

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sžfk/56/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200677
Dátum vydania rozhodnutia: 29. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8018200677.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Štefana Zelinku, trvale bytom P. Z. XX, XXX XX Z., IČO: 37 373 170, právne zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom Gelnická 3, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101771382/2018 zo dňa 10. septembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/97/2018-50 zo dňa 21. januára 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/97/2018-50 zo dňa 21. januára 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101771382/2018 zo dňa 10. septembra 2018, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102436482/2017 zo dňa 22. augusta 2017 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému plnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.
Rozhodnutie preskúmané v kasačnom konaní .

1. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 101771382/2018 zo dňa 10. septembra 2018 podľa § 74 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné (ďalej len „správca dane“) č. 102436482/2017 zo dňa 22. augusta 2017, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2012 v sume 124 040,00 Eur. Týmto už druhým rozhodnutím žalovaného vo veci uplatneného nároku na odpočítanie DPH bolo rozhodnuté rovnako ako v predchádzajúcom konaní, keď žalovaný rozhodnutím č. 1100305/1/215536/2014 zo dňa 06. mája 2014 potvrdil rozhodnutie správca dane č. 9710401/5/273545/2014/Mol zo dňa zo dňa 23. januára 2014, ktorým správca dane rozhodnutím

podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2012 v sume 124 040,00 Eur.

II.

Administratívne konanie a predchádzajúci súdny prieskum

2. Daňový úrad Prešov vykonal u platiteľa DPH Štefana Zelinku daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie január 2012, pretože za uvedené zdaňovacie obdobie daňový subjekt podal daňové priznanie, na základe ktorého bol daňovým subjektom uplatnený nadmerný odpočet v sume 123 854,46 Eur. Daňovú kontrolu správca dane zamerlal okrem iného na oprávnenosť odpočítania dane, pričom daňový subjekt predložil ku kontrole faktúru č. VF12000001 zo dňa 20. januára 2012 za dodanie textilného tovaru rôznych veľkostí a druhov od dodávateľa JOKOW SK s.r.o. M.R. Štefánika 4/200, Šurany a faktúru č. 010039 z 21. januára 2012 za dodanie služby - prepravy tovaru.

3. Správca dane požiadal miestne príslušný Daňový úrad Nitra, pobočka Nové Zámky dodávateľa JOKOW SK s.r.o. o zistenie skutočností týkajúcich sa dodania tovaru uvedeného na vyššie citovanej faktúre kontrolovanému daňovému subjektu. Konateľ spoločnosti X. S. poskytol informácie týkajúce sa preverovaného zdaniteľného obchodu, ktoré podložil písomnými dokladmi dňa 17. mája 2012 u správcu dane. Najskôr uviedol, že jeho dodávateľmi tovaru boli spoločnosti R.P.B., s.r.o., BAT - FOREST spol. s r.o. a PKW s.r.o., no neskôr uviedol, že tovar mu dodali KASTAV SK s.r.o. a X. S. Šurany. Miestne príslušný správca dane dodávateľov tovaru pre spoločnosť JOKOW SK s.r.o. poskytol ako dôkazy protokoly z daňovej kontroly na DPH, ktorú vykonal u dodávateľa KASTAV SK s.r.o. za zdaňovacie obdobie máj 2010 a u dodávateľa X. S. Šurany za zdaňovacie obdobie apríl 2010. V oboch prípadoch správca dane konštatoval, že deklarované obchody sa neuskutočnili. Nebola preukázaná existencia tovaru a jeho pôvod. Nebolo potvrdené ani jeho dodanie, ani vznik daňovej povinnosti, čím došlo k porušeniu príslušných ustanovení zákona o DPH. Spoločnosť KASTAV SK s.r.o. bola vyhodnotená ako rizikový daňový subjekt, so správcem dane nespôlupracuje, na adrese sídla sa nenachádza a posledné daňové priznanie k DPH podala za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2009. Adresát na doručovanie je neznámy.

4. Správca dane dožiadal Daňový úrad Nitra, pobočka Nové Zámky aj o preverenie reálneho vykonania prepravy tovaru pre X. G. na základe faktúry č. 010039 z 21. januára 2012, ktorú vyhotovil prepravca EUROBEN, s.r.o., Palárikovo. V prílohe zaslal miestne príslušný správca dane zápisnicu, v ktorej konateľ spoločnosti X. O. uviedol, že preprava tovaru bola uskutočnená dňa 20. januára 2012 vozidlom ŠPZ: K.-XXX-D. po trase Palárikovo - Humenné. Uvedené skutočnosti preveril správca dane spôsobom výzvy na Národnú diaľničnú spoločnosť, ktorá v prílohe odpovede prostredníctvom SKYTOOL a.s. uvedené informácie poskytla a bolo zistené, že uvedené vozidlo dňa 20. januára 2012 nevykonalo prepravu na trase Šurany - Humenné, a preto k dodaniu textilného tovaru spôsobom deklarovným na faktúre č. FV12000001 zo dňa 20. januára 2012 nedošlo.

5. Správca dane so skutočnosťami zistenými počas daňovej kontroly oboznámil kontrolovaný daňový subjekt dňa 04. marca 2013, o čom spísal zápisnicu. Ku skutočnostiam zisteným v Národnej diaľničnej spoločnosti sa daňový subjekt nevedel vyjadriť, okrem toho uviedol, že s dodávateľom tovaru komunikuje, za dodaný tovar mu nezaplatil, urobí tak až po predaji tovaru. Zatiaľ z tovaru nič nepredal, pretože momentálne nemá žiadnych odberateľov. Správca dane ho v tejto súvislosti upovedomil o využití jeho práva vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia počas výkonu daňovej kontroly vyplývajúceho z § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku.

6. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol zo dňa 20. marca 2013, v ktorom uviedol všetky preukázané skutočnosti a podľa § 3 ods. 3 a 6 Daňového poriadku vyhodnotil dôkazy predložené daňovým subjektom a vykonané správcem dane. Spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku bol protokol doručený daňovému subjektu osobne 21. marca 2013, čím bola daňová kontrola ukončená. K protokolu sa daňový subjekt vyjadril podaním zo dňa 11. apríla 2013, kde namietal závery správcu dane a súčasne navrhol vo vyrubovacom konaní

vykonať ďalšie dôkazy, opätovne požiadať Národnú diaľničnú spoločnosť o súčinnosť, vypočítať piatich svedkov a vypočítať Q.. O.. Okrem toho kópiou dokladu z registračnej pokladne preukázal zloženie zálohy v hotovosti na dodaný textilný tovar dodávateľovi JOKOW SK s.r.o. v sume 244 000 Eur.

