

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sfk/11/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200251
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 04. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4021200251.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): CORAL, spol. s.r.o., Novozámocká 207, 951 12 Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, právne zastúpený advokátkou: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., Štefánikova tr. 4, 949 01 Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100293813/2021 z 22. februára 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/25/2021-109 zo 7. februára 2023, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 21S/25/2021-109 zo 7. februára 2023 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100293813/2021 z 22. februára 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101349413/2020 z 24. augusta 2020 z r u š u j e a v e c v r a c i a Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 101349413/2020 z 24. augusta 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), na základe vykonanej daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január - apríl 2012, január - december 2013 a január - február 2014, z ktorej vyhotovil protokol č. 101801894/2017 z 21. augusta 2017, podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), určil žalobcovi rozdiel dane na DPH a vyrubil daň v sume 148 205,41 eur za zdaňovacie obdobie apríl 2013. Správca dane svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že vo vzťahu k zdaniteľným obchodom uskutočnených s deklarovateľmi žalobca neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, keď nepreukázal, že sa deklarované zdaniteľné obchody uskutočnili (teda nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH) a zároveň mal správca dane za to, že vykonané dokazovanie preukazuje skutočnosť, že žalobca sa zúčastnil na obchodnom reťazci, ktorého účelom bolo zakrytie podvodov s DPH.

2. Uvedený záver správca dane konštatoval v spojitosti s dodávateľmi kuracieho mäsa:

- Peter Štepanek, s.r.o., so sídlom Nitrianske Pravno 1200, 972 13 Nitrianske Pravno, IČO: 45 513 325 (ďalej len „Peter Štepanek“),
- Konex SK Plus, s.r.o., so sídlom Štúrova 271, 949 01 Nitra (ďalej len „Konex SK Plus“),
- NEXT TRADE, s.r.o., so sídlom Banská 4, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 36 324 825 (ďalej len „Next Trade“).

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100293813/2021 z 22. februára 2021 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil a odôvodnil nasledovne:

- primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, pričom musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaných obchodov a v prípade nepreverení si obchodných partnerov sa dostáva do dôkaznej núdze,

- k námietke žalobcu, že nemôže byť zodpovedný za subdodávateľské spoločnosti sa žalovanému žiadalo uviesť, že možno súhlasiť s tým, že nedisponuje právomocami, ktoré by ho oprávňovali zisťovať subdodávateľov svojich dodávateľov, má však právo pýtať sa svojich dodávateľov na ich subdodávateľov, ako aj na pôvod tovaru, ktorý bude predmetom jeho obchodných transakcií. V prípade, že dodávateľ resp. subdodávateľ nepreukáže realizáciu obchodného prípadu a vznik daňovej povinnosti, daňový subjekt sa dostáva do dôkaznej núdze, nakoľko právo na odpočítanie dane nie je preukázané,

- k námietke žalobcu týkajúcej sa účasti na podvodnom konaní uviedol žalovaný, že správca dane získal podozrenie, že by žalobca mohol byť účastníkom podvodného konania z dôvodu, že subdodávateľské spoločnosti sú spoločnosťami, ktoré boli po vykonaní deklarovaných zdaniteľných plnení zlúčené resp. vymazané z obchodného registra, bývalí konatelia spoločností sú nekontaktné osoby, čo znamená, že realizácia obchodných transakcií nebola žiadnym spôsobom preukázaná,

- skutočnosť, že tovar bol uskladnený v Mraziarňach Sládkovičovo, nepreukazuje to, kto je majiteľom resp. dodávateľom, aj keď boli splnené všetky zákonné podmienky pre skladovanie uvedenej komodity,

- konaním žalobcu došlo k porušeniu jednotlivých ustanovení zákona o DPH (§ 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), keď si uplatnil právo na odpočítanie dane z predmetných dodávateľských faktúr.

