

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/102/2016  
Identifikačné číslo spisu: 2015200459  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2015200459.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Marty Molnárovej v právnej veci žalobcu: Progressive FR, s.r.o., Palárikova 220/15, Zeleneč, IČO: 45 269 343 (pôvodne P&R Company, s.r.o., Palárikova 220/15, Zeleneč, IČO: 45 625 506), zastúpeného Prosman a Pavlovič, advokátska kancelária, s.r.o., Hlavná 31, Trnava, konateľ S. proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/194695/2015/14230 zo dňa 12.05.2015 o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/58/2015-54 zo dňa 26. apríla 2016 takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/58/2015-54 zo dňa 26. apríla 2016 potvrdzuje.

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom č. k. 20S/58/2015-54 zo dňa 26. apríla 2016 Krajský súd v Trnave zamietol podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/194695/2015/14230 zo dňa 12.05.2015, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (daňový poriadok) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9201402/5/264431/2015 zo dňa 03.02.2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 80 017,38 eur, keď nepriznal nadmerný odpočet za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 51.940,50 eur z faktúr (14 fa špecifikovaných v rozhodnutí) od spoločnosti Progressive FR, s.r.o. a v sume 228,- eur z faktúr (6 fa) od spoločnosti S - CAR 2007, s.r.o., a súčasne neuznal daňovému subjektu (žalobcovi) ani nárok na oslobodenie od dane za dodanie tovaru do Českej republiky spoločnostiam NoVaCar invest, s.r.o. (3 fa) , ako i Main Trade, s.r.o. ( 4 fa).

Krajský súd zistil, že žalobca, ktorým bola v čase začatia súdneho konania spoločnosť P&R Company, s.r.o., so sídlom Palárikova 220/15, Zeleneč, IČO: 45 625 506 (žaloba podaná na súd 23.07.2015), v priebehu súdneho konania zanikol zlúčením so spoločnosťou Progressive FR, s.r.o. so sídlom Palárikova 220/15, Zeleneč, IČO: 45 269 343, preto krajský súd podľa § 107 ods.1 OSP (univerzálna sukcesia) s poukazom na ust. § 68 ods. 3 písm. b/ Obchodného zákonníka pokračoval v konaní s právnym nástupcom pôvodného žalobcu, ktorý ručí za záväzky zaniknutej spoločnosti.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že spoločnosť Progressive FR, s.r.o. vystavovala faktúry o dodaní cukru pre spoločnosť P&R Company s.r.o., nepriamo potvrdila vzájomné prepojenie a vedomosti o uskutočňovaní týchto obchodov s cieľom získať daňovú výhodu. Dotknuté spoločnosti nedisponovali žiadnymi priestormi slúžiacimi na uskladnenie zakúpeného tovaru, cukor sa nakupoval na skladoch spoločnosti LAGERMAX Slovakia s.r.o., ktorá mala uzatvorenú zmluvu o skladovaní so spoločnosťou Progressive FR, s.r.o., ktorej mala cukor dodávať. Počas realizovania účtovných obchodných transakcií bol tovar uskladnený v spoločnosti LAGERMAX Slovakia s.r.o. Dodávateľ žalobcu - v tom čase spoločnosť Progressive FR, s.r.o. deklarovala nákup tovaru od dodávateľov X., od spoločnosti BA Target Slovakia, s.r.o., a spoločnosti S - CAR 2007, s.r.o., ktoré tovar (kryštalový cukor) uskladňovali v tom istom sklade odkiaľ tovar vyskladňovali. Uskladňovanie i vyskladňovanie tovaru bolo preverené miestnym zisťovaním zo strany správcu dane pri kontrole za iné zdaňovacie obdobie. Tieto spoločnosti tiež žiadne skladové priestory nevlastnili, prepravu tovaru nevykonávali a ktoré uskutočnenie takýchto zdaniteľných obchodov v daňových priznaniach nepreukázali, ako ani reálnu ekonomickú činnosť. So správcom dane nespolupracovali a nekomunikovali.

