

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/9/2016
Identifikačné číslo spisu: 7015201092
Dátum vydania rozhodnutia: 18.12.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7015201092.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: VISK, s.r.o., Národná trieda č. 39, Košice, právne zastúpený JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, so sídlom Gelnická č. 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1319399/2015 zo dňa 21. augusta 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/108/2015-126 zo dňa 12. mája 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/108/2015-126 zo dňa 12. mája 2016 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1319399/2015 zo dňa 21. augusta 2015 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Návrh žalobcu na podanie návrhu Súdnemu dvoru Európskej únie na začatie prejudiciálneho konania z a m i e t a .

Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania, ktoré pozostávajú z trov právneho zastúpenia vo výške 901,42 € a iných trov konania vo výške 140,- €, na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Eugena Kostovčíka, Košice, do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1319399/2015 zo dňa 21.08.2015, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice zo dňa 29.05.2015 č. 623614/2015. Prvostupňový orgán znížil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2007 zo sumy 130.402,61 € na sumu 5.026,26 €. Rozdiel predstavuje 125.376,35 €. Správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr za nákup rýdzeho zlata od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. Krajský súd v Košiciach zároveň rozhodol o trovách

konania tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

1.2 Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného č. 1319399/2015 zo dňa 21.08.2015, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice zo dňa 29.05.2015 č. 623614/2015.

1.3 Krajský súd v konaní podľa § 247 a nasl. O.s.p., po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného a po oboznámení sa s administratívnymi spismi žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

1.4 Krajský súd v Košiciach uviedol, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

1.5 Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočností 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 vecí, čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

1.6 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf 30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonu, stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahu aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania vyvodiť, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočností a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

1.7 V tejto súvislosti krajský súd poukazuje aj na ďalší rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2 Sžf 4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011 z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

1.8 Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenie

spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

1.9 Z citovaných ustanovení Daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky krajský súd mal za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt.

1.10 Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle zásady súčinnosť správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu je daňové konanie jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Je nesporné, že povinnosťou žalobcu bolo predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Existencia a predloženie daňových dokladov zo strany žalobcu a to faktúry účtovníctvo samé o sebe nie sú dôkazom o tom, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako je deklarované faktúrami. Pokiaľ si platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli aj reálne uskutočnené.

1.11 V danom prípade síce žalobcom bolo predloženými listinnými dôkazmi a to daňovými dokladmi, faktúrami a celkovým účtovníctvom bolo preukazované, že v danom prípade došlo k vecnému plneniu, ale ďalším vykonaním dokazovania zo strany správcu dane a to predovšetkým výsluchom svedkov C., A., B., Q., vyšetrovacím spisom č.: ČVS:PPZ-186/NKA-FP-VY-2012, č.: ČVS: PPZ-119/NKA-FP-VY-2012, dožiadaním z Daňového úradu Trenčín, žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií bol zistený reťazec nákupu a predaja rýdzeho zlata, nebol ale zistený výrobca zlata, zdroj jeho nadobudnutia, pôvod zlata, ani jeho konečný odberateľ, konečné použitie v reťazci spoločnosti PNEU -VAN, s.r.o. - UNION STEEL, s.r.o. - Tatra Trade Corporation, s.r.o. - VISK, s.r.o. (žalobca) - EURO AD, s.r.o., z ktorého vyplynulo, že žalobca porušil ustanovenie § 49, § 51 v nadväznosti na § 19 zákona č. 222/2004 Z. z., keď neoprávnené odpočítal daň z faktúr za dodanie zlata. Došlo aj k porušeniu § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., podľa ktorého predmetom daní je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou. Spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru, pretože sa jednalo o dodanie tovaru bez reálneho opodstatnenia, a preto nemohlo vzniknúť ani jeho odberateľovi, t. j. žalobcovi - VISK, s.r.o. právo na odpočítanie dane. Došlo aj k porušeniu § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., podľa ktorého oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru.

1.12 Krajský súd sa nestotožňuje s námietkou žalobcu, že správca dane, ako aj žalovaný pri hodnotení vykonaného dokazovania nepostupovali v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, v ktorej súvislosti poukazuje už na uvedený rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf 30/2014 zo dňa 17.02.2015, podľa ktorého aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Správny orgán, ako aj žalovaný podľa názoru krajského súdu v odôvodnení svojich rozhodnutí, kde hodnotili vykonané dokazovanie, a teda aj výpovede svedkov C., B., Q., Q., postupovali v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku a záver hodnotenia všetkých dôkazov nielen výpovede, predovšetkým uvedených svedkov, zodpovedajú zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Daňové konanie je ovládané zásadou objektívnej pravdy, čo však nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďa tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom daní

preverovaných skutočností, pretože nie je vyhľadávacím konaním, ale hodnotenie dôkazov jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti musí zodpovedať predovšetkým zásade logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. V danom prípade správca dane, ako aj žalovaný takto postupoval. Žalobca v podstate nesúhlasí s hodnotením vykonaného dokazovania správcou dane, ale ani žalovaným, pričom nie je možné akceptovať to, čo žiada žalobca, aby správca dane, ako aj žalovaný vykonané dokazovanie hodnotili tak, aby bolo preukázané to, že splnil všetky zákonné podmienky na priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr, ktoré boli preverované pri daňovej kontrole. Žalobca v danom prípade okrem predložených listinných dôkazov a to kompletného daňového účtovníctva nepredložil žiaden relevantný dôkaz o tom, ktorý by preukazoval, že došlo k reálnemu uskutočneniu obchodu a práve naopak ďalším preverovaním zo strany správcu dane bolo preukázané, že v danom prípade išlo o reťazec obchodu medzi spoločnosťami PNEU - VAN, s.r.o. - UNION STEEL, s.r.o. - Tatra Trade Corporation, s.r.o. - VISK, s.r.o. (žalobca) - EURO AD, s.r.o., Praha, Česká republika - C & T, s.r.o., Nová Dubnica.

1.13 Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie, jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je teda procesný proces, 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, ale je povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím a správca dane je aj oprávnený rozhodnúť, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a vôbec či dokazovanie doplní a tiež o tom, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov, čomu zodpovedá aj ustanovenie § 3 ods. 3 daňového poriadku, že správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, ale tak, aby toto hodnotenie zodpovedalo logickému mysleniu a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

1.14 Krajský súd nevyhovel žiadosti žalobcu zo dňa 18.11.2015 o vypočutie svedka P. Q., nakoľko tento svedok bol už vypočutý dňa 29.05.2013, nebol konateľom žiadnej zo spoločností medzi ktorými prebiehal realizovaný obchod rýdzeho zlata, mal iba poskytnúť pre niektoré obchody priestory svojej firmy MIKADO, s.r.o. Nové skutočnosti v súvislosti s prebiehajúcim obchodom, ktoré by mohli zmeniť záver rozhodnutia, by neuviedol.

