

Súd: Krajský súd Bratislava
Spisová značka: 2S/260/2014
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1014202040
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 09. 2016
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Viliam Pohančeník
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2016:1014202040.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Viliama Pohančeníka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., IČO: 35 945 044, Na Hrebenku 30, Bratislava, zastúpený: Advokátska kancelária Bugala - Ďurček, s.r.o., Drotárska cesta 102, Bratislava, v mene ktorej koná Mgr. Juraj Bugala, advokát a konateľ, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/434770/2014/4885 zo dňa 30.09.2014, takto

rozhodol:

Krajský súd v Bratislave žalobu **z a m i e t a** .

Účastníkom sa právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a** .

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej aj len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9104403/5/463956/14/Nád zo dňa 05.02.2014, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole splnomocnenému zástupcovi žalobcu doručený dňa 13.02.2014. Splnomocnený zástupca žalobcu písomné vyjadrenie k protokolu nepodal. Dňa 11.03.2014 sa u správcu dane uskutočnilo ústne pojednávanie, predmetom ktorého bolo záverečné prerokovanie protokolu. Z ústneho pojednávania správca dane spísal zápisnicu, voči obsahu ktorej neboli zo strany zástupcu žalobcu vznesené žiadne návrhy alebo námietky. Protokol bol v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o správe daní“) prerokovaný a doručený dňa 11.03.2014 a týmto dňom bola v zmysle § 15 ods. 13 cit. zákona daňová kontrola ukončená.

2. Na základe výsledkov kontroly uvedených v protokole vydal správca dane dodatočný platobný výmer číslo 9104403/5/965225/14/Nád zo dňa 13.03.2014, ktorým v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní v nadväznosti na § 165 ods. 2 a 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2010 v sume 103 798,45 eura a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 69 671,55 eura, t.j. stanovil rozdiel dane v sume 173 470,00 eur, z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 8 a § 9 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“). Rozdiel dane pozostával z neuznaného nároku na odpočítanie dane z faktúry číslo 2010036 vystavenej spoločnosťou S & J PRESSBURG plus spol. s r.o., predmetom ktorej bolo dodanie služby - pomocné

práce pri opracovaní granitových dosiek v celkovej výške 1 086 470,00 eur (z toho základ dane vo výške 913 000,00 eur a 20%-tná DPH vo výške 173 470,00 eur).

3. Správca dane nárok na odpočítanie dane z predmetnej faktúry žalobcovi nepriznal, nakoľko šetrením zistil, že k reálnemu dodaniu služieb tak, ako bolo deklarované na faktúre nedošlo, t.j. zdaniteľný obchod sa neuskutočnil. Nebol preukázaný ani pôvod ani samotná existencia tovaru (granitových dosiek), ktorý mal byť predmetom opracovania deklarovaneho na faktúre č. 2010036 a bolo zistené, že obchodovanie s daným tovarom prebiehalo v rámci umelo vytvoreného obchodného reťazca viacerých spoločností nielen v tuzemsku, ale aj v rámci EÚ (Česká republika) a tretích štátov (Srbsko - čo bolo zistené z konaní za iné zdaňovacie obdobia) a vykazovalo znaky karuselových obchodov predstavujúcich zneužitie. Nakoľko nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane zo služieb, pri ktorých nevznikla daňová povinnosť, porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 9 a § 51 zákona o DPH.

4. Žalobca podal proti dodatočnému platobnému výmeru odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/434770/2014/4885 zo dňa 30.09.2014 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že odvolaním napadnutý dodatočný platobný výmer potvrdil.

5. V odvolaní žalobca rozporoval závery správca dane a namietal, že dodatočný platobný výmer bol vydaný v rozpore so zákonom o správe daní, najmä v rozpore s jeho ustanoveniami § 15, § 2, § 6, § 7, § 11, § 13, § 14, § 16, § 17, § 17a, § 20, § 22, § 23, § 29, § 30, § 30a, § 46 ods.6 písm. b) bod 1, zákonom číslo 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), zákonom o DPH, najmä v rozpore s ustanoveniami § 49, § 19, § 8, § 9, § 51 a nasl., zákonom č. 513/1991 Zb. - Obchodný zákonník, zákonom číslo 400/2009 Z. z. o štátnej službe, zákonom číslo 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, zákonom číslo 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a v rozpore s Ústavou Slovenskej republiky. Dodatočný platobný výmer dokazuje, že bol vyhotovený na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, na základe nesprávne posúdeného skutkového stavu veci, bez vykonania dokazovania, so zrejmyimi známikami zaujatosti, s účelovým odopretím práv a právom chránených záujmov kontrolovaného daňového subjektu, s účelovým odopretím priznaných zákonných práv žalobcu, s účelovým marením zákonných povinností žalobcu a s účelovými prietahmi v daňovej kontrole. Vydanie dodatočného platobného výmeru nebolo dôvodné a bol vydaný v rozpore so zákonom. Správca dane daňovú kontrolu neukončil v lehote stanovenej zákonom o správe daní; v daňovej kontrole bol nečinný; daňovú kontrolu vykonával nad rozsah uvedený v oznámení o daňovej kontrole; zákonným spôsobom nevedol dokazovanie; riadil sa iba úvahami, ktoré nezaložil na dôkazoch; neposúdil s dostatočnou odbornou starostlivosťou skutkový stav veci; účelovo zbavil žalobcu možnosti uplatniť procesné práva najmä v procese získavania dôkazov, bolo mu odňaté právo zúčastniť sa ústneho pojednávania so svedkami a klásť im otázky; nevykonal žiaden úkon, ktorý by smeroval k správneému určeniu dane; v priamom rozpore so zákonom je aj samotná výroková časť rozhodnutia, kde vo výrokovvej časti rozhodnutia absentuje o akú daň pri nepriznaní nadmerného odpočtu a pri určení vlastnej daňovej povinnosti sa má jednať. Záverom odvolania uviedol, že všetky zákonné podmienky uvedené v § 49, § 51, § 8, § 9, § 70 a § 71 zákona o DPH splnil a preto navrhuje dodatočný platobný výmer zrušiť a nadmerný odpočet uplatnený za zdaňovacie obdobie apríl 2010 vo výške 103 798,45 eura, priznať.