Krajský súd uviedol, že konateľom žalobcu bol v rozhodnom období, podľa zistenia správcu dane K. D., ktorý bol súčasne konateľom dodávateľa žalobcu - spoločnosť Progressive FR, s.r.o., ktorý o predmete činnosti spoločnosti nemal žiadne vedomosti a na zastupovanie žalobcu a spoločnosti Progressive FR, s.r.o. splnomocnil Ing. Q. W., a ktorý správcovi dane uviedol, že spoločnosť nemá žiaden majetok, ale vzhľadom na to, že je to výhodné, spoločnosť sa rozhodla obchodovať s komoditou - kryštalový cukor, ktorý žalobca nakupoval od spoločnosti Progressive FR, s.r.o. a spoločníkom žalobcu bola i dcéra Ing. Q. W..

Krajský súd mal za to, že spoločnosť žalobcu vystupovala ako posledný článok reťazca, ktorý si z nákupu tovaru uplatnil odpočítanie dane, ktorý ale správcovi dane nepreukázal, že by uvedené obchodné transakcie existovali aj na materiálnom základe, ako jednej z podmienok pre priznanie nároku na odpočítanie dane. Keďže pre daňové konanie pri odpočte dane z pridanej hodnoty boli kladené prísnejšie podmienky ako na iné druhy konania, práve z dôvodu možnej zneužitelnosti, hoci dokazovanie vykonával správca dane a viedol toto konanie, prioritne bol daňový subjekt povinný preukázať materiálnu podstatu existencie samotného obchodu, čo sa podľa názoru krajského súdu žalobcovi nepodarilo tak pred správcom dane, ako ani voči žalovanému.

Krajský súd považoval za súladný so zákonom postup pri správe daní, ktorým nebol žalobca poškodený na svojich právach a navyiac, dôkazná povinnosť stále zaťažovala žalobcu, ktorý žiadnym spôsobom nepreukázal, že konkrétny obchod sa i reálne uskutočnil. Správca dane postupoval správne, s cieľom reálne zistiť existenciu deklarovaných obchodov medzi žalobcom, jeho dodávateľom a dodávateľmi dodávateľa žalobcu, aby tak vylúčil existenciu možnej fiktívnej ekonomickej činnosti bez reálneho základu, k čomu mal prispieť najmä žalobca, ktorý ale správcovi dane okrem formálnych dokladov relevantných z hľadiska účtovného nepreukázal, že došlo i k naplneniu požiadavky na reálne uskutočnenie obchodu.

Listinné doklady, ktoré na preukázanie existencie a uskutočnenia obchodnej transakcie s nákupom a predajom kryštalového cukru žalobca predložil, vôbec nepreukázali, aký konkrétny identifikovaný tovar bol predmetom účtovného obchodu, aby tak vylúčil možné nebezpečenstvo jeho zámeny. Uvedené doklady neobsahovali žiadne označenie výrobnéj šarže nakúpeného cukru, a tak žalobca naplnenie samotnej podstaty zákona o DPH skutočne nepreukázal.

V súvislosti s dôkazným bremenom v daňovom konaní krajský súd poukázal na rozsudok NS SR vo

veci vedenej sp. zn. 2SŽf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III.ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011 a konštatoval, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v súvislosti s dodávkami cukru od deklarovaného dodávateľa s nárokom na uplatnenie si nadmerného odpočtu v zmysle zákona o DPH.

