

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 6Sžfk/23/2021  
Identifikačné číslo spisu: 7018200962  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7018200962.1

## 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): ANTES PLUS, spol. s r.o., so sídlom Cyrila a Metoda 1, 071 01 Michalovce, IČO: 31 695 132, právne zastúpený: JUDr. Radoslav Soták, advokát so sídlom Námestie slobody 7, 071 01 Michalovce, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo : 102010182/2018 z 9. októbra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/143/2018 - 56 zo 14. októbra 2020, 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

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce (ďalej len „správca dane“) začal dňa 11. júna 2014 u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia november a december 2011. Z dôvodu potreby získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu (výmena informácií podľa článkov 7, 15, 16 a 25-27 Nariadenia 904/2010/EU; žiadosť číslo 9810401/5/417601/2015/Mar zo dňa 25.02.2015) správca dane rozhodnutím z 27. februára 2015 prerušil daňovú kontrolu odo dňa 06.03.2015 do obdržania potrebných dokladov, pričom dňa 29.05.2015 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly. Dňa 17. augusta 2018 správca dane vypracoval protokol z daňovej kontroly, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 21. augusta 2015. Z protokolu vo vzťahu k deklarovanej dodávateľovi - SECRET GROUP, s.r.o. (zdaňovacie obdobie november 2011) vyplýva, že správca dane kontrolou predložených dokladov a na základe preverovania dospel k záveru, že žalobca nepreukázal reálnosť nadobudnutia služieb, pričom bolo zistené porušenie ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“ alebo „zákon o

DPH“). Jednalo sa o dodanie služby - odvysielanie reklamy na LED obrazovkách v Košiciach a Poprade. Z uvedeného dôvodu vznikol rozdiel práva na odpočítanie dane v sume 12 000,04 eur. K zisteniu správcu dane žalobca vo svojom vyjadrení uviedol, že s týmto záverom nesúhlasí, objednané služby - odvysielanie reklamy boli zrealizované a uhradené.

2. V poradí tretím rozhodnutím z 27. júna 2018 (predchádzajúce dve rozhodnutia správcu dane boli žalovaným zrušené) správca dane postupom podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“ alebo „zákon č. 563/2009 Z.z.“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 12 000,04 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011 a to z dôvodu, že správca dane opätovne dospel k záveru, že žalobca nepreukázal materiálnu stránku prijatej faktúry za dodanie reklamných služieb odvysielaných na LED obrazovkách v Košiciach a Poprade od spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., tak ako to bolo uvedené na faktúre č. 201111042 z 21. novembra 2011, celková suma bez DPH 60 000,18 €, DPH 20% 12 000,04 € (ďalej len „sporná faktúra“). Správca dane súčasne skonštatoval, že vyhotovením faktúry bez materiálneho základu spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. (spoločnosť bola na základe uznesenia Okresného súdu Košice I č.k. 29CbR/91/2015 zo 6. septembra 2017 vymazaná dňom 19. januára 2018 z Obchodného registra - poznámka kasačného súdu) nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH, ale v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie DPH zo spornej faktúry v zmysle § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Správca dane uzavrel, že v rámci vyrubovacieho konania žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by potvrdili vierohodnosť a správnosť ním deklarovaných údajov v daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za november 2011, nepredložil také dôkazy, ktoré by preukazovali, že účelom reklamného spotu, ktorý sa nachádzal na predložennom CD nebolo iba získanie daňového zvýhodnenia uplatnením práva na odpočítanie DPH z faktúry bez materiálneho základu.

3. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný dospel k záveru, že správca dane oprávnené konštatoval porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, pretože žalobca službu fakturovanú spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o. nepreukázal. Žalobca síce tvrdil, že reklama bola odvysielaná a dôkazmi preukazoval, že reklamný spot bol vyhotovený, že reklama mala byť odvysielaná na konkrétnych LED obrazovkách v priebehu mesiaca november 2011 a že za službu zaplatil, podstatné ale bolo, že okrem uvedených tvrdení a formálnych dôkazov nepredložil žiadne iné dôkazy preukazujúce dodanie služby. Z výsledkov vykonaného dokazovania vyplynulo, že predložená sporná faktúra od spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. bola vystavená na základe Rámcovej zmluvy o zabezpečení reklamy, ktorá bola uzavretá na dobu určitú od 01.11.2011 do 30.11.2011. Podľa článku I uvedenej zmluvy, obstarávateľ sa zaviazal zabezpečiť reklamu objednávateľa na veľkoplošnej obrazovke LED umiestnenej v Košiciach a v Prešove podľa objednávky. Podľa článku IV obstarávateľ bol povinný pri obstaraní reklamy konať s náležitou odbornou starostlivosťou a podľa pokynov objednávateľa. Z vyjadrení bývalého konateľa spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. vyplynulo, že spot mal vyrobiť on osobne a na LED obrazovkách ho mali odvysielat spoločnosti BAMARK, s.r.o. a CMM - City Management media, s.r.o. Správca dane tieto tvrdenia preveroval u uvedených spoločností a zistil, že spoločnosť BAMARK, s.r.o., ktorá mala na LED obrazovkách v Prešove odvysielat reklamný spot žalobcu a túto službu fakturovať spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., vlastnila iba jednu LED obrazovku v Prešove na Čiernom moste, neobchodovala so spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o., nemala s ňou žiadne obchodné vzťahy, nevystavila pre túto spoločnosť žiadne faktúry, bývalý konateľ spoločnosti F. S. G. nepoznal túto spoločnosť ani jej bývalého konateľa M. Š.. Bývalý konateľ spoločnosti CMM - City Management Media, s.r.o. S. S. pri prvom pojednávaní dňa 13.03.2017 správcovi dane potvrdil, že spoločnosť mala jednu LED obrazovku umiestnenú v Košiciach na Moldavskej ceste, ale nespomínal si, že by bol obchodoval so spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o., nepamätal si na uvedenú spoločnosť, ani na jej bývalého konateľa M. Š.. Pri druhom pojednávaní dňa 28.05.2018 uviedol, že nemá k dispozícii účtovníctvo spoločnosti, aby si dané vzťahy overil, ale keby mu ho správca dane predložil, vedel by, či mal so spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o. obchodný vzťah alebo nie. Uviedol, že spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. mohla patriť medzi

spoločnosti, s ktorými obchodoval. Pri druhom pojednávaní už S. S. správcom dane uviedol, že pozná M. Š. a spomenul si na odvysielanú reklamu pre žalobcu na jednoduchú chirurgiu. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynulo, že realnosť poskytnutia reklamnej služby na LED obrazovkách v Prešove na Čiernom moste, v Prešove - Sekčove a v Košiciach na Moldavskej ceste nebola potvrdená, pretože uvedené spoločnosti nevlastnili ani nedisponovali LED obrazovkou v Prešove - Sekčove, odvysielanie reklamy na LED obrazovke v Prešove - Čierny most spoločnosť BAMARK, s.r.o. nepotvrdila a tvrdenia jej bývalého konateľa F.. S. G. boli podporené aj predloženými dokladmi tejto spoločnosti. Odvysielanie reklamy na LED obrazovke na Moldavskej ceste v Košiciach bývalý konateľ spoločnosti CMM - City Management Media, s.r.o. nepreukázal, jeho tvrdenia o reklamnom spote, ktorý mal byť odvysielaný (jednoduchá chirurgia) je v rozpore s reklamným spotom na CD nosiči, pretože na predloženej CD nosiči je uvedený reklamný spot na stavebnú činnosť a kamerové systémy žalobcu. S poukazom na uvedené žalovaný označil tvrdenia bývalého konateľa spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. o odvysielaní reklamy žalobcovi tak, ako to bolo uvedené na spornej faktúre za nepotvrdené, keď spoločnosti BAMARK, s.r.o. a CMM - City Management Media, s.r.o. neposkytli službu spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. teda neodvysielali pre túto spoločnosť reklamný spot žalobcu na troch LED obrazovkách v Košiciach a v Prešove, spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. preto nemohla túto službu poskytnúť žalobcovi. Preto spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania služby, čo znamená, že žalobcovi preto nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle ustanovení § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH zo spornej faktúry za odvysielanie reklamy na LED obrazovkách v Košiciach a v Prešove.

