Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	4Sfk/24/2026
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8022200635
Dátum vydania rozhodnutia:	17. 06. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2026:8022200635.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu: PROFIL INVEST SLOVAKIA, s.r.o., so sídlom Staničná 1250, Vranov nad Topľou, IČO: 36 823 945, právne zastúpený ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA - JUDr. STANISLAV KAŠČÁK s.r.o., so sídlom Ulica 1. mája 1246, Vranov nad Topľou, IČO: 47 245 034, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102919515/2022 zo dňa 27. októbra 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-2S/66/2022 - 87 zo dňa 16. decembra 2025, takto

r o z h o d o l :

Rozsudok Správneho súdu v Košiciach č. k. PO-2S/66/2022 - 87 zo dňa 16. decembra 2025 sa zrušuje a vec sa vracia Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania
1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane") rozhodnutím číslo: 101165266/2022 zo dňa 02.mája 2022 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie") podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok") vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 5.743,46 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH") za zdaňovacie obdobie júl 2018.
2. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočet DPH z obchodov od dodávateľa - CEM-PO-LAND, s.r.o.
3. Žalovaný rozhodnutím číslo: 102919515/2022 zo dňa 27. októbra 2022 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie") prvostupňové rozhodnutie potvrdil.
4. Žalovaný zhrnul fakturácia tovaru bola v reťazci Lafarge Cement S.A. (poľský dodávateľ) - MM CEMENT s.r.o. (česká spoločnosť) - CEM-PO-LAND s.r.o. (slovenská spoločnosť) - PROFIL INVEST SLOVAKIA, s.r.o. (žalobca), pričom konštatoval, že obchodná spoločnosť CEM-PO-LAND, s.r.o. bola do obchodného reťazca vložená umelo. Správca dane na základe predložených účtovných a daňových dokladov za kontrolované zdaňovacie obdobie zistil, že tovar bol dodaný z Poľska zo spoločnosti Lafarge Cement S.A. poľským prepravcom priamo do sídla žalobcu.
5. Žalovaný argumentoval tým, že žalobca s novým dodávateľom nikdy o dodaní tovaru nerokoval, dodávateľa nepozná, neuzatvoril s ním žiadne obchodné vzťahy. Žalobca sa v reťazci dodávok tovaru stal účastníkom podvodného konania, ktorého výsledkom bol daňový únik jeho priameho dodávateľa a uplatnením odpočítania dane získal žalobca daňovú výhodu.
6. Žalobca na vlastnú zodpovednosť obchodoval s novým dodávateľom len na základe oznámenia X.. S. (obchodného zástupcu vtedajšieho dodávateľa cementu MM CEMENT s.r.o.), že odteraz bude dodávka cementu cez spoločnosť CEM-PO-LAND, s.r.o., pričom si neoveril, z akého dôvodu. Zástupcu nového

dodávateľa nestretol, neoveril si, prečo mu faktúry predkladá X.. S., prečo mu faktúry prichádzajú v obálke z Bardejova, neuzavrel písomnú zmluvu s novým dodávateľom. Spoľahol sa na X.. S. a Michala Mihaľa, že ide o dôveryhodného dodávateľa, pritom išlo o subjekt, ktorý bol do zdaniteľných obchodov vložený umelo. Obchody aj po vstupe nového dodávateľa prebiehali tak, ako predtým, platby išli iba na účet firmy MM-CEMENT, s.r.o. z čoho je zrejmé, že obchody zabezpečovala táto spoločnosť.
7. Žalovaný uviedol, že žalobca si mohol uvedomiť, preverením cez webový portál finstat.sk, že nový dodávateľ CEM-PO-LAND, s.r.o. mal v roku 2017 tržby 1,362.181 eur a daň z príjmov vo výške 2.880 eur, pričom ide o daňovú licenciu stanovenú štátom, ktorá predstavovala minimálnu výšku dane z príjmov, pričom sám žalobca mal v porovnaní s dodávateľom porovnateľné tržby, ale daň bola niekoľko násobne vyššia.

