Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	8Sfk/10/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu:	1019201173
Dátum vydania rozhodnutia:	14. 08. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	Mgr. Kristína Babiaková
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:1019201173.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., v právnej veci žalobkyne: FERONA Slovakia, a.s., so sídlom Bytčická 12, Žilina, IČO: 36 401 137, právne zastúpená advokátkou: JUDr. Ľubica Masárová, so sídlom Landererova 6, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101480191/2019 zo dňa 17. júna 2019, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. BA-1S/189/2019-108 zo dňa 19. septembra 2024, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k. BA-1S/189/2019-108 zo dňa 19. septembra 2024 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Priebeh administratívneho konania
1. Daňový úrad pre vybrané hospodárske subjekty (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2013, o ktorej vyhotovil protokol č. 100521127/2018 zo dňa 9. marca 2018 (ďalej len „protokol“).
2. Na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím č. 102583865/2018 zo dňa 13. decembra 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 95.308,43 € na DPH za zdaňovacie obdobie január 2013.
3. Žalovaný rozhodnutím č. 101480191/2019 zo dňa 17. júna 2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.
4. Žalovaný a správca dane v predmetných veciach neuznali žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie dane v súvislosti s dodaniami plechu valcovaného za tepla rôznych rozmerov od spoločnosti PRO METAL SYSTEM, s.r.o.
5. Žalovaný dal do pozornosti, že podľa dokladov predložených žalobkyňou táto mala v zdaňovacom období január 2013 predať odberateľovi Sabov Project Group Kft. tovar s oslobodením od dane, ktorý predtým nakúpila od jediného dodávateľa - spoločnosti PRO METAL SYSTEM, s.r.o. Z vykonaného MVI k spoločnosti Sabov Project Group Kft. správca dane zistil, že predmetná spoločnosť nepriznala nadobudnutie tovaru od žalobkyne za zdaňovacie obdobie 1Q/2013. Získaním odpovedí z MVI vykonaného v daňovej kontrole žalobkyne za zdaňovacie obdobia júl až december 2012 správca dane zistil, že spoločnosť Sabov Project Group Kft. nevykonávala ekonomickú činnosť, neplatila prevádzkové náklady, platila iba jedného zamestnanca, nemala žiadny základný majetok. Obchodné transakcie nemali byť realizované partnermi uvedenými na faktúrach, hlavným cieľom bolo získanie odpočítania dane. Nadobudnutie tovaru nebolo potvrdené, faktúry boli fiktívne, neboli autentické.