## II. Konanie pred správnym súdom

4. Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu domáhajúc sa jeho zrušenia vrátane zrušenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a to z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. c/ až g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „Správny súdny poriadok“ alebo „SSP“). Žalobca namietal, že žalovaný jednostranne vyhodnotil dôkazy len v jeho neprospech v rozpore so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a zásadou zákonnosti; nevykonal navrhnuté dôkazy - výsluch svedka F.. G.; neumožnil mu a ani ho neoboznámil s odpoveďou Tatra banky a.s., teda neumožnil mu vyjadriť sa k všetkým a neuviedol v rozhodnutí ani jeho podstatné vyjadrenia z 11. mája 2018 a 28. mája 2018, ani ich žiadnym spôsobom nevyhodnocoval čím zaťažil svoje rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti pre neurčitosť a neúplnosť.

5. Krajský súd v Košiciach (ďalej aj ako len „správny súd“) správnu žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku zamietol.

6. K námietke žalobcu, že mu nebolo umožnené vyjadriť sa k všetkým podkladom napadnutého rozhodnutia pred jeho vydaním v zmysle § 33 ods. 1 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „správny poriadok“) a to konkrétne s odpoveďou Tatra banky, a.s., ktorú zaslala na základe písomnej žiadosti správcu dane správny súd uviedol, že správne orgány v danej veci procesne nekonali a nerozhodovali na základe správneho poriadku, ale na základe daňového poriadku a preto táto námietka nemôže byť z povahy veci dôvodná. Navyše, v odvolacom konaní sa s ňou správny orgán vysporiadal (str. 16 napadnutého rozhodnutia), pričom správny súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane zaslal uvedenú výzvu Tatra banke, a.s. na základe vyjadrenia svedka S., ktorý dňa 28.05.2018 okrem iného uviedol, že úhrady boli prijímané na účet spoločnosti CMM - City Management Media s.r.o. Teda Tatra banka, a.s. správcovi dane potvrdila, že na účet spoločnosti CMM - City Management Media s.r.o. nebola pripísaná žiadna platba od spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o.

7. Ohľadom požiadavky opakovanej svedeckej výpovede svedka G. správny súd po preskúmaní administratívneho spisu skonštatoval, že postup akým konal správca dane nemožno považovať za taký, aby bol spôsobilý žalovanému (správne malo byť uvedené žalobcovi - poznámka kasačného súdu) odňať možnosť vo veci riadne konať. Z administratívneho spisu vyplýva, že na základe opakovanej žiadosti žalobcu správca dane dňa 25.04.2018 zaslal F.. S. G. predvolanie na výsluch svedka, ktoré F.. G. neprevzal. Následne správny orgán posudzoval v konaní jeho skoršiu výpoveď z

2. marca 2017, pričom ju vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi, pričom takémuto hodnoteniu dôkazov nie je možné nič vytnúť, naviac skutočnosti, ktoré mal svedok preukázať boli preukázané inými dôkazmi, ktoré predložila spoločnosť BAMARK, s.r.o., ktorej konateľom bol svedok.

8. Ďalej správny súd ohľadom námietky žalobcu, že správca dane vyhodnotil výpoveď svedka S. jednostranne v jeho neprospech nestotožniac sa s týmto tvrdením uviedol, že v preskúvanom rozhodnutí žalovaného sa uvádza akým spôsobom tento posudzoval výpoveď svedka S. S. (konkrétne napríklad poukázal na rozpor ohľadom predmetu reklamy, keď tento tvrdil, že malo ísť o jednoduchú chirurgiu).

