

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/60/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200180
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 03. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:3022200180.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Bidfood Slovakia s. r. o., so sídlom Piešťanská 2321/71, 915 01 Nové Mesto nad Váhom, IČO: 34 152 199, právne zastúpený: Blaňár & Partners s. r. o., so sídlom Gunduličova 4, 811 05 Bratislava, IČO: 36 866 784 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100731448/2022 zo dňa 5. apríla 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/51/2022-92 zo dňa 28. marca 2023, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/51/2022-92 zo dňa 28. marca 2023 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100731448/2022 zo dňa 5. apríla 2022 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Návrh žalobcu na prerušenie kasačného konania sa zamieťa.

III. Žalobcovi sa priznáva právo na úplnú náhradu trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

- Daňový úrad Trenčín (ďalej aj ako „správca dane“, prípadne „prvostupňový orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia január 2012 - december 2012, január 2013 - máj 2013, o ktorej výsledku vyhotovil protokol č. 100490935/2017 zo dňa 17. marca 2017. Na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly, protokolu a vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 101496693/2019 zo dňa 18. júna 2019, ktoré bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. 102894986/2019 zo dňa 16. decembra 2019. Správca dane vydal ďalšie rozhodnutie č. 395849/2020 zo dňa 26. augusta 2020, ktoré bolo rovnako zrušené žalovaným rozhodnutím č. 100290983/2021 zo dňa 19. februára 2021.
- Následne správca dane rozhodnutím č. 481030/2021 zo dňa 14. októbra 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 39.424,52 eura za zdaňovacie obdobie január 2012.
- Žalovaný rozhodnutím č. 100731448/2022 zo dňa 5. apríla 2022 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.
- Správca dane a žalovaný neuznali žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľmi BOLITEX, s.r.o. a M-I, s.r.o. (dňa 18. septembra 2020 zrušená a dňa 2. februára 2020 vymazaná ex offa z obchodného registra) za dodanie mäsa - kuracie prsia a kuracie štvrte.

5. Žalovaný zhrnul, že v predmetnej veci nie je sporná preprava tovaru a ani reálna existencia plnenia. Dôvodom neuznania uplatnených daňových oprávnení bola účasť žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a vedomosť žalobcu o takomto podvodnom konaní.

6. Podľa žalovaného boli deklarovaní tuzemskí dodávatelia do fakturačného reťazca vložení účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu a ekonomického opodstatnenia s cieľom podvodným spôsobom zneužiť systém neutrality DPH. Úlohou pochybných tuzemských dodávateľov BOLITEX, s. r. o. a M-I, s.r.o. bolo faktúry vystaviť a vykázať v daňovom priznaní s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality dane, avšak s chýbajúcou daňou, ktorú do štátneho rozpočtu uvedení dodávatelia reálne neodviedli, pretože si daň na výstupe fakturovanú platiteľovi znížili prostredníctvom nepreukázaných odpočítaní dane od ďalších pochybných subdodávateľov.

II. Konanie pred správnym súdom

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) a žiadal, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

8. Správny súd rozsudkom sp. zn. 11S/51/2022-92 zo dňa 28. marca 2023, o správnej žalobe rozhodol tak, že správnu žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú.

9. Správny súd sa stotožnil so záverom daňových orgánov, podľa ktorého sa žalobca zúčastnil na daňovom podvode, o ktorom mohol, resp. mal vedieť, keby bol konal s náležitou starostlivosťou. Zároveň dodal, že v predmetnej veci boli splnené všetky podmienky Axel Kittel testu.

10. Podľa jeho názoru bolo riadne preukázané vytvorenie netransparentného prostredia - podvodného reťazca zainteresovaných daňových subjektov, vrátane zahraničných, obchodujúcich s hydínovým mäsom z Brazílie, za účelom znižovania daňovej povinnosti. Na základe uvedeného prijal záver, že došlo k daňovému úniku u dodávateľov žalobcu - spoločností BOLITEX, s. r. o. a M-I, s.r.o., ktorí si kompenzovali daň, uvedenú na sporných faktúrach vystavených pre žalobcu, deklarováním nepreukázaných odpočítaní dane na vstupe/dodávateľskými faktúrami za fiktívne plnenia.

