Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	3Sfk/20/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu:	7022200305
Dátum vydania rozhodnutia:	25. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Michal Dzurdzík
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:7022200305.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu: LUMARKT, s.r.o., so sídlom Hutnícka 1, 040 01 Košice, IČO: 36 216 631, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100838958/2022 zo dňa 11. apríla 2022, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach sp. zn. KE-6S/53/2022-134 zo dňa 14. januára 2025, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Košiciach č. k. KE-6S/53/2022-134 zo dňa 14. januára 2025 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100838958/2022 zo dňa 11. apríla 2022, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu č. 102451316/2021 zo dňa 2. decembra 2021 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

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

o d ô v o d n e n i e :

I.
Administratívne konanie a konanie pred správnym súdom

1. Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2016. Vo vyrubovacom konaní správca dane rozhodnutím č. 102451316/2021 zo dňa 02. decembra 2021 vyrubil žalobcovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie január 2016 v sume 87.967,62 Eur, ktoré rozhodnutie bolo na odvolanie žalobcu potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (žalovaného) č. 100838958/2022 zo dňa 11. apríla 2022, doručeným žalobcovi dňa 27. mája 2022 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“). Rozdiel dane bol žalobcovi vyrubený pre neuznanie práva na odpočet DPH v sume 87.967,62 Eur v zdaňovacom období január 2016 z dodania tovaru (nutella) od dodávateľa KRANED, s. r. o., IČO: 46 218 360, so sídlom Moyzesova 50, 040 01 Košice a z dodania tovaru (kinder surprise) od dodávateľa K-TOM TRADE a. s., IČO: 48 122 742, so sídlom Moyzesova 50, 040 01 Košice, podľa dodávateľských faktúr (faktúry od KRANED, s.r.o. za dodanie nutelly č. 12016009 z 27.01.2016, DPH 13.552,11 Eur, č. 12016005 z 20.01.2016, DPH 13.589,91 Eur a faktúry od K-TOM TRADE a.s. za dodanie kinder surprise č. 2016/001 z 26.01.2016, DPH 30.412,80 Eur a č. 2016/002 z 27.01.2016. DPH 30.412,80 Eur), a to z dôvodu daňového podvodu.

2. Správnou žalobou doručenou dňa 14. júna 2022 Krajskému súdu v Košiciach (ďalej aj „správny súd“) sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného (za zdaňovacie obdobie január 2016) č. 100838958/2022 zo dňa 11. apríla 2022 a aj rozhodnutia Daňového úradu Košice č. 102451316/2021 zo dňa 02. decembra 2021 a vrátenia veci na ďalšie konanie.

3. Správny súd v prvom rade posúdil žalobcom vznesené žalobné námietky týkajúce sa preskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia a zákonnosti procesného postupu správcu dane pokiaľ ide o zachovanie zákonnej jednoročnej lehoty trvania daňovej kontroly, aj pokiaľ ide o zmenu dôvodov odopretia odpočtu vo vyrubovacom konaní oproti záverom daňovej kontroly, ako aj pokiaľ ide o oboznámenie žalobcu so zisteniami a pochybnosťami správcu dane a poskytnutie možnosti sa k nim vyjadriť, ktoré vyhodnotil ako nedôvodné.

4. K namietanej nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia správny súd uviedol, že napadnuté rozhodnutie vyhodnotil ako zrozumiteľné, opierajúce sa o dostatok relevantných dôvodov vo vzťahu k samotnému jeho výroku, žalovaný sa riadne a zrozumiteľne vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu. Žalobca nepreskúmateľnosť rozhodnutia v podstate dôvodí spochybnením správnosti právnych záverov žalovaného o preukázaní existencie podvodu na DPH, keď poukazuje na nerozlišovanie medzi porušením zákona a podvodným konaním v súvislosti s posúdením daňového úniku v dôsledku krížovej fiktívnej fakturácie, čím spochybňuje právne závery žalovaného o preukázaní existencie podvodu na DPH. Ale aj v súvislosti s vadami procesného postupu správnych orgánov, keď rozpornosť dôvodov rozhodnutia vidí v tom, že vo vyrubovacom konaní došlo k zmene dôvodu neuznania odpočtu na daňový podvod oproti záverom daňovej kontroly, kde bol dôvod vymedzený nepreukázaním deklarovaného dodávateľa. K tomu správny súd zdôrazňuje, že nesúhlas s právnymi závermi žalovaného v spojení aj so závermi správcu dane, nezávisle od posúdenia správnosti týchto záverov súdom, ako ani prípadné vady v procesnom postupe správnych orgánov nie sú spôsobilé založiť vadu nedostatočnosti odôvodnenia a nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného.

