

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/76/2020
Identifikačné číslo spisu: 7018200689
Dátum vydania rozhodnutia: 2. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7018200689.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): Eva Kocúrová, so sídlom Budkovce 136, 072 15 Budkovce, IČO: 35 453 141, právne zastúpená: JUDr. Ladislav Mikloš, advokát, so sídlom Vodná 6, 040 01 Košice, IČO: 31 309 909, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 100903652/2018 zo dňa 09.05.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/85/2018-75 zo dňa 19. septembra 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/85/2018-116 zo dňa 9. júla 2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 6S/85/2018 zo dňa 19. septembra 2019 (ďalej ako „rozsudok“) zamietol správnu žalobu žalobkyne, ktorou sa táto domáhala preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100903652/2018 zo dňa 09.05.2018 a zároveň rozhodol, že účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznal. Opravným uznesením č.k. 6S/85/2018-116 zo dňa 09. júla 2020 krajský súd opravil záhlavie rozsudku tak, že do časti o identifikácii žalobkyne uviedol informácie indikujúce jej postavenie ako podnikateľky, a to konkrétne jej identifikačné číslo (IČO) a miesto podnikania.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že nie je možné akceptovať argumentáciu žalobkyne, že správca dane, resp. žalovaný v rámci daňovej kontroly žalobkyne nemohol vychádzať z podkladov

skôr realizovaných daňových kontrol u iných daňových subjektov tvoriacich dodávateľský reťazec, ak súčasne nedal žalobkyni možnosť v rámci jej daňovej kontroly tieto osoby opätovne vypočúť.

3. Nesúhlasil s tvrdením žalobkyne, že by skutkový stav veci nebol dostatočne zistený, resp. že by bolo potrebné vo veci dopĺňať dokazovanie o výsluch ďalších fyzických osôb, príp. napr. obstaraním tzv. kontrolných výkazov od dotknutých subjektov a pod.

4. Krajský súd sa nestotožnil s argumentáciou žalobkyne, že rozhodnutie správca dane, resp. rozhodnutie žalovaného je nedostatočne odôvodnené, ďalej že je nepreskúmateľné a nezrozumiteľné, ako ani s tým, že sa žalovaný nevysporiadal s údajnými rozpormi v dôkazoch, že orgány verejnej správy vychádzali z údajne nejasných a nepreskúmateľných vyjadrení tretích osôb a pod.

5. Správny súd neprijal záver žalobkyne o tom, že boli porušené procesné práva žalobkyne v rámci daňovej kontroly, ak jej nebola daná možnosť byť prítomná pri kladení otázok osobám, ktoré boli vypočúvané v rámci skôr realizovaných daňových kontrol u subjektov v príslušnom dodávateľskom reťazci, keď krajský súd akceptoval, že zistenia z týchto skorších (a ukončených) daňových kontrol je možné pre účely daňovej kontroly žalobkyne považovať za skutočnosti známe správcovi dane, resp. žalovaného z úradnej moci (t.j. známe správcovi dane z jeho činnosti).

6. Ďalej krajský súd uviedol, že nie je možné akceptovať ani tvrdenie žalobkyne, že by v rámci daňovej kontroly žalobkyne tejto nebola daná možnosť zúčastniť sa vypočúvania svedkov, ktorých správca dane v tejto daňovej kontrole vypočul, príp. iných úkonov, ktoré boli vo veci realizované správcom dane.

7. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobkyne, že správca dane v rámci daňovej kontroly, resp. nadväzujúceho vyrubovacieho konania „nebral ohľad“ na vyjadrenie žalobkyne k zisteniam z daňovej kontroly a nestotožnil sa s názormi vyjadrenými v žalobe, ktoré naznačujú, že orgány verejnej správy kládli na žalobcu neprimerané bremeno ohľadom preukazovania obchodných transakcií tvoriacich základ pre možné odpočítanie DPH.

8. Krajský súd teda nevyhovел ani jednej žalobnej námietke žalobkyne, keď na tieto v texte kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku reagoval v rôznej miere konkrétne, pričom v odseku 29. rozsudku poukázal na to, že tzv. ostatné námietky (t.j. námietky detailne neriešené v odôvodnení) sú rovnako nedôvodné, a preto žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej ako „SSP“) ako nedôvodnú zamietol. Nad rozsah námietok žalobkyne, krajský súd poukázal v odôvodnení rozsudku (vo všeobecnosti) aj na to, že časť argumentácie žalobkyne vychádza zo zákona č. 511/1991 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, pričom orgány verejnej správy postupovali v jej veci podľa Daňového poriadku.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie k nej

9. Proti rozsudku podala včas kasačnú sťažnosť žalobkyňa (ďalej ako „sťažovateľka“), ktorá ju formálne odôvodnila ustanoveniami § 440 ods. 1 písm. g/, f/ a h/ SSP.

Mala za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, že podstatným spôsobom porušil procesné práva sťažovateľky a že sa odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu.

10. Kasačný súd uvádza, že argumentácia sťažovateľky do podstatnej miery kopíruje odvolanie podané sťažovateľkou proti prvostupňovému rozhodnutiu, ako aj argumentáciu uvedenú v správnej žalobe sťažovateľky. Vo vzťahu ku kasačným bodom podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ kasačný súd uvádza, že vlastný text podanej kasačnej sťažnosti neobsahuje jednoznačné vymedzenie skutočností vyplývajúcich z ustanovenia § 440 ods. 2 SSP („(2) Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno

vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.“), keď tieto bolo možné len nepriamo abstrahovať zo sťažnosti ako celku.

11. V konkrétnostiach je možné zosumarizovať kasačné body sťažovateľky nasledovne:

- Poukazuje na veľmi strohé a veľmi stručné odôvodnenie rozsudku krajského súdu, keď osobitne odkazuje na odseky 19. a 20. rozsudku. Podľa názoru sťažovateľky, krajský súd najmä nedostatočne odôvodnil (fakticky len odkazom na § 24 ods. 3 a ods. 4 Daňového poriadku), že je zákonné, ak orgány verejnej správy v súdnej veci vychádzali z dôkazov obstaraných v rámci inej daňovej kontroly. V súvislosti s odsekom 20. odôvodnenia, poukazuje sťažovateľka na to, že tento bod odôvodnenia je pre ňu nezrozumiteľný (pozn. kasačného súdu: krajský súd v tomto bude odôvodnenia uvádza, že je právom sťažovateľky nesúhlasiť s citovanými pasážami rozhodnutia žalovaného, avšak to ešte neznamená, že takýto súhlas je dôvodný). Nedostatky odôvodnenia pritom identifikuje sťažovateľka v čl. I kasačnej sťažnosti (pri parciálnych kasačných bodoch prezentovaných v texte), ako aj samostatne v čl. II kasačnej sťažnosti.

- Vytýka krajskému súdu, že tento „odobril“ to, že orgány verejnej správy vo veci nevypočuli p. I. (druhého konateľa spoločnosti JOSTA s.r.o.), resp. ekonómku uvedenej spoločnosti - Y. V., ktorá v rámci inej daňovej kontroly deklarovala, že to bol práve p. I., kto konal v obchodných veciach za spoločnosť JOSTA s.r.o. so spoločnosťou MS-KOV TRANS s.r.o., ktorá mala tovary dodávať sťažovateľke.

- Namietala, že krajský súd nepovažoval za nezákonnosť to, že vo veci nebol p. I. vypočutý z dôvodu, že sa zdržiava v zahraničí, resp. že nepreberá poštové zásielky, pričom túto osobu považuje sťažovateľka za kľúčovú, keďže by vedela preukázať aj obchodné kontakty medzi spoločnosťami JOSTA s.r.o. a MS-KOV TRANS s.r.o. Odôvodnenie uvedené v odseku 25. rozsudku považuje sťažovateľka za nedostatočné.

