

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/64/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4020200266
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 03. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4020200266.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): I.. Q. F., dátum narodenia: XX.XX.XXXX, trvale bytom M.. L.. D.. F. XX, XXX XX B., právne zastúpený: Pacalaj, Palla a partneri, s.r.o., so sídlom Námestie SNP 3, 917 01 Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100039938/2018 z 5. januára 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/85/2020-244 z 15. marca 2022, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/85/2020-244 z 15. marca 2022 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100039938/2018 z 5. januára 2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101964261/2017 zo 14. septembra 2017 z r u š u j e a vec v r a c i a Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Žalobca v rozhodnom čase podnikal s poľnohospodárskymi produktmi (slničnicou čiernou a repkou olejnou). V zdaňovacom období február 2012 si žalobca odpočítal DPH spolu zo štyroch faktúr od dodávateľa Kar Ber, s. r. o., Nová Ves 40, Dunajská Streda, IČO: 46441832 (ďalej len „Kar Ber“) a jednej faktúry od dodávateľa AGRAVIA, s. r. o., Nám. M. R. Štefánika 13, Komárno, IČO: 36556491 (ďalej len „AGRAVIA“) za dodanie repky, ako aj z dvoch faktúr od dodávateľa La Fuba, s. r. o. Staré Záhrady 3, Bratislava, IČO: 44951757 (ďalej len „La Fuba“) za sprostredkovanie medzi ním a Kar Ber.

2. Daňový úrad Nitra (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - december 2012. Daňová kontrola začala 17. októbra 2013. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil protokol č. 9410401/5/4995309/14/Alm z 11. novembra 2014 (ďalej len „protokol“).

3. V poradí druhým rozhodnutím o vyrubení dane (po zrušení prvého rozhodnutia správcu dane z 3. júna 2016 rozhodnutím žalovaného z 23. septembra 2016) č. 101964261/2017 zo 14. septembra 2017 správca dane vyrubil na DPH žalobcovi sumu 43 499,93 eur (uplatnený a vrátený nadmerný odpočet: 9 124,39 eur; daň zistená správcom dane: 34 374,54 eur; rozdiel: 43 498,93 eur).

4. Správca dane identifikoval dodanie repky v 1. reťazci na osi spoločností King Trade, s. r. o., Odborárov 46, Komárno, IČO: 46107495 (ďalej len „King Trade“) > Forro - Plast, s. r. o., Nová Ves 42, Dunajská Streda, IČO: 45656819 (ďalej len „Forro - Plast“) > Kar Ber > žalobca > ARIMEX Bratislava,

spol. s r. o., Stromová 13, Bratislava, IČO: 31325076 (ďalej len „ARIMEX“) > PRIME ELITE HUNGARY Kft., Templom tér 19, Budaörs, Maďarsko (ďalej len „PRIME ELITE“).

5. Správa dane ďalej identifikoval 2. reťazec pri dodaní služby sprostredkovania medzi žalobcom a Kar Ber v línii La Fuba > žalobca.

6. Správca dane napokon identifikoval 3. reťazec pri dodaní repky v línii Kig Trade > Forro Plast > Kar Ber > AGRAVIA > žalobca > ARIMEX > PRIME ELITE.

7. Správca dane neuznal hospodársku podstatu posudzovaných obchodov, pretože ani jedna spoločnosť v reťazci nezabezpečovala skladovanie tovaru alebo jeho prepravu. Správcovi dane sa rovnako nepodarilo identifikovať pôvodného pestovateľa repky ani konečného spotrebiteľa tovaru. Žalobca bol súčasťou reťazca, kde nešlo o uskutočňovanie reálnej ekonomickej činnosti, ale o účelový pohyb identických tovarov v rámci organizovanej skupiny. Nebol zistený pôvod tovaru (jeho prvovýrobca), nikto z konateľov zúčastnených na reťazci nebol pri nakládke tovaru ani nevedel, kde sa stala; vykládka tovaru sa udiala v sklade v Ďulovom Dvore. Iba držba dokladov jednotlivými subjektmi v reťazci nepostačuje na preukázanie reálnosti posudzovaných obchodov. Žalobca si neoveroval pôvod tovaru, teda od koho mal tovar nadobudnúť Kar Ber, a nemal ani vedomosť o King Trade a Forro - Plast. Správca dane tiež zdôraznil, že právo na odpočítanie dane na nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre.

