

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/114/2020  
Identifikačné číslo spisu: 2019200139  
Dátum vydania rozhodnutia: 22. marca 2023  
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2019200139.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): FOOD - IMEX, s.r.o. v likvidácii, so sídlom Dunajská 8, 811 08 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 46 764 551, právne zastúpený: JUDr. Peter Kubik, advokát, s.r.o., so sídlom Poľná cesta 966/9, 929 01 Dunajská Streda, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 11.03.2019 č. 100609321/2019, č. 100609352/2019, č. 100609355/2019, č. 100609358/2019, č. 100609378/2019, č. 100609380/2019, č. 100609417/2019, č. 100609418/2019, č. 100609422/2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/75/2019-170 zo dňa 17. júna 2020, takto

### r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutí žalovaného zo dňa 11.03.2019 č. 100609321/2019, č. 100609352/2019, č. 100609355/2019, č. 100609358/2019, č. 100609378/2019, č. 100609380/2019, č. 100609417/2019, č. 100609418/2019, č. 100609422/2019 a to za zdaňovacie obdobia január 2015 až september 2015, ktorými potvrdil prvostupňové rozhodnutia správcu dane: č. 102278472/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 81.960,38,- €, rozhodnutia č. 102278892/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 227.391,84,- €, rozhodnutia č. 102279165/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 156.355,33,- €, rozhodnutia č.

102279350/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 135.786,- €, rozhodnutia č. 102280486/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 59.942,80,- €, rozhodnutia č. 102280590/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 135.077,20,- €, rozhodnutia č. 102280622/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 41.478,50,- €, rozhodnutia č. 102280713/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 137.552,88,- € a rozhodnutia č. 102280756/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 102.055,32,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2015 až september 2015, všetky vydané dňa 19.11.2018. Jednotlivé sumy boli žalobcovi vyrubené na základe daňovej kontroly, týkajúcej sa dodržiavania ustanovení zákona o účtovníctve, dane z motorových vozidiel za účtovné obdobie roku 2015 a dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až september 2015, dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. Zo strany správnych orgánov bolo konštatované, že nebolo hodnovernými a nespochybniteľnými dôkazmi preukázané, že tovar reálne dodali deklarovani dodávateľa; a to v kontrolovanom zdaňovacom období január a február 2015 obchodná spoločnosť DARIUM.SK. s.r.o. Šamorín a pokiaľ ide o ďalšie zdaňovacie obdobia ( marec až september 2015) obchodná spoločnosť KOBADAYS 2015, s.r.o., Komárno. Zo strany správcu dane ako aj žalovaného bolo zistené, že zo strany žalobcu neboli predložené také dôkazy, resp. doklady, ktoré by potvrdzovali, že tovar bol dodaný tak ako to deklaroval žalobca.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie a jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého sa správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane 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 doklade je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

3. V danom prípade správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je to uvedené v predložených faktúrach. Závery prijaté správcou dane vychádzajúce z týchto zistení nie sú výsledkom účelového vyhodnotenia dôkazov, ale ich objektívneho a rozumného posúdenia vo vzájomných súvislostiach. Zo strany daňových orgánov nejde ani o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcim sa tretích subjektov, ktoré nemal možnosť ovplyvniť, či zistiť, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil, a ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovanych obchodov. Treba konštatovať, že správca dane od žalobcu oprávnene vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok uvedených v zákone o DPH a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane. Správny súd podotýkal, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach Najvyššieho súdu SR, napr. v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011.

4. Podľa názoru správneho súdu správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovanych faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul viaceré osoby, ktoré mali mať o dodávateľsko-odberateľských vzťahoch konkrétne informácie, resp. ktoré sa mali osobne

podieľať na týchto deklarovanych plneniach. Treba tiež zdôrazniť, že zo strany správcu dane nebola vykonaná iba formálna kontrola dokladov, ale tento sa zamerlal predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. V súvislosti s dôkazným bremenom daňového subjektu správny súd uvádza, že zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcim sa tretích subjektov, ktoré nemal možnosť ovplyvniť, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností, majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovanych obchodov, nakoľko v daných prípadoch išlo o vzťah priameho dodávateľa a priameho odberateľa.

5. Podľa krajského súdu v prípade dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi obchodnou spoločnosťou DARIUM.SK, s.r.o. a žalobcom, tak tento tvrdil, že v zmysle dohodnutých prepravných podmienok prepravu tovaru mal zabezpečiť dodávateľ, čoho dôkazom majú byť dodacie listy k jednotlivým faktúram podpísané zástupcami kupujúceho, t.j. žalobcu a predávajúceho, t.j. dodávateľa. Na druhej strane však tvrdil, že prepravu tovaru od dodávateľa DARIUM.SK, s.r.o. hradil žalobca, prepravu objednal u K. Q. - PEGAZUS, ktorá bola realizovaná motorovým vozidlom v evidenčnom čísle L. XXXL.. V tejto súvislosti však správny súd uviedol, že K. Q. síce uskutočnenie zdaniteľných obchodov (prepráv) medzi dodávateľom - obchodnou spoločnosťou DARIUM.SK, s.r.o. a odberateľom (žalobcom) v preverovanom zdaňovacom období potvrdila, avšak svoje tvrdenia nepodložila žiadnymi dôkazmi. Treba konštatovať, že táto skutočne nevedela, kto objednal za žalobcu prepravu tovaru, kde bolo miesto nakládky a vykládky tovaru, kto a akým spôsobom tovar naložil a vyložil a kto poskytol motorové vozidlo, ktorým bola preprava tovaru deklarovaná. Tiež nevedela uviesť, od koho bol tovar prevzatý a komu bol následne odovzdaný, kto robil nakládku a vykládku tovaru. Okrem toho miestnym zisťovaním (viď zápisnica o miestnom zisťovaní č. 102129888/2018) vykonaným u E. K., vlastníka predmetného motorového vozidla, nebola preukázaná preprava tovaru od dodávateľskej spoločnosti DARIUM.SK, s.r.o. pre žalobcu motorovým vozidlom s evidenčným číslom L. XXXL. deklarovanej na faktúrach vystavených K. Q. pre žalobcu. Okrem toho bolo zistené, že p. K. p. Q. ani nepozná a p. Q. auto nepožičal.