9. V súvislosti s ďalšou žalobnou námietkou, že dôkazné bremeno ohľadom neprimeranosti dohodnutej ceny zaťažovalo žalovaného správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011. Ďalej poukázal na to, že z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca ani na výzvu správcu dane neuviedol konkrétne dôkazy k cenám a nevyvetlil dôvod, pre ktorý objednal služby práve u spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., ktorá nedisponovala žiadnou LED obrazovkou, ale (podľa jeho tvrdenia) mala zabezpečiť reklamu za lepšiu cenu. K tvrdeniu o reklame za dobrú cenu, teda za cenu lepšiu ako by mu poskytl priamo spoločnosti, ktoré vlastnili LED obrazovky a poskytovali aj reklamné služby neuviedol žiadny dôkaz, neuviedol žiadne konkrétne ceny, ktoré zistil u iných spoločností. Preto správny súd uzavrel, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v tomto smere a správny orgán postupoval pri hodnotení dôkazov zákonným spôsobom.

10. Rovnako sa správny súd nestotožnil ani s námietkou nedostatočne zisteného skutkového stavu. V tejto súvislosti aj s odkazom na vyššie uvedené rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane po zistení, že spoločnosť CMM-City Managment Media, s.r.o. zanikla dňa 17.06.2014 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou TATRAN MEDIA, s.r.o. a tá zanikla dňa 22.07.2014 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou Media Invest One s.r.o., ktorá je právnym nástupcom sedemnástich spoločností, si žalovaný vyžiadal doklady od spoločnosti Media Invest One s.r.o., ktorá však zásielku obsahujúcu výzvu neprevzala z dôvodu, že je na adrese sídla uvedenej v obchodnom registri neznáma. Doklady spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. mali byť podľa vyjadrenia bývalého konateľa spoločnosti odovzdané pri predaji obchodného podielu, ale tejto skutočnosti nebol správcovi dane predložený žiadny dôkaz. Správny súd preto z takto zistených skutkových okolností uzavrel, že hodnotenie dôkaznej situácie zo strany správcu dane bolo v súlade so zákonom a rozhodovacou praxou kasačného súdu.

11. K prenosu dôkazného bremena správny súd s poukazom na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 401/2009 uviedol, že v danom prípade žalobca správcovi dane nepredložil také dôkazy, ktorými by preukázal svoje tvrdenia o skutočnostiach uvedených na spornej faktúre od spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. Správny súd mal za to, že správca dane v danom prípade neposudzoval iba formálnu stránku predloženej faktúry, ale preveroval, či predložená faktúra a dôkazy predložené žalobcom odrážajú skutočnosti tak, ako nastali. Predloženie faktúry ešte samo osebe nepreukazuje uskutočnenie zdaniteľného obchodu s tým, že faktúra a ďalšie doklady sú z hľadiska nároku na odpočítanie dane použiteľné len vtedy, ak skutočnosti na nich uvedené majú pravdivý a reálny základ. Správny súd súčasne v tejto súvislosti uviedol, že sa nebude zaoberať rozsudkom Súdneho dvora EÚ v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), nakoľko tento sa netýka preskúvaného prípadu, ale karuselových daňových podvodov.

### III. Kasačná sťažnosť žalobcu (sťažovateľ), vyjadrenie žalovaného

12. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť a to z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ Správneho súdneho poriadku.

13. Vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci argumentoval, že mu žalovaný neumožnil vyjadriť sa k všetkým podkladom napadnutého rozhodnutia pred jeho vydaním v zmysle § 33 ods. 2 správneho poriadku, keďže nebol oboznámený s odpoveďou Tatrabanke, a.s. s tým, že táto žiadosť adresovaná a podaná Tatrabanke, a.s. sa ani v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane neuvádzala, napriek tomu, že v administratívnom spise bola. Rovnako mal za to, že takéto procesné pochybenie správcu dane nemožno napraviť postupom v odvolacom konaní (žalovaný túto odpoveď vo svojom rozhodnutí už spomína).

14. Rovnako nesúhlasil s právnym posúdením správneho súdu o správnosti postupu žalovaného, ktorý aj keď svedka F.. G. predvolal, nevypočul ho a uspokojil sa iba s návratkou preukazujúcou skutočnosť, že svedok predvolanie neprevzal v odbernej lehote. V tejto súvislosti poukázal na to, že nikde v rozhodnutí nie je uvedené z akého dôvodu navrhli vypočuť tohto svedka, tiež zdôraznil, že jeho výsluch bol potrebný a účelný dodajúc, že týmto postupom mu žalovaný odňal možnosť riadne konať.