8. Na úrovni King Trade nedošlo k odvedeniu DPH do štátneho rozpočtu a správcovi dane bolo zmarené vykonať procesné úkony zmenou sídla a konateľa, a táto spoločnosť je nekontaktná. Žalobca bol súčasťou reťazca, ktorý je poznačený podvodom, no neprijal dostatočné opatrenia, aby svojej účasti na takomto reťazci zabránil. PRIME ELITE je potrebné považovať za zmiznutého obchodníka a je nekontaktný. V prípade týchto dvoch reťazcov malo ísť o účelovo vytvorené konštrukcie s cieľom získania daňovej výhody, keď prvý a posledný člen reťazca je zmiznutým obchodníkom

9. Vo vzťahu k 2. reťazcu správca dane uviedol, že tento je spochybnený vzhľadom na to, že podľa tvrdení žalobcu malo dôjsť k sprostredkovaniu tovarov, ktoré správca dane ale spochybnil; ďalej preto, že správcovi dane nebolo hodnoverne vysvetlené, prečo potreboval žalobca na nákup repky sprostredkovateľa, keď pri iných transakciách ako konateľ AGRAVIA sám jednal s Kar Ber, a žalobca sám vykonal služobné cesty do Kar Ber. Konateľ La Fuba však vo vyrubovacom konaní ako svedok potvrdil dodanie služby žalobcovi.

10. Na odvolanie žalobcu žalovaný tu napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Uviedol, že správca dane náležite na základe rozsiahleho dokazovania zistil skutkový stav. Žalobca bola oboznámený s pochybnosťami správcu dane riadne na základe výziev správcu dane z 23. októbra 2014, 12. novembra 2014 a 2. mája 2016. Správca dane správne spochybnil reálnosť posudzovaných obchodov, keď sa nepodarilo preukázať pôvod tovaru, ani jeho konečného spotrebiteľa, keďže King Trade a PRIME ELITE sú zmiznutými obchodníkmi. Žalobca neprijal dostatočné opatrenia, aby zabránil svojej účasti v reťazci a ním predložené fotokópie CMR spochybňujú jeho tvrdenie, že poznal iba svojho bezprostredného dodávateľa. Rovnako je podľa žalovaného správny záver o tom, že bolo spochybnené samotné dodanie tovaru, a teda sprostredkovateľské služby poskytnuté žalobcovi spoločnosťou La Fuba sú irelevantné. Pokiaľ sa žalobca odvolával na to, že obchodný vzťah v rovnaký mesiac (február 2012) s odberateľom TODO - Trnavské odbytové družstvo olejnín správca dane uznal, žalovaný uviedol, že v danom prípade bol identifikovaný pestovateľ komodity (snečnice čiernej), pričom daňová kontrola vykonaná u tohto pestovateľa skončila bez nálezu. Žalobca mal slobodu vybrať si subjekty, s ktorými bude obchodovať, a mal i povinnosť ich aj dostatočne preveriť. Ak nedisponoval potrebnými poznatkami, ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva ochranu podľa § 264 Obchodného zákonníka. Správca dane vykonal dokazovanie, no nepodarilo sa preukázať reálnosť posudzovaných obchodov, a žalobca preto o nich disponoval iba formálnymi dokladmi, pričom rovnako nie je preukázané, že tieto doklady boli zaúčtované v príslušných spoločnostiach a daň bola týmito spoločnosťami odvedená.

II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

11. V podanej správnej žalobe žalobca požadoval zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, eventuálne aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane.

12. Poukázal na to, že je dlhoročne etablovaným podnikateľom. V konaní sa riadne preukázal priebeh obchodov medzi bezprostredným dodávateľom žalobcu a jeho bezprostredným odberateľom, pričom za iné články v reťazci, ktoré správca dane identifikoval, nemôže žalobca niesť zodpovednosť. Rovnako nebolo povinnosťou žalobcu dokladovať pôvod tovaru akýmkoľvek dokladom. Nie je pravda, že by si subjekty Kar Ber, La Fuba, AGRAVIA nespĺnili svoju daňovú povinnosť a nezaúčtovali si predmetné transakcie. Žalovaný sa nesprávne sústreďoval na potrebu identifikácie pestovateľa plodiny a konečného recipienta tejto plodiny, pričom žalobca nepoznal a ani nemusel poznať všetky články dodávateľsko-

odberateľského reťazca. Ak aj bol identifikovaný daňový únik, žalobca o ňom nevedel. Žalobca ani nevedel a musieť nevedel, že nejaký reťazec vôbec existuje. Ak aj správca dane považuje PRIME ELITA za zmiznutého obchodníka, neznamená to, že takým musel byť aj v roku 2012. Rovnako je pravdou, že žalobca za dodaný tovar zaplatil; je nelogické, aby zaplatil za neexistujúci tovar.

