

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/72/2015
Identifikačné číslo spisu:	3013201026
Dátum vydania rozhodnutia:	01.07.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:3013201026.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudkyň JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Příbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: GIBALEX spol. s r.o., so sídlom Slovenskej armády 48, Nemšová, IČO: 31 408 401, zastúpený: Advokátskou kanceláriou Mojžiš a partneri, s.r.o., so sídlom Sasinkova 10, Bratislava, IČO: 35 892 994, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/498055/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/38/2013-62 zo dňa 23. septembra 2014, v spojení s opravným uznesením č.k. 11S/38/2013-123 zo dňa 20. augusta 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/38/2013-62 zo dňa 23. septembra 2014 v spojení s opravným uznesením č.k. 11S/38/2013-123 zo dňa 20. augusta 2015 m e n í tak, že z r u š u j e rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/498055/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013 a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 70,- € na účet právneho zástupcu žalobcu, Advokátska kancelária Mojžiš a partneri, s.r.o., Bratislava, do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/498055/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013, 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 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301401/5/3380177/2013/Vásk zo dňa 12.07.2013. Týmto prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2009 vo výške 316 362,90 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že žalobné dôvody, na základe ktorých žalobca žiadal napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie, nie sú opodstatnené. Rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, keďže krajský súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia, a teda správnej žalobe nie je možné priznať úspech, na základe čoho prvostupňový súd rozsudkom vyslovil, že žaloba sa zamietla.

K porušeniu základných zásad daňového konania krajský súd poukázal na skutočnosť, že žalobca bol správcom dane priebežne informovaný o skutočnostiach zistených v rámci výkonu daňovej kontroly. Tvrdenie žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach postupom daňových orgánov tým, že správca dane bol povinný uviesť, aké konkrétne návrhy a doklady mal žalobca predložiť správcovi dane na odstránenie pochybností o reálnosti zdaniteľného obchodu, nie je podľa názoru krajského súdu v súlade so zákonom. Daňový subjekt je povinný preukázať všetky skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, alebo ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov (§ 24 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku), a teda nielen tie skutočnosti, na ktoré ho vyzval správca dane.

Žalobca v žalobe namietal nevyužitie inštitútu predvedenia svedka Y. Y., k čomu krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že Y. Y. telefonoval dňa 19.03.2013 správcovi dane s tým, že je dlhodobo odcestovaný, a teda dňa 08.04.2013 sa nemôže dostaviť na Daňový úrad Trenčín. Po návrate zo zahraničia, koncom mája 2013, sa telefonicky dohodne so zamestnancom správcu dane na novom termíne podania svedeckej výpovede. Y. Y. sa už so správcom dane neskontoval, podľa krajského súdu je zrejmé, že sa zdržiava v zahraničí a táto skutočnosť bráni predvedeniu. Na základe uvedeného krajský súd konštatoval, že správca dane nepostupoval v rozpore so zákonom.

K námietke o nedostatočne zistenom skutkovom stave prvostupňový súd uviedol, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť Ostwerke, s.r.o., je problematickou spoločnosťou, ktorá sa na adrese sídla nenachádza a so správcom dane nekomunikuje. Správcovi dane taktiež neboli predložené žiadne doklady spoločnosti Ostwerke, s.r.o., Y. Y. ani bývalý konateľ spoločnosti Ostwerke, s.r.o., V. W. na žiadosť správcu dane o zapožičanie dokladov spoločnosti Ostwerke, s.r.o., nereagovali a doklady správcovi dane nepredložili. Y. Y. sa k správcovi dane, aj napriek viacerým predvolaniam na výsluch neustanovil a V. W., (ktorý nebol v zdaniteľnom období september 2009 konateľom spoločnosti Ostwerke, s.r.o.), sa absolútne nevedel vyjadriť k podrobnostiam zdaniteľného plnenia. Na základe uvedeného krajský súd vyvodil záver, že k reálnemu zdaniteľnému plneniu uvedenému na sporných faktúrach medzi spoločnosťou Ostwerke, s.r.o., a žalobcom nedošlo. Žalobcom predložené CMR sa týkali iného zdaňovacieho obdobia a išlo o dodávky tovaru od iného dodávateľa. Prvostupňový súd uviedol, že pokiaľ medzi odberateľom a dodávateľom nie je preukázané reálne zdaniteľné plnenie a napriek tomu dodávateľ vystaví odberateľovi faktúru, jediným ekonomickým dôvodom takéhoto konania je získanie nenáležitej daňovej výhody, ktorá vo vzťahu k štátnemu rozpočtu predstavuje daňový únik.