6. Správca dane zo spisu daňového subjektu PRO METAL SYSTEM, s.r.o. zabezpečil kópie faktúr od dodávateľa spoločnosti VOMEX Trade, spol. s r.o. Porovnaním údajov na faktúrach (hmotností a priemerov plechov) správca dane zistil, že ide o totožný tovar, ktorý bol následne predaný žalobkyni. Zo spisu spoločnosti VOMEX Trade, spol. s r.o. zabezpečil správca dane výpis zo skladovej evidencie a faktúry od dodávateľa BH Trading, s.r.o. Porovnaním údajov na faktúrach správca dane zistil, že ide o totožný tovar, ktorý bol následne predaný žalobkyni. Spoločnosť BH Trading, s.r.o. bola 11. októbra 2013 zrušená bez likvidácie, 18. apríla 2013 sa jej konateľom stal pán Miralem Djendjic, Bosna a Hercegovina.
7. Z daňového spisu spoločnosti VOMEX Trade, spol. s r.o. správca dane zabezpečil protokol z daňovej kontroly, kde bol obsiahnutý výsluch Ing. Jany Fígľovej - bývalej konateľky spoločnosti BH Trading, s.r.o. Tá uviedla, že spoločnosť nemala majetok, len jednu administratívnu pracovníčku a nemala prenajaté ani skladovacie priestory. Tovar odoberala od spoločnosti SPIDERS, s.r.o., obchody boli dojednávané telefonicky, ak neboli problémy, pri dodaní nebola prítomná. K vykládke tovaru nedochádzalo, k predaju tovaru dochádzalo priamo na kamióne, tovar bol predaný spoločnosti VOMEX Trade, spol. s r.o. a táto spoločnosť si potom riešila aj vykládku. Doklady boli odovzdané novému konateľovi - Miralemovi Djenadjicovi. Spoločnosť SPIDERS, s.r.o. bola dňa 11. októbra 2013 zrušená bez likvidácie, dňa 18. apríla 2013 sa stal jej konateľom pán Miralem Djenadjic, Bosna a Hercegovina.
8. Z daňového spisu spoločnosti PRO METAL SYSTEM, s.r.o. zabezpečil správca dane protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január až október 2013. V tomto bola obsiahnutá odpoveď na MVI, v rámci ktorej správca dane zabezpečil vypočutie pána Miralema Djenadjica. Ten uviedol, že si nie je vedomý svojho postavenia ako konateľa obchodných spoločností. Bol na území Slovenskej republiky, robil stavebné práce a pán S. Y. mu ponúkol finančné prostriedky za zapísanie ako člena humanitárnej organizácie. Túto ponuku prijal, bol trikrát v Košiciach, kde u notára podpísal papiere v slovenskom jazyku a myslel si, že išlo o potvrdenie o prijatí finančných prostriedkov.
9. Zo systému VIES správca dane zistil, že spoločnosť SPIDERS, s.r.o. mala tovar nadobudnúť od maďarského dodávateľa Budafer Kft. v období december 2012 a január 2013. Zo spisu daňovej kontroly žalobkyne za zdaňovacie obdobie júl až december 2012 správa dane zabezpečil odpoveď na žiadosť o MVI s faktúrami a CMR dokladmi týkajúcimi sa dodania od spoločnosti Budafer Kft. pre spoločnosť SPIDERS, s.r.o. za zdaňovacie obdobie december 2012. Porovnaním faktúr správca dane zistil, že ide o totožný tovar, ktorý spoločnosť BH Trading, s.r.o. následne predala spoločnosti VOMEX Trade, spol. s r.o. Rovnako zabezpečil správca dane odpoveď na MVI z daňovej kontroly v spoločnosti VOMEX Trade, spol. s r.o. k dodaniam tovaru od spoločnosti Budafer Kft. pre spoločnosť SPIDERS, s.r.o. v obdobiach od januára do marca 2013.
10. Podľa predložených dokladov bol tovar nakladaný na adrese Dunakeszi, Maďarsko a vykladaný na adrese Areál Stelmo, pri Krásnej 4, 040 22 Košice v zmysle dodacích podmienok CPT (preprava platená po miesto). Prepravu zabezpečoval dodávateľ Budafer Kft. Zo zabezpečenej odpovede cez MVI je tiež zrejmé, že podľa účtovníctva spoločnosti Budafer Ltd. všetky plechy predané spoločnosti SPIDERS, s.r.o. boli nakúpené od spoločnosti METALO INVEST Kft.
11. Správca dane porovnaním množstiev a typov fakturovaného tovaru (plechov) zistil, že na odberateľských faktúrach sa v priebehu 6 mesiacov opakovane vyskytujú tie isté hmotnosti a rozmery plechov. Plechy v identických hmotnostiach sa v priebehu šiestich mesiacov vyfakturovali pre odberateľov žalobkyne (spoločnosti Sabov Project Group Kft. alebo VAF Trade System Kft.) celkovo sedemkrát - 21.-23. novembra 2012, 11.-13. decembra 2012, 8. až 15. januára 2013, 28. až 31. januára 2013, 18. až 21. februára 2013, 11. až 20. marca 2013 a 2. až 8. apríla 2013.
12. Žalovaný sa stotožnil so správcom dane v tom, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že ten istý tovar sa niekoľkokrát fakturoval v karuselových fakturačných reťazcoch. Pri preverovaní zisteného obchodného reťazca sa nepodarilo zistiť, kto je výrobcom plechov (pôvod tovaru) a ani konečného spotrebiteľa. Spoločnosť SPIDERS, s.r.o. vystupuje ako prvý v reťazci slovenských obchodných spoločností, a to v postavení tzv. zmiznutého obchodníka. Je nekontaktná, prijíma faktúry zo zahraničia a so správcom dane nekomunikuje. Ďalšie spoločnosti (BH Trading, s.r.o., VOMEX Trade, spol. s r.o. a PRO METAL SYSTEM, s.r.o.) vykazujú znaky tzv. nárazníka - prijímajú faktúry od nekontaktného subjektu, prefakturujú ten istý objem a sortiment tovaru s malým navýšením ceny. Na konci reťazca je žalobkyňa v postavení tzv. brokera - dodávateľa do iného členského štátu, ktorá vykazuje nadmerný odpočet DPH a znižuje si vlastnú daňovú povinnosť.
13. Podľa názoru žalovaného a správcu dane žalobkyňa mohla vedieť, na akých obchodných transakciách sa zúčastňuje, keďže ten istý tovar v rovnakých hmotnostiach a rozmeroch niekoľkokrát nakúpila od dodávateľa PRO METAL SYSTEM, s.r.o. a predala spoločnosti Sabov Project Group Kft. Na základe zistených skutočností bol zdokumentovaný tzv. podvod v rámci spoločenstva typu „kolotoč“. Žalobkyňa bola súčasťou reťazca, ktorého cieľom bolo uplatniť právo na odpočítanie dane.

