

Súd: Krajský súd Banská Bystrica  
Spisová značka: 74S/24/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020201716  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 06. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Novotná  
ECLI: ECLI:SK:KSBB:2022:1020201716.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Banskej Bystrici ako správny súd v právnej veci žalobcu AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o., so sídlom Račianska 184/B, 831 05 Bratislava, IČO: 35 918 519, zastúpený advokátskou kanceláriou LEGAL & CORP s. r. o., Gajova 11, 811 09 Bratislava proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101546249/2020 zo dňa 7. októbra 2020 takto

### rozhodol:

Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101546249/2020 zo dňa 7. októbra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101075259/2020 zo dňa 2. júla 2020 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie. Žalovaný je povinný v plnom rozsahu nahradiť žalobcovi dôvodne vynaložené trovy konania a zaplatiť ich v lehote 20 dní od právoplatnosti rozhodnutia, ktorým bude určená ich výška. Výška trov konania bude určená samostatným rozhodnutím, ktoré po právoplatnosti tohto rozsudku vydá súdny úradník.

### odôvodnenie:

#### Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len správca dane) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2018. Daňová kontrola bola začatá 10.10.2018. Protokol z daňovej kontroly č. 102089951/2019 bol žalobcovi doručený 10.9.2019. Žalobca podal daňové priznanie za zdaňovacie obdobie jún 2018 a to riadne a dodatočné, pričom vykázal vlastnú daňovú povinnosť vo výške 2 173,97 Eur. Daňovou kontrolou bol správcom dane zistený rozdiel dane vo výške 28 000.-Eur. Žalobca vo vyrubovacom konaní sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole. Správca dane vo vyrubovacom konaní vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2018 v sume 28 000.-Eur. Žalovaný na základe odvolania žalobcu rozhodnutím č. 100585915/2020 zrušil prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

2. Žalovaný zrušovacie rozhodnutie odôvodnil tým, že prvostupňové rozhodnutie nemalo riadne odôvodnenie, keď správca dane nezaujal stanovisko k podaným námietkam, ktoré žalobca uviedol vo svojom vyjadrení k zisteným skutočnostiam uvedeným v protokole. Žalovaný zaviazal správcu dane, aby sa v ďalšom konaní dôsledne vysporiadal so všetkými námietkami uvedeným žalobcom v podanom vyjadrení zo dňa 8.10.2019, následne znovu rozhodol a svoje rozhodnutie odôvodnil v súlade s § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len Daňový poriadok). Žalovaný v zrušovacom rozhodnutí uložil správcovi dane: „V ďalšom konaní a odôvodnení rozhodnutia správca dane uvedie podstatný obsah prednesov, stručne a jasne vyloží, ktoré skutočnosti má za preukázané a ktoré nie, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové zistenia a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval, posúdi zistený skutkový stav podľa príslušných ustanovení, ktoré použil. Správca dane bude dbať na to, aby odôvodnenia rozhodnutia bolo presvedčivé a zaoberalo sa príčinami sporu. Rozhodnutie správneho orgánu musí obsahovať dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené. Rozsah tejto povinnosti

sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí sa posúdiť vo svetle okolností každej veci“. „Správca dane vo vydanom rozhodnutí vyhodnotí zistenia jednotlivito a všetky vo vzájomnej súvislosti, podrobne a dostatočne ich odôvodnení, bude vychádzať z ustanovenia § 74 ods. 4 Daňového poriadku a z právnych názorov tohto rozhodnutia, ktorým je viazaný. Všetky skutočnosti uložené odvolacím orgánom, zistené v daňovej kontrole a v daňovom konaní, prípadné zistené z vlastného podnetu, budú podkladom pre nové rozhodnutie vydané v súlade s ust. § 63 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Správca dane sa vyrovná s prípadnými návrhmi a námietkami platiteľa, rozpormi v dôkazoch a zvolí taký postup, ktorý považuje v konkrétnom prípade za najvhodnejší. Správca dane v odôvodnení uvedie nielen všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie, ale vyhodnotí vykonané dôkazy a úvahy, ktoré viedli k aplikácii konkrétneho právneho predpisu“.

#### Prvostupňové administratívne rozhodnutie

3. Správca dane Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím č. 101075259/2020 zo dňa 2.7.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 28 000.-Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2018. Daň vyrubená dodatočným daňovým priznaním doručeným 26.7.2018 2 173,97 Eur; daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 30 173,97 Eur; rozdiel dane v sume 28 000.-Eur.

4. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2018 odpočítal daň v sume 28 000.-Eur z dodávateľských faktúr č. 20180372, 20180381, 20180382, 20180383, ktorými mu fakturovala spoločnosť AUTO ZEIT s.r.o. zabezpečenie dodávky filtrov, konštrukcií, plechov, izolačných dosiek, panelov a regálov v celkovej sume 168 000.-Eur, z toho daň 28 000.-Eur. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia ďalej popísal všetky úkony, ktoré boli vykonané počas daňovej kontroly. Správca dane dôvodil tým, že vykonal preverenie faktúr vystavených spoločnosťou AUTO ZEIT s.r.o. pre žalobcu v predmetnom zdaňovacom období prostredníctvom dožiadaného daňového úradu Bratislava, miestne príslušného pre dodávateľa. Konateľ dodávateľa C.. X. Gulas predložil účtovné doklady za jún 2018 a k predmetným faktúram uviedol, že ich vystavil a podpísal on osobne, pričom plnenia boli dodané tak, ako boli fakturované. Objednal si ich od spoločnosti PANONIA medical s.r.o.. Tovar odsúhlasil s konateľom AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o. C. a tovar odovzdal osobne, pričom ale nevedel, kto konkrétne tovar preberal. Uviedol, že s konateľom žalobcu sa pozná viac ako 10 rokov. Preverované faktúry vo vzťahu k žalobcovi ako aj od subdodávateľa PANONIA medical s.r.o. sú zaevidované v záznamoch DPH za 06/2018.

5. Správca dane zo spisu z daňovej kontroly DPH vykonávanej u daňového subjektu PANONIA medical s.r.o. za jún 2018 zistil, že išlo o subjekt, ktorý nereagoval na výzvy správcu dane a ani sa nezúčastnil ústneho pojednávania s požiadavkou predloženia dokladov. Nahliadnutím do spisu správca dane zistil, že tento subjekt príslušnému správcovi dane neumožnil vykonať daňovú kontrolu, a preto bola daň určená podľa pomôcok.

6. Správca dane z kontrolných výkazov daňových subjektov zapojených do obchodovania v rade zistil, že PANONIA medical s.r.o. v kontrolnom výkaze uviedol, že plnenia prijal od spoločnosti WHITE STINGRAY LTD., so sídlom na Cypre a od tuzemských daňových subjektov RONG YI DA s.r.o., FUTURE CONSTRUCTION s.r.o. a DMG Trade SK s.r.o.. Správca dane zistil, že daňový subjekt WHITE STINGRAY LTD. z Cyperskej republiky vznikol 5.5.2016 a riaditeľom spoločnosti je E. Z databáz správcu dane bolo zistené, že na PANONIA medical s.r.o. nebolo deklarované dodanie tovaru a služieb z Cyperskej republiky. Ďalej zistil, že daňový subjekt DMG Trade SK s.r.o. bol 16.7.2018 zrušený a 1.8.2018 vymazaný ex offo z obchodného registra, pričom posledné daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty bolo za zdaňovacie obdobie jún 2016. Spoločnosť FUTURE CONSTRUCTION s.r.o. podala posledné daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za II. štvrťrok 2018 s nulovým plnením. Tento subjekt bol zrušený 22.6.2018 a vymazaný ex offo z obchodného registra dňa 18.8.2018. Daňový subjekt RONG YI DA s.r.o. podal posledné daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za obdobie máj 2018 s nulovým plnením. Tento subjekt bol zrušený 27.6.2018 a vymazaný ex offo 16.8.2018. Správca dane toto dokazovanie vyhodnotil tak, že dôkazy získané správcom dane preukazujú, že v mesiaci jún 2018 títo dodávatelia nedeclarovali dodávky na PANONIA medical s.r.o..

7. Správca dane ďalej dôvodil tým, že žalobca bol oboznámený so zisteniami daňovej kontroly pri ústnom pojednávaní 21.8.2019, pričom k zisteniam vyjadril nesúhlasné stanovisko, žiadne listinné alebo iné dôkazy pri pojednávaní nepredložil. Správca dane ďalej v odôvodnení uviedol, že protokol z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený 10.9.2019, pričom žalobca 9.9.2019 elektronicky správcovi dane doručil bankové výpisy aj Zmluvu o dielo, dodávku materiálu, konštrukcií a príslušenstva. Správca dane rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca na ústnom pojednávaní 21.8.2019 nesúhlasil so zisteniami kontroly. Uviedol, že s dodávateľom dlhodobo spolupracoval a nemal teda dôvod skúmať tohto dodávateľa, keďže ho dlhodobo poznal. Uviedol tiež, že osobne prevzal tovar a podpísal dodací list. Správca dane z toho vyvodil, že žalobca si nepreveril povahu a pôvod tovaru ani podmienky prepravy tovaru, či poistenie. 9.9.2019 žalobca predložil elektronicky Zmluvu o dielo, dodávku materiálu, konštrukcie a príslušenstva a bankové výpisy o úhradách a 10.9.2019 prevzal protokol z daňovej kontroly.