1.15 Krajský súd ďalej poukázal na skutočnosť, že správne orgány výpovede svedka M. C. hodnotili iba v súvislosti s vykonaním daňovej kontroly a to najmä, či došlo k uskutočneniu reálneho dodania zlata spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. žalobcovi, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pričom aj z výpovede tohto svedka vyplýva, že bol vytvorený reťazec nákupu a predaja zlata medzi spoločnosťami PNEU - VAN, s.r.o. - UNION STEEL, s.r.o. - Tatra Trade Corporation, s.r.o. - VISK, s.r.o. (žalobca) - EURO AD, s.r.o., ktorá nakoniec mala toto zlato predať spoločnosti C & T, s.r.o. Nová Dubnica.

1.16 Krajský súd napokon dospel k záveru, že postup správcu dane vo vyrubovacom konaní, ako aj pri výkone daňovej kontroly a aj pri voľnom hodnotení vykonaného dokazovania bol v súlade s Daňovým poriadkom a vykonané dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti z hľadiska ich pravdivosti a preukázanosti, čo zodpovedá zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonov.

2.

2.1 Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/108/2015-126 zo dňa 12. mája 2016 zmenil a zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 1319399/2015 zo dňa 21.08.2015, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 623614/2015 zo dňa 29.05.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

2.2 Žalobca je presvedčený, že správne orgány najvyššiu hodnotu závažnosti na prijatie právneho záveru, že zlato nikdy neexistovalo a išlo o fiktívne obchody pripisujú výpovediam M. C. z 24.07.2014 a z 19.09.2014, 19.09.2014 a 15.04.2015.

2.3 Podľa žalobcu, daňové orgány na základe dvoch výpovedí tej istej osoby, ktorá je trestne stíhaná za trestnú činnosť priamo súvisiacu s predmetom daňového sporu, popreli pravdivosť všetkých predchádzajúcich výpovedí M. C., v ktorých presne popísal priebeh obchodov, ako aj všetkých ostatných dôkazov. Žalobca poukazuje na to, že osoba obvinená v trestnom konaní nemusí vypovedať pravdu a výsluch v trestnom konaní je súčasťou vlastnej obhajoby obvineného, môže zásadným spôsobom ovplyvniť hodnotu pravdivosti, a tým aj samotnú dôkaznú hodnotu takejto výpovede pre účely daňového konania. Žalobca osobitne poukazoval na spôsob „hodnotenia“ pravdivosti výpovedí M. C. do novembra 2013.

2.4 Žalobca reaguje na dva okruhy problémov, na skutkové okolnosti a na právne posúdenie veci. Zásada objektívnej pravdy je naplnená vtedy, ak medzi skutkovým zistením a právnym posúdením veci je logický vzťah a skutkovým zisteniam sa prisúdi zodpovedajúci právny význam. Z obsahu spisu nevyplýva, že medzi zisteným skutkovým stavom a jeho právnym posúdením je zásadný rozpor, čo znamená, že správny orgány skutkovým zisteniam neprisúdili zodpovedajúci právny význam, teda postupovali v rozpore so zásadou objektívnej pravdy, na ktorú viackrát v rozsudku súd poukazuje. Podľa súdu žalobca okrem predložených listinných dôkazov nepredložil žiaden relevantný dôkaz o tom, že došlo k reálnemu uskutočneniu obchodu a práve naopak ďalším preverovaním zo strany správcu dane bolo preukázané, že v danom prípade išlo o uvedený reťazec obchodu. Uvedené tvrdenie súdu je podľa žalobcu v extrémnom rozpore s obsahom spisov. Žalobca predložil množstvo dôkazov, ktoré nie len spochybnili pravdivosť výpovedí M. C., ako najzávažnejšieho dôkazu k prijatiu záveru o fiktívnosti obchodov, ale súčasne preukazovali aj reálnu existenciu zlata, teda aj opodstatnenosť uplatneného odpočítania dane. Podľa krajského súdu, dôkazy o tom, že zlato v obchodnom vzťahu medzi žalobcom a dodávateľom Tatra Trade Corporation, s.r.o. reálne neexistovalo sú predovšetkým výpovede svedkov M. C., V. A., V. B., V. Q., a J. Q., ktoré boli vyhodnotené v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 daňového poriadku. K výpovediam M. C. žalobca uvádza, že k hodnoteniu jeho výpovedí vôbec nedošlo, išlo len o mechanické prevzatie a bezvýhradné akceptovanie jeho výpovedí, pri ktorom absentujú akékoľvek úvahy o ich pravdivosti a logický vzťah medzi skutkovým zistením a ich právnym posúdením. Krajský súd uviedol, že v hodnotení výpovedí svedka M. C. nezistil, aby správne orgány posudzovali jeho výpoveď v súvislosti s tým, že voči nemu sa viedlo vyšetrovanie, ale hodnotil ju iba v súvislosti s vykonaním daňovej kontroly. Žalobca na tento názor uvádza, že takýto postup nebol správny a poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 8Afs/22/2010 z 24.08.2010, v ktorom sa okrem iného uvádza, že výpoveď osoby, ktorá sa svojím spôsobom priamo alebo nepriamo podieľa na trestnej činnosti, je potrebné vyhodnocovať aj z hľadiska možných modifikácií výpovede z dôvodu pohnútok a motivácií. Pri hodnotení pravdivosti výpovedí M. C. nebolo možné obísť posúdenie motivácie „priznania“ M. C. bolo potrebné zaoberať sa najmä tým, prečo M. C. začal na základe „vlastného rozhodnutia od novembra 2013 vypovedať pravdivo“. Tvrdenia M. C. o neexistencii zlata v spojení s ďalšími tvrdeniami sa javia ako účelové, jeho „vlastné rozhodnutie od novembra 2013 vypovedať pravdivo“ je súčasťou obhajoby s cieľom minimalizovať podiel škody nepriznaním nadmerných odpočtov žalobcovi a tým ovplyvniť trestnoprávne posúdenie veci. S uvedeného je zrejmé, že daňové orgány mali motiváciu výpovedí M. C. hodnotiť, čo však ako vyplýva z rozsudku nejako nezohľadnili. Existenciu zlata a jeho predaj v priestoroch firmy MIKADO, s.r.o. zhodne potvrdili I. Q., S. B., V. Q., V. B. a aj M. C. vo svojich výpovediach do novembra 2013, potom tieto výpovede nemohli byť dôkazmi, že zlato v uvedenom obchodnom reťazci neexistovalo, práve naopak, uvedené výpovede potvrdzujú existenciu zlata.