- Podľa názoru sťažovateľky krajský súd pochybil aj v tom, že sa stotožnil s tým, že orgány verejnej správy rozhodli na základe nedostatočne (neobjektívne) zisteného stavu veci. Hodnotenie dôkazov vo veci považuje sťažovateľka za „nepostačujúce a jednostranné“.

- Popiera správnosť výkladu § 24 ods. 3 a 4 Daňového poriadku, keď má za to, že krajský súd sa nesprávne stotožnil s názorom orgánov verejnej správy, že zistenia zo skorších výsluchov svedkov, príp. ďalších osôb v rámci iných daňových kontrol je pre účely daňovej kontroly možné považovať za skutočnosti známe správcovi dane z jej činnosti. Namietala, že uvedené sťažovateľku vo svojej podstate obralo o možnosť klásť otázky fyzickým osobám, ktorých vyjadrenia (obstarané v iných daňových konaniach) sa následne premietli ako dôkaz do daňovej kontroly sťažovateľky.

- Sťažovateľ vytýkala aj zistenia krajského súdu uvedené v odseku 22. odôvodnenia, v ktorom krajský súd dospel k záveru, že zástupca sťažovateľky mal možnosť klásť otázky svedkovi - p. F., avšak o túto možnosť sa ukrátil sám splnomocnený zástupca sťažovateľky tým, že na tento úkon meškal. Sťažovateľka namietala, že na tento úkon sa dostavil s omeškaním (cca 10 minút), avšak ešte v čase, keď ústne pojednávanie skončené nebolo, resp. prebiehalo, a preto neexistuje dôvod, pre ktorý mu nemala byť daná možnosť byť aspoň na predmetnej časti ústneho pojednávania. Z podkladov vo veci (vrátane rozhodnutia krajského súdu) pritom nevyplýva, ako dlho mal zástupca sťažovateľky meškať, t.j. nie je možné verifikovať, či to bolo v čase, keď už bolo ústne pojednávanie ukončené, resp. že zápisnica už bola v štádiu ukončenia.

- Podľa názoru sťažovateľky, odôvodnenie krajského súdu v odseku 29. nedostatočne reaguje na námietku sťažovateľky, že správca dane nebral ohľad na jej vyjadrenie k protokolu. Uviedla, že takéto odôvodnenie krajského súdu nedáva jednoznačnú odpoveď na to, prečo aj krajský súd považuje za posledný úkon (pozn.: zrejme vo veci daňovej kontroly) spísanie zápisnice o prerokovaní zistených skutočností, najmä ak „sťažovateľka v tejto zápisnici uviedla, že nesúhlasí so zisteniami správcu dane a nemôže sa okamžite k týmto skutočnostiam vyjadriť z dôvodu značného rozsahu a obsahu zistených skutočností, a že sa vyjadří dodatočne, čo aj vykonala a vo vyjadrení k protokolu uviedla nové skutočnosti, ktoré mali vplyv na vec. Novo predložené dôkazy sťažovateľka predložila až s vyjadrením k protokolu, lebo počas daňovej kontroly nebola vyzvaná správcom dane na predloženie týchto dokladov.“. Podľa názoru sťažovateľky, nie je vylúčené, aby na tieto dôkazy bolo prihliadané aj v rámci vyrubovacieho konania, keďže procesno-právny režim Daňového poriadku to nevyklučuje.

- Sťažovateľka namietala v rámci súdneho konania pochybenie orgánov verejnej správy v tom zmysle, že títo neakceptovali, že dodaný tovar jej bol reálne predaný spoločnosťou MS-KOV TRANS s.r.o.,

keď nadobudnutie tohto tovaru od dodávateľa MS-KOV TRANS s.r.o. preukázala daňovými dokladmi, dokladmi preukazujúcimi vykonanie platby medzi sťažovateľkou a dodávateľom a dodacími listami.

- Poukázala na to, že krajský súd (rovnako ako žalovaný) do svojich rozhodnutí neuviedli, čo mal vypovedať v rámci daňovej kontroly sťažovateľky p. F. a tieto rozhodnutia (vrátane rozsudku krajského súdu) neobsahujú odôvodnenie, prečo boli vyhodnotené vyjadrenia p. F. ako účelové s cieľom ovplyvniť daňovú kontrolu sťažovateľky. V tomto zmysle potom považuje rozsudok krajského súdu (odsek 29.) za nedostatočne odôvodnené.

- Podľa názoru sťažovateľky, rozsudok krajského súdu (najmä odsek 26.) je nezrozumiteľný, resp. nesprávny/nezákonný aj z dôvodu, že akceptoval neprimerané bremeno kladené na sťažovateľku v tom zmysle, že táto mala sledovať výrobné a obstarávacíe procesy svojich dodávateľov, aby tak predišla situácii, ktorá bola vyvolaná výsledkami daňovej kontroly a nadväzujúceho vyrubovacieho konania. Poukázala na to, že nie je jej povinnosťou (ani podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie) preverovať všetkých svojich dodávateľov, čo reálne ani nie je možné. Má za to, že zo súvisiacej judikatúry je zrejmé, že nebolo povinnosťou sťažovateľky skúmať spôsob nadobudnutia dodaných tovarov jej dodávateľom. Namieta, že krajský súd (v odseku 26.) rozsudku od sťažovateľky očakáva, že táto mala konať

tak, aby verifikovala, či jej dodávatelia dodržiavajú etické princípy, nulovej tolerancie korupcie, mala overovať dôveryhodnosť svojich partnerov a pod., pričom zákonný podklad pre tieto požiadavky sťažovateľka nevedela identifikovať (predposledná strana kasačnej sťažnosti, tretí odsek zhora).

- Sťažovateľka identifikovala nedostatky odôvodnenia krajského súdu aj v tom, že tento sa dostatočne nevysporiadal s kontrolnými výkazmi sťažovateľky a jeho dodávateľov, resp. dodávateľov jeho dodávateľa. Odôvodnenie v rozsahu odseku 27. rozsudku považuje za nedostatočné.

- Celkovo má sťažovateľka za to, že dôkazné bremeno o riadnej dodávke tovarov v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania uniesla. Má za to, že orgány verejnej správy pochybili, keď pri záveroch o tom, že sťažovateľke nepriznajú odpočet DPH z daných faktúr neprihliadali napr. na to, či dohodnuté ceny boli obvyklé,

či sa fakturované sumy uhradili, či boli tieto sumy vymáhané (ak neboli uhrádzané a pod.). Záver orgánov verejnej správy o tom, že fakturovaný tovar nebol sťažovateľke dodaný, považovala sťažovateľka za nepodložený a nemajúci oporu v dôkazoch. Namietala, že orgány verejnej správy fakticky „objasnenie všetkých okolností, či vyvrátenie pochybností“ o dodávke tovaru „podsunuli“ ako dôkaznú povinnosť iba daňovému subjektu (sťažovateľke).

12. Sťažovateľka navrhla, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie a že vec vráti na žalovanému na ďalšie konanie - alebo - aby zrušil rozsudok krajského súdu a aby vec vrátil na ďalšie konanie krajskému súdu. Zároveň požiadala o to, aby krajský súd sťažovateľke priznal náhradu trov konania o kasačnej sťažnosti vo výške 100%.

13. Ku kasačnej sťažnosti sa podaním zo dňa 19.02.2020 doručeným krajskému súdu dňa 21.02.2020 vyjadril žalovaný, ktorý uviedol, že argumentácia sťažovateľky už bola riešená v skorších rozhodnutiach vo veci a v tomto kontexte žalovaný odkazuje na svoje vyjadrenie k podanej správnej žalobe zo dňa 04.09.2018. Má za to, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti sú neopodstatnené, že rozhodnutia orgánov verejnej správy sú zákonné, a preto navrhuje, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

III.