Krajský súd sa stotožnil so závermi správcu dane ako aj žalovaného, podľa ktorého v danom prípade zdaniteľné plnenie nenieslo v sebe žiaden ekonomický charakter obchodných transakcií, jednalo sa iba o umelý reťazec článkov bez skutkového základu a žalobcovi nemohla na základe takýchto dôkazov vzniknúť daňová povinnosť podľa ustanovenia § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. a s ňou spojené právo na odpočítanie dane. K tvrdeniu žalobcu, ktorý zdôrazňoval, že dôkazné bremeno uniesol v celom rozsahu a správcovi dane predložil všetky zákonom o DPH vyžadované podklady pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, krajský súd uviedol, že faktúra je účtovný doklad, ktorým žalobca mal preukázať svoje právo uplatniť odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ale jej samotná existencia, i keď bola na nej uvedená daň z pridanej hodnoty (faktúra vyhotovená iným platiteľom dane), ak nie je podložená reálnym dodaním tovaru, nezakladala právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uvedenej na faktúre. Uskutočnenie dodania tovaru a následné odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nebolo možné deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou dodávateľskou faktúrou), ale bolo potrebné preukázať existenciu a naplnenie i jej obsahovej stránky a to reálnym preukázaním dodania konkrétneho jednoznačne špecifikovaného tovaru. Splnenie formálnej stránky na odpočet dane z pridanej hodnoty bolo jednou z podmienok na uplatnenie si práva na odpočítanie dane, ale malo byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku preukazuje daňový subjekt. Nepreukázanie tvrdených skutočností bolo neunesením dôkazného bremena v priebehu daňového konania zo strany daňového subjektu, ktoré bolo na platiteľovi, pretože jeho povinnosťou bolo, ak si uplatnil právo na odpočítanie dane z tovaru alebo služby, správcovi dane preukázať a predložiť dôkazy, deklarujúce skutočne dodávky tovaru tými subjektmi, ktoré boli na faktúrach prípadne dodacích listoch uvedené, a bol to žalobca, ktorý mohol svojimi dôkazmi vyvrátiť pochybnosti, ktoré zo strany daňových úradov boli zistené.

Krajský súd konštatoval, že bolo možné spochybniť správnosť tak postupu ako aj samotného rozhodnutia správcu dane a žalovaného, nakoľko v priebehu daňového konania bolo zo strany správcu dane jednoznačne preukázané, že žalobca v pozícii platiteľa dane nesplnil podmienky na vznik nároku na odpočítanie dane vyplývajúce z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z., teda nebolo preukázané, že by v jednotlivých faktúrach deklarovaní dodávateľa žalobcu i dodávateľa dodávateľa žalobcu dodali konkrétne identifikovaný tovar.

Krajský súd mal za to, že správcom dane bolo v konaní v dostatočnej miere preukázané, že žalobca vedel o tom, že dodávky tovaru plynuli od ďalších predchádzajúcich dodávateľov, čím sa vytvoril obchod bez logického opodstatnenia. Cukor sa nakúpil v ČR, odtiaľ sa prepravil do skladov spoločnosti LAGERMAX Slovakia spol. s.r.o., tovar si postupne podľa účtovných dokladov predávali viaceré spoločnosti a potom sa prepravil späť na územie ČR, kde ho prijali nekontaktní odberatelia - NoVaCar invest, s.r.o. a Main Trade, s.r.o. Už samotný obchod medzi žalobcom a jeho dodávateľom, (do ktorého sa počas súdneho konania žalobca zlúčil), vyvolal dôvodné pochybnosti o účelnosti predmetnej obchodnej transakcie, s ktorou bola spojená i zvýšená miera opatrnosti smerujúcej k tomu, aby konanie žalobcu nebolo možné vyhodnotiť správcom dane ako zneužívanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty a na tomto základe konanie správcu dane nemožno hodnotiť ako voči žalobcovi nezákonné. Z existencie uvedených skutočností a nadobudnutých poznatkov mohol žalobca vedieť, že takouto formou uskutočňované plnenie vykazuje znaky podvodného konania, pri ktorom sa vytvoril kruhový obeh tovaru vedený s cieľom zneužitia práva v oblasti dane z pridanej hodnoty a získaním neoprávnenej daňovej výhody u jej platiteľa, ak takto umelo vytvorený fakturačný reťazec nevychádzal z reálneho obchodného plnenia.

