

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sfk/92/2022  
Identifikačné číslo spisu: 4021200747  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4021200747.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): BIOCENTRUM, s.r.o., so sídlom SNP 57, 937 01 Želiezovce, IČO: 36 283 185, právne zastúpený: JÁNSKÝ & PARTNERS s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Štúrova 13, 949 01 Nitra, IČO: 47 249 650, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100829925/2017 z 11. mája 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/152/2021-241 z 11. mája 2022, takto

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

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

II. Účastníkom 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

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Nové Zámky (ďalej aj ako len „správca dane“) rozhodnutím č. 100274668/2017 z 13. februára 2017 (ďalej aj ako len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako len „daňový poriadok“ alebo „zákon č. 563/2009 Z.z.“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 16 612,68 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2015, teda znížil nadmerný odpočet za dané zdaňovacie obdobie zo sumy 40 987,53 € na sumu 24 374,85 €. Správca dane vyhodnotil, že žalobca si právo na odpočítanie dane uplatnil neoprávnene, nakoľko neboli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len ako len „zákon o DPH“ alebo zákon č. 222/2004 Z.z.“).

2. Žalobca si právo na odpočítanie dane v sume 16 612,68 € uplatnil na základe dokladov vyhotovených v období od 01.07.2015 do 31.07.2015 elektronickou registračnou pokladnicou,

ktorými deklaroval nákup tovaru - chemikálií od dodávateľa spoločnosti HANTER s.r.o., so sídlom Preseľany nad Ipľom 25, 936 01 Šahy, IČO: 44 739 770 (ďalej aj ako len „dodávateľ“ alebo „spoločnosť HANTER s.r.o.“). Opodstatnenosť uplatneného práva správca dane overoval daňovou kontrolou, ktorá začala na základe oznámenia č. 102863875/2016 zo 4. apríla 2016 (za zdaňovacie obdobia júl 2015, august 2015 a september 2015). O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol číslo: 100031170/2017 z 9. januára 2017 (ďalej len „protokol“), ktorý bol žalobcovi doručený dňa 18.01.2017 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Doručením protokolu bola daňová kontrola ukončená. Žalobca svoje procesné právo nevyužil a k zisteniam uvedeným v protokole sa nevyjadril.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 100829925/2017 z 11. mája 2017 (ďalej aj ako len „napadnuté rozhodnutie“) postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

4. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia skonštatoval, že správca dane preveroval deklarované dodanie tovaru u dodávateľa HANTER s.r.o., pričom toto nebolo preukázané samotným dodávateľom, jeho štatutárnym orgánom (konateľom Ľudovítom Andrékom) a ani osobou T. B. B., ktorý bol údajne splnomocnený konateľ v mene dodávateľa. Žalovaný mal za to, že z obsahu splnomocnenia zo dňa 10.02.2015, predloženého správcovi dane vyplýva, že tento nebol splnomocnený spoločnosťou HANTER s.r.o., ale bol splnomocnený Ľudovítom Andrékom. Uviedol ďalej, že okolnosti, za akých bolo dodávateľom podané daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobie (v priebehu výkonu daňovej kontroly u daňového subjektu, podal dodávateľ dňa 05.05.2016 daňové priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 2. a 3. štvrt'rok 2015, v ktorých uviedol v porovnaní s predchádzajúcimi zdaňovacími obdobiami nezvyčajne vysoké daňové povinnosti, ktoré však neboli uhradené), rovnako vzbudzuje pochybnosti o pravdivosti údajov v ňom uvedených dodajúc, že keďže dodávateľ v podaných daňových priznaniach priznal dodanie tovarov a služieb v tuzemsku podľa § 8 a § 9 zákona č. 222/2004 Z.z., avšak správcovi dane nepredložil potrebné evidencie a záznamy, nie je zrejmé na základe akých podkladov daňové priznania podal, a či v nich priznal aj dodanie tovarov pre daňový subjekt.