6. Za obdobnú situáciu možno považovať aj údajnú realizáciu obchodov žalobcu od dodávateľskej spoločnosti KOBA - DAYS 2015 s.r.o. v zdaňovacích obdobiach marec 2015 až september 2015, keď v tomto období mal prepravu tovaru zabezpečovať dodávateľ prostredníctvom prepravcu - obchodnej spoločnosti DÉLEA, spol. s.r.o., pričom tovar mal byť podobne ako v zdaňovacích obdobiach január a február 2015 - odovzdaný na prepravu v Komárne. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že tak žalobca ani dodávateľ žalobcu nemali sídlo, žiadnu prevádzku a ani skladové priestory v Komárne. Správca dane zistil, že na dodacích listoch prepravcu, ktoré mal prepravca evidované v účtovníctve a na dodacích listoch predložených žalobcom sa nachádzajú pečiatky prepravcu rôzneho vzhľadu, líši sa vzhľad dodacích listov. Taktiež nemožno považovať za obvyklé, aby v prípade zdaniteľných plnení realizovaných v zdaňovacom období január a február 2015, ako aj marec 2015 až september 2015 došlo k údajnému chybnému uvedeniu dátumu na oboch rámcových zmluvách, keď podľa rámcovej zmluvy medzi spoločnosťou DARIUM.SK, s.r.o. a žalobcom mal byť namiesto dátumu 12.01.2014 uvedený správny dátum 12.01.2015, pričom pri rámcovej zmluve medzi žalobcom a dodávateľskou spoločnosťou KOBA - DAYS 2015, s.r.o. mal byť namiesto dátumu 01.03.2014 uvedený správny dátum 01.03.2015.

7. Správnosť týchto dátumov na rámcových zmluvách je veľmi dôležitý údaj, pretože konateľka obchodnej spoločnosti DARIUM.SK, s.r.o. p. Beseová sa konateľkou stala až 05.12.2014, čo znamená, že v čase kedy mala byť rámcová zmluva predložená žalobcom uzavretá (12.01.2014), nebola ešte konateľkou tejto spoločnosti. To isté platí aj v prípade rámcovej zmluvy uzatvorenej medzi žalobcom a dodávateľskou spoločnosťou KOBA - DAYS 2015, s.r.o., ktorá bola datovaná dňom 01.03.2014, čo by znamenalo, že v čase deklarovaneho uzatvorenia rámcovej zmluvy bolo obchodné meno obchodnej spoločnosti KOBA- DAYS 2015 iné. Tieto správcovi dane zistené skutočnosti idú na ťarchu žalobcu ako daňového subjektu, ktorý tieto nezrovnalosti relevantným spôsobom neobjasnil. V danom prípade je potrebné pre právne posúdenie veci a následné vyhodnotenie zisteného skutkového

stavu zdôrazniť zásadnú skutočnosť a to, že správca dane, ako aj žalovaný nespochybnili, že by k dodaniu deklarovaných služieb uvedených na sporných faktúrach nedošlo, ale spochybnili, že tieto služby boli žalobcovi dodané dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach, t.j. spoločnosťami DARIUM.SK, s.r.o. a KOBÁ - DAYS 2015, s.r.o. Spornou zostala otázka, či tieto služby boli žalobcovi poskytnuté práve dodávateľom, ktorý žalobcovi vystavil sporné faktúry, teda vyššie uvedenými spoločnosťami a teda či práve tejto spoločnosti vznikla podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť, ktorá je základným predpokladom na priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Dôvodom nepriznania nároku na odpočítanie DPH v prípade žalobcu bola teda skutočnosť, že na základe výsledkov vykonaného dokazovania nebolo hodnovernými a nespochybniteľnými dôkazmi preukázané, že pri poskytnutých službách vznikla vyššie uvedeným spoločnostiam daňová povinnosť a preto žalobca, podľa názoru konajúcich orgánov verejnej správy, nespĺnil podmienku pre odpočítanie dane uvedenú v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, keď si platiteľ môže odpočítať daň, ak je voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané

8. V prejednávanej veci bolo tiež spornou otázkou, či boli správcom dane pri preverovaní oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia dodržané zákonom stanovené procesné práva žalobcu v postavení daňového subjektu. K tejto námietke žalobcom ohľadne deklarovaného nedodržania zákonného postupu pri realizácii miestnych zisťovaní vykonaných správcom dane správny súd uvádza, že správcovi dane nevyplýva zákonná povinnosť informovať kontrolovaný daňový subjekt o realizácii miestneho zisťovania u iného daňového subjektu, pričom zároveň zákon kontrolovanému daňovému subjektu nepriznáva ani procesné právo byť prítomný pri tomto miestnom zisťovaní. Oprávnením daňového subjektu v súvislosti s výkonom miestneho zisťovania u iného daňového subjektu je jeho právo následne nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania, čo bolo v predmetnej veci dodržané. K námietke žalobcu, že nebolo dostatočným spôsobom odôvodnené, že prečo správca dane uznal daň na výstupe, t.j. z predaja tovaru odberateľovi COOP Jednota spotrebné družstvo a neuznal odpočet na vstupe, tak je potrebné konštatovať, že zdaniteľné obchody medzi žalobcom a COOP Jednota spotrebné družstvo boli zrealizované a zaúčtované a k týmto obchodom boli predložené súvisiace doklady. K odpočítaniu dane z faktúr vystavených dodávateľskými spoločnosťami pre žalobcu nebol preukázaný nákup tovaru od týchto spoločností. K tvrdeniu žalobcu, že nebola dodaná lehota na vykonanie daňovej kontroly, resp. že neboli splnené podmienky na predĺženie daňovej kontroly je potrebné konštatovať, že daňová kontrola bola začatá dňa 29.11.2016, prerušená bola od 21.09.2017 do 13.04.2018, t.j. 205 dní a ukončená bola dňa 02.05.2018. Znamená to, že daňová kontrola trvala celkom 315 dní, a teda bola dodržaná ročná lehota v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Prerušenie tejto daňovej kontroly bolo dôvodné, pretože v rámci žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií správca dane preveroval konanie konateľa dodávateľskej spoločnosti KOBÁ - DAYS 2015, s.r.o. p. Balázsa Kocsisa, ktorý mal trvalý pobyt v Maďarsku, a teda bol daný dôvod na prerušenie daňovej kontroly.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie, alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. K dôvodu kasačnej sťažnosti podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g) SSP sťažovateľ uviedol, že nesúhlasí so závermi krajského súdu týkajúcimi sa dôkazného bremena daňového subjektu. Sťažovateľ argumentoval, že na jednej strane správny súd vychádzal z toho, že daňové konanie nie je vyhľadávacím konaním, na druhej strane však považoval za správny postup, kedy žalovaný iniciatívne vyhľadával dôkazy a to výlučne v neprospech žalobcu. Sťažovateľ v priebehu daňového konania preukázal okrem iného svedeckou výpoveďou pani K. Q. uskutočnenie dodávok tovaru od obchodnej spoločnosti DARIUM.SK, s.r.o. Žalovaný však iniciatívne vyhľadal údajný dôkaz spochybňujúci tvrdenia pani Q. (viď. miestne zisťovanie u E. K.). Podobne to bolo aj v prípade prepravy vykonanej spoločnosťou DÉLEA, spol. s r.o., kedy žalobcom predložené,

riadne podpísané dodacie listy boli spochybnené vyhľadáním spoločnosti DÉLEA, spol. s r.o. a vyjadrením jej konateľa o údajnom nevykonaní prepravy. Uvedené znamená, že žalovaný jednoznačne uplatnil v daňovom konaní vyhľadávaciu zásadu (ktorá sa podľa názoru správneho súdu neuplatňuje), navyše jednostranne, až tendenčne v neprospech sťažovateľa. Ba čo viac, žalovaný nielen, že vyhľadával iba dôkazy svedčiace v neprospech sťažovateľa, ale nevykonával ani tie, ktoré navrhol vo svoj prospech (napr. opätovný výsluch bývalého konateľa žalobcu pána Q.). Uvedené znamená, že buď Krajský súd v Trnave nesprávne právne posúdil daňové konanie ako konanie nepodliehajúce zásade vyhľadávacej, alebo potom nesprávne právne posúdil postup žalovaného, ktorým realizoval vyhľadávaciu zásadu výlučne na úkor sťažovateľa.

10. Ak aj správca dane je oprávnený rozhodnúť, ktorý z dôkazov vykoná a ako ich hodnotí, tento selektívny postup žalovaného nemôže znamenať svojvôľu. Nemôže viesť k porušeniu práv žalobcu a najmä povinnosti zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie, v súlade so zásadou objektívnej pravdy. Ak žalovaný vyhľadáva iba dôkazy vo svoj prospech (miestne zisťovania u E. K. a spoločnosti DÉLEA, spol. s r.o.), a takto zabezpečené dôkazy hodnotí spôsobom, že pritom ignoruje dôkazy svedčiace v prospech žalobcu (faktúry, podpísané dodacie listy, doklady o úhradách, potvrdenia o dodaní tovaru zo strany pani K. Q., spoločnosti COOP Jednota Dunajská Streda, spotrebné družstvo, bývalého konateľa spoločnosti žalobcu, a bývalého konateľa spoločnosti KOBDA-DAYS 2015 s.r.o.), tak výsledkom nie je zistenie skutočného stavu veci čo najúplnejšie, ale stavu veci vyhovujúcej potrebám žalobcu. Krajský súd Trnava nesprávne právne posúdil uplatnenie vyhľadávacej zásady v daňovom konaní zo strany žalovaného. Tiež voľné hodnotenie dôkazov zo strany správcu dane zamenil so svojvôľou pri dokazovaní, čo viedlo k porušeniu zásady spoľahlivého zistenia skutočného stavu veci.