6. Žalovaný vyslovil názor, že žalobca v priebehu výkonu daňovej kontroly, v rámci vyrubovacieho konania a ani v rámci odvolacieho konania nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov - dodanie služieb v tuzemsku tak, ako bolo deklarované na faktúre vystavenej spoločnosťou S & J PRESSBURG plus spol. s r.o., čím nepreukázal splnenie zákonom stanovených podmienok na odpočítanie dane uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH.

7. Žalovaný mal taktiež za preukázané, že žalobca bol súčasťou umelo vytvoreného obchodného reťazca spoločností obchodujúcich s komoditou - granitové dosky (prírodný kameň, resp. žula), ktorého reálna existencia preukázaná nebola a ktoré napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v zákone o DPH zneužili princíp fungovania mechanizmu DPH s cieľom získania daňovej výhody.

8. Od 01.01.2012 nadobudol účinnosť zákon č. 563/2009 Z. z. a podľa prechodného ustanovenia § 165 ods. 2 tohto zákona, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (podľa zákona č. 511/1992 Zb.).

9. Kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu bola začatá dňa 19.07.2010 na základe upovedomenia o vykonaní daňovej kontroly, teda za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb.

II. Zhrnutie argumentov žalobcu

10. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a napadnutého rozhodnutia, ktoré žiadal zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Žalobné dôvody sú v podstate obsahovo a vecne identické s dôvodmi, ktoré žalobca uviedol v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane.

11. Namietal, že správne orgány nepostupovali v súlade so zákonom o správe daní, nesprávne zistili skutkový stav veci, vec nesprávne právne posúdili a výsledok daňovej kontroly je voči nemu diskriminačný. Napadnuté ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane boli vydané v rozpore so zákonom o správe daní, najmä s § 15, § 2, § 6, § 7, § 11, § 13, § 14, § 16, § 17, § 17a, § 20, § 22, § 23, § 29, § 30, § 30a, zákonom o DPH, najmä v rozpore s § 49, § 19, § 9, § 51, Obchodným zákonníkom, zákonom č. 400/2009 Z. z. o štátnej službe, zákonom č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, zákonom č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a v rozpore s Ústavou SR.

12. Mal za to, že k výsledkom vyrubovacieho konania musí správca dane dôjsť správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí zákonným spôsobom vysporiadať s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom. Správca dane je povinný zaoberať sa námietkami daňového subjektu najneskôr v odôvodnení dodatočného platobného výmeru. To znamená, že správca dane nemal v odôvodnení dodatočného platobného výmeru iba odkopírovať časti protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly a jeho dodatku, ale mal dodržať zásadu voľného hodnotenia dôkazov, čo neurobil. Rozhodnutie správcu dane je preto podľa žalobcu arbitrárne a takéto pochybenie má za následok jeho nezákonnosť. Správca dane v odôvodnení dodatočného platobného výmeru neuviedol jediný úkon, ktorý vykonal a ktorým by preukázal, že výroková časť rozhodnutia je v súlade so zákonom o správe daní a so zákonom o DPH.

13. Žalobca nesúhlasil s tvrdením správcu dane, že neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal pôvod tovaru ani uskutočnenie služieb, nakoľko počas kontroly aktívne spolupracoval so správcom dane.

14. Ďalej žalobca namietal, že protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly bol vydaný v rozpore so zákonom a v tejto súvislosti poukázal na vymedzenie pojmu daňová kontrola a na relevantné princípy upravené zákonom o správe daní. Zároveň poukázal na to, že základné zásady daňovej kontroly, vyrubovacieho konania, platenia a vymáhania daní vychádzajú z princípov právneho štátu, Ústavy SR a medzinárodného kontextu legislatívy, čo správca dane opomenul.

15. Správca dane pri vydávaní dodatočného platobného výmeru porušil uvedené zásady, predovšetkým zásadu zákonnosti, súčinnosti, primeranosti, voľného hodnotenia dôkazov či rovnosti a nedodrжал procesné postupy. Ich porušením bol zmarený účel konania, vyrubovacieho konania a jeho predchádzajúcej daňovej kontroly, z ktorej toto porušenie procesných postupov a zásad vychádzalo.

16. Správca dane tiež pochybil, keď neupovedomil žalobcu, že lehota na ukončenie daňovej kontroly bude predĺžená v najdlhšej možnej lehote ďalších 6 mesiacov. Zamestnanci správcu dane mohli využiť inštitút ustanovený v § 25a ods. 1 zákona o správe daní, počas ktorého lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplynú. V tejto súvislosti žalobca poukázal na to, že v zmysle § 15 ods. 17 zákona o správe daní je správca dane povinný ukončiť daňovú kontrolu do 6 mesiacov odo dňa jej začatia. Daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.

17. Z napadnutého rozhodnutia nie je zjavné, z akého dôvodu nebola daňová kontrola ukončená v lehote a túto skutočnosť nepreukazujú ani listinné dôkazy vydané správcom dane. V zmysle § 15 ods. 19 zákona o správe daní lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplatia iba v prípade, že sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní, avšak toto ustanovenie nemožno aplikovať, lebo daňová kontrola bola začatá podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní.

18. Žalobca tiež namietal, že zamestnanci správcu dane sa rozsiahlo a nad rámec účelu daňovej kontroly zaoberali skutočnosťami, ktoré nesúvisia s kontrolovaným zdaňovacím obdobím a požadovali od neho doklady v papierovej a elektronickej forme od roku 2010. Správca dane nerozšíril predmet daňovej kontroly, ani nezodôvodnil účel kontroly v ďalších obdobiach, ktoré nesúvisia s kontrolovaným obdobím.

19. Žalobca sa nestotožnil s tvrdeniami správcu dane, že viedol dokazovanie čo najefektívnejšie a že vznikol časový nesúlad medzi obstaraním, opracovaním a dodaním tovarov v tuzemsku. Zamestnanci

správca dane iba všeobecne konšatovali, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, pričom neuviedli, na základe akých zistení k tomu dospeli, nekonfrontovali rozpory medzi tvrdeniami žalobcu, tvrdeniami prípadných svedkov, zisteniami z dožiadaní ani tvrdeniami správcu dane na základe získaných dôkazov. Žalobca mal za to, že poskytol správcovi dane všetky údaje a zodpovedal mu všetky otázky a to vyčerpávajúcim spôsobom aj nad rozsah výkonu daňovej kontroly. Opätovne upozornil na skutočnosť, že správca dane neuviedol, aké konkrétne označenie tovaru a služby požaduje.