Konanie na kasačnom súde

14. Prejednávaná vec bola dňa 29.04.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 8S - sp. zn.: 8Sžfk/32/2020 (po opätovnom predložení veci po odstránení formálnych väd v záhlaví rozsudku - sp. zn.: 8Sžfk/76/2020). S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č.

757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých

je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec

bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačného senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia (pod pôvodnou spisovou značkou).

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej ako „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. SSP preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 SPP, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 SPP).

16. Úlohou najvyššieho správneho súdu ako súdu kasačného bolo posúdiť správnosť právnych záverov krajského súdu, ktorý po preskúmaní rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia dospel k záveru o ich zákonnosti a vecnej správnosti, žalobu sťažovateľky zamietol a účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal. Krajský súd mal za to, že v priebehu daňovej kontroly sťažovateľky nebolo preukázané, že tovary, od dodania ktorých sťažovateľka odvodzovala svoje právo odpočítať DPH, v skutočnosti sťažovateľke dodané neboli, a preto jej nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie DPH zo sporných faktúr. Vzhľadom na uvedené potom krajský súd odobril rozhodnutia orgánov verejnej správy, ktoré sťažovateľke vyrubili vo vyrubovacom konaní rozdiel na dani z pridanej hodnoty za mesiac november 2014 v sume 5.342,40 EUR. Krajský súd zároveň neprisvedčil ani jednej procesnej námietke sťažovateľky.

17. Pre účely rozhodovania vo veci sa kasačný súd oboznámil aj s administratívnym spisom, z ktorého považoval za preukázaný nasledovný skutkový stav relevantný pre súdnu vec:

- Na základe oznámenia správcu dane o začatí daňovej kontroly (č. 104150412/2016 zo dňa 20.10.2016) mala začať daňová kontrola sťažovateľky za daň z pridanej hodnoty (zdaňovacie obdobie október 2014, november 2014 a december 2014),

a to dňa 16.11.2016 o 09:00 hod. Termín daňovej kontroly sa na základe žiadosti sťažovateľky (z dôvodu technických problémov) určil na 21.11.2016 o 09:00 hod., kedy sa táto dostavila k správcovi dane a odovzdala mu doklady relevantné pre realizáciu daňovej kontroly.

- Následne správca dane začal realizovať úkony spojené s daňovou kontrolou - napr. overovanie sídla sťažovateľky so zistením, že sídlo je aktívne, že sa na predmetnej adrese nachádza veľkosklad ovocia a zeleniny, ďalej nazretie do spisu z daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za mesiac október 2014 u daňového subjektu

MS-KOV TRANS s.r.o. - dodávateľa sťažovateľky, pričom si obstaral (okrem iných) aj kópiu z tejto daňovej kontroly a tieto listiny založil do spisu z daňovej kontroly sťažovateľky.

- Správca dane vypočul vo viacerých svedkov - L. L. - výsluch dňa 19.04.2017 o 10:00 hod. (upovedomenie o výsluchu doručené sťažovateľke dňa 24.03.2017), U. F. - výsluch dňa 19.04.2017 o 09:00 hod. (upovedomenie o výsluchu doručené sťažovateľke dňa 24.03.2017) - pozn.: jedno upovedomenie doručené sťažovateľke k obom vypočúvaným svedkom v ten istý deň o 09:00 a 10:00 hod.

- Dňa 19.04.2017 sa uskutočnil výsluch svedka U. F., keď zápisnica o ústnom pojednávaní (č. 100645082/2017) obsahuje informáciu, že sťažovateľka sa na výsluch nedostavila. Zo zápisnice vyplýva, že predmetom výsluchu mali byť zemné práce a stavebné práce realizované spoločnosťou Real MS-Stav s.r.o. Zároveň správca dane vypočul svedka U. F. aj ako konateľ spoločnosti MS-KOV TRANS s.r.o., ktorá mala sťažovateľke dodávať zeleninu - zemiaky, pričom aj pri tomto úkone je uvedené, že sťažovateľka sa na výsluch svedka nedostavila. Svedok U. F. uviedol, že tovar kupovali od spoločnosti JOSTA s.r.o., pričom v tejto veci

s ním komunikovala pani V..

- Dňa 19.04.2017 sa uskutočnil aj výsluch svedka - L. L. (za spoločnosť J.TRANS TRADE, s.r.o.), keď pri tomto úkone bola prítomná aj sťažovateľka.

- Dňa 06.06.2017 mal byť vypočutý vo veci vypočutý Š. O. (ako soba spolupracujúca so subjektom J.TRANS TRADE, s.r.o.), pričom o výsluchu tohto svedka bola sťažovateľka upovedomená listom zo dňa 17.05.2017 (č. 100929588/2017) - doručený sťažovateľke dňa 19.05.2017. Predvolanie na výsluch však Š. O. doručené nebolo (zásielka sa vrátila správcovi dane ako „adresát je neznámy“).

- V ten istý deň (19.05.2017) bola sťažovateľke doručená aj výzva správcu dane na predloženie ďalších dokladov preukazujúcich zdaniteľné obchody, ktoré boli predmetom daňovej kontroly (č. listu: 100939360/2017 zo dňa 17.05.2017), a to: dodacie listy, stavebný denník, preberacie protokoly, zoznam zamestnancov vykonávajúcich stavebné práce. Sťažovateľka vybrané listiny doručila správcovi dane dňa 01.06.2017.

- Správca dane svedka Š. O. následne predvolal z inej adresy (č. 101230438/2017 zo dňa 06.06.2017), a to na 27.06.2017 o 10:30 hod. Upovedomenie o vypočutí tohto svedka bolo sťažovateľke doručené dňa 08.06.2017, ktorá sa predmetného vypočutia svedka následne aj zúčastnila.

- Správca dane výzvou zo dňa 11.07.2017 (č. 101518892/2017) vyzval daňový subjekt JOSTA s.r.o. na predloženie účtovných a daňových dokladov za obdobie október - december 2014. Spoločnosť JOSTA s.r.o. si zásielku v odbernej lehote neprevzala.

- Z úradného záznamu č. 101519372/2017 zo dňa 11.07.2017 vyplýva, že správca dane nahliadol do spisu z daňovej kontroly daňového subjektu JOSTA s.r.o., protokol z tejto daňovej kontroly za október - december 2014, vrátane právoplatného rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, doložil do spisu z daňovej kontroly sťažovateľa.

- Dňa 07.09.2017 bolo sťažovateľovi doručené predvolanie správcu dane (č. 101875142/2017), a to na ústne pojednávanie (26.09.2017, 09:00) pre účely oboznámenia sťažovateľky s výsledkami z daňovej kontroly (DPH) za obdobie október, november, december 2014. Dňa 26.09.2017 sa tento úkon oboznámenia následne uskutočnil.

- Správca dane vyhotovil z daňovej kontroly protokol (č. 102207614/2017 zo dňa 18.10.2017) a výzvou zo dňa 24.10.2017 doručenou sťažovateľke osobne dňa 30.10.2017 vyzval sťažovateľku na vyjadrenie sa k zisteniam daňového úradu.

- Podaním zo dňa 10.11.2017 doručila sťažovateľka správcovi dane svoje vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly. Spolu s vyjadrením predložila doklady: príjemky a karty skladových zásob.