11. Daňovému úradu boli v daňovom konaní predložené dôkazy preukazujúce, a súčasne aj daňový úrad v rámci daňovej kontroly zistil, že medzi žalobcom ako kupujúcim a predávajúcimi DARIUM.SK, s.r.o., Šamorín a KOBDA - DAYS 2015 s.r.o., Komárno boli vystavené faktúry so zákonnými náležitosťami, a tiež dodacie listy, na ktorých podpisom boli potvrdené dodávky tovaru. Tým došlo k naplneniu formálnej podmienky na vznik nároku na uplatnenie odpočtu dane. Nad rámec uvedeného, materiálne dodanie tovaru sťažovateľovi od spoločností DARIUM. SK, s.r.o. a KOBDA - DAYS 2015 s.r.o. potvrdil bývalý konateľ sťažovateľa, pán Q. (do zápisnice o ústnom pojednávaní), pani K. Q., ktorá vykonávala prepravu tovaru, dokonca aj spoločnosť COOP Jednota Dunajská Streda, spotrebné družstvo, ktorej tovar bol určený v konečnom dôsledku. Dodanie tovaru potvrdil aj pán B. A., bývalý konateľ spoločnosti KOBDA - DAYS 2015 s.r.o. Spoločnosť COOP Jednota Dunajská Streda, spotrebné družstvo, za dodaný tovar zaplatila žalobcovi v zmysle dodacích listov a vystavených faktúr, čo by zrejme neurobila, ak by jej tovar dodaný nebol. To isté platí o zaplatení kúpnej ceny za tovar zo strany žalobcu spoločnostiam DARIUM.SK, s.r.o. a KOBDA - DAYS 2015 s.r.o., kedy z výpisu bankových účtov žalobcu je možné overiť, že došlo k zaplateniu kúpnej ceny za tovar dodaný žalobcovi. Žalobca teda v daňovom konaní predložil celý rad dôkazov na preukázanie splnenia materiálnej stránky realizácie zdaniteľného plnenia. Požadovanie iných dôkazov zo strany správcu dane nie je v súlade s bežnou obchodnou praxou a riadnym chodom udalostí, je odtrhnuté od reality.

12. V zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku má žalovaný prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo a je povinný pri rozhodovaní zachovať zásadu nestrannosti. Tá spočíva v tom, že nie je možné prehliadať daňovým úradom zistené skutočnosti svedčiace v prospech žalobcu a v zmysle § 63 Daňového poriadku rozhodnutie žalovaného musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu veci. Vo svetle toho, čo je uvedené v tomto bode Krajský súd Trnava nesprávne posúdil unesenie dôkazného bremena žalobcom ohľadne splnenia formálnej i materiálnej podmienky vzniku nároku na odpočet dane resp. preukázania plnenia, keď podobne ako žalovaný ignoroval dôkazy preukazujúce faktické dodanie tovaru platiteľmi DPH. V rozpore s daňovým poriadkom prihliadali iba na pochybnosti zistené pri miestnom zisťovaní u pána E. K. (vlastníka motorového vozidla, ktorým bola vykonaná preprava tovaru) a spoločnosti DÉLEA, spol. s r.o., ktoré dôkazy navyše boli vykonané nezákonne (viď. ďalej). nemôže byť pochyb o tom, že žalobca preukázal splnenie materiálnej i formálnej stránky dodania tovarov, s ktorými sa spája právo na odpočet DPH žalovaného. Z tohto pohľadu je nepochopiteľné, že správca dane žiadal od tretej osoby (svedka) - K. Q. dôkazy na

preukázanie svojich tvrdení (teda okrem faktúr za vykonané prepravy vystavených žalobcovi a uhradených žalobcom, ktoré boli pri výsluchu svedka predložené). Pani Q. v tomto konaní nevystupovala ako účastníčka, ale iba ako svedok. Mala potvrdiť, alebo vyvrátiť skutočnosti, ktoré jej boli známe (§ 25 Daňového poriadku) a nie predkladať dôkazy. Samotná výpoveď svedka je dôkazom, pričom svedok nemá žiadnu povinnosť dokázať skutočnosti, ktoré sú mu známe, o ktorých vypovedá. Žalovaný a následne aj správny súd podľa názoru sťažovateľa si pomýlil postavenie pani K. Q. v daňovom konaní a vyvodil z toho nesprávne závery.

13. Preto aj miestne zisťovanie vykonané v nadväznosti na výsluch pani K. Q. u pána E. K., vlastníka motorového vozidla, ktorým pani Q. (resp. jej manžel) vykonala prepravu tovaru pre sťažovateľa, bolo už nad rámec povinností žalovaného (aj vo svetle argumentov uvedených v bode I. tejto sťažnosti). Správny orgán, a potom aj súd v nadväznosti výsledok „miestneho zisťovania“ preniesol na sťažovateľa dôkazné bremeno ohľadne správania sa tretích osôb (vzťah medzi K. Q. a E. K.), ktoré žalobca nemal možnosť ovplyvniť a ani nemohol o tom vedieť. Nikdy s E. K. nebol v žiadnom obchodnom, či inom vzťahu. To, že akým spôsobom pán K. riešil svoj vzťah s pani Q. bol mimo dosahu žalobcu. Pre sťažovateľa bolo podstatné, aby tovar dorazil na miesto určenia (do skladu COOP Jednota Dunajská Streda, spotrebné družstvo), čo sa aj preukázateľne stalo. Je potrebné pritom zdôrazniť, že nielen prenášanie dôkazného bremena bolo nesprávne zo strany žalovaného, ale aj hodnotenie dôkazov. Informácie získané od pána E. K., ale aj od pána Karola Dégnera, konateľa spoločnosti DÉLEA, spol. s r.o. (vykonával prepravu tovaru od Koba - Days 2015 s.r.o.), ktorými žalovaný sa snažil spochybníť skutočnosti tvrdené a preukázané sťažovateľom, síce môžu vzbudiť určité pochybnosti o pravdivosti tvrdení sťažovateľa, ale tieto pochybnosti v konkrétnom prípade žiadnym spôsobom nepreukazujú. Konkrétne z výpovede pána E. K. vôbec nie je možné jednoznačne vyvodiť, že by sa príležitostne jeho vozidlo nemohlo dostať k pani K. Q. (resp. k jej manželovi).