20. Žalobca preukázal, že uplatnenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH je zákonné tým, že preukázal existenciu materiálneho plnenia vo forme listinných dôkazov, ďalej vo forme skutočných dodávok služieb a tovarov, ktoré boli preukázané dôkaznými prostriedkami. Poukázal tiež na existenciu dôkazov zo strany dodávateľských subjektov a dôkazov zo strany odberateľských subjektov.

21. Vo veci dôkazného bremena žalobca poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15.03.2011, sp. zn. 5Sžf/108/2009 a rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005, ako aj rozsudok Súdneho dvora EÚ (C-80/11 a C-142/11) zo dňa 21.06.2012.

22. Vo svetle vykonaných dôkazov, ktoré podľa žalobcu svedčia o nezákonnosti postupov správcu dane, nemožno považovať skutkový stav za dostatočne zistený, a preto nemôže byť podkladom pre rozhodnutie. Zamestnanci správcu dane mali žalobcovi dať možnosť uplatniť jeho zákonné právo vyjadriť sa k tvrdeniu, že predložené dôkazy boli nepostačujúce. Dokonca, ak mal správca dane pochybnosti o dôkazoch a vysvetleniach podaných vo vyjadrení k protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly, mal vykonať ďalšie dokazovanie. Cieľ daňovej kontroly nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

23. Z dodatočného platobného výmeru je zrejmé, že správca dane porušil aj § 23 zákona o správe daní, nakoľko zverejnil informácie o daňových subjektoch, ktoré získal v daňovom konaní alebo v súvislosti s daňovým konaním a to podrobným spôsobom.

24. Ďalej žalobca namietal, že správca dane získal nezákonným spôsobom zápisnice z miestnych zisťovaní, neoprávnenne zasielal dožiadania, použil výsledky medzinárodnej výmeny, teda vykonával úkony, ktoré sa žalobcu netýkajú. Z dodatočného platobného výmeru a daňových a účtovných dokladov je zrejmé, že dodávatelia žulovej dlažby preukázali, že ju dodali žalobcovi a že došlo k reálnym dodávkam tovaru v rámci ekonomickej činnosti.

25. Žalobca ďalej citoval ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH s tým, že boli naplnené aj všetky hmotnoprávne podmienky na odpočet DPH. Preukázal dodanie tovaru a služieb dodávateľmi. Citoval ustanovenie § 19 ods. 1 zákona o DPH spolu s § 51 ods. 1 zákona o DPH s tým, že všetky podmienky pre uplatnenie § 51 zákona o DPH boli v danom prípade splnené. Označenie množstva a druhu tovaru bolo vo faktúre v súlade s § 71 ods. 2 písm. f) zákona o DPH. Správca dane konal v rozpore s princípmi DPH uvedenými v smerniciach ES a v zákone o DPH. Poukázal na ustanovenie § 3 ods. 1, 2, § 9 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a na čl. 1 bod. 2 Smernice Rady 2006/112/ES, ktorá s účinnosťou od 01.01.2007 nahradila tzv. Šiestu smernicu, podľa ktorého spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje. Vyzdvihol tiež zásadu neutrality s poukazom na rozsudky Súdneho dvora EÚ. Ak sa dodanie tovarov a služieb na jednej strane považuje za zdaniteľný obchod podliehajúci dani a na strane druhej prijatie tohto plnenia by sa nepovažovalo za jeho prijatie na účely uskutočnenia zdaniteľných obchodov, ide o rozpor s princípom neutrality DPH. Závery správcu dane o nesplnení podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci a žalobca bol ukrátený na svojich právach, pretože takéto tvrdenie musí byť založené na riadnom a zákonne vykonanom dokazovaní.

III. Vyjadrenie žalovaného

26. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol túto zamietnuť.

27. Poukázal na to, že správca dane preveril všetky možné dôkazy a jeho zistenia sú dostatočné pre prijatie záveru o nepreukázanom dodaní deklarovaných tovarov a služieb. Vykonaným šetrením nebol preukázaný pôvod a ani existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom opracovania deklarovaného na faktúre a zároveň bolo zistené, že obchodovanie s daným tovarom prebiehalo v rámci umelo vytvoreného obchodného reťazca viacerých spoločností nielen v tuzemsku, ale aj v rámci EÚ a tretích štátov (Srbsko) a vykazovalo znaky karuselových obchodov predstavujúcich zneužitie práva.

28. Žalovaný sa vyrovnal so všetkými námietkami v odvolaní, podrobne rozobral predložené dôkazy aj skutkový stav. Správca dane v rámci posúdenia práva platiteľa na uplatnenie si nároku na odpočítanie dane umožnil žalobcovi, aby sa vyjadril a predložil vecné argumenty, ktoré by preukazovali a potvrdzovali obstaranie služieb platiteľom v tuzemsku a neboli len tvrdeniami o týchto udalostiach uvedených v dodávateľskej faktúre. Žalobca nepredložil relevantné dôkazy o tom, že deklarované dodanie služieb dodávateľom sa uskutočnilo, čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 zákona o DPH.

29. Žalovaný mal za preukázané, že žalobca ako aj ďalšie subjekty zapojené v reťazci, ktoré sa mali podieľať na obchodovaní a o opracovávaní granitových dosiek, nevykonávajú reálne ekonomickú činnosť, nepreukázali predmet dane uvedený na faktúrach a nepredložili dôkazné prostriedky o realizácii fakturovaných obchodov. Subjekty nemajú reálne sídla, konatelia sa zdržujú na neznámych miestach, osoby konateľov a spoločníkov sú vzájomne menené v jednotlivých spoločnostiach, pričom noví konatelia pokračujú vo fakturačnej činnosti za tovar a služby vo vysokých sumách, pri vyjadreniach k fakturovaným plneniam konatelia neuvádzajú konkrétne skutočnosti, ale všeobecné frázy, ktoré nemajú vypovedaciu hodnotu, spoločnosti nie sú kontaktné, nemajú zamestnancov, nespolupracujú so správcami dane.