5. Poukázal tiež na to, že o priebehu dokazovania bol daňový subjekt oboznámený a o vzniknutých pochybnostiach správcu dane mal vedomosť, správca dane mu poskytol poučenie o jeho právach a povinnostiach v priebehu daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 45 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z.z. a aj o jeho dôkaznom bremene v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. dodajúc, že daňový subjekt mal dostatočný priestor na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia. Rovnako žalovaný skonštatoval, že daňový subjekt bol v priebehu celej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania súčinný, avšak aj napriek svojmu aktívnemu prístupu nepredložil správcovi dane taký dôkaz, ktorý by potvrdil uskutočnenie deklarovaného dodania tak, ako to daňový subjekt tvrdil. Preto sa žalovaný stotožnil so záverom správcu dane, že v priebehu daňovej kontroly nebolo preukázané, že žalobcom deklarovaný dodávateľ žalobcovi uvedený druh tovaru, v uvedenom objeme a cene reálne aj dodal, pričom ak nebolo preukázané, že dodávateľ tovar dodal, nevznikla mu potom z tohto titulu ani daňová povinnosť a následne si žalobca nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane z dokladov z elektronickej registračnej pokladnice (ďalej aj ako len „ERP“) a z prijatých faktúr, nakoľko tieto dokumenty neboli vystavené na základe reálneho plnenia uskutočneného zo strany subjektu na nich uvedenom ako dodávateľ (platiteľ dane).

## II. Priebeh správneho súdneho konania

6. Žalobca v zákonom stanovenej lehote podal správnu žalobu, ktorou napadol rozhodnutie žalovaného, pričom správne mu návrhol, aby po jeho preskúmaní toto zrušil domáhajúc sa súčasne zrušenia aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie. Súčasne žiadal náhradu trov konania v plnom rozsahu.

7. Uviedol, že správca dane pri daňovej kontrole a aj vo vyrubovacom konaní postupoval v rozpore s § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH a v rozpore s § 3 ods. 1, 2, 3 a § 24 daňového poriadku. Za daných skutkových a právnych okolností napadnuté rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nedostatok alebo nezrozumiteľnosť dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu, resp. došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Uvedené preto zakladá dôvody na zrušenie napadnutých rozhodnutí podľa § 191 ods. 1 písm. c/, d/, e/, f/ a g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“). Alternatívne navrhol krajskému súdu vykonať dokazovanie na preukázanie skutočností namietaných v správnej žalobe.

8. Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako len „krajský súd“ alebo „správny súd“) svojím predchádzajúcim rozsudkom č.k. 11S/96/2017-121 z 22. augusta 2018 zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a to z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. e/ SSP, keď mal za to, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Na základe kasačnej sťažnosti žalovaného bol rozsudok krajského súdu zrušený rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) sp.zn. 1Sžfk/84/2020 z 29. novembra 2021 a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie.

9. Krajský súd viazaný právnych názorom Najvyššieho správneho súdu (§ 469 SSP) vec opätovne prejednal a rozsudkom (druhým v poradí) správnu žalobu postupom podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

10. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd uviedol, že bolo jeho úlohou posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2015 v sume 16 612,68 € a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 16 612,68 € za nákup materiálu a chemikálií od dodávateľa - spoločnosti HANTER s.r.o., preukazovaných vystavenými pokladničnými dokladmi uvedeným dodávateľom v mesiaci júl 2015.

11. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa dĺžky trvania daňovej kontroly, ktorú žalobca namietal až vo svojom vyjadrení zo dňa 03.04.2018, teda po uplynutí dvojmesačnej lehoty na podanie žaloby, posudzujúc ju z dôvodu, že na túto prihliada ex offo, správny súd skonštatoval, že táto nie je dôvodná, nakoľko daňová kontrola bola vykonaná v zákonom stanovenej lehote a protokol preto nie je možné považovať za nezákonný dôkaz tak, ako to tvrdí žalobca. V súvislosti s touto námietkou správny súd tiež upriamil pozornosť žalobcu, resp. jeho právneho zástupcu, že tento citoval ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, ktorý sa však na predmetnú daňovú kontrolu a ani vyrubovacie konanie neaplikuje.