Prvostupňový súd ďalej uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty 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 daňového dokladu a ani v prípade dobromyseľnosti platiteľa. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, a že prijaté služby a tovary ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Podľa žalobcu krajský súd porušil ustanovenie § 205 ods. 2 písm. a/, c/, d/, e/, f/ O.s.p. a nedostatočne zistil

skutkový stav, pretože nevykonával dôkazy, ktoré sú potrebné na zistenie skutkového stavu.

V dôvodoch odvolania žalobca uviedol, že správca dane a žalovaný nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena. Správca dane uzatvoril daňovú kontrolu rozhodnutím, bez vykonania ústneho pojednávania, kde by oboznámil daňový subjekt o svojich pochybnostiach. Žalobca predložil správcovi dane faktúry a daňové priznania, pretože mal za to, že tieto predložené listiny sú dostatočný dôkaz na uplatnenie práva na odpočet dane, na základe čoho nepovažoval za potrebné predkladať správcovi dane aj nákladné listy CMR. Tieto nákladné listy však predložil v žalobe podanej na Krajský súd v Trenčíne, ktorý podľa žalobcu nedostatočne zistil skutkový stav a nákladné listy CMR ako dôkaz nevyhodnotil správne. Žalobca poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3SŽf/1/2011 a 3SŽf/1/2010.

K tvrdeniu správcu dane a krajského súdu o tom, že celý obchod bol reťazovým obchodom, žalobca uvádza, že celý priebeh obchodu od prvého dodávateľa až k poslednému odberateľovi je zdokladovaný zisťovaním vykonaným Daňovým úradom Trenčín. Tovar síce bol dodaný v rámci reťazového obchodu, ale podľa žalobcu sa nejednalo o podvodný reťazový obchod. V tejto súvislosti poukazuje žalobca na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), ako aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3SŽf/1/2010.

Žalobca ďalej namietal skutočnosť, že jeho odberateľom boli plnenia plne akceptované a odberatelia si uplatnili právo na odpočítanie dane podľa § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty s tým, že daň im bola odpočítaná. Žalobcovi nie je zrejmé, prečo správca dane neskúmal i ďalších účastníkov tohto obchodu a prečo následne nedošlo k postihu jeho dodávateľov a subdodávateľov, ktorí so žalobcom obchodovali a spolu s ním sa zúčastnili na reťazovom obchode.

V neposlednom rade žalobca argumentuje aj tým, že krajský súd rozhodol bez nariadenia pojednávania, čím porušil § 115a ods. 1 O.s.p.. Žalobca sa práva na verejné pojednávanie nevzdal, naopak nesúhlasil s rozhodnutím veci bez nariadenia pojednávania.

III.

Žalovaný sa k podanému odvolaniu nevyjadril.

IV.

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.).

