

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/23/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200021
Dátum vydania rozhodnutia: 04.05.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2019200021.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: K R O N SK, s.r.o., Dolné Suroviny 996/1, Senica, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., Hlavná 31, Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102316062/2018 zo dňa 23. novembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/10/2019-202 zo dňa 23. októbra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) podľa §190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102316062/2018 zo dňa 23. novembra 2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Senica (ďalej len „správca dane“) č. 100869280/2018 zo dňa 03. mája 2018, ktorým určil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie máj 2013 v sume 17.132,05 €. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 168 SSP tak, že žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal.

2. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že podkladom na prijatie záverov o výške určeného rozdielu dane boli výsledky daňovej kontroly vykonanej u žalobcu na DPH za predmetné zdaňovacie obdobie, ktorá bola začatá dňa 31. augusta 2015 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 20643613/2015 z 10. augusta 2015, ktorej závery správca dane zaznamenal v protokole o výsledku daňovej kontroly č. 103600009/2016 z 26. júla 2016 (ďalej len „protokol“), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k jeho záverom doručený žalobcovi dňa 15. augusta 2016, kedy sa v zmysle § 46 ods. 9

písm. a) 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“) ukončila daňová kontrola. Dôvodom dovyrubenia daňovej povinnosti bolo neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr vystavených deklarovateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou DREVITECH, spol. s r.o., ktorej právnym nástupcom je spoločnosť Sport Life s.r.o., za dodanie tovaru - rôzne druhy reziva (faktúry č. 2013058, 2013066, 2013067 a 2013068).

3. Podľa zistenia krajského súdu vo vzťahu k deklarovateľovi DREVITECH, spol. s r.o., správca dane v protokole zosumarizoval úkony, ktoré uskutočnil a závery z nich prijaté, pričom je preukázané, že v rámci daňovej kontroly bola vypočítaná v pozícii svedkyne E. I. S., ktorá bola konateľkou spoločnosti DREVITECH, spol. s r.o. v rozhodnom období a ako svedok bol vypočítaný I. P., ktorý mal podľa vyjadrenia žalobcu, ako aj konateľky spoločnosti DREVITECH, spol. s r.o. za túto spoločnosť konať. Za účelom preverenia prepravy a reálnosti dodania tovaru a za účelom preverenia prepravy a reálnosti dodania prác a materiálu správca dane vykonal dňa 04. apríla 2016 nahliadnutie do daňového priznania na dani z motorových vozidiel za rok 2013 daňového subjektu DREVITECH, spol. s r.o., pričom zistil, že táto spoločnosť začala používať na podnikanie dňa 26. marca 2016 vozidlo BL 218 FR a prípojné vozidlo BL 518 YB. Správca dane zaslal výzvu zo dňa 05. apríla 2016 na Národnú diaľničnú spoločnosť (ďalej len NDS), aby preveril predmetné vozidlá, či nimi bola preprava tovaru z miesta nakládky - výrobné haly Rybany do miesta vykládky uskutočnená. Z doručenej odpovede NDS zo dňa 27. apríla vyplynulo, že vozidlo BL 218 FB nebolo dňa 20. mája 2013 a 22. mája 2013 zosnímané na žiadnej trase v rámci Slovenskej republiky a v dňoch 24. mája 2013 a 30. mája 2013 bolo zosnímané na inej trase ako je deklarované vo faktúrach, resp. zápisniciach, pričom trasy zosnímané EMS sa nachádzali mimo prevádzok žalobcu. V rámci výkonu daňovej kontroly správca dane vykonal dňa 04. apríla 2016 nahliadnutie do daňového priznania na dani zo závislej činnosti za rok 2013 daňového subjektu DREVITECH, spol. s r.o. v informačnom systéme daňovej správy ISFS a zistil, že spoločnosť mala v roku 2013 iba jedného zamestnanca - účtovníčku a to v období od augusta 2013 do decembra 2013. Správca dane, nakoľko nemal k dispozícii doklady spoločnosti DREVITECH, spol. s r.o. (tieto mali byť odovzdané nástupníckej spoločnosti Sport Life s.r.o.) na základe výpovede I. P. preveroval v súčinnosti s bankovými inštitúciami, či spoločnosť DREVITECH, spol. s r.o. platila platby spoločnosti Lesnatip Slovensko alebo KRONOSPAN Jihlava, ktoré svedok označil, pričom bolo preukázané, že týmto spoločnostiam neboli vyplatené žiadne platby. S poukazom na uvedené mal správca dane za to, že z titulu dodania tovaru, ktorých reálnosť sa nepotvrdila, nevznikla podľa § 19 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť a preto uplatnením práva na odpočítanie dane prišlo k porušeniu § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej „zákon o DPH“), pričom rozdiel dane predstavuje 17.132,05 €.