13. V skúmanom reťazci prebehla len jedna dodávka tovaru, pričom žalobca nikdy netvrdil, že dopravu vykonával sám, cena dopravy bola súčasťou ceny dodávky tovaru, pričom žalobca predložil doklady o prijatí tovaru do jeho skladu v Ďulovom Dvore. Navyše vzťah medzi dodávateľom žalobcu a jeho odberateľom bol čisto vnútroštátny, teda žalobca ani nepotreboval mať vystavené CMR doklady.

14. Žalobca argumentoval aj tým, že obchodný vzťah v rovnaký mesiac (február 2012) s odberateľom TODO - Trnavské odbytové družstvo olejnin pre následného odberateľa ARIMEX správca dane nespochybnil.

15. Žalobca vysvetlil, prečo potreboval využiť služby sprostredkovania od La Fuba (bol v časovej tiesni a hrozili mu zmluvné pokuty). Správca dane je povinný rešpektovať autonómiu vôle zmluvných strán a neprináleží mu posudzovať hospodárnosť alebo účelnosť posudzovaného sprostredkovania. Daň z tejto transakcie bola riadna odvedená, rovnako ako aj daň z príjmu.

16. Žalobca tiež namietal, že s pochybnosťami správcu dane nebol riadne oboznámený. Rovnako nebol upovedomený o ústnych pojednaniach, na ktorých boli ako svedkovia vypočutí prepravcovia tovaru.

17. Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom žalobu ako nedôvodnú zamietol.

18. K námietke neoboznámia žalobcu s pochybnosťami správcu dane správny súd uviedol, že tento bol s nimi oboznámený, napríklad na základe výzvy z 23. októbra 2014 a rovnako na ústnom pojednaní dňa 12. septembra 2017.

19. Následne, správca dane bol oprávnený preverovať realnosť obchodov deklarovaných na základe formálnych dokladov, pričom vznik daňovej povinnosti a práva na odpočítanie dane musí byť preverované na každom článku príslušného reťazca. Hoci dodávateľ žalobcu potvrdil realizáciu obchodu, nepreukázalo sa, že predchádzajúcim článkom reťazca vznikla daňová povinnosť.

20. V 1. reťazci však ani jeden z konateľov spoločností zapojených do reťazca neuviedol, kde sa uskutočnila nakládka tovaru a ani nebol pri nej prítomný, teda nebolo preukázané, s akým tovarom spoločnosti obchodovali, odkiaľ pochádzal tovar a akým spôsobom (cez ktorú spoločnosť) sa do reťazca dostal. Jednoznačne bolo preukázané len to, že vykládka tovaru sa uskutočnila v sklade v Ďulovom Dvore, avšak nebolo vôbec zrejmé, kde bola nakládka tohto tovaru vykonaná. Z uvedeného teda vyplýva, že nebolo preukázané vykonanie prepravy tovaru tak, ako to deklaroval žalobca, v dôsledku čoho vznikajú opodstatnené pochybnosti o tom, že dodávateľom tovaru bol Kar Ber.

21. V 3. reťazci nebolo preukázané nadobudnutie tovaru zo skladových priestorov King Trade, ako ani nebola preukázaná preprava deklarovaného tovaru (zväčša predložené dôkazy preukazovali prepravu tovaru na iných trasách, resp. dôkazy nesúviseli s nákupom a predajom repky olejnej v uvedenom obchodnom reťazci), ďalej správcou dane bolo preukázané, že prvý člen v reťazci (King Trade) neodviedol do štátneho rozpočtu daň z uskutočnených zdaniteľných plnení na základe vystavených faktúr, ktoré si ďalší člen reťazca, AGRAVIA, odpočítala.

22. Ohľadom sprostredkovateľskej služby v 2. reťazci správny súd uviedol, že žalobca sám predložil dôkaz o tom, že bol v obchodnom kontakte s Kar Ber, a keďže bolo spochybnené samotné dodanie tovaru, resp. samotná existencia tovaru, sprostredkovateľské služby viažuce sa k neexistujúcemu tovaru sú irelevantné.

23. Správny súd sa stotožnil s konštatovaním správcu dane i žalovaného, že preprava tovaru bola spochybnená, keď i za spolupráce s Národnou diaľničnou spoločnosťou, a.s., bolo zistené, že vozidlá s preverovanými evidenčnými číslami (uvedenými na CMR, resp. na faktúrach), ktoré mali prepravu tovaru zabezpečiť, smerovali inými trasami a mimo správcu dane preverovaný obchodný reťazec.