Išlo o uzatvorený kruh transakcií s rovnakým tovarom, pričom jednotlivé dodania nemali samostatný ekonomický význam - ich cieľom bolo uplatniť nadmerný odpočet, resp. poníziť daňovú povinnosť. Správca dane a žalovaný tak neuznali žalobkyni právo na odpočítanie dane, pretože sa preukázalo, že sa zúčastnila na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH.
14. Správca dane vypočul aj svedkov L.. R. B., R.. L. Z. a pána Y. Z. (zamestnancov žalobkyne). Pani B. uviedla k odberateľovi Sabov Project Group Kft., že sa nestretla so zástupcom predmetnej spoločnosti, keďže obchodné transakcie v tejto veci dojednávalo vedenie spoločnosti. Dodávateľskú spoločnosť PRO METAL SYSTEM, s.r.o. nepoznala. Pán Z. popísal všeobecný model obchodovania žalobkyne - priebeh nákupu bez konkretizácie dodávateľa, pričom s dodávateľmi sa osobne nestretol. Rokovania prebiehali u žalobkyne, telefonicky a e-mailom. Svedok si pamätal na spoločnosť PRO METAL SYSTEM, s.r.o., fyzicky sa s nimi nestretol, pričom predaj spoločnosti Sabov Project Group Kft. malo na starosti vedenie spoločnosti. Pán Z. uviedol, že väčšinu času sa zdržiaval priamo na sklade. Svedok uviedol, že nebolo nezvyčajné, keď nadobudnutý tovar určitého dodávateľa bol ďalej dodaný konkrétnemu odberateľovi. Mal na starosti logistiku a efektívne uskladňovanie tovaru. Na obchody so spoločnosťami PRO METAL SYSTEM, s.r.o. a Sabov Project Group Kft. si nepamätal, názvy spoločností mu nič nehovorili, tovar asi nebol fyzicky nakladaný v sklade žalobkyne.
15. Podľa žalovaného a správcu dane sa svedkovia vyjadrili k štandardnému obchodnému postupu žalobkyne, k obchodom so spoločnosťou Sabov Project Group Kft. nepodali žiadne informácie vyvracajúce zistenia správcu dane. Vykonávali len niektoré čiastkové úkony podľa pracovného zaradenia, nemali však vedomosti o celkovom obchode (od nadviazania obchodnej spolupráce, nákup tovar, prepravu, naskladnenie, nadviazanie spolupráce s odberateľom, predaj tovaru až po prepravu a vyskladnenie u odberateľa). Žiaden zo svedkov sa nestretol s obchodnými spoločnosťami zúčastnenými na deklarovanom obchode. Hoci vyššie uvedené samo o sebe podľa žalovaného nemusí byť nezvyčajné, ak to pristupuje k skutočnosti, že išlo o obchod so stále rovnakým tovarom od určitého dodávateľa pre určitého zahraničného odberateľa, je tomu inak. Spoločnosti vystupujúce ako odberatelia vykazovali rovnaké znaky - nepodávali daňové priznania, nepriznali nadobudnutie, nekomunikovali so správcom dane. Preto žalovaný neakceptoval argumentáciu žalobkyne, že konala v dobrej viere. Svojím konaním bola žalobkyňa naopak zapojená do podvodu a o svojom zapojení minimálne mohla a mala vedieť, ak o ňom dokonca nevedela. Správca dane tiež poukázal na iný prístup žalobkyne k preverovaným dodávkam ako k iným bežným dodávkam. Rovnako svedecké výpovede zamestnancov žalobkyne svedčia o tom, že tieto dodávky neboli v bežnom režime, nevedeli sa k nim vyjadriť, obchodných partnerov si nepamätali, s ich zástupcami sa nestretli. Napriek tomu však vedeli podrobne popísať mechanizmus obchodovania žalobkyne vo všeobecnosti, pričom pri konkrétnych otázkach bol proces obchodovania so spoločnosťami PRO METAL SYSTEM, s.r.o. a Sabov Project Group Kft. odlišný.
16. Žalovaný dal do pozornosti, že od žalobkyne možno požadovať, aby prijala všetky opatrenia, aby sa uistila, že sa nezúčastňuje plnenia poznačeného daňovým podvodom. Sám daňový subjekt je povinný preukázať, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči zdaniteľných obchodov, ktoré zneužívajú právo vyplývajúce zo zásady neutrality DPH. Vychádzajúc z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/97/2009 žalovaný konštatoval, že základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými sú napĺňané definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Daňové subjekty musia postupovať v dobrej viere - musia venovať zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom.
17. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že správca dane nevykonal výsluchy svedkov R.. V. M., G. Z. a pani W. (zamestnancov a funkcionárov žalobkyne) vo vyrubovacom konaní, žalovaný tejto námietke nevyhovel. Žalobkyňa bola už počas daňovej kontroly oboznámená s pochybnosťami správcu dane a jeho zisteniami. Už v tejto fáze mohla navrhnúť výsluch svedkov - najneskôr vo vyjadrení k protokolu. Dodatočné navrhnutie vypočutia týchto svedkov až vo vyrubovacom konaní považoval preto správca dane za účelové a nemajúce oporu v § 46 ods. 8 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“).
II.
Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie
18. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu, požadujúc zrušenie rozhodnutia žalovaného a vrátenie veci na ďalšie konanie.
19. Žalobkyňa v podstatnom namietala, že materiálna existencia tovaru, ktorý mal byť dodávaný v spochybnených obchodoch, nebola zo strany správcu dane a žalovaného spochybnená. Rovnako

nebolo spochybnené, že žalobkyňa obstarala na svoj účet prepravu tovaru k svojmu odberateľovi - Sabov Projekt Group Kft, pričom preverovaním bola táto preprava aj potvrdená. Žalobkyňa si pritom vo vzťahu k preverovaným obchodom splnila všetky svoje daňové povinnosti, obdobne ako jej subdodávateľ spoločnosť VOMEX Trade, spol. s r.o. Orgány finančnej správy pritom založili neuznanie uplatneného práva žalobkyne na odpočítanie dane pri obchodoch so spoločnosťou PRO METAL SYSTEM, s.r.o. na tom, že malo ísť o „uzavretý fakturačný tok“ bez samostatného ekonomického významu. S poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie C-354/03, C-355/03, C-484/03 žalobkyňa uviedla, že právo platiteľa dane na odpočítanie dane nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane, a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. Pokiaľ preto správca dane a žalovaný založili svoje rozhodnutia len na zistení o uzatvorenom okruhu obchodujúcich subjektov, bez preukázania vedomostnej stránky žalobkyne, postupovali v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie.