8. Správca dane uviedol, že z predloženej zmluvy o dielo vyplýva, že dodávateľ mal žalobcovi poskytnúť zabezpečenie dodania predmetu diela. Konateľ žalobcu tvrdil, že fakturovaný tovar mu osobne odovzdal konateľ dodávateľa a tento do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 6.12.2019 potvrdil, že faktúry vystavil a podpísal on osobne, ale nevedel povedať, kto tovar preberal, aj keď ho on osobne odovzdával v sídle spoločnosti žalobcu. Žalobca vo svojom vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole uviedol, že zo slova „zabezpečiť“ uvedeného v zmluve vyplýva, že tovar nemusí nevyhnutne dodať zmluvný partner, ale môže to za neho vykonať ktorýkoľvek poverený subjekt, pričom žalobca nemá povinnosť preverovať tieto obstarávateľsko-dodávateľské procesy na strane dodávateľa. Podľa správcu dane z toho vyplýva, že žalobca pripustil možnosť, že zmluvne dohodnutý predmet plnenia mohol byť dodaný aj inou osobou ako dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o.. Správca dane ďalej dôvodil tým, že fakturovaný tovar mal byť dodaný subdodávateľom PANONIA medical s.r.o., avšak preprava tovaru nebola preukázaná ani týmto subdodávateľom a ani nikým iným. Chýba dôkaz o preprave (evidenčné čísla vozidiel, majiteľ vozidla, meno vodiča, informácie, kto vykladal tovar). Vyjadrenie Ing. X. T. a Ing. R. sa nezhodovali v bode prevzatia plnenia pri jeho vyložení.

9. Dodávateľ nepredložil účtovníctvo, tak absentuje dôkaz o zaúčtovaní faktúr a ich úhrad. Podľa správcu dane boli zistené skutočnosti, ktoré spochybňujú tvrdenia konateľa dodávateľa o nadobudnutí tovaru od PANONIA medical s.r.o., ktorými sú zistenia miestne príslušného správcu dane u spoločnosti PANONIA medical s.r.o., ktoré majú znaky marenia výkonu správcu dane pri miestnom zisťovaní, ako aj pri výkone daňovej kontroly, keď tento subjekt bol nečinný. Podľa kontrolných výkazov tejto spoločnosti ako dodávateľa figurujú spoločnosti tak, ako je vyššie uvedené. Tieto tuzemské spoločnosti boli ex offo zrušené a v auguste 2018 z obchodného registra vymazané a vykonávanie ekonomickej činnosti ako aj dodanie služieb alebo tovaru pre PANONIA medical s.r.o. nebolo preukázané. Správca dane z toho vyvodil, že zistil skutočnosti, ktoré spochybňujú tvrdenia žalobcu o obstaraní plnení uvedených na faktúrach od jeho dodávateľa, ktorý mal prijať plnenia uvedené na faktúrach od PANONIA medical s.r.o. presne v tom istom znení prefakturoval, pričom zvýšil hodnotu základu dane na každej faktúre o sumu 500.-Eur. Pôvod tovaru ani jeho dodanie nebolo preukázané ani u jedného z dodávateľov, ktorí mali byť súčasťou dodávateľsko-odberateľského reťazca.

10. Správca dane ďalej argumentoval tým, že žalobca preukázal existenciu tovarov, ktoré mali byť súčasťou dodania, avšak zistenia správcu dane spochybnili vierohodnosť fakturácie medzi dotknutými spoločnosťami. Správca dane nespochybňuje existenciu tovaru, avšak spochybňuje zabezpečenie tohto tovaru dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o.. Podľa správcu dane nie je známy pôvod existujúceho tovaru, ktorý sa nachádza v prevádzke žalobcu, preprava tovaru a miesto odkiaľ mal byť tento tovar prepravený pre žalobcu, neboli preukázané žiadnymi listinnými dôkazmi ani u jedného z daňových subjektov. Správca dane tým spochybnil uskutočnenie dodania plnení uvedených na faktúrach od dodávateľa, ktorými mal byť AUTO ZEIT s.r.o.. A tieto zistenia poukazujú na nevierohodnosť fakturácie v dodávateľskom reťazci.

11. Správca dane ďalej dôvodil tým, že dodatočne doložená kópia zmluvy o dielo nepreukazuje reálnosť zdaniateľného obchodu, preukazuje dohodu medzi objednávateľom a dodávateľom.

12. Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane vyhodnotil odpočet, ktorý si uplatnil žalobca z faktúr od AUTO ZEIT s.r.o. ako porušenie hmotnoprávných podmienok vyjadrených v § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Ďalej vyhodnotil listiny predkladané žalobcom tak, že faktúra je

použiteľná len vtedy, ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Ďalej poukázal na dôkazné bremeno, ktoré je na strane žalobcu. Tiež uviedol, že tvrdenie žalobcu, že k realizácii plnení predložil všetky dôkazy, ako výpisy z účtu, dodací list a zmluvu a samotnú dodávku, správca dane svojim získanými dôkazmi spochybnil. Preprava tovaru, ktorý mal byť zabezpečený dodávateľom nebola preukázaná ani na jednom stupni dodávateľsko-odberateľských vzťahov. Nebol preukázaný samotný pôvod tovaru, jeho obstaranie ako aj samotné dodanie. Preto fakturovanie dodávateľom žalobcu vyhodnotil ako neverohodné a neoprávnené. Správca dane argumentoval aj tým, že predloženie faktúry je v zmysle § 71 zákona o dani z pridanej hodnoty splnením len formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, avšak ak vzniknú pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených na faktúre, je na platiteľovi, aby tieto pochybnosti odstránil. Žalobca bol vyzvaný na odstránenie týchto pochybností, avšak na základe takejto výzvy ďalšie dôkazy nepredložil. Podľa správcu dane dôkazy správcu dane preukazujú neverohodné obstaranie plnení od PANONIA medical s.r.o. a tým bola spochybnená hodnovernosť uskutočnených plnení medzi AUTO ZEIT s.r.o. a žalobcom. Uvedený skutkový stav právne posúdil tak, že nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v celkovej sume 28 000.-Eur z dôvodu, že došlo k porušeniu § 49 ods. 1 tohto zákona, keď si ako platiteľ žalobca uplatnil právo odpočítať daň z plnení, pri ktorých nevznikla daňová povinnosť z titulu ich dodania a § 49 ods. 2, písm. a) tohto zákona, keď si žalobca ako platiteľ odpočítal od dane, ktorú bol povinný platiť daň, ktorú voči nemu uplatnil iný platiteľ v tuzemsku z dodaných plnení, ktoré mu ním neboli a ani nemohli byť dodané.

#### Druhostupňové administratívne rozhodnutie

13. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101546249/2020 zo dňa 7.10.2020 rozhodnutie správcu dane potvrdil. Rozhodnutie odôvodnil tým, že napadnuté rozhodnutie je vecne správne, bolo vydané zákonným spôsobom, obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, je preskúmateľné, dostatočne odôvodnené a relevantné zistenia v ňom uvedené boli preukázateľne správcom dane získané v súlade s platnou legislatívou a je nesporné, že daňový subjekt neuviedol ani v rámci odvolacieho konania žiadne nové skutočnosti a nepredložil ani žiadne nové dôkazy, ktorá by preukázali jeho tvrdenia. Po preskúmaní odvolacích dôvodov nezistil dôvod na to, aby sa odchytil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, zo správnym poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania a to § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v nadväznosti na judikatúru Súdneho dvora EÚ.

14. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia zhrnul dôvody odvolania žalobcu. Uviedol, že zistil skutkový stav zhodne s tým, ako ho zistil správca dane, keď z obsahu správneho spisu žalobcovi vyplynulo, že žalobca si uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľa AUTO ZEIT s.r.o., ktorými boli fakturované faktúrou č. 20180372 zabezpečenie dodávky - kompletne filtre podlahové do lakovne, filtre valcové do strojovne lakovacieho boxu s miešačkou; faktúrou č. 20150381 zabezpečenie dodávky - reklamné konštrukcie, príslušenstvo k miešačke lakovne; faktúrou č. 2018382 zabezpečenie dodávky - vysokonosné univerzálne priečinkové nosníkové regále rozoberateľné; faktúrou č. 20180383 zabezpečenie dodávky - izolačné dosky, izolačné atykové panely, trapézové plechy, neoprávnené z dôvodu nesplnenia podmienok uvedených § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Toto zistenie odôvodnil tým, že správca dane vykonal fyzickú obhliadku plnení v priestoroch žalobcu, pričom zistil, že sa predmety plnenia uvedené na faktúrach v priestoroch spoločnosti žalobcu nachádzali. Konateľ dodávateľa Ing. X. 6.12.2018 do zápisnice dožiadanému správcovi dane uviedol, že hlavnou činnosťou spoločnosti dodávateľa je sprostredkovanie tovaru a služieb, potvrdil, že vystavil predmetné faktúry ako aj, že ich podpísal a tovar bol dodaný tak, ako je uvedený na faktúrach a dodacích listoch. Dodávkou objednal u PANONIA medical s.r.o.. Tovar bol odsúhlasený s konateľom žalobcu a bol odovzdaný osobne C., kto za žalobcu tovar prevzal, nevedel povedať. Preprava tovarov bola vykonaná na náklady PANONIA medical s.r.o.. Konateľ dodávateľa uviedol, že konateľa žalobcu pozná viac ako 10 rokov a pri osobnom stretnutí sa bavia o rôznych obchodných príležitostiach. Faktúry sú zaevidované v záznamoch DPH za 06/2018, účtovníctvo spoločnosti ani úhrady neboli predložené. Žalovaný k tomu poznamenal, že z faktúr vystavených pre dodávateľa spoločnosťou PANONIA medical s.r.o. a ani z dodacích listov nie je zrejmé, konkrétne, aké druhy, aké množstvo a typy tovarov boli zabezpečené. Text predmetu fakturácie vystavených pre dodávateľa je zhodný s textom faktúr, ktoré dodávateľ vystavil žalobcovi a je tam len pridaný text „dohodnutá odmena“. Dodacie listy majú rovnaký text ako faktúry a hovorí sa v nich navyše o spokojnosti odberateľa bez námietok so zhotovenými prácami (dielom), s dohodnutou cenou

za preberané práce. Prepravu tovaru mal údajne vykonať subdodávateľ, avšak jej vykonanie nebolo preukázané ani subdodávateľom a ani iným subjektom. Správca dane z odpovede na svoje dožiadanie miestne príslušnému správcovi dane subjektu PANONIA medical s.r.o. zistil, že pri miestnom zisťovaní 27.2.2019 bolo zistené, že na predmetnej adrese táto spoločnosť nie je označená, budova nemá ani poštovú schránku s označením názvu subdodávateľa. Daňový subjekt preberá písomnosti, avšak so správcom dane nekomunikuje a doklady nepredkladá. Preto nebolo možné preveriť priestory spoločnosti a vykonať preverenie dokladov. Posledné daňové priznanie podal tento daňový subjekt za obdobie jún 2018. Na základe predvolania na ústne pojednávanie sa konateľ tejto spoločnosti nedostavil a ani sa neospravedlnil. Tomuto subjektu bola vykonaná daňová kontrola. Keďže tento daňový subjekt neumožnil vykonanie daňovej kontroly, bola mu daň určená podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie jún 2018.

15. Správca dane ďalej zistil z kontrolných výkazov spoločnosti dodávateľa a subdodávateľa, že dodávateľ uviedol predmetné obchody do kontrolného výkazu DPH a urobil tak aj subdodávateľ. Z kontrolného výkazu subdodávateľa bolo zistené, že mal v predmetnom období dvoch odberateľov, z toho jedným bol dodávateľ žalobcu a že prijal plnenia od daňových subjektov WHITE STINGRAY LTD., RONG YI DA s.r.o., FUTURE CONSTRUCTION s.r.o. a DMG Trade SK s.r.o.. Žalovaný k tomu uviedol, že tvrdenia subdodávateľa v kontrolných výkazoch zakladajú pochybnosti o pravdivosti fakturovaných dodaní od týchto dodávateľov pre subdodávateľa ako aj následne pre dodávateľa žalobcu. Zistenia o dodávateľoch subdodávateľa poukazujú na ich účelové a protiprávne správanie. Spoločnosti boli v auguste 2018 z obchodného registra vymazané a registrácia na dani z pridanej hodnoty im bola z úradnej moci zrušená. Vykonávanie ekonomickej činnosti a dodanie služby alebo tovaru pre subdodávateľa nebolo preukázané ani na strane subdodávateľa ani na strane jeho dodávateľov.

16. Žalovaný ďalej v odôvodnení uviedol, že žalobca bol riadne oboznámený so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole dňa 2.7.2019 v zaslanom oboznámení, ku ktorým sa písomne vyjadril 16.7.2019 tak, že podal všetky vyžiadané podklady a vysvetlenia a neboli konštatované žiadne nezrovnalosti poverenými pracovníkmi na jeho strane a ani akékoľvek protiprávne konanie žalobcu v súvislosti s kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Zdaniteľné obchody riadne prebehli, pričom tieto neboli spochybnené ani správcom dane, ktorí pri miestnom zisťovaní vykonávali daňovú kontrolu. Nebolo zistené ani akékoľvek podozrenie, že by žalobca mal vedomosť o akejkoľvek daňovej nezákonnosti zo strany, ktorá vystavila žalobcovi faktúru. Správca dane vyzval žalobcu 17.7.2019 na predloženie dôkazov podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Výzva mu bola doručená 22.7.2019. Žalobca na to odpovedal 1.8.2019, kedy uviedol, že nedisponoval žiadnou informáciou o páchaní daňového podvodu zo strany tretích osôb a nemal ani žiadne podozrenie v súvislosti s jeho dodávateľom. Žalobca na ústnom pojednávaní 21.8.2019 uviedol, že predložil všetky dôkazy, ktorými disponoval. Uviedol, že konateľa dodávateľa dlhodobo poznal a nemal dôvod skúmať alebo mať podozrenie o nejakej nezákonnosti, keď v predošlom čase nebol nijaký problém. Podľa žalovaného z toho vyplýva, že žalobca dôveroval osobe Ing. X., ktorý je konateľom dodávateľa, a preto nevykonal žiadne opatrenia. Nepreveril si povahu a pôvod tovaru, keďže išlo o iný tovar, s akým predtým obchodovali, ani podmienky prepravy tovaru, či jeho poistenie.

17. Žalovaný ďalej dôvodil tým, že žalobca vo vyrubovacom konaní, ktoré začalo 11.9.2019 doložil listinné dôkazy preukazujúce úhrady sporných dodávateľských faktúr, t. j. bankové výpisy ako aj zmluvu o dielo, dodávku materiálu, konštrukciu a príslušenstvo zo dňa 16.3.2018. Vyjadrenie žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole bolo ústne prejednané 5.11.2019 a vo vyrubovacom konaní neboli navrhnuté zo strany žalobcu návrhy na dokazovanie a ani predložené žiadne dôkazy. Žalovaný k dokladom o úhradách predmetných faktúr uviedol, že tieto samotné nepreukazujú reálnosť uskutočneného plnenia, že ide len o tok finančných prostriedkov na bankových účtoch medzi spoločnosťami. K predloženej zmluve o dielo dodávku materiálu, konštrukcie a príslušenstva zo dňa 16.3.2018 žalovaný uviedol, že o jej existencii správca dane nemal vedomosť a nebola v priebehu výkonu kontroly predložená s tým, že v zmluve neboli dohodnuté ani podmienky alebo spôsob prepravy ani poistenie tovaru, resp. zodpovednosť za škody pri preprave. Žalovaný pritom poukázal aj na znenie § 536 ods. 1 Obchodného zákonníka a § 409 ods. 1 Obchodného zákonníka upravujúce zmluvu o dielo a kúpnu zmluvu. Žalovaný tento dôkaz vyhodnotil tak, že nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia nakoľko ani žalobca a ani dodávateľ do zápisníc o ústnom pojednávaní ani v iných vyjadreniach nevytvrdili o dodaní diela, ale hovorili o tovaroch. Žalobca sa 5.11.2019 vyjadril, že v širšom zmysle považuje za dodanie tovaru ale aj poskytnutie služieb spojených s jeho dodaním. Žalobca nevedel preukázať, kto bol vlastníkom tovaru,

mal za to, že to bol jeho dodávateľ. Mali zmluvu, v ktorej bolo napísané, že vlastníctvo prechádza po zaplatení, čo sa udialo.

18. Žalovaný ďalej v odôvodnení rozhodnutia uviedol svoje stanoviská k námietkam uplatneným žalobcom v odvolaní. K námietke o ústavne neprímeranom zásahu do základných práv žalobcu na pokojné užívanie a vlastníctvo svojho majetku, z jeho poukazu na postoj ESLP k sťažnosti č. 3991/03 v súvislosti s platením daní do štátneho rozpočtu uviedol, že v predmetnom prípade nedošlo k zníženiu nadmerného odpočtu na DPH, pretože žalobcov dodávateľ nespĺnil svoje povinnosti ale preto, že žalobca nespĺnil povinnosť bez pochybnosti preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Žalovaný poukázal na § 46 ods. 5 Daňového poriadku s tým, žalobca bol oboznámený o tom, aké má správca pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených v daňovej kontrole, bol správcom dane vyzvaný na doloženie dôkazov, avšak nepredložil dôkazy, ktoré by pochybnosti správcu dane odstránili.