5. Správny súd uviedol, že v posudzovanej veci došlo k zmene právneho dôvodu neuznania odpočtu vymedzeného v protokole z daňovej kontroly (kde bol tento dôvod vymedzený nesplnením hmotnoprávnych podmienok odpočtu, nepreukázaním dodania tovaru deklarovaným dodávateľom) vo vyrubovacom konaní, kde už správca dane dospel k záveru, aj po ďalšom doplnení dokazovania, o danosti dôvodu odopretia odpočtu žalobcovi pre daňový podvod. Žalobca hoci pripustil, že správca dane v protokole poukázal na určitú líniu podvodného konania, v súvislosti so zmenou právneho dôvodu neuznania odpočtu namietal protirečivosť rozhodnutia vo veci ako aj extrémny rozpor medzi obsahom protokolu a tvrdením správcu dane a žalovaného, že správca dane už v protokole popísal, že preverované transakcie vykazujú znaky podvodného konania a poukázal na konanie dodávateľa žalobcu KRANED s.r.o., ktorý si uplatňoval odpočítania dane (od TOMSLAV s.r.o. - LUTTY s.r.o.) a dodávateľa žalobcu K-TOM TRADE a.s., ktorý si uplatňoval odpočítania dane (od KRANED-K s.r.o. - LUTTY s.r.o.) z faktúr za nelegitímny tovar, a tým zatajoval podvod. Nakoľko podľa žalobcu sa v protokole uvádza úplne iná línia podvodného konania a nie je v ňom žiadna zmienka o tom, že žalobca je súčasťou podvodu prostredníctvom krížovej fakturácie („kontra-obchodovanie“).

6. Správny súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu aj obsahom protokolu z daňovej kontroly konštatoval, že tieto korešpondujú s ich zhrnutím v rozhodnutí správcu dane. Konštatoval, že vo vyrubovacom konaní zmenený dôvod neuznania odpočtu dane má svoj podklad už v skutočnostiach zistených počas daňovej kontroly tak, ako to bolo zdôrazňované správcom dane aj žalovaným v ich rozhodnutiach. Teda už zo zistení správcu dane, vyplývajúcich z ním vykonaného dokazovania a opísaných v protokole z kontroly je zrejmý: reťazec zdaniteľných obchodov, fakturačné vzťahy v týchto reťazcoch, fakturačné vzťahy k spoločnostiam mimo tohto reťazca (TOMSLAV s.r.o. - LUTY s.r.o.), spôsob priznania a platenia dane z pridanej hodnoty a uplatňovania si jej odpočtu v týchto fakturačných vzťahoch, účasť žalobcu v týchto obchodných reťazcoch, ako aj súhrn skutočností indikujúcich podvodný charakter týchto obchodných reťazcov s cukrovinkami (nutellou a kinder surprise), vrátane označenia indícií o potenciálnej vedomosti žalobcu o podvodnom charaktere reťazca aj v intenciách nedodržania primeranej obozretnosti.

7. Správny súd uviedol, že neobstojí ako dôvodná ani žalobcom namietaná protirečivosť záverov v protokole z daňovej kontroly, keď podľa žalobcu správne orgány nerozlišujú medzi porušením zákona a podvodným konaním a protokol je založený na oboch protichodných a navzájom sa vylučujúcich

„preukázaných kontrolných zisteniach“. Správny súd zdôraznil, že ak skutočnosti zistené správcom dane a vymedzené v protokole z daňovej kontroly (aj v spojení s doplňujúcimi zisteniami vo vyrubovacom konaní) dávajú dostatočný podklad pre neuznanie odpočtu z dôvodu daňového podvodu, uvedené neznamená, že protokol je založený na dvoch odlišných a navzájom sa vylučujúcich kontrolných zisteniach resp. na dvoch protirečivých záveroch.

8. Správny súd nevyhodnotil ako dôvodnú ani námietku nedôvodnosti a neúčelnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácii (MVI) a tým prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ktorú žalobca odôvodňoval v podstate nadbytočnosťou realizovania MVI, keď správcovi dane vo vyrubovacom konaní k prehodnoteniu jeho záverov o nepreukázaní splnenia podmienky dodania tovaru deklarovaným dodávateľom postačoval výsluch jeho bývalého konateľa Ing. Kmeca a nič mu nebránilo realizovať tento výsluch už v priebehu daňovej kontroly. Ako aj tým, že ak táto výpoveď postačovala správcovi na zmenu dôvodu neuznania odpočtu vo vyrubovacom konaní, uvedené je podľa žalobcu dôkazom, že medzi týmto novým právnym posúdením veci a prerušením kontroly z dôvodu MVI nie je žiadna súvislosť.