15. Ďalej namietal, že výpoveď svedka S., ako aj iných dôkazov žalovaný vyhodnotil v jeho neprospech, pričom správny súd hodnotenie dôkazov potvrdil. V súvislosti s týmto svedkom poukázal na to, že tento pripustil, že spolupráca medzi spoločnosťami SECRET GROUP, s.r.o. a CMM-City Managment Media s.r.o. mohla existovať, avšak toto vyjadrenie v napadnutom rozhodnutí absentuje.

16. Tiež tvrdil, že správny súd neúplne zistil skutkový stav a to vo vzťahu k spoločnosti Media Invest One s.r.o., keď táto spoločnosť si neprevzala zásielku, avšak nič nebránilo správcovi dane, aby si požadované listiny tejto spoločnosti vyžiadal od konateľa. V tejto súvislosti doplnil, že toto dokazovanie bolo uložené správcovi dane a nie žalobcovi, preto poukaz správneho súdu na neunesenie dôkazného bremena je v tomto smere nesprávny.

17. Ďalej argumentoval, že správca dane mal v rámci zistenia skutkového stavu konfrontovať tvrdenie svedka G. so svedkom Š., pretože svedok Š. dňa 15.10.2015 tvrdil, že od spoločnosti BAMARK s.r.o. a CMM-City Managment Media s.r.o. dostal za poskytnuté služby faktúry.

18. Nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku videl sťažovateľ v tom, že sa správny súd nevysporiadal s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžf/10/2012 z 28. novembra 2012 a rovnako sa nevysporiadal s rozsudkom SDEÚ v spojených veciach C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House). Poukázal na to, že v týchto rozsudkoch SD EÚ vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. S poukazom na uvedené uzavrel, že nie je možné od neho požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že neunesol dôkazné bremeno.

19. Mal za to, že ťažkosti daňových subjektov SECRET GROUP s.r.o., resp. TATRAN MEDIA, s.r.o., Media Invest One s.r.o. mu nemôžu byť na ťarchu.

20. Tvrdil, že predložil všetky dôkazy, ktorými mohol objektívne disponovať na preukázanie správnosti ním deklarovaných údajov v daňovom priznaní za kontrolované obdobie, konkrétne bankové výpisy o úhradách, rámcovú zmluvu s prílohami, faktúru a CD s reklamným spotom, vyjadril sa k okolnostiam uzavretia zmluvy, k jej ekonomickej opodstatnenosti, k spôsobu určenia ceny za reklamy, preukázal nárast tržieb ako vplyv reklamy. Rovnako poukázal na to, že disponoval existenciou materiálneho plnenia a teda vyčerpal vlastné dôkazné bremeno.

21. S poukazom na uvedené navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov kasačného konania.

22. Žalovaný sa v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v plnom rozsahu stotožnil s argumentáciou správneho súdu. Navrhol, aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú.

#### IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

23. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 29. marca 2021 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 6Sžfk/23/2021. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

24. Najvyšší správny súd konajúci ako súd kasačný, 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.

25. Na úvod Najvyšší správny súd poukazuje na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v medziach a rozsahu vymedzenom žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP) resp. v niektorých zákonom ustanovených prípadoch aj mimo nich (napríklad § 134 ods. 2 SSP, § 195 SSP), tieto výnimky sa však na danú vec nevzťahujú. Konkrétne správny súd zisťuje, či napadnuté rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahuje zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi.

26. Medzi účastníkmi konania bola spornou právnou otázkou, či sťažovateľ splnil zákonné podmienky na priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. zo spornej faktúry vystavenej deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o. v zdaňovacom období november 2011.

27. Na úvod kasačný súd 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 príjmom (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).

28. 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 alebo služby, pričom za deň dodania tovaru alebo služby sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 a ods. 2 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).