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

Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH za obdobie november 2009 v celkovej výške 316 362,90 € z dodávateľských faktúr od dodávateľa Ostwerke, s.r.o., so sídlom Zvolenská cesta 14, Banská Bystrica, IČO: 36 743 950, za nákup bravčového mäsa, polovičky, droby a prasiatka, a to z faktúr:

- faktúra číslo 13672009 zo dňa 1. novembra 2009, základ dane 30 065,65 €, DPH vo výške 5 712,50 €, celková suma 35 778,15 €,
- faktúra číslo 13682009 zo dňa 1. novembra 2009, základ dane 44 454,62 €, DPH vo výške 8 446,40 €, celková suma 52 901,02 €,

- faktúra číslo 13692009 zo dňa 4. novembra 2009, základ dane 49 746,59 €, DPH vo výške 9 451,90 €, celková suma 59 598,49 €,

- faktúra číslo 13702009 zo dňa 1. novembra 2009, základ dane 37 076,94 €, DPH vo výške 7 044,60 €, celková suma 44 121,54 €,

- faktúra číslo 13712009 zo dňa 1. novembra 2009, základ dane 28 477,71 €, DPH vo výške 5 410,80 €, celková suma 33 888,51 €,

- faktúra číslo 13772009 zo dňa 2. novembra 2009, základ dane 8 151,61 €, DPH vo výške 1 548,80 €, celková suma 9 700,41 €,

- faktúra číslo 13782009 zo dňa 3. novembra 2009, základ dane 29 969,74 €, DPH vo výške 5 694,30 €, celková suma 35 664,04 €,

- faktúra číslo 13792009 zo dňa 3. novembra 2009, základ dane 27 082,88 €, DPH vo výške 5 145,70 €, celková suma 32 228,58 €,

- faktúra číslo 13802009 zo dňa 4. novembra 2009, základ dane 8 844,28 €, DPH vo výške 1 680,40 €, celková suma 10 524,68 €,

- faktúra číslo 13812009 zo dňa 5. novembra 2009, základ dane 37 349,16 €, DPH vo výške 7 096,30 €, celková suma 44 445,46 €,

- faktúra číslo 13822009 zo dňa 5. novembra 2009, základ dane 29 659,81 €, DPH vo výške 5 635,40 €, celková suma 35 295,21 €,

- faktúra číslo 13832009 zo dňa 8. novembra 2009, základ dane 53 850,78 €, DPH vo výške 10 231,60 €, celková suma 64 082,38 €,

- faktúra číslo 13842009 zo dňa 8. novembra 2009, základ dane 42 180 42 40 €, DPH vo výške 8 015,- €, celková suma 50 199,40 €,

- faktúra číslo 13852005 zo dňa 8. novembra 2009, základ dane 35 073,40 €, DPH vo výške 6 663,90 €, celková suma 41 737,30 €,

- faktúra číslo 13862009 zo dňa 8. novembra 2009, základ dane 25 827,16 €, DPH vo výške 4 907,20 €, celková suma 30 734,36 €,

- faktúra číslo 13872009 zo dňa 8. novembra 2009, základ dane 30 931,44 €, DPH vo výške 5 877,- €, celková suma 36 808,44 €,

- faktúra číslo 14062009 zo dňa 9. novembra 2009, základ dane 8 844,67 €, DPH vo výške 1 680,50 €, celková suma 10 525,17 na €,

- faktúra číslo 14072009 zo dňa dnes 5. novembra 2009, základ dane 8 131 trvá 58,- €, DPH vo výške 1 545,- €, celková suma 9 676,58 €,

- faktúra číslo 14082009 zo dňa 10. novembra 2009, základ dane 31 326,19 €, DPH vo výške 5 952,- €, celková suma 37 278,19 €,

- faktúra číslo 14092009 zo dňa 10. novembra 2009, základ dane 54 280,60 €, DPH vo výške 10 313,30 €, celková suma 64 593,95 €,

- faktúra číslo 14102009 zo dňa 11. novembra 2009, základ dane 8 193,11 €, DPH vo výške 1 556,70 €, celková suma 9 749,81 €,

- faktúra číslo 14112009 zo dňa 12. novembra 2009, základ dane 31 145,04 €, DPH vo výške 5 917,60 €, celková suma 37 062,64 €,