2.5 Podľa krajského súdu ďalším dôkazom o neexistencii zlata sú výsledky dožiadania z Daňového úradu Trenčín, no ani v tomto prípade súd nikde neuvádza, čo výsledky dožiadaní obsahujú. V žalobe žalobca poukazoval (bod 36-45 žaloby) na závažný časový a vecný nesúlad medzi faktúrami a odovzdávacími protokolmi v obchodnom vzťahu medzi Tatra Trade Corporation, s.r.o. a ZLATOKOV, spol. s.r.o., pričom namietal, že žalovaný sa uvedeným nikde nezaoberal. M. C. vo výpovedi z 15.04.2015 uviedol, že zlato v januári 2007 nakúpil preto, aby sa iba ukázalo V. A., no bolo obstarané v súvislosti s iným obchodom. M. C. uviedol, že väčšinou v deň nákupu zlata z Rakúska sa tento tovar fyzicky odovzdal kupujúcim, no prvý preberací protokol bol pre ZLATOKOV, spol. s r.o. vyhotovený až v apríli 2007. Na strane druhej v septembri, októbri a v novembri 2007 bolo vyhotovených spolu päť preberacích protokolov pre ZLATOKOV, spol. s.r.o., pričom k týmto plneniam nie sú uvedené žiadne faktúry,

posledná faktúra za dodaný tovar je z augusta 2007. Zistenie, že medzi faktúrami a protokolmi o odovzdaní tovaru sú závažné rozpory, sú dostatočným dôvodom k pochybnostiam o ich hodnovernosti.

2.6 Podľa krajského súdu ďalším dôkazom o neexistencii zlata sú výsledky žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“), pri ktorej bol zistený reťazec spoločností PNEU - VAN, s.r.o. - UNION STEEL, s.r.o. - Tatra Trade Corporation, s.r.o. - VISK s.r.o. (žalobca) - EURO AD, s.r.o., Praha, Česká republika - C & T, s.r.o., Nová Dubnica. Žalobca uvádza, že uvedený reťazec bol zistený už počas daňovej kontroly, čo vyplýva aj z rozhodnutia Daňového úradu Košice I z 05.12.2008 a správca dane z uvedeného zistenia prijal záver, že predmetom fakturácie bolo investičné zlato. Žalobca ďalej uvádza, že zo všetkých odpovedí na žiadosti o MVI zistenia u dodávateľa Schoeller Munzhandell GmbH vyplýva, že tento dodávateľ potvrdil dodanie zlata pre odberateľov zo Slovenska (okrem iných Alhala, s.r.o., UNION STEEL, s.r.o., V. L., M. C.) a uvádza, že neeviduje na faktúrach čísla certifikátov zlatých prútov, preto nemôže presne zistiť, komu boli tieto prúty dodané.

2.7 Žalobca v žalobe namietal, že predložil k obhliadke správcovi dane zlatú tehlu, čo žalovaný zhodnotil konštatovaním, že zlatá tehla nepreukazuje, že sa jednalo o zlato, ktoré bolo predmetom fakturácie medzi spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. a žalobcom. Žalovaný nikde neuvádza, ako zistil, že zlato predložené k obhliadke nepochádzalo od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o. alebo od dodávateľa UNION STEEL, s.r.o., ale pochádzalo od iného dodávateľa. Uvedené je dôkazom, že zlato reálne existovalo a keďže žalobca nakupoval zlato len od dodávateľov Tatra Trade Corporation s.r.o. a UNION STEEL, s.r.o. (júl 2007), mohlo sa jednať len o zlato nakúpené od uvedených dodávateľov. Súd sa uvedeným vôbec nezaoberal.

2.8 Žalobca ďalej uviedol, že reálnu existenciu zlata a priebeh obchodov podrobne V. A., V. B., S. B., V. Q. a aj M. C. vo svojich výpovediach do novembra 2013 popísali. M. C. sám uviedol, že obchody prebiehali v priestoroch firmy MIKADO, s.r.o. na Hroncovej ulici v Košiciach. Svedok J. Q. vo výpovedi z 29.05.2013 potvrdil, že v priestoroch jeho firmy MIKADO, s.r.o. za účasti V. A. a M. C. prebiehali obchody, pri ktorých bol vždy osobne prítomný, predmetom obchodu bolo zlato, boli to odliatky obdĺžnikového tvaru, neboli balené, videl na stole viac kusov zlata, jeden kus mal v ruke. Žalobca predložil k obhliadke správcovi dane zlatú tehlu, ktorá mohla pochádzať len od dodávateľov Tatra Trade Corporation s.r.o. alebo UNION STEEL s.r.o. Z vyšetrovacích spisov polície vyplýva, že pre účely obchodovania sa zabezpečil skutočne existujúci tovar.

2.9 Záver krajského súdu bol, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a presúva dôkaznú povinnosť uvedenú v ustanovení § 24 daňového poriadku do abstraktnej, nekonkrétnej a v podstate nesplniteľnej povahy. Takýto výklad dôkazného bremena súdom v konečnom dôsledku deformuje uplatňovanie zásady voľného hodnotenia dôkazov a objektívnej pravdy uvedenej v § 3 ods. 3 daňového poriadku ako jednej zo základných zásad daňového konania, pretože abstrakcia dôkazného bremena daňových subjektov nevyhnutne vedie k tomu, že voľnosť pri hodnotení dôkazov sa nahrádza ľubovôľou konajúceho daňového orgánu.

2.10 Žalobca ďalej namietal, že množstvo dôkazov bolo zabezpečených Finančným riaditeľstvom SR, čím došlo k porušeniu dvojínštančnosti konania. Krajský súd sa uvedenou námietkou žalobcu vôbec nezaoberal.