7. Správca dane po vykonaní daňovým subjektom navrhnutých dôkazov zistil, že konateľ spoločnosti dodávateľa X. S. vlastní elektronickú registračnú pokladňu a okrem prijatia časti úhrady faktúry č. 12000001 zo dňa 01. júna 2012 ju v inom období nepoužil, k fyzickému odovzdaniu tovaru došlo niekedy v polovici februára 2012, nie v januári, tovar bol uskladnený v jeho prenajatom sklade v Šuranoch, zmluvu o prenájme jeho skladovacích priestorov pre Š. G. mal uzatvorenú iba ústne a bezodplatne. Z predložených dokladov správca dane zistil, že finančnú hotovosť dodávateľ prijal od daňového subjektu v sume 244 000 Eur, zaúčtovaná je dňa 01. júna 2012. Konateľ uviedol aj to, že finančné prostriedky prijaté od Š. G. využil iba na podnikateľskú činnosť, na účet firmy v roku 2012 ich ale nepreviedol, výpisy z účtu podnikateľa nepriniesol, pretože mu väčšina chýba.

8. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie zo dňa 23. januára 2014, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012 v sume 124 040,00 Eur. Voči tomuto rozhodnutiu podal odvolanie daňový subjekt. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán rozhodnutie správcu dane potvrdilo, voči predmetnému rozhodnutiu podal žalobu na Krajský súd v Prešove žalobca, o ktorej súd rozhodol rozsudkom sp. zn. 4S/52/2014 dňa 05. marca 2015 a žalobu zamietol. Následne Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Sžf/90/2015 zo dňa 24. januára 2017 rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 4S/52/2014 z 05. marca 2015 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím Daňového úradu Prešov zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Ako dôvod zrušenia uviedol, že vo veci zaslaného dožiadania z 27. júna 2013 na Daňový úrad Nitra z otázok položených konateľovi spoločnosti JOKOW SK s.r.o. vyplýva, že sa pojednávajúci teraz už bývalý konateľ X. S. vo veci preverenia skutočností súvisiacich s realizáciou dodania tovaru pre daňový subjekt Š. G. zúčastnil ako osoba, ktorá podávala svedectvo podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Správca dane je preto povinný o výsluchu svedka včas písomne vyzvať daňový subjekt, alebo jeho právneho zástupcu a pretože sa tak nestalo, správca dane uvedeným postupom znemožnil uplatniť mu svoje procesné práva byť nielen účastný pri svedeckej výpovedi, ale aj svedkovi klásť otázky, čo správca dane, ani žalovaný v neskoršom termíne nenapravili.

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí s ohľadom na námietku žalobcu navyše uviedol, že pre správnu interpretáciu ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH je nutné preveriť, či základným interpretačným krokom správcu dane bolo objasnenie, či došlo k činnosti, ktoré zákonodarca označuje ako dodanie tovaru a ak áno, potom ktorým dňom.

III.

Administratívne konanie po zrušení rozsudku.

10. Rešpektujúc právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky správca dane predviedol bývalého konateľa spoločnosti dodávateľa X. S. dňa 09. novembra 2017 (o čom bol daňový subjekt upovedomený) PZ Šurany na Daňový úrad Nitra, pobočka Nové Zámky a spísal s ním zápisnicu o ústnom pojednávaní podľa § 19 Daňového poriadku. Následne vydal rozhodnutie č. 102436482/2017 zo dňa 22. augusta 2017, ktoré žalovaný opäť potvrdil.

11. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí zo dňa 10. septembra 2018 vyjadril k odvolacím námietkam daňového subjektu. K námietke, že výsluch nebol vykonaný v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku a tento nedostatok nemožno napraviť tým, že pri ďalšom výsluchu, ktorý sa realizuje v súlade so zákonom sa od svedka žiada vyjadriť, či odpovede ním uvedené ostávajú v platnosti, trvá na nich tak, ako to uviedol a svedok sa iba odvoláva na skoršiu procesnú chybnú výpoveď, žalovaný uviedol, že svedok bol poučený s poukazom na ustanovenie § 25 ods. 2 Daňového poriadku a svoju výpoveď neodoprel. Keďže skoršie vypočutie svedka bolo poznačené iba procesnou chybou, odvolací súd prijal záver, že poznatky z takejto výpovede nemajú následok riadne zisteného skutkového stavu,

teda nie výpoveď svedka bola procesne chybná, ale samotné realizovanie inštitútu vypočutia svedka bolo poznačené odopretím procesného práva daňovému subjektu v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Opätovné vypočutie svedka bolo v zmysle rozhodnutia súdu realizované po viac ako 4 rokoch, a preto je logické, že po takom časovom odstupe si X. S. nespomínal na všetky podrobnosti svojej výpovede, no bez nátlaku, či použitia sugestívnych otázok sa sám v bodoch, na ktoré nevedel s ohľadom na uplynutý čas odpovedať, odvolal na svoje skoršie výpovede. Na objasnenie vôle zmluvných strán, t. j. Š. G. a dodávateľa JOKOW SK s.r.o., ktorého konateľom v čase deklarovanej transakcie bol X. S., mala podstatný vplyv opätovná výpoveď X. S. z 09. novembra 2017, v ktorej uviedol, že k dodaniu nedošlo v deň vyhotovenia faktúry v januári 2012 kvôli problémom s dopravou, ale až vo februári 2012. Vo výpovedi uviedol, že to, že bol tovar nakladaný vo februári 2012 a faktúra bola vyhotovená 20. januára 2012 podľa neho to bolo spôsobené tým, že bol dohodnutý termín prepravy a ten sa posunul. Faktúru vystavil dňom dodania 20. januára 2012 a už ju neopravoval, lebo si neuvedomoval nejaký dôsledok. Tovar bol dodaný, aj keď vo februári 2012. Zámer to nebol. Potvrdil, že mal so Š. G. iba ústnu dohodu o prenájme jeho skladovacích priestorov bezodplatne. Žalovaný tiež poukázal na rozporné výpovede konateľa prepravcu EUROBEN s.r.o. zo dňa 17. mája 2012, zo dňa 06. augusta 2013 a zo dňa 12. augusta 2013. Tento dvakrát potvrdil prepravu tovaru pre Š. G. v mesiaci január 2012. Dňa 12. augusta 2013 však svoju výpoveď zmenil a predložil prepracovanú evidenciu o prevádzke motorového vozidla, v ktorej už deklaroval dodanie tovaru pre Š. G. v mesiaci február 2012. Na otázku prečo poskytol nepravdivé informácie v predchádzajúcich výpovediach o vykonaní prepravy odpovedal, že nepravdivé informácie poskytol po dohode s X. S., ktorý ho požiadal, aby faktúra bola vystavená s dátumom 20. januára 2012. Peniaze za prepravu od daňového subjektu prijal v Humennom po vykonaní prepravy a vyložení tovaru dňa 26. februára 2012, teda nie tak, ako je uvedené na príjmovom pokladničnom doklade č. 7963033. Uviedol, že Š. G. bol prítomný osobne, a teda vedel, že textilný tovar bol prepravený až v mesiaci február 2012, svojim podpisom potvrdil prijatie platby konateľom prepravcu na pokladničnom doklade s dátumom 20. januára 2012, kópiu ktorého dostal. Na základe vyššie uvedených skutočností žalovaný konštatoval, že tvrdenie daňového subjektu o uzavretí ústnej dohody o bezodplatnom nájme skladových priestorov s bývalým konateľom spoločnosti JOKOW SK s.r.o. X. S. je nepravdivé. Potvrdenie ústnej dohody o bezodplatnom nájme zo strany X. S. nemá výpovednú hodnotu v pomere k jeho konaniu, ktoré bolo popísané vyššie. Účelom argumentácie daňového subjektu v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane bolo vzbudiť dojem, že nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník už dňom vyhotovenia faktúry, t. j. v mesiaci január 2012.