- Predvolaním zo dňa 06.12.2017 (č. 102519379/2017) bola sťažovateľka predvolaná správcom dane na ústne pojednávanie pre účely prerokovania pripomienok k protokolu z daňovej kontroly, a to na 09.01.2018 (10:00 hod.), ktorý úkon sa následne aj uskutočnil, o čom správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní (č. 100065592/2018).

- Následne dňa 22.01.2018 vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie (č. 100196214), ktorým sťažovateľke vyrubil rozdiel dane v sume 5.342,40 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie november 2014. Toto rozhodnutie bolo sťažovateľke doručené dňa 24.01.2018.

- Dňa 01.02.2018 bolo správcovi dane doručené podanie sťažovateľky označené ako „Vyjadrenie k zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100065592/2018 zo dňa 09.01.2018“, t.j. k zápisnici o prerokovaní pripomienok sťažovateľky k protokolu z daňovej kontroly. Súčasťou tohto podania sťažovateľky boli aj ďalšie listiny (ako kniha záväzkov, výpis z peňažného účtu a pod.)

- Prípisom č. 100289570/2018 zo dňa 05.02.2018 správca dane sťažovateľke oznámil, že z procesného hľadiska je kontrola ukončená, keď správca dane po 15 dňoch odo dňa spísania poslednej zápisnice (09.01.2017) vydal rozhodnutie vo vyrubovacom konaní a dodatočne zaslané podanie (doručené správcovi dane dňa 01.02.2018) nebude prihliadať.

- Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podala sťažovateľka odvolanie, v ktorom prezentuje argumentáciu do podstatnej miery zhodnú s argumentáciou prezentovanou v správnej žalobe a v kasačnej sťažnosti (pozri vyššie tento rozsudok). Namietala procesné nedostatky v rámci daňovej kontroly a hmotnoprávne brojí proti záveru správcu dane, že zdaniteľné obchody neboli uskutočnené.

- Žalovaný rozhodnutím č. 100903652/2018 zo dňa 09.05.2018 odvolanie sťažovateľky zamietol a prvostupňové rozhodnutie potvrdil, keď na str. 9 až 22 detailne reaguje na konkrétne námietky sťažovateľky prezentované v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu.

IV.

Právne názory kasačného súdu, súvisiaca právna úprava

18. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na skutočnosť, že argumentácia sťažovateľky v texte jeho kasačnej sťažnosti je tak právna, ako aj skutková, pričom podstatná časť sa viaže fakticky ešte na štádium daňovej kontroly. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje

na to, že vzhľadom na ustálenú rozhodovaciu prax najvyššieho súdu, funkciou správneho súdnictva nie je nahrádzať alebo suplovať činnosť orgánov verejnej správy, ale v rámci správneho súdnictva preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí. Osobitne platí tento záver vo vzťahu ku kasačnému súdu, kedy najvyšší správny súd nie je ďalším stupňom súdnej ochrany proti rozhodnutiu krajského súdu v režime úplnej apelácie, t.j. kasačný súd v zásade nepreskúmava opätovne žalobou napadnuté rozhodnutia orgánov verejnej správy, ale v rámci konania o kasačnej sťažnosti preskúmava primárne námietky sťažovateľov vo vzťahu k postupu a zákonnosti rozhodnutia krajského súdu, keď tento konal a rozhodoval o správnej žalobe sťažovateľky.

19. Z vyššie uvedeného dôvodu preto kasačný súd sústredil svoju prieskumnú činnosť na tie námietky uvedené v kasačnej sťažnosti sťažovateľky, ktoré svojou povahou smerujú proti rozsudku krajského súdu napadnutého sťažovateľkou.

20. V rámci posudzovania veci kasačný súd vychádzal najmä z nasledovných zákonných ustanovení:

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

22. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

23. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,²⁾ <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20161101.html>> b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

24. 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.

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

26. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim

27. Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku, saňová kontrola je ukončená dňom a/ doručenia protokolu podľa odseku 8.

28. Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>> a § 49 ods. 1 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>> a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>> nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>> vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>> vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>>. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

29. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>> a § 49 ods. 1 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>>, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20170101.html>>, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

30. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej ako „zákon o DPH“), právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

31. 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. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a/ voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

32. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20141001.html>> môže platiteľ uplatniť, ak a/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20141001.html>>.

33. Sťažovateľ krajskému súdu vytýkal, že jeho rozsudok vo veci je nedostatočne odôvodnený. Podľa názoru kasačného súdu, tento predpoklad sťažovateľa nie je - vo vzťahu k rozsudku ako celku - správny. Kasačný súd síce prisvedčil úvahám sťažovateľky v tom zmysle, že niektoré parciálne otázky s vecou súvisiace krajský súd detailnejšie v odôvodnení rozsudku neriešil, na strane druhej, rozsudok ako celok vykazuje potrebnú mieru konkrétnosti a presvedčivosti.

34. Podľa názoru kasačného súdu, neobstojí kasačný bod, že krajský súd nedostatočne odôvodnil, či je prijateľné, aby v rámci daňovej kontroly sťažovateľa boli ako listinné podklady použité závery z iných daňových kontrol (fakticky ide o daňové kontroly dodávateľa sťažovateľky, resp. dodávateľa tohto dodávateľa). Krajský súd - v súlade s tým, ako na to poukazuje aj sťažovateľka - v odseku 19. rozsudku len odkazuje na § 24 ods. 3 a 4 Daňového poriadku.

35. Takýto odkaz na právnu úpravu, t.j. na príslušné zákonné ustanovenia, je možné považovať za postačujúce vysporiadanie sa s námietkou sťažovateľky, ak sú zároveň v texte odôvodnenia rozsudku odcitované príslušné časti zákona, čo v danom prípade splnené je. V odseku 19. rozsudku krajského súdu, tento uvádza, že námietku sťažovateľky o tom, že by boli neprípustné dôkazy obstarané ešte pred daňovou kontrolou, nie je možné prijať, keďže tento postup je v súlade s § 24 ods. 3 a 4 Daňového poriadku a zároveň v odseku 10. odôvodnenia, predmetné ustanovenia krajský súd citoval.

36. V súdnej veci je pritom zrejmé, že orgány verejnej správy predmetné listiny (protokol z daňovej kontroly spoločnosti MS--KOV TRANS s.r.o. a spoločnosti JOSTA s.r.o.) získali zákonným spôsobom, keď v administratívnom spise sú záložné úradné záznamy zamestnancov správcu dane o nahliadnutí do príslušných spisov z daňovej kontroly.

37. Samotné protokoly z daňovej kontroly vyššie uvedených daňových subjektov (MS-KOV TRANS s.r.o. a JOSTA s.r.o.) sú zároveň riadne zaprotokolované v administratívnom spise z daňovej kontroly sťažovateľa, t.j. tento mal kedykoľvek v priebehu daňovej kontroly možnosť oboznámiť sa s nimi a uplatniť kroky procesnej (dôkaznej) obrany, ktorými by závery z daňovej kontroly týchto subjektov negoval.

38. Kasačný súd nemohol v tomto zmysle prisvedčiť úvahe sťažovateľa, že svedkovia vypočutí v rámci daňovej kontroly vyššie uvedených daňových subjektov (MS-KOV TRANS s.r.o. a JOSTA s.r.o.) sú v pozícii svedkov aj pre účely daňovej kontroly sťažovateľa.

