

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/11/2016
Identifikačné číslo spisu: 4015200778
Dátum vydania rozhodnutia: 08.11.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:4015200778.1

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: Progress Trade, s.r.o., so sídlom Podzáhradná 52/1298, Hurbanovo, IČO: 35 933 038, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou Tomášek & partners, s. r. o., so sídlom Rožňavská 2, Bratislava a advokátkou JUDr. Katarínou Gromovou, Rožňavská 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 736012/2015 zo dňa 5. júna 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/160/2015-389 zo dňa 15. júna 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/160/2015-389 zo dňa 15. júna 2016 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 736012/2015 zo dňa 05.06.2015, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9410402/5/5152073/14/Bed zo dňa 24.11.2014. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane žalobcovi určil na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2010 rozdiel v sume 5.137,13 €.

1.2 Krajský súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že medzi účastníkmi konania bol sporný výklad citovaných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), konkrétne či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie

január 2010 pri ním tvrdenej dodávke kukurice od dodávateľa ISIAH, s.r.o. deklarovanej na faktúre č. 210006 zo dňa 26.01.2010.

1.3 Zákon o DPH ustanovuje hmotnoprávne podmienky, na ktorých bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie DPH. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade. Z § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaneho dodávateľa ISIAH, s.r.o., len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru krajského súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadaním listinných dokladov, výsluchom konateľov žalobcu, svedkov, resp. i preverovaním spoločnosti ISIAH, s.r.o.,.

1.4 V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúru č. 210006 zo dňa 26.01.2010 vystavenú dodávateľom ISIAH, s.r.o. opatrená pečiatkou deklarovaneho dodávateľa, t. j. ISIAH, s.r.o., s nečitateľným podpisom, resp. podľa krajského súdu by sa mohlo jednať o podpis M.. Žalobca predložil i dodací list vystavený deklarovateľom dňa 18.01.2010, na ktorom je uvedený druh tovaru kukurica v množstve 257,50 ton, cena 32.174,63 € (z toho DPH 5.137,13 € a cena bez DPH 27.037,50 €), pričom tento doklad je takisto opatrený pečiatkou spoločnosti ISIAH, s.r.o., ako dodávateľa, pečiatkou žalobcu ako odberateľa a nečitateľnými podpismi, resp. pri pečiatke dodávateľa by sa mohlo jednať o podpis M.. Predloženie uvedených dokladov je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania DPH, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Za účelom objasnenia deklarovaneho obchodného vzťahu spoločnosti ISIAH, s.r.o. a žalobcu správca dane opakovane bezúspešne predvolával na pojednávanie ako svedka N. M., ktorý bol podľa výpisu z obchodného registra konateľom spoločnosti ISIAH, s.r.o., v januári 2010 (do 26.04.2010) pričom využil i zákonom danú možnosť o jeho predvedenie, ktoré bolo takisto bezúspešné. Správca dane teda využil všetky zákonné možnosti za účelom zabezpečenia účasti bývalého konateľa spoločnosti ISIAH, s.r.o., N. M. na pojednávaní ako svedka, no napriek tomu túto osobu nebolo možné vypočuť, keďže sa na pojednávanie ja napriek uvedenému nedostavil.

1.5 Žalobca označil ako osobu, ktorá zastupovala spoločnosť dodávateľa pri deklarovanej dodávke kukurice U. M. a taktiež opakovane uvádzal, že nakládka kukurice sa uskutočnila v Poľove (bez bližšieho označenia) s tým, že „subjekt nepoznáme“. Dožiadaný správca dane dňa 17.05.2013 vypočul U. M. ako svedka a tento bol vypočutý i správcom dane dňa 10.06.2014 v rámci vyrubovacieho konania, kedy uviedol, že v januári 2010 nebol konateľom spoločnosti ISIAH, s.r.o. (čo vyplýva i z výpisu z obchodného registra tejto spoločnosti), konal však za ňu na základe splnomocnenia, ktoré nepredložil, pričom tvrdil, že so žalobcom obchodovali a sám vystavil a podpísal i faktúru pre žalobcu ako odberateľa. Z uvedeného krajský súd vyvodil, že nebolo preukázané, že U. M. bol v januári 2010 oprávnený konať za spoločnosť deklarovaneho dodávateľa, t. j. za spoločnosť ISIAH, s.r.o. a s účinkami pre túto spoločnosť.

1.6 Krajský súd v súvislosti s preukázaním realizácie deklarovaneho obchodu taktiež uviedol, že v priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania sa konatelia žalobcu jednoznačne nevyjadrili k pôvodu kupovaného tovaru, neuvádzali okolnosti jeho nakládky a vykládky, neznačili prepravcov tovaru, neuvádzali mená osôb vykonávajúcich prepravu tovaru - vodičov motorových vozidiel, ktorí by mohli byť vypočutí ako svedkovia. Dodanie tovaru žalobcovi zo strany spoločnosti ISIAH, s.r.o. nebolo preukázané ani výsluchom U. M.. Žalobca v podanej žalobe tvrdil, že v prípade dodávky od tejto spoločnosti sa jedná o „statickú dodávku“, čo však podľa názoru krajského súdu nezbavuje žalobcu povinnosti preukázať jej skutočnú realizáciu, najmä ak sa jedná o dodávku v reťazci (čo uviedol žalobca v podanej žalobe) kupujúcich a predávajúcich spoločností. Existenciu žalobcom deklarovanej dodávky

kukurice nepreukazujú ani ním predložené doklady o skladovej evidencii, nakoľko žalobca nemal vlastné ani prenajaté skladové priestory, v ktorých by bolo možné skladovať tovar v množstve 257,5 ton, tieto priestory nemala ani spoločnosť ISIAH, s.r.o. ako dodávateľ tovaru.

