp. kuracie pečienky mrazené za sumu 1,52 €/kg bez DPH. Kasačný súd však na druhej strane musí poukázať na skutočnosť, že správcom dane, žalovaným a správnym súdom akcentované ceny uvedené v správach Pôdohospodárskej platobnej agentúry sú značne vyššie nielen od nákupných cien sťažovateľky od jej spochybnených dodávateľov, ale aj od nákupných cien sťažovateľky od jej nespochybnených dodávateľov, s ktorými správca dane vykonal porovnanie - spoločnosť KOVÁŘ plus, s.r.o., od nespochybnených nákupných cien materskej spoločnosti sťažovateľky od zahraničných dodávateľov (body 97 až 101 tohto rozsudku) ako aj od cien konkurencie sťažovateľky (bod 102 tohto rozsudku).

108. Prihliadajúc na vyššie uvedenú skutočnosť musí kasačný súd dať za pravdu výhradám sťažovateľky k tomu, aby správy Pôdohospodárskej platobnej agentúry v časti priemerných cien kuracích

rezňov mrazených či kuracích pečienok boli považované za priemerné trhové ceny kuracích pŕs a iných hydinových výrobkov dovážaných z Brazílie. Kasačný súd dáva sťažovateľke za pravdu v tom, že ceny uvedené v predmetných správach, ako vyplýva z názvov, 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. Kasačný súd dáva do pozornosti, že zo samotných správ sú viditeľné značné cenové rozdiely medzi rôznymi spôsobmi skladovania hydiny (priemerná cena chladených kuracích prsných rezňov bola v relevantnom období 4,04 až 4,23 €/kg bez DPH a mrazených 3,63 až 3,95 €/kg; v prípade kuracích pečienok správy uvádzajú len cenu chladených v rozpätí 2,03 až 2,10 €/kg bez DPH, nie však cenu mrazených kuracích pečienok, ktoré nakupovala sťažovateľka. Pri porovnaní cien kuracích pŕs a aj iných produktov v správach Pôdohospodárskej platobnej agentúry pritom mrazené hydinové mäso má v priemere nižšiu cenu ako chladené). 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.

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.

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

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

· že by ceny dodávaných tovarov - falošnej hovädzej sviečkovej, bravčového mäsa (karé a sviečkovej), kačacích a kuracích pečienok boli nižšie, ako ceny za ktoré nakupovala sťažovateľka tieto tovary od nespochybnených obchodných partnerov či za ktoré tieto tovary nakupovala materská spoločnosť sťažovateľky (body 99 a 100 tohto rozsudku),

· že by sa ceny dodávaných tovarov - falošnej hovädzej sviečkovej, kačacích pečienok a bravčového mäsa (karé a sviečkovej) vymykali spod rozsahu priemeru trhových cien identifikovaných správcom dane a žalovaným podľa správ Pôdohospodárskej platobnej agentúry (bod 105 a 106 tohto rozsudku),

· že by sa ceny dodávaných tovarov - kuracích pŕs výraznejšie (neprimerane, excesívne) líšili od cien, za ktoré tieto tovary dodávali sťažovateľke jej iní dodávatelia, jej materskej spoločnosti dodávali iní