- faktúra číslo 14122009 zo dňa 12. novembra 2009, základ dane 8 401,04 €, DPH vo výške 1 596,20 €, celková suma 9 997,24 €,

- faktúra číslo 14132009 zo dňa 12. novembra 2009, základ dane 31 824,29 €, DPH vo výške 6 046,60 €, celková suma 37 870,89 €,

- faktúra číslo 14142009 zo dňa 12. novembra 2009, základ dane 36 530,52 €, DPH vo výške 6 940,80 €, celková suma 43 471,32 €,

- faktúra číslo 14152009 zo dňa 13. novembra 2009, základ dane 8640 22 78 €, DPH vo výške 1 642,10 €, celková suma 10 284,88 €,

- faktúra číslo 14162009 zo dňa 13. novembra 2009, základ dane 47 160,11 €, DPH vo výške 8 960,40 €, celková suma 56 120,51 €,

- faktúra číslo 14172009 zo dňa 15. novembra 2009, základ dane 30 642,40 €, DPH vo výške 5 822,10 €, celková suma 36 464,50 €,

- faktúra číslo 14182009 zo dňa 15. novembra 2009, základ dane 36 798,20 €, DPH vo výške 6 991,70 €, celková suma 43 789,90 €,

- faktúra číslo 14192009 zo dňa 15. novembra 2009, základ dane 29 532,89 €, DPH vo výške 5 554,20 €, celková suma 34 787,09 €,

- faktúra číslo 14202009 zo dňa 15. novembra 2009, základ dane 42 387,74 €, DPH vo výške 8 053,70 €, celková suma 50 441,44 €,

- faktúra číslo 14212009 zo dňa 16. novembra 2009, základ dane 7 623,60 €, DPH vo výške 1 448,50 €, celková suma 9 072,10 €,

- faktúra číslo 14222009 zo dňa 16. novembra 2009, základ dane 6 751,71 €, DPH vo výške 1 282,80 €, celková suma 8 034,51 €,

- faktúra číslo 14232009 zo dňa 17. novembra 2009, základ dane 45 533,36 €, DPH vo výške 8 651,40 €, celková suma 54 184,76 €,

- faktúra číslo 14242009 zo dňa 17. novembra 2009, základ dane 8 153,03 €, DPH vo výške 1 549,10 €, celková suma 9 720 13 €,

- faktúra číslo 14252009 zo dňa 18. novembra 2009, základ dane 7 938,62 €, DPH vo výške 1 508,30 €, celková suma 9 446,92 €,

- faktúra číslo 14262009 zo dňa 18. novembra 2009, základ dane 31 069,25 €, DPH vo výške 5 903,20 €, celková suma 36 972,43 €,

- faktúra číslo 14272009 zo dňa 19. novembra 2009, základ dane 28 540,33 €, DPH vo výške 5 422,70 €, celková suma 33 963,03 €,

- faktúra číslo 14282009 zo dňa 19. novembra 2009, základ dane 36 291,46 €, DPH vo výške 6 895,40 €, celková suma 43 186,86 €,

- faktúra číslo 14292009 zo dňa 19. novembra 2009, základ dane 7 784,13 €, DPH vo výške 1 479,- €, celková suma 9 563,13 €,

- faktúra číslo 14302009 zo dňa 19. novembra 2009, základ dane 8 043,75 €, DPH vo výške 1 528,30 €, celková suma 9 572,03 €,

- faktúra číslo 14312009 zo dňa 22. novembra 2009, základ dane 30 588,76 €, DPH vo výške 5 811,90 €, celková suma 36 400,66 €,

- faktúra číslo 14322009 zo dňa 22. novembra 2009, základ dane 34 949,87 €, DPH vo výške 6 640,50 €, celková suma 41 590,37 €,

- faktúra číslo 14332009 zo dňa 22. novembra 2009, základ dane 36 474,15 €, DPH vo výške 6 930,10 €, celková suma 43 404,25 €,