12. Ďalej správny súd vo vzťahu k námietke nevykonania výsluchov ním navrhovaných svedkov uviedol, že žalobca v podanom odvolaní zo dňa 17.03.2017 proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane nenavrhol vykonať dokazovanie výsluchom svedkov, ktorých uvádza v samotnej žalobe dodajúc, že v správnom súdnom konaní súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdneho konania. Tiež poukázal na to, že úlohou súdu v správnom súdnom konaní nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

13. Podľa názoru správneho súdu zákon o DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie DPH prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarcu požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na jej odpočítanie, preukázal, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade. Z § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Na základe tohto faktu by si žalobca mohol odpočítať DPH v prípade dodávky tovaru, ktorý mu mal dodať ním deklarovaný dodávateľ len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere poukazujúc na vyslovený záväzný právny názor kasačného súdu krajský súd konštatoval, že správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadáním si listinných dokladov, výsluchom svedkov a preverovaním spoločnosti, ktorá mala byť v zdaňovacom období júl 2015 dodávateľom žalobcu.

14. Ďalej správny súd poukázal na to, že v priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry a doklady z ERP, ktoré sa týkali zdaňovacieho obdobia júl 2015, ako i výpisy zo svojho účtu na preukázanie úhrad predmetných faktúr. Predloženie uvedených dokladov je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania DPH, ale nie je tým ešte preukázaná realizácia obchodnej transakcie podľa predložených faktúr. Podľa správneho súdu akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia deklarovaným dodávateľom nie sú dôkazmi o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené osobou, ktorá mala plnenie dodať.

15. Poukázal na to, že správca dane za účelom riadneho zistenia skutkového stavu vypočul konateľa deklarovaneho dodávateľa spoločnosti HANTER s.r.o. Ľudovíta Andréka, ktorý nevedel uviesť od koho tovar - chemikálie nakupoval, uviedol, že spoločnosť nemá zamestnancov, pričom registračnú pokladnicu používal B. B. T., ktorý konal v mene spoločnosti a ktorý nie je jej zamestnancom. Žiadne daňové doklady správcovi dane nedoložil, a to ani na jeho výzvu. Ďalej svedok B. B. T. uviedol, že bol splnomocnený spoločnosťou HANTER s.r.o. na riešenie všetkých záležitostí od januára 2015, vykonával prepravu a predaj chemikálií, ktoré objednával z Maďarska od spoločnosti FERRO GLOBUS Budapešť, nevedel uviesť presnú adresu sídla, ani identifikačné údaje tohto obchodného partnera.

16. Ďalej správny súd poukázal na to, že v dodatočne následne podaných daňových priznaniach za 2. a 3. štvrtrok 2015 (preverované obdobie) spoločnosť HANTER s.r.o., ako dodávateľ žalobcu nedeclarovala žiadne nadobudnutie tovarov z iného členského štátu, táto spoločnosť daňové a účtovné doklady nepredložila. S týmito zisteniami bol žalobca správcom dane oboznámený podaním zo dňa 14.11.2016, bol vyzvaný na predloženie ďalších dôkazov, pričom z administratívneho spisu nevyplyva, že by žalobca nové dôkazy predložil.

17. Na základe tejto dôkaznej situácie správny súd konštatoval, že treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovajúcu obchodnú transakciu. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28.06.2012 v konaní pod sp.zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší rozsudok zo dňa 23.06.2010 v konaní pod sp.zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011 v konaní pod sp.zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný“.

18. Správny súd konštatoval, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci júl 2015 správca dane zistil, že deklarované obchodné transakcie sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených dokladoch, nakoľko žalobca okrem faktúr a dokladov z ERP za

zdaňovacie obdobie júl 2015 žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení zo strany HANTER s.r.o. Podľa názoru správneho súdu daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný dodávateľom uvedeným na predložených faktúrach (napr. rozsudok č. 2Afs/177/2006-61). Na základe tejto skutočnosti správny súd konštatoval, že dodanie tovarov žalobcovi spoločnosťou HANTER s.r.o. nie je preukázané ani žalobcom predloženými dokladmi, ale ani výpoveďami konateľa dodávateľa HANTER s.r.o. Ako nedôvodnú vyhodnotil i námietku žalobcu ohľadne nevykonania výsluchu ďalšieho konateľa spoločnosti HANTER s.r.o. Erika Kováča a to poukazom na jednoznačné vyjadrenie B. T. B. ako aj Ľudovíta Andréku, že za spoločnosť HANTER s.r.o. konal len B. T. B..