19. Podľa žalovaného správcu dane odôvodnene nadobudol pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného plnenia uvedeného na faktúrach dodávateľa žalobcu, na ktoré bol žalobca upozornený, a ktoré neodstránil. Žalobca nebol vyzvaný, aby preukazoval skutočnosti týkajúce sa iných daňových subjektov, ale len seba, preto námietka o ústavne neprímeranom zásahu do základného práva, bola neopodstatnená. Námietku považoval za neopodstatnenú aj preto, že citovaná právna veta z nálezů Ústavného súdu ČR a FS 60/2017 bod 69 má súvislosť s nálezom Ústavného súdu ČR sp. zn. II.ÚS 664/04, ktorý hovorí o neposkytnutí možnosti správcovi dane daňovému subjektu splniť si svoju dôkaznú povinnosť.

20. Žalovaný ďalej uviedol, že námietka žalobcu o porušovaní práva EÚ a to Smernice Rady 2006/112 z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a poukázanie na rozsudok Súdneho dvora EÚ sp. zn. C-80/11 a C-142/11 - spojené veci (Mahageben Kft.) ide o neodôvodnenú a neopodstatnenú námietku, pretože tento rozsudok rieši skutočnosť, keď daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou podvodného konania zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu. Avšak správca dane svoje závery založil na nespĺnení si dôkaznej povinnosti daňového subjektu, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, tzn. neuniesol dôkazné bremeno.

21. Žalovaný k žalobcom uvádzaným rozsudkom v súvislosti k rozloženiu dôkazného bremena (výklad k § 24 ods. 1 Daňového poriadku) uviedol, že Najvyšší súd SR dospel k záveru, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou s prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Žalovaný k tomu uviedol, že žalobca takéto podmienky nespĺnil, pretože predložil faktúru, dodací list, potvrdenie o platbe, zmluvu o dielo a vyjadrenie svojho konateľa a konateľa dodávateľa, pričom nemožno hovoriť o podrobnom položkovitom opise druhu tovaru a príslušnej ceny. Plnenia uvedené na faktúrach sú uvedené všeobecne, bez konkrétnej špecifikácie, značky, výrobcu, množstva alebo hmotnosti, poprípade doplňujúcich rozmerov a pod.. Z predmetu plnení uvedených na predmetných faktúrach, ani z príslušných dodacích listov, ani z predloženej zmluvy nie je možné konkrétne určiť, aký druh tovaru a v akom množstve bol dodávateľom žalobcu žalobcovi predaný. Na všetkých predložených dôkazoch je uvedená rovnaká formulácia a presná špecifikácia nie je uvedená ani v zmluve a ani v dodacích listoch, čo je neštandardné. Z predloženého administratívneho spisu nie je zrejmé, či bol dodaný tovar, ako to tvrdia konatelia dodávateľa a žalobcu, ktorí podpísali predloženú zmluvu o dielo, avšak pôvod tovaru správcovi dane nie je známy. Neobjasnil ho žalobca v priebehu daňového konania ani daňovej kontroly.

22. Žalovaný uviedol k odvolacej námietke, že správca dane nespochybnil existenciu materiálneho plnenia uvedeného na predmetných faktúrach, že správca dane jasne uviedol, že pri vykonaní fyzickej obhliadky v deň začatia daňovej kontroly dňa 10.10.2018 predmety plnenia sa nachádzali v priestoroch žalobcu, avšak z predloženého administratívneho spisu nevyplýva, že išlo konkrétne o dodanie v zmysle predložených faktúr vystavených dodávateľom žalobcu a ostatných žalobcom predložených dôkazov.

23. Žalovaný k odvolacej námietke nepreskúmateľnosti prvostupňového rozhodnutia uviedol, že táto nebola dôvodná, pretože z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia nevyplýva, že by správca dane konštatoval, že boli splnené podmienky preukazujúce účasť žalobcu na daňovom podvode alebo

zneužití práva. Žalovaný zároveň poukázal na to, že žalobca sa vo vyjadrení k protokolu aj v odvolaní snaží dôkazné bremeno preniesť na správcu dane, pričom sám si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť voči správcovi dane, jeho pochybnosti neodstránil a uskutočnenie zdaniteľného plnenia nepreukázal. Správca dane získanými dôkazmi spochybnil žalobcom predložené faktúry, výpisy z účtu, dodací list a zmluvu o dielo. Nebola preukázaná preprava tovaru. Žalobca deklaroval správcovi dane pri obhliadke, ktorá bola vykonaná v deň začatia kontroly existenciu tovaru, avšak táto skutočnosť nepreukazuje, že dodanie tovaru bolo zabezpečené dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o., čo ani žalobca a ani jeho dodávateľ hodnoverne nepreukázali.

24. Žalovaný ďalej uviedol, že súhlasí s tým, k akému záveru dospel správca dane a to, že plnenia uvedené na predmetných faktúrach neboli uskutočnené tak, ako bolo deklarované, a teda neboli reálne dodané dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o. pre žalobcu. Dôkazom sú aj zistenia o jeho dodávateľovi, ktorým mala byť spoločnosť PANONIA medical s.r.o.. Dodávateľ žalobcu neoprávnené fakturoval žalobcovi, z ktorých si žalobca odpočítal daň, pretože nedošlo k obstaraniu ani k dodaniu fakturovaných plnení a tým k vzniku daňovej povinnosti.

25. Žalovaný poukázal na rozsudok NS SR 8Sžf/11/2016, z ktorého odcitoval. K námietke žalobcu, ktorou namietal rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 1020502/1/1011728/2012/1042 zo dňa 28.5.2012 uviedol, že toto nesúvisí s preskúmaným rozhodnutím. Žalovaný zdôraznil, že dôkazné bremeno je na daňovníkovi a poukázal na nález Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.2.2011, z ktorého vyplýva, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu a že dokazovanie zo strany správcu dane slúži len na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Správca dane zameral svoje dokazovanie na skutkový stav veci, skúmal u dodávateľa existenciu formálneho personálneho vybavenia, umožňujúceho poskytnúť deklarované plnenie, pričom bolo zistené, že dodávateľ mal plnenie zabezpečiť prostredníctvom subdodávateľa, ktorý podľa vyjadrenia konateľa dodávateľa znášal náklady na prepravu. Preprava nebola preukázaná žiadnym zo subjektov. Žalobca dôveroval Ing. X., ktorý je konateľom dodávateľa, a preto nevykonal žiadne opatrenia a nepreveril si povahu a pôvod tovaru, keďže išlo o iný tovar, s akým predtým obchodovali, ani podmienky prepravy tovaru, či jeho poistenie. Poukázal na rozsudok NS SR č. k. 5Sžf/97/2009, ktorý sa týka nedostatku vedomostí štatutárneho orgánu o obchodnej činnosti spoločnosti a základnej zásady obchodného práva a to poctivého obchodného styku. Tiež na rozsudok NS SR č. k. 4Sžfk/9/2017, v ktorom sa uvádza, že ak si daňový subjekt uplatňuje právo na odpočet DPH, musí od začiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti na to, by mal z dôvodu objektívnej a požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať. Zároveň uviedol, že je na rozhodnutí daňového subjektu, do akej miery si preverí svojho obchodného partnera.

26. Žalovaný ďalej v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by išlo o nepreskúmateľné rozhodnutie, naopak, správca dane zistil skutkový stav riadnym spôsobom a aplikoval na vec príliehajúce a hmotnoprávnej predpisy a jeho závery odzrkadľujú tie skutočnosti, ktoré boli v priebehu daňovej kontroly zistené. Dokazovaním na strane žalobcu nepodarilo potvrdiť, že prijal plnenie od svojho dodávateľa a správca dane hodnotil dokazovanie na základe logického uvažovania. Zistený skutkový stav bol riadne právne posúdený vyrubeniu dane predchádzalo množstvo zisťovaní a šetrení, ktoré nepotvrdili tvrdenie žalobcu. Rozhodnutie správcu dane je odôvodnené s poukazom na dôkazy, vychádzalo zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu. Zo spisu je evidentné, že správca dane postupoval v súlade s § 44 a § 47 Daňového poriadku a dokazovanie viedol podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 Daňového poriadku.

27. Žalovaný uzavrel, že ostatné subjektívne námietky uvedené v odvolaní sú k vyššie uvedeným skutočnostiam nepodstatné, právne irelevantné a nemajú vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

#### Žalobné body

28. Žalobca sa včas podanou žalobou domáhal zrušenia napadnutého ako aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia z dôvodov jeho nepreskúmateľnosti, porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, porušenia zásady správnej úvahy a dvojinštantnosti správneho konania, porušenia legitímnych očakávaní žalobcu. Namietal, že

napadnuté rozhodnutie nemá oporu v administratívnom spise a je výsledkom nesprávneho právneho posúdenia.