dodávatelia (bod 101 tohto rozsudku) alebo by sa líšili od cien konkurencie na trhu (bod 102 tohto rozsudku),
· že by sťažovateľka vôbec so svojou materskou spoločnosťou zdieľala alebo koordinovala nákupné ceny (bod 103 tohto rozsudku),
· že by ceny dodávaných tovarov - brazílskych kuracích pŕs a hydinových výrobkov bolo možné porovnávať s priemernými cenami kuracích pŕs a hydinových výrobkov slovenských spracovateľov mäsa podľa informatívnych správ Pôdohospodárskej platobnej agentúry (body 107 a 108 tohto rozsudku),
· že by dodávané tovary od deklarovaných dodávateľov pochádzali pôvodom od iných obchodných partnerov sťažovateľky, boli dodávané za výhodnejšie ceny ako v priamom obchodnom styku a že by o tom sťažovateľka mala alebo mohla vedieť (body 109 a 110 tohto rozsudku).
112. Vyhodnotiac argumentáciu sťažovateľky ako aj argumentáciu správcu dane, žalovaného a správneho súdu tak kasačný súd musí uzavrieť, že príslušným orgánom sa nateraz nepodarilo preukázať vedomosť sťažovateľky (vedela alebo pri dodržaní primeranej obozretnosti mohla a mala vedieť) o tom, že participovala na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačná sťažnosť je preto v tejto časti dôvodná.
113. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že jeho doterajšie závery automaticky neznamenajú, že sťažovateľke má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočítanie dane z obchodných prípadov so spornými obchodnými partnermi v dotknutom zdaňovacom období. Je však na žalovanom, resp. správcovi dane, aby riadne vyargumentovali a preukázali dôvod pre neuznanie daňových oprávnení. Kasačný súd považuje za vhodné upriamiť pozornosť správcu dane a žalovaného na skutočnosť, že dôkazná situácia v prípade všetkých spochybnených obchodov nie je rovnaká, a to tak naprieč jednotlivými spoločnosťami ako aj naprieč jednotlivými spochybnenými dodávkami tovarov. Výpovede konateľov jednotlivých obchodných partnerov sú rôzne, od absencie relevantných informácií o uskutočnenom obchode až po podrobnejší popis jednotlivých obchodov. Iný dôkazný stav môže v prípade jednotlivých obchodný partnerov odôvodňovať aj uplatnenie odlišných dôvodov pre neuznanie daňových oprávnení, čo však musia vyhodnotiť príslušné orgány. Pokiaľ sa správca dane a žalovaný ako dôvod neuznania uplatnených práv na odpočítanie dane rozhodnú zvoliť daňový podvod a účasť sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, bude potrebné, aby inak, ako len v rovine špekulácií, preukázali to, že sťažovateľka vedela, resp. pri dodržaní primeranej obozretnosti mala a mohla vedieť, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Svoju pozornosť by pritom správca dane a žalovaný nemali zamerať len na cenu dodávaných tovarov, ich pôvod, ale aj napr. na priebehy rokovaní medzi obchodnými partnermi, rokovanie s osobami oprávnenými konať za obchodných partnerov či neštandardné obchodné dojednania a podmienky, ktoré by prípadne relevantne mali a mohli vzbudzovať obozretnosť sťažovateľky.
114. Pre úplnosť kasačný súd konštatuje, že nevyhovel návrhu sťažovateľky na iniciovanie prejudiciálneho konania (bod 52 tohto rozsudku), 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 sťažovateľkou už aj vyriešené relevantnou rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie (bod 92 tohto rozsudku).
V.
Záver
115. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľky zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Kasačný súd zrušil len rozhodnutie žalovaného, pričom je na jeho úvahe, či vzhľadom na právny názor kasačného súdu vyhodnotí ako potrebné zrušiť aj prvostupňové rozhodnutie, pričom môže správcu dane inštruovať konkrétnymi pokynmi.
116. V ďalšom konaní bude žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie (osobitne bod 113 tohto rozsudku) a vyvaruje sa pochybení zistených kasačným súdom v tejto veci. Žalovaný je pritom viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).
117. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni/sťažovateľke priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

I. Vykonávanie dokazovania v daňovom konaní aj nad rámec návrhov daňového subjektu, a to či už v snahe odstrániť niektoré procesné nedostatky či doplniť skutkové zistenia daňovej kontroly, v nadväznosti na argumentáciu daňového subjektu alebo v nadväznosti na pokyn odvolacieho orgánu či správneho súdu, je v zásade prípustné.

II. 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 .

III. Neobvyklé obchodné podmienky spočívajúce aj v neprimerane nízkej cene plnenia v porovnaní s trhovými cenami môžu byť skutočnosťou indikujúcou, že daňový subjekt vedel alebo mal a mohol vedieť, že sa svojím plnením zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Nepostačuje však len zistenie odchýlky v porovnaní s trhovými cenami, ale významné je, či zistená odchýlka je výrazná, neobvyklá či neprimeraná v kontexte s trhovou realitou.

IV. Dôkazné bremeno v daňovom konaní pri preukazovaní vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je na daňových orgánoch. Je preto ich dôkazným bremenom 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.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.