14. Sťažovateľ tvrdil, že správca dane sa uspokojil s tvrdením pána Dégnera o tom, že pečiatka na dokladoch preukazujúcich prepravu tovaru nepatrí jeho spoločnosti, hoci bolo zrejmé, že spoločnosť používa viac druhov pečatí. Hoci uvedené sťažovateľ viackrát spochybnil, správca dane tu neuplatnil „vyhľadávaciu“ zásadu, ktorú v inom prípade áno a neprešetril pravdivosť tvrdení pána Dégnera. Podobne, ako sťažovateľ nemohol ovplyvniť vzťah Q. - K., nemohol ovplyvniť ani správanie sa spoločnosti DÉLEA, spol. s r.o. (či použila takú, alebo onakú pečiatku, či zaúčtovala vykonanú prepravu v účtovníctve), lebo prepravu u tejto spoločnosti si ani neobjednával on. Judikatúra (napr. Nález ÚS SR sp. zn. I. ÚS 30/2018) pritom vyžaduje od správcu dane nielen vyvolanie pochybností vo vzťahu k tvrdeniam daňového subjektu, ale aj preukázanie rozhodných skutočností ohľadom neplnenia povinností daňového subjektu, čo sa v danom prípade nestalo. Zo zistení žalovaného nevyplýva jednoznačný záver o neuskutočení dodávok tovaru. Krajský súd Trnava teda nesprávne právne posúdil otázku prenesenia, a následného unesenia dôkazného bremena zo strany sťažovateľa. Závery vyvedené správcou dane z vykonaných dôkazov - čiastočne aj nezákonne vykonaných (viď. aj ďalej) - v žiadnom prípade nie je možné hodnotiť ako objektívne a vykonané vo vzájomných súvislostiach. Skôr ide o účelové hodnotenie s ignoranciou dôkazov svedčiacich v prospech sťažovateľa.

15. Inštitút výsluchu svedka (§ 25 Daňového poriadku) a inštitút miestneho zisťovania (§ 37 a § 39) majú stanovené vlastné podmienky a postupy, ktoré nie je možné aplikovať na iné inštitúty Daňového poriadku. V konkrétnom prípade však došlo k praktickej zámene týchto dvoch inštitútov. Počas procesných úkonov, ktorý daňový úrad nazval miestnym zisťovaním de facto pracovníci daňového úradu nevyhľadávali dôkazy, nepreverovali skutočnosti, ale urobili výsluch pána E. K. a pána Karola Dégnera. Tieto závery z miestneho zisťovania pritom žalovaný i správny súd vyhodnocuje ako dôkazy získané zákonným spôsobom. Takýto postup daňového úradu, ktorým v skutočnosti vykonávané výsluchy svedkov boli zastierané miestnym zisťovaním, nemá oporu v zákone. V zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku, ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky a z toho dôvodu je správca dane povinný o výsluchu svedka včas písomne vyzrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu. Námietky sťažovateľa, že nebol informovaný ani prizvaný k výsluchu svedka, žalovaný vyhodnotil tak, že pokiaľ daňový úrad úkon nazve miestnym zisťovaním, tak sa riadi ustanoveniami o miestnom zisťovaní, hoci v skutočnosti vykonáva výsluch svedka.

16. Správny súd podľa sťažovateľa vôbec nebral do úvahy, a vôbec sa nevysporiadal tým, že podľa sťažovateľa v danom prípade neboli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňového konania. Okrem toho, ostal úplne nepovšimnutý úkon daňového úradu zo dňa 22.03.2018, č. 100607058/2018, na ktorý sťažovateľ upozornil, a ktorý daňový úrad vykonával v období údajného prerušenia daňovej kontroly od 21.09.2017 do 13.04.2018. Uvedené znamená, že neobstojí, že by daňová kontrola bola prerušená do apríla 2018. Odôvodnenie rozhodnutia Krajského súdu Trnava hoci je relatívne obsérne, v podstate sa vôbec reálne nevysporiada s argumentmi uvedenými v podanej žalobe. Krajský súd Trnava len kopíruje argumentáciu žalovaného z napadnutých rozhodnutí ako správne. Uvedené je absurdné, veď v konečnom dôsledku sťažovateľ proti týmto záverom zbrojil v samotnej žalobe. Krajský súd Trnava vo svojom rozhodnutí protirečí ohľadne otázky, či sa daňové konanie spravuje zásadou vyhľadávacou, alebo nie (vid'. aj bod I. tejto sťažnosti), nedáva odpoveď na otázku, kde leží hranica legitímneho rozhodnutia správneho orgánu ohľadne toho, ktoré dôkazy vykoná a ako ich hodnotí a hranica svojvôle (vid'. aj bod II. tejto sťažnosti). Nie je možné dozvedieť sa z napadnutého rozhodnutia, čo viedol Krajský súd Trnava, resp. žalovaného k tomu, aby sa neuspokojili s dôkazmi predloženými sťažovateľom v daňovom konaní ohľadne splnenia formálnej a materiálnej stránky vzniku nároku na odpočet dane, ale aby vyhľadal dôkazy, ktoré môžu byť hodnotené v neprospech žalobcu, resp. že následne tieto dôkazy skutočne hodnotil v neprospech žalobcu napriek existencii celého radu skutočností preukazujúcich dodanie tovaru žalobcovi spoločnosťami DARIUM.SK, s.r.o. a KOBA - DAYS 2015 s.r.o. Rozhodnutie Krajského súdu Trnava podľa sťažovateľa nedáva odpoveď na to, či výsluch svedka vykonaný pod rúškom miestneho zisťovania je porušením práva na spravodlivý proces, či na to, že nedostatky v správaní tretích osôb (napr. že vlastník motorového vozidla, ktorým pani Q. prepravu tovaru vykonal poprie výpožičku vozidla, aby z toho nemal problémy, alebo, že spoločnosti DÉLEA, spol. s.r.o. poprie vykonanie prepravy vyplatenej zrejme „na ruku“) môžu zasiahnuť sťažovateľa až tak, že to vedie k neuznaniu materiálnej podmienky vzniku nároku na odpočet dane, t.j. dodanie tovaru. O tom ani nehovoriac, že argumenty sťažovateľa o nezákonnom trvaní daňovej kontroly (najmä vo svetle úkonu správcu dane z marca 2018) boli úplne ignorované.