2.11 Žalobca žiadal krajský súd o vypočutie svedka J. Q. s poukazom na rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/9/2015 zo dňa 16.09.2015 za zdaňovacie obdobie apríl 2007, kedy súd žalobu zamietol, pričom svoj právny záver založil práve na tom, že otázky kladené J. Q. sa týkali výlučne zdaňovacieho obdobia január a február 2007, a preto nemôžu byť akceptovateľné pri posudzovaní zdaňovacieho obdobia apríl 2007. Žalobca uvádza, že skutkový a právny stav za zdaňovacie obdobie máj 2007 je úplne identický ako za zdaňovacie obdobie apríl 2007, preto žiadal súd, aby v súdnom konaní podľa ustanovenia § 250i ods. 1 O.s.p. vykonal dôkaz vypočutím svedka J. Q.. Svedok sa mal vyjadriť k tomu, či obchody v priestoroch spoločnosti MIKADO, s.r.o. prebiehali len v zdaňovacích obdobiach január a február 2007 alebo prebiehali aj v zdaňovacom období máj 2007, resp. aj v iných zdaňovacích

obdobíach v roku 2007. Z uvedeného je zrejmé, že nie je pravdivé tvrdenie súdu, že svedok by ďalšie iné skutočnosti ako tie, čo už uviedol v súvislosti s prebiehajúcim obchodom neuviedol.

2.12 Keďže krajský súd odmietol žiadosť žalobcu o vypočutie J. Q., žalobca na pojednávaní predložil súdu a žalovanému zápisnicu o výsluchu svedka J. Q., ČVS: PPZ-393/NKA-FP-VY-2013 z 29.12.2015. Žalobca na pojednávaní poukazoval na to, že svedok J. Q. v zápisnici jednoznačne potvrdil, že obchody prebiehali v priestoroch jeho firmy MIKADO, s.r.o. v období od januára do augusta 2007 a bol prítomný vždy pri každom obchode, pretože V. A. nemal kľúče. Jednalo sa o obchody so zlatom, zlato videl, mal ho v ruke. Obchody sa uskutočňovali každý mesiac, v jednom mesiaci sa uskutočnilo aj viac obchodov. Poznal M. C., pri obchodoch boli aj iní ľudia, vonku videl auto s českým EVČ, jeden z účastníkov obchodu bol česky hovoriaci muž vo veku okolo 35 až 40 rokov. Z uvedenej svedeckej výpovede svedka J. Q. jednoznačne vyplýva ozrejenie spornej otázky, teda to, že obchody so zlatom medzi žalobcom a spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. prebiehali v priebehu mesiacov január až august 2007, teda aj v spornom zdaňovacom období máj 2007. Krajský súd sa o uvedenom rozsudku nikde nezmiňuje, aj keď predmetná zápisnica o výsluchu svedka J. Q. je súčasťou súdneho spisu.

2.13 Žalobca je presvedčený, že rozsudkom Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/108/2015 z 12.05.2016 došlo k porušeniu základného práva žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu, resp. práva na spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR, § 157 ods. 2 O.s.p., čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Dohovor“) a základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 Ústavy SR.

2.14 Súčasťou základného práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR, § 157 ods. 2 O.s.p. a čl. 6 ods. 1 Dohovoru 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 (napr. III. ÚS 260/06, III. ÚS 153/07).

2.15 Z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva, že súd v odôvodnení rozsudku musí jasne a zrozumiteľne odpovedať na všetky kľúčové právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Dostatočnosť a relevantnosť dôvodov rozhodnutia sa musí týkať nielen toho, z akých úvah súd vychádzal, keď považoval námietky žalobcu za nedôvodné, ale mal sa zaoberať skutkovo i právne odôvodnením jednotlivých námietok s dostatočnou podrobnosťou tak, aby z dôvodov bolo zrejmé, akými skutkovými a právnymi podkladmi sa riadil. Rozhodnutie súdu musí uviesť dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené a rozsah tejto povinnosti sa musí posúdiť vo svetle okolností každej veci.

2.16 Podľa žalobcu krajský súd takto nepostupoval. Požiadavky uvedené v čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR, § 157 ods. 2 O.s.p. a v čl. 6 ods. 1 Dohovoru nemôžu byť naplnené tým, že súd jednostranne obhajuje závery správnych orgánov bez toho, aby výsledok konfrontácie záverov žalovaného a záverov žalobcu predstavil zákonne konformným spôsobom.

2.17 Žalobca ďalej namieta, že v daňovom konaní a v žalobe poukazoval na množstvo dôkazov, z ktorých každý dôkaz samostatne a v súvislosti s ďalšími dôkazmi nie len spochybnili pravdivosť výpovedí M. C., ako najzávažnejšieho dôkazu k prijatiu záveru o fiktívnosti obchodov, ale súčasne preukazovali aj reálnu existenciu zlata, a teda aj opodstatnenosť uplatneného odpočítania dane a oslobodenia od dane.

3.

3.1 Vyjadrenie žalovaného k odvolaniu, bolo krajskému súdu doručené dňa 04.10.2016. Žalovaný uviedol, že námietky uplatnené žalobcom v odvolaní sú obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi žalobcu a sú zamerané najmä na hodnotenie výpovedí M. C.. K uvedeným námietkam sa žalovaný vyjadril v stanovisku k žalobe č. 1671715/2015 zo dňa 16.11.2015, na ktorom trvá.

3.2 Podľa žalovaného výpoveď M. C. nebola jediným dôkazom správcu dane, ale bola jedným z dôkazov, ktoré správca dane v danej veci zabezpečil a ktoré hodnotil jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

3.3 Žalobca namietanými rozpormi vo výpovediach M. C. sa snaží preukázať nesprávnosť hodnotenia žalovaného, správcu dane, ako i súdu a spochybníť pravdivosť tvrdení M. C., ale tieto tvrdenia žalobcu nie sú schopné preukázať reálne dodanie fakturovaného tovaru, teda nie sú takými skutočnosťami, ktoré by mali rozhodujúci vplyv na závery vyvozené v danej veci.

3.4 V danej veci bolo rozhodujúce, že žalobca nepreukázal nárok na odpočítanie dane z faktúr za rýdze zlato od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., pretože nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov. V zistenom fakturačnom reťazci spoločností zapojených do obchodovania so zlatom nebol zistený výrobca zlata, ani zdroj jeho nadobudnutia, pôvod zlata, ani jeho konečný odberateľ a konečné použitie. Žalovaný zastáva názor, že v danom prípade neboli splnené podmienky pre odpočítanie dane stanovené zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

3.5 Žalovaný v danej veci nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie platných zákonov. Žalovaný z obsahu spisu dospel k záveru, že námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe, ako aj v odvolaní, nie je možné akceptovať a tieto námietky sú neopodstatnené. Správca dane a žalovaný postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi.