- faktúra číslo 14342009 zo dňa 22. novembra 2009, základ dane 29 537,32 €, DPH vo výške 5 555,10 €, celková suma 34 792,42 €,

- faktúra číslo 14355009 zo dňa 22. novembra 2009, základ dane 45 962,38 €, DPH vo výške 8 732,90 €, celková suma 54 695,28 €,

- faktúra číslo 14412009 zo dňa 23. novembra 2009, základ dane 8 197,68 €, DPH vo výške 1 557,60 €, celková suma 9 755,28 €,

- faktúra číslo 14422009 zo dňa 24. novembra 2009, základ dane 60 205,28 €, DPH vo výške 11 439 €, celková suma 71 644,28 €,

- faktúra číslo 14432009 zo dňa 24. novembra 2009, základ dane 7 974,59 €, DPH vo výške 1 515,20 €, celková suma 9 489,79 €,

- faktúra číslo 14442009 zo dňa 25. novembra 2009, základ dane 31 329,44 €, DPH vo výške 5 952,60 €, celková suma 37 282,04 €,

- faktúra číslo 14452009 zo dňa 25. novembra 2009, základ dane 7 581,53 €, DPH vo výške 1 440,50 €, celková suma 9 022,03 €,

- faktúra číslo 14462009 zo dňa 26. novembra 2009, základ dane 7 635,34 €, DPH vo výške 1 450,70 €, celková suma 9 086,04 €,

- faktúra číslo 14472009 zo dňa 26. novembra 2009, základ dane 34 752,95 €, DPH vo výške 6 603,10 €, celková suma 41 356,05 €,

- faktúra číslo 14482009 zo dňa 26. novembra 2009, základ dane 29 289,49 €, DPH vo výške 5 565 €, celková suma 34 854,49 €,

- faktúra číslo 14492009 zo dňa 29. novembra 2009, základ dane 28 943,15 €, DPH vo výške 5 499,20 €, celková suma 34 442,35 €,

- faktúra číslo 14502009 zo dňa 29. novembra 2009, základ dane 36 613,27 €, DPH vo výške 6 956,50 €, celková suma 43 569,77 €,

- faktúra číslo 14512009 zo dňa 29. novembra 2009, základ dane 45 567,76 €, DPH vo výške 8 657,90 €, celková suma 54 525,66 €,
- faktúra číslo 14522009 zo dňa 29. novembra 2009, základ dane 32 163,53 €, DPH vo výške 6 111,10 €, celková suma 38 974,63 €,
- faktúra číslo 14532009 zo dňa 29. novembra 2009, základ dane 29 465,06 €, DPH vo výške 5 598,40 €, celková suma 35 063,46 €,
- faktúra číslo 14722009 zo dňa 30. novembra 2009, základ dane 8 117,09 €, DPH vo výške 1 542,20 €, celková suma 9 659,29 €.