29. Žalobca v žalobe uviedol, že podstata prejednávanej veci spočíva v tom, že správca dane žalobcovi odoprel odpočet DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018 z faktúr od dodávateľa AUTO ZEIT s.r.o. z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že jeho dodávateľ nadobudol právo nakladať s tovarom, keďže nie je zrejmé, ako bol tovar prepravovaný ani jeho pôvod. Správca dane v priebehu daňovej kontroly spochybnil len osobu subdodávateľa a mal za to, že u ostatných subjektov u dodávateľského reťazca došlo k vykonštruovanému a protiprávnemu konaniu. Žalobca poukázal na to, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí výslovne potvrdil, že predmet zdaniteľného obchodu existuje a nachádza sa v sídle žalobcu a je používaný v súvislosti s jeho podnikateľskou činnosťou. Správca dane v konaní nezistoval, že či žalobca vedel, alebo mal vedieť o tom, že ostatné subjekty dodávateľsko-odberateľského reťazca páchajú vo vzťahu k predmetu zdaniteľného plnenia daňový podvod alebo inú nezákonnosť. Vyčítal žalobcovi len to, že nemá k dispozícii doklad o tom, kto predmet zdaniteľného obchodu priviezol, t. j. EČV vozidla, ktorým mal byť prepravovaný tovar, meno vodiča a pod.. Táto skutočnosť podľa žalobcu mala byť z pohľadu správcu dane kľúčová vo vzťahu k nepriznaniu práva na odpočet DPH. Bolo tak napriek tomu, že žalobca správcovi dane predložil ako dôkaz o prijatí zdaniteľného plnenia od jeho dodávateľa faktúru, zmluvu, výpis z účtu o úhrade odplaty, dodací list, vlastné vyjadrenie a fyzickú existenciu a tiež oprávnený účel využitia dodaného tovaru v sídle žalobcu.

30. Podľa žaloby v prípade, že správca dane potvrdí existenciu predmetu zdaniteľného obchodu ako takého, ale spochybní osobu, ktorá mu mala predmet zdaniteľného obchodu dodať v tomto prípade PANONIA medical s.r.o., o ktorej samotnej existencii nemal žalobca vedomosť, môže žalobcovi odoprieť odpočet DPH len v tom prípade, ak správca dane preukáže v daňovom konaní, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že ostatné subjekty dodávateľsko-odberateľského reťazca páchajú vo vzťahu k predmetu zdaniteľného obchodu daňový podvod, či inú nezákonnosť s tým, že taký právny názor vyplýva z konštantnej judikatúry slovenských ako aj európskych súdnych orgánov. Žalobca toto argumentoval v administratívnom konaní. Správca dane k tomu nezaujal žiadne stanovisko.

31. Žalobca v žalobe uviedol, že na žiadosť správcu dane tomuto doručil bankové výpisy k faktúram AUTO ZEIT s.r.o., preukazujúce zaplatenie vystavených faktúr. Žalobca prijal zdaniteľné plnenie, čo potvrdil aj správca dane, zaplatil vystaviteľovi faktúry, dohodnutú odmenu, čo ho potom oprávňuje uplatniť si právo na odpočet DPH. Žalobca predložil aj kópiu zmluvy zo dňa 16.3.2018 medzi ním a jeho dodávateľom, ktorej predmetom je zabezpečenie posudzovaného predmetu zdaniteľného obchodu. Všetky tieto dôkazy preukazujú realnosť a nie fiktivnosť zdaniteľného obchodu. Ďalej žalobca v žalobe uviedol, že s dodávateľom sa dohodol na zabezpečení dodávky zdaniteľného obchodu, z čoho podľa žalobcu vyplýva, že dodávateľ môže dodať aj prostredníctvom povereného subjektu, pričom žalobca nemá ani zákonnú ani zmluvnú povinnosť ani oprávnenie tieto obstarávateľsko-dodávateľské vzťahy dodávateľa kontrolovať. Podľa žalobcu skutočnosť, že tieto vzťahy nesledoval, teda si nezaevidoval EČV vozidla, ktoré tovar priviezlo, meno vodiča a vlastníka vozidla alebo identifikáciu osoby, ktorá z auta tovar vykladala, teda nesledoval vzťahy na strane dodávateľa ani skutočnosť, že subdodávateľ o ktorého existencii žalobca nevedel a dopyčoval sa až o ňom z informácií, ktoré poskytol správca dane, je nekontaktný, nemôžu sami u o sebe automaticky upierať žalobcovi právo na odpočet DPH, keď je zrejmé, že za predmet zdaniteľného obchodu zaplatil a jeho samotná dodávka, teda existencia, využitie pre podnikateľské účely žalobcu je preukázaná a nesporná.

32. Žalobca v časti III. žaloby namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, ktorá mala spočívať v tom, že žalovaný predchádzajúcim zrušovacím rozhodnutím zrušil rozhodnutie správcu dane pre nedostatok dôvodov, pričom napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správcu dane potvrdil, aj keď táto chyba nebola odstránená. Namiesto správcu dane sám sa vysporiadal s námietkami žalobcu, čo je porušením princípu dvojinštantnosti konania a je to v rozpore s legitímnymi očakávaniami žalobcu, keďže správca dane bol zaviazaný, aby svoje rozhodnutie riadne odôvodnil, pričom v napadnutom rozhodnutí to už žalovaný nepovažoval za potrebné.

33. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného namietal, že tento sa nevysporiadal s dôvodom uvedeným v odvolaní a to, že správca dane nevysporiadal s námietkami žalobcu. Napriek tomu, že správca dane sa riadne neriadil zrušovacím rozhodnutím žalovaného, žalovaný prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

34. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie nemá oporu v administratívnom spise, keďže žalovaný nesprávne uviedol skutkové zistenia prvostupňového rozhodnutia. Žalovaný v rozpore s tým, čo zistil správca dane, uviedol, že dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH bolo nepreukázanie existencie zdaniteľného obchodu. Správca dane ale svoje rozhodnutie založil na tom, že žalobca dostatočne hodnoverne nepreukázal, že dodávateľ žalobcu AUTO ZEIT s.r.o. nadobudol právo nakladať s tovarom, ktorý mal byť dodaný žalobcovi. Podľa žalobcu nebola spochybnená objektívna schopnosť dodávateľa dodať predmet zdaniteľného obchodu, ale boli spochybnení ostatní subdodávatelia, o existencii ktorých žalobca nemal vedomosť.

35. Žalobca ďalej tvrdil, že žalovaný napadnutým rozhodnutím presadzuje ústavne neudržiteľnú prax daňových orgánov, keď bolo porušené výkladové pravidlo „V pochybnostiach miernejšie“ a keď ide o prax v rozpore s právom EÚ, resp. výkladom Súdneho dvora Európskej únie.

36. Žalobca namietal, že žalovaný sa vysporiadal s námietkami žalobcu, avšak nepresvedčivo a nesytematicky, izolovane, nesprávne a v priamom rozpore s ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít.

37. Žalobca namietal, že sa žalovaný nedostatočne vysporiadal so žalobcom namietanou judikatúrou SDEÚ. Podľa žalobcu boli poukazy žalovaného ohľadom možných skutkových odlišností vo vzťahu k namietaným rozhodnutiam (Mahagében Kft.) nesprávne, pretože tieto vykladajú právo EÚ vo všeobecnom smere na konkrétny vnútroštátny spor. Žalobca s poukazom na toto rozhodnutie, z ktorého odcitoval, uviedol, že zo strany správcu dane nebola spochybnená objektívna schopnosť dodať predmet zdaniteľného obchodu zo strany vystavovateľa faktúry ale len subdodávateľa a preprava a pôvod predmetu zdaniteľného obchodu v rámci subdodávateľského reťazca. Ak by aj dodávateľ žalobcu nenadobudol vlastnícke právo k predmetu zdaniteľného obchodu, tak žalobca sa stal vlastníkom predmetu zdaniteľného obchodu a to podľa § 446 Obchodného zákonníka, pričom správca dane ani žalovaný nespochybnili dobromyseľnosť žalobcu. Podľa žalobcu napadnuté rozhodnutie nie je v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít.

38. Podľa žalobcu neexistuje žiadny dôvod uprieť právo na odpočet dane u daňových subjektov, ktorí v dobrej viere nadobudli tovar od vystaviteľa faktúry v domnienke, že tento je jeho legálnym vlastníkom, no po neskoršom dokazovaní zo strany správcu dane sa neskôr zistilo, resp. spochybnilo, že tento tovar skutočne nemohol vlastniť alebo dodať vystaviteľ faktúry, pokiaľ správca dane nepreukázal, že o tejto skutočnosti, teda neschopnosti vlastniť alebo neschopnosti dodať tovar, mal alebo mohol mať daňový subjekt vedomosť. Ďalej žaloba obsahuje citácie z rozhodovacej činnosti súdov.

39. Žalobca uzavrel, že žalovaný založil napadnuté rozhodnutie len na tom, že správca dane spochybnil schopnosti a možnosti dodávateľa, subdodávateľov, vystaviteľa faktúry, predmet zdaniteľného obchodu dodať žalobcovi. Nie je možné od žalobcu spravodlivo žiadať, aby predložil „hodnoverné dôkazy“, ktoré má k dispozícii iný subjekt ako žalobca, nad ktorým nemá priamu kontrolu a vplyv. Podľa žalobcu vyčerpал svoje dôkazné bremeno predložením faktúr, bankových výpisov, dodacích listov, písomnej zmluvy tým, že predmet zdaniteľného obchodu bol správcom dane zistený v jeho sídle, výpoveďou konateľov dodávateľa a žalobcu. Nebolo sporné, že žalobca nemal žiadnu informáciu o páchaní daňových nezákonností zo strany tretích osôb, daň si odpočítal len jedenkrát, sám nedisponuje takým technickým vybavením, že by si sám vedel vyrobiť predmet zdaniteľného plnenia. Dôkazné a bremeno teda prešlo na správcu dane, aby dostatočne hodnoverne spochybnil existenciu predmetu zdaniteľného obchodu a keďže táto spochybnená nebola, tak potom mal preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť o daňových nezákonnostiach svojho dodávateľa alebo jeho subdodávateľoch.