29. Obsahom administratívneho spisu, ako aj odôvodnenia napadnutého a prvostupňového rozhodnutia mal kasačný súd preukázané, že konajúce daňové orgány na základe vykonaného dokazovania spochybnili samotnú existenciu plnenia (služby), konkrétne dodanie reklamy na LED obrazovkách v Košiciach a v Prešove, ktorú mala sťažovateľovi dodať spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. Táto spoločnosť tvrdila, že reklamu zabezpečovala prostredníctvom svojich dodávateľov, konkrétne prostredníctvom spoločnosti BAMARK, s.r.o. a CMM Managment Media, s.r.o., ktorá skutočnosť však bola vykonaným dokazovaním v rámci opakovaných vyrubovacích konaní spochybnená, pričom tieto pochybnosti neboli zo strany sťažovateľa odstránené. V danom prípade bola teda spochybnená materiálna existencia plnenia, čo následne viedlo k záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

30. V súvislosti so spochybnením existencie materiálneho plnenia mal kasačný súd, vychádzajúc z predloženého administratívneho spisu, preukázané, že deklarovaný dodávateľ sťažovateľa spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. mal reklamu na LED obrazovkách v Košiciach a v Prešove zabezpečovať prostredníctvom svojich dodávateľov a to spoločnosťami BAMARK, s.r.o. a CMM Managment Media, s.r.o. Práve vo vzťahu k uvedeným spoločnostiam kasačný súd zdôrazňuje nasledovné skutočnosti : (i) reklamné spoty mali byť vysielané v Prešove - Čierny most a Sekčov a v Košiciach - Moldavská cesta, pričom ani jedna zo spoločností nevlastnila LED obrazovku v Prešove - Sekčov; (ii) malo ísť o reklamu na kamerové systémy a stavebnú činnosť sťažovateľa, svedok S. S. však uviedol, že si pamätá, že išlo o reklamu na jednoduchú chirurgiu; (iii) sťažovateľ až ako prílohu k odvolaniu proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane zo 16. júna 2016 predložil správcovi dane rámcovú zmluvu, fotky reklamných spotov a CD reklamného spotu, pričom sa nezúčastnil dňa 7. júna 2016 prerokovania pripomienok k protokolu; (iv) z výpovede svedka M. Š. (bývalý konateľ spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o.) z 15. októbra 2015 vyplýva, že CD s reklamným spotom, ktorý mal vyrobiť, má v dispozícii sťažovateľ, ktorý sa tohto výsluchu nezúčastnil; spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. nevlastnila médiá, na ktorých mala byť prezentovaná reklama, uviedol, že vlastníkom médiá v Prešove bola spoločnosť BAMARK s.r.o. a v Košiciach spoločnosť CMM-Managment Media s.r.o.; (v) konateľ spoločnosti BAMARK s.r.o. F.. Z. G.J. predložil dňa 23. februára 2014 správcovi dane evidenciu DPH za IV. štvrťrok 2011, z ktorej je preukázané, že spoločnosť BAMARK s.r.o. so spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o. neobchodovala; (vi) F.. Z. G. vypovedal dňa 2. marca 2017 pred správcom dane (konateľ sťažovateľa sa tejto výpovede nezúčastnil), pričom potvrdil, že so spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o. spoločnosť BAMARK s.r.o. nikdy neobchodovala, túto spoločnosť nepozná, nikdy ho táto spoločnosť nekontaktovala; (vii) z výpovede svedka S. S., bývalého konateľa spoločnosti CMM - City Managment s.r.o. realizovanej správcom dane dňa 13. marca 2017 bez prítomnosti konateľa sťažovateľa vyplýva, že si nespomína, že by spoločnosť CMM - City Managment s.r.o. obchodovala so spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o., rovnako si nespomenul na meno M. Š., na otázku ako bola prezentovaná reklama na LED obrazovke pre subjekt SECRET GROUP, s.r.o. uviedol, že reklamné spoty boli umiestnené na CD nosiči, resp. USB kľúči, ktorý dodal výrobca spotu alebo to dal on vyrobiť a následne nosič alebo USB kľúč odovzdal externej spoločnosti, ktorá zabezpečovala správu a vysielanie reklamy na LED obrazovke (viii) S. S. následne vypovedal dňa 28.05.2018 v prítomnosti právneho zástupcu sťažovateľa, pričom uviedol, že reklamu spoločnosti ANTES PLUS, spol. s r.o. si pamätá, išlo o jednoduchú chirurgiu (podľa CD nosiča, ktorý predložil sťažovateľ až ako prílohu k odvolaniu, v podstate potom, ako to vo svojej výpovedi uviedol M. Š., sa malo ale jednať o kamerové systémy a stavebnú činnosť), účtovníctvo nemá, aby si mohol overiť obchodné vzťahy, potvrdil, že úhrady boli prijímané na účet spoločnosti, na otázku právneho zástupcu sťažovateľa pripustil, že objednávka a zmluva mohla byť uzatvorená pre spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. uviedol súčasne, že si nepamätá, ale mohlo to byť pre tento subjekt; (ix) z listín