II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

4. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd v Nitre (ďalej len ako „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol. Svoj rozsudok správny súd odôvodnil nasledovne:

- postup správcu dane v kontexte prerušenia z dôvodu MVI nebol nezákonný. Celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol jeden rok. K tejto námietke odkázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 - Hydina SK;

- námietka vykonávania úkonov počas daňovej kontroly nie je dôvodná, keďže zápisnice o úkonoch, na ktoré poukazoval žalobca sa v administratívnom spise nenachádzajú a ani na ne daňové orgány nepoukazujú v rámci svojich rozhodnutí. Žalobcom namietané zápisnice neobsahovali žiadne číslo konania, a preto ani nebolo zrejmé, či sa týkali predmetnej daňovej kontroly, čo znemožnilo aj ich dodatočné vyhľadanie;

- žalobcom predložený znalecký posudok, ktorý má potvrdzovať oprávnenosť žalobcovho nároku na odpočet DPH vychádza len z účtovnej evidencie žalobcu a nie sú v ňom zohľadnené skutočnosti zistené v priebehu dokazovania, znalecký posudok len poskytuje odpovede na otázky o objeme obchodov týkajúcich sa nákupu a predaja kuracích prís, kuracie rezne, vyčíslenie zaplatenej dane, výšku prijatých platieb, bilanciu zaplatenej dane, či formálny výklad zákona o DPH. Keďže v danej veci bola jednoznačne spochybnená opodstatnenosť a priebeh zdaniteľných plnení tak, ako boli formálne deklarované prostredníctvom predložených dokladov v preverovanom zdaňovacom období, uvedená argumentácia podľa názoru správneho súdu neobstála;

- na vznik nároku na odpočítanie dane sa vyžaduje súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že dodávateľ v doklade uvedený mu naozaj tovar alebo službu dodal, avšak len za predpokladu, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené plnenie. O týchto okolnostiach vyvstali v daňovom konaní dôvodné pochybnosti. K uvedenému poukázal správny súd aj na judikatúru kasačného súdu;

- k argumentácii žalobcu judikatúrou Súdneho dvora EÚ týkajúcou sa podvodného konania resp. zneužívajúceho konania uviedol, že správca dane v protokole z predmetnej daňovej kontroly, ako aj vo svojom rozhodnutí jednoznačne a opakovane konštatoval, že v mesiaci apríl 2013 nebolo pri deklarovaných dodávateľoch preukázané, že došlo k vecnému plneniu, teda k reálnemu dodaniu tovaru tak, ako je to uvedené na predložených faktúrach, teda došlo k porušeniu ustanovenia § 51 ods. 1 a § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 49 ods. 2 zákona o DPH a ani žalovaný v napadnutom

rozhodnutí neuviedol ako dôvod neuznania odpočítania DPH účasť žalobcu na zneužívajúcom alebo podvodnom konaní;

- správca dane oprávnené preveroval celý obchodný reťazec, nakoľko realnosť deklarovaného obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania správne konštatoval, že v obchodnom reťazci obchodujúcom s predmetným kuracím mäsom síce bývalý konateľ priameho dodávateľa žalobcu ústne potvrdil zrealizovanie obchodu, avšak uvedené v žiadnom rozsahu nezdokladoval, keď uviedol, že v súčasnosti nemá prístup k žiadnym dokladom, keď tieto boli odovzdané novému majiteľovi;

- výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovaných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdodávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich obsah, vzhľadom na postavenie takýchto svedkov, môže mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať. Obdobne sa tento prístup vzťahuje na listinné doklady predložené žalobcom (faktúry), ktoré boli vystavené len vo vzájomnej súčinnosti žalobcu a bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa, a teda neobsahujú verifikovateľné skutočnosti. Preto ich nemožno považovať za dôkazy preukazujúce dodanie tovaru žalobcovi, ale len za podklady spĺňajúce formálne zákonné predpoklady a listinnú súčasť tvrdení žalobcu. Tvrdenia žalobcu a uvedených osôb sami o sebe nepredstavujú dôkaz o tvrdených skutočnostiach. Aj z uvedeného dôvodu k nezákonnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu nedošlo.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

5. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP.

6. Sťažovateľ kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- správny súd nesprávne vyhodnotil námietku nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu MVI, keďže z administratívneho spisu nie je možné zistiť dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Správca dane musí dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či sú dané dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť. V dôsledku uvedeného bola podľa názoru sťažovateľa otázka dĺžky trvania daňovej kontroly nesprávne právne posúdená;

- považoval za nesprávne právne posúdenú otázku vykonávania úkonov správcom dane počas prerušenia daňovej kontroly. Uvedená súčinnosť mohla byť vykonaná počas daňovej kontroly, ktorá bola vykonávaná od roku 2014 až do roku 2017 a nemuseli byť tieto úkony vykonávané počas prerušenia daňovej kontroly;