Krajský súd sa nestotožnil s argumentáciou žalobcu, že správca dane ani žalovaný riadne nevyhodnotili výpoveď svedka O. J., ktorý mal potvrdiť uzavretie zmluvy o preprave s právnym predchodcom žalobcu, nakoľko správca dane aj žalovaný dostatočne odôvodnili, prečo túto výpoveď svedka

nepovažovali za dôkaz na preukázanie tvrdenia, že právnym predchodcom žalobcu označený prepravca - spoločnosť S-CAR 2007, s.r.o., vykonala prepravu tovaru pre právneho predchodcu žalobcu v rozhodnom období. Krajský súd sa stotožnil s argumentáciou správcu dane, aj žalovaného, že túto výpoveď nebolo možné považovať za dôkaz na preukázanie tvrdenia o uskutočnení prepravy, pretože svedok O. J. nevedel uviesť žiadne informácie ohľadne údajne uskutočnenej prepravy, zo strany spoločnosti S-CAR 2007, s.r.o. neboli predložené žiadne doklady na preverenie tvrdení o vykonaní prepravy tovaru, a preto holé tvrdenie, že preprava bola vykonaná, vzhľadom na vyššie uvedené, nie je možné podľa krajského súdu považovať za dôkaz na preukázanie tvrdenia o uskutočnení prepravy. Pokiaľ ide o prepravu tovaru do Českej republiky spoločnosť East West Logistic s.r.o. potvrdila prepravu pre žalobcu, ale z predložených dokladov sa nedalo zistiť, či išlo o ten istý tovar - cukor.

Krajský súd uviedol, že žalobcovi bola poskytnutá možnosť správcovi dane predložiť alebo navrhnúť vykonanie takých dôkazov, ktorými by osvedčil, že spôsob uskutočňovania takýchto zdaniteľných obchodov bolo v jeho podnikateľskej činnosti bežný, dlhodobou zaužívaný a nie vedený len s cieľom získania daňovej výhody. Toto právo ale žalobca vhodným spôsobom nevyužil. Ak do obchodného reťazca zapojené spoločnosti obchody len sprostredkovali, mohli si uplatniť nanajvyšší nárok na sprostredkovateľskú odmenu, ale nie fakturovať kúpnu cenu.

Krajský súd nezistil rozpor postupu správcu dane a žalovaného so zákonom o DPH, keď správca dane nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie a následne vyrubil za tento tovar vlastnú daňovú povinnosť a nepovažoval za porušenie zákona ani neuznanie odpočítania dane, ako si ho uplatnil žalobca za zdaniteľné plnenia, ktoré mal získať od svojho dodávateľa. Správca dane postupoval v súlade s § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku, keď nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2012 a v súlade s právnym predpisom dopočítal daň z pridanej hodnoty do daňovej povinnosti žalobcu, keď nepreukázal splnenie podmienok oslobodenia od dane.

Krajský súd mal za to, že žalobcom predložené daňové doklady, s poukazom na kontrolné zistenia u následných dodávateľov, vzbudzovali neodstrániteľné pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu. Správcovi dane nebolo preukázané intrakomunitárne dodanie tovaru, keď jeho prijatie nebolo možné vyhodnotiť ako potvrdené zo strany českých odberateľov. Vykonané dokazovanie preukázalo na strane žalobcu nedostatočnú mieru obozretnosti, žalobca nepreukázal faktickú realizáciu obchodu, preto konajúci súd nepovažoval tvrdenie o tom, že žalovaný konal svojvoľne a v neprospech žalobcu za opodstatnené. Zo súboru objektívnych skutočností zistených správcom dane vyplynulo, že hlavným cieľom predmetných plnení bolo získanie daňovej výhody, čo sa považuje za zneužitie práva.