predložených Tatra bankou, a.s. vyplýva, že na účet spoločnosti CMM - City Management s.r.o. neboli v zdaňovacom období november 2011 zasielané platby od spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. ani od spoločnosti ANTES PLUS, spol. s r.o. S poukazom na uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že samotná realizácia materiálneho plnenia bola zo strany správcu dane spochybnená dôvodne, keď deklarovaný dodávateľ, ktorý sa mimochodom v rámci svojej podnikateľskej činnosti zaoberal prevažne nákupom a predajom tovaru, poľnohospodárskej plodiny, repka olejná (výpoveď M. Š. dňa 15.10.2015) uviedol, že deklarovanú službu - reklamné spoty realizoval prostredníctvom spoločností BAMARK s.r.o. a CMM Management Media, s.r.o., ktorá skutočnosť sa však po náležite vykonanom dokazovaní nepreukázala a to ani v poradí druhou výpoveďou S. S., ktorý síce pripustil spoluprácu so SECRET GROUP, s.r.o. a odvysielanie reklamy pre sťažovateľa, avšak jeho tvrdenia preukázané neboli (malo ísť o jednodňovú chirurgiu, spoločnosť CMM Management Media, s.r.o. v zdaňovacom období november 2011 žiadne platby od spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. ani od sťažovateľa neprijala).

31. Kasačný súd zastáva názor a to s poukazom na bod 30 tohto rozsudku, že spochybnenie vôbec materiálneho plnenia by nebola spôsobilá zvrátiť ani opätovná výpoveď svedka F.. Z. G., ktorý vo svojej výpovedi dňa 2. marca 2017 potvrdil, že so spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o. neobchodoval, pričom táto skutočnosť je potvrdená aj na základe predložených listinných dôkazov - evidencia DPH za IV. Štvrťrok 2011. Navyiac, sťažovateľ vyčíta správcovi dane, že sa nepokúsil opätovne zabezpečiť účasť F.. Z. G., pričom na ústnom pojednávaní konanom dňa 2. marca 2017 sa sám nezúčastnil.

32. Tak ako už bolo vyššie skonštatované v prejednávanej veci 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 daňové orgány na základe vyššie uvedených zistení spochybnili, že spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. nedodala sťažovateľovi službu tak, ako to bolo deklarované na spornej faktúre, spochybnili aj jednu z hmotnoprávných podmienok - postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Daňové orgány nepožadovali od sťažovateľa kontrolu subdodávateľov, ale preukázanie priameho dodávateľa sťažovateľa, čo je jeho zákonnou povinnosťou, a preto naňho neodôvodnene nepreniesli dôkazné bremeno tak, ako to tvrdí sťažovateľ.

33. Kasačný súd ešte 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“), opakuje, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením formálnych ako aj hmotnoprávných požiadaviek. Hmotnoprávne požiadavky vyplývajú z čl. 168 písm. a/ Smernice Rady 2006/112/ES, pričom platí, že jednou z nich je podmienka, aby tovar alebo služby boli dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby.

34. Ako vyplýva z ustálenej judikatúry SDEÚ preukázanie uvedenej hmotnoprávnej podmienky - že tovar (služba) 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).