Od tohto predpokladu potom odvíja sťažovateľ aj to, že použitím týchto dôkazov (svedeckých výpovedí z iných daňových kontrol), boli porušené jeho práva, keď mu nebola daná možnosť klásť otázky príslušným svedkom (v rámci týchto iných daňových kontrol). Podľa názoru kasačného súdu je tento predpoklad sťažovateľky nesprávny. Ak dané osoby neboli v pozícii svedkov vypočúvaní v rámci daňovej kontroly sťažovateľky, je irelevantné, že o ich výsluchu nebola sťažovateľka poučená. Navyiac, v daňovom konaní iných subjektov (MS-KOV TRANS s.r.o. a JOSTA s.r.o.) postavenie kontrolovaného daňového subjektu nemal, a preto ani nemal byť zo zákona upovedomovaný o tom, že tieto osoby sú vypočúvané (v rámci daňovej kontroly iných daňových subjektov).

39. V súhrne je preto možné uviesť, že ak svedkovia vypočúvaní v rámci inej daňovej kontroly neboli vypočúvaní aj v daňovej kontrole sťažovateľky, nie je porušením procesných práv sťažovateľky to, ak o výsluchu takýchto svedkov upovedomená nebola. Uvedené neznamena, že je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontrole sťažovateľky nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly týchto iných subjektov, keď podľa názoru kasačného súdu, takto obstarané podklady (najmä protokoly z iných daňových kontrol) spĺňajú podmienku dôkazu podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ((4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.“

40. Z rozsudku krajského súdu vyplýva, že tomuto žalobnému bodu sa krajský súd venoval, vysporiadal sa s ním tak, že odkázal na všeobecne záväznú právnu úpravu, podľa ktorej môže byť ako dôkaz všetko, čo je získané zákonným spôsobom, resp. že nemusia sa dokazovať skutočnosti známe správcovi danej z jeho činnosti, pričom práve tieto podmienky v súdnej veci splnené boli, keď ako

podklady pre daňovú kontrolu (a nadväzujúce rozhodnutie vo vyrubovacom konaní) boli použité protokoly z iných daňových kontrol relevantné aj pre súdenú vec.

41. Kasačný súd sa nestotožnil ani s tým tvrdením sťažovateľa, že rozsudok krajského súdu je nezrozumiteľný (odkaz na odsek 20. rozsudku krajského súdu). V predmetnom ustanovení krajský súd konštatuje, že samotný nesúhlas sťažovateľa so zisteniami orgánov verejnej správy nie sú kvalifikovaným vyvracaním predmetných zistení. Predmetná úvaha krajského súdu zrejme vychádza z toho, že podstatná časť argumentácia žalobcu v správnej žalobe je koncipovaná ako „nesúhlas“ s nejakým tvrdením alebo zistením orgánov verejnej správy.

42. Integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového, ale aj odvolacieho), ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04).

43. Aj Európsky súd pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) vo svojej judikatúre zdôrazňuje, že čl. 6 ods. 1 dohovoru zaväzuje súdy odôvodniť svoje rozhodnutia, ale nemožno ho chápať tak, že vyžaduje, aby na každý argument strany bola daná podrobná odpoveď. Rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia. Otázku, či súd splnil svoju povinnosť odôvodniť rozhodnutie vyplývajúcu z čl. 6 ods. 1 dohovoru, možno posúdiť len so zreteľom na okolnosti daného prípadu. Judikatúra ESLP teda nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia (Ruiz Torija c. Španielsko z 09.12.1994, séria A, č. 303-A, s. 12, bod 29; Hiro Balani c. Španielsko z 09.12.1994, séria A, č. 303-B; Georgiadis c. Grécko z 29.05.1997; Higgins c. Francúzsko z 19.02.1998).

44. Kasačný súd má za to, že rozsudok krajského súdu spĺňa kvalitatívne parametre kladené na rozsudky v obdobných veciach, a to aj v kontexte vyššie uvedených právnych štandardov. Z tohto dôvodu námietku o nedostatočnom, neúplnom, zmätočnom (a pod.) odôvodnení rozsudku krajského súdu vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.

45. Sťažovateľ ďalej namietal, že skutkové okolnosti veci neboli dostatočne zistené - najmä že orgány verejnej správy nevypočuli niektoré fyzické osoby (poukazuje pritom osobitne na p. I. ako druhého konateľa spoločnosti JOSTA s.r.o., keď práve o ňom svedkyňa V. tvrdila, že tento zabezpečoval obchodné transakcie so spoločnosťou MS-KOV TRANS s.r.o.), resp. p. V., ďalej že hodnotenie dôkazov je nepostačujúce a jednostranné. Nesúhlasil s postupom krajského súdu, ktorý akceptoval pochybenie orgánov verejnej správy v uvedenom zmysle (nedostatočné zistenie skutkových okolností, nevypočutie p. I. z dôvodu, že si nepreberá zásielky, resp. že je v zahraničí a pod.).

46. Podľa názoru kasačného súdu je aj táto argumentácia sťažovateľa nedôvodná, a to najmä z dôvodov uvedených v tomto odseku odôvodnenia. Po prvé, pani V. nebola vypočutá v rámci daňovej kontroly sťažovateľky, ale v rámci inej daňovej kontroly a v rámci tejto inej daňovej kontroly deklarovala to, že obchody v mene spoločnosti JOSTA s.r.o. (obchody so zeleninou) realizoval p. I.. Po druhé, administratívny spis v štádiu daňovej kontroly neobsahuje explicitný návrh sťažovateľa na vypočutie p. I..

47. Kasačný súd zastáva názor, že odôvodnenie rozhodnutí orgánov verejnej správy vykazuje vysokú mieru adresnosti, že v nich tieto reagujú na konkrétne okolnosti veci, negujú tvrdenia a domnienky sťažovateľky s dostatočnou mierou špecifickej argumentácie. Podľa názoru kasačného súdu potom krajský súd vyhodnotil aj túto otázku správne, keď neprisvedčil predmetnej námietke sťažovateľky a

rozhodnutia orgánov verejnej správy pre ich údajne nepostačujúce a jednostranné hodnotenie dôkazov nezrušil.

48. Kasačný súd ani v rámci objemu skutkových okolností nezistil také vady, ktoré by narúšali zistenie orgánov verejnej správy, že tovar sťažovateľke dodaný bol.

V tomto zmysle sa javí ako účelová tá námietka sťažovateľky, že mal byť vypočutý svedok p. I. (druhý konateľ spoločnosti JOSTA s.r.o.), keď zo zistení správcu dane, nebolo preukázané nielen dodanie tovaru sťažovateľke od spoločnosti MS-KOV TRANS s.r.o., ale už ani skoršie dodanie tovaru spoločnosti MS-KOV TRANS s.r.o. zo strany spoločnosti JOSTA s.r.o., ale najmä - ako to vyplýva z textu na str. 11 rozhodnutia žalovaného - dodanie tovaru nebolo preukázané ani na samom začiatku údajného pohybu tovaru, a to od spoločnosti FRIGO-STAV s.r.o. vo vzťahu k spoločnosti JOSTA s.r.o.

49. Je nepochybné, že dôkazy sú v každej konkrétnej veci potrebné hodnotiť konkrétne, individuálne a aj vo vzájomných súvislostiach, pričom ak je odôvodnenie postavené skutkovo na vlastnom nedodaní tovaru do obehu už na začiatku reťazca, prípadne vypočúvanie svedka, ktorý by mohol preukázať opak, sa javí nielen ako nevhodné, ale aj ako úkon spomaľujúci plnenie funkcií orgánov verejnej správy na úseku daní. Toto je o to relevantnejšie, že p. I., ktorého vypočutia sa sťažovateľka domáhala (aj keď nie priamo v rámci daňovej kontroly) a ktorého nevypočutie vníma ako podstatné pochybenie orgánov verejnej správy odobrené krajským súdom najmä z dôvodu, že tento bol v minulosti konateľom spoločnosti JOSTA s.r.o., ktorá mala dodať tovar spoločnosti MS-KOV TRANS s.r.o. (dodávateľovi sťažovateľky), a preto jeho vypočutie by ešte nedokazovalo dodanie tovaru od spoločnosti MS-KOV TRANS s.r.o. vo vzťahu k sťažovateľke, pričom predmetom súdneho konania sú práve zdaňované obchody medzi spoločnosťou MS-KOV TRANS s.r.o. a sťažovateľom.