30. Ďalej poukázal na viaceré rozsudky Najvyššieho súdu SR ako aj Súdneho dvora EÚ s tým, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie. Z toho dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V tejto veci sa napriek formálnemu predloženiu dokladov nepreukázalo, že zdaniteľné obchody boli skutočne žalobcom prijaté.

31. Správca dane aj žalovaný postupovali v súlade s výkladom judikatúry Súdneho dvora EÚ, keď posúdili mieru zapojenia žalobcu do podvodného konania a nárok na odpočítanie dane z neuskutočnených zdaniteľných obchodov žalobcovi neuznali. V nadväznosti na rovnakú problematiku nepriznania nároku na odpočítanie DPH z tovaru rovnakej komodity - granitové dosky - žula v reťazci obchodných spoločností (medzi ktorými sa nachádza aj spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o. či žalobca) žalovaný upriamil pozornosť na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, ako aj na rozsudky Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S 102/2012-102 zo dňa 11.04.2014 a č. k. 2S /180/2012 zo dňa 26.11.2014.

IV. Posúdenie veci

32. Podľa § 6 ods. 1 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj len „S.s.p.“), správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia súd skúma, či žalobou napadnuté rozhodnutie je v súlade s právnym poriadkom SR, najmä s hmotnými a procesnými administratívnymi predpismi. V intenciách § 6 ods. 1 S.s.p. súd preskúma aj administratívne konanie, ktorým sa v zmysle § 3 ods. 1 písm. a) S.s.p. rozumie postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov. V zákonom predpísanom postupe je správny orgán oprávnený a súčasne aj povinný vykonať úkony v priebehu administratívneho konania a ukončiť ho vydaním rozhodnutia, ktoré má zákonom predpísané náležitosti.

33. Zákon o správe daní v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa tohto ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona

34. Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, 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.

35. Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní, pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

36. Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

37. Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo: a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

38. Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

39. Podľa § 15 ods. 16 zákona o správe daní ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

41. Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov

(priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

Podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 2 cit. 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.

43. Krajský súd v Bratislave preskúmal napadnuté rozhodnutie v rámci žalobných dôvodov a dospel k záveru, že tak napadnuté ako aj prvostupňové rozhodnutie a postup správnych orgánov je v súlade so zákonom a preto žalobu zamietol. Podľa názoru súdu sa správne orgány vecou dôkladne zaoberali, pričom správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, a nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Správne rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Postupom správnych orgánov taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane dôsledne postupoval podľa zákona o správe daní, ktorý je takou procesnou právnou normou, prostredníctvom ktorej správca dane a daňové subjekty vykonávajú úkony na dosiahnutie relatívne spoločného cieľa - správne určiť a vybrať daň v súlade s hmotnoprávnymi predpismi (daňovými zákonmi), určuje pravidlá postupu správcu dane v daňovom konaní na jednej strane a na strane druhej určuje povinnosti a priznáva práva daňovému subjektu. Je teda v tomto zmysle zárukou zákonného postupu správcu dane a ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

44. V prejednávanej veci správca dane správne vyhodnotil obchodný prípad v tom smere, že žalobcovi nevzniklo právo odpočítať daň, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ fakturované služby skutočne dodal žalobcovi a ten ich reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti. Súd sa stotožnil s názorom správcu dane, že existencia tovarov a služieb je nepreukázaná a že ide o fiktívne obchody medzi finančne a personálne prepojenými spoločnosťami.

45. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH daňový subjekt 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. V zmysle písm. a) citovaného ustanovenia platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku, z tovaru a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané v nadväznosti na ustanovenie § 51 citovaného zákona.

46. Podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH ak vznikne právo na odpočítanie dane, platiteľ vykoná odpočítanie dane tak, že od celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie. Odpočítanie dane vykoná platiteľ v tom zdaňovacom období, v ktorom môže uplatniť právo na odpočítanie dane podľa odseku 1.

47. Spôsob výkonu kontroly, jednotlivé úkony nevyhnutné pre správne zistenie skutkového stavu a vyrubenie dane správca dane podrobne rozobral v protokole o daňovej kontrole č. 9104403/5/463956/14/Nád zo dňa 05.02.2014, ako aj v preskúmaných rozhodnutiach. Z administratívneho spisu tiež vyplýva, že počas výkonu kontroly boli žalobcom robené priesťahy, keď doklady doručoval oneskorene a písomné vyjadrenia konateľa žalobcu nemali konkrétnu vypovedaciu hodnotu. Správca dane súvisiace zdaniteľné obchody preveroval formou dožiadania alebo formou miestneho zisťovania u jednotlivých dodávateľov v obchodnom reťazci, čo malo za následok, že správca dane musel požiadať o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly. Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie apríl 2010 bola vykonaná v súlade so zákonom a zákonná lehota na jej výkon bola dodržaná. Kontrola bola začatá dňa 19.07.2010 na základe upovedomenia o vykonaní daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu číslo 600/322/148827/10/Nád zo dňa 12.07.2010, doručeného žalobcovi dňa 16.07.2010. Pred uplynutím šesťmesačnej lehoty na výkon daňovej kontroly správca dane požiadal nadriadený orgán o jej

predĺženie. Daňové riaditeľstvo SR listom zo dňa 09.12.2010 lehotu na výkon daňovej kontroly predĺžilo o šesť mesiacov, do termínu 15.07.2011. Uvedená skutočnosť bola žalobcovi oznámená oznámením zo dňa 13.12.2010, ktoré mu bolo doručené dňa 17.12.2010. Z dôvodu medzinárodných dožiadaní bola daňová kontrola dvakrát prerušená. Prvýkrát bola prerušená rozhodnutím číslo 600/322/30343/11/Nád zo dňa 08.02.2011, doručeným žalobcovi dňa 11.02.2011, v termíne od 11.02.2011 do 07.01.2013. Druhýkrát bola prerušená rozhodnutím číslo 9104403/5/983971/13/Nád zo dňa 13.03.2013, doručeným žalobcovi dňa 21.03.2013, v termíne od 21.03.2013 do 09.01.2014. O pokračovaní v daňovej kontrole bol žalobca informovaný oznámeniami číslo 9102403/5/88184/13/Nád zo dňa 08.01.2013, doručené dňa 15.01.2013 a číslo 9104403/5/115975/14/Nád zo dňa 13.01.2014, doručené dňa 17.01.2014. Počas prerušenia lehota na výkon daňovej kontroly neplynula. Kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 11.03.2014. Dĺžka trvania daňovej kontroly teda bola 11 mesiacov a 8 dní. O začatí daňovej kontroly, jej prerušení a následnom pokračovaní v konaní, ako aj o predĺžení lehoty na jej výkon nadriadeným orgánom bol žalobca informovaný. Tvrdenia žalobcu ohľadom nezákonne vykonanej daňovej kontroly, nezákonného protokolu a s tým súvisiacich porušení ustanovení zákona o správe daní a Ústavy SR sú teda nedôvodné.

48. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane zo služby, ktorej reálne dodanie nebolo preukázané, a tým nebol preukázaný ani vznik daňovej povinnosti, čo je základný predpoklad pre uplatnenie práva na odpočítania dane. Nakoľko nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, žalobca nepreukázal splnenie zákonom stanovených podmienok na odpočítanie dane uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, na ktorých splnenie sa nárok na odpočítanie dane viaže. Žalobca si uplatnil odpočítanie dane okrem iného aj z faktúry č. 2010036 vystavenej spoločnosťou S & J PRESSBURG plus spol. s r.o., Na Hrebienku 30, 811 02 Bratislava (tú istú adresu má aj žalobca), predmetom ktorej bolo dodanie služby - pomocné práce pri opracovaní granitových dosiek (rezanie, brúsenie, leštenie) v celkovej výške 1 086 470,00 eur, z toho základ dane vo výške 913 000,00 eur a celková odpočítaná 20%-tná DPH vo výške 173 470,00 eur. Správca dane vykonal skutočne rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia oprávnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane, pričom zistil, že dodanie služby deklarovanej na predmetnej faktúre preukázané nebolo. Zároveň nebol preukázaný ani pôvod a samotná existencia tovaru (granitových dosiek), ktorý mal byť predmetom opracovania a bolo zistené, že obchodovanie s daným tovarom prebiehalo v rámci umelo vytvoreného obchodného reťazca viacerých spoločností nielen v tuzemsku, ale aj v rámci EÚ (Česká republika) a tretích štátov (Srbsko) a vykazovalo znaky karuselových obchodov predstavujúcich zneužitie práva.

49. Správca dane sa pri výkone daňovej kontroly neuspokojil len s formálnou kontrolou dokladov predložených žalobcom, ale za účelom, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane boli zistené čo najúplnejšie (§ 29 ods. 2 zákona o správe daní), zameral sa aj na preverenie pôvodu a samotnej existencie tovaru (granitových dosiek), ktorý mal byť predmetom opracovania a jeho následný predaj. Na základe vyjadrení štatutárneho zástupcu žalobcu, Ing. Jána Klimeka, žalobca mal tovar nadobudnúť od spoločnosti GAMA-EXPO, s.r.o. a FOR DESIGN, s.r.o. Šetrením bolo zistené, že spoločnosť GAMA-EXPO, s.r.o. mala tovar nadobudnúť od spoločností VVL REAL, s.r.o. a TAGART, s.r.o., ktorá ho mala nadobudnúť od spoločnosti DONNER SK, s.r.o. Následne tovar po opracovaní mal byť podľa vyjadrenia Ing. Klimeka predaný spoločnostiam HOLZ EXPORT SLOVAKIA s.r.o., EX - IM SLOVENSKO s.r.o., Triton SK, s.r.o. a BK a SPOL. s.r.o., ktorá ho mala ďalej dodať do iného členského štátu s oslobodením od dane v zmysle § 43 zákona o DPH spoločnosti J.K. Consult, s.r.o., ČR. Správca dane formou dožiadaní ako aj formou medzinárodnej výmeny informácií prešetril celý obchodný reťazec spoločností, ktorý mal s predmetnou komoditou obchodovať. Vykonaným šetrením reálne dodanie tovaru medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca ani v jednom prípade preukázané nebolo. Nakoľko nebolo preukázané reálne dodanie tovaru, ktorý mal byť predmetom opracovania deklarovaného na faktúre č. 2010036 vystavenej spoločnosťou S & J PRESSBURG plus spol. s r.o., nemohlo byť preukázané ani reálne dodanie fakturovaných pomocných prác pri opracovaní tohto tovaru.

50. Pri právnej úprave uvedenej v § 49 ods. 1 zákona o DPH vzniká právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. V zmysle § 19 ods. 1 a 2 cit. zákona o DPH daňová povinnosť pri tovare alebo službe vzniká dňom dodania tovaru alebo služby. To znamená, že právo odpočítať daň z tovaru alebo služby si môže daňový subjekt uplatniť len za stavu, keď mu bol tovar alebo služba skutočne dodaný (t.j. došlo k uskutočneniu zdaniteľného obchodu) a toto bolo doložené aj daňovým dokladom. Tieto hmotnoprávne podmienky musia byť splnené súčasne a v daňovom konaní samostatne preukázané. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje daňový subjekt, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Z § 29 ods. 8

zákona o správe daní vyplýva, že v daňovom konaní je dôkazné bremeno na daňovom subjekte, ktorý preukazuje všetky skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Nakoľko v danom prípade nebolo preukázané, že spoločnosť S & J PRESSBURG plus spol. s r.o. v zdaňovacom období apríl 2010 službu deklarovanú na faktúre č. 2010036 žalobcovi dodala, nevznikla pri tejto službe daňová povinnosť. Vzhľadom k tomu, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti s následným právom na uplatnenie odpočítania dane, správca dane s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 zákona o DPH právo na odpočítanie dane z predmetnej faktúry žalobcovi v súlade so zákonom nepriznal.