Za spoločnosť Ostwerke, s.r.o., konal od 14. marca 2008 do 8. júla 2010 V. W., od 8. júla 2010 do 5. augusta 2010 H. S., Q. a od 6. augusta 2010 J.F. Polícia šetrením realizovaných obchodov s bravčovým mäsom zistila, že predmetný tovar (bravčové mäso) nadobudli slovenskí predajcovia z iných členských štátov Európskej únie. Všetky slovenské subjekty boli zaregistrované ako platitelia DPH, pričom sa jedná o nastrčené spoločnosti, ktoré v skutočnosti nevykonávali žiadnu reálnu činnosť, sídla spoločností boli len formálne, konatelia spoločností boli alebo sú bezdomovci, osoby v pátraní s bohatou kriminálnou minulosťou, resp. subjekty boli prevedené na občanov Maďarska. Zodpovedné osoby za tieto subjekty nepodávali daňové priznania, nekomunikovali s príslušnými daňovými úradmi. V intrakomunitárnych dodaniach tovaru od dodávateľov z Európskej únie na Slovensko pochybnosti nie sú, za to závažné pochybnosti sú v deklarovaných nadobúdateľoch tovaru z Česka. Na základe faktúr, ktoré mali vystaviť nadobúdatelia (Ostwerke, s.r.o., a iné spoločnosti) si uplatnili odpočítanie dane viaceré daňové subjekty na Slovensku. Miestnym zisťovaním na adrese sídla spoločnosti Ostwerke, s.r.o., bolo preverené, že spoločnosť sa nenachádza na adrese sídla uvedenej v obchodnom registri, a ani na žiadnej z budov nachádzajúcich sa na Zvolenskej ceste 14, Banská Bystrica nemá označené sídlo. Na žiadosť správcu dane o zapožičanie účtovných dokladov (ktorá žiadosť bola doručená splnomocnenému zástupcovi spoločnosti Y. Y. dňa 13.11.2012) spoločnosť Ostwerke, s.r.o. a ani jej splnomocnený zástupca nereagovali, požadované doklady správcovi dane nepredložili, a to ani na opakovanú žiadosť. Príslušný správca dane určoval u spoločnosti Ostwerke, s.r.o. daň podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - marec 2009, september 2009 a február 2010 a taktiež i na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009, nakoľko spoločnosť Ostwerke, s.r.o. nepredložila doklady pri výkone daňových kontrol. Spoločnosť Ostwerke, s.r.o. podala posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011, pričom v daňových priznaniach za zdaňovacie obdobia január - apríl 2011 spoločnosť Ostwerke, s.r.o., uviedla, že jej v uvedených obdobiach nevznikla daňová povinnosť ani nárok na odpočítanie dane.

Spoločnosť Ostwerke, s.r.o., si neplnila svoje povinnosti tak ako ukladá § 3 ods. 8 daňového poriadku, podľa ktorého právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcou dane. Správca dane predvolával opakovane na výsluch splnomocneného zástupcu spoločnosti Ostwerke, s.r.o., Y. Y., ktoré zásielky si menovaný prevzal dňa 4. februára 2013, a dňa 8. marca 2013, na výsluch sa však nedostavil. Správca dane predvolával opakovane na výsluch i bývalého konateľa spoločnosti Ostwerke, s.r.o., V. W., ktoré zásielky sa vrátili správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“. Dňa 19. marca 2013 sa splnomocnený zástupca spoločnosti Ostwerke, s.r.o., Y. Y. telefonicky skontaktoval so správcou dane, pričom uviedol, že dňa 8. apríla 2013 sa nemôže dostaviť na Daňový úrad Trenčín, nakoľko je dlhodobo odcestovaný v zahraničí, prisľúbil však, že koncom mája telefonicky potvrdí správcovi dane návrat a zároveň dohodne so zamestnancom správcu dane termín. Y. Y. v telefonickom rozhovore ďalej správcovi dane oznámil, že doklady spoločnosti Ostwerke, s.r.o., nemá a že konateľ spoločnosti Ostwerke, s.r.o., zomrel. Y. Y. sa už viac so správcou dane neskontoval.

V zmysle ustanovenia § 20 ods. 2 a 3 daňového poriadku využil správca dane inštitút predvedenia útvarom Policajného zboru a bývalý konateľ spoločnosti Ostwerke, s.r.o., V. W. bol dňa 14. marca 2013 predvedený na Daňový úrad Trenčín, kde pred správcou dane V. W. uviedol, že má k dispozícii protokol o odovzdaní dokladov novému konateľovi spoločnosti Ostwerke, s.r.o. a predložil ho správcovi dane do 22. marca 2013, čo však V. W. neučinil.