50. Kasačný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že dôkazy vo veci je potrebné hodnotiť nielen samostatne, ale aj vo vzájomných súvislostiach, a preto ak tieto ako celok nepreukazujú reálny pohyb tovaru v príslušnom obchodnom reťazci, ani prípadne nevypočutie fyzickej osoby, ktorá dokonca nepôsobila u sťažovateľa a ani u dodávateľa sťažovateľky (teda ani u jedného zo subjektov, ktoré obchodné transakcie boli predmetom daňovej kontroly v súdnej veci), nemôže byť vnímaná ako okolnosť, ktorá by bol spôsobilá bez ďalšieho negovať skutkové zistenia orgánov verejnej správy. V tomto zmysle je potom bezpredmetná, že k vypočutiu p. I. nedošlo z dôvodu, že sa nachádza v zahraničí, resp. že si nepreberá zásielky a pod.

51. Z vyššie uvedených dôvodov - a to aj pri absencii explicitného návrhu na výsluch p. I. v priebehu daňovej kontroly - dospel najvyšší správny súd k záveru, že nevypočutie p. I. v rámci daňovej kontroly sťažovateľa nie je takou okolnosťou, ktorá by predstavovala porušenie práv a právom chránených záujmov sťažovateľky, keď uvedený svedok by vo svojej podstate (ak by aj bol vypočutý) nevypovedal k obchodným vzťahom, ktoré sú predmetom daňovej kontroly v tejto veci, ale k iným skutočnostiam - konkrétne o obchodných vzťahoch medzi spoločnosťou JOSTA s.r.o. a MS-KOV TRANS s.r.o., nie o obchodných vzťahoch medzi MS-KOV TRANS s.r.o. a sťažovateľkou. Analogicky uvedené platí aj v súvislosti s nevypočutím ekonómky MS-KOV TRANS s.r.o. - Y. V..

52. Kasačný súd sa v rámci konania o podanej sťažnosti venoval aj tomu, či neúčast' sťažovateľky na vypočúvaní svedka - p. F. (konateľ spoločnosti MS-KOV TRANS s.r.o.) - je okolnosťou, ktorá by odôvodňovala zrušenie rozhodnutí orgánov verejnej správy, resp. rozsudku krajského súdu a dospel k záveru, že tomu tak nie je.

53. Tento svoj záver opiera kasačný súd o to, že z administratívneho spisu má preukázané, že dátum a čas vypočúvania p. F. bol sťažovateľke riadne oznámený. Z rozhodnutia žalovaného (str. 16) vyplýva, že táto sa na vypočutie nedostavila včas, čo potvrdila aj sama sťažovateľka v texte kasačnej sťažnosti (str. 6). Z administratívneho spisu zároveň nevyplýva, že by sťažovateľka správcovi dane oznamovala, že na predmetný úkon bude meškať, resp. že by žiadala o časový posun úkonu a pod.

54. V zhode s názorom žalovaného vyjadreným na str. 16 rozhodnutia žalovaného, aj kasačný súd konštatuje, že z administratívneho spisu nie je možné vyvodiť, kedy presne (o koľkej) sa dostavila sťažovateľka k správcovi dane pre účely účasti na vypočúvaní svedka p. F., avšak rovnako v danom zmysle nie je možné identifikovať žiadne formálno-právne úkony, ktorými by sťažovateľka namietala, že jej nebolo umožnené zúčastniť sa vypočúvania tohto svedka aspoň v časti. Administratívny spis najmä neobsahuje žiadne sťažnosti proti zamestnancom správcovi dane, príp. podobného úkonu, ktorým by sa ešte v priebehu daňovej kontroly sťažovateľka domáhala opätovného vypočúvania svedka - p. F..

Naviac, táto procesná obrana sťažovateľky sa kasačnému súdu javí ako účelová aj z dôvodu, že svedok F. vypovedal v prospech sťažovateľky.

55. Kasačný súd preto aj tento bod kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodný.

56. Sťažovateľka krajskému súdu vytýka aj to, že tento v odseku 29. napadnutého rozsudku fakticky schválil - podľa názoru sťažovateľky nesprávny/nezákonný postup správcu dane - ktorý neprihliadal na vyjadrenie sťažovateľky k protokolu.

57. V prvom rade kasačný súd uvádza, že tento bod kasačnej sťažnosti je zmätočný, keď sťažovateľka namieta, že správca dane „nebral ohľad“ na „vyjadrenie k protokolu o daňovej kontrole“ (pričom tento úkon realizovala sťažovateľka podaním zo dňa 10.11.2017), avšak zároveň odkazuje na to, že do „zápisnice uviedla, že nesúhlasí so zisteniami správcu dane a nemôže sa okamžite k týmto skutočnostiam vyjadriť z dôvodu značného rozsahu a obsahu zistených skutočností, a že sa vyjadří dodatočne...“, pričom ale vyjadrenie v danom zmysle je možné vyjadriť nie z vyjadrenia sťažovateľky k protokolu, ale zo zápisnice z prerokovania protokolu.

58. Zo samotného prvostupňového rozhodnutia nepochybne vyplýva, že správca dane na vyjadrenia uvedené v podaní sťažovateľky (vyjadrenie zo dňa 10.11.2017 k protokolu) prihliadal, čo vyplýva zo str. 8 a nasl. prvostupňového rozhodnutia. Tento kasačný bod je preto bez ďalšieho nedôvodný.

59. Bez ohľadu na uvedené, hoci nie je povinnosťou kasačného súdu meritórne riešiť nejasné alebo zmätočné znenie kasačnej sťažnosti, verifikoval aj to, či nemohlo dôjsť k porušeniu práv sťažovateľky tým, že správca dane neprihliadal na podanie sťažovateľky doručené správcovi dane dňa 01.02.2018.

60. Kasačný súd v tejto súvislosti opätovne pripomína, že toto vyjadrenie sťažovateľky nie je vyjadrením k protokolu z daňovej kontroly, ale vyjadrením sťažovateľky k zápisnici o prerokovaní pripomienok sťažovateľky protokolu, čo sú dve rôzne kategórie podaní.

61. Naviac, kasačný súd identifikoval, že v rozpore s tým, čo tvrdí sťažovateľka v kasačnej sťažnosti, t.j. že do zápisnice o prerokovaní pripomienok uviedla, že „sa vyjadří dodatočne“, kasačný súd uvádza, že toto tvrdenie sa nezakladá na pravde. Vyjadrenie sťažovateľky na konci zápisnice zo dňa 09.01.2018 obsahuje nasledovný text: „Nesúhlasím s tým, lebo vzhľadom na rozsiahlosť zápisnice, str. 4,5,6,7,8 sa tak rýchlo k tomu vyjadriť neviem. Správca dane určil, že táto zápisnica je posledná čo beriem na vedomie.“. Je teda zrejmé, že sťažovateľka nežiadala o určenie lehoty na zaslanie vyjadrenia k zápisnici, resp. na takomto postupe sa správcom dane ani nedohodla. Naopak, zobrala na vedomie, že ide o poslednú zápisnicu vo veci.

62. Podľa názoru kasačného súdu bol pritom tento postup správcu dane správny, keď z ustanovenia § 46 ods. 9 Daňového poriadku vyplýva, že daňová kontrola je skončená dňom doručenia protokolu daňovému subjektu (sťažovateľke), čo sa v danom prípade stalo dňa 30.10.2017. Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, vyrubovacie konanie začína dňom nasledujúcim po dni doručenia protokolu, t.j. v súdnej veci to bolo dňa 31.10.2017.