1.7 Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálnu existenciu zdaniteľného plnenia, pretože jej uskutočnenie zákon automaticky nepredpokladá. Z uvedeného potom vyplýva, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdenej obchodnej transakcie v mesiaci január 2010 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na faktúre č. 210006 zo dňa 26.01.2010, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvedených dokladov žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaneho dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane.

1.8 Obchodný prípad, ktorý žalobca považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenie nespĺňa podľa krajského súdu atribúty daňovej transakcie podľa zákona o DPH, žalobca nepreukázal kauzu právneho úkonu podľa prezentovaného zámeru. Krajský súd považoval za potrebné uviesť, že ak má ísť o daňový doklad spôsobilý na odpočítanie DPH, musí ho vyhotoviť platiteľ tejto dane. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri tovare, ktorý mu mal dodať deklarovany dodávateľ, t. j. spoločnosť ISIAH, s.r.o., aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane prepravy tohto plnenia. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná. Jednoznačne treba pričítať na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že si žiadnym spôsobom neoveroval svojho dodávateľa. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaneho obchodu a v prípade nepreverenja si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaneho obchodu medzi ním a deklarovany dodávateľom.

1.9 Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

1.10 V súvislosti s odôvodnením rozhodnutia žalovaného krajský súd poukázal na konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva a mal za to, že žalovaný svoje rozhodnutie riadne odôvodnil, v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci.

1.11 Krajský súd konštatoval, že žalobca v priebehu daňovej kontroly ani v priebehu následného vyrubovacieho konania neunesol dôkazné bremeno svojho tvrdenia o deklarovanej obchodnej transakcii s dodávateľom ISIAH, s.r.o.. V predmetnej veci dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať. Daňové konanie je ovládané zásadou pojednávacou, nie vyhľadávacou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť svedkov, ktorých navrhol vypočuť a v prípade, ak by si žalobca túto povinnosť splnil, nastupovala by povinnosť správcu dane týchto svedkov vypočuť. Neunesenie vlastnej dôkaznej povinnosti nemôže žalobca obhajovať tým, že správca dane nekompetentne formuloval otázky a nevyužil svoje kompetencie, keď nezistil totožnosť vodičov, ktorí prepravu vykonali, v dôsledku čoho potom podľa tvrdenia žalobcu nebol dostatočne zistený skutkový stav. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2010 nebolo žalobcovi uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúry a

reálne dodanie tovaru od spoločnosti ISIAH, s.r.o., v dôsledku čoho bolo potom spochybnené i žalobcom deklarované následné dodanie tovaru jeho odberateľom, pričom žalobca tieto pochybnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neodstránil.

1.12 K námietke ohľadne zisťovania pohybu 268 vozidiel, ktoré mali vykonávať prepravu tovaru u Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., resp. SkyToll, a.s., krajský súd uviedol, že ani pohyb vozidiel po spoplatnených úsekoch ciest nepreukazuje dodanie tovaru - kukurice žalobcom deklarovaným odberateľom. Aj v prípade, že bol pohyb vozidiel po monitorovaných úsekoch ciest zaznamenaný, nie je to dôkazom o tom, že vozidlá skutočne prepravovali deklarovaný tovar a že tento bol i dodaný deklarovanému dodávateľovi.

1.13 Za nedôvodnú považoval krajský súd i ďalšiu námietku žalobcu ohľadne hodnotenia svedeckých výpovedí konateľov spoločností (U. M. a P. D.) správcom dane. Žalovaný sa s touto námietkou žalobcu v dôvodoch svojho rozhodnutia riadne vysporiadal a dostatočne ozrejmil svoje stanovisko k predmetným výpovediam svedkov, pričom tieto vyhodnotil osobitne i v kontexte s ďalšími vykonanými dôkazmi. Výsluchom U. M. jednoznačne nebolo preukázané deklarované dodanie kukurice zo strany spoločnosti ISIAH, s.r.o. pre žalobcu v januári 2010 (v tom čase nebol ani konateľom tejto spoločnosti) a žalobca ani nepreukázal jeho oprávnenie konať za túto spoločnosť. Taktiež výsluchom konateľa spoločnosti GYMO s.r.o. nebolo preukázané, že by žalobca dodal kukuricu zakúpenú od spoločnosti ISIAH, s.r.o. spoločnosti GYMO s.r.o. ako odberateľovi.