4. V rámci vyrubovacieho konania bol dňa 14. novembra 2016 opätovne v prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu vypočítaný I. P., prostredníctvom medzinárodného dožadania E. G. - konateľ spoločnosti Sport Life s.r.o., dňa 19. decembra 2016 D., ktorý pracoval v roku 2013 u žalobcu ako vodič a dňa 09. októbra 2017 E. H., ktorý bol v danom období zamestnanec žalobcu (obchodný zástupca).

5. K námietke žalobcu, že vyčerpал vlastné dôkazné bremeno predložením zákonom požadovaných daňových dokladov - faktúr s dodacími listami a evidencie príjem a výdaj na sklad z jeho účtovného programu krajský súd uviedol, že z obsahu administratívneho spisu a preskúmaných rozhodnutí bezpochybná verifikácia deklarovateľných zdaniteľných plnení nevyplýva, a to minimálne v jednej podstatnej a obligatórnej hmotnoprávnej podmienke potrebnej na priznanie uplatneného nároku na odpočet dane zaplatenej na vstupe a síce v osobe deklarovateľného dodávateľa predmetného tovaru, t. j. obchodnej spoločnosti DREVITECH spol. s r. o. Zároveň sa vykonaným preverovaním nepotvrdila preprava deklarovateľného tovaru a ani sa nezistil jeho pôvod, keďže prostredníctvom výpisu z bankových účtov dodávateľa žalobcu (vedených v Tatra banke, a.s. a ČSOB, a.s.) neboli zaregistrované platby za nákup predmetného tovaru subdodávateľom, t. j. dodávateľom DREVITECH, spol. s r. o., konkrétne obchodnej spoločnosti Lesnatip Slovensko, ani českému dodávateľovi KRONOSPAN Jihlava, Česká republika, ktorých označil svedok I. P.. Krajský súd poukázal i na rozpory vo výpovediach svedkov E..

I. S. a I. P. v podstatných okolnostiach ekonomickej činnosti realizovanej dodávateľom žalobcu v relevantnom období.

6. Krajský súd ďalej uviedol, že z obsahu administratívneho spisu vyplynuli požiadavky žalobcu na správcu dane, aby v súvislosti s odstraňovaním pochybností ohľadom dodávateľa DREVITECH, spol. s r. o. vypočul svedka pána I. P. a zároveň žalobca žiadal, aby príslušný správca dane skutočnosti ohľadom dodávateľa žalobcu zistil čo najúplnejšie a svoje závery neopieral len o zistenia, ktoré žalobca nemohol ovplyvniť. Požiadavke žalobcu na vypočutie uvedeného svedka správcu dane vyhovel napriek tomu, že sa už jeden výsluch svedka pána P. konal dňa 26. januára 2016 v neprítomnosti žalobcu, napriek tomu, že bol o plánovanom výsluchu svedka vopred písomne upovedomený. Ani na opakovanom výsluchu uvedeného svedka v prítomnosti zástupcu žalobcu sa jeho skoršie tvrdenia o dodaní predmetného tovaru žalobcovi nepotvrdili, rovnako ani okolnosti ekonomickej činnosti tejto obchodnej spoločnosti. Práve naopak, svedok I. P. v rozpore so skorším tvrdením o nadobudnutí predmetného tovaru od obchodných spoločností Lesnatip Slovinsko a KRONOSPAN Jihlava, Česká republika, uvádzal iný spôsob nadobudnutia tovaru, a to cez internet od rôznych súkromníkov od Kysúc až po Oravu. Rozpor vo svojich tvrdeniach uvedený svedok nevysvetlil a žiadne dôkazy k svojim tvrdeniam nepredložil.