II. Konanie na správnom súde
8. Správny súd v Košiciach (ďalej len „správny súd") rozsudkom č. k PO-2S/66/2022 - 87 zo dňa 16. decembra 2025 (ďalej len „napadnutý rozsudok") podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c) a d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP") zrušil napadnuté rozhodnutie prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.
9. Správny súd vymedzil, že spornou v okolnosťou skúmanej veci bolo naplnenie subjektívnej stránky účasti žalobcu na daňovom podvode.
10. V preskúmavanom prípade založili správne orgány svoje závery predovšetkým na zistení, že žalobca si žiadnym spôsobom svojho priameho dodávateľa nepreveril, sám si ho nevybral, nikdy sa nestretol s jeho konateľom a spoľahol sa len na informáciu od X.. S., že dodávka tovaru bude odteraz uskutočnená cez nového dodávateľa - obchodnú spoločnosť CEM-PO-LAND, s.r.o.
11. Správny súd označil za podstatné to, že nešlo o jednorazový obchod, ale o pravidelné dodávky cementu, kde žalobca X.. S. (zástupcu spoločnosti MM Cement, s.r.o.) poznal, spolupracoval s ním dlhšie, nebol to pre neho neznámy človek a tento objednávky cementu vždy riešil včas a k úplnej spokojnosti žalobcu.
12. Bez významu podľa správneho súdu nebola ani okolnosť, že žalobca osobne kontaktoval priamo výrobcu cementu, a to poľskú spoločnosť Lafarge Cement S.A. za účelom nadviazania priamej obchodnej spolupráce, avšak dostal od nej odpoveď, že táto musí byť realizovaná len cez ich zástupcu, a preto bol odkázaný na obchodnú spoločnosti MM-Cement s.r.o., obchodné záležitosti ktorej obstarával X.. S.. Za tejto skutkovej situácie sa podľa správneho súdu javí ako nedostačujúce tvrdenie správnych orgánov, podľa ktorých žalobca si nepreveril svojho nového dodávateľa a nezaujímal sa o skutočnosti, prečo došlo k zmene jeho priameho dodávateľa napriek tomu, že obchody prebiehali za nezmenených podmienok. Žalobca podľa správneho súdu konal proaktívne, keď sa snažil nadviazať obchodnú spoluprácu priamo s výrobcom tovaru, „ktorý ho však odkázal na svoje zastúpenie, ktoré v jeho zmysluplných predstavách (zastúpenie príslušných spoločností na základe splnomocnenia) boli realizované prostredníctvom X.. S., spolupráca s ktorým od jeho počiatkov neindikovala prvky vykazujúce protiprávne konanie. Takto popísané aspekty ich vzájomného vzťahu môžu z pohľadu správneho súdu na tom istom stupni pravdepodobnosti signalizovať aj opačný záver, podľa ktorého žalobca postupoval primerane obozretne, keď obchodoval so svojim dodávateľom prostredníctvom zástupcu o poctivosti a spoľahlivosti, ktorého bol dlhodobo presvedčený, a ktorého činnosť aj dobre poznal."
13. Správny súd tiež uviedol, že správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na to, že X.. S. a Michal Mihaľ (konateľ MM-Cement s.r.o.) boli vypočutí a že z výpovedí týchto svedkov nebolo zistené, že by žalobcovi predložili písomné splnomocnenie, ktoré by ich oprávňovalo obchodovať za spoločnosť CEM-PO-LAND, s.r.o. tak, ako to tvrdil žalobca, avšak správca dane túto skutočnosť skonštatoval bez vyhodnotenia výpovede týchto svedkov v súvislosti s inými dôkaznými prostriedkami.
14. Správny súd považoval za podstatné to, že v konaní nebola sporná skutočnosť, že tovar bol dodaný od poľskej spoločnosti Lafarge Cement S.A. priamo žalobcovi bez toho, aby bol vyskladnený či naskladnený v rámci fakturačného reťazca v skladoch niektorej zo spoločností, a preto preverovanie sídla dodávateľa z tohto pohľadu ani nemalo logické opodstatnenie.