24. Čo sa týkalo námietky, že žalobca nebol informovaný o výsluchu „väčšiny prepravcov“, uvedenú námietku správny súd vyhodnotil ako irelevantnú, pretože žalobca bol upovedomený o všetkých výsluchoch, ktoré uskutočnil správca dane. Žalobca bol upovedomený o výsluchu všetkých svedkov na základe jeho návrhu z 30. januára 2017, no hoci svedkovia potvrdzovali to, že do skladu Ďulov Dvor bol privezený tovar - repka olejná, nevedeli označiť dodávateľa tovaru, resp. jeho odberateľa, nevedeli uviesť, kto vykonal prepravu, mená vodičov, evidenčné čísla vozidiel a pod. Účtovníčka u žalobcu vykonávala zaúčtovanie faktúr identifikovala odberateľa a dodávateľa podľa dodacích listov, k okolnostiam prepravy (vodiči, vozidlá, ich evidenčné čísla) nevedela však nič uviesť. Prepravné náklady neboli preukázané ani u jedného člena obchodného reťazca.

25. Správny súd uzavrel, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaných a vyššie uvedených dodávateľov, len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla týmto dodávateľom daňová povinnosť, čo však v konaní nebolo preukázané.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

26. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť a uplatnil v nej dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. g) a f) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

27. Sťažovateľ uviedol, že ten istý správny súd závery daňových orgánov vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu marec 2012 neodobril a tu konajúci správny súd (jeho senát) sa s týmto v napadnutom rozsudku nijako nevyporiadal.

28. Ďalej sťažovateľ namietal, že správca dane mu mal v priebehu konania uviesť, v čom konkrétne spočívali výhrady správcu dane, a to s poukazom na § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Rovnako namietal, že nebol upovedomený o výsluchu svedkov, a to ani pokiaľ ide o výsluch svedkov v Maďarsku.

29. Podľa mienky sťažovateľa, sťažovateľ nijako nepochybil pri preverovaní si svojich obchodných partnerov a takéto pochybenie nekonkretizoval ani správny súd. V tejto časti je napadnutý rozsudok správneho súdu nepreskúmateľný. Podľa sťažovateľa správny súd na jednej strane tvrdí, že obchody boli realizované, a na druhej strane tvrdí, bola spochybnená materiálna existencia plnenia, čo si logicky odporuje. Správca dane ani žalovaný nikdy nespochybnili materiálnu existenciu plnenia, čo mal správny súd ignorovať. Sťažovateľ tiež pripomenul, že nikdy netvrdil, že mal zabezpečovať prepravu. Rovnako tvrdil, že mu boli kladené na ťarchu i také skutočnosti, ktoré ležali mimo jeho povinností, resp. mimo jeho sféry. Zdôraznil, že nijako nenarušil neutralitu dane. Domnieval sa, že splnil hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane, keďže existencia predmetného tovaru nebola spochybnená. V tejto súvislosti pripomenul, že mu nebola preukázaná účasť na podvodnom konaní.

30. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

31. Vec bola predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 22. júla 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená ako sudkyňi spravodajkyňi sudkyňi JUDr. Anite Filovej. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2023 v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto uznesenia pod pôvodnou spisovou značkou.

32. Najvyšší správny súd ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas [§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023], oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) po neverejnej porade senátu (§ 147 ods. 2 v spojení s § 137 ods. 1 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

33. Úvodom kasačný súd poukazuje na to, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

34. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1). Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú: (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia) a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (rozsudok sp. zn. 8 Sžfk 16/2020 z 25. augusta 2022, bod 25; rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Senatex z 15. septembra 2016, C-518/14, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 24).

35. Kým medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, tak jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Kemwater ProChemie, bod 25; vo veci Ferimet z 11. novembra 2021, C-281/20, body 26, 27).

36. Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo

veci Paper Consult z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci Senatex, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie, bod 29).

37. Vnútroštátny zákonodarca prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 daňového poriadku; rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 1 Sžf 10/2015 z 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 z 27. septembra 2018, sp. zn. 5 Sžfk 15/2018 z 30. apríla 2019). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke, predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktorého priebeh v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, č. R 26/2021, bod 40; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 z 11. júna 2019, č. R 6/2020, body 49 a 50).

38. Pokiaľ ide ešte 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. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého „ Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“.

39. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je neobmedzené (rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 z 3. septembra 2019, bod 54). Nepostačuje však predložiť faktúru či dodacie listy alebo podobné formálne doklady, a ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 z 15. novembra 2017, č. 71/2017 ZNaU).