12. Podľa žalovaného bolo v zmysle názoru odvolacieho súdu bezpochyby preukázané, kedy nastali právne účinky dodania tovaru v zmysle § 8 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH, teda nebolo to v mesiaci január 2012, tak ako je to na faktúre deklarované dodávateľom, ale bolo to až vo februári 2012. Žalovaný, čo sa týka tvrdenia daňového subjektu, že ak správca dane právne účinky dodania tovaru spája až s fyzickým odovzdaním tovaru, nie s prvou možnosťou nakladať s tovarom ako vlastník, konštatoval, že uvedené skutočnosti preukazuje faktúra č. VF12000001 zo dňa 20. januára 2012, ktorá neodráža reálny stav minimálne v časovom okamihu dodania, čo bolo náležite preukázané. Žalovaný poukázal na to, že zákon si vyžaduje, aby podmienky boli splnené súčasne, inak právo na odpočítanie nevznikne. Ide teda o posúdenie § 51 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) a § 19 ods. 1 citovaného zákona. Zákonné podmienky po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane nespočívajú len vo formálnej deklarácii, teda predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, ako ďalej uvádza žalovaný v odôvodnení rozhodnutia. Žalovaný poukázal na judikatúru Súdneho dvora ES, z ktorej vyplýva uplatnenie nároku na odpočítanie dane za podmienky, že nadobudnuté tovary a služby musia mať priame a bezprostredné spojenie s výstupnými plneniami (C-98/98 Midland Bank bod 20).

13. Žalovaný v závere rozhodnutia uviedol, že samotné posudzovanie obchodu deklarovaného faktúrou č. VF12000001 nie je jediná neštandardnosť posudzovaného obchodu a napriek tomu, že prevažnou činnosťou Š. G. je prevádzkovanie reštauračného zariadenia bez vynaloženia náležitej starostlivosti a bez ustálenej obchodnej praxe medzi stranami posudzovaného obchodného vzťahu, keďže išlo o prvý a jediný takýto obchod s dodávateľom JOKOW SK s.r.o., kedy po obhliadke tovaru sa dohodol na kúpnej cene za outletový textilný tovar vo výške 744 000 Eur vrátane DPH. O možnosti

takéhoto obchodu sa dozvedel vo svojej reštaurácii pri náhodnom rozhovore s konateľom dodávateľa. V čase deklarovaneho nadobudnutia bol spomínaný tovar dva roky starý, keďže dodávateľ deklaroval jeho nadobudnutie v roku 2010. Po oboznámení sa s kontrolnými zisteniami správcu dane uviedol, že faktúru za tento tovar ešte neuhradil a uhradí ju až po predaji tovaru. To uviedol po vyše roku, od kedy mu bol tovar dodaný, pričom vo vyjadrení z 01. júna 2012 uviedol, že uhradil v hotovosti do registračnej pokladnice dodávateľa 244 0000 Eur. Túto skutočnosť preukázal príjmovým pokladničným dokladom, ktorý mu vystavil dodávateľ. Na otázku správcu dane, prečo túto skutočnosť neuviedol, keď sa ho správca dane pýtal, či faktúru uhradil, odpovedal, že sa ho správca dane nepýtal, či uhradil zálohu, pretože on uhradil zálohu a nie faktúru a v tom je rozdiel. Žalovaný vo vzťahu k uvedenému považoval za potrebné uviesť, že úhrada po lehote splatnosti faktúry nie je v žiadnom prípade zálohová platba, ale čiastočná úhrada faktúry. Na otázku odkiaľ mal finančné prostriedky na takúto úhradu uviedol, že šetrným a hospodárnym spôsobom si odkladal peniaze, privyrábal si od 15 rokov, a teda uvedenú čiastku našetрил v priebehu 20 rokov. Takisto poukázal na rozvetvenú rodinu, ktorej sa istý čas darilo. Š. G. mal k 16. novembru 2017, t. j. skoro po šiestich rokoch od deklarovaneho obchodu textilný tovar od dodávateľa JOKOW SK s.r.o. stále na sklade. V roku 2016 sa zmenila osoba konateľa dodávateľa na občana Maďarska p. G. a zatiaľ jeho dodávateľ od neho nepožaduje zvýšnú platbu, t. j. 500 000 Eur.

14. Žalovaný zo zisteného skutkového stavu ustálil, že preskúvaný obchod je neštandardný a poukázal na dôvodné pochybnosti o konaní v dobrej viere u osôb účastných na transakcii. Súčasne konštatoval, že takáto transakcia nemala žiadne ekonomické opodstatnenie, odporovala zásade poctivého obchodného styku a obozretnosti v podnikaní a jej jediným účelom bolo neoprávnené čerpanie odpočtu dane z rozpočtu SR.