7. Podľa názoru krajského súdu skutočnosť, že tvrdenia žalobcu a svedka P. nebolo možné overiť v účtovnej evidencii právneho nástupcu dodávateľa žalobcu, nemožno pričítať na vrub správcu dane. Daňové orgány v rámci správy daní len preverujú správnosť výšky daňovými subjektami priznanej daňovej povinnosti, príp. uplatnených nárokov na odpočet dane, ale nezisťujú, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali. Rovnako, ak v danom prípade bol objektívne spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a žalobcom, nie je potrebné preukazovanie vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva, keďže práve ním deklarované prijaté zdaniteľné plnenia nespĺňajú podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

8. Krajský súd uviedol, že účelom daňovej kontroly v danom prípade bolo predovšetkým preveriť oprávnenosť odpočítania dane žalobcom za prijaté zdaniteľné plnenia od dodávateľa DREVITECH, spol. s r. o., a nie vyhľadávanie dôkazov na podporu tvrdení žalobcu, ktorého v zmysle § 24 ods. 1 písm. a) a c) daňového poriadku zaťažuje dôkazné bremeno, vrátane preukaznosti vierohodnosti, správnosti a úplnosti povinne vedených dokladov a evidencií. Teda v danom prípade sú irelevantné námietky, že formálne preverenie prostredníctvom evidencií dostupných správcu dane vo vzťahu k počtu zamestnancov a vo vzťahu k vlastníctvu motorových vozidiel dodávateľom žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období, s prihliadnutím na úpravu pracovnoprávných vzťahov podľa Zákonníka práce a s prihliadnutím na evidenciu motorových vozidiel príslušným orgánom policajného zboru, neznamená neexistenciu svedkom P. tvrdých zamestnaneckých vzťahov a neexistenciu ním tvrdého počtu motorových vozidiel vo vlastníctve obchodnej spoločnosti DREVITECH, spol. s r. o. V kontexte skutkových okolností prípadu a záverov daňovej kontroly krajský súd nesúhlasil s právnym názorom žalobcu, že v záujme spoľahlivého zistenia skutkového stavu veci je daňový orgán povinný obstaráť si potrebné podklady a úplne a presne zistiť skutkový stav veci. Krajský súd s poukazom na § 24 ods. 1 daňového poriadku uviedol, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, rovnako ako skutočnosť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodu, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

9. Podľa názoru krajského súdu bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako sú uvedené na predkladaných daňových dokladoch, bude spochybnené. Súd zdôraznil zásadnú skutočnosť, a to, že v danom prípade išlo o priamy vzťah medzi žalobcom a jeho dodávateľom. Teda bolo výlučne na žalobcovi, aby postupoval v

týchto obchodných vzťahoch s primeranou odbornou starostlivosťou, aby v budúcnosti nebol vystavený situácii, že jeho nárok na odpočítanie dane bude spochybnený. Žalobca mal vedomosť o tom, že nekoná s konateľkou spoločnosti DREVITECH, spol. s r.o., E. I. S., ale konal s I. P., pričom nemal k dispozícii plnomocenstvo (nakoľko ho správcovi dane nepredložil), z ktorého by mal preukázané, či je I. P. oprávnený konať v mene tejto spoločnosti a tiež v akom rozsahu, a napriek tomu preberal od tejto osoby faktúry a dohadoval s ním deklarované obchody.

10. Krajský súd mal za to, že z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, s prihliadnutím na kontrolné zistenia a na ich vzájomné súvislosti, absentuje reálny základ, a to predovšetkým vo vzťahu k osobe platcu DPH, ktorý mal žalobcovi preverovaný tovar dodať, čo vedie k správnosti záveru o nesplnení zákonných podmienok na vznik nároku žalobcu na odpočet dane za kontrolované zdaňovacie obdobie, ako i k objektívnej pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 24 ods. 1 daňového poriadku).