40. Obrátiac sa k práve posudzovanej veci, jej podstatou je odpovedať na otázku, či správny súd správne posúdil, s ohľadom na dôvod neuznania uplatneného práva na odpočet DPH z realizovaných obchodov, ktorým bolo spochybenie deklarovaného dodávateľa, ako aj existencia podvodného konania v skúmanom reťazci, pri nespochybnení existencie tovarov a spochybnení existencie služby naviazanom čisto z dôvodu spochybenia dodávateľa na túto službu naviazaných tovarov, mieru dôkazného bremena, ktoré zaťažovalo sťažovateľa v daňovom konaní, a v tomto kontexte či správny súd aj náležite posúdil rozsah a výpovednú hodnotu dokazovania vykonaného správcom dane.

IV.A Posúdenie vo vzťahu k tovarom

41. V prejednávanej veci bola správcom dane pri 1. a 3. reťazci spochybnená prvá hmotnoprávna podmienka - že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH. Správca dane a žalovaný nespochybnili existenciu tovaru, keď opakovane uviedli, že tovar (repka olejná) existoval a bol navezený do skladu sťažovateľa.

42. Hneď na úvod kasačný súd zdôrazňuje, že závery daňových orgánov sú neudržateľné už len z toho dôvodu, že z nich nie je zrejмый jednoznačný dôvod nepriznania práva na odpočítanie dane, teda či ide o nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, alebo o existenciu reťazca poznačeného daňovým podvodom. Už len pre tento dôvod sú závery daňových orgánov zmatečné (por. rozsudok sp. zn. 2 Sfk 44/2023 z 30. novembra 2023, bod 37, a tam citovanú judikatúru).

43. Správca dane sa rozsiahlo venoval priebehu celého reťazca tak, ako ho identifikoval, avšak je potrebné povedať, že prioritne je potrebné skúmať priebeh obchodov medzi žalobcom a jeho bezprostredným dodávateľom (Kar Ber, resp. AGRAVIA). Splnenie hmotnoprávnych podmienok sa totiž prioritne skúma vo vzťahu k predchádzajúcemu článku reťazca, a ak je tento predchádzajúci článok reťazca spochybný, s ohľadom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie, už citovanej, nie je vylúčené, že splnenie hmotnoprávnych podmienok bude preukázané vo vzťahu k inému skutočnému dodávateľovi. V tejto súvislosti kasačný súd dopĺňa, že práve pre vyššie uvedené dôvody nie je potrebné ustáliť prvotného pestovateľa tovaru ani jeho konečného spotrebiteľa; rovnako platí, že „finančná správa teda nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií“ (uznesenie Ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 86/2022 z 15. februára 2022, bod 28, č. 62/2022 ZNaU).

44. Popri tom, že sťažovateľ predložil formálne doklady preukazujúce priebeh posudzovaných obchodov, skutočnosť, že tovar bol dodaný inou osobou v postavení platiteľa dane potvrdzujú aj (i) výpoveď Ladislava Máthisa, konateľa Kar Ber, ktorý potvrdil dodanie tovaru sťažovateľovi; prepravu nezabezpečoval, bola súčasťou ceny ním odberaného tovaru; daň z transakcie medzi Kar Ber a sťažovateľom bola odvedená; potvrdil, že Kar Ber tovar nadobudol od Forro - Plast; (ii) tvrdenia samotného sťažovateľa; (iii) CMR doklady, ktoré potvrdzujú prepravu tovaru od King Trade do skladu sťažovateľa (EVČ na CMR dokladoch sú totožné s EVČ na dodacích listoch týkajúcich sa spoločnosti Kar Ber, ktoré sa nachádzajú v administratívnom spise č.I. 22, konkrétne išlo o EVČ : C. XXX, C. XXX, C. XXX, B. XXX); v posudzovanom prípade išlo o viaceré dodania a len jednu dopravu medzi King Trade a sťažovateľom, a teda dodanie tovaru medzi King Trade > Forro Plast > Kar Ber / King Trade > Forro Plast > Kar Ber > AGRAVIA predstavovalo nepohyblivú dodávku.