- sťažovateľ splnil hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH a ich splnenie aj riadne preukázal. Odkázal na závery vyplývajúce zo znaleckého posudku č. 3/2019, ktorý predložil v daňovom konaní, ako aj na ostatné predložené listinné dôkazy (faktúry, skladové a účtovné evidencie). Materiálna existencia zdanieľného plnenia správcom dane spochybnená nebola. Žalovaný pre svoj záver neuviedol žiadny priamy dôkaz, ktorý by potvrdzoval, že sťažovateľ nesplnil hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH;

- povinnosť preukázať vznik daňovej povinnosti v každom článku reťazca nie je zo strany daňového subjektu právne možné, keďže sťažovateľ nemá vedomosť o tom, s kým obchoduje jeho dodávateľ. Povinnosť preukázať vznik daňovej povinnosti v každom článku reťazca nie je podmienkou pre priznanie práva na odpočet DPH;

- vyhlásenia deklarovaného dodávateľa o dodaní zdanieľného plnenia boli preukázané v konaní a vyplývajú z daňového priznania za dané zdaňovacie obdobie, ktoré správca dane k dispozícii má. Sťažovateľ tak ako vyššie uviedol, nemal žiadnych subdodávateľov. Spoločnosti, ktoré označil správca dane ako spoločnosti, ktoré daň nepriznali a neodviedli, tieto nie sú dodávateľia sťažovateľa a ani žiadni jeho subdodávateľia. Pokiaľ nejaký daňový subjekt neplní svoje povinnosti (ako napríklad je nekontaktný alebo nearchivuje účtovníctvo) toto nemôže byť na ťarchu sťažovateľa. Povinnosť viesť a archivovať účtovníctvo má každý daňový subjekt a táto povinnosť vyplýva priamo zo zákona;

- spoločnosti COKER s.r.o., OPTAR s.r.o., RINOR s.r.o., ROFOC s.r.o. - zmiznutí obchodníci daň z dodania nepriznali a nezaplatili. To však nie sú dodávateľia sťažovateľa a s týmito obchodnými spoločnosťami sťažovateľ neobchodoval a tieto spoločnosti nepozná, preto sťažovateľ nemohol byť s prípadným podvodom nijako spojený. Pokiaľ sa sťažovateľovi nepreukáže podvodný úmysel, je hodnotenie skutkovej otázky, či mohol a mal vedieť, že sa prijatím určitého plnenia zúčastnil reťazca spoločností poznačeného daňovým podvodom, spojené so zisťovaním preventívnych a kontrolných opatrení, ktoré v rámci zachovania obozretnosti daňový subjekt prijal alebo mal prijať, aby zabránil hoc aj nevedomej účasti na daňovom podvode. Sťažovateľovi žiadny podvodný úmysel v konaní preukázaný

nebol a z konštatácie správcu dane, že žalobca o podvode vedel resp. mal vedieť nemožno vyvodit' objektívne zo skutočnosti, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

7. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP, alternatívne navrhol zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vrátenie veci správcovi dane na ďalšie konanie.

8. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa zotrval na svojej doterajšej argumentácii majúc za to, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa už vyjadril. IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

9. Vec bola predložená Najvyššiemu správne mu súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 14. septembra 2023. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku.

10. Najvyšší správny súd ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ 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 (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

11. Kasačný súd zo svojej rozhodovacej činnosti zistil, že námietky hmotnoprávnej povahy sťažovateľa už boli predmetom viacerých konaní pred kasačným súdom. Tieto sa týkali záverov z totožnej daňovej kontroly, teda aj rovnakého skutkového stavu a právneho posúdenia nároku na odpočet DPH [napríklad rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk 44/2023 z 30. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie december 2013), sp. zn. 2Sfk 5/2023 z 30. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2012), sp. zn. 2Sfk 12/2023 z 30. novembra 2013 (zdaňovacie obdobie január 2012), sp. zn. 5Sfk 14/2023 z 28. marca 2024 (zdaňovacie obdobie január 2014), sp. zn. 4Sfk 24/2023 z 21. februára 2021 (zdaňovacie obdobie február 2013), sp. zn. 2Sfk 28/2023 z 26. októbra 2023 (zdaňovacie obdobie september 2013), sp. zn. 4Sfk 38/2023 z 27. marca 2024 (zdaňovacie obdobie jún 2012), sp. zn. 4Sfk 41/2023 z 27. marca 2024 (zdaňovacie obdobie august 2012)]. Kasačný súd sa stotožnil s predloženou argumentáciou, v dôsledku čoho bolo kasačným sťažnostiam sťažovateľa vyhovené. Kasačný súd po oboznámení sa s citovanými rozhodnutiami Najvyššieho správneho súdu zistil, že v už rozhodnutej veci sp. zn. 2Sfk 28/2023 z 26. októbra 2023 týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia september 2013 vystupovali rovnakí deklarovaní dodávateľia ako v danej veci, teda konkrétne spoločnosti Peter Štepanek s.r.o., Konex SK Plus, s.r.o. a NEXT TRADE, s.r.o.