IV.

Konanie pred správnym súdom

15. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej aj „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia), vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania. Rozsah žalobných dôvodov vyplýva z nižšie uvedeného oboznámenie so zodpovedajúcou argumentáciou uvedenou v rozsudku správneho súdu.

16. Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 2S/97/2018-50 zo dňa 21. januára 2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) zamietol. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 168 SSP tak, že (v konaní úspešnému) žalovanému právo na ich náhradu nepriznal.

17. Krajský súd sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane i žalovaným, ako aj s podrobným zdôvodnením ich rozhodnutí, pričom v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že sa nestotožnil so žalobnou námietkou žalobcu o prenesení dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane. V celom konaní sa nepodarilo žalobcovi presvedčiť daňové orgány, že k dodaniu textilného tovaru došlo na základe faktúry zo dňa 20. januára 2012 v januári 2012 a tým uniesť dôkazné bremeno. Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká právo uznania výdavkov v zdaňovacom období nespočíva len v podobe formálneho dôkazu, t. j. v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, teda musia smerovať k preukázaniu hmotnoprávneho úkonu osvedčujúceho existenciu dodania prác. Dodal, že medzi základné povinnosti daňového subjektu patrí okrem iného aj povinnosť viesť svoju evidenciu a uskutočňovať svoju činnosť tak, aby v akomkoľvek prípade a v každej situácii mal dostatočné podklady na riadne preukázanie existencie vzniku daňového základu z predloženej faktúry.

18. Poukázal na to, že žiadne ustanovenie zákona o DPH nehovorí, že vystavením faktúry za dodanie tovaru vzniká odberateľovi právo nakladať s tovarom ako vlastník. Dohoda medzi konateľom spoločnosti JOKOW SK s.r.o. X. S. a konateľom spoločnosti žalobcu mohla byť uskutočnená

hociktorý deň v mesiaci január, december, október, ale dôležité je to, že k samotnému dodaniu tovaru došlo vo februári 2012, nie v januári 2012, ako to deklaruje predloženou faktúrou žalobca. Z hľadiska odpočtu DPH je dôležité, aby boli splnené všetky podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2, teda existencia vystaveného dokladu, preprava tovaru a samotné prevzatie tovaru v zmysle vystavenej faktúry. Uvedené podmienky splnené neboli.

19. Podľa ustanovenia § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Žalobca sa stal vlastníkom predmetného textilného tovaru až dodaním tohto tovaru vo februári 2012, nie samotným vystavením faktúry dňa 20. januára 2012. V tejto súvislosti správny súd poukázal na to, že nepostačovalo na splnenie podmienok na priznanie odpočítania dane len formálne predloženie faktúry, čo v tomto prípade podľa názoru správneho súdu k tomuto došlo.

20. Tvrdenie žalobcu, že mal právo disponovať s tovarom ako vlastníkom už v januári 2012, podľa správneho súdu nemalo oporu v zistenom skutkovom stave. Z celého obsahu administratívneho spisu a z rozsiahleho dokazovania správcu dane bezpochyby vyplýva, že prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť JOKOW SK s.r.o. prostredníctvom konateľa X. S.. Táto skutočnosť vyplýva z vyjadrenia žalobcu do zápisnice o ústnom pojednávaní z 24. apríla 2013, ako aj z miestneho zisťovania vykonaného dňa 11. mája 2012 v spoločnosti JOKOW SK s.r.o., ako aj z vyjadrenia konateľa spoločnosti JOKOW SK s.r.o. X. S. z 10. septembra 2013, ktorú defacto potvrdil konateľ spoločnosti aj vo svojej výpovedi zo dňa 09. novembra 2017. Táto skutočnosť je potvrdená aj z miestneho zisťovania vykonaného dňa 17. mája 2012 v spoločnosti EUROBEN s.r.o., ktorá zabezpečovala samotnú prepravu a z vyjadrenia Q. O. za uvedeného prepravcu dňa 06. augusta 2013, ktorý uviedol, že prepravu textilného tovaru zo spoločnosti JOKOW SK s.r.o. vykonala jeho spoločnosť v mesiaci január 2012 na trase Palárikovo - Humenné a späť. Táto skutočnosť vyplýva z dokladu č. 7963033, ktorým bolo potvrdené prijatie platby za prepravu. Tento pokladničný doklad bol podľa vyjadrenia zástupcu spoločnosti EUROBEN s.r.o. vyhotovený na miestne dodania prepravovaného tovaru a jeho kópia bola odovzdaná tak žalobcovi, ako aj disponoval ňou vodič prepravnej spoločnosti. Pri vykladaní samotného tovaru bol jednak žalobca, ako aj konateľ spoločnosti JOKOW SK s.r.o. X. S.. Ako vyplýva z vykonaného dokazovania správcu dane konateľ spoločnosti prepravcu Q. O. dvakrát do zápisnice poskytol nepravdivé informácie správcovi dane týkajúce sa dátumu vykonania prepravy a to v mesiaci január 2012 v zápisniciach zo dňa 10. septembra 2013 a 21. októbra 2013, avšak následne na základe výpovede konateľa spoločnosti JOKOW SK s.r.o. X. S., bola táto skutočnosť daná na pravú mieru, kedy vypovedal, že došlo k vystaveniu faktúry 20. januára 2012, avšak k samotnému dodaniu predmetného textilného tovaru spoločnosťou JOKOW SK s.r.o. prostredníctvom prepravcu spoločnosti EUROBEN s.r.o. došlo až vo februári 2012. Táto skutočnosť ovplyvnila samotný postup správcu dane pri jeho závere, že žalobca sa stal vlastníkom prepravovaného tovaru až v mesiaci február 2012, kedy vlastne bola splnená podmienka uvedená v príslušných ustanoveniach § 8 a § 19 zákona o DPH na to, aby žalobcovi vzniklo právo na odpočítanie dane ako platiteľovi DPH s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Tvrdenia o tom, že žalobca mal s konateľom dodávateľa uzatvorenú ústnu dohodu o bezodkladnom prenájme skladovacích priestorov správny súd vyhodnotil ako nedôvodné, pretože samotná ústna dohoda o prenajatí skladových priestorov nepreukazuje tú podstatnú skutočnosť, či došlo k samotnému prevzatiu tovaru s poukazom na príslušné ustanovenia zákona o DPH žalobcom tak, ako je to klasifikované v predmetných ustanoveniach § 8 a § 19 citovaného zákona a preto existencia ústnej dohody o prenajatí sklade medzi žalobcom a konateľom spoločnosti JOKOW SK s.r.o. X. S. je teda bezpredmetná.