15. Správny súd uviedol, že žalobca ako podnikateľ overujúci si svojich obchodných partnerov nemá a ani nemôže mať vedomosť o tom, aké títo mali v danom zdaňovacom období reálne náklady podnikania, ktoré sa premietli do výdavkov, o ktoré sa znižuje daňová povinnosť jeho obchodných partnerov. Preto bol toho názoru, že nízka daňová povinnosť dodávateľa nebola v okolnostiach danej veci spôsobilá sama osebe ani v súhrne s ostatnými skutočnosťami indikovať, že žalobca mohol vedieť, že bude súčasťou podvodného konania.

III. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie
16. Proti napadnutému rozsudku podal žalovaný (ďalej aj ako „sťažovateľ") v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správnemu súdu na ďalšie konanie.
17. Sťažovateľ zdôraznil, že v preskúmavanom prípade založili správne orgány svoje závery predovšetkým na zistení, že žalobca si žiadnym spôsobom svojho priameho dodávateľa nepreveril, sám si ho nevybral, nikdy sa nestretol s jeho konateľom a spoľahol sa len na informáciu od X.. S., že dodávka tovaru bude odteraz uskutočnená cez nového dodávateľa, a to obchodnú spoločnosť CEM-PO-LAND, s.r.o. Nestotožnil sa so záverom správneho súdu, že vyššie uvedené je nedostatočným popisom neobozretného správania sa žalobcu.
18. Sťažovateľ sa ohradil voči konštatovaniu správneho súdu, že je v okolnostiach tejto veci podstatné to, že nešlo o jednorazový obchod, ale o pravidelné dodávky cementu, kde žalobca zástupcu spoločnosti MM Cement, s.r.o. X.. S. poznal, spolupracoval s ním dlhšie. Namietal, že toto tvrdenie správneho súdu je absolútne irelevantné k podstate danej veci - že si žalobca žiadnym relevantným spôsobom nepreveril svojho priameho dodávateľa. Práve na tomto - podľa sťažovateľa - spočíva aj právny záver o nedbanlivom a nenáležitom správaní sa žalobcu, ktorý bez rozumne vysvetliteľného dôvodu prešiel z ustálenej obchodnej praxe, kde nakupoval cement od priameho dodávateľa z Českej republiky MM-Cement s.r.o. ku konštrukcii, ktorú mu tiež bez akéhokoľvek rozumného vysvetlenia podsunul obchodný zástupca jeho predchádzajúceho dodávateľa cementu MM-Cement s.r.o. Sťažovateľ nepovažoval za bežnú obchodnú prax, že do ustáleného dodávateľského reťazca pribudne bez zrozumiteľného vysvetlenia nejaký - na trhu neznámy subjekt - ktorý je nakoniec „strojcom" úniku na dani z pridanej hodnoty.
19. V tomto kontexte sťažovateľ uviedol, že používa zámerne slovo „oznámil", lebo žalobca žiadnym spôsobom aktívne nevyhľadal svojho nového priameho dodávateľa cementu CEM-PO-LAND, s.r.o., len ho pasívne prijal, lebo mu to oznámil obchodný zástupca jeho predchádzajúceho priameho dodávateľa cementu, z ktorého sa týmto spôsobom stal subdodávateľ cementu.
20. Sťažovateľ označil hodnotenie správneho súdu v súvislosti so skutočnosťou, že žalobca osobne kontaktoval výrobcu cementu, za selektívne. Uviedol, že hoci v tom správny súd vidí aktívny prístup žalobcu vo veci preverenia si svojho dodávateľa, opomína, že priamym dodávateľom žalobcu bola spoločnosť CEM-PO-LAND, s.r.o. Tiež namietal, že správny súd nezohľadnil, že žalobca sa vyjadril, že výrobcu cementu kontaktoval s konkrétnym dôvodom - znížiť cenu dodávaného cementu o maržu ďalšieho obchodníka, resp. sprostredkovateľa, keďže chcel cement kupovať priamo od tohto výrobcu. Výsledkom zapojenia spoločnosti CEM-PO-LAND, s.r.o. do obchodovania s cementom tak okrem daňového úniku bol aj fakt, že zo žalobcom zamýšľanej úspory vo forme priameho obchodovania s výrobcom cementu tak de facto mal platiť ďalšiemu obchodníkovi jeho maržu, a to spoločnosti CEM-PO-LAND, s.r.o., ktorú mu „oznámil" X.. S..