12. Kasačný súd preto postupom podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/28/2023 z 26. októbra 2023, s ktorým sa v podstatnom rozsahu stotožňuje. Z dôvodu však, že v práve posudzovanej veci správny súd neskonšatoval, že by sťažovateľ participoval na daňovom podvode a neprijal a nepreukázal potrebné opatrenia na zabránenie takejto skutočnosti, kasačný súd odôvodnenie predmetného rozsudku Najvyššieho správneho súdu necitoval v časti, ktorá práve s touto skutočnosťou pracuje, resp. na túto skutočnosť reagoval upozornením na túto odlišnosť v danej veci. Najvyšší správny súd v odôvodnení rozsudku sp. zn. 2Sfk/28/2023 z 26. októbra 2023 skonšatoval nasledovné:

„22. S prihliadnutím na napádané rozhodnutia finančných orgánov, správneho súdu a námietky sťažovateľa sa najpodstatnejšou otázkou v predmetnej veci, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný javí, či bol sťažovateľ v predmetnej veci účastný obchodných stykov poznačených daňovým podvodom a najmä, či vedel, resp. mohol vedieť, že sa na zúčastňuje na obchodných aktivitách poznačených daňovým podvodom.

Všeobecné východiská

23. V rámci rozhodovacej činnosti kasačného súdu už bolo judikované, že z pohľadu východiskových otázok nastolených v rámci daňovej kontroly na DPH je vždy potrebné diferencovať medzi (1) preukazovaním podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (a) hmotnoprávnymi, (b) formálnymi a (2) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu (a) daňového podvodu alebo (b) zneužitia práva (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/47/2021 z 26.4.2023).

24. Hmotnoprávne podmienky v rámci preukazovania práva na priznanie práva na odpočet DPH spočívajú v tom, že (1) daňový subjekt nárokujúci si odpočet je zdaniteľnou osobou, (2) tovar, ktorým odôvodňuje právo na odpočítanie DPH, musí byť dodaný inou (ďalšou) zdaniteľnou osobou a (3) zdaniteľná osoba predmetný tovar následne použije vlastné zdaniteľné plnenia.

25. Formálne podmienky v rámci preukazovania práva na priznanie práva na odpočet DPH potom v zásade reflektujú na požiadavky, týkajúce sa zákonných náležitostí predloženej faktúry.

26. Od preukazovania hmotno-právnych a formálno-právnych podmienok práva na odpočítanie dane je potom potrebné dôsledne odlišovať dôvody pre nepriznanie odpočtu DPH z dôvodu vedomej účasti zdaniteľnej osoby na obchodoch poznačených daňovým podvodom, prípadne zneužívajúce konanie zdaniteľnej osoby spočívajúce v úmysle získať daňovú výhodu.

27. Daňový podvod, resp. daňový únik, je v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej Únie možné chápať v intenciách účasti zdaniteľnej osoby na zdaniteľných obchodoch, ktorých účelom je profitovať na systéme DPH tým, že jeden z účastníkov obchodu štátu daň neodvedie a ďalší účastník si uplatňuje právo na jej odpočítanie. Súdny dvor Európskej Únie vo svojej judikatúre (napr. C-439/04 a C- 440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL) však zároveň uvádza, že ak je plnenie tejto zdaniteľnej osoby súčasťou iných plnení v dodávateľskom reťazci poznačených daňovým podvodom, ktoré predchádzajú alebo nasledujú po plnení tejto zdaniteľnej osoby, jej právo na odpočítanie DPH nemôže byť obmedzené, ak zdaniteľná osoba nebola na podvodnom konaní priamo zúčastnená, resp. o takomto konaní nevedela alebo nemohla vedieť.

28. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane 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 konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

1. Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?

2. Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?