20. Tovar, s ktorým žalobkyňa obchodovala, patrí k štandardným komoditám, s ktorými obchoduje. Nakúpila ho od dodávateľa v tuzemsku, tovar predala svojmu odberateľovi a obstarávala aj prepravu tovaru odberateľovi. Žalobkyňa teda obstarala tovar za účelom použitia na svoju obvyklú ekonomickú činnosť. Žalobkyňa nemala žiadne obchodné vzťahy s ďalšími subjektami, ktoré boli zaradené do zisteného obchodného reťazca. Cena nakúpeného tovaru bola trhovou cenou, vo vzťahu k odberateľovi požadovala žalobkyňa v súlade s internými smernicami platbu vopred, zabezpečovala prepravu, predajné ceny boli rovnako porovnateľné s inými jej tovarmi. Z pohľadu žalobkyne tak išlo o bežnú hospodársku činnosť. Medzi žalobkyňou, dodávateľom a odberateľom a ani inými subjektami neexistovalo žiadne personálne, majetkové či iné prepojenie. Rozsah obchodov nebol z pohľadu žalobkyne nijako významný.

21. Podľa názoru žalobkyne táto konala v dobrej viere. Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou, je povinnosťou daňových orgánov predložiť dostatočné objektívne dôkazy na preukázanie podmienok podvodu na DPH. Založenie systému zodpovednosti bez zavinenia (pri nepreukázaní vedomostnej stránky žalobkyne o podvode, ktorým je poznačený obchodný reťazec) by presahovalo rámec nevyhnutný na ochranu práv verejných financií. Od žalobkyne síce možno požadovať vykonanie opatrení v rámci primeranej obozretnosti, avšak tieto nesmú byť používané spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie dane. Z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie žalobkyňa vyvodzuje, že získavanie dodatočných informácií nad rámec bežných zavedených štandardov zdaniteľnej osoby má nastúpiť až v momente, kedy sa objavia určité indície, že transakcia sa vymyká normálu. Objektívne dôkazy preukazujúce tento stav sú povinné predložiť orgány finančnej správy.

22. Žalobkyňa zdôraznila, že v čase realizácie obchodných transakcií jej dodávateľ bol riadny a funkčný subjekt, ktorý si plnil zmluvné povinnosti a aj daňové povinnosti. Nemožnosť nadviazať s odstupom času kontakt so spoločnosťou v rámci daňovej kontroly nemôže byť podľa rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie bez ďalšieho dôvodom pre nepriznanie uplatneného práva na odpočítanie dane. Správca dane nespochybnil ani dodanie tovaru odberateľovi. Pričom vo vzťahu k žalobkyni nemožno vyvodzovať zodpovednosť za to, že si jej odberateľ nesplnil daňovú povinnosť.

23. Ak orgány finančnej správy tvrdia, že žalobkyňa sa zúčastnila uzatvoreného obchodného reťazca, tak táto namieta, že preverení boli len dvaja z piatich odberateľov jej obchodného partnera - spoločnosti Sabov Project Group Kft., preto záver o uzatvorenom obchodovaní s tým istým tovarom je predčasný. V daňovom konaní bolo tiež preukázané, že tovarom boli štandardné druhy a veľkosti plechov, preto nemuselo ísť o ten istý tovar. S týmito námietkami sa žalovaný nevysporiadal.

24. Žalobkyňa namietala, že v spise neexistuje žiadny dôkaz o tom, že by žalobkyňa mala vedomosť o ktoromkoľvek článku dodávateľského a odberateľského reťazca. Po dodaní tovaru nad ním stratila akúkoľvek faktickú či právnu kontrolu.

25. K vypočutým svedkom žalobkyňa uviedla, že títo opísali systém obstarávania, predávania tovaru, systém overovania a schvaľovania jednotlivých dodávateľov a odberateľov. V súlade s internými smernicami sa overovanie partnerov realizuje na začiatku spolupráce, ako aj v jej priebehu z verejne dostupných zdrojov (či nemajú nedoplatky, či sú registrovaní pre DPH a pod.). Aj keď so značným časovým odstupom, jednotliví pracovníci popísali spôsob a komunikáciu s dodávateľmi a odberateľmi, uviedli, že obchodné transakcie prebiehali štandardným spôsobom, v súlade so smernicou žalobkyne. Realizované obchody tak boli považované za štandardné. Z výpovedí svedkov tiež vyplýva, že dodávky rovnakého druhu, rozmerov a hmotnosti tovaru, pri obchodovaní s danou komoditou, nie sú neštandardné. Nešlo pritom o podstatné objemy s ohľadom na celkové tržby žalobkyne. Podľa názoru žalobkyne žalovaný bez náležitého odôvodnenia poukázal na iný prístup žalobkyne k sporným