9. Pokiaľ žalobca namietal, že nebol oboznámený s pochybnosťami správcu dane v priebehu daňovej kontroly, správny súd poukázal na časový sled úkonov správcu dane v priebehu daňovej kontroly tak ako sú tieto v krátkosti zhrnuté v úvodnej časti tohto rozsudku a uvádza, že písomným oznámením správcu dane zo dňa 04. decembra 2018, doručeným žalobcovi 06. decembra 2018, bol žalobca riadne, včas a v náležitej kvalite oboznámený so všetkými dovtedajšími zisteniami a pochybnosťami správcu dane o preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH konkrétne dodania tovaru deklarovaným dodávateľom. Žalobca na uvedené reagoval písomným vyjadrením, v ktorom navrhoval vykonania ďalších dôkazov (výsluchmi svedkov v súvislosti s realizovaním prepravy tovaru). Avšak v následnom procesnom postupe správcu dane je možné ustáliť isté pochybenia, keď ešte pred doručením písomného vyjadrenia žalobcu daňovú kontrolu prerušil za účelom realizácie ďalšieho zisťovania medzinárodnou výmenou informácii (MVI), pričom po obdržaní výsledkov MVI, ukončení prerušenia kontroly a vyhotovení úradných záznamov o oboznámení sa s kontrolnými zisteniami z kontrol iných daňových subjektov, už opätovne žalobcu s pretrvávaním pochybností žiadnym spôsobom neoboznámil a daňovú kontrolu ukončil vydaním a doručením protokolu. Podľa názoru správneho súdu však takéto pochybenia v postupe správcu dane v okolnostiach danej veci nedosahujú takú závažnosť, že by mohli byť spôsobilé vyvolať nezákonnosť procesu daňovej kontroly, protokolu ako výsledku kontroly a základného podkladu skutkových zistení správcu dane a tým nezákonnosť samotného prvostupňového a nadväzujúceho druhostupňového rozhodnutia vo veci. Osobitne je namieste takýto záver s ohľadom na skutočnosť, že ďalším dokazovaním vo vyrubovacom konaní správca dane už mal za preukázané splnenie hmotnoprávnej podmienky odpočtu spočívajúcej v preukázaní dodania tovaru žalobcovi deklarovaným dodávateľom a tak nemohlo dôjsť k reálnej ujme na právach žalobcu v príčinnej súvislosti s neoznámením pretrvávajúcich pochybnosti správcu dane o tejto skutočnosti. Okrem toho intenzitu akýchkoľvek pochybení správcu dane v súvislosti s oznamovaním jeho pochybnosti v priebehu daňovej kontroly vo vzťahu k splneniu hmotnoprávnych podmienok odpočtu do značnej miery znižuje skutočnosť zmeny dôvodu odopretia odpočtu v priebehu vyrubovacieho konania z dôvodu daňového podvodu (vo vzťahu k preukázaniu ktorého v plnom rozsahu znáša dôkazné bremeno správca dane).

10. Na záver správny súd uzavrel, že k daňovému úniku v reťazci obchodov s nutellou podľa správcu došlo tak, že priamy dodávateľ žalobcu spoločnosť KRANED, s.r.o. si ponížil daňovú povinnosť uplatnením si odpočítania dane krížovou fakturáciou „kontra obchodovaním“ z dodávateľských faktúr spoločnosti TOMSLAV s.r.o. bez preukázania materiálnej existencie plnenia. Teda krížovou fakturáciou kedy sa jedna fakturačná línia týkala reálne existujúceho tovaru (nutelly) a druhá krížová fakturácia od TOMSLAV s.r.o. (‹LUTY s.r.o.) sa týkala reálne neexistujúceho tovaru. A k daňovému úniku v reťazci obchodov s kinder surprise podľa správcu došlo tak, že subdodávateľ dodávateľa žalobcu (K-TOM TRADE a.s.) spoločnosť KRANED - K s.r.o. si ponížil daňovú povinnosť uplatnením si odpočítania dane krížovou fakturáciou „kontra obchodovaním“ z dodávateľských faktúr spoločnosti LUTY s.r.o. bez preukázania materiálnej existencie plnenia, teda krížovou fakturáciou kedy sa jedna fakturačná línia týkala reálne existujúceho tovaru (kinder surprise) a druhá krížová fakturácia od LUTY s.r.o. sa týkala reálne neexistujúceho tovaru.

11. Správny súd nemal zákonnú možnosť ani povinnosť posudzovať preukázanosť vedomostnej zložky účasti žalobcu na daňovom podvode (štvrtej podmienky Axel Kittel testu), ak žalobca žiadne konkrétne

námietky v tomto smere nevzniesol a nenamietal skutočnosti, ktorými správne orgány dôvodili naplnenie vedomostnej zložky, a to ani per eventum pre prípad neakceptovania dôvodnosti jeho primárnej námietky. Žalobca sa len obmedzil na konštatovanie, že ak sa nepreukázalo splnenie hmotnoprávnej podmienky, ktorá je pojmovým znakom podvodu na DPH a jednou z podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane, potom nie je možné vôbec tvrdiť, že žalobca sa vedome, nevedome, či nepriamo zúčastnil na podvodnom reťazci zdaniteľných obchodov, resp. uviedol, že ak sa daňovému subjektu nepreukáže podvodný úmysel, vedenie dokazovania na preukázanie vedomostnej zložky účasti na podvodnom konaní neprichádza do úvahy a preto sa argumentácia správcu dane a žalovaného v tomto smere stáva bezpredmetnou a ďalšia podrobnejšia reakcia žalobcu na uvedené závery správcu dane a žalovaného by presiahla rámec efektivity preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a súdneho konania.