1.14 Záverom krajský súd konštatoval, že skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

1.15 K právnenému zastúpeniu žalobcu na pojednávaní konanom dňa 15.06.2016 krajský súd uviedol, že právny zástupca žalobcu poveril zastupovaním žalobcu na tomto pojednávaní advokátskeho koncipienta vo svojej advokátskej kancelárii, a to podľa plnomocenstva zo dňa 14.06.2016, ktorý sa na pojednávanie i dostavil. Zastúpenie žalobcu na pojednávaní advokátskym koncipientom súd nepripustil, a to s poukazom na § 250a O.s.p., v zmysle ktorého žalobca v konaní podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. musí byť zastúpený advokátom (okrem prípadov tam uvedených, pričom v predmetnej veci sa o takýto prípad nejedná). Zastúpenie advokátom v konaní podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. vzhľadom na osobitnú úpravu v piatej časti O.s.p. znamená, že v konaní pred súdom - osobitne na pojednávaní koná za žalobcu advokát, teda osoba zapísaná ako advokát v zozname vedenom Slovenskou advokátskou komorou. Nakoľko advokátsky koncipient nie je advokátom, v správnom súdnictve pre osobitnú úpravu zastúpenia nemôže byť aplikované § 25 ods. 3 O.s.p., podľa ktorého advokát je oprávnený dať sa zastupovať prípadne i advokátskym koncipientom, ktorého zamestnáva. Ustanovenie § 250a O.s.p. má obligatórnu povahu a znamená osobitnú úpravu, a preto ani podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. primerané použitie ustanovení prvej časti O.s.p., t. j. ani aplikácia § 25 ods. 3 O.s.p. neprichádza do úvahy. Na pojednávanie sa však dostavila i advokátka JUDr. Katarína Gromová, ktorá predložila súdu plnomocenstvo zo dňa 31.05.2016 udelené jej žalobcom (bez odvolania plnej moci pre advokátsku kanceláriu Tomášek & partners, s. r. o.) a v prítomnosti tejto právnej zástupkyne žalobcu súd na pojednávaní vec prejednal a rozhodol.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie,

alternatívne, aby rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

2.2 V dôvodoch odvolania žalobca uviedol, že rozhodnutie krajského súdu je nesprávne. Skutočnosť tvrdená žalovaným i správcom dane ohľadom vzniku daňovej povinnosti spoločnosti ISIAH, s.r.o. je podľa žalobcu nepreukázaná a zároveň je to argument, s ktorým žalobca nemá ako bojovať a už vôbec nie v tomto štádiu.

2.3 K dodávke tovaru žalobca uviedol, že v predmetnej veci prebehla takzvaná statická dodávka t. j. bez prepravy. V jednom momente sa uskutočnil reťazec zmien vlastníkov tovaru, čiže od spoločnosti X (dodávateľ spoločnosti ISIAH, s.r.o.) cez ISIAH, s.r.o., cez žalobcu tovar skončil u niektorého z odberateľov žalobcu (CEREA, spol. s r.o., ST OMEGA, spol. s r.o., a GYMO, spol. s r.o.) alebo až ich odberateľov. Uskutočnila sa len jedna preprava zo spoločnosti X ku konečnému odberateľovi. Túto prepravu podrobne označil žalobca konkrétnym EČV vozidla aj návesu. Ak je teda preukázaná dodávka na určitej časti tohto reťazca (od žalobcu odberateľom) je nevyhnutne preukázaná celá dodávka, keďže ide o neoddeliteľnú obchodnú transakciu. V prípade statickej dodávky, keď kúpa tovaru a jeho predaj prebehnú v tom istom momente ipso facto musí ísť o totožný tovar.

2.4 V súvislosti so spochybňovaným oprávnením U. M. konať za spoločnosť ISIAH, s.r.o. žalobca uviedol, že v prípade, že krajský súd mal v tomto smere pochybnosti, mal rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na ďalšie dokazovanie. Predmetnú faktúru nevystavoval U. ako dodávateľ, ale spoločnosť ISIAH, s.r.o., ktorá je platiteľom DPH, čo vyplýva aj z verejnej evidencie platiteľov na internete. Žalobca mal obchodný vzťah s dodávateľom, od ktorého nakúpil tovar a bola mu doručená faktúra, ktorú nemal dôvod spochybňovať a nemal ani dôvod spochybňovať, či je dodávateľ platiteľom DPH. Predmetnú faktúru (kúpnu cenu za tovar) aj s DPH mal žalobca povinnosť zaplatiť bez ohľadu na to, kto ju podpísal/vystavil.

2.5 Posúdenie dôkaznej situácie, v súvislosti s výsluchom konateľov dodávateľa, je podľa žalobcu nezákonné. Krajský súd postupoval opačne ako mal, keď v dôsledku nedostatočného objasnenia skutkového stavu rozhodol v neprospech žalobcu. Výpočutie svedkov, na ktorých žalobca nemá dosah musí zabezpečiť správca dane ako orgán verejnej moci s donucovacím aparátom, o čo sa aj pokúsil, aj keď nedostatočne. Žalobca taktiež namietal, že v priebehu daňového konania neboli vypočutí prepravcovia. Žalobca mal za to, že jeho požiadavka na výsluch vodičov bola legitímna a zároveň žalobca dostatočne presne označil, koho žiada vypočuť.