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

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

29. Notorieta v tomto smere je taktiež časté konštatovanie finančných orgánov, že je ich právom preskúmať celé pozadie dodávateľsko - odberateľských vzťahov v rámci posudzovaných obchodných stykov, na ktorých zdaniteľná osoba participovala, ako aj právo od nej požadovať, aby prijala všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

30. Podstatnou v tomto ohľade je však skutočnosť, že podvodný úmysel, resp. zodpovedanie pre daňový únik esenciálnej otázky, či zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že participuje na obchode poznačenom daňovým podvodom, zaťažuje finančné orgány.

31. V kontexte problematiky preukazovania splnenia podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (bod 23 tohto rozsudku) je preto potrebné dôsledne diferencovať subjekt, ktorý zaťažuje dôkazné bremeno, pretože kým pri podmienkach na priznanie práva na odpočítanie DPH dôkazné bremeno zaťažuje prvotne a primárne zdaniteľnú osobu, v prípade preukazovania účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku je procesná situácia presne opačná, keďže zaťažuje finančné orgány. To znamená, že pokiaľ finančné orgány prostredníctvom skutkových zistení v daňovej kontrole dospievajú k záveru, že zdaniteľná osoba bola súčasťou obchodného reťazca, v ktorom sa črtajú prvky typické pre daňové úniky (nekontaktné spoločnosti, zmiznutí obchodníci, nastrčený konatelia a pod.), ich povinnosťou je preukázať, že táto zdaniteľná osoba na týchto aktivitách participovala buď vedome, alebo na nich participovala svojou nedbanlivosťou, resp. ľahostajnosťou.

32. Primárnou a zásadnou úlohou finančných orgánov pri zisťovaní účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku nie je preto len poukazať na nepochybne závažné zistenia týkajúce sa identifikovaného reťazca subjektov participujúcich na obehu uvedeného tovaru, ale unesenie dôkazného bremena finančnými orgánmi, že daná zdaniteľná osoba vedela, resp. musela o týchto podvodných aktivitách vzhľadom na svoju pozíciu v rámci identifikovaných obchodných stykov vedieť.

33. Zároveň kasačný súd dopĺňa aj rozhodnutie sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022, uverejneného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, a ktorý jasne stanovuje, že „v prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom“.

34. V tomto ohľadne sa ešte žiada kasačnému súdu uviesť, že otázky splnenia podmienok na odpočet DPH a účasť na daňovom podvode predstavujú dve samostatné entity, ktoré nie je možné stotožňovať a kombinovať. Finančné orgány teda na základe daňovej kontroly buď kreslia pochybnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávnych alebo formálnych podmienok, ktoré zdaniteľnej osobe jasne a zrozumiteľne avizujú a umožňujú mu ich predkladaním ďalších dôkazov vyvracať (dôkazné bremeno daňového subjektu), alebo konštatujú záver o účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku a sú zaťažené preukazovaním jeho participácie (dôkazné bremeno finančných orgánov).

35. Kasačný súd už len okrajovo uvádza, že podstatnou kategóriou v načrtnutej problematike je aj zneužitie práva (bod 23 tohto rozsudku). Ide v podstate o aktivity zdaniteľnej osoby, ktorými sleduje získanie neoprávnenej daňovej výhody, alebo sa rôznymi spôsobmi snaží vyhnúť daňovým povinnostiam. Konzekventne však rozdielom vo vzťahu k daňovému konaniu je skutočnosť, že pri zneužití práva nedochádza k priamemu porušovaniu právnym predpisov, ale k ich vedomému a zámernému obchádzaniu s cieľom získať načrtnuté výhody.

36. Keďže v prejednávanej veci zneužitie práva nebolo pertraktované v žiadnom z rozhodnutí, ale nejasnosti pri posúdení prejednávanej veci zjavne tkvejú len medzi posúdením splnenia podmienok na priznania odpočtu dane a účasti sťažovateľa na daňovom úniku, kasačný súd nepovažuje za potrebné problematiku zneužitia práva v podrobnostiach ďalej rozvíjať.

Aplikácia na prípad sťažovateľa

[...]

38. Čo sa týka miery dôkazného bremena a rozsahu vykonaného dokazovania podľa názoru kasačného súdu v predmetnej veci neobstojí v zásade ani jeden zo správnych orgánmi a správnym súdom akcentovaných dôvodov nepriznania práva sťažovateľa na odpočítanie dane zo sporných obchodných prípadov [správneho súdu táto skutočnosť vytykáaná nie je, bližšie bod 12 tohto rozsudku].