11. Žalobca sa podľa správneho súdu zúčastňoval na podvodnom konaní tak, že nakupoval tovar živočíšneho pôvodu od tzv. nárazníka a neskôr nezvestného obchodníka, spoločnosti BOLITEX, s. r. o. a ďalej ho predával tuzemským odberateľom. Žalobca si uplatňovaním odpočítania dane z dodaní od spoločnosti BOLITEX, s. r. o. v konečnom dôsledku výrazne znížil vlastnú daňovú povinnosť, ktorú by inak mal, ak by tovar nakupoval priamo od zahraničných dodávateľov z EÚ.

12. Žalobcovi pritom v konaní nebolo preukázané úmyselné zapojenie sa do podvodného obchodného reťazca, ale to, že mal o svojej účasti vedieť, ak by vykonal všetky potrebné preventívne opatrenia. Z hľadiska toho, že žalobca mohol vedieť o svojej účasti na podvodnom reťazci dal správny súd do pozornosti, že žalobca ako skúsený obchodník na trhu obchodoval s nerenomovanými a novými dodávateľmi na trhu, bez relevantnej obchodnej histórie a referencií.

13. Kľúčovou okolnosťou, ktorá mala vzbudiť podozrenie žalobcu, mala byť nízka cena deklarovaných plnení. Žalobca mal prinajmenšom od svojej materskej spoločnosti vedieť, aké sú štandardné nákupné a predajné ceny tejto komodity. Nepreukázal pritom žiadny kontrolný mechanizmus pri preverovaní cien. Nízka cena dodávaných tovarov mala podľa správneho súdu vzbudiť podozrenie, že sa môže jednať o tovar prefakturovaný po nadobudnutí z členských krajín EÚ cez reťazec subjektov, kde nepriznanie dane z faktúr za fiktívne plnenia u stratených obchodníkov zabezpečí takéto zníženie ceny. Žalobca mohol preto urobiť opatrenia, aby sa uistil, že obchodné transakcie, ktoré uskutoční, nebudú poznačené podvodom.

14. Podľa zistení správcu dane žalobca dobre poznal dodávateľov z členských štátov EÚ. Práve preto možno považovať za nelogické, aby obstarával tovar prostredníctvom dodávateľov, ktorí boli bez akýchkoľvek materiálno-technických predpokladov, bez ekonomických predpokladov a bez ľudských zdrojov. Správny súd sa pritom stotožnil s názorom daňových orgánov, že postup žalobcu, ktorý si preveril dodávateľov len formálne (overenie, či za spoločnosť koná oprávnená osoba, preverenie dodávateľa na internete - obchodný register, resp. živnostenský register, preverovanie DIČ a platnosti IČ DPH) bol nedostatočný.

15. Podľa názoru správneho súdu žalobca odignoroval podozrenia týkajúce sa nízkej ceny kupovaných tovarov. To, že cena nakupovaného tovaru je príliš nízka, mohol žalobca vedieť od svojej materskej firmy, porovnaním cien s dodávateľskou spoločnosťou KOVAŘ plus s.r.o., či porovnaním cien so správami Slovenskej poľnohospodárskej agentúry.

16. 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 výsledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu (ďalej len „Nariadenie o výsledovateľnosti“). V zmysle predmetného nariadenia prevádzkovateľ potravinárskeho podniku musí mať k dispozícii údaje, odkiaľ sa potravina odoslala, názov a adresu predávajúceho. Subjekt obchodujúci s potravinami okrem toho musí byť v zmysle príslušných právnych predpisov aj registrovaný.