II.
Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

a) kasačná sťažnosť

12. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok Správneho súdu v Košiciach, sp. zn. KE-6S/53/2022 zo dňa 14. januára 2025, rozhodnutie žalovaného ako prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodol o trovách konania.

13. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že žalovaný v postupe správcu dane počas daňovej kontroly nezistil pochybenia, ktoré by mali za následok porušenie práv žalobcu v zmysle ustanovení § 45 ods. 1 a § 46 ods. 5 Daňového poriadku, naopak vo vyjadrení k protokolu uviedol svoje pripomienky a navrhol správcovi dane vykonať ďalšie dokazovanie, ktoré správca dane vykonal. Sťažovateľ uviedol, že v oprávneniach vyplývajúcich z § 45 ods. 1 a § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ide o úplne rozdielne inštitúty správy daní, ktoré nie je možné kumulovať a zamieňať. Primárnym účelom ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, je ešte počas vykonávania daňovej kontroly odstrániť všetky rozpory v skutkovom stave. Z ustálenej judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR (sp. zn. 1 Sžfk/10/2020, 10Sžfk/53/2019 a 3Sžfk/24/2020) vyplýva, že je potrebné rozlišovať medzi oznámením podľa § 45 Daňového poriadku, ktorého cieľom je umožnenie realizácie práv a povinností daňového subjektu v daňovej kontrole a výzvou podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktorou je správca dane povinný oznámiť pochybnosti daňovému subjektu a vyzvať na ich odstránenie a ktorou sa presúva dôkazné bremeno na daňový subjekt. V rozhodnutí správcu dane a ani v rozhodnutí žalovaného nie je žiadna zmienka o doručení výzvy podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ide len o odkazy na postup podľa § 45 ods. 1 Daňového poriadku. Žalovaný až vo vyjadrení k žalobe prvýkrát kumulatívne s ustanovením § 45 ods. 1 Daňového poriadku uvádza aj § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

14. Z uvedených rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR podľa sťažovateľa vyplýva, že výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku musí byť zaslaná v priebehu daňovej kontroly vzhľadom na odlišný účel daňovej kontroly od vyrubovacieho konania. Ak sa tak nestalo, nedochádza k prenosu dôkazného bremena. Podľa sťažovateľa nebola výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku nikdy vyhotovená tak, ako ukladá Daňový poriadok. Sťažovateľ v súvislosti s uvedeným poukázal aj na § 27 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého ak nie je lehota pre niektorý úkon ustanovená zákonom, alebo osobitným predpisom, určí primeranú lehotu správca dane a zároveň upozorní na následky nedodržania tejto lehoty.

15. Podľa sťažovateľa prerušenie daňovej kontroly nebolo vykonané v súlade so zákonom, správca dane mohol príslušné informácie získať vlastnou činnosťou a objektívna potreba medzinárodnej spolupráce neexistovala. Ak podľa správcu dane bolo potrebné objasniť, či došlo k reálnemu dodaniu tovarov deklarovaným dodávateľom, potom adekvátnym dôkazným prostriedkom k objasneniu tejto otázky, a to aj bez návrhu žalobcu, bolo vypočutie Ing. Kmeca, bývalého konateľa spoločnosti KRANED s.r.o. Uvedené žalobca navrhoval vo svojom podaní zo 16. januára 2019, čo správca dane zmaril práve prerušením daňovej kontroly, pričom prerušenie paradoxne odôvodnil tým, že cestou MVI bolo potrebné preveriť reálne dodanie tovarov deklarovaným dodávateľom.

16. Z rozhodnutia správcu dane ako aj žalovaného vyplýva, že zistenia cestou MVI neboli nevyhnutné v ich vzťahu k preverovaným zdaniteľným obchodom žalobcu, ani vo vzťahu k preukázaniu účasti žalobcu na daňovom podvode a ani vo vzťahu k preukázaniu splnenia zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane a pre oslobodenie od dane.

17. Sťažovateľ zároveň uvádza, že pre rozhodnutie odmietnuť priznanie práva na odpočet dane z dôvodu účasti na daňovom podvode nepostačuje len poukázať na množstvo zistení, označiť ich za nepriame dôkazy, ako to uvádzajú finančné orgány, ale mali v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku uviesť presvedčivú úvahu, na základe ktorej dospeli k záveru, že uvedené nepriame dôkazy preukazujú to, že sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, resp. mohol vedieť, že je účastníkom reťazca spojeného s daňovým podvodom. V danom prípade taká úvaha v rozhodnutiach správnych orgánov absentuje, nejedná sa o indície, teda nepriame dôkazy, ale iba o domnienky.

b) vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že v danej veci nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie platných zákonov. Žalovaný z obsahu spisu dospel k záveru, že dôvody sťažovateľa uvedené v podanej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti, nie je možné akceptovať a sú neopodstatnené. Správca dane aj žalovaný postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi. Navrhol, aby kasačný súd podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

III.
Konanie pred kasačným súdom

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. b) 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 spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

20. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. novembra 2025 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

IV.
Posúdenie kasačného súdu

21. Kľúčovou právnou otázkou v predmetnej veci bolo, či bol žalobca riadne a včas oboznámený s pochybnosťami správcu dane v súlade s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku v kontexte situácie, že vo vyrubovacom konaní správca dane zmenil v protokole z daňovej kontroly identifikovaný dôvod pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení.

22. Sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti namieta nesprávne práve posúdenie správneho súdu vo vzťahu k posúdeniu otázky či správca dane a žalovaný môžu vo vyrubovacom konaní zmeniť dôvod neuznania uplatnených daňových oprávnení v porovnaní s dôvodom uvedeným v protokole z daňovej kontroly a zároveň, že nebol s pochybnosťami správcu dane riadne a včas oboznámený a teda nedošlo k prenosu dôkazného bremena.

23. V súvislosti s nastolenou právnou otázkou dáva kasačný súd do pozornosti, že daňová kontrola predstavuje proces, v rámci ktorého sa zisťujú a preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku). Pokiaľ počas daňovej kontroly vzniknú pochybnosti o dokladoch predložených daňovým subjektom, tieto pochybnosti správca dane oznámi daňovému subjektu a umožní mu vyjadriť sa k nim (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Svoje pochybnosti pritom správca dane musí formulovať tak na skutkovom ako aj právnom základe. Postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku pritom dochádza k presunu dôkazného bremena v rámci daňovej kontroly na daňový subjekt, ktorý ma má priestor na vyjadrenie alebo vysvetlenie zistených pochybností (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, publikované ako judikát 18/2022 ZNSS). Výsledkom daňovej kontroly je dôkaz - protokol, ktorý obsahuje výsledky daňovej

kontroly ako aj vyhodnotenie dôkazov (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku). Jeho obsahom musia byť tak preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov, ako aj stanoviská a vyjadrenia kontrolovaného subjektu (§ 47 písm. g), h) a i) Daňového poriadku). Protokol z daňovej kontroly tak musí obsahovať zhrnutie a vyhodnotenie vykonaných dôkazov, zhrnutie skutkových zistení a ich právneho posúdenia v kontexte záverov správcu dane smerujúcich k (ne)uznaniu sporných daňových oprávnení. Po vyhotovení protokolu z daňovej kontroly ako dôkazu, správca dane zasiela tento dôkaz na vyjadrenie daňovému subjektu spolu s výzvou, ktorá daňovému subjektu umožňuje vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

24. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už zdôraznil, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania je v zásade odlišný (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, bod 31, publikované ako judikát č. 18/2022 ZNSS). Napriek tomu však ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu pripúšťa vykonávanie dokazovania v daňovom konaní, aj nad rámec návrhov daňového subjektu, a to či už v snahe odstrániť niektoré procesné nedostatky či doplniť niektoré skutkové zistenia, v nadväznosti na argumentáciu daňového subjektu alebo v nadväznosti na pokyn odvolacieho orgánu či správneho súdu (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, sp. zn. 4 Sfk 126/2022 zo dňa 17. októbra 2023, sp. zn. 3 Sfk 129/2022 zo dňa 21. novembra 2023 a iné). Limitom pre takéto doplňujúce vykonávanie dokazovania iniciovaného správcom dane v daňovom konaní však je, že nemôže byť vykonané v takom rozsahu/v takej miere, aby de facto nahrádzalo výkon samotnej daňovej kontroly (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, bod 43, ale aj judikát 18/2022 ZNSS, bod 31).

25. Navyše, z aktuálnej právnej úpravy daňového konania nemožno vyvodiť viazanosť správcu dane alebo žalovaného právnym dôvodom neuznania uplatnených daňových oprávnení uvedeným v protokole z daňovej kontroly. K takejto zmene právneho náhľadu môže dôjsť tak z dôvodu odôvodnenej zmeny právneho názoru správcu dane, pod vplyvom dodatočne vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní alebo pod vplyvom rozhodnutia odvolacieho orgánu - žalovaného (§ 74 ods. 2 Daňového poriadku) či správneho súdu (§ 191 ods. 5 a 6 SSP). Právna úprava pritom v § 74 ods. 2 Daňového poriadku výslovne predpokladá, že odvolací orgán - žalovaný môže odstraňovať chyby konania alebo ich odstránenie/doplnenie uložiť správcovi dane.