40. Podľa žalobcu správca dane mal vyčíslíť všeobecnú hodnotu predmetu zdaniteľného obchodu, nachádzajúceho sa u žalobcu, porovnať ho s obstarávacou cenou, ktorú zaň žalobca zaplatil a vyrubiť daň iba v prípade rozdielu medzi týmito cenami. Vyžadovanie ďalších dôkazov by išlo nad rámec toho, čo je požadované obvykle v bežnom obchodnom styku, teda aj nad rámec toho, čo je primerané. Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci, keď správca dane uprednostnil vymáhanie dane od žalobcu, keďže žalobca je bonitnejší daňový subjekt a zároveň ho nad mieru prípustnú zaťažil preukazovaním skutočností, ktoré mal preukazovať a mať k dispozícii jeho dodávateľ, či subdodávateľ.

## Vyjadrenie žalovaného

41. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe zotrval v celom rozsahu na dôvodoch napadnutého rozhodnutia a navrhol, aby správny súd žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania. Uviedol, že sa stotožnil so záverom správcu dane, že zistené skutočnosti nasvedčujú, že plnenia deklarované na faktúrach od spoločnosti AUTO ZEIT s.r.o. neboli uskutočnené tak, ako žalobca deklaroval a neboli týmto dodávateľom reálne dodané. Dodávateľ neoprávnene fakturoval žalobcovi dodanie predmetnými faktúrami, pretože nebolo preukázané, že došlo k obstaraniu a k dodaniu fakturovaných plnení a tým k vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH. Podľa žalovaného dôkazom boli zistenia o dodávateľovi dodávateľa, ktorým mala byť spoločnosť PANONIA medical s.r.o.. Žalobca dôkazmi nepreukázal, že prijal plnenie uvedené na faktúrach od dodávateľa uvedeného na faktúrach. Žalovaný uviedol, že dokazovanie správcu dane bolo zamerané na skutočnosť, či dodávateľ AUTO ZEIT s.r.o. deklarované plnenie reálne dodal. Dodávateľ mal zabezpečiť plnenie prostredníctvom spoločnosti PANONIA medical s.r.o., ktorá mala znášať náklady na prepravu, avšak preprava nebola preukázaná žiadnym subjektom. Žalovaný ďalej uviedol, že vyjadrenia konateľov dodávateľa a žalobcu sa nezhodovali v bode prevzatia plnenia pri jeho vyložení. Žalobca podľa svojho vyjadrenia dlhodobo poznal dodávateľa a nemal podozrenie na žiadnu nezákonnosť, z čoho pre žalovaného vyplynulo, že dôveroval konateľovi dodávateľa, a preto nevykonal žiadne opatrenia a nepreveril si pôvod tovaru, keďže išlo o iný tovar, s akým predtým obchodovali, ani podmienky prepravy tovaru či jeho poistenie. Žalovaný poukázal na rozhodnutia NS SR týkajúce sa potrebnej znalosti obchodných partnerov, čo nie je nadštandardnou požiadavkou správcu dane a že je na rozhodnutí daňového subjektu, do akej miery svojho obchodného partnera preverí.

42. Žalovaný k žalobnej námietke, že sa žalovaný nevysporiadal s prvým odvolacím dôvodom žalobcu, a teda s tým, že správca dane sa opätovne, dôkladne alebo nijako nevysporiadal s námietkami žalobcu, a že žalovaný nekonal s vlastným právne záväzným pokynom uvedeným v predchádzajúcom zrušovacom rozhodnutí, a že sám sa namiesto správcu dane vysporiadal s námietkami žalobcu, uviedol, že s týmito námietkami nesúhlasí. Podľa žalovaného z prvostupňového rozhodnutia je zrejmé, že sa správca dane zaoberal námietkami a vyjadreniami žalobcu (str. 7), doplnil svoje závery o podrobnejšie a konkrétnejšie vyhodnotenie dôkazov (str. 6), ktoré boli žalobcom podané k vyjadreniu k protokolu. Riadne sa s nimi zaoberal a uviedol ich vo vydanom rozhodnutí tak, ako bol zaviazaný žalovaným. Žalovaný nemal dôvod druhé rozhodnutie správcu dane nepotvrdiť. Aj keď má žalobca pocit, že sa s námietkami vysporiadal žalovaný namiesto správcu dane, čo je ale v rozpore s obsahom predloženého administratívneho spisu, nešlo o vadu, ktorá by mala za následok nezákonnosť rozhodnutia. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí v súlade s ustanovením § 74 ods. 4 Daňového poriadku zaoberal odvolacími námietkami a keďže žalobca podáva rovnaké alebo obdobné námietky, nie je vylúčené, že mohol mať dojem, že sa s jeho námietkami vysporiadal žalovaný a nie správca dane.

43. K žalobnej námietke, že napadnuté rozhodnutie nemá oporu v administratívnom spise, keď žalovaný nesprávne uvádza skutkové zistenia správcu dane, uviedol, že táto je neopodstatnená. Poukázal na svoje závery uvedené na str. 13 a 14 svojho rozhodnutia a závery správcu dane uvedené na str. 9 až 11 prvostupňového rozhodnutia a konštatoval, že žalobca účelovo vybral také časti prvostupňového rozhodnutia, ktorými chce preniesť dôkazné bremeno na správcu dane napriek tomu, že správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol závery o porušení ustanovení zákona o DPH. Dodávateľ žalobcovi neoprávnene fakturoval dodanie predmetnými faktúrami, z ktorých si žalobca odpočítal daň z dôvodu, že nedošlo k obstaraniu ani k dodaniu fakturovaných plnení.

44. K žalobnej námietke, že napadnuté rozhodnutie bolo výsledkom nesprávneho právneho posúdenia veci, žalovaný uviedol, že žalobca uvádza dôvody, s ktorými sa žalovaný vysporiadal v napadnutom rozhodnutí. Žalovaný sa s námietkami žalobcu vysporiadal dostatočne. Žalovaný poukázal na rozsudky krajského súdu č. k. 11S/153/2019, ktorý sa zaoberal otázkou spochybnenia identity skutočného dodávateľa správcu dane v daňovom konaní, a ktorý poukazoval na rozhodnutie NS SR 5Sžf/94/2014. Žalovaný k námietkam v súvislosti s dobromyseľnosťou a s dobrou vierou nadobudnutia tovaru uviedol, že s týmito nesúhlasí, pretože zo správneho spisu žiadne také skutočnosti nevyplývajú. Žalovaný k námietke vyčerpania dôkazného bremena žalobcu a k rozloženiu dôkazného bremena uviedol, že k tomu sa vyjadroval už v napadnutom rozhodnutí. Dôkazy, ktoré žalobca predložil, boli podrobne posúdené a vyhodnotené a svoje rozhodnutie oprel aj o rozhodnutia súdov. Z rozhodovacej praxe súdov

je zrejmé, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno (rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011), avšak ako z administratívneho spisu vyplýva, žalobca takéto podmienky nespĺnil, pretože ako dôkazy svojich tvrdení označil a predložil faktúru, dodací list, potvrdenie o platbe, zmluvu o dielo a vyjadrenia konateľa dodávateľa konateľa a žalobcu, avšak nemožno hovoriť o podrobnom položkovitom opise druhu tovaru a príslušnej ceny. Plnenia uvedené na predmetných faktúrach sú uvedené všeobecne bez konkrétnej špecifikácie, značky, výrobcu, množstva alebo hmotnosti, poprípade doplňujúcich rozmerov a pod.. Z predmetu plnení uvedených na predmetných faktúrach, ani z príslušných dodacích listov, ani z predloženej zmluvy nie je možné konkrétne určiť, akých druh tovaru a v akom množstve bol dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o. uvedeným na predmetných faktúrach predaný žalobcovi. Na všetkých predložených dôkazoch bola uvedená rovnaká formulácia. Presnejšia špecifikácia plnení nie je uvedená dokonca ani v zmluve a ani na dodacích listoch, čo je neštandardné. Z predloženého administratívneho spisu nie je zrejmé, či bol dodaný tovar, ako to tvrdia konatelia dodávateľa a žalobcu, ktorí však podpísali zmluvu o dielo, avšak pôvod tovaru nebol známy. Pôvod tovaru neobjasnil žalobca počas celého daňového konania a daňovej kontroly a ani z predmetnej správnej žaloby nič také nevyplývalo.

45. K žalobcovmu tvrdeniu, že správca dane nespochybnil existenciu materiálneho plnenia uvedeného na predmetných faktúrach žalovaný uviedol, že správca dane jasne uviedol, že pri vykonaní fyzickej obhliadky v deň začatia daňovej kontroly 10.10.2018 predmety plnenia sa nachádzali v priestoroch spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o., avšak z predloženého administratívneho spisu nevyplýva, že išlo konkrétne o dodanie v zmysle predložených faktúr vystavených dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o. a ostatných žalobcom predložených dôkazov.