17. Žalobca preto podľa správneho súdu musel mať zodpovedajúce vedomosti o transakcii ako aj o subjektoch do nej zapojených. Zároveň mal mať vedomosť o tom, odkiaľ sa potravina odoslala a kým bola odoslaná. Túto skutočnosť si mal žalobca overiť a vyžiadať si príslušné doklady, aby ich mohol na požiadanie preukázať. Správny súd v tejto súvislosti poukázal aj na zistenú neskúsenosť preverovaných dodávateľov v obchodovaní s potravinami živočíšneho pôvodu, keďže neboli registrovaní v zmysle platných veterinárnych predpisov (dodávateľ M-I, s.r.o.) alebo boli registrovaní len krátko (dodávateľ BOLITEX, s. r. o.).

18. V súvislosti s námietkou zmeny právnych názorov medzi daňovou kontrolou a rozhodnutím žalovaného, správny súd konštatoval, že judikatúra Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky nevylučuje v zásade vykonávanie dokazovania aj vo vyrubovacom konaní. Právna úprava nevylučuje aj potenciál zmeny právnych záverov správca dane a žalovaného vo vzťahu k prvotne identifikovanému dôvodu pre neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane v protokole. V predmetnej veci žalobca až vo vyrubovacom konaní preukázal existenciu materiálneho plnenia, preto sa podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný dôvodne zaoberali existenciou podvodného konania.

III. Kasačná sťažnosť, stanoviská účastníkov

19. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g), h) f) SSP. Žiadal zmeniť napadnutý rozsudok tak, že dôjde k zrušeniu rozhodnutia žalovaného a vráteniu veci na ďalšie konanie, alternatívne zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

20. Sťažovateľ v úvode kasačnej sťažnosti namietal nesprávny procesný postup správneho súdu. Podľa sťažovateľa body správnej žaloby, ktoré žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe účinne nerozporoval, sa stali nespornými, a to s poukazom na § 151 CSP v spojení s § 25 SSP. Nesporné skutkové tvrdenia preto podľa jeho názoru samé o sebe predstavovali zákonné dôvody zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného.

21. Sťažovateľ namietal nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku v tom smere, že správny súd sa nevysporiadal: A/ s námietkou neprípustnosti spájania žalobcovej aktívnej a pasívnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom zo strany príslušných správnych orgánov, B/ s namietanou nesprávnou aplikáciou Axel Kittel testu správnymi orgánmi (správne orgány vykonali trojkrokový test, namiesto štvorkrovového 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 žalobcu a jej obchodných partnerov a či bol podvodného charakteru, keďže žalobca z neho nečerpал daňovú výhodu), C/ s namietaným nevyhodnotením dôkazov predložených sťažovateľom (výpisy z bankových účtov, e-mailovú komunikáciu medzi sťažovateľom a jej obchodnými partnermi, protokoly z vykonaných veterinárnych kontrol v rokoch 2012 a 2013), D/ s namietaným nerešpektovaním právne záväzného názoru žalovaného zo strany správca dane.

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

23. Z uvedenej rozhodovacej činnosti je podľa sťažovateľa zrejmé, že vyrubovacie konanie nemôže byť nástrojom predlžovania daňovej kontroly. Rozsah dokazovania vo vyrubovacom konaní je podľa jeho názoru 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 na aktívnu, resp. pasívnu účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Sťažovateľ

prítom argumentoval, že neinicioval žiadne dokazovanie, ktoré by vo vyrubovacom konaní malo viesť k uvedeným záverom.

24. Vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu sťažovateľ namietal, že jeho obchodné vzťahy boli realizované v súlade so zásadou neutrality daňových plnení. Dôvodil, že kúpou tovaru od vnútroštátnych obchodných partnerov, keď zaplatil cenu vrátane DPH, namiesto intrakomunitárneho dodania, nezískal úmyselne žiadnu daňovú výhodu. K tomuto záveru okrem vlastnej argumentácie predložil aj znalecký posudok č. 5/2022 zo dňa 2. novembra 2022. Správny súd podľa sťažovateľa nesprávnym výkladom zásady neutrality narušá podmienky voľného pohybu tovaru. Rovnako sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie jeho vedomostnej stránky účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, osobitne v časti tvrdeného konania v rozpore s odbornou starostlivosťou.