Bývalému konateľovi spoločnosti Ostwerke, s.r.o., V. W. boli na pojednávaní dňa 14.03.2013 predložené na nahliadnutie dodávateľské faktúry za obdobie rokov 2009 a 2010. Pred správcom dane bývalý konateľ potvrdil, že žalobcovi ako odberateľovi vystavil a podpísal iba niektoré z predložených faktúr. Ako však vyplýva zo zápisnice správcu dane o ústnom pojednávaní zo dňa 14.03.2013, č. 930101/5/983383/2013 medzi faktúrami, ktorých vystavenie a podpísanie V. W. pred správcom dane potvrdil a medzi faktúrami, ktoré sú predmetom v súdnej veci sa nenachádza zhoda vo všetkých, t.j. nie všetky faktúry vystavil a podpísal V. W., resp. ich vystavenie a podpísanie V. W. poprel. Vystavenie všetkých sporných faktúr, ktoré sú predmetom tohto konania, V. W., ktorý bol konateľom spoločnosti Ostwerke, s.r.o., v rozhodnom období, november 2009, pre žalobcu nepotvrdil.

Zmluvy na dodávky tovaru - mäsa medzi spoločnosťou Ostwerke, s.r.o., a žalobcom uzatváral V. W. s konateľom žalobcu, s pánom F.. Faktúry za dodaný tovar spoločnosťou Ostwerke, s.r.o., boli doručené žalobcovi poštou, k ukončeniu spolupráce so žalobcom, ktorá bola ukončená v septembri 2010, sa V. W. nevyjadril.

Tovarom deklarovaným na faktúrach bolo mäso, ktoré spoločnosť Ostwerke, s.r.o., kupovala od dodávateľov z Českej republiky. Dodávateľmi boli Mäsokombinát Makovec, Mäsokombinát Kostelec na Hané, bitúnok Bučovice. Podľa vyjadrení V. W. dodávky mäsa sa vozili v chladiacich kamiónoch od českého dodávateľa, prepravcov však osobne nevybavoval, osobne nevybavoval ani tieto dodávky, nevedel ani uviesť, kto ich vybavoval, ani kde sa presne vykladalo, dokonca nevedel, kto objednal prepravu a kto dodávky mäsa prepravoval, a ani kde skončila preprava tovaru. V. W. nevedel, ako prebiehala manipulácia s tovarom - mäsom, kto tovar - mäso zo strany spoločnosti Ostwerke, s.r.o., odovzdával a kto zo strany platiteľa tovar preberal. V. W. však tvrdil, že bol pri nakládke a vykládke, ale nepamätá si, kde sa presne vykladalo, pričom spoločnosť Ostwerke, s.r.o., neznášala náklady na prepravu. Faktúry boli uhrádzané prevodom na účet, V. W. osobne robil úhrady dodávateľských faktúr.

Skutkový stav žalovaný právne posúdil podľa § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 zákona o DPH, rovnako ako správca dane v prvostupňovom rozhodnutí. S odkazom na to, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH, žalovaný rozhodol vo veci tak, ako je uvedené vo výroku žalobou napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „zákon o DPH“), predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH dodaním tovaru je

- a) 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 podobné nehmotné veci 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 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, 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,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d/ má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „daňový poriadok“), 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

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 vyrubenie alebo vybratie dane.

Podľa § 24 ods. 1, písm. a/ a c/ daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, ako aj s CMR predloženými v konaní pred krajským súdom a dospel k záveru, že zistil dôvod na zmenu napadnutého rozsudku krajského súdu.

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.

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou 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 veci 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.

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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, 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.

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“.

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.