45. Vo vzťahu k pohybu vozidiel s EVČ uvedenými v predchádzajúcom bode mal kasačný súd za preukázané, že správca dane výzvou zo dňa 12. mája 2014 požiadal NDS, a.s. o informáciu, či bolo zaplatené mýto a rovnako požiadal o pohyb týchto (aj iných) vozidiel. NDS, a.s. poskytla správcovi dane požadované údaje dňa 4. júna 2014, pričom prílohou odpovede NDS, a.s. mala byť 1x kópia odpovede prevádzkovateľa systému elektronického výberu mýta a 1 x CD - výpis mýtnych transakcií vozidiel. V administratívnom spise však kasačný súd tieto prílohy nenašiel. Rovnako ani v protokole z daňovej kontroly, konkrétne pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie február 2012, nie sú uvedené údaje NDS, a.s. k predmetným vozidlám, na rozdiel od iných zdaňovacích období. Napriek tomu, po predložení CMR dokladov dňa 30. júna 2015 (tieto sa mali nachádzať v archíve spoločnosti AGRAVIA) zo strany sťažovateľa, správca dane posudzoval pohyb vozidiel uvedených na predmetných CMR dokladoch, ktoré, ako už bolo uvedené v bode 44, zodpovedajú vozidlám uvedeným na dodacích listoch vo vzťahu k spoločnosti Kar Ber, na základe údajov poskytnutých NDS, a.s. Z týchto údajov vyplýva, že predmetné vozidlá prekročili v konkrétny deň hranice Slovenskej republiky/Maďarskej republiky a tiež, že vozidlo sa v konkrétny deň a hodinu nachádzalo v Komárne -Duľov Dvor. Vychádzajúc z uvedeného preto kasačný súd uzavrel, že tvrdenia správcu dane, ktoré odobril aj správny súd (bod 21 a 23 tohto rozsudku) nesedia a preto pochybnosti správcu dane ohľadne prepravy tovaru nie sú dostatočné.

46. Podporne je možné uviesť, že aj konateľ odberateľa sťažovateľa (ARIMEX Bratislava) potvrdil nadobudnutie tovaru od sťažovateľa. Rovnako podľa kasačného súdu nie je rozhodujúcou skutočnosťou to, že konateľ Forro - Plast uviedol, že sťažovateľa nepozná, pretože ho ani poznať nemusel, keďže priamym dodávateľom sťažovateľa nebol. Rovnako sťažovateľ nebol povinný overovať si subjekty King Trade a Forro - Plast; uvedená povinnosť by bola relevantná vo vzťahu k sťažovateľovi, ak by mu správca dane preukazoval účasť alebo vedomosť o účasti na daňovom podvode, čo sa však v práve posudzovanej veci nestalo.

47. Kasačný súd má tak na základe obsahu spisov a argumentácie účastníkov v konaní za preukázané, že vo vzťahu k faktúram na dodanie repky olejnej od dodávateľov Kar Ber a AGRAVIA za zdaňovacie obdobie február 2012 neboli hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane pri skutkovom stave, ako ho ustálil správca dane, nateraz dôvodne spochybnené.

48. Pre posudzovanú vec je ale potrebné zopakovať a zdôrazniť, že daňové orgány deklarovali tiež únik na dani v posudzovaných reťazcoch na úrovni King Trade. Únik na dani je však len jedným z elementov pre prijatie záveru o zodpovednosti daňového subjektu za účasť na obchodnom reťazci poznačenom podvodom. Daňové orgány však žiadnym spôsobom ďalej nepostupovali v súlade s ustálenou judikatúrou v tom smere, či je možné prijať záver o tom, či sťažovateľ vedel o takomto konaní alebo mohol a mal o takomto konaní vedieť.

49. Kasačný súd pripomína, že v prípade podvodného konania bude musieť správca dane preukázať, či a) vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik, b) ak áno, či je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania, c) ak áno, či boli posudzované zdaniteľné obchody s týmto konaním

spojené, d) ak áno, či vedel o tom alebo mohol a mal o tom vedieť daňový subjekt (test vypracovaný Súdom dvorom EÚ vo veci Axel Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04; por. napr. rozsudok sp. zn. 5 Sfk 82/2022 z 26. septembra 2023, bod 46). Dôkazné bremeno pritom v tejto časti zaťažuje správcu dane (napr. rozsudky sp. zn. 8 Sfk 6/2023 z 26. septembra 2023, bod 74; z 29. mája 2023 sp. zn. 2 Sfk 5/2022, bod 16).

IV.B Posúdenie vo vzťahu k službe - sprostredkovaniu

50. V prejednávanej veci pri 2. reťazci nedokáže kasačný súd zo záverov daňových orgánov zreteľne identifikovať, ktorá z hmotnoprávnych podmienok nimi bola spochybnená. Správca dane a žalovaný nespochybnili existenciu služby, spochybnil však jej potrebu, vhodnosť či výhodnosť pre sťažovateľa, a to jednak pre to, že sám poznal a v minulosti sám jednal s jeho dodávateľmi, a preto teda nepotreboval žiadneho „prostredníka“ v podobe La Fuba, a jednak pre to, že pri spochybnení realizácie obchodov v reťazcoch 1. a 3. hospodárska kauza sprostredkovania odpadla. V tomto smere daňové orgány spochybnili pravdepodobne najskôr tretiu podmienku, t. j. že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