51. Z dokladov získaných v rámci daňovej kontroly správca dane zároveň zabezpečil objektívne dôkazy preukazujúce, že predmetný tovar (žulové dosky, resp. dlažba), s ktorým jednotlivé spoločnosti v rámci vytvoreného obchodného reťazca mali obchodovať, sa posúval medzi viacerými tuzemskými i zahraničnými spoločnosťami, pričom na začiatku i na konci obchodného reťazca bol nekontaktný daňový subjekt. Ten istý tovar koloval medzi týmito spoločnosťami len fakturačne, pričom nebola preukázaná jeho reálna existencia, nebol zistený jeho pôvod, výrobca, dovozca a ani jeho konečný spotrebiteľ, tovar bol uskladnený na jednom mieste, nedochádzalo k jeho preprave, presúval sa len fakturačne v rámci jedného skladu na Žilinskej ceste v Piešťanoch, bolo zistené ekonomické prepojenie zúčastnených spoločností a personálne väzby na osobu Jána Klimeka, centrálné riadenie a spracovanie účtovníctva jednotlivých spoločností bolo na adrese Na Hrebienku 30 v Bratislave - v sídle spoločností Jána Klimeka, kde boli zaistené účtovné doklady zúčastnených spoločností, dochádzalo len k formálnemu vyhotovovaniu faktúr bez reálneho plnenia (fiktívna fakturácia), dochádzalo k častým prevodom spoločností a zmenám konateľov na osoby rizikové, resp. zmiznuté (bezdomovci) a pod. za účelom zakryť umelý charakter ekonomickej činnosti zúčastnených spoločností. Na základe uvedených zistení správca dane zároveň skonštatoval, že konaním zúčastnených daňových subjektov bola umelo vytvorená situácia s cieľom získania daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právnymi predpismi upravujúcimi mechanizmus fungovania DPH. Žalobca napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v zákone o DPH zneužil princíp fungovania mechanizmu DPH s cieľom získania daňovej výhody neoprávneným odpočítaním dane zo zdaniteľných obchodov, ktorých reálne uskutočnenie nebolo preukázané.

52. V zmysle § 15 ods. 10 druhej vety zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia.

53. Správca dane pri daňovej kontrole vychádzal z princípov ustanovenia § 15 zákona o správe daní. Tento dáva dostatočný priestor tak správcovi dane, aby požadoval od daňového subjektu preukázanie údajov, ktoré uviedol v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie, tak aj daňovému subjektu, aby poskytol správcovi dane súčinnosť na základe jeho práv a povinností, ktoré má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Žalobcovi bol daný dostatočný priestor a čas na preukázanie skutočností uvedených v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2010, či už v priebehu daňovej kontroly alebo formou písomného vyjadrenia k protokolu, čo žalobca nevyužil.

54. Súd je názoru, že protokol bol riadne prerokovaný, nakoľko zo strany správcu dane boli splnené všetky zákonné podmienky vyplývajúce z § 15 zákona o správe daní. Žalobca pritom bol oboznamovaný s výsledkami šetrenia a zisťovania, nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 a 51 zákona o DPH. Správca dane umožnil žalobcovi, aby sa vyjadril k záverom uvedeným v protokole, mal možnosť poukázať na nepresnosti a pochybnosti v písomnom vyjadrení k protokolu tak, ako mu to zákon umožňuje v § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Žalobca k protokolu žiadne konkrétne pripomienky a rozpory neuviedol, nedoložil žiadne dôkazy preukazujúce splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane. Protokol o výsledku daňovej kontroly bol riadne doručený a prerokovaný, čím boli naplnené zákonné podmienky pre začatie vyrubovacieho konania. V nadväznosti na uvedené je nedôvodná aj námietka, že dodatočný platobný výmer nemá náležitosti ustanovené v § 30 ods. 2 zákona o správe daní.

55. Dôležitou právnou otázkou bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca spoločností vyplynul celý rad vážnych pochybností o reálnom priebehu obchodov,

ktoré boli deklarované za účelom získania nadmerných odpočtov DPH. Tu treba zdôrazniť, že nešlo o ojedinelý prípad, ale o dlhšie trvajúce praktiky, takže vec treba posudzovať aj v súvislostiach s ostatnými zdaňovacími obdobiami, ktoré sú (boli) predmetom iných súdnych konaní na tunajšom súde. V nadväznosti na rovnakú problematiku nepriznania nároku na odpočítania dane pri tovaroch rovnakej komodity - granitové dosky - žula v reťazci obchodných spoločností (medzi ktorými sa nachádza aj spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o. či KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o.) treba poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, z ktorého vyplýva, že: „Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovateľných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nie je nič neobvyklé, ba je to potrebné, že pri tovare s tak špecifickými vlastnosťami závislými od kvality prírodného materiálu, spôsobu a precíznosti jeho opracovania, akým predmetný tovar bez pochyby mal byť, podnikateľ investujúci do jeho kúpy so zámerom jeho ďalšieho predaja, a teda s potrebnou zodpovednosťou za kvalitu voči odberateľom, takýto tovar aspoň minimálnym spôsobom skontroluje. Minimálne touto bežnou obchodnou aktivitou sa dá vylúčiť situácia, že nakúpi tovar, ktorého existencia je vážnym spôsobom spochybnená. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu, neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode“.

56. Podľa názoru súdu správca dane ako aj žalovaný vo veci postupovali v súlade so zákonom a pri skúmaní podmienok pre žalobcom uplatnené odpočítanie DPH správne zistili skutkový stav veci a vec aj správne právne posúdili, keď žalobcovi vyrubili rozdiel DPH za príslušné zdaňovacie obdobie. Správne orgány pritom postupovali v súlade s § 29 ods. 1, 2, 4 a § 2 ods. 3, 6 zákona o správe daní.

57. Súd je názoru, že transakcia deklarovaná predloženými účtovnými dokladmi nemá reálne ekonomické opodstatnenie, nemožno ju považovať za štandardnú obchodnú operáciu bežnú v každodennom obchodnom styku, čo podporuje správnosť názoru správcu dane o fiktívnosti obchodu.