46. K námietke žalobcu o nesprávnom postupe, keď správca dane mal vyčíslieť všeobecnú hodnotu predmetu zdaniteľného obchodu, nachádzajúceho sa u žalobcu a porovnať ho s obstarávacou cenou a vyrubiť daň iba v prípade rozdielu medzi týmito cenami, žalovaný uviedol, že správca dane musí postupovať podľa Daňového poriadku, ktorý vyrubenie dane podľa pomôcok nepozná. Žalovaný k námietke nesprávnej praxe daňových orgánov a k vyrubeniu dane osobe, od ktorej je jednoduchšie zabezpečiť daňový výnos do štátneho rozpočtu a to napriek tomu, že sa nezákonnosti dopustil iný daňový subjekt, žalovaný uviedol, že táto námietka je irelevantná. Správca dane žalobcovi poskytol dostatok možností a príležitostí pre splnenie jeho dôkaznej povinnosti, čo vyplývalo z predloženého administratívneho spisu. Zistil skutkový stav riadne. Rozhodnutie riadne odôvodnil. Závery správcu dane odzrkadľujú tie skutočnosti, ktoré boli v priebehu daňovej kontroly a daňového konania zistené. Dokazovaním na strane žalobcu sa nepodarilo potvrdiť, že prijal plnenie od svojho dodávateľa. Skutkový stav bol zistený dostatočne a riadne bol právne posúdený. Podľa žalovaného je nesporné, že žalobca neuviedol ani v podanej žalobe žiadne nové skutočnosti a taktiež nepredložil ani žiadne nové dôkazy, ktoré by preukázali jeho tvrdenia.

Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného

47. Žalobca vo svojom vyjadrení k vyjadreniu žalovaného zdôraznil, že predmet zdaniteľného obchodu existuje a nachádza sa v sídle žalobcu a je používaný v súvislosti s jeho podnikateľskou činnosťou. V daňovom konaní správca dane a ani žalovaný nespochybnili existenciu predmetu zdaniteľného obchodu. Skutočnosť bola zistená obhliadkou v priestoroch sídla žalobcu. Podstata sporu spočíva v tom, že v priebehu daňového konania bola spochybnená výlučne osoba subdodávateľa. Podľa žalobcu je prekonaná doktrína, ktorú aplikoval žalovaný v napadnutom rozhodnutí a to, že daňový subjekt musí hodnoverne preukázať správcovi dane, že zdaniteľný obchod mu skutočne dodala osoba, ktorá vystavila faktúru, inak nemá právo na odpočet DPH, poukázal pritom na rozsudok Súdneho dvora EÚ Maks Pen C-18/13, Mahagében a Dávid C-80/11, Bonik C-285/11, ďalej rozhodnutia NS SR 4Sžf/16/2010, 3Sžf/1/2010, 3Sžf/1/2011, rozhodnutia Európskeho súdneho dvora (C-354/03 - Optigen Ltd., C-355/03 - Fulcrum Elektronik Ltd., C-484/03 - Bond House Systems Ltd., C-439/04 - Kittel) a tiež rozhodnutie Veľkého senátu NS SR z 18.5.2021 sp. zn. 1Vs1/2020. Žalobca ďalej poukázal na rozhodnutie Európskeho súdneho dvora vo veci C-610/19 zo dňa 3.9.2020 (Vikingo Fövállalkozó). Žaloba ďalej uviedol, že opätovne zdôrazňuje, že na zamietnutie práva na odpočet DPH nepostačuje len konštatácia porušenia § 49 zákona o DPH. Zamietnutie práva na odpočet DPH môže byť spojené len s daňovým podvodom alebo so zneužívaním konaním. Žalobca konal v dobrej viere a s náležitou starostlivosťou a splnil podmienky na uplatnenie nároku na odpočet DPH. Správca dane a žalovaný porušili zásadu

neutrality. Žalobca ďalej vo vyjadrení k vyjadreniu žalovaného sa zaoberal prednosťou úniového práva pred vnútroštátnymi normami, keď právo EÚ je priamo aplikovateľné na prejednávajúcu vec.

Posúdenie podstatných skutkových a právnych argumentov - dôvody rozsudku

48. Krajský súd v Banskej Bystrici ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len SSP) a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1. SSP vec prejednal na nariadenom pojednávaní a po preskúmaní veci z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že žaloba bola dôvodná.

49. Podľa § 2 ods. 1, písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH) (1) Predmetom dane je a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

50. Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH) (1) Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

51. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH) (1) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

52. Podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH) (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

53. Podľa § 51 ods. 1, písm. a) zákona o DPH) (1) Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

54. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len Daňový poriadok) (3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

55. Podľa § 3 ods. 5 Daňového poriadku (5) Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

56. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3 a 4 Daňového poriadku (1) Daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,  
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,  
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

57.Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku (1) Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. 1)Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

58.Podľa § 45 ods. 2, písm. d) a e) Daňového poriadku (2) Kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

59.Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku (5) Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

60.Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov nezákonnosti uplatnených vo včas podanej žalobe. Správny súd pri prieskume zistil z obsahu správneho spisu, že žalobca si uplatnil právo na odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2018 z faktúr od dodávateľa AUTO ZEIT s.r.o.. Správcovi dane predložil k daňovej kontrole okrem faktúr, dodacie listy, a ešte pred dorúčením protokolu z daňovej kontroly, doklady o úhrade faktúr a písomnú zmluvu uzatvorenú s jeho dodávateľom. Správca dane v deň začatia daňovej kontroly vykonal obhliadku v priestoroch žalobcu a zistil, že fakturovaný tovar sa u žalobcu nachádza (zabudovaný, prenosný).

61.Správny súd ďalej z obsahu správneho spisu zistil, že správca dane hneď po začatí daňovej kontroly prostredníctvom dožiadaného správcu dane predvolal konateľa dodávateľa na ústne pojednávanie, na ktorom zisťoval skutočnosti týkajúce sa predmetných obchodov. Konateľ dodávateľa predložil účtovné doklady a na otázky správcu dane potvrdil dodanie aj vystavenie faktúr a ich úhradu. Na otázku, kto preberal fakturovaný tovar za žalobcu a kto ho za dodávateľa odovzdával, uviedol, že kto konkrétne preberal tovar, nevie uviesť, že tovar odsúhlasoval s konateľom žalobcu a tovar odovzdával osobne v sídle žalobcu. Nevedel uviesť meno vodiča a EČV vozidla s tým, že dopravu zabezpečoval jeho dodávateľ PANONIA medical s.r.o..

62.Správca dane výzvou zo dňa 17.7.2019 (č. 101750663/2019) žalobcovi oznámil, že napriek tomu, že boli fyzicky tovary uvedené na faktúrach preukázané, má správca dane pochybnosti o tom, že sa jednalo o skutočné dodanie osobou, ktorá ich fakturovala, t. j. AUTO ZEIT s.r.o.. Správcovi dane vznikli pochybnosti z dôvodu, že pri preverovaní prostredníctvom dožiadaní u AUTO ZEIT s.r.o. neboli zistené skutočnosti, ktoré by reálne dodanie pre dodávateľa žalobcu preukazovali. Ďalej, že ako bol žalobca oboznámený, dodávateľom fakturovaných plnení pre dodávateľa žalobcu, bola spoločnosť PANONIA medical s.r.o., ktorá so správcom dane nekomunikuje, a ktorá neumožnila vykonať kontrolu dane z pridanej hodnoty za jún 2018. Ďalej, že podľa textu „Fakturujeme vám zabezpečenie dodávky...“ nie je zrejmé a jednoznačné, že sa jednalo o dodanie tovaru, ktorý bol správcovi dane fyzicky preukázaný pri obhliadke a fakturovaný práve dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o.. Ďalej, že na základe týchto zistení má správca dane pochybnosti o obchode v rade so spoločnosťami AUTO ZEIT s.r.o. a PANONIA medical s.r.o., a preto žiada, aby sa k tomu žalobca vyjadril.