2.6 Podľa žalobcu je zásadným dôkazom potvrdenie NDS o pohybe 268 konkrétnych, presne identifikovaných nákladných vozidiel prepravujúcich tovar od dodávateľa tovaru k odberateľovi v reálnom čase presne zodpovedajúcim údajom uvedeným v prílohách faktúr. Tento dôkaz však správca dane i krajský súd ignorovali resp. zaujali stanovisko, že potvrdenie NDS, že dané vozidlá užívali vymedzené úseky ciest v požadovanom období obsahuje iba údaje o pohybe palubnej jednotky, t.j. nie vozidiel ako takých.

2.7 V súvislosti s neunesením dôkazného bremena žalobca uviedol, že dodanie tovaru preukázal tovaru svojim účtovníctvom, dodávateľskými faktúrami, dodacími listami, kúpnyimi zmluvami, dokladmi o úhrade dodávateľských faktúr, svedeckými výpoveďami dodávateľov, svedeckou výpoveďou konateľa žalobcu. Žalobca tiež preukázal, že dodaný tovar ďalej predal, a to odberateľskými faktúrami, dodacími listami potvrđenými odberateľmi tovaru, kúpnyimi zmluvami, dokladmi o úhrade predaného tovaru. Taktiež preukázal prepravu tovaru potvrđením NDS o pohybe jednotlivých kamiónov. Každú jednu dodávku tovaru žalobca spároval, každú dodávku mal správca dane a žalovaný presne stotožnenú dôkazmi o dodaní, o preprave a o následnom predaji odberateľovi. Žalobca preukázal, že všetko, čo mu bolo dodané aj ďalej predal. Žalovaný ani správca dane nepredložili jediný dôkaz opaku, nespochybnili dôkazy v prospech žalobcu inak ako iba tvrđením, že sú dôkazy žalobcu nedostatočné alebo že na ne neprihliadajú. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozsudok SD EÚ v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ako aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a sp. zn. 6Sžf/10/2012, na základe ktorých vyvodil, že dôkazné bremeno nezaťažuje platiteľa dane bezhranične,

pretože po adekvátnom splnení dôkaznej povinnosti platiteľom dane prechádza dôkazné bremeno na správcu dane. Žalobca vyčerpал svoje dôkazné bremeno v úplnosti. Za akékoľvek ďalšie dôkazy, či už listinné alebo svedecké výpovede na strane dodávateľov/odberateľov/prepravcov žalobca nemôže niesť zodpovednosť a ani nie sú v sfére jeho dispozície. V tomto momente sa v zmysle judikatúry dôkazné bremeno prenáša na správcu dane.

2.8 V daňovom konaní nebol dostatočne zistený skutkový stav zo zavinenia správcu dane a žalovaného a tento nezákonný postup vyústil do uloženia povinnosti žalobcovi. Aplikácia postupu „v pochybnostiach na neprospech“ je absolútne neprípustná a to najmä vo verejnom práve, kde subjekty žalobca - žalovaný (resp. správca dane) nemajú rovnocenné postavenie, lebo je na jednej strane súkromnoprávny subjekt a na druhej orgán verejnej moci s donucovacou autoritou. Rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a taktiež krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam.

3.

3.1 Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia uvedeného v stanovisku k žalobe z dôvodu, že odvolanie podané žalobcom neobsahuje žiadne nové skutočnosti. Z tohto dôvodu navrhol, aby Najvyšší súd SR odvolane žalobcu ako bezdôvodné zamietol.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk <., rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

4.2 V správnom súdnictve preskúmajajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

4.3 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu ako u daňového subjektu, platiteľa DPH, daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010. Daňová kontrola bola začatá dňa 18.06.2012. Správca dane daňovou kontrolou zistil, že daňový subjekt si uplatnil odpočítanie DPH v zdaňovacom období január 2010, na základe faktúry č. 210006, interné číslo faktúry FD116/10, predmetom ktorej bolo dodanie kukurice v množstve 257,50 ton, dátumy dodania 26.01.2010, 27.01.2010, 28.01.2010 a 29.01.2010, základ dane: 27.037,50 €, DPH: 5.137,13 €, miesto nakládky: Poľov, deklarované spoločnosťou ISIAH, s.r.o.,. Následnými odberateľmi žalobcu boli podľa jeho tvrdení spoločnosti CEREА spol. s r.o., ST OMEGA s.r.o., GYMO s.r.o.,.

4.4 Správca dane za účelom preverenia uskutočnenia dodávky tovaru zaslal dožiadanie Daňovému úradu Košice ako miestne príslušnému správcovi dane spoločnosti ISIAH, s.r.o.,. Z odpovede na predmetné dožiadanie vyplýva, že sídlo spoločnosti ISIAH, s.r.o. je schátralý dom bez označenia obchodného mena spoločnosti a bez udržiavanej prístupovej cesty k domu. V dome býva pani P. D. Spoločnosť ISIAH, s.r.o., ako aj jeho konateľka T. Q. si poštové zásielky nepreberali. Spoločnosť ISIAH, s.r.o. podala posledné daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2009.