26. Pokiaľ však príslušné orgány v priebehu vyrubovacieho konania alebo prípadne nadväzujúceho odvolacieho konania zmenia dôvod pre neuznanie uplatnených daňových oprávnení v porovnaní s protokolom z daňovej kontroly, musí sa tak spravidla diať (i) primárne na podklade skutkových zistení vyplývajúcich zo samotného protokolu, prípadne primerane doplnených dokazovaním vykonaným v daňovom konaní v miere a rozsahu nenahrádzajúcom daňovú kontrolu a (ii) daňovému subjektu musí byť umožnené sa k zmenenému právnemu posúdeniu dôvodu neuznania daňového oprávnenia v daňovom konaní vyjadriť a navrhnúť nové dôkazy (tento predpoklad vyplýva zo zásady úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku a zásady zachovávania práv daňových subjektov podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj zo zákazu neočakávaných/prekvapivých rozhodnutí vyplývajúceho z čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky - mutatis mutandis rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 52/2019 zo dňa 1. apríla 2020, publikované v ZNaUÚS ako judikát č. 12/2020).

27. Po zohľadnení vyššie uvedenej argumentácie kasačný súd konštatuje, že v tu posudzovanom prípade v protokole z daňovej kontroly správca dane vyjadril v konečnom dôsledku záver, že v sporných obchodoch žalobcu neboli preukázané materiálne podmienky pre uplatnenie uplatneného práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1, § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v príslušnom znení (ďalej len „zákon o DPH“), resp. bola spochybnená identita deklarovaných dodávateľov. V prvostupňovom rozhodnutí a v žalovanom rozhodnutí z vyrubovacieho konania však už bola ako dôvod pre neuznanie daňových oprávnení uvedená účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom v súlade s § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Kasačný súd už konštatoval, že ide o dva rozdielne dôvody pre neuznanie daňových oprávnení, ktoré majú aj odlišné východiská (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 25/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 54). V predmetnej veci preto došlo k zmene právneho dôvodu neuznania daňových oprávnení medzi protokolom a končenými rozhodnutiami orgánov finančnej správy.

28. Kasačný súd vychádzajúc z administratívneho spisu konštatuje, že u sťažovateľa vykonal správca dane daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2016, ktorá sa začala 20. júla 2016. Daňová kontrola bola prvýkrát prerušená rozhodnutím správcu z 26. apríla 2017 od 02. mája 2017 do 26. novembra 2018 z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácii (MVI) za účelom preverenia pôvodu tovaru, miesta dodania tovaru a prepravy tovaru. Sťažovateľ bol listom správcu dane z 04. decembra 2018, doručeným 06. decembra 2018 oboznámený so zisteniami a pochybnosťami správcu o preukázaní dodania tovaru deklarovanými dodávateľmi. Následne správca dane daňovú kontrolu rozhodnutím zo 07. decembra 2018 druhýkrát prerušil od 10. decembra 2018 do 25. decembra 2021 z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácii (MVI) do Poľska za účelom preverenia pôvodu tovaru, miesta dodania tovaru a prepravy tovaru. V priebehu prerušenia žalobca podal dňa 16. januára 2019 písomné vyjadrenie k oboznámeným kontrolným zisteniam. Následne sa v spise nachádzajú odpovede na MVI a úradné záznamy o nahliadnutiach do spisov iných daňových subjektov. Po uvedenom nasleduje samotný protokol z kontroly datovaný dňom 15. marca 2021, sťažovateľovi doručený dňa 31. marca 2021.

29. Správca dane po rozsiahlom dokazovaní vykonanom v procese daňovej kontroly v protokole o kontrole konštatoval záver o nepreukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH z označených dodaní tovaru - konkrétne nepreukázanie dodania tovaru deklarovanými dodávateľmi. Vo vzťahu k odpočtu dane z dodania tovaru - nutelly sťažovateľovi od KRANED s.r.o. správca dane vo vyrubovacom konaní vykonal ďalšie dokazovanie vypočutím Ing. Miroslava Kmeca, bývalého konateľa KRANED s.r.o., ktorý potvrdil dodanie tovaru sťažovateľovi, predložil doklady o nadobudnutí tovaru. Tiež bolo podané vyjadrenie konateľa sťažovateľa k spolupráci s týmto dodávateľom a boli predložené doklady v súvislosti s preverovanými obchodmi. Na základe toho správca dane, ako to uvádza aj vo svojom rozhodnutí, už mal za preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok odpočtu (z dodania nutelly), avšak mal za to, že ani ďalším dokazovaním nebolo preukázané, že sťažovateľ nebol zapojený do reťazca podvodných plnení. Vo svojom rozhodnutí uviedol, že už v protokole popísal, že predmetné obchodné transakcie vykazujú znaky podvodného konania a poukázal na konanie priameho dodávateľa sťažovateľa KRANED s.r.o, ktorý si uplatňoval odpočítanie dane od spoločnosti TOMSLAV s.r.o. (LUTY s.r.o.).