51. Na tomto mieste musí kasačný súd pripomenúť, že v rozsahu, v akom daňové orgány spochybňujú účelnosť zvoleného modelu (keď sťažovateľ preferoval sprostredkovanie oproti priamemu jednaniu ním samotným), je ich argumentácia neudržateľná. Daňové orgány nie sú v princípe oprávnené s negatívnym dôsledkom pre daňový subjekt vyhodnocovať racionalitu či hospodársku účelnosť (optimálnosť, odôvodnenosť) zvoleného spôsobu usporiadania si podnikateľských aktivít (obchodného modelu) (uznesenie Ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 86/2022 z 15. februára 2022, bod 27, č. 62/2022 ZNaU). Rovnako Súdny dvor EÚ uviedol, že zásada zákazu zneužitia práva, ktorá sa uplatňuje v oblasti DPH, zakazuje len vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s jediným cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice 2006/112 (uznesenie vo veci Viking Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 62, a tam citovaná judikatúra).

52. Rovnako je potrebné pripomenúť, že podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku sa na právny úkon, viaceré právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, pri správe daní neprihliada len vtedy, ak najmenej jedným z účelov takýchto konštrukcií je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený.

53. Daňové orgány v práve posudzovanej veci pristúpili k neuznaniu práva na odpočítanie dane z dôvodu vyhodnotenia racionality postupu sťažovateľa, avšak bez toho, aby tvrdili, že by na jeho strane zvoleným podnikateľským modelom (výberom sprostredkovateľa) malo dôjsť k získaniu nejakej výhody v systéme DPH. Závery daňových orgánov preto nemôžu obstať a iba na tomto základe nie je možné sťažovateľovi odoprieť právo na odpočítanie DPH. V tejto súvislosti rovnako daňové orgány netvrdili ani nepreukazovali, že by v súvislosti s 2. reťazcom bol sťažovateľom účastný na alebo mal či musel mať vedomosť o podvodnom konaní.

54. Pokiaľ ide ďalej o nesplnenie tretej hmotnoprávnej podmienky [teda že prijaté plnenie nebolo príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti], je potrebné zdôrazniť, že závery daňových orgánov, že pri uvedenej službe nebolo preukázané hospodárske opodstatnenie, pretože sťažovateľovi neboli tovary, ktoré mali byť sprostredkované od konkrétnych osôb, dodané od týchto konkrétnych osôb, rovnako nemôžu obstať.

55. V prvom rade je potrebné uviesť, že ako bolo uvedené vyššie v tomto rozsudku, pochybnosti správcu dane vo vzťahu k splneniu hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane z dodaných tovarov, s ktorými posudzovaná služba sprostredkovania súvisela, neboli doposiaľ dôvodne spochybnené (bod 47 tohto rozsudku). Preto konštrukcia daňových orgánov o „irelevantnosti“ takejto služby nie je nateraz udržateľná.

56. V druhom rade kasačný súd musí zdôrazniť, že daňové orgány sa službou sprostredkovania zaoberali v práve posudzovanej veci nedostatočne. Totiž aj v prípade, ak by sa nepreukázalo, že tovary, s ktorými posudzovaná služba sprostredkovania súvisela, by boli dodané, bolo potrebné skúmať a vysporiadať sa s otázkou, v čom presne služba sprostredkovania spočívala, teda či provízia sprostredkovateľovi (La Fuba) podľa zmluvy patrila podľa § 644 Obchodného zákonníka (provízia za uzavretie zmluvy, ktorá je predmetom sprostredkovania), podľa § 645 Obchodného zákonníka (provízia za zaobstaranie príležitosti) alebo podľa § 646 Obchodného zákonníka (provízia až za splnenie záväzku tretej osoby). Predmetom DPH je teda poskytnutie služby, pričom na ustálenie toho, v čom presne služba spočívala, je potrebné vychádzať i zo zmluvného dojednanja dodávateľa a odberateľa, t. j. z toho, či dodávateľ na základe zmluvy bol povinný plniť (a čo, resp. ako presne plniť) a toto plnenie ako platiteľ DPH aj zaťažiť touto daňou.