58. V súvislosti s námietkou ohľadom porušenia práva vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, treba uviesť, že je na správcovi dane, aký spôsob zisťovania skutočností si zvolí. Skutočnosť, že správca dane preveroval oprávnenosť dodania tovaru a služieb formou miestneho zisťovania u subdodávateľov v reťazci zdaniteľných obchodov, nebolo v rozpore s § 15 ods. 5 písm. c) zákona o správe daní. Správca dane oprávnene preveroval celý obchodný reťazec subdodávateľov, ktorí sa mali na zdaniteľnom obchode zúčastňovať a to z dôvodu, či sa jedná o reálne dodanie tovarov a služieb deklarovateľných na faktúrach. Práve týmto preverovaním sa zistilo, že ani jeden zo zúčastnených subdodávateľov tovaru a služieb tieto nevykonával, boli vystavované len fiktívne faktúry nepreukazujúce reálne dodanie tovaru a služieb (ani jeden zo subdodávateľov nevedel preukázať prepravu tovaru, ani jeden nemal zamestnancov, ktorí mali opracovanie tovaru vykonávať, boli vystavované len faktúry bez reálneho naplnenia podstaty deklarovateľných obchodov). Rozsiahle dokazovanie spoľahlivo spochybnilo, že sa s deklarovateľným tovarom reálne obchodovalo v obchodných reťazcoch popísaných v odôvodnení rozhodnutia žalovaného. Vystavením faktúr nevzniká automaticky daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, len s dodaním tovaru a služieb je spojený vznik daňovej povinnosti, ktorú zákon o DPH upravuje v § 19 ods. 1, keď daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a tým kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Vzniku daňovej povinnosti teda predchádza dodanie tovaru a služieb, čo v danom prípade nebolo vierohodným a preukazným spôsobom potvrdené. Nakoľko nedošlo k dodaniu tovaru a služieb, nemohlo dôjsť k vzniku daňovej povinnosti. Zákon o DPH však rieši aj prípady, kedy faktúra vystavená je, ale k samotnému dodaniu tovaru a služieb vôbec nepríde. V takom prípade, ak platiteľ vo faktúre alebo v inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu dane ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane (§ 71 ods. 6 zákona o DPH). Keďže nebola preukázaná reálna existencia a dodanie tovaru a služieb všetkými zúčastnenými spoločnosťami v reťazci, nevznikla povinnosť platiť daň v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH, t.j. uvedením na faktúre. Faktúra je doklad, ktorým si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane vo väzbe na splnenie ďalších zákonom stanovených podmienok v § 51 v nadväznosti

na § 49 zákona o DPH. Z dôvodu, že u priameho dodávateľa žalobcu sa nepotvrdilo reálne dodanie služieb, správca dane s poukazom na § 29 ods. 2, 4 zákona o správe daní bol povinný šetriť celý obchodný reťazec.

59. Predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, i keď majú doklady všetky náležitosti faktúry a sú riadne zaúčtované. V procese daňovej kontroly je potrebné zistiť pôvod tovarov, obchodníkov a konečných spotrebiteľov tovarov. Preverovaní dodávateľa a odberateľa tovarov a služieb opracovania - navzájom obchodujúce spoločnosti v tuzemsku nepreukazujú pôvod tovarov, obchodujú s rovnakou komoditou - granitové a mramorové dosky pred opracovaním a po opracovaní. Evidencia tovarov je neprehľadná, nie je konkrétna, tovar granitové a mramorové dosky pred opracovaním sú uvedené na predložených faktúrach a vo všetkých prípadoch určené všeobecným spôsobom, bez bližšej špecifikácie.

60. Na to, aby mohol byť uplatnený nárok na odpočítanie dane, musia mať nadobudnuté tovary a služby priame a bezprostredné spojenie s výstupnými plneniami, ktoré sú dôvodom pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je preto nevyhnutné, aby zámer platiteľa, ako použije prijaté plnenia, bol zrejmý v čase vzniku práva na odpočítanie dane, aby bolo jednoznačné, že prijaté tovary alebo služby sa viažu k uskutočneniu plnení, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zaručuje plnú neutralitu, čo sa týka daňového zaťaženia všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel a výsledok, pokiaľ tieto činnosti ako také podliehajú dani z pridanej hodnoty. Podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočítanie dane neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade ho nemožno obmedziť. Aby bolo možné odpočítať DPH, musia plnenia uskutočnené na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s plneniami na výstupe, pri ktorých je daň z pridanej hodnoty odpočítateľná. Z rozsudkov Súdneho dvora (napr. vo veciach C-37/95, C-268/83, C-98/98, C-169/04, C-16/00) vyplýva, že daň z pridanej hodnoty môže byť odpočítaná iba v prípade, že prijaté zdaniteľné plnenia priamo a bezprostredne súvisia s uskutočňovanými plneniami, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane. Nárok na odpočet dane na vstupe u prijatého tovaru alebo prijatých službách vzniká iba v situácii, ak sú tieto prijaté plnenia súčasťou nákladov na uskutočnené plnenia, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane na vstupe.

61. Služby opracovania sú nepreukázané, chýba základná evidencia prechodu prírodného materiálu granitových a mramorových dosiek (kg) do výsledného produktu, ktorým je dlažba (m²). Opracovanie v konečnom dôsledku neprimerane zvyšovalo hodnotu konečného produktu. Všetky transakcie počnúc prepravou, uskladnením materiálu, ďalej opracovanie, uskladnenie a preprava hotových výrobkov - dlažby, prebiehala vždy vo výrobné-skladových priestoroch na Žilinskej ceste 130, Piešťany. Prepravy tovarov pri obstaraní neboli realizované. Je nepochybné, že existencia tovarov a služieb nebola preukázaná, ide o fiktívne obchody finančne a personálne prepojených spoločností.

62. Existencia faktúry a ďalších dokladov ešte neznamená, že došlo k dodaniu tovarov a služieb podľa nich. Samotné faktúry, kúpne zmluvy, CMR, evidencie DPH a iné doklady ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Preukázanie dodania teda nevychádza len z účtovania, platiteľ musí preukázať aj reálne plnenia. Žalobca si nesplnil dôkaznú povinnosť, pretože ďalšie dôkazy nepredložil ani neoznačil, hoci bol na to správcom dane vyzvaný. Žalobca zdaniteľné obchody neuskutočňoval a ani správcovi dane nepreukázal konkrétne vedomosti o obsahu týchto obchodov. Štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má pritom mať presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktorými spoločnosť napĺňa definíciu pojmu podnikania. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú, pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných platiteľom sú v zmysle zásady obsiahnutej v § 2 ods. 6 zákona o správe daní oprávnené. Ani realizácia úhrady nie je dostatočným dôkazom o uskutočnení zdaniteľného obchodu.

63. Správca dane dostatočne vyčerpal svoje dôkazné bremeno, keď preveril všetky možné skutočnosti týkajúce sa predmetných faktúr. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, nemohol ich uznať ako relevantné, ak kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. pochybnosti zistené správcom dane neodstránil.