17. Žalovaný v písomnom podaní uviedol, že trvá na správnosti predmetných rozhodnutí a rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/75/2019-170 zo dňa 17.06.2020 považoval za vecne správny a zákonný. Pretože námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti sú obdobné, ako námietky uvedené v správnej žalobe, žalovaný odkázal na odôvodnenie žalovaného rozhodnutia i na vyjadrenie k žalobe, v ktorom sú podrobne uvedené všetky okolnosti vyrubenia rozdielu dane, právne posúdenie a zotrval v plnom rozsahu na svojich vyjadreniach a záveroch v danej veci.

### III.

#### Konanie pred kasačným súdom

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutí žalovaného zo dňa 11.03.2019 č. 100609321/2019, č. 100609352/2019, č. 100609355/2019, č. 100609358/2019, č. 100609378/2019, č. 100609380/2019, č. 100609417/2019, č. 100609418/2019, č. 100609422/2019 a to za zdaňovacie obdobia január 2015 až september 2015, ktorými potvrdil prvostupňové rozhodnutia správcu dane č. 102278472/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 81.960,38 €, rozhodnutia č. 102278892/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 227.391,84,- €, rozhodnutia č. 102279165/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 156.355,33,- €, rozhodnutia č. 102279350/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 135.786,- €, rozhodnutia č. 102280486/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 59.942,80,- €, rozhodnutia č. 102280590/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel

dane v sume 135.077,20,- €, rozhodnutia č. 102280622/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 41.478,50,- €, rozhodnutia č. 102280713/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 137.552,88,- € a rozhodnutia č. 102280756/2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 102.055,32,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2015 až september 2015, všetky boli vydané dňa 19.11.2018.

19. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dodržiavania ustanovení zákona o účtovníctve za účtovné obdobie roku 2015, dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie 2015, dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2015 až september 2015, dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015. Daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane: - z faktúr (ďalej len „sporné faktúry“) vystavených dodávateľom DARIUM.SK, s.r.o., Vrbová 22/A, 931 01 Šamorín, DIČ 2023938246, IČO 47504650, IČ DPH SK2023938246 v zdaňovacom období január 2015 v celkovej výške 81.960,38,- € za nákup tovaru na základe faktúr č. 0000190 až 0000201, v zdaňovacom období február 2015 v celkovej výške 227.391,84,- € za nákup tovaru na základe faktúr č. 0000013 až 0000049, - z faktúr vystavených dodávateľom KOPA-DAYS 2015 s.r.o., Odborárov 1320/46, 945 01 Komárno (od 27.03.2014 do 12.06.2014 Bezručova 16, 940 02 Nové Zámky, od 13.06.2014 do 19.12.2014 943 65 Bajtava 201, od 20.12.2014 do 18.06.2015 Odborárov 1320/46, 945 01 Komárno, od 19.06.2015 do 09.06.2016 Tržničné námestie 4810, 945 01 Komárno, od 10.06.2016 do 10.10.2018 Sv. Štefana 81, 943 01 Štúrovo, od 11.10.2018 Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača), DIČ 2024085140, IČO: 47730862, IČ DPH SK2024085140 v zdaňovacom období marec 2015 v celkovej výške 156.355,33,- € za nákup tovaru na základe faktúr č. SK20150050 až SK20150073, v zdaňovacom období apríl 2015 v celkovej výške 135.786,00,- € za nákup tovaru na základe faktúr č. SK20150074 až SK20150102, v zdaňovacom období máj 2015 v celkovej výške 59.942,80,- € za nákup tovaru na základe faktúr č. SK20150103 až SK20150117, v zdaňovacom období jún 2015 v celkovej výške 135.077,20,- € za nákup tovaru na základe faktúr č. SK20150118 až SK20150142, v zdaňovacom období júl 2015 v celkovej výške 41.478,50,- € za nákup tovaru na základe faktúr č. SK20150143 až SK20150148, v zdaňovacom období august 2015 v celkovej výške 137.552,88,- € za nákup tovaru na základe faktúr č. SK20150149 až SK20150169, v zdaňovacom období september 2015 v celkovej výške 102.055,32,- € za nákup tovaru na základe faktúr č. SK20150170 až SK20150186.

#### IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

20. Podľa § 6 ods. 1 SPP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

21. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

22. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

23. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.



24. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

25. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

26. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

27. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

28. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

29. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

30. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

31. Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH, na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastníkom s hnutel'ným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemsku z iného členského štátu. Za nadobudnutie tovaru podľa prvej vety sa považuje aj prevzatie tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane.

32. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

33. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemsku do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

34. Podľa § 43 ods. 8 zákona o DPH, ak prepravu tovaru z tuzemsku do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b) alebo c) do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b) alebo c) v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

35. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

36. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

37. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov

38. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

## V. právne posúdenie

39. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP.

40. Kasačný súd uvádza, že pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f/ SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku,), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

41. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu

nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

42. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

43. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane 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. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

44. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu SR č.k. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

45. K námietke sťažovateľa, že bolo pre neho nepochopiteľné, že správca dane žiadal od sv. K. Q. dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, resp. že zisťovanie vykonané v nadväznosti na výsluch pani K. Q. u pána E. K., vlastníka motorového vozidla, ktorým pani Q. (resp. jej manžel) vykonala prepravu

tovaru pre žalobcu, bolo už nad rámec povinností žalovaného kasačný súd uvádza, že úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú bez ďalšieho predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23.2.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17.01.2013). Správny súd poukazuje aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016, sp. zn. 8Sžf/22/2014, sp. zn. 8Sžf/23/2014 a sp. zn. 8Sžf/24/2014 zo dňa 17.09.2015, sp. zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25.11.2014, podľa ktorých uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu.

46. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, je možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotno-právnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t.j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je. b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. V danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadne statusu iného dodávateľa zistené neboli.

47. Kasačný súd zdôrazňuje, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej aj „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do Právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotno-právnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjemcom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotno-právne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Správca dane a žalovaný na základe dôkazov založených v administratívnom spise dôvodne prijali záver, že nebolo preukázané dodanie a preprava tovaru žalobcovi od deklarovaných dodávateľov: spoločnosti DARIUM.SK, s.r.o. a KOBADAYS 2015, s.r.o. Orgány verejnej správy pritom vykonali rozsiahle dokazovanie, kde dôvody spochybnenia deklarovaných obchodov od dodávateľa DARIUM.SK, s.r.o. vychádzali zo svedeckých výpovedí (sv. K. Q., sv. E. K. - vlastníci motorového vozidla s ev. č. L. XXX L.), vyhodnotením listinných dôkazov, ako aj dodacích listov k jednotlivým faktúram, ktoré nepotvrdili vyjadrenia konateľ a sťažovateľa o dodávke tovaru. Konateľku dodávateľa DARIUM.SK, s.r.o. sa správcovi dane nepodarilo napriek opakovaným predvolaniam, ako aj žiadosti o predvedenie na výsluch vypočuť. V prípade dodávateľa KOBADAYS 2015, s.r.o. sa konatelia Balász Kocsis a Ing. Július Farkas nevedeli vyjadriť k deklarovaným obchodom, ani k preprave - k miestu nakládky, resp. vykládky tovaru. Nevedeli sa ani vyjadriť, s kým za sťažovateľa komunikovali. Zároveň prepravca tovaru, spoločnosť DÉLEA, spol. s r.o. uskutočnenie prepravy podľa dodacích listov poprela. Uvedená spoločnosť nepotvrdila ani vystavenie dodacích listov, poprela ich opečiatkovanie a podpisovanie s tým, že pečiatky nepatria tejto spoločnosti. Konateľ sťažovateľa p. Tamas Szalai tvrdil, že prepravu mal zabezpečovať dodávateľ na základe prepravných podmienkach, ktoré mali byť súčasťou písomných objednávok. Správcovi dane však žiadne dohody o prepravných

podmienkach nepredložil. V danom prípade daňový orgán nezamietol sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty iba z dôvodu absencie materiálneho a personálneho vybavenia, resp. ani z dôvodu nezrovnalosti predchádzajúcich transakcií, kedy v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení sťažovateľa bolo spochybnené uskutočnenie deklarovaných zdanieľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovanými dodávateľmi. Preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, takže vec bola posúdená správne. Rovnako kasačný súd považuje za dôležité uviesť, že ust. § 8 zákona o DPH formálne definuje tzv. dodanie tovaru, ale uvedené rámcové vymedzenie v písmenách a), b) a c) musí mať aj materiálny obsah. To znamená, že nestačí v prípade § 8 psím. a ) zákona o DPH iba formálne deklarovať prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ale je nevyhnutné aj preukázať, že tovar bol daňovému subjektu aj reálne dodaný a to osobou, ktorá má status osoby dodávateľa podľa zákona o DPH.