39. Pokiaľ ide o spochybnenie hmotnoprávnych podmienok, toto je v predmetnej veci postavené len na pochybnostiach správca dane týkajúcich sa subdodávateľov dodávateľov sťažovateľa - teda na subdodávateľoch spoločností Peter Štěpánek, Konex SK Plus a NEXT TRADE. Správca dane, žalovaný a správny súd postavili svoje pochybnosti v zásade na nekontaktnosti zistených subdodávateľov, nedostatku ich materiálnych a personálnych podmienok pre realizáciu obchodnej činnosti a podozrivom toku tovaru. Z týchto zistení príslušné orgány vyvodzujú, že ak tovar nemohli dodať deklarovani subdodávateľa deklaroványm dodávateľom, potom nemohol byť tovar dodaný ani deklaroványmi dodávateľmi žalobcovi a došlo k spochybneniu materiálnej podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane - postavenia skutočného dodávateľa tovaru ako platiteľa dane.

40. Kasačný súd dáva v tejto veci opätovne do pozornosti, že materiálne podmienky priznania práva na odpočítanie dane sa zásadne týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom daňového subjektu. Z tohto dôvodu prípadné pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo časti nasledujúcej po odberateľovi daňového subjektu nepredstavujú (bez ďalšieho) dôvodné pochybnosti o spochybnení hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane. Preto pochybnosti týkajúce sa výlučne subdodávateľského článku reťazca nemôžu preniesť dôkazné bremeno na preukázaní hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane opätovne na daňový subjekt (ZNSS 23/2022). Samotná skutočnosť, že nebol zistený alebo je pochybný pôvod tovaru ešte totiž neznamená, že deklarováný dodávateľ tovar daňovému subjektu - sťažovateľovi skutočne nedodal, resp. že deklarováný dodávateľ tovar nezískal z iných, hoci nepriznaných, zdrojov a následne dodal daňovému subjektu.

41. Pokiaľ preto správca dane, žalovaný a správny súd pomenúvali výlučne pochybnosti týkajúce sa subdodávateľov (dodávateľov dodávateľov) daňového subjektu, avšak nepomenovali a nepreukázali žiadne konkrétne pochybnosti o obchodnom vzťahu medzi dodávateľmi sťažovateľa - sťažovateľom - jeho odberateľmi (nevzniesli pochybnosti o dodávateľoch sťažovateľa a ich činnosti, relevantné pochybnosti o preprave tovaru medzi dodávateľom a sťažovateľom a pod.), nevzniesli dostatočné a dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov, ktoré by spochybnili tvrdenia deklarované sťažovateľom a ním predloženými listinnými dôkazmi. V konečnom dôsledku preto v predmetnej veci nedošlo k opätovnému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa.

42. Záver správnych orgánov a správneho súdu, že sťažovateľ v predmetnej veci neuniesol svoje dôkazné bremeno a nepreukázal materiálne/hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane, je preto nesprávny a vychádzajúci z nesprávneho právneho posúdenia veci.

43. Čo sa týka miery dôkazného bremena a tvrdenej vedomej účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ako ďalšieho dôvodu neuznania práva na odpočítanie dane, ani tento neobstojí.

44. Kasačný súd opätovne zdôrazňuje, že pri posudzovaní podvodného konania a participácie sťažovateľa na ňom sa musí zmeniť náhľad príslušných orgánov, keď to nie je sťažovateľ, ktorý je povinný preukazovať, že sa nedopustil podvodného konania, resp. vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ale je to úloha a povinnosť orgánov finančnej správy preukázať sťažovateľovi buď podvodné konanie alebo vedomú (vedel alebo musel vedieť) účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

45. V tomto smere kasačný súd konštatuje, že správca dane vykonal pomerne rozsiahle šetrenie týkajúce sa subdodávateľského článku viacerých obchodných prípadov sťažovateľa. Z rozhodnutia správcu dane, žalovaného a ani z napadnutého rozsudku [napadnutého rozsudku správneho súdu sa toto konštatovanie v danej veci netýka] však nie je zrejma už prvá skutočnosť, ktorá musí byť pri daňovom podvode ako dôvode odmietnutia práva na odpočítanie dane objasnená - kde v obchodnom reťazci a či vôbec vznikol daňový únik. Teda nebolo zistené, či a ktorý dodávateľ/subdodávateľ zdaniteľný obchod na daňové účely nepriznal, fakticky neodviedol daň alebo si účelovo fiktívnymi obchodmi ponížil svoju daňovú povinnosť.