Aj napriek vyššie uvedenému, najvyšší súd zastáva názor, že CMR medzinárodné nákladné listy, ktoré zodpovedajú príslušnému, kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu november 2009, je potrebné podrobiť dôslednému dokazovaniu, i napriek skutočnosti, že žalobca predložil tieto dôkazy až v priebehu súdneho konania a nie počas konania pred správcom dane. V správnom súdnictve súd v zásade už dokazovanie nevykonáva, úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí. Odvolací súd však dospel k záveru, že v priebehu konania u správcu dane nebol dostatočne zistený skutkový stav, a to

predovšetkým s poukazom na doložené CMR medzinárodné nákladné listy. Tieto CMR o dodávke tovaru možno označiť za dôkazy dôležité pre posúdenie námietok žalobcu, a preto je potrebné, aby sa príslušný daňový úrad týmito dôkazmi zaoberal.

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.

Záverom odvolací súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Existencia faktúry nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Žalobca však doložil CMR medzinárodné nákladné listy, zodpovedajúce kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu, preukazujúce dodanie tovaru - bravčového mäsa prostredníctvom dodávateľa žalobcu, spoločnosti Ostwerke, s.r.o., tieto CMR medzinárodné nákladné listy však neboli podrobené dokazovaniu či hodnoteniu.

Poukazujúc na uvedené, dospel senát odvolacieho súdu k záveru, že žalovaný sa v ďalšom konaní vysporiada s námietkami žalobcu, vyhodnotí relevanciu predložených dôkazov - CMR o dodávkach tovaru v rozhodujúcom období november 2009, na základe čoho opakovane posúdi skutkový stav a vec znovu právne posúdi.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/498055/2013/5051 zo dňa 16. októbra 2013 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Úlohou žalovaného bude vyžiadať si od žalobcu resp. príslušných orgánov originály predmetných CMR medzinárodných nákladných listov, zodpovedajúcim zdaňovaciemu obdobiu november 2009, preveriť tieto CMR o dodávkach tovaru, a to predovšetkým ich obsah, ako aj to, či reálne k dodávkam tovaru pre dodávateľa žalobcu došlo a ako aj medzi ktorými subjektmi k dodávkam tovaru došlo. Následne vo veci rozhodne.

Ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie finančného orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 tohto zákona (§ 250ja ods. 3 O.s.p.)

Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že krajský súd rozhodol bez nariadenia pojednávania, čím porušil § 115a O.s.p., žalobca nesprávne poukazuje na § 115a O.s.p., pretože v správnom súdnictve sa postupuje podľa piatej časti O.s.p. a iba v prípade, že konkrétna otázka nie je upravená v piatej časti O.s.p., použijú sa primerane ustanovenia prvej, druhej, tretej a štvrtej časti O.s.p. (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

Podľa § 250f ods. 2 O.s.p. súd môže vyzvať účastníka, aby sa vyjadril k prejednávaniu veci bez nariadenia pojednávania do 15 dní od doručenia výzvy. Súd môže k výzve pripojiť doložku, že ak sa účastník v určitej lehote nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky.

Krajský súd v Trenčíne výzvou zo dňa 23.01.2014 (č. 1. 29 súdneho spisu) vyzval žalobcu, aby sa vyjadril, či súhlasí s prejednaním veci bez pojednávania podľa § 250f ods. 2 O.s.p. s poučením, že ak sa v určenej lehote 15 dní nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky. Predmetná výzva bola právnomu zástupcovi žalobcu doručená dňa 03.02.2014, no žalobca sa k výzve nevyjadril v stanovenej lehote a teda krajský súd mal správne za to, že žalobca nemá námietky k prejednávaniu veci bez nariadenia pojednávania. Rozhodnutím veci bez nariadenia pojednávania teda nedošlo k porušeniu práv žalobcu, keďže ide o vec prejednávanú podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. v režime správneho súdnictva.

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

Úspešnému žalobcovi je priznaná náhrada uplatnených a účelne vynaložených trov konania podľa § 246c ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Trovy konania pozostávajú zo zaplateného súdneho poplatku za podanú žalobu vo výške 70,- €, tak, ako vyplývajú zo súdneho spisu, keďže žalobca si trovy právneho zastúpenia do dnešného dňa nevyčísľil.

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 nie je prípustný.