11. Vzhľadom k tomu, že s využitím relevantných procesných inštitútov správy daní sa správcovi dane nepodarilo potvrdiť tvrdenia žalobcu a svedka P., ako osoby konajúcej v mene dodávateľa žalobcu, ohľadom okolností dodania smrekového reziva v mesiaci máj 2013 a rovnako bola bezúspešná snaha preveriť deklarované zdaniteľné plnenia v účtovníctve aktuálneho právneho nástupcu dodávateľa žalobcu (obchodnej spoločnosti Sport Life s.r.o.), ktorý je povinný účtovné doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie archivovať, avšak ide o nekontaktnú obchodnú spoločnosť a „zmiznutého obchodníka“, krajský súd vyhodnotenie získaných dôkazov a zisteného skutkového stavu správcom dane v ich vzájomných súvislostiach pre účely posúdenia existencie zákonných podmienok na odpočet dane za prijaté sporné zdaniteľné plnenia zhodnotil ako logické a správne, nevybočujúce z medzí správnej úvahy. Ako vyplýva z prvostupňového, ako aj napadnutého rozhodnutia, dôvodom neuznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty bolo porušenie ustanovenia § 49 v spojení s § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, nakoľko nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti. Preto sa krajský súd nestotožnil s námietkou žalobcu, že správca dane a rovnako žalovaný jednoznačne nevyslovili záver, na základe čoho mu neuznali právo na odpočet dane. Ako nedôvodné vyhodnotil správny súd aj tvrdenie žalobcu o nepreskúmateľnosti prvostupňového rozhodnutia pre jeho nezrozumiteľnosť.

12. Krajský súd dospel k záveru, že len predložením účtovných dokladov bez ich náležitého verifikovania a preukázania, že k dodaniu tovaru a služieb reálne došlo práve dodávateľom deklarovaným na predložených faktúrach - spoločnosťou DREVITECH, spol. s r.o., ktorá skutočnosť má za následok nepreukázanie vzniku daňovej povinnosti (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH), žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania dane z pridanej hodnoty (§ 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Z uvedeného dôvodu vyrubenie rozdielu dane za zdaňovacie obdobie máj 2013 je vecne správne. Podľa názoru krajského súdu odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa vysporiadal s odvolacími námietkami, rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý skutkový stav zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu a v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.

2.

13. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane a vec vráti Daňovému úradu Trnava na ďalšie konanie, alternatívne zruší rozsudok krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie. Žalobca súčasne navrhol, aby mu kasačný súd priznal náhradu trov kasačného konania a konania pred krajským súdom v rozsahu 100%.

14. Žalobca považoval rozsudok krajského súdu a rozhodnutie žalovaného za nezákonné. V úvode kasačnej sťažnosti uviedol, že sa v plnej miere pridržiava dôvodov uvedených v správnej žalobe, pričom poukázal na jednotlivé žalobné námietky. Žalobca zastával názor, že ak správca dane v odôvodnení rozhodnutia konštatuje porušenie ustanovení zákona o DPH, nemožno hovoriť o zneužití práva. V tejto súvislosti poukázal na judikatúru Súdneho dvora - rozsudky C-367/96 a C-212/97, ktoré vo svojich

odôvodneniach rozlišujú zneužitie práva a podvodné konanie, pričom pri zneužití práva nedochádza k porušeniu právnych noriem. Žalobca namieta, že krajský súd sa s predmetnou a podstatnou námietkou žalobcu v napadnutom rozsudku nevysporiadal a svoj rozsudok o zamietnutí žaloby proti napadnutému rozhodnutiu odôvodnil tým, že nedošlo k naplneniu hmotnoprávnych podmienok taxatívne vymedzených v zákone o DPH, v zmysle ktorých má daňový subjekt právo na odpočítanie dane a ďalej s poukazom na judikatúru EÚ naznačil, že daňový subjekt sa mal dopustiť daňového podvodu. Žalobca bol ďalej toho názoru, že zneužitie práva sa týka výlučne umelých konštrukcií a žalobca by o tomto zneužití musel vedieť. Žalovaný ako ani správca dane v tomto prípade nepreukázali umelú konštrukciu o ktorej by žalobca vedel a ich argumentácia dokonca ani nesmerovala k preukazovaniu umelej konštrukcie. V tejto súvislosti žalobca poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. 1Afs/53/2016-55.