46. Rovnako sa kasačný súd stotožňuje aj s námietkou sťažovateľa, že príslušné orgány neuniesli svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu toho, či sa sťažovateľ priamo dopustil podvodného konania v predmetnej veci, resp. či vedome (vedel alebo mal vedieť) participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že príslušné orgány v zásade neoznačili ani jediný dôkaz, ktorý by takejto vedomosti, resp. vedomej účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom mal svedčiť.

47. Pokiaľ správny súd [práve posudzovanej veci túto skutočnosť správny súd nekonštatoval], správca dane a žalovaný akcentujú nedostatok primeranej obozretnosti sťažovateľa pri uskutočňovaní zdaniteľných obchodov kasačný súd uznáva, 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).

48. Daňový subjekt je totiž 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). Ak ich neprijme, nesie zodpovednosť za to, že bol zahrnutý do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, keďže pri vykonaní potrebných opatrení mohol vedieť, že bude do takéhoto podvodného reťazca zatiahnutý. 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).

49. Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že ani pri vyžadovaní a skúmaní primeranej obozretnosti podnikateľa nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa/subdodávateľom a tým sa na neho fakticky preniesie kontrolná činnosť, ktorá patrí správcovi dane na to vybavenému príslušnými oprávneniami (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).

50. Kasačný súd v tomto smere konštatuje, že pokiaľ správny súd, správca dane a žalovaný konštatovali, že daňový subjekt mal podrobne skúmať situáciu na strane subdodávateľov, teda dodávateľov jeho dodávateľa a podrobne skúmať, či ide o spoločnosti, ktoré sú spôsobilé zaobstarať dodávaný tovar pre jeho dodávateľa, nepochybne zaťažil sťažovateľa takým zisťovaním, ktoré mu nepatrí a ktoré nemal ako uskutočniť. Správca dane, žalovaný a ani správny súd neuvádzajú žiadne rozumné skutočnosti, typické pre bežný obchodný styk, z ktorých by bolo možné vyvodiť, ako mal sťažovateľ zisťovať, od koho má tovar jeho dodávateľ (teda aké opatrenia mal prijať a zanedbal ich), prečo mu malo byť podozrivý pôvod tovaru dodávaný jeho dodávateľom či prečo mu mali vôbec byť podozriví jeho dodávatelia.

51. [...] Súčasne je zrejme, že správca dane neuniesol svoje dôkazné bremeno a nedokázal zistiť a pomenovať také relevantné skutočnosti, ktoré by spochybnili splnenie podmienok práva sťažovateľa

na odpočítanie dane zo sporných obchodných prípadov, a to v rozsahu, ktorý by dôkazné bremeno na obnovení hodnovernosti fakturačne deklarovaných tvrdení opätovne vrátil na daňový subjekt. Správca dane a žalovaný tiež neunesli svoje dôkazné bremeno, a nepreukázali sťažovateľovi, že by sám spáchal daňový podvod alebo by sa vedome (vedel alebo mohol vedieť) zúčastňoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Najmä nešpecifikovali, či a kde v zistenom obchodnom reťazci došlo k daňovému úniku a nepreukázali relevantnými skutočnosťami, či sťažovateľ mal spáchať daňový podvod alebo mal vedomosť, resp. musel mať vedomosť o tom, že participuje (prípadne benefituje) z obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Rozhodnutia správcu dane, žalovaného a ani napadnutý rozsudok správneho súdu preto neobstoja.

52. Vyššie uvedené závery kasačného súdu bez ďalšieho neznamenujú automaticky, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) v ďalšom konaní priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby buď relevantným a zodpovedným spôsobom spochybnili rozhodujúce dôkazy preukazujúce splnenie hmotnoprávných/materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane alebo aby preukázali, že napriek splneniu hmotnoprávných/materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane je toto potrebné odmietnuť s ohľadom na skutočnosť, že sťažovateľ buď priamo uskutočňoval daňový podvod alebo vedel či mal vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou. Dôkazné bremeno na preukázanie daňového podvodu a účasti sťažovateľa na ňom pritom ťaží finančné orgány. Je pritom potrebné mať na pamäti, že dôvody na neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane (daňový podvod a účasť na ňom alebo nepreukázanie hmotnoprávných podmienok predmetného práva) nemožno kumulovať (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 27/2021 zo dňa 30. novembra 2022, bod 41).“