21. Pokiaľ žalobca poukázal na rozhodnutie IV. ÚS 104/2012 z 1. marca 2012, z ktorého okrem iného vyplýva, že skúmanie účelu prijímania zdaniteľných plnení platcom DPH je prvoradé a podstatné, pričom prijímanie takýchto plnení na základe neplatného právneho úkonu nemá na vznik nároku na odpočet DPH význam. Z uvedeného vyplýva, že ani prípadná absencia písomnej zmluvy o prenájme nemôže byť dôvodom na neuznanie odpočítania dane. K uvedenej námietke správny súd uviedol, že

samotná neexistencia písomnej formy zmluvy o prenájme nebola dôvodom na neprijatie, alebo na to, aby správca dane a žalovaný nepristúpil k odpočítaniu dane na základe uvedeného obchodu. Podstatou konania správcu dane a žalovaného podľa správneho súdu bola tá skutočnosť, že faktúra síce bola vystavená v januári 2012, avšak k samotnému dodaniu textilného tovaru došlo vo februári 2012, kedy nadobudol žalobca vlastnícke právo k predmetnému tovaru a kedy mal na základe uvedeného splniť podmienky na odpočítanie dane z predmetného obchodu.

22. Správny súd ďalej poukázal na skutočnosť, že žalobca k splneniu podmienky na odpočítanie dane bol povinný uvedený textilný tovar použiť na podnikateľské účely, k čomu v tomto prípade nedošlo a správne argumentoval správca dane, ako aj žalovaný, že z vyjadrenia samotného žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 16. novembra 2017 vyplýva, že tento ani po šiestich rokoch od uplatnenia si odpočítania dane na textilný tovar, ktorý nadobudol na základe faktúry z 20. januára 2012, nepoužil pre podnikateľské účely. Z tovarom nedisponoval, nepredal ho, ani ho nepoužil na svoje podnikanie. Správneho súdu sa javil jednorazový nákup textilného tovaru v celkovej sume 744 000 Eur, ktorý má defacto uskladnený po dobu 6 rokov, ako nedôvodný.

23. Pokiaľ ide o námietku žalobcu súvisiacu s určením časového okamihu vzniku práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, vyslovenie právneho názoru NS SR a toho, že správca dane nepostupoval v súlade s týmto názorom, správny súd poukázal na rozsiahle dokazovanie správcu dane ako aj doplnené dokazovanie na základe zrušujúceho rozsudku NS SR a považoval túto námietku za nedôvodnú.

24. Na záver správny súd poukázal na to, že žalobca mal od dodávateľa JOKOW SK s.r.o. nakúpiť tovar, ktorý bol predmetom preverovania Daňového úradu Šurany a ktorý mal JOKOW SK s.r.o. nadobudnúť ešte v roku 2010 od svojich dodávateľov. Daňový úrad Šurany v tejto súvislosti preverovaním pôvodu tovaru zistil, že mal pochádzať od daňového subjektu, ktorý takéto zdaniteľné obchody nedeklaroval v podanom daňovom priznaní, z čoho vyplýva, že tovar bol poznačený daňovým únikom. Daňový úrad Šurany neuznal ani daňovému subjektu JOKOW SK s.r.o., ani daňovému subjektu X. S.Á. právo na odpočítanie dane z nákupu tohto tovaru. Na skutočnosť dožiadaný správca dane upozornil vo svojej odpovedi na dožiadanie preto, lebo X. S. ako konateľ spoločnosti JOKOW SK s.r.o. na základe takýchto faktúr z roku 2010 deklaroval vlastníctvo k tovaru, ktorý mal ďalej predat' Š. G. - žalobcovi. Uvedený tovar mal byť následne predaný žalobcovi na základe faktúry č. VF12000001 vystavenej 20. januára 2012.

V.

Konanie na kasačnom súde

25. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd nerešpektoval záväzný právny názor vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti, ako aj z dôvodu, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. i) a f) SSP).

26. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že rovnako ako v odvolaní, aj v žalobe tvrdil, že správne orgány nepostupovali podľa právneho názoru Najvyššieho súdu SR vyplývajúceho z rozsudku sp. zn. 1Sžf/90/2015 a nezisťovali vôľu zmluvných strán. Správca dane v rozpore s právnym názorom odvolacieho súdu nežiadal od X. S.Á. vyjadrenie, kedy mal žalobca prvú možnosť na uchopenie tovaru do svojej moci, či žalobca mohol manipulovať s uvedeným tovarom aj keď mu ešte nebol fyzicky odovzdaný, napr. či tento tovar mohol predat' atď. Právnym záverom vyplývajúcim z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/90/2015 bol viazaný správca dane, ktorý mal svedkovi (bývalému konateľovi dodávateľa) klásť také otázky, aby viedli k naplneniu právneho názoru odvolacieho súdu, teda k objasneniu toho, kedy žalobca nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Krajský súd síce uvádza, že žiadne ustanovenie zákona o DPH „nehovorí“, že vystavením faktúry za dodanie tovaru vzniká odberateľovi právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, krajský súd však nikde neuvádza, ktoré ustanovenie zákona o DPH „hovorí“, že podstatnou skutočnosťou, ktorá zakladá prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom je odovzdanie tovaru kupujúcemu alebo prevzatie tovaru kupujúcim.

Žalobca v žalobe poukazoval na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C- 159/14 „Koela-N“, z ktorého vyplýva, že vznik práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník nevyžaduje, aby strana, na ktorú bol tento majetok prevedený, tento majetok fyzicky vlastnila, ani aby bol tento majetok k nej fyzicky transportovaný alebo aby ho fyzicky obdržala. Krajský súd sa s týmto argumentom vôbec nevysporiadal, pričom išlo o rozsudok, ktorý plne podporuje argumentáciu žalobcu súvisiacu so vznikom práva nakladať s tovarom ako vlastník a v rozpore s uvedeným rozsudkom Súdneho dvora EÚ, ako aj samotným znením ustanovenia § 8 a § 19 zákona o DPH, prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník podmieňuje odovzdaním alebo prevzatím tovaru.