21. Sťažovateľ tvrdil, že odkaz výrobcu na spoločnosť MM-Cement s.r.o. nemá vplyv na preverenie si priameho dodávateľa CEM-PO-LAND, s.r.o. žalobcom. Podľa sťažovateľa je tiež nepochopiteľné, že správny súd v zátvorkách uvádza X.. S. ako zástupcu príslušných spoločností, pričom zo skutkového stavu vyplýva iba jeho funkcia zástupcu ohľadne spoločnosti MM-Cement s.r.o. na základe zmluvy o sprostredkovaní obchodu. Ak správny súd tvrdil, že správanie sa žalobcu môže signalizovať, že postupoval primerane obozretne, keď obchodoval so svojím dodávateľom prostredníctvom zástupcu, o poctivosti a spoľahlivosti ktorého bol dlhodobo presvedčený, tak to je podľa sťažovateľa zjavné nepochopenie skutkového stavu správnym súdom.
22. Sťažovateľ sa nestotožnil s konštatovaním správneho súdu, že správca dane poukázal tiež na to, že X.. S. a Michal Mihaľ (konateľ MM-Cement s.r.o.) boli vypočutí za účasti žalobcu a z výpovedí týchto svedkov nebolo zistené, že by boli predložili žalobcovi písomné splnomocnenie. Sťažovateľ poukázal na zápisnicu, kde samotný žalobca uviedol, že poopravuje svoje tvrdenie ohľadne plnej moci, avšak aj z výpovede svedkov jednoznačne bez potreby ďalšieho hĺbkového skúmania vyplýva, že aj keď si žalobca, resp. jeho konateľ, myslel, že X.. S. je splnomocneným zástupcom, resp. obchodným zástupcom dodávateľa CEM-PO-LAND, s.r.o., tak ten to nepotvrdil.

23. Podľa názoru sťažovateľa, napadnutý rozsudok bagatelizoval neznalosť svojho priameho obchodného partnera žalobcom. Sťažovateľ uviedol, že týmto de facto správny súd uzatvára, že aj keď sa žalobca dozvedel od výrobcu cementu, že ten si môže kúpiť len od spoločnosti MM- Cement s.r.o., na ktorú ho výrobca cementu odkázal (tak ako aj v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach keď nebol „potrebný" dodávateľ CEM-PO-LAND, s.r.o.), tak tento si bez jasného dôvodu cement zaobstaral práve od spoločnosti, o ktorej nevedel nič - a dokonca si ani nepreveril jednu zo základných skutočností,

ktorú spoločnosť mať musí - jej sídlo. Sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci súdom a opomenutie vyhodnotenia dôležitých skutočností, akými sú napríklad fakty, že konateľ dodávateľa ani nevedel, že sa účastní daného obchodu a že nemal prístup k bankovým účtom.
24. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojich predchádzajúcich stanoviskách a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť. Je toho názoru, že ak podnikateľ dlhodobo spolupracuje s konkrétnou fyzickou osobou, pozná ju, komunikuje s ňou a táto osoba plní svoje záväzky, tak je logické, že tento subjekt už získal a požíva vyššiu mieru dôvery u svojho obchodného partnera. Tvrdil, že ak takáto osoba oznámi podnikateľovi zmenu v subjekte dodávateľa, vysvetlí ju a samotné praktické obchodovanie a dodávanie pokračuje bez problémov riadne a včas - tak nie je očakávateľné, že by odberateľ tovaru mal mať nejaké dôvodné pochybnosti o subjekte nového dodávateľa.