13. V súvislosti s odôvodnením napadnutého rozsudku nedá kasačnému súdu nepoukázať na zásadnú skutočnosť a to, že správny súd v bode 102 skonštatoval, že konajúce daňové orgány neuviedli ako dôvod neuznania odpočítania DPH účasť sťažovateľa na podvodnom alebo zneužívajúcom konaní. Toto konštatovanie správneho súdu však s poukazom na odôvodnenie tak prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného nemôže obstáť. Tak správca dane, ako aj žalovaný v odôvodneniach svojich rozhodnutí totiž uviedli oba tieto dôvody, konkrétne strana 14, 22 a 36 prvostupňového rozhodnutia správcu dane vo vzťahu k nesplneniu hmotnoprávných podmienok priznania nároku na odpočet DPH a strana 122 vo vzťahu k účasti na podvodnom konaní. Rovnako oba dôvody nepriznania nároku na odpočet DPH skonštatoval v odôvodnení svojho rozhodnutia aj žalovaný.

14. Pokiaľ ide o posúdenie dôvodnosti námietok procesnej povahy, aj nimi sa už kasačný súd na podklade kasačných sťažností sťažovateľa zaoberal. Kasačný súd preto opäť využívajúc postup podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/44/2023 z 30. novembra 2023, ktorý v bodoch 13 až 17 skonštatoval nasledovné:

„13.Kasačný súd pre úplnosť považoval za vhodné vysporiadať sa aj s argumentáciou sťažovateľa smerujúcou proti právnomu posúdeniu namietaných procesných pochybení správcu dane počas daňovej kontroly, ktoré poskytol správny súd.

14.Na rozdiel od posúdenia námietok hmotnoprávnej povahy veci v kontexte dĺžky prerušenia daňovej kontroly s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 - Hydina SK, nie je možné dať za pravdu sťažovateľovej argumentácii. Článok 10 nariadenia č. 904/2010 nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením. Celkový čas trvania daňovej kontroly, tak ako zdôvodnil správny súd, nepresiahol jeden rok.

15.Nie je možné stotožniť sa ani s námietkou sťažovateľa poukazujúcou na vykonávanie úkonov správcou dane počas prerušenia daňovej kontroly. Týmto úkonmi mali byť miestne zisťovania - výsluchy osoby konateľa sťažovateľa, ktoré preukazujú zápisnice č. 103101336/2016 z 09.05.2016 a č. 103252041/2016 z 01.06.2016. Z obsahu oboch zápisníc je možné usúdiť, že smerovali k preverovaniu zdaniteľných obchodov medzi sťažovateľom ako dodávateľom a obchodnou spoločnosťou NEXT TRADE, s.r.o., so sídlom: Banská 4, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 36 324 825 ako odberateľom. Zároveň z nich vyplýva, že tieto boli vykonané v rámci daňovej kontroly, ktorá bola uskutočňovaná u spoločnosti NEXT TRADE, s.r.o., teda inej daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu odlišného od sťažovateľa. Uvedená skutočnosť je zrejme aj dôvodom prečo sa označené zápisnice nenachádzajú v administratívnom spise príslušnom k prejednávanej veci.

16.Správca dane nevykonával úkony týkajúce sa prerušenej daňovej kontroly, v dôsledku čoho ani nemohol, tak ako tvrdil sťažovateľ, zneužiť inštitút prerušenej daňovej kontroly na jej faktické predĺženie.

17. Každý daňový subjekt má v zmysle § 39 daňového poriadku povinnosť poskytovať správcovi dane súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, ktoré je zo širšieho hľadiska vyhľadávacou činnosťou realizovanou správcom dane (okrem iného) za účelom správneho určenia dane. Túto povinnosť má bez ohľadu na to, či je v danom momente subjektom prebiehajúcej (resp. prerušenej) daňovej kontroly, samozrejme za predpokladu, že sa úkony správcu dane vykonávajú v rámci inej daňovej kontroly.“

V. Záver

15. Vychádzajúc z vyššie citovaných rozsudkov dospel kasačný súd k 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) a rovnako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 452 ods. 1 a § 191 ods. 1 písm. c), ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

16. V ďalšom konaní bude úlohou konajúcich orgánov verejnej správy postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie. Právnym názorom kasačného súdu sú orgány verejnej správy viazané (§ 469 SSP).

17. 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).

18. 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 rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.