19. Správny súd opätovne konštatoval, že žalobca musel preukázať existenciu zdaniteľného plnenia a jeho skutočné dodanie zo strany dodávateľa. S poukazom na uvedené zistenia možno dôvodne pochybovať, či žalobcovi fakturovaný tovar dodal ním tvrdý dodávateľ a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie DPH boli vystavené platiteľom dane. Správny súd poznamenal, že overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu.

20. Podľa názoru správneho súdu žalovaný taktiež riadne odôvodnil svoje rozhodnutie. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu správny súd uzavrel, že v predmetnej veci dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane i umožnené. Žalobca bol zo strany správcu dane preukázateľne vyzývaný, aby predložil doklady a dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly neboli ešte predložené, resp. aby preukázal reálnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení deklarovaných na faktúrach v kontrolovanom zdaňovacom období.

21. Správny súd skonštatoval, že skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených žalobcom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad (nebolo preukázané, že tovary dodal deklarovaný dodávateľ, resp. nebolo preukázané, kto vôbec tieto tovary dodal).

### III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

22. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť navrhujúc kasačnému súdu jeho zrušenie alternatívne navrhol jeho zmenu a to tak, že kasačný súd zruší správnu žalobou napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie. Za dôvody kasačnej sťažnosti označil ustanovenie § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ Správneho súdneho poriadku.

23. Žalobca mal za to, že dostatočným spôsobom preukázal reálne dodanie zdaniteľného plnenia deklarovaným subjektom, keď v zmysle rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sa táto skutočnosť štandardne preukazuje zo strany daňového subjektu prijatou faktúrou a ďalšími príslušnými dokumentami ako sú dodacie listy, pričom v takomto prípade daňový subjekt vyčerpáva svoje vlastné dôkazné bremeno, t.j. dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne, tzn. na strane správcu dane spočíva dôkazné bremeno preukázať, že k reálnemu dodaniu zdaniteľného plnenia nedošlo, pričom táto skutočnosť musí byť preukázaná hodnoverným spôsobom.

24. Preto podľa jeho názoru nemôže obstať odôvodnení záver súdu, že predložením faktúr a dokladov z ERP nie je ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie. Poukázal na to, že ak nedeclaroval iného dodávateľa predmetného tovaru, resp. iný dodávateľ tovaru nebol zistený navrhnuté dokazovanie by nevyhnutne smerovalo k preukázaniu reálneho preukázania zdaniteľného plnenia, čo však žalovaný, resp. správca dane svojím postupom priam vylúčili, pričom súd tento ich postup nesprávne nevyhodnotil ako nesprávny, nezákonný a zasahujúci do jeho subjektívnych práv.

25. Mal za to, že práve ním navrhnuté dokazovanie (výsluch viacerých svedkov) smerovalo minimálne k spochybneniu, ak nie k vyvráteniu záverov žalovaného a aktuálne aj k spochybneniu resp. k vyvráteniu záverov súdu, nakoľko v spojení s predloženými dokladmi, potvrdeniami ERP, dodacími listami, skladovou evidenciou (dátum naskladnenia, dátum vyskladnenia), resp. evidenciou aplikácie tovaru dodaného v tejto veci jeho dodávateľom, v spojení so svedectvom jeho zamestnancov, najmä účtovníčky, pracovníkov skladu, resp. zamestnancov aplikujúcich dodaný tovar v prísne sledovanom bio poľnohospodárstve, by práve s prihliadnutím na to, že v tom čase nemal v majetku, na sklade a ani neaplikoval žiadne iné prostriedky, nepochybne preukazovali práve dodanie tovaru, ktoré bolo predmetom preverovania. V tejto súvislosti sťažovateľ namietal aj nesprávny postup žalovaného ohľadom overovania označených maďarských zahraničných dodávateľov, ktoré overoval internetovými stránkami a nie postupom podľa Nariadenia 2003/1798/ES.