15. Žalobca mal za to, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia vecí, je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov pre neuznanie práva na odpočet dane. Namieta, že krajský súd sa však v napadnutom rozsudku vôbec nezaoberal a nevyjadril sa k namietanému nesprávne právnemu posúdeniu vecí. Žalobca ďalej uviedol, že ak správca dane, resp. žalovaný odôvodňujú nepriznanie práva na odpočítanie dane získaním daňovej výhody, mali byť zneužívajúce prvky popísané najneskôr v protokole z daňovej kontroly. V súvislosti s uvedenou námietkou žalobca poukázal na rozsudky NS SR sp.zn. 1Sžf 52/2016 a sp. zn. 1Sžf/31/2016.

16. Ďalej uviedol, že krajský súd v neprospech žalobcu zakladá objektívnu zodpovednosť za konanie subjektov, s ktorými žalobca bol v obchodných vzťahoch, resp. ktoré žalobca nemohol ovplyvniť, čím sa napadnuté rozhodnutie zjavne vymyká rozhodovacej praxi Súdneho dvora EÚ (C-255/02 Halifax a C440/04 Recolta recycling SPRL) a na žalobcu sa prenieslo dôkazné bremeno a daňová povinnosť, ktorú mali správne niesť tretie osoby, a za nesplnenie ktorej mali byť postihnuté tretie osoby. Žalobca mal za to, že zo skutočností, ktoré sú súčasťou spisu plynie, že všetky obchodné transakcie boli vykonané za účelom dosiahnutia primeraného zisku, mali svoje ekonomické a hospodárske opodstatnenie, pričom žalobca si nie je a nikdy si ani nebol vedomý skutočnosti, že by bol súčasťou reťazca, ktorého účelom by mohlo byť zabezpečenie daňovej výhody. Predmetné obchodné transakcie žalobcu vykazovali zrejmy hospodársky a ekonomický dôvod a ako takému sa mu preto musí poskytnúť ochrana. Z uvedeného je zrejmé, že krajský súd neprihliadol ani na existenciu právne významného ekonomického dôvodu obchodnej transakcie.

17. Žalobca ďalej poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ, ktorých predmetom bolo odpočítanie DPH - vo veci C-80/11 Mahagében kft proti Nemzeli Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, vo veci C-142/H Peter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Északalföldi Regionális Adó Főigazgatósága z 21. júna 2012 a Bonik, C-285/11. Opakovane poukázal aj na rozsudok v spojených veciach C - 80/2011 a C -1428/2011 (Mahagében Kft a Peter Dávid), v ktorom Európsky súdny dvor jednoznačne vyslovil právny názor, že správca dane je oprávnený zamietnuť zdaniteľnej osobe, v tomto prípade žalobcovi, právo odpočítať daň z pridanej hodnoty za poskytnutý tovar z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tento tovar alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti, ale len vtedy, ak správca dane objektívne preukáže, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba, v tomto prípade žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Žalobca namieta, že krajský súd sa v napadnutom rozsudku s uvedenou námietkou nevysporiadal, nerozlíšil zneužitie práva od daňového podvodu, ktoré sú v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe samostatnými dôvodmi pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane. Z uvedených dôvodov mal za to, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia vecí a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

3.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že správca dane zistil, že dodanie tovarov deklarovanych v sporných faktúrach za zdaňovacie obdobie máj 2013 nebolo preukázané, faktúry nepotvrdzujú realnosť dodania tak, ako ich uvádza sťažovateľ, doklady predložené k výkonu daňovej

kontroly sú v rozpore s výsledkami preverovania a nemožno ich považovať za doklady preukazujúce vznik práva na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH. Žalovaný mal za to, že preukázal, že sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od deklarovaného dodávateľa v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH a na základe uvedených skutočností žalovaný konštatuje, že námietky sťažovateľa sú neopodstatnené.

4.

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

20. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

21. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

22. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky vychádzal zo skutkového stavu, ktorý podrobne v odôvodnení napadnutého rozsudku popísal krajský súd. Pre účastníkov konania sú zistenia, fakty a skutočnosti skutkového stavu zrejme a preto ich kasačný súd nebude nadbytočne opakovať. Kasačný súd z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu zistil, že správca dane Daňový úrad Trnava, pobočka Senica vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie máj 2013. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 103600006/2016 zo dňa 26. júla 2016, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 15. augusta 2016.