3.6 Z vyššie uvedených dôvodov navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/108/2015-126 zo dňa 12.05.2016 ako vecne správny potvrdil.

4.

4.1 Žalobca podal návrh na podanie žiadosti Súdnemu dvoru Európskej únie na rozhodnutie o prejudiciálnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy, ktorý bol NS SR doručený dňa 31.10.2016.

4.2 Podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie Súdny dvor EÚ má právomoc vydať predbežný nález o otázkach, ktoré sa týkajú:

- a) výkladu zmlúv,
- b) platnosti a výkladu aktov inštitúcií, orgánov alebo úradov alebo agentúr Únie.

4.3 Ak sa takáto otázka položí v konaní pred vnútroštátnym súdnym orgánom a tento súdny orgán usúdi, že rozhodnutie o nej je nevyhnutné pre vydanie jeho rozhodnutia, môže sa obrátiť na Súdny dvor EÚ, aby o nej rozhodol.

4.4 Ak sa takáto otázka položí v konaní pred vnútroštátnym súdnym orgánom, proti ktorého rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva, je tento súdny orgán povinný obrátiť sa na Súdny dvor EÚ.

4.5 Žalobca navrhol položiť tieto prejudiciálne otázky:

1. Má sa Smernica Rady 2006/112 vykladať v tom zmysle, že zmena výpovedí konateľa dodávateľa, v ktorých potvrdil existenciu zlata a podrobne popísal priebeh obchodov novou výpoveďou pred orgánmi polície, v ktorej poprel existenciu zlata je dostatočne objektívnou skutočnosťou k preukázaniu toho, že zdaniteľná osoba je priamym a úmyselným účastníkom podvodu vo vzťahu k DPH?

2. Je postup daňových orgánov v súlade so zásadou proporcionality zakotvenej v práve Únie, keď daňové orgány za stavu, ak žalobca zlato v období január až jún a august 2007 nakupoval len od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o., v mesiaci júl 2007 len od dodávateľa UNION STEEL, s.r.o. a nákup zlata od iných dodávateľov nebol správcom dane zistený, odmietli predloženie zlatej tehly, ako

dôkazu o reálnej existencii zlata s tým, že žalobca nepreukázal, že sa jednalo o zlato, ktoré bolo dodané spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o.?

3. Je postup súdu v súlade s právom na obhajobu, ktoré predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ak súd za stavu, keď predmetom sporu je existencia tovaru na pojednávaní odmietol vykonanie dôkazu výsluchom svedka, ktorý bol priamym účastníkom obchodov s tým, že by svedok neuviedol nič, čo by mohlo zmeniť záver, že tovar neexistoval a je v súlade s právom Únie zhodnotiť dôkaz bez toho, ak nebol vôbec v daňovom a ani v súdnom konaní vykonaný ?

4. Je postup súdu v súlade s právom na obhajobu, ktoré predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ak súd za stavu, keď predmetom sporu je existencia tovaru a žalobcom na pojednávaní predloženú výpoveď svedka, ako dôkaz o reálnej existencii tovaru v rozsudku bez akéhokoľvek vysvetlenia ignoruje ?

5. Má sa Smernica Rady 2006/112 vykladať v tom zmysle, že k reálnemu preukázaniu existencie obchodovaného tovaru je potrebné správcovi dane predložiť tovar v čase jeho obchodovania, resp. je možné predložený tovar, ako dôkaz o existencii odmietnuť z toho dôvodu, že sa nejedná o dôkaz, ktorý by nepochybne preukázal existenciu tovaru a jeho dodanie dodávateľom v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach?

6.

6.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <..

6.2 Z predloženého administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu ako u platiteľa dane daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007. Žalobca bol v prejednávanej veci odberateľom investičného zlata od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., a mal za to, že dodanie investičného zlata je oslobodené od dane, a teda z dodávok od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., nemala vzniknúť daňová povinnosť.

6.3 Poverenie na výkon daňovej kontroly je zo dňa 01.08.2007, daňová kontrola začala dňa 13.08.2007. Správca dane predĺžil lehotu na výkon daňovej kontroly do 13.08.2008. Rozhodnutím č. 695/321/10411/2008/Šál zo dňa 11.02.2008 správca dane prerušil konanie u žalobcu vo veci kontroly DPH za zdaňovacie obdobie máj 2007 z dôvodu prebiehajúceho konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, až do doby jeho ukončenia. Oznámením zo dňa 17.09.2008, doručeným právnenému zástupcovi žalobcu dňa 25.09.2008, bolo žalobcovi oznámené, že dôvody pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, pominuli a správca dane pokračuje vo výkone kontroly začatej dňa 13.08.2007. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 695/321/89580/2008/Šál zo dňa 11.02.2008, ktorý bol prerokovaný dňa 03.12.2008, t.j. týmto dňom bola ukončená daňová kontrola. Následne, na podklade tohto protokolu vydal správca dane rozhodnutie č. 695/231/94042/2008/Dub zo dňa 05.12.2008, ktorým znížil nadmerný odpočet za máj 2007 o sumu 125.376,35 € a priznal nadmerný odpočet v sume 5.026,26 €. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/223/4427-32884/2009/990057-r zo dňa 12.03.2009 potvrdilo odvolaním napadnuté rozhodnutie.

6.4 Žalobca následne v zákonnej lehote podal na Krajský súd v Košiciach žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/4427-32884/2009/990057-r zo dňa 12.03.2009. Krajský súd v Košiciach rozsudkom č. k. 6S/70/2009-90 zo dňa 11.02.2010 predmetnú žalobu zamietol.

6.5 Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením č. k. 6Sžf/15/2010 zo dňa 30.03.2011 rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nedostatok

dôvodov. Krajský súd v Košiciach následne rozsudkom č. k. 6S/70/2009-132 zo dňa 19.05.2011 zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/4427-32884/2009/990057-r zo dňa 12.03.2009 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Daňové riaditeľstvo podalo odvolanie a najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 6Sžf/39/2011 zo dňa 20.06.2012 potvrdil rozsudok krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/70/2009-132 zo dňa 19.05.2011.

6.6 Po zrušení druhostupňového rozhodnutia daňového orgánu, Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky v prejednávanej veci opätovne rozhodlo rozhodnutím č. 1020503/1/553837-1132089/2012/4897 zo dňa 21.08.2012 tak, že zrušilo rozhodnutie Daňového úradu Košice I č. 695/231/94042/2008/Dub zo dňa 05.12.2008 a vec vrátilo na ďalšie konanie. Predmetné rozhodnutie bolo správcovi dane doručené dňa 07.09.2012.