dodávkam, než k iným bežným dodávkam. Ak žalovaný poukázal na to, že svedkovia (zamestnanci žalobkyne) sa nestretli s obchodnými partnermi, z ich výpovedí vyplýva, že so zákazníkmi bežne komunikujú e-mailom alebo telefonicky. Žalobkyňa preto namieta, že dodržala náležitú starostlivosť, správca dane a žalovaný nepomenovali žiadne indície, ktoré by mali viesť žalobkyňu ako obozretný subjekt k prijímaniu osobitných opatrení nad rámec bežnej praxe.
26. Žalobkyňa tiež namieta, že sa žalovaný nedostatočne vysporiadal s jej argumentáciou, a tiež nezákonné odmietnutie jej návrhov na vykonanie výsluchov svedkov - R.. M., p. Z. a p. W.. Pokiaľ orgány finančnej správy odmietli žalobkyňou navrhované dôkazy s tým, že tieto neboli navrhnuté už vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly, žalobkyňa namieta, že takéto obmedzenie nevyplýva z Daňového poriadku a nie je preto dôvodom na odmietnutie dôkazných návrhov žalobkyne. Navyše jej dôkazné návrhy vychádzali zo skutkového stavu tak, ako bol doplňaný zisteniami správcu dane vo vyrubovacom konaní.
27. Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. BA-1S/189/2019-108 zo dňa 19. septembra 2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu žalobkyne zamietol.
28. Správny súd skonštatoval, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote a zhrnul v podstatnom skutkové zistenia správcu dane a žalovaného. Konštatoval, že z vykonaného dokazovanie má za preukázané, že jednotlivé vzťahy medzi spoločnosťami v danom reťazci, ktoré uskutočňovali transakcie s predmetným tovarom, tvorili uzavretý kruh, v ktorom stále koloval rovnaký druh tovaru s rovnakou hmotnosťou. Táto transakcia pritom nemala samostatný ekonomický význam, ale jej výlučným cieľom bolo uplatniť nadmerný odpočet, prípadne znížiť daňovú povinnosť. Žalobkyňa sa svojou kúpou a predajom zúčastnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Žalobkyňa podľa správneho súdu vedela alebo mohla vedieť, na akom druhu obchodnej transakcie sa zúčastňuje, keďže ten istý tovar v rovnakých hmotnostiach a rozmeroch niekoľkokrát nakúpila od dodávateľa PRO METAL SYSTEM s.r.o. a predala spoločnosti Sabov Project Group Kft.
29. Ani vykonané výsluchy svedkov - zamestnancov žalobkyne podľa názoru správneho súdu nevyvrátili zistenia správcu dane. Svedkovia poznali zmluvné strany a aktívne s nimi komunikovali, podieľali sa na tvorbe zmlúv, avšak vykonávali len niektoré činnosti podľa pracovného zaradenia. Nemali vedomosť o celkovom priebehu kontrolovaných obchodov. Podľa názoru správneho súdu žiaden dôkaz nenasvedčuje, že žalobkyňa nemala úmysel získať daňovú výhodu vo forme uplatnenia odpočítania DPH, a teda nepreukázala opak.
30. Správny súd poukázal na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie týkajúcu sa zneužitia práva v daňovej oblasti (bod 42 napadnutého rozsudku), rozsiahlo citoval rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k boju proti daňovým podvodom a potrebe prijať všetky opatrenia, ktoré je možné od podnikateľov požadovať na zabezpečenie, aby plnenia neboli poznačené daňovým podvodom (body 43 až 46, 48 až 51). Podľa názoru správneho súdu mala žalobkyňa prijať všetky rozumné opatrenia, aby zabránila tomu, že sa stane súčasťou fiktívnych obchodov, zneužívajúcich systém DPH a mala možnosť si riadne preveriť svojich dodávateľov, ktorí si neplnili svoje povinnosti voči správcovi dane. Konanie žalobkyne podľa názoru správneho súdu nie je v zhode s konaním obozretného subjektu, ktorý si riadne preverí, či potenciálny obchodný partner je platiteľom DPH. Z celkového konania žalobkyne nie je možné konštatovať, že by konala obozretne a v dobrej viere.
31. Prvostupňové rozhodnutie ako aj rozhodnutie žalovaného považoval správny súd za náležite odôvodnené. K odmietnutiu vykonaniach výsluchov navrhovaných svedkov R.. M., p. Z. a P. W. správny súd uviedol, že tieto dôkazy boli predložené oneskorene, žalobkyňa ich mohla predložiť už počas daňovej kontroly.

III.
Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde
32. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa (ďalej aj ako „sťažovateľka“) kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zmeniť napadnutý rozsudok tak, že bude zrušené rozhodnutie žalovaného, alternatívne zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správnemu súdu na ďalšie konanie.
33. Sťažovateľka namietala, že rozsudok správneho súd je nedostatočne odôvodený, keď je postavený v prevažnej miere na opakovaní argumentácie žalovaného a jeho právnom posúdení veci. Správny súd nedal podľa názoru sťažovateľky odpovede na žiadne relevantné a ani elementárne skutkové a právne otázky nastolené sťažovateľkou. Sťažovateľka poukázala na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu

Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/37/2022 a sp. zn. 10Sžfk/26/2021, v zmysle ktorých dôvody neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane nemožno kumulovať.
34. Správny súd v predmetnej veci konštatoval, že sa sťažovateľka mala dopustiť zneužitia práva v daňovej oblasti, pričom za skutkový základ vzal to, že tovar predávaný sťažovateľkou spoločnosti Sabov Project Group Kft bol nakúpený od jediného dodávateľa - PRO METAL SYSTEM, s.r.o. Maďarský odberateľ pritom nepriznal nadobudnutie tovaru a bol nekontaktný. Porovnávaním faktúr tiež mali orgány finančnej správy zistiť, že na faktúrach sa opakujú identické rozmery a hmotnosti, z čoho vyvodili, že ide o uzatvorený obchodný reťazec s tým istým tovarom. Vedomosť sťažovateľky mala byť preukázaná tým, že opakovane nakupovala tovar v rovnakých hmotnostiach a rozmeroch.
35. Sťažovateľka k vyššie uvedenému namietala, že správny súd sa úplne opomenul vysporiadať s jej žalobnou argumentáciou. Najmä však s tvrdením, že nákup a predaj rovnakého druhu tovaru, rovnakých rozmerov a hmotností nie je ničím neobvyklým pri identifikovanej obchodnej komodite s ohľadom aj na skutočnosť, že nejde o významnú časť obchodov sťažovateľky. Opomenul tiež argumentáciu sťažovateľky a výsluchy zamestnancov sťažovateľky, že ide o štandardný tovar, štandardného druhu, rozmerov a váh, preto opakovanie údajov vo faktúrach ničím neodlišuje tieto obchody od iných nespochybnených obchodov sťažovateľky. Správny súd tiež neodpovedal na námietku sťažovateľky, že správca dane overil len dvoch odberateľov spoločnosti Sabov Project Group Kft, pričom ďalší traja boli spochybnení len na základe nekontaktnosti - záver o uzatvorenom obchodnom reťazci je tak predčasný.
36. Správny súd sa nevysporiadal ani s odkazom sťažovateľky na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie C-354/03, z ktorého vyplýva, že iba na základe zistenia dodávok v reťazci „kolotoč“ nie je možné konštatovať spochybnenie všetkých súvisiacich transakcií - osobitne v prípade dobromyseľných daňových subjektov.
37. V bode 42 napadnutého rozsudku následne správny súd nesprávne pričítava na zodpovednosť sťažovateľky dôkaznú núdzu vo vzťahu k preukázaniu, že sťažovateľka nemala úmysel získať daňovú výhodu, čo je v rozpore s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie. Dôkazné bremeno je totiž podľa názoru sťažovateľky zásadne v prípade zneužitia práva a daňového podvodu prenesené na orgány finančnej správy. Sťažovateľka preto nemala dôkaznú povinnosť preukazovať, že nemala úmysel získať daňovú výhodu. Navyše správny súd ani neuviedol, akú daňovú výhodu mala sťažovateľka získať a ktoré objektívne prvky preukazujú, že hlavným cieľom predmetného plnenia bolo získanie daňovej výhody a už vôbec nedefinuje príslušné plnenia tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie.
38. Sťažovateľka namietala, že správny súd na jednej strane tvrdí, že z jej strany došlo k zneužitiu práva v daňovej oblasti, následne hovorí o jej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, aby záverom jej plnenia označil za fiktívne obchody, kde malo byť povinnosťou sťažovateľky zhromažďovať dôkazy k uskutočneniu zdaniteľných obchodov. Správny súd tak spája viaceré dôvody neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane, jeho závery sú prekvapivé a nemajú oporu v rozhodnutiach orgánov finančnej správy. Svoje závery správny súd ani náležite neodôvodnil.
39. Podľa názoru sťažovateľky správny súd rozsiahlo cituje rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie, pričom však v jeho rozsudku absentuje argumentácia, ako ju aplikoval na prípad sťažovateľky.
40. Pokiaľ správny súd poukázal na to, že sťažovateľka sa mala zúčastniť svojím plnením obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, neodôvodňuje naplnenie krokov tzv. Axel Kittel testu - osobitne tzv. vedomostného testu. Samotná skutočnosť, že v obchodnom reťazci bol nakupovaný tovar o rovnakej veľkosti, rozmeroch a hmotnosti neznamená, že sťažovateľka vedela alebo mohla vedieť, že sa zúčastňuje obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Ďalšie zistenia ako nekontaktnosť obchodných partnerov a pod. síce môžu byť indíciami, avšak nie zásadnými zisteniami. Nie je pritom ani zrejmé, kde v obchodnom reťazci malo dôjsť k daňovému úniku. Nekonanie sťažovateľky v dobrej viere správny súd tiež odôvodňuje len všeobecne a vágne.
41. Rovnako sťažovateľka namietala nesprávne právne posúdenie a nedostatočné odôvodnenie námietky nevykonania navrhovaných svedkov - R.. M., pána Z. a pani W.. Opätovne tvrdila, že právna úprava vyrubovacieho konania výslovne nevylučuje vykonanie dôkazov navrhnutých až vo vyrubovacom konaní. Ak aj po vypočutí svedkov vo vyrubovacom konaní správca dane vo vzťahu k odberateľovi konštatoval, že mu neboli ozrejmené dôvody nadviazania spolupráce s odberateľom a že vypočutí svedkovia nemali vedomosti o celej obchodnej spolupráci (v kontexte zisťovania náležitej obozretnosti), práve v nadväznosti na toto sťažovateľka navrhla vypočutie bývalého generálneho riaditeľa v čase realizácie obchodov a obchodného riaditeľa spoločnosti. Títo svedkovia mohli objasniť nastavenie interných kontrolných mechanizmov a bežné obchodné podmienky. S nadväzujúcou argumentáciou sa správny súd vôbec nevysporiadal.

42. Žalovaný sa vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s posúdením správneho súdu a námietky sťažovateľky považoval za nedôvodné.