63. Dňa 09.01.2018 uskutočnil správca dane so sťažovateľkou prerokovanie jej pripomienok k protokolu (zo dňa 10.11.2017), o čom spísal zápisnicu. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane „do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom“. Správca dane v zápisnici upovedomil sťažovateľku, že zápisnica zo dňa 09.01.2018 je tzv. poslednou zápisnicou, čo sťažovateľka zobrala na vedomie.

64. Následne, dňa 22.01.2018 (t.j. v lehote 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice), vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie, ktoré bolo sťažovateľke doručené dňa 24.01.2018.

65. Za daných okolností je potom logické, že správca dane nemohol pri vydávaní prvostupňového rozhodnutia (zo dňa 22.01.2018) prihliadať na vyjadrenie k zápisnici u prerokovaní pripomienok k protokolu (zo dňa 09.01.2018), t.j. k tzv. poslednej zápisnici vo vyrubovacom konaní, ktorej vyjadrenie bolo správcovi dane doručené až dňa 01.02.2018, t.j. fakticky už po tom, čo mu bolo doručené samotné prvostupňové rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní.

66. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že s použiteľnosťou, resp. nepoužiteľnosťou vyjadrenia sťažovateľky doručené správcovi dane dňa 01.02.2018 sa žalovaný vyjadril na str. 14 druhostupňového rozhodnutia (rozhodnutia žalovaného), ako aj s vecnou stránkou dokladov dodatočne predložených sťažovateľkou.

67. Vzhľadom na uvedené kasačný súd nemohol preto ako dôvodný vyhodnotiť ani ten kasačný bod sťažovateľky, podľa ktorého sa krajský súd nevysporiadal s predmetnou námietkou v texte rozsudku dostatočne, resp. správne, ako ani s tým, že by uvedená námietka sťažovateľky bola vecne opodstatnená.

68. Sťažovateľka ďalej rozhodnutiu žalovaného a následne aj rozsudku krajského súdu vytýkala, že tieto sa detailne nevenujú tomu, čo mal vypovedať svedok F. v rámci jeho vypočúvania pred správcom dane, ako ani tomu, prečo bola jeho výpoveď vyhodnotená ako účelová.

69. Kasačný súd uvádza, že ani tomuto tvrdeniu sťažovateľky nie je možné prisvedčiť, keď z rozhodnutí orgánov verejnej správy jednoznačne vyplýva, čo malo byť obsahom výpovede svedka F.. Na str. 5 prvostupňového rozhodnutia správca dane s potrebnou mierou konkrétnosti uvádza, čo vypovedal menovaný svedok v rámci daňovej kontroly a následne odôvodňuje, prečo bola táto výpoveď svedka vyhodnotená za účelovú (osobitne poukazujúc na to, že jeho výpoveď bola inými dôkazmi obstaranými vo veci vyvrátená). Predmetné informácie sa následne premietli aj do odôvodnenia rozhodnutia žalovaného (konkrétne na str. 10).

70. Tvrdenie sťažovateľky o tom, že by sa rozhodnutia orgánov verejnej správy nevenovali tomu, čo bolo obsahom výpovede svedka F., resp. prečo bola táto výpoveď orgánmi verejnej správy vyhodnotená ako účelová, sa ukázala ako nepravdivá, a preto z vecného hľadiska kasačného prieskumu ako nedôvodná.

71. Krajskému súdu potom nie je možné vytýkať, že tento nedostatok neidentifikoval, keď v skutočnosti ani neexistoval, ako ani to, že on sám sa výpovedi svedka F. nevenuje (tak z hľadiska obsahu jeho výpovede, ako ani jej účelovosti), keď toto krajskému súdu ani neprináležalo. Krajský súd svedka F. nevypočúval, nerozhodoval vo veci samej (vyrubovacie konanie), a preto ani sám nemôže skúmať obsah výpovede daného svedka, resp. jeho účelovosť. Krajský súd sa môže v rámci súdneho prieskumu venovať výlučne tomu, či tento dôkaz bol braný do úvahy v rámci konania pred príslušnými orgánmi, či je tento dôkaz v odôvodnení špecifikovaný, resp. ako je hodnotený a prečo, či je odôvodnenie rozhodnutia orgánov verejnej správy v kontexte tohto dôkazu presvedčivé (a pod.), pričom z odseku 29. rozsudku je nepochybné, že túto úlohu vykonal, keď v odseku 29. neprisvedčil ani tejto námietke sťažovateľky.

72. Z dôvodov vyššie uvedených potom aj kasačný súd ustálil, že uvedený bod kasačnej sťažnosti je nedôvodný.

73. Kľúčovou hmotno-právnou námietkou vo veci je tvrdenie sťažovateľky, že táto preukázala, že zdaniteľné obchody medzi ním a spoločnosťou MS-KOV TRANS s.r.o. uskutočnené neboli, resp. že správca dane a žalovaný nepreukázali dostatočne, že by preukázané neboli. Namietala, že orgány verejnej správy na ňu kladú bremeno, ktoré je neprimerané.

74. Kasačný súd v prvom rade uvádza, že pre účely priznania práva na odpočet DPH je potrebné rozlišovať medzi plnením formálnych kritérií pre tento úkon a plnením materiálnych predpokladov pre daný úkon. Osobitne je potrebné uviesť, že ani formálne bezchybná daňová, resp. účtovná dokumentácia nemusí bez ďalšieho znamenať, že právo na priznanie odpočtu DPH bude daňovému subjektu priznané.

75. Primárnym predpokladom pre odpočítanie DPH je totiž relevantné preukázanie toho, že zdaniteľné obchody, ktoré formálne daňový subjekt preukazuje vo vzťahu k správcovi dani príslušnými listinami, aj naozaj boli uskutočnené. Predkladanie daňových dokladov (najmä faktúr) pre účely priznania práva na odpočet DPH nepostačuje, keď kľúčovým pre realizáciu tohto úkonu je samotné dodanie tovaru a z tohto titulu vznik daňovej povinnosti na strane dodávateľa.

76. Čiastočne kasačný súd prisvedčil námietke, že v odseku 26. odôvodnenia rozsudku krajského súdu sú pojmy, ktoré sú svojou povahou neurčité, nejasné a pod. Ide napr. o názor krajského súdu, podľa ktorého by od subjektov obchodnej spolupráce malo byť všeobecne očakávaným štandardom dodržiavanie „etických princípov“, resp. „konanie v súlade so záväzkom nulovej tolerancie korupcie“ a pod. Ani tento nedostatok však nie je takej intenzity, že by mal viesť k zrušeniu rozsudku, keď - paradoxne - priamo z odseku 26. (prvá veta) je zrejmé, že ním krajský súd (a to aj odkazom na rozhodovaciu prax Súdneho dvora EÚ a kasačného súdu) poukazuje na potrebu obchodnej obozretnosti, ktorú je možné od podnikateľov očakávať, a to s cieľom minimalizácie rizika toho, aby sa konkrétny podnikateľ stal súčasťou daňového podvodu.

77. Navyiac, je potrebné opätovne pripomenúť, že dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet DPH v súdnej veci je výlučne to, že nebolo preukázané, že dodávateľ MS-KOV TRANS s.r.o. dodal sťažovateľke tovar, od dodania ktorého odvíja sťažovateľka odpočet DPH.