IV.C Ostatné otázky

57. K námietke, že ten istý správny súd závery daňových orgánov vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu marec 2012 neodobril a tu konajúci správny súd (jeho senát) sa s týmto v napadnutom rozsudku nijako nevysporiadal, kasačný súd uvádza, že mu vec Krajského súdu v Nitre sp. zn. 26S/17/2018 nebola predložená na rozhodnutie, a preto nevie posúdiť dôvodnosť tejto námietky in concreto. In abstracto je však potrebné uviesť, že protichodnosť rozhodnutí na úrovni správneho súdu prvej inštancie sa síce neočakáva, nie je však v priamom rozpore s princípom právnej istoty. Vývoj právnych názorov na určité otázky je prirodzený, ba dokonca žiadúci. Jeden senát správneho súdu prvej inštancie nie je viazaný rozhodnutím iného senátu takého súdu, a názorovo si môžu konkurovať. Zároveň je ale žiaduce, aby správny súd, ktorý sa mieni odkloniť v skutkovo a právne obdobnej veci od predchádzajúceho rozhodnutia správneho súdu (dokonca v danom prípade, toho istého správneho súdu), náležite zdôvodnil svoj odklon od tohto rozhodnutia. O to viac, ak ide o rovnakých účastníkov konania a totožnú daňovú kontrolu (rozsudok sp. zn. 3 Sžfk 12/2020 z 1. júla 2022, bod 75).

58. Pokiaľ ide o námietku vypočítania svedkov bez toho, aby bol o tom upovedomený, kasačný súd uvádza, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti vôbec nekonkretizoval, o ktorých svedkov by malo ísť. Pokiaľ sťažovateľ namieta, že nebol upovedomený o vypočutí svedka v Maďarsku prostredníctvom maďarských daňových orgánov, tak kasačný súd uvádza, že povinnosť podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku sa vzťahuje iba na slovenského správcu dane a nemá extrateritoriálne účinky (rozsudok z 27. októbra 2023 sp. zn. 5 Sfk 2/2021, bod 30, a tam citovaná judikatúra).

59. Takéto právo pre sťažovateľa nevyplýva ani z nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie) (Ú. v. EÚ L 268, 12. 10. 2010, s. 1); toto nariadenie v kapitole VII upravuje oprávnenie na prítomnosť v úradných miestnostiach v inom členskom štáte a účasť na vyšetrovaniach v inom členskom štáte len pre úradníkov schválených žiadajúcim orgánom. V každom prípade však akákoľvek sťažovateľom tvrdená vada v tomto smere nie je sťažovateľovi na ujmu, pretože prvostupňové rozhodnutie správcu dane a napadnuté rozhodnutie žalovaného boli zrušené.

60. Pokiaľ ide ďalej o námietku, že sťažovateľ nebol dostatočne oboznámený s pochybnosťami správcu dane, tak kasačný súd uvádza, že z výzvy č. 9410401/5/4751164/14/Alm z 23. októbra 2014 okrem rozsiahleho opisu priebehu daňovej kontroly nepochybne vyplývajú i tie skutočnosti, ktoré možno považovať za pochybnosti správcu dane, a to konkrétne: nepreukázanie reálnosti obchodovania s tovarom; spochybnenie prepravy; únik na DPH; irelevantnosť sprostredkovania tovaru, ktorý nebol dodaný, a rozporupnosť výpovedí La Fuba a sťažovateľa. Takto sformulované pochybnosti sú naviazané na dôkazy, ktoré správca dane vykonal a vyhodnotil. Uvedená výzva preto podľa kasačného súdu vyhovuje § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Judikatúra bezpodmienečne netrvá na tom, aby pochybnosti v zmysle citovaného ustanovenia boli oznamované spôsobom označeným ako postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku či v listine nadpísanej podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku (II. právna veta rozsudku sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24. februára 2022, č. 18/2022 ZNSS). V každom prípade však akákoľvek sťažovateľom tvrdená vada v tomto smere nie je sťažovateľovi na ujmu, pretože (opätovne to pripomínajúc) prvostupňové rozhodnutie správcu dane a napadnuté rozhodnutie žalovaného boli zrušené.

61. V tom rozsahu, v akom sťažovateľ namieta nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu, je možné uviesť, že správny súd vychádzal z nesprávnych právnych premís, avšak svoje úvahy nadväzujúce na tieto premisy na účely kasačného prieskumu následne dostatočne zdôvodnil. Nie je preto možné prijať záver, že by odôvodnenie správneho súdu dosahovalo takú absenciu kvality, že by išlo o zjavne nepreskúmateľné rozhodnutie, ktorého argumentačným postupom nie je vôbec možné porozumieť.

V. Záver

62. Sumarizujúc vyššie uvedené dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP] a rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného [§ 191 ods. 1 písm. c) SSP] a rovnako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 452 ods. 1 a § 191 ods. 1 písm. c), ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

63. V ďalšom konaní bude úlohou konajúcich orgánov verejnej správy postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie (body 45 až 49; 51 až 56 rozsudku). Právnym názorom kasačného súdu sú orgány verejnej správy viazané (§ 469 SSP).

64. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správny súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

65. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je opravný prostriedok prípustný.