4.5 Pokiaľ ide o prepravu tovaru, daňový subjekt uviedol, že prepravu pre jeho spoločnosť vykonávali prepravné spoločnosti METEOR d.o.v. - S. S., Strekov, ST OMEGA s.r.o., Stará Ľubovňa, S. F. - ALTRANZ, Hurbanovo. Ostatné prepravy zabezpečovali odberatelia žalobcu, resp. ich odberatelia, prípadne dodávatelia alebo ich dodávatelia, ktorí dopravili tovar k žalobcovmu odberateľovi. K spôsobu skladovania tovarov daňový subjekt uviedol, že tovar dodávaný inými obchodnými spoločnosťami bol

dodávaný cez ich dodávateľov, o čom nevedie žiadnu evidenciu.

4.6 Správca dane preveroval uskutočnenie predmetných obchodov aj dopytom na Národnú diaľničnú spoločnosť, konkrétne sa správca dane dotazoval na zaznamenaný pohyb vozidiel, ktoré mali prevážať tovar. Z odpovede Národnej diaľničnej spoločnosti vyplynulo, že niektoré vozidlá boli registrované v mýtnom systéme a bol pri nich zaznamenaný pohyb v preverovanom období, niektoré vozidlá boli registrované, ale nebol zaznamenaný ich pohyb v preverovanom období, niektoré vozidlá neboli registrované v mýtnom systéme a niektoré vozidlá užívali vymedzené úseky prostredníctvom tzv. ticketingu. Správca dane však v konečnom dôsledku vyhodnotil odpoveď Národnej diaľničnej spoločnosti ako irelevantnú z dôvodu, že získané údaje vypovedajú iba o pohybe palubnej jednotky prislúchajúcej k určitému vozidlu, ale nepreukazujú, že vozidlo prepravovalo tovar, ktorého nákup bol kontrolovaným platiteľom deklarovaný, od spoločnosti ISIAH, s.r.o., predmetnou faktúrou.

4.7 Za spoločnosť ISIAH, s.r.o. konal pán U. M., ktorý bol konateľom a spoločníkom spoločnosti ISIAH, s.r.o., v období od 27.04.2010 do 19.07.2011. Svedok mal informácie o obchodných transakciách, avšak nedisponoval dokladmi, evidenciami, záznamami či ďalšími písomnosťami spoločnosti ISIAH, s.r.o., týkajúcich sa jej podnikateľských aktivít v roku 2010, keďže všetky tieto písomnosti protokolárne odovzdal pani Q.. Ďalej uviedol, že spoločnosť ISIAH, s.r.o. a žalobca vzájomne obchodovali s poľnohospodárskymi komoditami v roku 2010. Na výsluchu bol prítomný aj konateľ žalobcu, ktorý však nevyužil možnosť klásť otázky. Správca dane sa následne pokúsil predvolať na výsluch aj vtedy aktuálnu konateľku spoločnosti ISIAH, s.r.o. či bývalého konateľa tejto spoločnosti, pána N. M., no bezúspešne, nakoľko zásielky opakovane nepreberali.

4.8 Správca dane spísal o vykonanej daňovej kontrole Protokol č. 9410401/5/2091857/2013/Bed zo dňa 22.05.2013 (ďalej len „protokol“), v ktorom dospel k záveru, že daňový subjekt ani dodávateľská spoločnosť nepredložili žiadne dôkazy svedčiace o reálnosti uskutočnenia deklarovaných dodávok tovarov, resp. ani o samostatnej existencii tovarov, čím nedošlo k preukázaniu vzniku daňovej povinnosti pri deklarovaných dodávkach podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 8 ods. 1 zákona o DPH a tým nebola splnená zákonná podmienka ustanovená v § 49 ods. 1 zákona DPH u kontrolovaného subjektu. Rozdiel vzniku práva na odpočítanie za zdaňovacie obdobie január 2010 predstavoval sumu 5.137,13 €. Protokol bol doručený žalobcovi dňa 24.05.2013, daňová kontrola teda bola ukončená v zákonom stanovenej ročnej lehote. Na základe protokolu vydal správca dane rozhodnutie č. 9410402/5/3161104/13/Rig zo dňa 01.07.2013, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2010 v sume 5.137,13 €. Žalovaný rozhodnutím č. 1100304/1/538480/2013 zo dňa 11.11.2013 zrušil prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Správca dane požiadal žalovaného o predĺženie lehoty vo vyrubovacom konaní, na základe čoho žalovaný predĺžil lehotu na rozhodnutie vo vyrubovacom konaní o 300 dní. Vyrubovacie konanie bolo začaté dňa 25.05.2013.

4.9 Finančné riaditeľstvo SR vo vyššie uvedeným rozhodnutím zo dňa 11.11.2013 zaviazalo správcu dane doplniť dokazovanie a vypočúť svedkov - U. M., N. M., P. D..