27. Sťažovateľ konštatoval, že správne orgány v rozpore s ustanovením § 250ja ods. 4 OSP nepostupovali v zmysle právneho názoru Najvyššieho súdu SR vyplývajúceho z rozsudku sp. zn. 1Sžf/90/2015, neodstránili vady predchádzajúceho konania, vo vyrubovacom konaní nedošlo k žiadnemu posunu v dokazovaní, objasnení vôle zmluvných strán nevenovali žiadnu pozornosť a vec nesprávne právne posúdili. Ak sa krajský súd plne stotožnil so závermi žalovaného, potom aj krajský súd v rozpore s ustanovením § 250ja ods. 4 OSP nerespektoval právny názor vyslovený v zrušujúcom rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/90/2015.

28. Sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd neodhadol závažnú výpovednú hodnotu zmluvy o prenajatí skladových priestorov ak uviedol, že samotná dohoda o prenajatí skladových priestorov nepreukazuje podstatnú skutočnosť, či došlo k prevzatiu tovaru žalobcom tak, ako je to klasifikované v ustanoveniach zákona o DPH. Súd mal vysvetliť, na základe akej úvahy dospel k záveru, že ak sa žalobca stal vlastníkom textilného tovaru až vo februári 2012 a teda v januári 2012 bola vlastníkom tovaru spoločnosť JOKOW SK, s.r.o., za akým účelom by X. S. so žalobcom uzatváral zmluvu o prenájme priestorov na uskladnenie (vlastného) tovaru. Správne orgány a súd skutkové závery prijali bez toho, aby si riadne ujasnili, aké skutkové alternatívy z vykonaných dôkazov vôbec môžu vyplývať a ktorá z týchto alternatív sa naozaj stala. Pôvodne mala byť preprava tovaru vykonaná v januári 2012, no keďže sa ju v januári zabezpečiť nepodarilo, X. S. sa spolu so žalobcom formou zmluvy o prenájme priestorov dohodli, že tovar bude dočasne uskladnený v jeho priestoroch.

29. Poukázal na to, že ak správca dane tvrdí, že spoločnosť JOKOW s.r.o. tovar, ktorý predala žalobcovi nadobudla ešte v roku 2010 od daňového subjektu, ktorý takéto zdaniteľné obchody nedeclaroval v podanom daňovom priznaní a dodanie tovaru bolo spojené s daňovým únikom, z jeho zistení musí byť bez akýchkoľvek pochybností zrejmé, kde v reťazci spoločností došlo k úniku na dani a ako k tomu prispeli plnenia prijaté žalobcom v postavení daňového subjektu. Správne orgány účelovo neobjasnili skutočný mechanizmus podvodného konania s cieľom vyhnúť sa dôkaznému bremenu preukázať, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že prijatím plnenia sa podieľal na plnení, ktoré bolo v reťazci dodávateľov spojené s daňovým únikom.

30. Na záver uviedol, že v postupe krajského súdu sa nejedná o jednu izolovanú vadu konania, ale o množstvo procesných väd s priamym dopadom na hmotnoprávne posúdenie veci. Krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil právo žalobcu na riadne odôvodnenie rozhodnutia, pričom išlo o porušenie takej intenzity a rozsahu, že súd znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Navrhol preto aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

31. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že námietky sťažovateľa sú totožné s jeho žalobnými námietkami, kde opäť poukazuje na údajný zmluvný vzťah žalobcu s jeho dodávateľom ohľadne nájmu skladových priestorov, čím chcel dokázať, že nakladal s tovarom ako vlastník už v januári 2012. Správanie sa žalobcu pri uzatváraní zdaniteľného obchodu, okolnosti, ktoré viedli k jeho uplatneniu práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, komodita, s ktorou sa bez akejkoľvek súvislosti s jeho predmetom podnikania rozhodol obchodovať, pričom použil svoje úspory, ako aj úspory rozvetvenej rodiny, ktoré zhromažďoval od 15. roku života, ďalej tvrdenia o tom, ako prebehla tzv. zálohová platba, zneužitie faktu, že v danej dobe ešte nebol účinný zákon č. 394/2012 Z. z. o obmedzení platieb v hotovosti, aj keď spoločnosť už vtedy považovala za potrebné odstrániť tieto

negatívne javy, resp. praktiky spojené s deklarováním platieb v hotovosti tak, ako je to opísané vo vyjadrení žalovaného k žalobe a mnohé ďalšie skutočnosti jasne dopĺňajú mozaiku deklarovaneho zdaniteľného obchodu. Trval na svojich záveroch, stotožnil sa s právnym posúdením veci v rozsudku krajského súdu a námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti považoval za neopodstatnené, preto ju ako nedôvodnú navrhol zamietnuť.

VI.

Právne posúdenie kasačného súdu

32. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokovanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

33. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že rozhodovaciu prax NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. SSP za rozhodujúce, že odo dňa 01. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia NS SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

34. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

35. Predmetom kasačného prieskumu bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového rozhodnutia, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správca dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

36. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH: „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.“

37. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH: „Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.“

38. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH: „Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou

podľa odsekov 3 a 7. Platiť môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiťom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiťovi dodané.“

39. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH: „Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiť uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiťa vyhotovenú podľa § 71.“

40. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), písm. b) a písm. c) Daňového poriadku: „Daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.“

41. 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.“

42. Podľa § 24 ods. 3 prvá veta Daňového poriadku: „Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.“

43. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo v ich rozsahu posúdiť zákonnosť postupu krajského súdu, ktorý ako nedôvodnú zamietol správnu žalobu sťažovateľa proti rozhodnutiu žalovaného o nepriznaní nároku na odpočet DPH. Krajský súd, stotožňujúc sa so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci orgánmi finančnej správy za aplikácie vnútroštátnej právnej úpravy dospel k záveru o dôvodnosti neuznania odpočítania dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok. V zmysle § 49 zákona o DPH. Sťažovateľ sa so závermi správneho súdu uvedenými v napadnutom rozsudku nestotožnil a v prvom rade namietal, že krajský súd nerešpektoval záväzný právny názor vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti, ako aj to že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v tej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Zároveň uviedol, že správne orgány účelovo neobjasnili skutočný mechanizmus tvrdeného podvodného konania (vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu a jeho deklarovaným dodávateľom) s cieľom vyhnúť sa dôkaznému bremenu preukázať, že žalobca vedel, alebo mohol vedieť, že prijatím plnenia sa podieľal na plnení, ktoré bolo v reťazci dodávateľov spojené s daňovým únikom.