25. Žalobca argumentoval tým, že vykonal preverenia toho, či je dodávateľ registrovaný pre daň (DPH), či nie je zapísaný v zozname subjektov nespĺňajúcich podmienky registrácie a že dodávateľa preveril cez webový portál finstat.sk. Uviedol, že si tiež prekontroloval plnomocenstvo od X.. S. na oprávnenie týchto osôb konať za spoločnosť CEM-PO-LAND s.r.o.

IV. Konanie pred Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd" alebo „Najvyšší správny súd") preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.
27. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.
28. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.
29. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybraná súvisiaca právna úprava
30. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.
31. Podľa § 134 ods. 1 SSP, správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.
32. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH"), právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.
33. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

VI. Právne posúdenie veci kasačným súdom
34. Podstata kasačnej sťažnosti smerovala voči záverom správneho súdu, že nebolo preukázané, že žalobca o podvodnom reťazci mohol a mal vedieť. Podľa sťažovateľa toto v rámci daňovej kontroly, resp. vo vyrubovacom konaní preukázané bolo. Sťažovateľ zdôrazňoval, že k daňovému úniku došlo u priameho dodávateľa žalobcu, ktorý bol do predchádzajúceho reťazca vložený umelo a spochybňoval prílišné spoliehanie sa na osobu obchodného zástupcu pôvodného dodávateľa a následného subdodávateľa. Ďalší okruh kasačných námietok smeroval voči argumentácii správneho súdu k významu kontaktovania výrobcu cementu zo strany žalobcu, pretože toto podľa sťažovateľa nie je dostatočným preverením priameho dodávateľa žalobcu (t. j. odlišného subjektu).
35. Kasačný súd zdôrazňuje, že dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vrátane preukázania vedomosti daňového subjektu) zaťažuje správcu dane. V rámci tohto tzv.

vedomostného testu (či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že jeho transakcie boli spojené s daňovým podvodom) správca dane dokladá objektívne okolnosti spočívajúce v neštandardnosti posudzovanej obchodnej transakcie, z ktorých je zrejmé, že daňový subjekt o svojej účasti na daňovom podvode vedel alebo aspoň vedieť mal a mohol. V tejto súvislosti sa skúma aj absencia či nedostatok rozumných opatrení prijatých daňovým subjektom na zamedzenie jeho možného zapojenia do podvodu na DPH.
36. „Skutkové okolnosti nasvedčujúce tomu, že daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, je potrebné individuálne vyhodnocovať s ohľadom na špecifickosť posudzovaných zdaniteľných obchodov, ich predmet, objem a iné významné okolnosti, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektmi. Podstatná je pritom i identifikácia, prečo tieto zistené skutkové okolnosti s ohľadom na povahu zdaniteľných obchodov nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam." (rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sfk/93/2022 zo dňa 25.09.2024, č. 101/2025 ZNSS).
37. V predmetnej veci žalobca pôvodne nakupoval cement v nasledovnom reťazci: Lafarge Cement S.A. (poľský dodávateľ) - MM CEMENT s.r.o. (česká spoločnosť) - žalobca. Nový dodávateľ CEM-PO-LAND s.r.o. transakcie len formálne vykázal. Obdobne bolo vloženie subjektu bez ekonomického opodstatnenia označené ako jedna z parciálnych indícií o nedbanlivostnej účasti daňového subjektu na daňovom podvode napríklad v rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 10Sžfk/10/2021.
38. Ústavný súd Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. I. ÚS 561/2025 zo dňa 25.09.2025 uviedol, že „pokiaľ ide o samotné využívanie subdodávateľov, nejde v obchodnom styku o nič nezvyčajné. No súčasne je potrebné k tomu dodať, že podľa zistení správcu dane (zo znenia zmluvného dojednania) sťažovateľka mala vedomosť o uskutočnení plnení v subdodávkach, ale o subdodávateľov sa nezaujímala. Do rámca bežnej miery obozretnosti platiteľa dane na účely uistenia sa, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, má podľa názoru ústavného súdu patriť aj zisťovanie, o ktorých subdodávateľov ide. Takéto „odhalenie" ide ruka v ruke s potrebou zistenia ďalších údajov o charaktere ich podnikania z verejne dostupných zdrojov (napr. údaje o sídle, konateľoch spoločnosti, počet zamestnancov a pod.), ktoré môžu byť relevantnými ukazovateľmi potenciálnej rizikovosti. Nedbalý prístup spočívajúci v neprevorení si aspoň základných, verejne dostupných údajov o subdodávateľov aj vzhľadom na vysokú cenu (150 000 eur) a opakované dodanie služieb nemožno v okolnostiach tejto veci považovať za konanie podnikateľa s dostatočnou starostlivosťou a opatrnosťou."