30. Obdobne správca dane vo vyrubovacom konaní vykonal ďalšie dokazovanie aj vo vzťahu k odpočtu dane z dodania tovaru - kinder surprise žalobcovi od K-TOM TRADE a.s. vypočutím Ing. Miroslava Kmeca, konateľa K-TOM TRADE a.s., ktorý potvrdil dodanie tovaru sťažovateľovi, predložil požadované doklady a uviedol, že dodávateľom bola spoločnosť KRANED - K, s.r.o. za ktorú jednal s jej konateľom JUDr. Šofrankom. Tiež sa správca dane oboznámil s administratívnym spisom spoločnosti K-TOM TRADE a.s., v súvislosti s kontrolou daňového obdobia december 2015 a január 2016 a zistil, že tejto spoločnosti nebolo rozhodnutím správcu dane uznané odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od KRANED - K, s.r.o. z dôvodu daňového podvodu. Na základe toho správca dane, ako to uvádza aj vo svojom rozhodnutí, už mal za preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok odpočtu (z dodania kinder surprise), avšak mal za to, že preverované zdaniteľné obchody vykazujú znaky podvodného konania čo popísal už v protokole z kontroly s poukazom na konanie priameho dodávateľa spoločnosti K- TOM TRADE a.s. spoločnosti KRANED - K s.r.o, ktorá si uplatňovala odpočítanie dane od spoločnosti LUTY s.r.o.

31. Reťazec zdaniteľných obchodov s nutellou, v ktorom podľa správcu dane došlo k daňovému úniku v súvislosti s daňovým podvodom vymedzil správca dane nasledovne: INTER TRADE GROUP Sp. z o.o. (PL) › ARSENAL LTD (ARSENAL EU) (PL) › KRANED, s.r.o. › žalobca LUMARKT s.r.o. › BLUE HOLE, s.r.o. (CZ) › Lampus Sp. z o.o. (PL). K daňovému úniku v tomto reťazci podľa správcu došlo tak, že priamy dodávateľ sťažovateľa spoločnosť KRANED, s.r.o. si ponížil daňovú povinnosť uplatnením si odpočítania dane krížovou fakturáciou „kontra obchodovaním“ z dodávateľských faktúr spoločnosti TOMSLAV s.r.o. bez preukázania materiálnej existencie plnenia. Teda krížovou fakturáciou kedy sa jedna fakturačná línia týkala reálne existujúceho tovaru (nutelly) a druhá krížová fakturácia od TOMSLAV s.r.o. (‹LUTY s.r.o.) sa týkala reálne neexistujúceho tovaru. Reťazce zdaniteľných obchodov s kinder surprise, v ktorom podľa správcu dane došlo k daňovému úniku v súvislosti s daňovým podvodom vymedzil správca dane nasledovne: A/ Intensonal plus s.r.o. (CZ) › KRANED - K s.r.o. › K-TOM TRADE a.s. › žalobca LUMARKT s.r.o. › Neo Market s.r.o. (CZ), B/ SAROSPATAK-HUNGARIA Kft. (HU) › KRANED - K s.r.o. › K-TOM TRADE a.s. › žalobca LUMARKT s.r.o. › Neo Market s.r.o. (CZ) › Mark & Pex Europe Solution J.D.O.O. (HR). K daňovému úniku v tomto reťazci podľa správcu došlo tak,

že subdodávateľ dodávateľa sťažovateľa spoločnosť KRANED - K s.r.o. si ponížil daňovú povinnosť uplatnením si odpočítania dane krížovou fakturáciou „kontra obchodovaním“ z dodávateľských faktúr spoločnosti LUTY s.r.o. bez preukázania materiálnej existencie plnenia, teda krížovou fakturáciou kedy sa jedna fakturačná línia týkala reálne existujúceho tovaru (kinder surprise) a druhá krížová fakturácia od LUTY s.r.o. sa týkala reálne neexistujúceho tovaru.

32. Skutočnosť, že daňový únik vznikol v súvislosti s daňovým podvodom a teda ide o reťazce zdaniteľných obchodov postihnutých daňovým podvodom vymedzil správca dane radom zistených skutočností. Obdobne radom zistených skutočností týkajúcich sa nedostatočnej obozretnosti sťažovateľa pri realizovaných zdaniteľných odchodoch vymedzil aj naplnenie vedomostnej zložky účasti sťažovateľa na daňovom podvode ako podmienky odopretia odpočtu pre daňový podvod.

33. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy SR štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon, čo bolo premietnuté do ustanovenia § 3 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého v daňovom konaní sa postupuje v súlade s všeobecne záväznými právnymi predpismi. Z uvedeného vyplýva, že ak zákon pre určitý úkon stanovuje spôsob, ktorým sa má tento úkon vykonať a lehotu na jeho vykonanie, je správca dane povinný postupovať ústavne konformným spôsobom a tento úkon vykonať v zákonnej lehote a tak, ako ukladá zákon. Daňový poriadok neumožňuje správcovi dane jednotlivé úkony správy daní a práva daňového subjektu, ktoré si mohol uplatniť počas daňovej kontroly, presunúť do vyrubovacieho konania. Účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný.

34. Vzhľadom na časový sled úkonov správcu dane možno konštatovať, že postupom správcu dane bolo sťažovateľovi odňaté jeho právo vyplývajúce z ustanovení § 45 ods. 1 písm. c/ a f/ Daňového poriadku, predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť.