24. Prvostupňovým rozhodnutím č. 100869280/2018 zo dňa 03. mája 2018 správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 17.132,05 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr č. 2013058, 2013066, 2013067 a 2013068, vystavených v mesiaci máj 2013 dodávateľom DREVITECH, spol. s r.o. za dodanie tovaru - rezivo - smrek, nakoľko daňovou kontrolou nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovaného vo faktúrach. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102316062/2018 zo dňa 23. októbra 2018 rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil.

25. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/10/2019-202 zo dňa 23. októbra 2019, ktorým zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

26. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená

zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

5.

27. 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.

28. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

29. 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.

30. 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.

31. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH 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.

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

33. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

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.

34. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

35. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

36. Podľa § 46 ods. 8 veta prvá daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c).

37. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

38. Podľa § 68 ods. 1, 3 a 5 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. Výrubovacie 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. Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcovi dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcovi dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu. Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

39. Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

6.

40. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

41. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave, potom ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP 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 krajského súdu.

42. Kasačný súd zdôrazňuje, 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.

43 . 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. novembra 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.

44. 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 získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

45. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených 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 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.“

46. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zistenia 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 vyšli 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 úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záver 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.

47. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že judikatúra najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila v tom, že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

48. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

49. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane v priebehu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie máj 2013 preveroval opodstatnenosť uplatnenia práva žalobcu na odpočítanie dane na základe 4 ks faktúr vystavených v mesiaci máj 2013, ktorými deklaroval nákup tovaru - reziva od dodávateľa DREVITECH spol. s r.o. Správca dane za účelom zistenia skutkového stavu veci a objasnenia okolností o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov vykonal v rámci daňovej kontroly dokazovanie, na základe ktorého preveril skutočnosti, či bola spoločnosť DREVITECH spol. s r.o. skutočným dodávateľom tovaru žalobcovi podľa faktúr.

50. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobilom, ktorý ustanoví zákon. Princíp legality zakotvený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky znamená, že viazanosť štátu právom sa musí uplatňovať jednak v oblasti viazanosti štátu ústavou, ústavnými zákonmi a zákonmi ako aj v oblastiach ich vykonávania orgánmi štátnej správy, ktoré musia zásadne postupovať len na základe zákonov a v ich medziach. Kasačný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že povinnosťou orgánov štátnej moci je svojou činnosťou napĺňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je i právna istota, s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

51. Podľa § 464 ods. 2 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

52. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že obchodnými transakciami žalobcu s obchodnou spoločnosťou DREVITECH, spol. s r. o. sa už zaoberal vo svojich skorších rozhodnutiach, kde kasačný súd dospel k totožným záverom, že reálne dodanie tovaru nebolo preukázané. Predmetom kasačného konania je takmer totožný skutkový a právny stav, rozdiel je iba v označení mesiaca zdaňovacieho obdobia, ktorý bol predmetom konaní a rozhodnutí kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk/10/2020 zo dňa 20. mája 2020 (zdaňovacie obdobie február 2013), sp. zn. 8Sžfk/18/2020 zo dňa 30. októbra 2020 (zdaňovacie obdobie september 2013), sp. zn. 8Sžfk/24/2020 zo dňa 27. januára 2021 (zdaňovacie obdobie marec 2021), sp. zn. 1Sžfk/14/2020 zo dňa 25. marca 2021 (zdaňovacie obdobie december 2013), sp. zn. 1Sžfk/21/2020 zo dňa 25. marca 2021 (zdaňovacie obdobie jún 2013), 1Sžfk/24/2020 zo dňa 25. marca 2021 (zdaňovacie obdobie august 2013). Kasačný súd sa s odôvodneniami rozhodnutí, ktoré boli vydané v týchto konaniach v celom rozsahu stotožňuje a poukazuje na ne. V zmysle § 464 ods. 2 SSP už ďalšie dôvody neuvádza.

53. Vychádzajúc z vyššie uvedeného, Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní kasačnej sťažnosti v rozsahu jej dôvodov a napadnutého rozsudku krajského súdu, s poukazom na závery kasačného súdu v obdobných veciach tých istých účastníkov konania, považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

7.

54. O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

55. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.