6.7 Správca dane následne rozhodol rozhodnutím č. 623614/2015 zo dňa 29.05.2015, a to tak, že žalobcovi znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 zo sumy 130.402,61 € na sumu 5.026,26 €. Žalovaný rozhodnutím č. 1319399/2015 zo dňa 21.08.2015 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 623614/2015 zo dňa 29.05.2015.

6.8 V odvolacom konaní Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Košiciach, sp. zn. 6S/108/2015-126 zo dňa 12.05.2016 a uviedol, že v správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 O.s.p.). Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

6.9 Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

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

6.11 Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH sa ustanovuje, že platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

6.12 Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

6.14 Ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ uvádza, že právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

6.15 V uvedených ustanoveniach sú stanovené podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH. Aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH, nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť rovnako materiálne preukázané. Tieto dva druhy preukázania musia byť splnené kumulatívne. Dôkazné bremeno v takomto prípade zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej, ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt má povinnosť preukázať

faktúry resp. iné dokumenty, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH. Tieto preukázané listiny sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie samotnej faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné. Ak správca dane s prihliadnutím na objektívne skutočnosti zistí, že právo na odpočet DPH sa uplatňuje neoprávnene, spôsobom pokúšajúcim sa obísť zákon, subjektu právo na odpočet dane zamietne. Uvedené vyplýva z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a rovnako aj so smernice Rady Európskej únie 2006/112/ES o spoločnom systéme dani z pridanej hodnoty.

6.16 Žalovaný, ako aj krajský súd vo svojich rozhodnutiach pripísali ťažiskovú váhu rozhodujúceho dôkazu o neuskutočnení obchodov s rýdzim ale s investičným zlatom práve výpovedi svedka M. C., bývalého konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., zo dňa 24.07.2014 pred Národnou kriminálnou agentúrou, Národnou jednotkou finančnej polície, expozitúrou Východ v Košiciach. Svedok M. C. bol vypočutý aj v rámci daňového konania dňa 19.09.2014, za prítomnosti právneho zástupcu žalobcu, nakoľko žalobca namietal, že počas výpovede zo dňa 24.07.2014 pred Národnou kriminálnou agentúrou nebol prítomný správca dane ani splnomocnený zástupca žalobcu. Vo výpovedi zo dňa 19.09.2014 uviedol, že trvá na svojej výpovedi zo dňa 24.07.2014, konkrétne v rámci vzťahu medzi spoločnosťami Tatra Trade Corporation, s.r.o. a VISK, s.r.o., tovar, ktorý bol uvedený na faktúrach v roku 2007 nikdy reálne neexistoval a nikdy nebol reálne dodaný. Tento obchod sa vopred účelovo dohodol s cieľom získať financie prostredníctvom znižovania dane z pridanej hodnoty fingovanými obchodmi alebo neoprávnene uplatnením nadmerných odpočtov na DPH z fingovaných obchodov. Krajský súd, ako aj žalovaný teda na základe uvedeného konštatovali, že k reálnemu uskutočneniu obchodov s investičným zlatom nedošlo, a teda žalobcovi bol určený rozdiel z DPH za zdaňovacie obdobie máj 2007.

6.17 Odvolací súd považuje za nevyhnutné poukázať na skutočnosť, že v pripojenom administratívnom či súdnom spise sa nachádza iba fotokópia predmetných zápisníc o výsluchu svedka JUDr. M. C..

6.18 Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

6.19 Podľa § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb., ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

6.20 Podľa § 15 ods. 19 zákona č. 511/1992 Zb. lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

6.21 Podľa § 165b ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

6.22 Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

6.23 Podľa § 61 ods. 1 písm. b/ daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

6.24 Podľa § 61 ods. 3 až 5 daňového poriadku, konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie. Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania. Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

6.25 Správca dane začal daňovú kontrolu dňa 13.08.2007. Nadriadený finančný orgán následne predĺžil lehotu na výkon daňovej kontroly do 13.08.2008, t.j. na maximálnu možnú, zákon prípustnú dĺžku daňovej kontroly. Daňová kontrola bola prerušená rozhodnutím správcu dane č. 695/321/10411/2008/Šál zo dňa 11.02.2008 a oznámenie že dňa 02.09.2008 pominuli dôvody na prerušenie daňovej kontroly č. 695/321/75344/2008/Šál. Daňová kontrola bola prerušená na 6 mesiacov a 21 dní. Z vyššie citovaných právnych predpisov vyplýva, že počas tejto doby lehota na výkon daňovej kontroly neplynula. Správca dane vydal dňa 02.11.2008 protokol č. 695/321/89580/2008/Šál a daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 03.12.2008. Keďže počas 6 mesiacov a 21 dní kedy bola daňová kontrola prerušená, lehota na jej výkon neplynula. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola bola ukončená v zákonom stanovenej lehote.

6.26 Krajský súd odmietol žiadosť žalobcu o vypočutie svedka J. Q., preto žalobca na pojednávaní predložil krajskému súdu a žalovanému zápisnicu o výsluchu predmetného svedka ČVS: PPZ-393/NKA-FP-VY-2013 z 29.12.2015. Žalobca na pojednávaní poukázal na to, že predmetný svedok v zápisnici jednoznačne potvrdil, že obchody prebiehali v priestoroch jeho firmy MIKADO, s.r.o. v období od januára do augusta 2007 a bol prítomný vždy pri každom obchode, pretože V. A. nemal kľúče. Jednalo sa o obchody so zlatom, zlato videl, mal ho v ruke. Obchody sa uskutočňovali každý mesiac, v jednom mesiaci sa uskutočnilo aj viac obchodov. Poznal M. C., pri obchodoch boli aj iní ľudia, vonku videl auto s českým EVČ, jeden z účastníkov obchodu bol český hovoriaci muž vo veku okolo 35 až 40 rokov.