26. Podľa názoru sťažovateľa nesprávne právne posúdenie spočíva v tom, že správny súd nesprávne interpretoval ustanovenie § 24 ods. 2 daňového poriadku, keď aplikoval na daný skutkový stav iba ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku tvrdiac, že dôkazné bremeno na preukázanie dodania tovaru a navrhovanie dôkazov je výlučne na strane daňového subjektu. Mal za to, že správny súd mal na daný skutkový stav aplikovať ustanovenie § 24 ods. 2 daňového poriadku a toto interpretovať z gramatického, ako aj teleologického hľadiska a v súlade s dôvodovou správou. V súvislosti s uvedeným mal za to, že správny súd dospel k nesprávnemu záveru, že daňové orgány postupovali v súlade s ustanovením § 24 daňového poriadku, respektíve v súlade s ustanovením § 74 daňového poriadku a teda, že vychádzali pri rozhodovaní zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, a to navyše s odôvodnením, že nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia, a to napriek predloženým dokladom.

27. Poukázal na to, že súd odôvodnenie svojho rozhodnutia postavil de facto na nepreukázaní reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, t.j. dodaní tovaru, napriek tomu, že predložil štandardné účtovné doklady s tým, že ďalšie dôkazy ním navrhované neboli zo strany daňových dokladov vykonané.

28. Sťažovateľ ďalej poukázal na rozsudok Súdneho dvora EU C-142/11 vo veci Peter Dávid proti Nemzeti Adó - és Vámhivatal Dél - alföldi Regionális Főigazgatósága zo dňa 21.06.2012, podľa ktorého, ak vo veci nebolo preukázané, že by žalobca mal, alebo musel mať vedomosť o tom, že by vystaviteľ faktúry /dodávateľ žalobcu mal konať nečestne alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočítanie DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany tohto vystaviteľa, nemožno právo žalobcu na odpočet DPH zamietnuť. V tejto súvislosti sťažovateľ namietal, že napadnutý rozsudok je v rozpore s horeuvedeným rozhodnutím Súdneho dvora EÚ, pričom správny súd neodôvodnil, z akého dôvodu nebral do úvahy toto rozhodnutie.

29. Vo vzťahu k sťažnostnej námietke ohľadom nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku poukázal na to, že práve dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia je v demokratickom právnom štáte základnou podmienkou legitimacy každého rozhodnutia súdu. Uviedol ďalej, že úlohou všeobecných súdov je pri zdôvodnení výrokovej časti rozhodnutí postupovať tak, aby sa v rámci odôvodnenia rozhodnutí vypořádali so všetkými relevantnými argumentmi účastníkov konania, ktoré počas konania odzneli. Mal za to, že odôvodnenie napadnutého rozsudku nie je riadne zdôvodnené, nakoľko sa správny súd nevysporiadal s jeho argumentáciou v časti, v ktorej poukazoval na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie, v dôsledku čoho bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces zakotvené v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, respektíve čl. 6 ods. 1 Dohovoru.

30. Odkazujúc na rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021 poukázal na to, že daňové orgány musia viesť dokazovanie (okrem iného) aj tak, aby bolo reálne umožnené daňovému subjektu preukázať ním tvrdené skutočnosti a za týmto účelom vykonať navrhované dôkazy, čo podľa jeho názoru platí o to viac v prípade vykonania takých dôkazov, ktoré daňový subjekt nemôže bez vlastnej viny ani len zabezpečiť z dôvodu, že (na rozdiel od daňového orgánu) nemá k dispozícii také oprávnenia zverené mu zákonom, aby dôkazy zabezpečil.

31. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

32. Najvyšší správní soud konající jako soud kasační, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

33. Hneď na považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že daná vec je posudzovaná následne po zrušení predchádzajúceho rozsudku správneho súdu rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu sp.zn. 1Sžfk/84/2020 z 29. novembra 2021. Uvedené znamená, že v súlade s ustanovením § 469 Správneho súdneho poriadku bol správny súd viazaný právnym názorom kasačného súdu. Konkrétne v bode 31 citovaného rozhodnutia kasačný súd skonštatoval, že obsahom administratívneho spisu bolo dostatočne preukázané, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov, konkrétne vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi a tiež, že žalobca v rámci daňovej kontroly, ani vyrubovacieho konania nenavrhol doplniť dokazovanie za účelom odstránenia pochybností správcu dane a to napriek tomu, že bol s jeho závermi riadne oboznámený, pričom sa ani nevyjadril k zisteniam uvedeným v protokole.

34. Kľúčovou otázkou v danej veci bolo posúdenie, či záveru správcu dane a žalovaného o nesplnení zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. z dokladov z ERP, ktorými sťažovateľ deklaroval nákup chemikálií od dodávateľa HANTER s.r.o. v zdaňovacom období júl 2015, predchádzalo zistenie skutkového stavu dostačujúce na riadne posúdenie veci.

35. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre DPH) 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 „Smernica 2006/112/ES“) a jej implementácie do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (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 hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/16/2020 z 25. augusta 2022, bod 25).

36. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona o DPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

1. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
2. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 zákona o DPH),
3. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané [§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH],
4. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný [§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH], čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane (pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 8Sžfk/16/2020 z 25. augusta 2022, bod 25).

37. Kasačný súd upriamuje pozornosť sťažovateľa, že subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonných podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu

dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. V súvislosti s prenosom dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom poukazuje kasačný súd na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp.zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018, v ktorom ústavný súd skonštatoval nasledovné: „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 správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

38. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v priebehu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie júl 2015 preveroval opodstatnenosť uplatnenia práva žalobcu (sťažovateľa) na odpočítanie DPH v sume 16 612,68 €, ktoré si sťažovateľ uplatnil na základe dokladov vyhotovených v období od 01.07.2015 do 31.07.2015 elektronickou registračnou pokladnicou, ktorými deklaroval nákup tovaru - chemikálií od dodávateľa HANTER s.r.o. Správca dane za účelom zistenia skutkového stavu veci a objasnenia okolností o reálnom uskutočnení zdanieľných obchodov vykonal v rámci daňovej kontroly dokazovanie, na základe ktorého preveril skutočnosti potrebné na rozhodnutie o oprávnenosti nároku na odpočítanie DPH z týchto dokladov.

39. Zo zistení správcu dane vyplýva, že deklarovaný dodávateľ od začiatku roku 2015 nepodával riadne daňové priznania k DPH (oneskorene podal daňové priznanie na DPH za 2. a 3. štvrtrok 2015 a to dňa 5. mája 2016, pričom daňová kontrola u sťažovateľa sa začala dňa 28. apríla 2016), so správcou dane dlhodobo nekomunikoval a v sídle spoločnosti nepreberal poštu, čo bolo dôvodom na zrušenie registrácie pre DPH. Výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti HANTER s.r.o. p. Ľudovíta Andréka počas daňovej kontroly žiadnym spôsobom nepreukázala reálne uskutočnenie zdanieľných obchodov, pretože nemal žiadnu vedomosť o obchodných aktivitách spoločnosti. Svedok B. T. B., splnomocnený konateľom spoločnosti na konanie v mene spoločnosti, potvrdil dodanie tovaru žalobcovi v kontrolovanom zdanieľnom období, ktorý nakupoval z Maďarska od spoločnosti FERRO GLOBUS, Budapešť, ktorú však nevedel bližšie identifikovať. Z informácií získaných z kontrolných výkazov vyplýva, že daňový subjekt HANTER s.r.o. nedeklaruje žiadne nadobudnutia tovarov z iného členského štátu, čo je v rozpore s tvrdeniami svedka B. T. B., pričom rovnako táto skutočnosť nevyplýva ani z podaných daňových priznaní. S poukazom na uvedené správca dane odôvodnene spochybnil tvrdenia sťažovateľa ohľadom deklarovaného nákupu tovaru - chemikálií sťažovateľom od deklarovaného dodávateľa HANTER s.r.o.