39. Kasačný súd je toho názoru, že uvedené pravidlo je potrebné uplatňovať osobitne pri priamych dodávateľoch. Na rozdiel od správneho súdu, kasačný súd za štandardné nepovažuje to, že sťažovateľ realizáciu v podstate celých preverovaných obchodných transakcií odôvodňoval dôverou voči osobe obchodného zástupcu jeho predchádzajúceho priameho dodávateľa, ktorý sa stal subdodávateľom žalobcu a tiež skutočnosť, že išlo o opakované dodanie tovaru. Uvedené indície mali u žalobcu vyvolať potrebu o to starostlivejšie si preveriť nového dodávateľa, nie naopak, ako uzavrel správny súd.
40. Práve spôsob výberu svojho dodávateľa referenciou od subdodávateľa, ktorý je podčiarknutý prílišnou dôverou - bez racionálneho vysvetlenia - medzi hlavnými aktérmi tohto reťazca - bol označený ako jedna z indícií svedčiacich o tom, že daňový subjekt mal a mohol vedieť o svojom zapojení do daňového podvodu vo veci sp. zn. 4Sfk/26/2024 zo dňa 11. decembra 2024 (ktorý prešiel aj testom ústavnosti - uznesenie I. ÚS 561/2025 zo dňa 25. septembra 2025). V tam prejednávanej veci sťažovateľ obdobne argumentoval tým, že poznal svojho subdodávateľa a práve na základe jeho odporúčania opakovane uzatváral obchody so svojím dodávateľom. Uvedený spôsob výberu obchodného partnera, ktorý navyše službu len formálne vykázal/vyfakturoval, nevytvoril žiadnu pridanú hodnotu, dokonca ani nesprostredkoval obchod, keď tento sprostredkovala osoba konajúca za subdodávateľa, sa kasačnému súdu javil ako účelový, osobitne ak dodávateľ nemal referencie v predmetnej oblasti. Žalobca aj v tu prejednávanej veci odôvodňoval výber svojho vlastného dodávateľa referenciou od subdodávateľa. Na rozdiel od tu prejednávanej veci - vo veci sp. zn. 4Sfk/26/2024 o daňovom podvode svedčila aj niekoľkonásobne navýšená cena - preto tieto veci nie sú právne identické. Uvedená judikatúra však podľa kasačného súdu svedčí o nesprávnom právnom posúdení okolnosti, že žalobca X.. S. (zástupcu spoločnosti MM Cement, s.r.o., pozn.) poznal, spolupracoval s ním dlhšie, nebol to pre neho neznámy človek a tento mu „oznámil" jeho priameho dodávateľa.
41. Test spočívajúci v posúdení, či daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré po ňom je možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, umožňuje i za predpokladu splnenia ostatných zložiek Axel Kittel testu sťažovateľovi preukázať, že prijal dostatočné opatrenia, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. Tieto prijaté opatrenia následne vyhodnotí správca dane.