6.27 Najvyššiemu súdu z predmetnej svedeckej výpovede svedka J. Q. VS: PPZ-393/NKA-FP-VY-2013 z 29.12.2015 vplýva, že táto výpoveď bola vypovedaná pred príslušnými policajnými orgánmi po rozhodnutí žalovaného (21.08.2015). Žalovaný preto v ďalšom konaní ozrejní spornú otázku, teda to, že obchody so zlatom medzi žalobcom a spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. prebiehali v priebehu mesiacov január až august 2007, teda aj v spornom zdaňovacom období máj 2007, resp. aj v iných zdaňovacích obdobiach v roku 2007. Najvyšší súd je názoru, že uvedený svedok je osoba, ktorý overovanú situáciu sledoval a nie je podstatné, aký bol vzťah J. Q. k obchodným spoločnostiam, ktoré realizovali obchody. Predmetný svedok sa vyjadrí k tomu, či obchody v priestoroch spoločnosti MIKADO, s.r.o. prebiehali teda len v zdaňovacích obdobiach január a február 2007 alebo prebiehali aj v zdaňovacom období máj 2007, resp. aj v iných zdaňovacích obdobiach v roku 2007.

6.28 Najvyšší súd ďalej poukazuje, že uvedený reťazec bol zistený už počas daňovej kontroly vykonanej v roku 2008 a správca dane z uvedeného zistenia prijal záver, že predmetom fakturácie bolo investičné zlato. Najvyšší súd poukazuje, že zo všetkých odpovedí na žiadosť o MVI a zistenia u dodávateľa Schoeller Munzhandell GmbH vyplýva, že tento dodávateľ potvrdil dodanie zlata pre odoberateľov zo Slovenska (okrem iných Alhala, s.r.o., UNION STEEL, s.r.o., V. L., M. C.) a uvádza, že neeviduje na faktúrach čísla certifikátov zlatých prútov, pretože nemôže presne zistiť, komu boli tieto prúty dodané. Žalobca predložil k obhliadke správcovi dane zlatú tehlu, čo žalovaný zhodnotil konštatovaním, že zlatá tehla nepreukazuje, že sa jednalo o zlato, ktoré bolo predmetom fakturácie, medzi spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. a žalobcom. Najvyšší súd poukazuje, že žalovaný nikde neuvádza, ako zistil, že

zlato predložené k obhliadke nepochádzalo od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o. alebo od dodávateľa UNION STEEL, s.r.o., ale pochádzalo od iného dodávateľa.

6.29 Správne orgány najvyššiu hodnotu závažnosti na prijatie právneho záveru, že zlato nikdy neexistovalo a išlo o fiktívne obchody pripisujú výpovediam M. C. z 22.07.2014, z 19.09.2014 a 15.04.2015. Správca dane pravdivosť výpovede M. C. do novembra 2013, v ktorých M. C. potvrdil existenciu tovaru, podrobne popísal obchody, ktoré prebiehali v priestore firmy MIKADO, s.r.o. v Košiciach, spochybnil strohým konštatovaním, že výpovede M. C. boli účelové, pretože v novej výpovedi z 24.07.2014 M. C. jednoznačne uviedol, že išlo len o fiktívne obchody. Žalobca v daňovom konaní poukazoval na zásadné rozpory vo výpovediach M. C., ktorými sa správca dane nezaoberal. Žalovaný uviedol, že rozpory vo výpovediach M. C. nezistil, M. C. výpoveďou z 19.09.2014 potvrdil svoju výpoveď z 24.07.2014, čím jednoznačne potvrdil, že predmet fakturácie pre žalobcu nikdy reálne neexistoval. Najvyšší súd poukazuje, že správne orgány pravdivosť výpovedí M. C. do novembra 2013, ktoré boli v prospech žalobcu nehodnotili, len ich odmietli, no na strane druhej výpoveď M. C., ktoré boli v neprospech žalobcu mechanicky prevzali a pripísali im absolútnu hodnotu pravdivosti. Najvyššiemu súdu z výpovede M. C., ktorá sa uskutočnila 15.04.2015 vyplýva, že vnútorné rozpory medzi výpoveďou M. C. a inými dôkazmi sa po jeho výpovedi z 15.04.2015 nijako neodstránili, práve naopak, ešte viac neprehlbili. Žalovaný ani správca dane sa rozpormi vo výpovediach M. C. vôbec nezaoberal a zo vzájomne sa vylučujúcich výpovedí nevyvodil žiadne závery. Žalobca v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správneho orgánu poukázal na množstvo rozporov vo výpovediach M. C.. Napriek tomu žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že žiadne rozpory vo výpovediach M. C. nezistil. Poukázal len, že M. C. vo výpovedi z 24.07.2014 potvrdil, že žalobca bol do obchodov so spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. zapojený od januára 2007, zlato fakturované žalobcovi reálne neexistovalo, M. C. dodával zlato spoločnosti ZLATOKOV, s.r.o., nie žalobcovi. Žalovaný sa so zásadnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní vysporiadal len formálne.

6.30 Najvyšší súd poukazuje, že M. C. v písomnom vyjadrení, ktoré je súčasťou zápisnice o ústnom pojednávaní z 23.01.2008 podrobne popísal priebeh obchodov so zlatom a okrem iného uviedol, že predaj tovaru prebiehal aj v sídle spoločnosti MIKADO, s.r.o. na Hroncovej 5 v Košiciach. Z výpovede J. Q. vyplýva nielen to, že obchody prebiehali v priestoroch jeho firmy MIKADO, s.r.o., ale aj to, že M. C., ktorého pozná sa obchodov sa osobne zúčastnil. Je otázne, z akého dôvodu by sa M. C. viackrát nachádzal v priestoroch firmy MIKADO, s.r.o., ak by v rámci obchodného vzťahu so žalobcom zlato nikdy reálne neexistovalo a nikdy nebolo reálne dodané. Aj z uvedeného vyplýva, že výpoveď M. C., že tovar pre žalobcu nikdy reálne neexistoval a išlo o fiktívne faktúry nie je pravdivá, teda nemá žiadnu hodnotu závažnosti pre posúdenie veci. Najvyšší súd poznamenáva, že závažný logický rozpor vyplýva aj z tvrdenia M. C. z výpovedí z 24.07.2014 a z výpovede V. Q., konateľa spoločnosti EURO AD s.r.o. z 08.07.2008. M. C. uviedol, že aj V. Q. vedel o pravom účte týchto obchodov a odplata pre V. Q. bola 0,5% zo základu dane. V. Q., ktorý podľa M. C. vedel, že pohyb zlata bol v reťazi Tatra Trade Corporation, s.r.o., VISK, s.r.o., EURO AD, s.r.o. a Tatra Trade Corporation, s.r.o. a peniaze mu za týmto účelom poskytol M. C., vo výpovedi z 08.07.2008 potvrdil predaj zlata spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. M. C. vo výpovedi 19.09.2014 uviedol, že všetky výpovede pred novembrom 2013 boli jeho strany účelové, tak ako to mali s obchodnými partnermi dohodnuté pre prípad daňových konaní a vo vypočítaní na OČTK. Z uvedeného je možné prijať záver, že podľa M. C. s V. Q. bolo dohodnuté, že za odmenu 0,5% zo základu dane dobrovoľne už 08.07.2008 pre prípad daňových konaní prizná svoju účasť na karuselovom obchode, teda aj účasť na podvodnom konaní. Žalovaný sa vôbec nezaoberal závažnými rozpormi (body 29 a 31 odvolania žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu správneho orgánu) vo vyjadreniach M. C., ktorý uviedol, že väčšinou v deň nákupu zlata v Rakúsku sa tento tovar fyzicky odovzdal v ZLATOKOVE, spol. s r.o. a výsledkami miestneho zisťovania v tejto spoločnosti z ktorých vyplýva značný časový a vecný nesúlad. Žalobca poukazoval najmä na to, že v septembri, októbri a novembri 2007 bolo vyhotovených spolu päť preberacích protokolov pre ZLATOKOV, s.r.o., pričom k týmto plneniam nie sú uvedené žiadne faktúry, posledná faktúra za dodaný tovar je z augusta 2007. K námietkam žalobcu ohľadom závažných nezrovnalostí zistených pri miestnom zisťovaní spoločnosti ZLATOKOV spol. s r.o. sa žalovaný vysporiadal len ich rekapituláciou s oznámením finálneho záveru, že táto odpoveď potvrdila skutočnosti, ktoré uviedol M. C. vo svojich výpovediach,