IV.
Posúdenie kasačného súdu
43. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo kasačný súd“), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
44. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou sa kasačný súd prednostne zaoberal námietkou zmätočnosti napadnutého rozsudku - teda námietkou jeho nedostatočného odôvodnia v miere zasahujúcej do práva sťažovateľky na spravodlivý proces. Sťažovateľka namietala, že na svoje žalobné námietky zo strany správneho súdu nedostala relevantnú odpoveď, pričom argumentácia správneho súdu bola zmätočná.
45. Právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci, do ktorého okrem iného patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými argumentmi účastníkov, vyjadrenie, ktoré bolo akceptované a malo rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnené jasne a nepochybne.
46. Preskúmajúc odôvodnenie napadnutého rozsudku kasačný súd musí dať za pravdu sťažovateľke v tom, že napadnutý rozsudok predstavuje v zásade len zhrnutie argumentácie žalovaného so zmätočnou právnou argumentáciou správneho súdu, doplnenou výňatkami judikatúry bez ich aplikačného prepojenia so skutkovým stavom a bez odpovede na žalobné námietky sťažovateľky.
47. Správny súd si v prvom rade jednoznačne neustálil právny dôvod, pre ktorý správca dane a žalovaný v predmetnej veci neuznali uplatnené právo na odpočítanie dane. Správny súd totiž na jednej strane poukazoval na to, že obchodný prípad sťažovateľky je možné posúdiť ako zneužitie práva v oblasti daní (bod 42 napadnutého rozsudku), na druhej strane však poukazoval na to, že sťažovateľka sa svojím plnením zúčastnila na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (bod 40 napadnutého rozsudku). Už notorietou v ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu v oblastí daní pritom je, že ide o dva odlišné dôvody pre odmietnutie práva na odpočítanie dane s odlišnými podmienkami, ktoré musia preukázať orgány finančnej správy (napríklad rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28. marca 2024, body 40 a 43 a iné). Aj keby uvedená zmätočnosť sama o sebe nebola dôvodom na zrušenie napadnutého rozsudku, správny súd ani jeden z týchto záverov nekonfrontoval so skutkovým stavom zisteným žalovaným a žalobnými námietkami sťažovateľky. Neozrejmil, v akých skutkových okolnostiach vidí splnenie podmienok pre odmietnutie práva sťažovateľky na odpočítanie dane zo sporných obchodov či už z dôvodu zneužitia práva alebo z dôvodu účasti sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Zmätočne a bez relevantného vysvetlenia v tomto kontexte pôsobí aj argumentácia správneho súdu smerujúca k tomu, že sťažovateľka je subjektom, ktorý je bez ďalšieho povinný preukazovať, že nevedela o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom či to, že nechcela získať v bežnom obchodnom styku neoprávnenú daňovú výhodu (bod 42 napadnutého rozsudku). Aj vo vzťahu k námietke nevykonania dokazovania vypočutím svedkov R.. M., pána Z. a pani W., bez ohľadu na otázku vecnej správnosti argumentácie správneho súdu a žalovaného, sa správny súd nevysporiadal s argumentáciou sťažovateľky, že jej návrhy neboli oneskorené, ale boli odôvodnené dokazovaním vykonaným vo vyrubovacom konaní (nemohli byť teda navrhnuté už v daňovej kontrole). Správny súd sa v podstatnom a relevantne vysporiadal len s procesnou námietkou sťažovateľky týkajúcou sa prekročenia maximálnej dĺžky daňovej kontroly.
48. Hoci už doteraz uvedené skutočnosti postačujú pre konštatovanie dôvodnosti kasačnej sťažnosti, reflektujúc procesnú ekonómiu a pre potreby ďalšieho konania kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že správca dane a žalovaný v predmetnej veci identifikovali ako dôvod pre neuznanie sťažovateľkou uplatneného práva na odpočítanie dane z obchodov so spoločnosťou PRO METAL SYSTEM, s.r.o. vedomú (vedela alebo mohla vedieť) účasť sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (body 12 a 13 tohto rozsudku). Kasačný súd pritom už vo svojej rozhodovacej činnosti konštatoval, že orgánmi finančnej správy vymedzeným dôvodom nepriznania odpočtu DPH je správny súd viazaný a nie je oprávnený ho v správnom súdnom konaní meniť (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/36/2021 zo dňa 12. júla 2023, body 56 a 57).