4.10 Správca dane predvolal bývalého konateľa spoločnosti GYMO s.r.o., P. D.. Svedok v priebehu výsluchu uviedol, že všetky faktúry, ktoré mu boli predložené k nahliadnutiu vystavil a podpísal on, nevedel však predložiť žiaden listinný dôkaz preukazujúci reálne uskutočnenie dodávky tovaru, žiadnymi dokladmi nedisponoval. Nakládky tovaru sa väčšinou zúčastňoval, bližšie to však nevedel špecifikovať. Informácie o trase prepravy, použitých vozidlách či prítomných vodičoch nemal žiadne. K fyzickému odovzdaniu tovaru došlo už pri nakládke. K popísaniu priebehu jednotlivých obchodných transakcií uviedol, že je to nezmyselná otázka, resp. na naliehanie správcu dane uviedol, že je to jednoduchá záležitosť ponuky a dopytu. Na záver však uviedol, že „všetky tovary, ktoré sú uvedené na faktúrach, boli aj reálne uskutočnené a taktiež každá jedna ŠPZ bola reálne skontrolovaná pri väčšine nakládk som sa zúčastňoval osobne“.

4.11 Dňa 10.06.2014 sa dostavil za účelom výsluchu na Daňový úrad Nitra U. M.. Svedok uviedol, že v

mene spoločnosti ISIAH, s.r.o. konal na základe splnomocnenia, ktoré mu vystavil N. M., ktorý bol v tom čase konateľom a spoločníkom spoločnosti ISIAH, s.r.o.,. Svedok však nepredložil žiadny listinný dôkaz preukazujúci oprávnenosť jeho konania za spoločnosť ISIAH, s.r.o.,. Spoločnosti ISIAH, s.r.o. a HK speed, s.r.o. obchodovali so žalobcom v roku 2010. Za spoločnosť ISIAH s.r.o. konal svedok U. M., ktorý osobne aj vystavil a podpísal všetky faktúry, ktoré mu boli predložené k nahliadnutiu. Za spoločnosť ISIAH, s.r.o. nepodal daňové priznanie za rok 2010 z dôvodu vlastnej nezodpovednosti. Svedok nevedel predložiť žiadne listinné dôkazy preukazujúce reálnosť deklarovaných dodávok tovaru, taktiež nevedel uviesť, od koho spoločnosť ISIAH, s.r.o. nadobudla tovar následne predaný žalobcovi. K preprave tovaru svedok uviedol, že spoločnosť ISIAH, s.r.o. nemala vlastné skladové priestory, fyzicky nemanipulovala s tovarom, tovar bol kúpený už v stave naloženom a tak bol odoslaný na miesto určené odberateľom. Prepravu dodávok tovarov od spoločnosti ISIAH, s.r.o. pre žalobcu zabezpečovala prevažne spoločnosť ISIAH, s.r.o. od subjektov Veľká Ryba s.r.o., MARKO LKW s.r.o, Express Slovakia a.s.,. Listinný dôkaz preukazujúci tieto tvrdenia svedok nevedel predložiť. Pri niektorých nakládkach sa zúčastňoval svedok aj osobne, nevedel však uviesť, o ktoré konkrétne išlo. Svedok si overoval len ŠPZ, dopravca ho nezaujímal, ani trasa prepravy. Svedok U. M. nedisponuje žiadnymi listinnými dôkazmi, ktoré by preukazovali reálne uskutočnenie deklarovanej prepravy tovarov od spoločností ISIAH, s.r.o. a HK speed, s.r.o. v prospech žalobcu. Tvrdil však, že k reálnemu dodaniu tovarov došlo, nevedel to ale preukázať.

4.12 Správca dane sa opakovane pokúšal predvolať na výsluch aj N. M., no bezúspešne, keďže predvolanie si ani raz neprevzal. Pokus o predvedenie bol taktiež neúspešný, keďže v čase predvedenia sa nezdržoval na adrese trvalého pobytu a adresa prechodného pobytu nebola známa.

4.13 Správca dane vyzval odberateľov žalobcu na oznámenie údajov o preprave dodávok tovarov deklarovaných žalobcom a taktiež na predloženie faktúr. Spoločnosť CEREА spol. s r.o. predložila za obdobie január 2010 fotokópiu faktúry č. 10/PT004K na sumu 52,08 € a č. 10/PT001K na sumu 105,96 €. V oboch prípadoch bol dodávateľom žalobca, odberateľom spoločnosť CEREА, spol. s r.o., obe faktúry boli podpísané iba zo strany žalobcu, nečitateľnou šifrou. Táto spoločnosť mala následne tovar prepravovať do Poľska, čo však nebolo preukázané listinnými dôkazmi. Spoločnosť ST OMEGA s.r.o. na výzvu nereagovala. V prípade spoločnosti GYMO s.r.o. sa k preprave tovaru a k uskutočneniu predmetných obchodov vyjadril na ústnom pojednávaní dňa 07.05.2014 bývalý konateľ spoločnosti, P. D., tak ako už bolo vyššie uvedené. Zároveň predložil správcovi dane fotokópiu Preberacieho protokolu o odovzdaní účtovníctva spoločnosti GYMO s.r.o.,.