Krajský súd vzal do úvahy i predmet činnosti, ktorú mal pôvodný žalobca a spoločnosť Progressive FR, s.r.o. do ktorej sa žalobca zlúčil, zapísanú v obchodnom registri. Okrem iného išlo o sprostredkovateľskú činnosť v oblasti obchodu, služieb, výroby, preto mal krajský súd za to, že obchodné prípady vykazovali nie znaky kúpy a predaja, ale sprostredkovateľskej činnosti, v súvislosti s ktorou by prislúchala žalobcovi sprostredkovateľská odmena a teda došlo k sprostredkovaniu a nie kúpe a predaju tovaru.

Žalobca vo včas podanom odvolaní poukázal, že v predmetnej veci boli naplnené všetky podmienky potrebné na odpočítanie dane, v konaní bol preukázaný vznik daňovej povinnosti z titulu dodania tovaru, a súčasne bolo preukázané naplnenie podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004. Namietal, že krajský súd zaťažil žalobcu dôkazným bremenom vo vzťahu k preukázaniu všetkých skutočností, o ktoré sa opieralo napadnuté rozhodnutie žalovaného. Tvrdil, že krajský súd vychádzal pri právnom posúdení predmetnej veci z tzv. absolútneho dôkazného bremena žalobcu, v dôsledku čoho vychádzal napadnutý rozsudok z nesprávneho právneho posúdenia veci, neprimerane zaťažil žalobcu dôkazným bremenom a nevysporiadal sa so subjektívnou stránkou, t. j. zavinením na strane žalobcu. Žalobca namietal názor krajského súdu, že sa malo jednať iba o umelý reťazec článkov bez skutkového základu a žalobcovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť a s ňou spojené právo na odpočítanie dane. Nesplnenie ekonomického charakteru posudzovaného obchodu žalobcu vzniklo v dôsledku nekontaktnosti

dodávateľom žalobcových dodávateľov. V odvolaní ďalej uviedol, že daňový subjekt disponoval existenciou listinných dôkazov vzťahujúcich sa vykonávanému plneniu, t. j. faktúrou a jej prílohami od dodávateľa, vyčerpav tým vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku znášal dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu nie daňový subjekt ale správca dane.

Žalobca mal za to, že správca dane pričítal žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, pričom krajský súd takýto postup posúdil ako zákonný a zaťažil tým svoje rozhodnutie vadou (nesprávnym právnym posúdením veci). Podľa žalobcu krajský súd na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam.

Žalobca v odvolaní tvrdil, že nebolo zrejmé ako krajský súd dospel k uvedenému právnemu záveru, nakoľko svoj právny záver bližšie nerozvádza a neuvádza ustanovenia zákona, v zmysle ktorých bolo možné neuznať dodanie tovaru a súčasne rovnaký tovar zdaňovať. Absenciu riadneho odôvodnenia považuje žalobca za vadu, ktorá mala za následok nepreskúmateľnosť rozsudku, čím sa účastníkovi konania odňala možnosť konať pred súdom. Ďalej namietal, že krajský súd nesmel pri rozhodovaní predmetnej veci brať do úvahy žiadnu skutočnosť, ktorá neexistovala v čase vydania napadnutého rozhodnutia a mal za to, že posudzovaním zlúčenia, ktoré nastalo až po vydaní napadnutého rozhodnutia žalovaného, krajský súd zaťažil konanie inou vadou, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci.