48. Kasačný súd sa nestotožnil ani s námietkou sťažovateľa v tom smere, že správca dane si mal svojím procesným postupom zamieňať inštitút výsluchu svedka (§ 25 Daňového poriadku) a inštitút miestneho zisťovania (§§ 37 a 39), ktoré majú stanovené vlastné podmienky a postupy v zmysle Daňového poriadku. Podľa sťažovateľa de facto pracovníci daňového úradu nevyhľadávali dôkazy, ani nepreverovali skutočnosti, ale vykonávali výsluchy označených osôb. Kasačný súd uvádza, že z obsahu zápisníc o miestnom zisťovaní vyplýva, že relevantné osoby boli aj vypočuté, ale ak aj došlo k vyjadreniam dotknutých osôb na otázky správcu dane, tak uvedený postup je plne súladný s ustanovením § 39 ods. 1 Daňového poriadku, ktorý ukladá daňovému subjektu alebo inej osobe povinnosti, ktoré sú povinné splniť povinnosti pri výkone miestneho zisťovania správcou dane. Ide o poskytnutie súčinnosti a podanie potrebných vysvetlení. Zároveň je možné súhlasiť s krajským súdom v tom zmysle, že v prípade miestneho zisťovania sú procesné práva daňového subjektu podrobené inému režimu, ako je to v prípade výsluchu svedka. Daňový subjekt má rovnako právo prístupu k obsahu administratívneho spisu a môže na obsah zápisnice o miestnom zisťovaní reagovať, resp. má právo navrhnúť aj výsluch osoby ako svedka, ak to považuje za potrebné. Treba však zo strany kasačného súdu doplniť, že ak správca dane v rámci miestneho zisťovania pristúpi k vypočúvaniu dotknutých osôb v rámci tzv. podania potrebného vysvetlenia a daňový subjekt počas daňovej kontroly namieta relevantné skutočnosti a navrhuje vypočútie takej osoby ako svedka, správca dane by mal dôsledne posúdiť, z akých dôvodov by takémuto návrhu daňového subjektu nevyhovelo. V danej súvislosti kasačný súd nezistil porušenie subjektívnych práv sťažovateľa, resp. porušenie príslušných ustanovení Daňového poriadku.

49. Ako nedôvodná bola vyhodnotená aj námietka týkajúca sa dĺžky daňovej kontroly, ktorá bola začatá dňa 29.11.2016 a prerušená rozhodnutím správcu dane č. 101980040/2017 zo dňa 18.09.2017 z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, pretože konateľom dodávateľa KOBADAYS 2015, s.r.o. bol p. Balász Kocsis s trvalým pobytom v Maďarsku. Prerušenie daňovej kontroly trvalo 205 dní a počas prerušenia neplynuli žiadne procesné lehoty. Kasačný súd zároveň uvádza, že daňová správa členského štátu „môže“ požiadať daňovú správu iného členského štátu o informácie, ktoré nemôže sama získať, čomu zodpovedá povinnosť príslušného orgánu dožiadaného členského štátu odpovedať na takú žiadosť a v procese zisťovania odpovedí uplatní svoje vnútroštátne právo a najmä svoje vlastné procesné pravidlá. Táto smernica naproti tomu daňovníkovi nepriznáva nijaké osobitné práva (rozsudok Twoh International C-184/05, bod 31) a nestanovuje príslušným orgánom členských štátov nijakú povinnosť konzultácie s dotknutým daňovníkom. Táto procesná situácia je rovnaká aj za účinnosti nariadenia č. 904/2010. Správny súd nemohol konštatovať, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly nerešpektoval zákonom stanovenú dĺžku daňovej kontroly, resp. že porušil takto aj dôležitú zásadu proporcionality a zákonnosti pri správe daní. Zároveň Súdny dvor EÚ vydal 30. septembra 2021 rozsudok v prípade slovenskej spoločnosti HYDINA SK s.r.o. (C-186/20), u ktorej daňový úrad začal daňovú kontrolu, ktorú následne dvakrát prerušil z dôvodu realizácie medzinárodnej výmeny informácií. Súdny dvor sa v rozsudku zaoberal povahou lehôt na poskytnutie informácií stanovených v nariadení č. 904/2010 a otázkou ich vplyvu na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Súdny dvor EÚ konštatoval, že uvedené nariadenie sa týka umožnenia administratívnej spolupráce na účely výmeny informácií, ktoré môžu byť potrebné pre daňové orgány členských štátov EÚ. Toto nariadenie však nemožno vykladať tak, že by priznávalo zdanieľným osobám konkrétne

práva, keďže neobsahuje žiadne výslovné ustanovenie v tomto zmysle. Okrem toho toto nariadenie neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky jej prerušenia, ak sa začne postup výmeny informácií medzi daňovými orgánmi členských štátov. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu jeho neprimeranej dĺžky. Súdny dvor EÚ dospel k záveru, že článok 10 Nariadenia č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením 25 nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

50. Pre kasačný súd nezrozumiteľne vzišla námietka sťažovateľa, ktorá poukazovala ustanovenie § 440 ods. 1 písm. h) SSP, teda že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Z textu kasačnej sťažnosti bolo možné dedukovať, že uvedené sťažovateľ považoval napadnutý rozsudok na nesprávny. Kasačný súd musí konštatovať, že orgány verejnej správy, ako aj krajský súd dostatočne zdôvodnili v rozhodnutiach svoje právne závery, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t.j. nebolo preukázané, že nešpecifikované služby dodal subjekt, ktorý vystavil nadväzujúce faktúry. Neunesenie dôkazného bremena vo vyššie uvedenom rozsahu, a to najmä nepreukázanie realizácie zdaniteľných obchodov tak, ako to bolo sťažovateľom deklarované pre účely odpočtu DPH, vedie k záveru o tom, že hmotnoprávne podmienky pre odpočet DPH v súdnej veci splnené neboli, čo krajský súd v napadnutom rozsudku správne vyhodnotil. Za týchto okolností potom nebolo dôvodné od orgánov verejnej správy očakávať, aby preukazovali sťažovateľovi podvodné konanie, resp. to, že bol súčasťou podvodného reťazca, o čom vedel alebo mal vedieť. Už v administratívnych rozhodnutiach správcu dane bolo ozrejmená reakcia správcu dane na argumentáciu sťažovateľa ako daňového subjektu na relevantnú judikatúru a rovnako postupoval aj krajský súd.

51. Najvyšší správny súd sa na základe uvedených skutočností (s odkazom na príslušnú judikatúru) stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

52. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

53. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

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