64. Podľa zákona v daňovom konaní určuje procesný postup daňový orgán, ktorý je povinný vykonať z vlastnej iniciatívy také dôkazy, ktoré môžu prispieť k presnému a úplnému objasneniu veci, a to aj

bez návrhu účastníkov konania. Je oprávnený rozhodnúť, ktoré dôkazy a v akom rozsahu vykoná a ktoré skutočnosti stačí osvedčiť inými podkladmi. Hodnotenie vykonaných dôkazov je vecou správnej úvahy správcu dane, ktorý posudzuje, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú alebo či si treba obstarat' ešte iné podklady pre rozhodnutie. Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správcu dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte. 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 (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011).

65. Z vyššie uvedeného vyplýva, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Preukázanie tejto skutočnosti je v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní povinnosťou daňového subjektu a jej splnenie podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov potom hodnotí daňový orgán.

66. Žalobca sa navyše ku konkrétnym zisteniam a dôkazom správcu dane vyvracajúcim jeho tvrdenia ani konkrétne nevyjadruje a obsah svojej žaloby smeruje len k procesným postupom, ktoré mali byť podľa jeho názoru porušené. Žalobca však neuvádza konkrétne tvrdenia a relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali nezákonnosť postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly a nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. V žalobe sa nachádza aj veľa nepresností a údajov, ktoré s prejednávanou vecou nemajú nič spoločné. Správne to vystihol žalovaný na strane 8 svojho vyjadrenia.

67. Námietka žalobcu, že jeho tvrdenia o preukazovaní zdaniteľného plnenia potvrdzujú aj závery SD EÚ v rozhodnutí v spojených veciach C-80/11 (Mahagében kft) a C-142/1 (Péter Dávid) zo dňa 21.06.2012, nie je dôvodná, pretože v týchto prípadoch Súdny dvor rozhodoval o skutkovo celkom iných prípadoch týkajúcich sa odpočtu DPH u odberateľa (v prvom z týchto prípadov správca dane zamietol spoločnosti právo na odpočet dane z nakúpeného tovaru, keď bolo počas daňovej kontroly u dodávateľa spoločnosti zistené, že dodávateľ nezaúčtoval nákup tohto tovaru a ani nemal k dispozícii vozidlo na jeho prepravu a v druhom prípade bolo dodávateľovi stavebných prác zamietnuté právo na odpočítanie dane z faktúr od subdodávateľov, keď sa nepresvedčil, že títo subdodávatelia majú prostriedky na vykonanie prác. V tomto rozsudku Súdny dvor uviedol, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj Véleclair, C-414/10, bod 32).

68. Podľa judikatúry Súdneho dvora subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (pozri rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 51).

69. Nie je teda v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25).

70. V zmysle uvedeného je potrebné postupovať i pri výklade procesných noriem slúžiacich na zabezpečenie kontroly a správy nepriamych daní, ako i pri aplikácii inštitútov nimi upravených, dodržiavanie podmienok dokazovania nevynímajúc a to za súčasného akceptovania a udržania neutrality DPH. Z ustálenej judikatúry SD EÚ vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením

neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečením ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

71. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie obchodov, a teda reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Správca dane zistil objektívne skutočnosti, ktoré preukazujú zneužitie práva, a to najmä umelý charakter transakcií, personálne prepojenie platiteľov dane, nepreukázanie skladových priestorov, nepreukázanie pôvodu ani konečného spotrebiteľa tovaru, jedno účtovné a ekonomické centrum Na Hrebienku 30, Bratislava, a tie vedú k záveru, že zneužitie práva bolo hlavným cieľom transakcií realizovaných v celom obchodnom reťazci vrátane žalobcu. Predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice 2006/112/ES a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Z celku objektívnych prvkov vyplýva, že hlavným cieľom predmetných plnení bolo získať daňovú výhodu. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality DPH a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

72. Žalobca bol súčasťou tzv. reťazových (karuselových) obchodov predstavujúcich zneužitie práva tak, ako uvádza ESD v rozsudku C-255/02 Halifax zo dňa 21.02.2006. Celkový obraz vytvorený zo zistených skutočností bol dostatočným podkladom na vyvodenie záveru, že jednotlivé subjekty, ktoré boli súčasťou obchodného reťazca vrátane žalobcu, len predstierali nákup, opracovanie a následný predaj tovaru (granitové dosky) a táto ich činnosť nespĺňala atribúty ekonomickej (hospodárskej) činnosti v zmysle § 3 zákona o DPH. V rámci dokazovania nebola preukázaná existencia tohto tovaru a to ani na začiatku obchodného reťazca a ani na jeho konci. Zo strany subjektov zapojených do tohto reťazca išlo len o vystavovanie fiktívnych faktúr, ktoré sa neviazali k žiadnym reálnym zdaniteľným obchodom. Žalobca nielenže mohol vedieť ale aj vedel, že plnenia, ktoré predchádzali a zároveň aj nasledovali po jeho plnení boli poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, nakoľko týmito podvodom boli poznačené aj samotné plnenia realizované žalobcom, t.j. plnenia medzi priamym dodávateľom žalobcu, žalobcom a jeho priamym odberateľom. Tento záver podporuje aj skutočnosť, že všetky zúčastnené spoločnosti obchodovali medzi sebou navzájom viac rokov a skladovali tovar na rovnakom mieste v Piešťanoch.

73. Vzhľadom na uvedené dospel Krajský súd v Bratislave k záveru, že žalobu je potrebné podľa § 190 S.s.p. zamietnuť, nakoľko preskúmané rozhodnutia boli vydané v súlade so zákonom a námietky žalobcu neodôvodňovali ich zrušenie.

74. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 167 a § 168 S.s.p. a nepriznal účastníkom právo na ich náhradu, nakoľko žalobca bol v konaní neúspešný a žalovanému v konaní o preskúmanie zákonnosti ním vydaného rozhodnutia právo na náhradu trov zásadne neprináleží.

75. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. v znení zákona č. 33/2011 Z. z.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia, na Krajský súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 S.s.p.) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 S.s.p. sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 S.s.p. zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

Proti výroku o zamietnutí návrhu na priznanie odkladného účinku žaloby nemožno v zmysle § 439 ods. 2 písm. e) S.s.p. podať kasačnú sťažnosť.