44. Kasačný súd považuje v prvom rade za potrebné zdôrazniť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia podmienok na odpočítanie dane. Právny základ je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a
- tovar alebo služba musí byť dodaná zdaniteľnou osobou a súčasne tovar alebo služba, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, musí byť dodaná alebo poskytnutá inou zdaniteľnou osobou a zdaniteľná osoba musí tieto tovary alebo služby následne použiť na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (materiálne podmienky).

45. V zmysle Smernice Rady 2006/112/ES právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Prejavuje sa tu jedna zo základných zásad systému dane z pridanej hodnoty, a to zásada neutrálneho dopadu dane. Na zamedzenie kumulácie dane v rámci podnikateľského reťazca je umožnené odpočítanie dane, vďaka ktorému sa platiť dane môže zbaviť dane uplatnenej na predchádzajúcom stupni reťazca. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ (ďalej aj „SD EÚ“) právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v

zásade nemôže byť obmedzené (C-189/18 Glencore Agriculture Hungary). Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (C-285/11 Bonik). Každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (C-267/15 Gemeente Woerden).

46. Podmienky stanovené touto smernicou prevzala aj vnútroštátna právna úprava (§ 49 v spojení s § 19 zákona o DPH), pričom ich splnenie musí byť daňovník schopný preukázať spôsobom, aký predpokladá procesný predpis, teda v prípade uplatnenia odpočtu DPH daňový poriadok, ktorý obsahuje úpravu rozsahu a spôsobu dokazovania v § 24 Daňového poriadku.

47. Posudzujúc namietanú správnosť vyhodnotenia preukázania splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane v predmetnom prípade kasačný súd konštatuje, že základným dôvodom pre nepriznanie požadovaného nadmerného odpočtu bol záver o nesplnení hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, teda že žalobca nepreukázal reálnosť dodania tovaru deklarovaného dodávateľskou faktúrou, t. j. že predmetný tovar nadobudol a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, teda žalobca nepredložil daňovej kontrole faktúru, na základe ktorej by mu vznikol nárok na odpočítanie dane. V zmysle právnej úpravy pritom platiteľ dane pri uplatňovaní svojho nároku na odpočítanie DPH deklaruje a preukazuje, že tovar mu bol skutočne dodaný od konkrétne označeného platiteľa dane z pridanej hodnoty. Preukazovanie existencie reálneho plnenia samo o sebe však nezakladá platiteľovi možnosť si uplatniť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Pri uplatnení práva na odpočítanie dane je totiž platiteľ úspešný, iba keď splní zákonné podmienky uvedené v § 51 a nasl. zákona o DPH.

48. Vzhľadom na charakter tvrdenej realizácie zdaniteľného obchodu bolo vyhodnotené ako rozhodujúce preukázanie reálneho uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného obchodu. Na základe vykonaných dôkazov správne orgány ustálili, že právne účinky dodania tovaru v zmysle § 8 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH nenastali v januári 2012, ako to bolo pôvodne deklarované dodávateľom, ale až vo februári 2012. Tvrdenie žalobcu, že mal právo disponovať s tovarom ako vlastník už v januári 2012 na základe ústnej dohody o prenajatí skladových priestorov, podľa názoru správnych orgánov ako aj správneho súdu nemá oporu v zistenom skutkovom stave. Žalobca ako daňový subjekt ako aj jeho dodávateľ síce potvrdili existenciu ústnej dohody o prenajatí skladovacích priestorov, čo by mohlo byť považované za dôkaz o možnosti žalobcu nakladať s tovarom ako vlastník už v januári 2012, správca dane však ustálil, že žalobca sa stal vlastníkom predmetného textilného tovaru až jeho reálnym dodaním, prevzatím na základe potvrdenej prepravy až vo februári 2012, teda k nadobudnutiu vlastníctva nedošlo v nadväznosti na vystavenie faktúry v januári 2012 deklarovanej v daňovom priznaní ako podklad pre odpočítanie dane. Žalovaný aj správny súd sa s uvedeným záverom stotožnili.

49. Takýto právny záver nemôže zatiaľ kasačný súd uznať za jednoznačne dôvodný. V prvom rade treba pripomenúť požiadavku na riadne vysporiadanie sa s požiadavkou na zohľadnenie preukázania dodanie tovaru v zmysle ust. § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t. j. ako dôsledku nadobudnutia práva nakladať s predmetným tovarom ako vlastník, pričom na tieto účely je potrebné zohľadniť a vyhodnotiť obsah potvrdených ústnych dohôd. Uvedené konštatoval už Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 1Sžf/90/2015 a kasačný súd má za to, že s vyslovenými závermi najvyššieho súdu sa žalovaný v rámci administratívneho konania dostatočne nevysporiadal. Strohé konštatovanie, že tvrdenia žalobcu ako aj jeho dodávateľa sú nedôvodné, pretože samotná ústna dohoda o prenajatí skladových priestorov nepreukazuje tú skutočnosť, či došlo k samotnému prevzatiu tovaru žalobcom, je podľa názoru kasačného súdu formálne a nie je naplnením právne záväzných záverov predchádzajúceho rozhodnutia najvyššieho súdu.

50. Správca dane k posudzovaniu otázky preukázania dodania tovaru žalobcom svojmu odberateľovi pristúpil na základe aplikácie zásady, že „nikto nemôže na iného previesť viac práv ako má sám“ (Nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet). V danom prípade však pri vyhodnocovaní následnej možnosti žalobcu previesť tovar je potrebné vyhodnotenie, či v predmetnom čase mohol reálne nakladať s tovarom ako vlastník.

51. Pri zákonnej úprave nároku na odpočet DPH zákonodarca prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt.

52. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). „Dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, keď preukazované skutočnosti nastali (podobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 23/2018 zo 16. januára 2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave)“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 15). Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno od daňových subjektov požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je zo strany daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. probatio diabolica; rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 16).

53. Zároveň treba pripomenúť, že zatiaľ čo nepreukázanie splnenia hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade formálnych podmienok tomu tak bez ďalšie nie je. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu automaticky viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29).

54. Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na

predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

55. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, obdobne tiež rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 19, 24). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

56. Kasačný súd si na tomto mieste nemôže prehliadnuť závery správnych orgánov, že posudzovaný obchod je z viacerých aspektov vyhodnotený ako neštandardný s odkazom na nasledovné skutočnosti:

- prevažnou podnikateľskou činnosťou žalobcu ako daňového subjektu je prevádzkovanie reštauračného zariadenia,
- jednorazový a ojedinelý obchod s outletovým textilným tovarom vo výške 744 000 Eur vrátane DPH,
- neuhradenie faktúry aj napriek jej splatnosti, pri následnom zistení, že časť sumy bola uhradená v hotovosti vo výške 244 000 Eur,
- konštatovanie žalobcu, že faktúru uhradí až po predaji textilného tovaru, pričom skutočnosť, že bol schopný zaplatiť časť faktúry v hotovosti v značnej sume 244 000 Eur bola odôvodnená tým, že si od 15. rokov šetrí,
- aj napriek zmene v osobe konateľa dodávateľa od žalobcu tento nepožaduje zvyšnú platbu, teda 500 000 Eur,
- nepravdivé informácie konateľa prepravcu o čase vykonania prepravy s odôvodnením, že nepravdivé informácie poskytol po dohode s konateľom dodávateľa.

57. Zároveň správca dane na základe preverovania všetkých skutočností a okolností deklarovaného obchodného prípadu zistil, že tovar, ktorý žalobca nakúpil od dodávateľa, mal tento nadobudnúť ešte v roku 2010 od svojich dodávateľov. V súvislosti s preverovaním pôvodu tovaru bolo zistené, že mal pochádzať od daňového subjektu, ktorý takéto zdaniteľné obchody nedeclaroval v podanom daňovom priznaní, z čoho vyplýva, že tovar bol poznačený daňovým únikom.

58. Uvedené závažné skutkové zistenia správcu dane ani žalovaný pre potreby výsledku dokazovania a právne posúdenie veci nikde nehodnotia, iba ich existenciu konštatujú. Zároveň konštatujú dôvodné pochybnosti o konaní osôb účastných na transakcii v dobrej viere, pričom poukazujú na fakt, že uvedená transakcia s ohľadom na všetky skutočnosti nemá ekonomické opodstatnenie, odporuje zásade poctivého obchodného styku a obozretnosti v podnikaní a jej jediným účelom je neoprávnené čerpanie odpočtu dane z rozpočtu SR. S uvedenými konštatovaniami sa stotožnil aj správny súd. Kasačný súd zámerne používa pojem „konštatovania“ a nie závery správnych orgánov, pretože záverom správnych orgánov v uvedenom kontexte nebolo podvodné konanie žalobcu, ale svoje rozhodnutia postavili na jeho neschopnosti presvedčiť daňové orgány, že k dodaniu tovaru došlo na základe faktúry z 20. januára 2012 v januári 2012 a jeho neunesení dôkazného bremena.

59. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že v prípade sankcionovania účasti na podvode alebo v prípade sankcionovania zneužitia práva v daňovej oblasti, ide o situácie, v ktorých hmotnoprávne podmienky priznania týchto práv v zásade nie sú sporné. Inými slovami, ak správca na jednej strane konštatuje, že sťažovateľ nepreukázal hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH a na druhej strane konštatuje, že ním deklarovaný obchod bol úmyselnou súčasťou podvodného konania, či zneužitia

práva, jeho závery si vnútorne odporujú. Úlohou daňových orgánov v súvislosti s uplatneným nárokom bolo v logickom slede overiť, či v prejednávanej veci došlo k uneseniu dôkazného bremena žalobcu spočívajúceho v preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok a až následne prichádza do úvahy možnosť odmietnutia priznania uplatneného nároku vzhľadom na preukázanú účasť, vedomosť alebo možnosť vedomosti o vecne súvisiacom podvodnom konaní.

60. Keďže správca dane a ani žalovaný týmto spôsobom nepostupovali, správny súd opakovaně námietky na tieto pochybenia pri svojom rozhodovaní nezohľadnil, kasačný súd považuje za plne dôvodné vrátenie veci do štádia administratívneho konania. Kasačný súd si je vedomý značného časového úseku, ktorý uplynul od začiatku správneho konania a s tým súvisiace komplikovanej dôkaznej situácie, vytknuté pochybenia sú však natoľko rozsiahle a závažné, že treba trvať na splnení povinnosti daňových orgánov komplexne sa vysporiadať so všetkými aspektami prejednávanej veci tak, aby vydané rozhodnutie bolo prípadne možné preskúmať v správnom súdnictve pri aplikácii plne rešpektovaných postupov vychádzajúcich z aktuálnej rozhodovacej praxe súdov.

61. Len pre úplnosť kasačný súd uvádza, že okolnosti uvedené v bode 56, 57 tohto rozsudku by mohli predstavovať indicie nasvedčujúce spáchaniu daňového podvodu, resp. skutočnosti, že o tomto podvode sťažovateľ vedel alebo vedieť mal a mohol (viď Procházka, Kupčík, Brychta: Definiční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, roč. XXX, s. 160 a 161 a v článku citované rozhodnutia SD EÚ i Nejvyššího správního soudu ČR). Ako už bolo uvedené vyššie v prípade relevantnosti takýchto úvah, v prvom rade sú povinné sa s nimi vysporiadať daňové orgány.

62. V širšej súvislosti s ďalším konaním vo veci kasačný súd pripomína, že v zmysle ustálenej judikatúry je prípadne vyhodnocovaná požiadavka primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu v súlade s právom Európskej únie a daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zúžiť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa a tým na neho fakticky preniesť kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

VII.

Záver

63. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný bude vo svojom ďalšom konaní a rozhodovaní viazaný právnym názorom kasačného súdu v zmysle § 469 SSP. Žalovaný bude najmä povinný, pri skúmaní splnenia hmotnoprávnych podmienok, ustáliť, od ktorej skutočnosti možno odvodzovať možnosti žalobcu nakladať s tovarom ako vlastník, resp. po prípadnom preukázaní

splnenia hmotnoprávnych podmienok pre vznik nároku vyhodnotiť, či sú preukázané iné dôvody pre nepriznanie nároku na odpočet DPH, napr. z naznačeného dôvodu možnosti účasti alebo vedomosti sťažovateľa na daňovom podvode. V prípade potreby sú daňové orgány povinné vykonať, resp. doplniť dokazovanie a následne vydať nové rozhodnutie, ktoré bude náležité a presvedčivo odôvodnené.

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

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

P o u č e n i e :

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