25. Ďalej namietal, že neobchodoval s tovarom za príliš nízke ceny. Túto skutočnosť žalovaný a ani správca dane nepreukázali, keď nepredložili žiadne cenové analýzy, analýzy ziskovosti a pod. s porovnateľnými subjektami ako sťažovateľ. V súlade s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora EÚ (rozhodnutie C-103/09 vo veci Weald Leasing) by podľa sťažovateľa bola ako relevantná pochybnosť len preukázaná výrazná odchýlka v jednotkových cenách medzi nákupnými cenami.

26. Pokiaľ správca dane a žalovaný zohľadňovali ceny dodávateľa KOVÁŘ plus s.r.o., neuviedli, prečo má ísť o referenčné ceny. Sťažovateľ namietal, že porovnateľná v tomto smere bola spoločnosť METRO Cash & Carry SR s.r.o., ako priama konkurencia sťažovateľa. Ak táto spoločnosť, bola schopná vykonávať predaj tovaru za podobnú cenu, za ktorú vykonával sťažovateľ nákup, pričom pri tejto cene vykazovala ziskovosť, jej nákupné ceny teda museli byť podstatne nižšie. K spoločnosti KOVÁŘ plus s.r.o. sťažovateľ uviedol, že ide o zahraničný subjekt, ktorý nemôže byť použitý ako cenový referent. Sťažovateľ zdôraznil, že nepoznal nákupné ceny zahraničných dodávateľov počas kontrolovaného obdobia.

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

28. K tvrdenej koordinácii cien s materskou spoločnosťou sťažovateľ namietol, že v správnom konaní nebolo sporné, že koordinácia nákupných cien medzi sťažovateľom a materskou spoločnosťou z Českej republiky neprebíhala. Skutočnosti týkajúce sa bydliska konateľa sťažovateľa žiadnym spôsobom nedokazuje akúkoľvek koordináciu cien medzi materskou spoločnosťou a sťažovateľom. Sťažovateľ opakovane v konaní poukazoval na skutočnosť, že má vlastný obchodný model nákupu potravín.

29. K pochybnostiam ohľadom vysledovateľnosti potravín a preverenia registrácie sťažovateľ uviedol, že sa správny súd nevysporiadal rozhodnutím Súdneho dvora EÚ (C - 329/18 vo veci Altic SIA), podľa ktorého takéto okolnosti pri preukazovaní daňového podvodu a účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom nie sú relevantné. Sťažovateľ tiež namietal, že podľa príslušnej európskej legislatívy je povinný vedieť, od koho tovar nadobudol a komu ho dodal. Nie je však povinný identifikovať ostatných dodávateľov v obchodnom reťazci. Navyše všetky informácie, ktoré má sťažovateľ mať k dispozícii, sú uvedené na obchodných dokumentoch dodaných k príslušným dodávkam (faktúry, dodacie listy, príjemky, nákladné listy...), na príslušnom obale (etikete) potravín a v internom skladovacom systéme sťažovateľa. Osobu odosielateľa potravín sa sťažovateľ mohol dozvedieť až z CMR dokladov po dodaní jeho skladu. Sťažovateľ tiež zdôrazňuje, že v rokoch 2012 a 2013 neboli zoznamy registrovaných subjektov obchodujúcich s potravinami verejne dostupné.

30. Sťažovateľ ďalej uviedol, že si svojich obchodných partnerov vždy riadne preveril. Spôsob preverenia považoval sťažovateľ za dostatočný, pričom odkázal na Zbierku z Fóra Generálneho riaditeľstva EÚ 2016, ktorú správny súd nevyhodnotil. Pre účely obchodovania nemuseli mať dodávatelia osobitné materiálne či technické podmienky. Odkázal prítom na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie (C-277/14 vo veci Stehcemp), rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022. a rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020. Rovnako namietal arbitrárne prenášanie dôkazného bremena na sťažovateľa.

31. Sťažovateľ zároveň navrhol, aby kasačný súd v zmysle čl. 267 ods. 3 Zmluvy o fungovaní EÚ prerušil konanie a predložil prejudiciálnu otázku: „či sa má článok 18 ods. 2 a ods. 3 Nariadenia o výsledovateľnosti (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.“

32. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoje prezentované závery, známe kasačnému súdu z predchádzajúceho priebehu konania. Zároveň navrhol, aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú.