Žalobca v odvolaní tvrdil, že žalovaný sa v rámci dokazovania dopustil zrejmeho excesu pri zisťovaní skutkového stavu veci. Ak daňový subjekt nemohol pri vynaložení potrebnej opatrnosti vedieť, že jeho dodávatelia v treťom stupni postupujú v rozpore so zákonom, nebolo možné na tento subjekt vzťahovať dôsledky konania tretích subjektov. Navrhol, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Trnave zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie, eventuálne, aby odvolací súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na nové konanie. Žalobca si v podanom odvolaní vyčísľil trovy súdneho a odvolacieho konania a žiadal na ich zviazanie žalovaného.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu písomne vyjadril a uviedol, že sa pridrižiava svojho stanoviska podaného k žalobe, žalobca bol počas daňovej kontroly pasívny, nevyjadril sa ani k samotnému protokolu. Navrhol potvrdiť rozsudok krajského súdu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu prechádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia verejného rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). (§ 156 ods. 1, 3 OSP v spojení s § 211 ods. 2 OSP a § 246c ods. 1 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V súlade s uvedenými prechodnými ustanoveniami najvyšší súd v danej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Podľa § 244 ods. 1 OSP, v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

(2) V správnom súdnictve preskúmajú sudy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy,

orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ďalej len "rozhodnutie správneho orgánu").

(3) Rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Podľa § 247ods. 1 OSP, podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu.

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

Podľa § 3 ods. 1, ods. 3 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“), 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.

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.

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,
- 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.

Podľa § 68 ods. 5, ods. 6 daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1) vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Podľa § 2, písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (účinný v kontrolnom období), predmetom dane je

a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

(2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

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

Podľa § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH

(1) Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, oslobodenie od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

(5) Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,

b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,

c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,

d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len "zákon o účtovníctve") účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 vyššie citovaného zákona, účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Predmetom preskúvacieho konania v predmetnej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného ako odvolacieho správneho orgánu ako aj konanie, ktoré týmto rozhodnutím predchádzalo.

Najvyšší súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a administratívneho spisu a s prihliadnutím na citované ustanovenie § 219 ods. 2 OSP sa v celom rozsahu stotožnil s dôvodmi uvedenými v rozsudku krajského súdu, ktoré považuje za úplné, výstižné, reagujúce na námietky žalobcu. Na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku najvyšší súd podľa § 219 ods. 2 O.s.p. dodáva.

Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad ust. § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v spojení s § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 podľa podaného daňového priznania a predložených faktúr od deklarovaného dodávateľa Progressive FR, s.r.o. a výklad ust. § 43 ods. 1, ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH pri dodávkach

tovaru do Českej republiky.

Najvyšší súd k tvrdeniu žalobcu, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť predložením listinných dôkazov uvádza, že žalobca predložil doklady, ktorými prezentoval obchodné transakcie s nárokom na odpočítanie dane, ako aj doklady, ktorými prezentoval nárok na oslobodenie od dane. V súvislosti s uvedeným tvrdením žalobcu odvolací súd považuje za nevyhnutné zdôrazniť, že v preskúmvanej veci, i vzhľadom na námietky žalobcu o nesprávnom právnom posúdení veci, za situácie, keď dodávateľ žalobcu, ktorý vystavil faktúru potvrdil dodanie tovaru, t. j. podľa názoru žalobcu došlo k vecnému plneniu a dodaniu tovaru, odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, 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 zneužívateľná, 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.

V zmysle ustálenej judikatúry a rozhodovacej praxe súdov (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR č. 2Sžf/35/2016 zo dňa 28.03.2018), predloženie dokladov (faktúr, pokladničných dokladov, príj. i zmlúv) je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým preukázaná realnosť 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. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené. Nestačí predložiť riadne doklady so všetkými predpísanými náležitosťami, nakoľko takéto doklady, i keď riadne zaúčtované, nemôžu byť podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane.

Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane je, aby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo a aby boli splnené vecné a časové podmienky na odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. V daňovom konaní, pri výkone daňovej kontroly správcom dane, bolo vykonané rozsiahle dokazovanie dožiadaním na príslušné daňové orgány, výsluchom konateľa dodávateľa (Progressive FR, s.r.o.), jeho splnomocneného zástupcu, predložením listín, preverovaním deklarovaných dodávateľov žalobcu a deklarovaného dodávateľa jeho dodávateľa (X., BA Target Slovakia, s.r.o. S-CAR 2007, s.r.o.). Podmienky uvedené v § 49 a nasl. zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužívateľnosť, aby platiteľ dane, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil v zákone o DPH.

Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v preskúmvanom prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi.

V tejto súvislosti nemožno nepoznamenať a odvolaciemu súdu neuniklo (rovnako ani súdu prvého stupňa), že v čase začatia súdneho konania žalobcom bola spoločnosť P&R Company, s.r.o., so sídlom Palárikova 220/15, Zeleneč, ktorá v priebehu súdneho konania zanikla zlúčením so spoločnosťou Progressive FR, s.r.o., so sídlom Palárikova 220/15, Zeleneč, t. j. s deklarovaným dodávateľom kryštálového cukru, ktorý vystavil dodávateľské faktúry, na základe ktorých si žaloba ako daňový subjekt uplatnil nárok na nadmerný odpočet. Taktiež nie je sporné, že konateľom dodávateľskej spoločnosti bol jeden a ten istý konateľ K. D., totožná osoba ako žalobca a v zmysle zákona o DPH a zákona o účtovníctve, kto iný ako konateľ má mať prehľad o daňových transakciách kontrolovaného

daňového subjektu a účtovníctve vrátane jeho dodávateľoch. Na veci nič nemení ani skutočnosť, že konateľ K.I.D., na svoje zastupovanie v obchodných transakciách splnomocnil Ing. L. W., nakoľko jeho dcéra N. W. bola spoločníčkou žalobcu a je nesporné, že išlo o spoločnosti personálne prepojené. Dodávateľ pôvodného žalobcu spoločnosť Progressive FR, s.r.o. (teraz samotný žalobca) nevedeli v daňovom konaní preukázať nadobudnutie dodaného tovaru v zmysle hmotnoprávnych podmienok § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH. Žalobca neuviedol žiadne dôkazy, ktorými by vyvrátil pochybnosti o tom, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Listinné dôkazy, ktoré mali preukázať existenciu a uskutočnenie obchodnej transakcie s nákupom a predajom kryštálového cukru nepreukazovali, aký konkrétny identifikovaný tovar bol predmetom účtovného obchodu, aby tak bolo vylúčené možné nebezpečenstvo jeho zámeny. Uvedené doklady neobsahovali žiadne označenie výrobnéj šarže nákupného cukru, a tak žalobca nepreukázal naplnenie podstaty zákona o DPH. Bol to žalobca, ktorý mohol svojimi dôkazmi vyvrátiť pochybnosti, ktoré boli zo strany daňových úradov zistené.

Odvolačný súd, zhodne ako súd prvého stupňa, dospel k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, resp. nepreukázal skutočnosti, ktoré by spochybňovali zákonnosť postupu, ako i rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Nepreukázal reálne dodanie tovaru podľa predložených dokladov od ním označeného dodávateľa, i keď ho zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 zák. č. 563/12009 Z. z. Správca dane nad akúkoľvek pochybnosť zistil a listinnými dôkazmi preukázal, že ním deklarovaný dodávateľ podľa predložených dokladov, i keď nepoprel vystavenie faktúry a uskutočnenie obchodnej transakcie, žiadnym relevantným dôkazom však nepreukázal spôsob uskutočnenia daňovej transakcie v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty a že mu vznikla daňová povinnosť daň priznať a odvieť podľa § 19 zákona o DPH. Úlohou správcu dane pri výkone daňovej kontroly nie je vyhľadávať dôkazy na preukázanie obchodných transakcií deklarovaných žalobcom podľa podložených daňových dokladov za príslušné kontrolované zdaňovacie obdobie, ale práve naopak tieto skutočnosti je povinný preukazovať daňový subjekt (žalobca) a daňový orgán iba preveruje skutočnosti daňového subjektu podľa jeho daňového priznania. Žalobcovi vzhľadom na vyššie uvedené nevznikol nárok na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Rovnako nebolo preukázané prijatie služieb (vykonanie prepravy) z dodávateľských faktúr za prepravu tovaru od spoločnosti S-CAR 2007, s.r.o.