40. Kasačný súd mal obsahom administratívneho spisu preukázané, že sťažovateľ bol so zisteniami správcu dane oboznámený (č.l. 31 administratívneho spisu) s tým, že bol vyzvaný, aby v lehote 15 dní od doručenia oboznámenia predložil dôkazy týkajúce sa predbežných výsledkov daňovej kontroly. Predbežným výsledkom daňovej kontroly bolo porušenie ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 2 zákona o DPH. Sťažovateľ na oboznámenie zo 14. novembra 2016 reagoval písomným podaním z 30. novembra 2016, v ktorom uviedol, že dôkazy nemohol pripraviť a poslať, lebo listiny boli odovzdané pri ústnom pojednávaní správcovi dane. Súčasne uviedol, že potrebuje doklady s tým, že po ich obdržaní do 30 dní zabezpečí k dokazovaniu veľmi hodnotné doklady. Doklady mu boli vrátené 22. marca 2017.

41. Správca dane vydal dňa 9. januára 2017 protokol, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený sťažovateľovi dňa 18. januára 2017. Sťažovateľ sa k protokolu nevyjadril a nepredložil žiadne dôkazy. Následne bolo vydané prvostupňové rozhodnutie

správca dane, ktoré v zákonnej lehote sťažovateľ napadol odvolaním, ku ktorému žiadne doklady nepredložil a to napriek jeho vyjadreniu z 30. novembra 2016.

42. Vychádzajúc z uvedeného kasačný súd zastáva názor, že sťažovateľ bol o svojich právach a povinnostiach pri výkone daňovej kontroly a o všetkých skutočnostiach zistených v priebehu daňovej kontroly správcom dane riadne oboznámený. Sťažovateľ sa nevyjadril ani k výzve správcu dane na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 100035438/2017 zo dňa 09.01.2017 a neoznačil dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Sťažovateľ od začatia daňovej kontroly nenavrhol vykonanie ďalšieho dokazovania vo forme výsluchu konkrétnych svedkov. Rovnako napríklad nenavrhol preverenie dodávateľov spoločnosti HANTER s.r.o. prostredníctvom zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom ďalšie dokazovanie navrhol až v správnej žalobe s tým, že toto dokazovanie mal vykonať správny súd. Ďalej bol nečinný i pri výsluchu svedka B. T. B. dňa 19.07.2016, kedy svedok vypovedal k otázke dodávateľa chemikálií, pričom vyslovene uviedol, že chemikálie nakupuje výlučne od maďarskej spoločnosti FERRO GLOBUS Budapešť (sťažovateľ bol pri výpovedi prítomný, pričom nemal na svedka žiadne otázky).

43. Najvyšší správny súd považuje za potrebné zopakovať, že v danom prípade bolo pre jeho rozhodnutie relevantná tá skutočnosť, že žalobcom deklarovaný a správcom dane následne spochybnený dodávateľ dodanie tovaru v priebehu daňovej kontroly preukazoval iba prostredníctvom výpovede splnomocneného zástupcu spoločnosti HANTER s.r.o. Dodanie tovaru najmä nebolo potvrdené výpoveďou konateľa deklarovaného dodávateľa HANTER s.r.o. p. Ľudovíta Andréka ani žiadnymi inými relevantnými dôkazmi, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť spochybnenia správcu dane. Rovnako žiadna iná zdaniteľná osoba, ktorá by tento tovar žalobcovi dodala alebo dodať mohla, nebola v administratívnom konaní zistená a ani žalobcom tvrdená. Pokiaľ ide o výpoveď povereného zástupcu spoločnosti HANTER s.r.o., že tovar sťažovateľovi dodal, tak toto bolo spochybnené práve tým, že z daňového priznania a rovnako tiež z kontrolných výkazov nie je preukázané, že tovar skutočne od ním tvrdenej maďarskej spoločnosti nakúpil. Navyše je namieste tiež pripomenúť, že spoločnosť HANTER s.r.o. podala daňové priznanie až v priebehu daňovej kontroly u sťažovateľa. Táto skutočnosť je následne dôvodom, prečo i podľa kasačného súdu žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, pri ktorých dôkazné bremeno spočíva na žalobcovi ako osobe uplatňujúcej si právo na odpočítanie dane. V podstate uvedená skutočnosť bola konštatovaná aj v predchádzajúcom rozhodnutí kasačného súdu.