33. Sťažovateľ v replike k vyjadreniu žalovaného odkázal na uplatnené dôvody v podanej kasačnej sťažnosti a zároveň požiadal o nariadenie pojednávania. Pridržal sa pritom žalobného návrhu, ktorý je uvedený v kasačnej sťažnosti.

I. Právne posúdenie veci kasačným súdom

34. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

35. 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.

36. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. b SSP (v znení účinnom do 30. júna 2023) kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

37. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

II. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

38. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Kasačný súd preto poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/84/2023 zo dňa 23. októbra 2024, sp. zn. 5Sfk/66/2023 zo dňa 20. februára 2025, sp. zn. 4Sfk/78/2023 zo dňa 23. októbra 2024, sp. zn. 4Sfk/66/2023 zo dňa 22. januára 2025, sp. zn. 8Sfk/21/2023 zo dňa 30. júla 2024, sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024, sp. zn. 8Sfk/9/2023 zo dňa 30. júla 2024, v ktorých považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za dôvodnú, keď napadnuté rozsudky správneho súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

39. Kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sfk/9/2023 z 30. júla 2024 (zdaňovacie obdobie február 2012). Obdobnosť skutkového a právneho stavu veci je daná zároveň aj v zásade totožným znením kasačnej sťažnosti, právneho posúdenia napadnutého rozsudku správneho súdu v oboch veciach a obdobným priebehom administratívneho konania. Skutkový stav v oboch veciach bol zároveň zachytený v rovnakom protokole z daňovej kontroly.

40. Konajúci senát sa preto s týmto rozsudkom kasačného súdu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú v záujme prehľadnosti číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku:

„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 nadržanosti odvolacieho orgánu vo vzťahu k prvostupňovému orgánu, ktorý je vynútitel'ny 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 meritorných sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou.

IV.1.

K zmene dôvodu pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení vo vyrubovacom konaní

[...]

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 dopĺňajúce 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 vyvodit' 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 menia 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 navrhnuť nové dôkazy (tento predpoklad vyplýva zo zásady úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku a zásady zachovávanía 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 končnými 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 vypočítanie 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 správy. 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 obdobie 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 náhlade 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.

[...]

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 správcou 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 namietat' 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

[...]

75. Kasačný súd zdôrazňuje, že je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných 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 preukázanie splnenia hmotnoprávných 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 domniek (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 hmotnoprávných 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 zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hlbkové 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 samoučelné, 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 správca 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 prepojitelný/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 nespĺnili. Tým došlo k situácii, že daň zo vzájomne prepojitelných obchodov nebola nikdy do štátneho rozpočtu odvedená. Podľa názoru správcu dane, žalovaného a správneho súdu ide o daňové úniky podvodného charakteru, čo dokladuje charakter predmetných spoločností (bez materiálneho a personálneho substrátu na výkon podnikateľskej činnosti), nedostupnosť ich účtovníctva a zánik v krátkej dobe po uskutočnení zdaniteľných obchodoch so sťažovateľkou. Kasačný súd s týmito závermi príslušných orgánov stotožňuje a konštatuje v zhode so správnym súdom, že tieto preukázali (i) existenciu daňového úniku a (ii) jeho podvodný charakter.

[...]

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 správy neidentifikovali daňový únik z dôvodu, že sťažovateľka nevyužila intrakomunitárne dodanie, ale že jej obchodní partneri, resp. ich dodávatelia si nespĺnili 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, prepojitelnom 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 sťažovateľka, 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).

[...]

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 svojim 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 správcu 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 neobstoja. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, že vo všeobecnosti nedostatok referencií a skúseností obchodného partnera (bez ďalšieho) nevyvoláva podozrenie o to, že daňový subjekt sa plnením s takýmto obchodným partnerom zúčastní obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 33/2019 zo dňa 30. júna 2020, bod 25, obdobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 11/2022 zo dňa 30. mája 2024).