78. Kým nie je preukázané, že k dodávke tovaru došlo, ostatné otázky s vecou súvisiace (napr. primeranosť ceny, t.j. či ide o cenu trhovú, skutočný obchodný rozmer transakcie a pod.), sú irelevantné. Podľa kasačného súdu preto neobstojí ani ten kasačný bod uvedený v texte sťažnosti, kde sťažovateľka namietala, že sa vôbec neprihliadalo na to, či ide o cenu obvyklú, či sa faktúry uhrádzali a pod.

79. Aj podľa názoru kasačného súdu, správca dane aj žalovaný v texte žalobou napadnutých rozhodnutí dostatočne odôvodnili, prečo, resp. na základe čoho nemajú preukázané dodanie tovaru, ako aj na legitímne pochybnosti, ktoré tento ich záver podčiarkujú. V prípade prvostupňového rozhodnutia je tieto úvahy správcu dane možné identifikovať najmä na str. 9-10 prvostupňového rozhodnutia (ako body 1. až 4.) a následne na str. 11 a 12 prvostupňového rozhodnutia.

80. Správca dane pritom poukazuje nielen na negatívne dôkazy a na nedodané dôkazy zo strany daňových subjektov, na ktorých toto bremeno bolo (napr. celkovo absentujú doklady o preprave tovaru v reťazci FRIGO-STAV s.r.o. > JOSTA s.r.o. > MS-KOV TRANS s.r.o. > Eva Kocúrová), ale aj na skutkové okolnosti a dôkazy, ktoré svojou povahou negujú obchodné transakcie tvoriace základ zdaniteľných plnení (napr. dodávka tovaru medzi dodávateľom sťažovateľa a jeho dodávateľom mala byť hradená do pokladne (ERP),

pričom správca dane v rámci daňovej kontroly zistil, že sa tak nemohlo stať, keďže primárny dodávateľ v danom čase takúto ERP nemal, ďalej je to napr. predloženie výpisov z bežného účtu o údajnej úhrade za tovary medzi sťažovateľom a dodávateľom, avšak v žiadnom z týchto výpisov sa nenachádza potvrdenie o úhrade za prijaté faktúry vystavené v kontrolovanom období a pod.).

81. Z prvostupňového rozhodnutia pritom vyplýva, že správca dane sa oboznámil aj s dodatočne doloženými dokladmi zo strany sťažovateľky (napr. tzv. príjemky o dodávke tovaru od MS-KOV TRANS s.r.o.), avšak tieto sťažovateľka nepredložila na základe výzvy správcu dane na preukázanie deklarovaných zdaniteľných plnení, ale až dodatočne a aj to tak, že tieto príjemky neboli súčasťou účtovných a daňových dokladov a pod.

82. Hmotnoprávne nepreukázanie dodania tovaru žalovaný dôkladne analyzuje na str. 17 a nasl. žalobou napadnutého rozhodnutia. Z vykonaných dôkazov pritom aj žalovaný - v súlade s názorom správcu dane - dospel k záveru, že z dôvodu nepreukázania, že tovar skutočne dodal dodávateľ uvedený na faktúre, správca dane nemohol potvrdiť, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak a práve tou osobou, ako to bolo deklarované sťažovateľom, a preto následne ani nemohol uznať sťažovateľke právo na odpočítanie DPH v rozsahu vyplývajúcom z prvostupňového rozhodnutia.

83. Podľa názoru kasačného súdu - a v rozpore s príslušným kasačným bodom sťažovateľky - závery orgánov verejnej správy indikujúce, že dodanie tovaru, za ktorý si sťažovateľka uplatnila odpočet DPH, sa javia ako opodstatnené a v tomto smere nie je možné súhlasiť ani s tým názorom sťažovateľky, že by na ňu (ako na daňový subjekt) bolo kladené neprimerané dôkazné bremeno. Absencia dokladov o preprave v celom obchodnom reťazci, nepreukázanie dodania tovaru už dodávateľovi sťažovateľky (ktorý ho mal následne dodať sťažovateľke), nepreukázanie úhrady faktúr vystavených dodávateľom sťažovateľkou za kontrolovaný časový úsek, vyvrátenie spolupráce jedného z konateľov spoločnosti JOSTA s.r.o. s údajným dodávateľom sťažovateľky, ako aj ďalšie pochybnosti detailne riešené v rozhodnutiach orgánov verejnej správy, sú aj podľa názoru kasačného súdu legitímne pre záver, ktorý vyplynul z daňovej kontroly sťažovateľky a následne z vyrubovacieho konania (rozdiel dane).

84. Kasačný súd preto sťažovateľkinu námietku o neprimeranom dôkazom bremene, ktoré malo byť na ňu kladené v priebehu daňovej kontroly, resp. o nedostatočnom zistení relevantných skutkových okolností veci a námietku, že nebolo prihliadané napr. na to, či cena dodaného tovaru bola obvyklá a pod., vyhodnotil ako nedôvodnú.

85. Napokon považuje kasačný súd za potrebné vysporiadať sa aj s tou námietkou sťažovateľky, podľa ktorej sa krajský súd dostatočne nevysporiadal s tým, že vo veci daňovej kontroly sťažovateľky neboli vykonané dôkazy kontrolnými výkazmi DPH. V prvom rade kasačný súd uvádza, že táto otázka je žalovaným riešená na str. 19 žalobou napadnutého rozhodnutia (druhý odsek), keď poukazuje na to, že kontrolný výkaz nemôže nahradiť preverenie reálneho dodania tovaru. Kasačný súd odkazuje v tomto zmysle na odôvodnenie tohto rozsudku (pozri vyššie) v časti, kde poukazuje na to, že materiálnym predpokladom pre odpočítanie DPH je vlastné dodanie tovaru konkrétnym dodávateľom, u ktorého sa k tomuto zdaniteľnému plneniu viaže (vznikne) daňová povinnosť. Krajský súd sa s touto otázkou vysporiadal v rámci odôvodnenia vo viacerých odsekoch a konkrétne na námietku kontrolných výkazov odkazuje v odseku 27. rozsudku.

86. Záverom kasačný súd uvádza, že hoci kasačná sťažnosť vykazovala určitú mieru zmätočnosti, resp. duplikovania niektorých námietok, ďalej obsahovala námietky, ktoré svojou povahou nebolo možné považovať za námietky smerujúce ku konaniu na krajskom súde a k rozsudku krajského súdu, kasačný súd skúmal všetky relevantné - významné kasačné body tak, ako je to uvedené vyššie v odôvodnení tohto rozsudku a zároveň uvádza, že žiadne ďalšie parciálne námietky uvedené v texte kasačnej sťažnosti neboli dôvodné, resp. spôsobilé vyvolať takú výrokovú časť rozhodnutia kasačného súdu, ktorá by predmetný rozsudok krajského súdu zrušila a vec mu vrátila na ďalšie konanie (príp. by mala viesť k zmene rozsudku krajského súdu tak, že by rozhodnutie žalovaného zrušilo a vec by sa mu vrátila na ďalšie konanie).

87. Vzhľadom na vyššie uvedené považoval kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľky za nedôvodnú, a preto ju postupom podľa § 461 SSP zamietol.

88. Vychádzajúc z toho, že ani jednému z účastníkov konania (sťažovateľka, resp. žalovaný) nevzniklo zo zákona právo na náhradu trov konania, o uvedenom kasačný súd rozhodol vo výroku súhrnne tak, že právo na náhradu trov konania účastníkom konania nepriznal. Pri posudzovaní vzniku práva na náhradu trov konania pritom najvyšší správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľke právo na ich náhradu nepatrí, pretože v tomto konaní nemala úspech (§ 167 ods. 1 SSP) a u žalovaného nezistil existenciu zákonného dôvodu na ich priznanie (§ 168 SSP).

89. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal toto rozhodnutie jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP) t.j. pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

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