Z ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu vyplýva, že za účelom preskúmania zákonnosti postupu orgánov finančnej správy v takomto prípade je preskúmať, či orgány finančnej správy vo svojich rozhodnutiach poskytli odpovede (podporené skutkovými zisteniami) na otázky, (i) či v obchodnom reťazci bol zistený daňový únik, (ii) či išlo o daňový únik podvodného charakteru, (iii) či sú plnenia daňového subjektu s týmto plnením spojené a (iv) či daňový subjekt vedel alebo pri dodržaní náležitej starostlivosti mohol vedieť o tom, že sa zúčastňuje obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom - tzv. Axel Kittel test (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024, body 74 a 75 a iné).
49. V predmetnej veci sťažovateľka v správnej žalobe v zásade relevantne nerozporovala splnenie prvých troch krokov tzv. Axel Kittel testu - daňový únik bol identifikovaný na strane odberateľa sťažovateľky - spoločnosti Sabov Project Group Kft., ktorá nepriznala intrakomunitárne dodanie a neodviedla daň. Ide nepochybne o únik podvodného charakteru, ktorý je spojený s obchodným reťazcom sťažovateľky - odberom tovaru od spoločnosti PRO METAL SYSTEM, s.r.o. a jeho následným dodaním spoločnosti Sabov Project Group Kft.
50. Argumentácia sťažovateľky smeruje k spochybneniu toho, či vedela, resp. mohla vedieť, že sa svojím plnením zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Správca dane a žalovaný stavajú v tomto smere svoje závery na (i) tom, že sťažovateľka mala obchodovať opakovane s rovnakým druhom, typom a množstvom tovaru, (ii) neštandardnom priebehu obchodnej spolupráce, ktorý sa mal vymykať bežným obchodom sťažovateľky, (iii) nedodržaní náležitej obozretnosti podnikateľa a (iv) nekontaktnosti a nehodnovernosti obchodných partnerov sťažovateľky. Sťažovateľka naproti tomu v správnej žalobe vo vzťahu k tomuto namietala, najmä že (i) nemohla vedieť o nejakom uzatvorenom obchodnom reťazci, keďže nemala a nemohla mať vedomosť o subdodávateľoch tovaru a ďalších odberateľoch tovaru v Maďarsku, (ii) neboli zistené žiadne personálne, majetkové alebo iné prepojenia medzi sťažovateľkou a obchodnými partnermi zapojenými do obchodného reťazca, (iii) pre tovar, s ktorým sťažovateľka obchoduje je bežné, že môže ísť o tovar v obdobných množstvách a charakteru (nejde o neštandardný stav), navyše z hľadiska obchodov sťažovateľky išlo o menej významné obchodné plnenia, (iv) z vykonaných svedeckých výpovedí vyplýva, že pri dojednávaní sporných obchodov išlo o bežnú obchodnú spoluprácu, ktorá bola vykonávaná v medziach interných predpisov sťažovateľky, (v) správca dane a žalovaný nepomenovali žiadne neštandardné okolnosti dojednania sporných obchodov či dojednania obchodnej spolupráce, (vi) sťažovateľka si svojich obchodných partnerov preverila z verejne dostupných zdrojov a nezistila podozrivé okolnosti, čím naplnila požiadavku náležitej obozretnosti, (vii) nekontaktnosť jej obchodných partnerov počas daňovej kontroly (s odstupom času) nemôže byť dôvodom pre neuznanie odpočítania dane sťažovateľke. Tieto námietky sťažovateľka vznáša v kontexte svojho tvrdenia, že dôkazné bremeno na preukázaní vedomostnej stránky účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom znášajú orgány finančnej správy.
51. Práve takto formulované skutočnosti mal správny súd v predmetnej veci konfrontovať a zaujať k ním relevantný a odôvodnený postoj - zaujať právne stanovisko či už vo vzťahu k ich dôvodnosti alebo nedôvodnosti.
52. Kasačný súd dáva do pozornosti správneho súdu, že otázke dôkazného bremena pri preukazovaní vedomostnej stránky daňového podvodu sa vo svojej rozhodovacej činnosti už opakovane venoval, pričom konštatoval, že (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/59/2024 zo dňa 29. mája 2025, bod 40) „preukázanie daňového úniku, jeho podvodného charakteru, prepojiteľnosti s plneniami v prospech žalobcu ako aj vedomostnej stránky daňového podvodu zo strany žalobcu, je dôkazným bremenom orgánov finančnej správy. Nemožno preto uznať argumentáciu sťažovateľa, že to bol práve žalobca, ktorý mal primárne preukazovať, že o daňovom podvode nevedel alebo vedieť nemohol. A práve v tomto prístupe je aj základná vada postupu orgánov finančnej správy v predmetnej veci. Totiž úlohou orgánov finančnej správy v rámci tzv. vedomostného testu je preukázať sumár takých skutočností, ktoré buď preukazujú vedomosť daňového subjektu o daňovom podvode (úmyselné konanie) alebo takých okolností, ktoré mali a mohli (v prípade primeranej obozretnosti) byť daňovému subjektu známe, z ktorých vyplýva podozrenie o možnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/131/2022 zo dňa 21. novembra 2023, body 58 a 59, sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 54). Až po oznámení okolností/skutočností zo strany daňových orgánov, ktoré indikovali daňový podvod, je možné hovoriť o následnej dôkaznej možnosti daňového subjektu vo vzťahu k preukázaniu prípadných preventívnych opatrení či osobitných protiopatrení, ktoré vykonal, aby sa podvodu nezúčastnil (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 55), ktorými by sa mohol vyviniť z účasti na podvode a nárok na odpočet DPH by mu tak mal byť priznaný.“

53. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní tak bude opätovne sa predmetnou vecou zaoberať. Správny súd sa vysporiada nielen s procesnými žalobnými námietkami sťažovateľky, ale aj s jej meritórnymi námietkami konfrontujúcimi udržateľnosť orgánmi finančnej správy vymedzeného dôvodu nepriznania daňových oprávnení v predmetnej veci. Svoje závery správny súd náležite odôvodní, aplikujúc tak ustálenú rozhodovaciu činnosť kasačného súdu ako aj Súdneho dvora Európskej únie. Pre úplnosť kasačný súd zdôrazňuje, že jeho závery v predmetnej veci nemožno vykladať ako pokyn správnemu súdu pre rozhodnutie veci konkrétnym spôsobom. Správny súd je povinný závery orgánov finančnej správy a nimi zistený skutkový stav konfrontovať so žalobnými námietkami (aj v intenciách vyššie uvedeného) a zaujať k predmetnej veci autonómny a riadne odôvodnený právny názor.

V.
Záver
54. Sumarizujúc vyššie uvedené kasačný súd uzatvára, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola dôvodná a napadnutý rozsudok správneho súdu je nedostatočne odôvodnený v miere zasahujúcej do práva sťažovateľky na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP). Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.
55. V ďalšom konaní bude správny súd postupovať podľa pokynov kasačného súdu vyjadrených v bodoch 48 až 53 tohto rozsudku a vyvaruje sa pochybení zistených v tejto veci. Správny súd je viazaný vyjadrenými právnymi názormi kasačného súdu (§ 469 SSP).
56. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).
57. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.