teda, že zlato nakúpené od spoločnosti Schoeller Munzhandell GmbH spoločnosť Tatra Trade Corporation, s.r.o. predala spoločnosti ZLATOKOV, s.r.o. Žalobca poukazoval, že ak preberacie protokoly pre ZLATOKOV, s.r.o. nie sú v súlade s evidenciou daňového subjektu, potom táto skutočnosť spochybňuje samotnú hodnovernosť výpovede M. C. aj prijaté závery týkajúce sa vzťahov medzi spol. Tatra Trade Corporation s.r.o. Správca dane neuviedol, prečo a z akých dôvodov pripisuje výpovede M. C., ktorý mal riadiť činnosť zločineckej skupiny vyššiu hodnotu pravdivosti, ako výpovedi V. A..

6.31 Žalobca podaním doručeným najvyššiemu súdu dňa 31.10.2016 žiadal o predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie. Odvolací súd je však toho názoru, že v konaní, ako pred finančnými orgánmi, tak pred všeobecnými súdmi, sa nepreukázala potreba výkladu komunitárneho práva Súdnym dvorom Európskej únie. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd poslednej inštancie v rámci všeobecného súdnictva dospel k záveru, že nie je dôvod obracať sa za tohto stavu na Súdny dvor Európskej únie s prejudiciálnou otázkou a konanie nie je potrebné prerušovať, keďže podľa obsahu návrhu žalobcu ide o návrhy skutkového charakteru.

6.32 Úlohou žalovaného bude v ďalšom konaní zaujať stanovisko i k navrhnutým prejudiciálnym otázkam pri aplikácii Smernice Rady Európskej únie 2006/112/ES. Vzhľadom k uvedenému rozhodol najvyšší súd o návrhu žalobcu na predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ tak, že tento návrh zamietol.

6.33 Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení odvolacích námietok žalobcu, Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku a teda rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/108/2015-126 zo dňa 12.05.2016 zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného, ktorému vec vrátil na ďalšie konanie, keďže dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. c), d) O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 O.s.p).

6.34 O náhrade trov konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p., § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný priznal náhradu trov konania proti žalovanému za celé konanie, t.j. za prvostupňové aj odvolacie konanie, keďže rozsudok súdu prvého stupňa bol zmenený.

6.35 Úspešnému žalobcovi je priznaná náhrada uplatnených a účelne vynaložených trov konania podľa § 246c ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Právny zástupca žalobcu predložil vyčíslenie trov konania v podaní doručenom odvolaciemu súdu dňa 11.12.2017, t.j. v zákonom stanovenej trojdňovej lehote na vyčíslenie trov konania (§ 151 O.s.p.).

6.36 Trovy konania pozostávajú z trov právneho zastúpenia za päť úkonov právnej služby podľa predloženej špecifikácie a to za prevzatie a prípravu právneho zastúpenia v roku 07.09.2015 vo výške 139,83 € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb, v znení účinnom v čase vykonania úkonu právnej služby (ďalej len „vyhláška“) v spojení s § 13a ods. 1 písm. a/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý bol v roku 2015 vo výške 839,- €, režijný paušál 8,39 €, podanie žaloby doručenej súdu dňa 23.09.2015 vo výške 139,83 € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky v spojení s § 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý bol v roku 2015 vo výške 839,- €, režijný paušál 8,39 €, písomné podanie na súd - stanovisko zo dňa 20.04.2016 vo výške 143,- € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky v spojení s § 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, režijný paušál 8,58 €, účasť na pojednávaní dňa 12. 05.2016 vo výške 143,- € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky v spojení s § 13a ods. 1, písm. d/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, režijný paušál 8,58 €, písomné podanie na súd - odvolanie zo dňa 26.08.2016 vo výške 143,- € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky v spojení s § 13a ods. 1, písm. c/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, režijný paušál 8,58 €. Celkovo trovy právneho zastúpenia za tieto 5 úkony spolu s režijným paušálom predstavujú sumu 751,18 €.

6.37 Právny zástupca žalobcu je platiteľom DPH, a teda svoju odmenu i náhrady hotových výdavkov navýšil o 20% DPH, čo predstavuje sumu 150,24 €.

6.38 Žalobcovi bola priznaná aj náhrada trov konania za zaplatený súdny poplatok za podanú žalobu vo výške 70,- € a zaplatený súdny poplatok za podané odvolanie vo výške 70,- €, spolu vo výške 140,- €.

6.39 Celkom boli priznané žalobcovi na náhradu trov konania vo výške 140,- € a trovy právneho zastúpenia vo výške 901,42 €, ktoré je žalovaný povinný zaplatiť právnemu zástupcovi žalobcu.

6.40 Podľa § 492 ods. 2 zákona Národnej rady SR č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), odvolacie konanie podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V tomto prípade bolo odvolanie žalobcu podané pred 1. júlom 2016, súd preto na konanie použil ustanovenia O.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.