35. 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 hmotnoprávnych podmienok (Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 30 - 32).

36. Práve s poukazom na body 33 až 35 tohto rozsudku preto kasačný súd upriamuje pozornosť sťažovateľa, že práve z dôvodu nepreukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane nebolo zo strany správcu dane potrebné preukazovať existenciu daňového podvodu. Preto odvolávanie sa na rozsudky SDEÚ je v danom prípade irelevantné.

37. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je ale konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 14. novembra 2018, sp.zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého „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 správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“.

38. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal dôvodnosť ním uplatneného nároku na odpočítanie dane v príslušnom zdaňovacom období, t.j., že došlo k reálnemu dodaniu služieb, ktorú dodávku deklaroval predložením spornej faktúry od spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. Bolo tak primárne na sťažovateľovi, aby preukázal, že došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných plnení, ktorých preukázanie vyžaduje § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, čo sa však nestalo.

39. Správca dane preveroval reálnosť dodávky priamo u dodávateľa SECRET GROUP, s.r.o., ktorý tvrdil, že túto zabezpečoval prostredníctvom spoločností BAMARK s.r.o. a CMM - City Management s.r.o. Správca dane preto vykonal dokazovanie nielen vo vzťahu k tomuto priamemu dodávateľovi sťažovateľa, ale preveroval spoločnosti, ktoré sa mali na dodávke podieľať. Vo vzťahu k zisteniam viažucim sa k jednotlivým spoločnostiam však neboli preukázané žiadne také skutočnosti, ktoré by nasvedčovali reálnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia a to z dôvodov podrobne opísaných v bode 30 tohto rozsudku.

40. Preto ani kasačný súd nemohol konštatovať, že sťažovateľ svoje dôkazné bremeno uniesol, keď po relevantnom spochybnení ním predložených dokladov správcovi dane neprodukoval žiadne dôkazy, ktoré by pochybnosti správcovi dane vyvrátili.

41. Kasačný súd považuje za rozhodujúce v posudzovanom prípade, či sťažovateľ nielen splnil, ale i preukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Vychádzajúc z vyššie uvedených

skutočností (body 29 až 40 tohto rozsudku) preto kasačný súd uzavrel, že sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok uplatnenia odpočítania dane v zmysle ustanovení § 49 ods. 1, 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keď nepreukázal dodanie deklarovanej služby (jeho existenciu) v súlade s preloženou faktúrou, na základe ktorej si odpočítanie dane uplatnil. Preto je namieste záver správneho súdu, ktorým odobril zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

42. Záverom považuje kasačný súd za potrebné upriamiť pozornosť sťažovateľa, že daňové konanie je upravené v daňovom poriadku, ktorý v ustanovení § 163 vylučuje aplikáciu všeobecného predpisu o správnom konaní. Inak povedané, správny poriadok sa na daňové konanie nepoužije. Pokiaľ preto sťažovateľ namietal, že nemal možnosť sa oboznámiť s odpoveďou Tatra banky, a.s. čím došlo k porušeniu ustanovenia § 33 správneho poriadku, tak k uvedenému kasačný súd uvádza, že z dôvodu vylúčenia aplikácie správneho poriadku, k porušeniu daného ustanovenia zo strany konajúcich daňových orgánov nemohlo dôjsť. Kasačný súd súčasne dodáva, že odpoveď Tatra banky, a.s. nebola nosným dôkazom v danom prípade, v podstate len podporila už aj tak dôvodné pochybnosti správcu dane vyplývajúce z vykonaného dokazovania. Navyiac táto odpoveď je obsahom odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, ktorú skutočnosť sťažovateľ ani nepopiera. Z uvedeného dôvodu skutočnosť, že správca dane neoboznámil sťažovateľa s touto odpoveďou nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Preto aj túto námietku vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.

43. S poukazom na vyššie uvedené kasačný súd nezistil žiaden dôvod na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

44. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že účastníkom náhradu trov kasačného konania nepriznal a to z dôvodu, že sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania v zásade neprislúcha.

45. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

### **Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.