44. Kasačný súd v súvislosti s námietkou sťažovateľa vo vzťahu k neprimeranému dôkaznému bremenu, konkrétne k jeho tvrdeniu, že nemá povinnosť kontrolovať svojich dodávateľov alebo subdodávateľov a že správca dane mal preukazovať podvodné konanie, pričom poukazuje na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SDEÚ“), pripomína, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením formálnych ako aj hmotnoprávnych požiadaviek. Hmotnoprávne požiadavky vyplývajú z čl. 168 písm. a/ Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len ako „Smernica 2006/112“), pričom platí, že jednou z nich je podmienka, aby tovar alebo služby boli dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby.

45. Ako vyplýva z ustálenej judikatúry SDEÚ preukázanie uvedenej hmotnoprávnej podmienky - že tovar bol dodaný zdaniteľnou osobou - prislúcha daňovému subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie DPH (Ferimet, C-281/20, bod 38; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 33). SDEÚ zároveň k tomu dopĺňa, že zdaniteľná osoba je povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH, a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (Ferimet, C-281/20, bod 39; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 34).

46. Ako ďalej vyplýva z rozhodovacej činnosti SDEÚ, nestačí, aby skutočnosti o dodávateľovi vyplývali iba z faktúry, ako formálnej podmienky, ale zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo len, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky. Na

druhej strane opomenutie niektorých formálnych podmienok (napr. aj neuvedenie skutočného dodávateľa na faktúre) nemusí byť dôvodom na odmietnutie priznania odpočtu DPH, ak bolo preukázateľne dokázané splnenie hmotnoprávných podmienok (Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 30 - 32).

47. V prejednávanej veci však došlo zo strany správcu dane a žalovaného k spochybneniu jednej zo základných hmotnoprávných podmienok, ktorej preukazovanie je na pleciach daňového subjektu, a to osoby dodávateľa, a tým teda aj jeho postavenia ako zdaniteľnej osoby. Tým, že správne orgány spochybnili, že spoločnosť HANTER s.r.o. nemohol sťažovateľovi dodať tovar tak, ako to bolo deklarovane na dokladoch z ERP, spochybnili aj jednu z hmotnoprávných podmienok - postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Správne orgány nepožadovali od sťažovateľa kontrolu subdodávateľov, ale preukázanie priameho dodávateľa sťažovateľa, čo je jeho zákonnou povinnosťou, a preto na ňu neodôvodnene nepreniesli dôkazné bremeno tak, ako to tvrdí sťažovateľ.

48. Rovnako sa obsahom administratívneho spisu javí byť spochybnená aj ďalšia hmotnoprávna podmienka a to materiálna existencia plnenia, keď daňová kontrola sa vzťahovala na mesiace júl 2015, august 2015 a september 2015, pričom doklady predložené ku kontrole sťažovateľom dňa 24. augusta 2016 sa vzťahujú na mesiac jún 2015.

49. Záverom kasačný súd dodáva, že odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu poskytuje dostatočné úvahy, na základe ktorých krajský súd rozhodol. Preto nepovažoval za dôvodnú ani námietku ohľadom nedostatočného odôvodnenia, ktoré malo byť spôsobené tým, že sa krajský súd nemal vysporiadať s relevantnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na body 45 a 46 tohto rozsudku, v ktorých sú citované rozsudky Súdneho dvora EÚ vzťahujúce sa práve na posudzovanú vec.

50. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd nevhliadol dôvodnosť kasačnej sťažnosti a preto ju postupom podľa § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú zamietol.

51. O trovách konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý v kasačnom konaní dosiahol úspech, priznal nárok na náhradu trov kasačného konania. 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).

52. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

### **P o u č e n i e :**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.