35. Kasačný súd konštatuje, že nemôže obstáť tvrdenie žalovaného, že ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku ukladá povinnosť správcovi dane, avšak na strane druhej, ak správca dane preukáže, že vykonával úkony k tomu, aby dal možnosť kontrolovanému daňovému subjektu sa vyjadriť k zisteniam z kontroly a v rámci toho aj k pochybnostiam správcu dane, potom bol účel tohto ustanovenia naplnený, pretože uvedené ustanovenie priamo ukladá správcovi dane povinnosť v prípade, ak vzniknú pochybnosti o správnosti alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, aby preukázateľným spôsobom tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu oznámil a zároveň, aby ho vyzval, aby sa k nim vyjadril.

36. Správca dane už v protokole popísal, že preverované transakcie vykazujú znaky podvodného konania a poukázal na konanie dodávateľa žalobcu KRANED s.r.o., ktorý si uplatňoval odpočítania dane (od TOMSLAV s.r.o. - LUTTY s.r.o.) a dodávateľa žalobcu K-TOM TRADE a.s., ktorý si uplatňoval odpočítania dane (od KRANED-K s.r.o. - LUTTY s.r.o.) z faktúr za nelegitímny tovar, a tým zatajoval podvod. V protokole však nie je žiadna zmienka o tom, že sťažovateľ je súčasťou podvodu prostredníctvom krížovej fakturácie („kontra-obchodovanie“) jeho dodávateľa KRANED s.r.o. A napriek tomu, že správca dane v protokole poukázal na určitú líniu podvodného konania, za preukázané kontrolné zistenie stanovil, že nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovanými dodávateľmi žalobcu. Správca dane vo vyrubovacom konaní prehodnotil svoje zistenia v protokole, po výpovedi Ing. Kmeca, tento dôvod sa však vzťahoval výlučne k preukázaniu dodania tovaru deklarovanými dodávateľmi sťažovateľa. Predmetná výpoveď nebola relevantným dôvodom pre zmenu zisteného skutkového stavu oproti protokolu (v ktorom správca nikde neodôvodňuje podvodné konania krížovou fakturáciou) a k zmene vymedzenia mechanizmu vzniku daňového úniku.

37. Zásada zákonnosti je nesporne najvýznamnejšou zásadou daňového konania, pričom jej základ pochopiteľne nevychádza len z ustanovenia § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ale primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Daňové orgány sú tak pri určovaní daňovej povinnosti povinné nielen postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dbať na fiskálne záujmy štátu, ale rovnako sú povinné dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a pri správne daní postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Spolupráca daňových orgánov s kontrolovanými daňovými subjektmi vyplýva z viacerých ustanovení Daňového poriadku, pričom jedným z nich je aj ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktoré vo svojej podstate upravuje prenos

dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt práve v prípade, ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich oznámených. V prípade, ak k takejto situácii dôjde, správca dane vyzýva daňový subjekt, aby sa k zisteným pochybnostiam správcovi dane vyjadril a teda, aby pravdivosť údajov, ktoré uviedol v daňovom priznaní, preukázal. Táto výzva môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne spíše zápisnicu. Práve týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt.

38. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje, následne správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania, sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly. Podľa názoru kasačného súdu, v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly.

39. Je nesporné, že ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku ukladá správcovi dane priamo dve povinnosti a to povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov a súčasne povinnosť vyzvať kontrolovaný daňový subjekt, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Ako už bolo vyššie uvedené, to je možné realizovať osobitným písomným oznámením zaslaným daňovému subjektu alebo i počas ústneho pojednávania s následným spísaním zápisnice. K aplikácii predmetného ustanovenia v prípade daňovej kontroly sťažovateľa však preukázateľne nedošlo ani jedným zo spomínaných spôsobov. To, že bol sťažovateľ so zmenou právneho dôvodu neuznania odpočtu dane vo vyrubovacom konaní (na dôvod daňového podvodu) oproti dôvodu uvedenému v záveroch protokolu z daňovej kontroly (nesplnenie hmotnoprávnej podmienky nepreukázaním dodania tovaru deklarovaným dodávateľom) oboznámený na ústnom pojednávaní konanom vo vyrubovacom konaní dňa 10. novembra 2021 a mal možnosť sa k nim vyjadriť, atribúty ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku nespĺňa, nakoľko v nej absentujú akékoľvek pochybnosti zistené správcom dane, teda zosumarizovanie výsledkov prebiehajúcej daňovej kontroly na základe doručených odpovedí z MVI v spojení s dokladmi predloženými žalobcom.

V.
Záver

40. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného a správcu dane (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňového správneho orgánu a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Kasačný súd na záver dodáva, že je na úvahe konajúcich daňových orgánov, ako vytýkané porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku v danom prípade procesne vyriešia.

41. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v?tomto konaní mal úspech, priznal voči neúspešnému žalovanému plnú náhradu trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 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).

42. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.