92. 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 rozhodovacie činnosť Súdneho dvora Európskej únie je potrebné konštatovať, že z práva Európskej únie nemožno vyvodit' povinnosť sťažovateľky ako odberateľky potravinových výrobkov overovať registráciu dodávateľov potravín podľa osobitných právnych predpisov a takúto povinnosť nemožno vyžadovať ani v rámci preventívnej povinnosti v oblasti DPH (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci „Altic“ SIA, C-329/18 zo dňa 3. októbra 2019, body 44 až 47). Súdny dvor výslovne uviedol, že skutočnosť, či daňový subjekt (ne)overil registráciu svojich dodávateľov potravín podľa osobitných právnych predpisov,

nie je relevantné na účely určenia, či zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH.

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

94. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti zdôraznil, že dôkazné bremeno v daňovom konaní, pri preukazovaní vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, je na daňových orgánoch. Pokiaľ preto chcú príslušné orgány v kontexte preukazovania vedomostnej stránky účasti na daňovom podvode uplatniť argument neobvyklej ceny plnenia v porovnaní s trhovými cenami, musia preukázať nielen cenu zdaniteľného plnenia, ale aj existenciu a výšku priemerných trhových cien, ako aj významnejšiu mieru odchýlky cien zdaniteľných plnení v porovnaní s trhovými cenami (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 11/2022 zo dňa 30. mája 2024, bod 64), prípadne musia inými dôkaznými prostriedkami preukázať, že sťažovateľka si výraznej odchýlky v cenách v porovnaní s trhovými cenami bola vedomá (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 5/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 58).

[...]

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

103. Čo sa týka porovnávania nákupných cien sťažovateľky s nákupnými cenami jej materskej spoločnosti v Českej republike, kasačný súd už vyššie uviedol, že z týchto podkladov nemožno vyvodiť záver o príliš (značne) nízkej cene plnení dodávaných deklarovanými dodávateľmi sťažovateľke (bod 99 až 101 tohto rozsudku). Kasačný súd sa okrem toho stotožňuje so sťažovateľkou v tom, že nebola preukázaná ani jej vedomosť o nákupných cenách jej materskej spoločnosti sťažovateľky (ČR). Vychádzajúc z rozhodnutia žalovaného kasačný súd konštatuje, že žalovaný z vykonaného dokazovania (z výsledkov MVI) uzavrel, že nebola preukázaná koordinácia nákupných cien medzi sťažovateľkou a jej materskou spoločnosťou, ani prepojenosť skladovacích systémov. Pokiaľ správny súd poukázal na skutočnosť, že konateľ sťažovateľky býva len 30 km od sídla jej materskej spoločnosti v Českej republike, kasačný súd konštatuje, že z tohto nemožno bez ďalšieho vyvodiť (bez dôkazu o tom, že sa konateľ častejšie či opakovane zdržiaval v sídle materskej spoločnosti a s akým účelom), že medzi sťažovateľkou a jej materskou spoločnosťou prebiehala akákoľvek koordinácia nákupných cien. Argumentáciu správneho súdu vníma kasačný súd v tomto smere ako ničím nepodloženú.

[...]

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

41. V súvislosti s ďalšími námietkami sťažovateľa, kasačný súd aj v tomto smere v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na niektoré časti rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR vo veci rovnakých účastníkov konania, obdobného skutkového a právneho stavu (zdaňovacie obdobie marec 2012) sp. zn. 4Sfk/84/2023 zo dňa 23. októbra 2024:

47. Kasačný súd k uvedenému dopĺňa, že po zistení z administratívneho spisu nepovažuje rozdiely medzi nákupnými cenami za tak významné, resp. očividné, aby indikovali obozretnosť sťažovateľa a jeho vedomosť o potenciálnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. V snahe preukázať neprimeranosť nákupných cien s priemernými trhovými cenami správca dane, žalovaný a správny súd poukázali tiež na agrárne trhové informácie Slovenska Pôdohospodárskej platobnej agentúry obsiahnuté v správach o trhu za jednotlivé týždne v rokoch 2012 a 2013 (dostupné na <https://www.apa.sk/atis>). Kasačný súd v tomto smere dáva sťažovateľovi za pravdu v tom, že ceny uvedené v predmetných správach, sú (i) odbytové/predajné ceny, (ii) iba slovenských spracovateľov hydiny (prvovýrobcov), (iii) majú informatívny charakter (ako je uvedené priamo na webovom sídle Pôdohospodárskej platobnej agentúry). Kasačný súd dáva tiež do pozornosti, že ani z administratívneho spisu a ani z webového sídla Pôdohospodárskej platobnej agentúry nie je zrejma metodika určovania predmetných cien, či ide o ceny maloobchodné alebo veľkoobchodné, v nadväznosti na aké balenie či spracovanie kuracieho mäsa a pod. Predmetné správy preto nemožno bez ďalšieho vysvetlenia/doplnenia považovať za dôkazy priemerných trhových cien mrazeného kuracieho mäsa dodávaného zo zahraničia. V predmetnej veci pritom samotný žalovaný, správca dane ako aj správny súd akcentujú, že ide o mäso z dovozu, ktorého pôvod je Brazília.

48. Záverom tak kasačný súd konštatuje, že sa správcovi dane a ani žalovanému nepodarilo preukázať, že by sa ceny mäsa vymykali spod rozsahu priemeru trhových cien identifikovaných správcami dane a žalovaným podľa správ Pôdohospodárskej platobnej agentúry alebo by sa líšili od cien konkurencie na trhu. Rovnako správca dane a ani žalovaný nepreukázali hodnoverným spôsobom, že by sťažovateľ so svojou materskou spoločnosťou zdieľal alebo akýmkoľvek spôsobom koordinoval nákupné ceny. Možno tak tiež konštatovať, že sa nepodarilo preukázať ani len pasívna vedomosť sťažovateľa o tom, že participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

49. Zároveň kasačný súd dodáva, že nevyhovel návrhu sťažovateľa na iniciovanie prejudiciálneho konania, keďže pochybnosti správcu dane týkajúce sa vysledovateľnosti obchodovaných tovarov považoval kasačný súd za nerelevantné z pohľadu dane z pridanej hodnoty, pričom v tomto smere boli otázky nastolené sťažovateľom už aj vyriešené relevantnou rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie, konkrétne rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci „Altic“ SIA, C-329/18 zo dňa 3. októbra 2019.“

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

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

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

45. Pokiaľ sťažovateľ žiadal, aby kasačný súd nariadil vo veci pojednávanie, kasačný súd uvádza, že podľa § 455 SSP rozhoduje kasačný súd o kasačnej sťažnosti spravidla bez pojednávania; pojednávanie môže nariadiť, ak to považuje za potrebné. V zmysle citovaného zákonného ustanovenia je teda na úvahe kasačného súdu, či bude v tej ktorej veci považovať za potrebné pojednávanie nariadiť. V danej veci nepovažoval kasačný súd nariadenie pojednávania za potrebné.

46. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že jeho závery neznamenajú automaticky, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočet dane z predmetných dodaní tovaru. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby jednoznačne ustálil dôvod nepriznania odpočítania DPH v predmetnej veci a tento, s ohľadom na jeho povahu, podporil relevantnými skutkovými zisteniami vychádzajúcimi z daňovej kontroly pri akceptovaní a uplatňovaní takého dôkazného bremena, aké zodpovedá zistenému dôvodu nepriznania odpočítania DPH. Pokiaľ sa správca dane a žalovaný ako dôvod neuznania uplatnených práv na odpočítanie dane rozhodnú zvoliť daňový podvod a účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, bude potrebné, aby jednoznačne preukázali to, že sťažovateľ vedel, resp. pri dodržaní primeranej obozretnosti mal a mohol vedieť, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

III. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

47. 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), podľa zistení kasačného súdu trpí napadnuté rozhodnutie žalovaného rovnakou vadou (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP) Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku. Žalovaný je pritom viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

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

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.