4.14 Správca dane vyzval taktiež prepravcov, ktorí mali zabezpečovať prepravu tovaru, aby oznámili skutočnosti potrebné k prejednaniu danej veci. Splnomocnený zástupca spoločnosti Express Group, a.s. (predtým Express Slovakia a.s.) oznámil, že v období roka 2010 spoločnosť nevykonala žiadne prepravy tovarov v prospech spoločností ISIAH, s.r.o. a HK speed, s.r.o.,. Spoločnosť MARKO LKW s.r.o. uviedla, že v období roka 2010 nespolupracovala so spoločnosťami ISIAH, s.r.o. a HK speed, s.r.o.,. Taktiež spoločnosť Veľká ryba spol. s r.o. uviedla, že v roku 2010 nevykonávala prepravy tovarov pre spoločnosti ISIAH, s.r.o. a HK speed, s.r.o., v predmete činnosti ani nemá autodopravu, nevykonáva kamiónovú prepravu.

4.15 Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane rozhodnutím č. 9410402/5/5152073/14/Bed zo dňa 24.11.2014 určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie január 2010 rozdiel v sume 5.137,13 € uplatneného nadmerného odpočtu na DPH. Daňový úrad Nitra znížil nadmerný odpočet na DPH zo sumy 5.375,68 € na sumu 238,55 € a vo výške určeného rozdielu v sume 5.137,37 € nepriznal nadmerný odpočet na DPH. Daňový subjekt si v daňovom priznaní uplatnil nadmerný odpočet vo výške 5.375,68 €, nadmerný odpočet zistený správcom dane bol 238,55 €, z čoho bol určený rozdiel v sume uplatneného nadmerného odpočtu 5.137,13 €. Žalovaný rozhodnutím č. 736012/2015 zo dňa 05.06.2015 potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 9410402/5/5152073/14/Bed zo dňa 24.11.2014.

5.

5.1 Podľa § 8 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30.04.2010 (ďalej len „zákon o DPH“), dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

5.2 Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

5.3 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.

5.4 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

5.5 Podľa § 51 ods. 1, písm. a/ zákona o DPH, 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.

5.6 Podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/, c/ alebo písm. d/ najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/. Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/ do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/. Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

5.7 Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň.

5.8 Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

5.9 Podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH, pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej

povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až 42.

5.10 Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 daňového poriadku:

(1) pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

(2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

(3) 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.

(6) 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.

5.11 Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 daňového poriadku:

(1) 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,

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.

(2) 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.

(3) 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.

(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.

5.12 Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

5.13 Podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

5.14 Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

5.15 Podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom
a/ doručenia protokolu podľa odseku 8,
b/ doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo
c/ zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

5.16 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.

5.17 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 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

5.18 Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykazať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

6.

6.1 Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu.

6.2 Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi 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.

6.3 Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej

hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH.

6.4 Predpoklady na vznik nároku na odpočet DPH môže rozdeliť na vecné podmienky pre odpočítanie DPH a na formálne preukázanie nároku na odpočet DPH dokladom na účely DPH, a to predovšetkým faktúrou, resp. dovozným dokladom, dodacím listom a pod.

6.5 Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o DPH. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania).

6.6 V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňových subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

6.7 Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb teda vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát obtiažne a pomerne nejednoznačné. V zásade však platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

6.8 Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Záonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Správca dane deklarovaný nárok na odpočítanie DPH neuzná, ak napríklad vykonanou analýzou bude zistené, že napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených zákonom o DPH účel tohto zákona nebol dodržaný a situácia umožňujúca vzniknúť uplatneniu práva na odpočítanie dane bola čisto umelá.

6.9 Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, aby prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti" (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

6.10 Najvyšší správa súd České republiky v rozsudku 1 Afs 61/2015 konštatoval, že „zneužitie práva a podvod na DPH sú dva odlišné spôsoby, ako získať neoprávnené daňový prospech. Zatiaľ čo v prípade zneužitia práva dochádza k obchádzaniu účelu a zmyslu právnych noriem, v prípade daňového podvodu dochádza k ich porušovaniu“. Najvyšší správny súd ČR taktiež dal do pozornosti tzv. vedomostný test, ktorý by mal byť aplikovaný pri posudzovaní, či sa daňový subjekt dopustil daňového podvodu. Tento test je založený na posudzovaní objektívnych kritérií, v podstate sa dá povedať, že sa posudzuje racionalita správania daňového subjektu či dobrá viera z objektívneho pohľadu.

6.11 Každý jeden subjekt, ktorý sa rozhodne vstúpiť do tzv. daňového systému, si musí byť vedomí, že s aplikáciou dane sa spájajú ako práva, tak aj povinnosti. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti nato by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.

6.12 Pokiaľ ide o samotný proces dokazovania v daňovom konaní, dokazovanie vykonáva a vedie správca dane, dôkaznú povinnosť však má prioritne, ako už bolo vyššie uvedené, daňový subjekt. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav 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.