42. Pokiaľ sťažovateľ namietal bod 40. napadnutého rozsudku (že nebolo potrebné overovať sídlo dodávateľa), toto nebola jediná výčitka daňových orgánov vo vzťahu ku konštatovaniu, že daňový subjekt neprijal opatrenia, ktoré je po ňom možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Možno čiastočne prisvedčiť správnemu súdu, že neoverenie sídla nového dodávateľa samo osebe nemusí znamenať neopatrnosť alebo neobozretnosť daňového subjektu. Netreba však opomínať, že práve nedostatočné overenie, resp. absencia verifikácie údajov z verejne dostupných zdrojov môže predstavovať jeden z relevantných ukazovateľov potenciálnej rizikovosti - k tomu pozri aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky v sp. zn. I. ÚS 561/2025 citované v bode 38. tohto rozsudku. Toto platí osobitne v prípade, ak sa k uvedenému pridružia aj iné okolnosti - čo po vrátení veci opätovne posúdi správny súd.
43. Kasačný súd tiež prisvedčil sťažovateľovi v tom, že správny súd predčasne vyhodnotil kontaktovanie výrobcu cementu - poľskú spoločnosť Lafarge Cement S.A. za účelom nadviazania priamej obchodnej spolupráce ako okolnosť, ktorou si tento preveril svojho nového dodávateľa CEM-PO-LAND s.r.o. Správny súd totiž tento svoj záver nedostatočne objasnil, nakoľko tvrdil, že výrobca cementu - poľská spoločnosť Lafarge Cement S.A. sťažovateľa odkázal na obchodnú spoločnosti MM-Cement s.r.o. (subdodávateľa a pôvodného dodávateľa cementu), a nie nového dodávateľa CEM-PO-LAND s.r.o. Výrobca cementu teda sťažovateľa odkázal na jeho pôvodného dodávateľa - t. j. odlišného subjektu od nového dodávateľa. Zmätočne a nejednoznačne pôsobí aj konštatovanie správneho súdu o tom, že toto na „istom stupni pravdepodobnosti" signalizuje opačný záver, podľa ktorého žalobca postupoval primerane obozretne.
44. Sťažovateľ sa tiež ohradil voči parciálnemu záveru správneho súdu, že daňové orgány dostatočne nevyhodnotili, či X.. S. a Michal Mihaľ predložili žalobcovi písomné splnomocnenie (k tomu pozri body 13. a 22. tohto rozsudku). Nakoľko z iných dôvodov kasačný súd vec vracia správnemu súdu na nové konanie, bude jeho úlohou aj túto žalobnú námietku opakovane posúdiť a prípadne objasniť svoje úvahy, či vôbec má táto okolnosť vplyv na otázku subjektívnej stránky účasti žalobcu na daňovom podvode, prípadne či má vplyv na zákonnosť preskúmavaných rozhodnutí.
45. Vychádzajúc z vyššie uvedeného, Najvyšší správny súd ako súd kasačný dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného je dôvodná, keď správny súd nedostatočne odôvodnil svoje právne závery ohľadom právneho posúdenia veci, resp. právne posúdenie veci zo strany správneho súdu vykazuje znaky predčasnosti a neúplnosti. Najvyšší správny súd potom vyhodnotil kasačnú sťažnosť žalovaného vo vzťahu ku kasačnému dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (nesprávne právne posúdenie) ako dôvodnú a vec vrátil na ďalšie konanie správnemu súdu (podľa § 462 ods. 1 SSP).

46. Správny súd v novom konaní opätovne posúdi, či vzhľadom na skutkové a právne rozdiely súdenej veci so skoršími rozhodnutiami kasačného súdu a Ústavného súdu Slovenskej republiky, sú závery vyjadrené v skorších rozhodnutiach relevantné aj v podmienkach súdenej veci, resp. či tieto skutkové a právne rozdiely na tento výklad kasačného súdu akýmkoľvek spôsobom dopadajú a ak áno, ako. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu postupovať pri preskúmavaní napadnutého rozhodnutia v medziach podanej správnej žaloby, pričom svoje závery je povinný dostatočne a presvedčivo argumentačne odôvodniť. Správny súd sa v novom konaní komplexne vysporiada aj s argumentáciou žalobcu, ktorá sa týka toho, či prijal opatrenia, ktoré je po ňom možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.
47. Podľa § 467 ods. 3 SSP, ak kasačný súd zruší rozhodnutie správneho súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie a v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne správny súd.
48. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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