V preskúmvanej veci taktiež vierohodným spôsobom nebolo preukázané, že tovar bol právnym predchodcom žalobcu reálne dodaný do iného členského štátu (v tomto prípade do Českej republiky spoločnostiam Main Trade, s.r.o., NoVa car invest, s.r.o.), keďže nebolo potvrdené nadobudnutie tovaru a zároveň nebola preukázaná intrakomunitárna preprava tovaru. Právnomu predchodcovi žalobcu teda nevzniklo právo na oslobodenie od dane v súlade s § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH.

Z článku 138 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vyplýva, že „členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie lebo preprava tovaru začala“. Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 (v zmysle ktorej daňové orgány v predmetnej veci i postupovali a jej aplikácie sa domáhal i žalobca v podanej žalobe) teda kladie dôraz na dodanie tovaru a na jeho nadobudnutie zdaniteľným subjektom v inom členskom štáte, ku ktorému dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet a že v dôsledku tohto vývozu alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu odoslania. Z citovaného ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH vyplýva, že splnenie podmienok pre oslobodenie od dane je povinný preukázať platiteľ, ktorý si oslobodenie od dane uplatňuje. Právny predchodca žalobcu nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane, a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu špedičnou spoločnosťou East West Logistic, s.r.o. Bratislava a že išlo ten istý cukor (tovar), ktorý bol obstaraný na základe sporných dodávateľských spoločností od spoločnosti Progressiv FR, s.r.o. pre žalobcu (P&R Company, sr.o.). K námietke žalobcu, že predložil i čestné vyhlásenie uvedených odberateľov v Českej republike o dodaní tovaru odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že Najvyšší súd prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už viackrát riešil otázku týkajúcu sa

problematiky uplatňovania čestných prehlásení v daňovom konaní a poukazuje na svoju toho času už ustálenú rozhodovaciu prax, podľa ktorej čestné vyhlásenia predložené daňovým subjektom nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz (viď. Napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu SR napr. rozsudok č. k. 2Sžf/40/2011 z 18. apríla 2012, rozsudok č. k. 1Sžf/36/2016 z 12. decembra 2017; rozsudok č. k. 3Sžf/37/2016 z 21. februára 2018 a pod.).

Krajský súd jasným a zrozumiteľným spôsobom vysvetlil, prečo nebol dostatočne preukázaný ani nákup, ani dodanie tovaru do iného členského štátu, ani reálna preprava medzi jednotlivými obchodnými článkami. Riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21. 01. 2009 vo veci veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19. 04. 1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vnesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Súd prvého stupňa, ale i žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupovali a odvolaním napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa krajský súd vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a oslobodenia dane podľa § 43 ods. 1, 5 citovaného zákona.

Odvolací súd stotožňujúc sa s názorom krajského súdu konštatuje, že právnym predchodcom žalobcu deklarované obchodné transakcie sa reálne neuskutočnili, lebo vecné a časové podmienky na odpočítanie dane neboli splnené, čo je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. Podľa názoru odvolacieho súdu krajský súd svoj správny záver odôvodnil dostatočným a zákonným spôsobom, a to jednak v súvislosti s rozsahom dokazovania správcom dane (okrem iného aj preverovaním uskladnenia tovaru v skladových priestoroch spoločnosti LAGERMAX Slovakia, s.r.o.).

Najvyšší súd konštatuje, že žalobca v odvolaní neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky, s ktorými by sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Najvyšší súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Trnave.

Podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom podaného odvolania, nerozhodol svojvoľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a keďže nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 a § 246c ods.1 veta prvá OSP tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko žalobca nebol v konaní úspešný a žalovanému zákonný nárok na náhradu trov nevznikol.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.