6.13 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/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 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. 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 vykonávaným dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

6.14 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/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 svojim 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. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

6.15 Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej

republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Najvyšší súd sa v tomto prípade preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal reálne uskutočnenie deklarovanej obchodnej transakcie s dodávateľom, spoločnosťou ISIAH, s.r.o.. Žalobca v konaní pred finančnými orgánmi na preukázanie reálneho uskutočnenia dodania služieb predložil faktúru č. FD116/10, dodací list k faktúre, faktúry a dodacie listy k dodaniu tovaru od žalobcu ďalším odberateľom a čestné prehlásenia U. M. a P. D. o tom, že deklarované obchodné transakcie skutočne prebehli. Iné dôkazy na preukázanie reálneho uskutočnenia dodávky služieb fakturovaných faktúrou č. FD116/10 žalobca nepredložil. Správca dane v priebehu dňového konania vypočul U. M., ktorý však v období január 2010 ani nebol konateľom spoločnosti ISIAH, s.r.o., tvrdil, že konal na základe splnomocnenia od vtedajšieho konateľa N. M., predmetné splnomocnenie však nepredložil. U. M. nedisponoval žiadnymi listinnými dôkazmi, ktoré by preukazovali uskutočnenie obchodnej transakcie. Správca dane sa opakovane pokúšal predvolať na konanie súčasnú konateľku dodávateľskej spoločnosti ISIAH, s.r.o. T. Q., taktiež N. M., ktorý bol konateľom v období január 2010, v oboch prípadoch však bezúspešne, zásielky si nepreberali. Správca dane tak podľa odvolacieho súdu prejavil maximálne úsilie o vyšetrovanie predmetných obchodov, no nedostalo sa mu potrebnej súčinnosti zo strany žalobcu či spoločnosti ISIAH, s.r.o.,.

6.16 Svedok U. M. označil spoločnosti, ktoré mali vykonávať prepravu predmetného tovaru žalobcovi. Správca dane teda vyzval tieto spoločnosti aby sa vyjadrili k relevantným skutočnostiam, avšak všetky spoločnosti zhodne uviedli, že žiadnu prepravu nevykonávali. Žalobca teda nie len že nepredložil žiadny listinný dôkaz o vykonávaní prepravy tovaru, navyše spoločnosti, ktoré mali tovar prepravovať, túto skutočnosť jednoznačne popreli. Žalobca nepredložil ani žiadne objednávky, zmluvy o preprave, CMR nákladné listy alebo iné obdobné listiny, ktoré by preukazovali realnosť uskutočnenia obchodu s kukuricou.

6.17 Žalobca v odvolaní namietal oprávnenosť U. M. konať za spoločnosť ISIAH, s.r.o.. Je pravdou, že v spise sa nenachádza plná moc, na základe ktorej mohol U. konať, avšak tento argument je podľa názoru súdu práve na príťaž žalobcovi, keďže taktiež vyvoláva dojem, že pri obchodovaní medzi žalobcom a spoločnosťou ISIAH, s.r.o. neprebehlo všetko v súlade s citovanými predpismi, s cieľom dopustiť sa podvodu na DPH. Pokiaľ ide o namietaný výsluch ďalších svedkov, resp. nevykonanie týchto výsluchov, tak odvolací súd mal jednoznačne za preukázané, že správca dane sa niekoľkokrát pokúšal predvolať na výsluch T. Q. a N. M., no bezúspešne, tieto osoby boli absolútne nekontaktné, nepreberali si zásielky, doslova by sa dalo povedať, že sa vyhýbali daňovému konaniu. Žalobca sa v podanom odvolaní pokúšal spochybňovať skutočnosti, ktoré boli podľa názoru súdu jednoznačne preukázané svedeckými výpoveďami či odpoveďami na výzvu správcu dane, k preukázaniu reálneho uskutočnenia predmetných obchodov však žiadnym relevantným dôkazom neprispel. Aj ďalšia skutočnosť namietaná žalobcom a to spochybňovanie vzniku daňovej povinnosti dodávateľa je na ťarchu práve žalobcu. V prípade, že nie je preukázané, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňový subjekt si uplatnil odpočet DPH v rozpore s § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

6.18 Podľa názoru najvyššieho súdu žalobca neunesol v administratívnom ani v súdnom konaní, dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť tiež s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva aj na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Odvolací súd konštatuje, že žalobca nesplnil najmä vecné podmienky pre odpočítanie DPH.

6.19 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 súčinnosti správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je 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.

6.20 Záverom odvolací súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Výpovede konateľov všetkých zainteresovaných spoločností počas vykonávania daňovej kontroly žiadnym vierohodným spôsobom nepreukázala reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

6.21 Poukazujúc na uvedené, dospel senát odvolacieho súdu k záveru, že súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, podrobne vyhodnotil, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúry. Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko.

6.22 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/160/2015-389 zo dňa 15.06.2016 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

7.

7.1 O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca v odvolacom konaní nebol úspešný, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

8.

8.1 Podľa § 492 ods. 2 zákona Národnej rady SR č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Poučenie:

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