63.Žalobca podal vyjadrenie, že mu predmet zdaniteľného obchodu bol dodaný, za dodávku zaplatil, tovar riadne prevzal, pričom s dodávateľom pravidelne obchodoval. Ďalej, že správca dane spochybnil len osobu dodávateľa, resp. subdodávateľa, s ktorým žalobca nemá žiadny záväzkovoprávny vzťah. Správca dane vo veci vykonal ústne pojednávanie 21.8.2019, kde žalobcu oboznámil s tým, že dodávateľmi daňového subjektu PANONIA medical s.r.o. boli podľa kontrolných výkazov v zdaňovacom období jún spoločnosti RONG YI DA s.r.o., FUTURE CONSTRUCTION s.r.o. a DMG Trade SK s.r.o., ktoré nepodali daňové priznanie za jún 2018 alebo podali s nulovým plnením a boli vymazané z obchodného registra ex offo v auguste 2018. Správca dane oznámil, že zistil skutočnosti, ktoré spochybnili tvrdenia žalobcu o obstaraní plnení uvedených na faktúrach od dodávateľa AUTO ZEIT

s.r.o.. Žalobca sa k tomu vyjadril tak, že predložil všetky dôkazy, ktorými disponoval, nenapadlo ho, aby dodávku ďalej skúmal. Tiež, že sa nemôže použiť taká prax pri výkone správy daní, ktorá prenáša nezákonnosť, ktorú pácha alebo mohla páchať tretia osoba, na daňový subjekt. Tiež, že nedisponoval žiadnou informáciou, že by subdodávateľ mal páchať nejaké nezákonnosti. Na uvedenom ústnom pojednávaní konateľ žalobcu na otázky správcu dane uviedol, že bol osobne prítomný pri preberaní tovaru spolu s konateľom dodávateľa a podpísal dodací list. Ďalej, že išlo o dlhoročnú spoluprácu s konateľom dodávateľa, ktorý kupoval pre svoju firmu vozidlá a robil sprostredkovateľa, pretože má kontakty v zahraničí z titulu svojej funkcie. Tiež, že písomné zmluvy boli uzatvorené a tiež, že nemá vedomosť, odkiaľ dodávateľ nadobudol kúpený tovar a nemá vedomosť o preprave tovaru, pretože toto zabezpečoval dodávateľ a žalobca nemal dôvod skúmať prepravcu.

64. Správny súd ďalej z obsahu správneho spisu zistil, že správca dane o výsledku daňovej kontroly spísal daňový protokol, v ktorom vo vyhodnotení zistených skutočností uviedol, že žalobcom síce boli predložené dodávateľské faktúry s prílohami a fyzicky obstaraný tovar, ale hodnoverne nebolo preukázané, že došlo skutočne k dodaniu zdaniteľných plnení dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o. z dôvodu spochybnenia obstarania plnení od PANONIA medical s.r.o.. Žalobca pri preukázaní skutočného dodania nepreukázal prepravu tovaru, prepravu zabezpečoval jeho dodávateľ, čo si žalobca náležite neodkontroloval a preverovaním sa nepotvrdilo, že preprava bol vykonaná. Ďalej, že zistené skutočnosti nasvedčujú tomu, že plnenia uvedené na faktúrach majú čisto umelý charakter, neboli uskutočnené a reálne dodané dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o. pre žalobcu.

65. Správny súd vyhodnotil ako podstatné žalobné námietky žalobcu, podľa ktorých žalobca vyčerpал dôkazné bremeno predložením dokladov, ďalej tým že predmet zdaniteľného obchodu bol u žalobcu zistený a tiež výpoveďou konateľov tak žalobcu ako aj jeho dodávateľa a žalovaný založil svoje rozhodnutie na tom základe, že správca dane spochybnil schopnosti a možnosti dodávateľa, subdodávateľov, vystaviteľa faktúry predmet zdaniteľného obchodu dodať žalobcovi. Nie je možné spravodlivo od žalobcu očakávať, aby mal dôkazy, ktoré sú k dispozícii u iných subjektov. Žalobca namietal nezákonnosť, keď napadnuté rozhodnutie bolo založené na pochybnosti na strane subdodávateľa, o ktorom žalobca nemal ani vedomosť. Poukázal tiež na to, že keď žalobca preukázal, že boli splnené podmienky na odpočet dane z pridanej hodnoty, a teda mal tovar od svojho dodávateľa, tak ak dodávateľ konal podvodne, žalobcovi možno odoprieť odpočet dane len na základe dôkazov o tom, že žalobca o tomto podvode vedel, alebo mal vedieť. Súd pri prieskume napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo z týchto dôvodov, musel priznať relevanciu takýmto námietkam.

66. Možno súhlasiť so žalovaným, že faktúry ale aj dodacie listy nemusia byť dôkazom o realite fakturovaného obchodu, resp. takýmto dôkazom sú, len keď majú reálny podklad. Avšak hodnovernosť týchto listín musí byť správcom dane v daňovej kontrole a následne aj vo vyrubovacom konaní spochybnená vykonaným dokazovaním správcu dane, ku ktorému tento pristupuje pri overovaní a pri verifikovaní údajov v dokladoch, ktoré daňovník predkladá.

67. Správny súd v súvislosti s uvedeným poukazuje na výklad, ktorý k otázke dôkazného bremena podal Ústavný súd Slovenskej republiky napr. rozhodnutie I.ÚS 37/2018, podľa ktorého: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Takýmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládávacej a zásady prejednacej“.

68. Ako bolo uvedené vyššie, hodnovernosť žalobcom predložených dôkazov musí byť správcom dane v daňovej kontrole a následne aj vo vyrubovacom konaní spochybnená vykonaným dokazovaním. Nestačia nepodložené domnienky. V prípade, že je hodnovernosť daňovníkom predkladaných dokladov

preukázateľne spochybnená a správca dane takéto pochybnosti daňovníkovi oznámi, je na daňovníkovi, aby tieto pochybnosti vyvrátil predložením ďalších dôkazov. Teda neplatí všeobecne, že faktúra, dodací list ako dôkaz o prijatí zdaniteľného plnenia nestačia, lebo nejde o hodnoverný dôkaz, pretože možno vystaviť akýkoľvek doklad, ale platí, že ak je preukázateľne pri overovaní a verifikovaní obsahu faktúr a predložených dokladov spochybnená ich hodnovernosť alebo úplnosť tak v takom prípade nejde o hodnoverné doklady. Správny súd preto v tejto veci skúmal, či je napadnuté rozhodnutie založené, ako tvrdí žalobca na pochybnostiach, ktoré nespochybňujú realitu obchodu medzi žalobcom a jeho dodávateľom alebo nie.

69.Z obsahu správneho spisu, ako bolo vyššie uvedené, vyplynulo, že pochybnosti správcu dane mali vyplývať tak, ako boli správcom dane žalobcovi oznámené z toho, že správcovi dane sa nepodarilo získať žiadne informácie o obchode, ktorý mal predchádzať obchodu medzi žalobcom a jeho dodávateľom, teda o obchode medzi spoločnosťou PANONIA medical s.r.o. a dodávateľom žalobcu, a to preto, že táto spoločnosť so správcom dane nekomunikovala a ani o obchodoch medzi týmto subdodávateľom a jeho dodávateľmi, a to preto, že dodávateľa subdodávateľa už boli z obchodného registra vymazaní a jeden, ktorým bola cyperská spoločnosť, nevykazoval v systéme VIES intrakomunitárne dodanie na Slovensko pre PANONIA medical s.r.o.. Nekontaktnosť takýchto subjektov- subdodávateľov sama osebe nepostačuje a ani nepreukazuje pochybnosť o realite obchodu medzi dodávateľom a žalobcom. Správca dane v odôvodnení napadnutého rozhodnutia poukazyval aj na ďalšiu skutočnosť, ktorú ako preukázanú pochybnosť žalobcovi v daňovej kontrole neoznámil a to, že sa nepodarilo zistiť pôvod tovaru a nepodarilo sa zistiť, kto tovar doviezol, keď žalobca takýmito informáciami a dokladmi nedisponoval a pôvod tovaru sa nepodarilo zistiť ani na ďalšom stupni dodávateľsko-odberateľského reťazca. Správca dane teda v odôvodnení poukázal na to, že žalobca nedisponoval dôkazom o prijatí tovaru od toho, kto tovar doviezol, nepoznal meno vodiča a nevedel evidenčné číslo vozidla, avšak nijakým spôsobom nevyhodnotil skutočnosť, že žalobca predkladal ako dôkaz o prijatí fakturovaného plnenia od svojho dodávateľa dodací list, podľa ktorého žalobcovi tovar neodovzdával dopravca alebo subdodávateľ, ktorý mal zabezpečovať dopravu, ale tovar mal žalobcovi odovzdať jeho dodávateľ. Nie je zrejme, akou úvahou správca dane dospel k tomu, že žalobca by mal disponovať dokladmi od dopravcu alebo od subdodávateľa, pokiaľ tovar od týchto subjektov nepreberal, resp. v konaní nebolo preukázané, že by sa tak malo stať. Naopak, žalobca predkladal dodací list podpísaný konateľom žalobcu a dodávateľa, čomu zodpovedá jeho tvrdenie o tom, že prevzal tovar od konateľa dodávateľa, ktorý tiež uviedol, že tovar odovzdával osobne a že ho odsúhlasil s konateľom odberateľa. Správca dane žiadnu pochybnosť ohľadne tohto prevzatia žalobcovi vo výzve podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi neoznámil. Neoznámil mu to ani pri ústnom pojednávaní 21.8.2019. Z obsahu správneho spisu vyplýva, že správca dane ani nepožadoval od dodávateľa žalobcu, aby predložil doklady o prevzatí tovaru od subdodávateľa. Tento konateľ dodávateľa len odpovedal na otázky správcu dane tak, že dopravu zabezpečoval subdodávateľ na svoje vlastné náklady, a preto konateľ dodávateľa nepozná meno vodiča a evidenčné číslo auta. Pochybnosti správcu dane musia byť preukázané, to znamená, že musia vyplývať z dokazovania vykonaného správcom dane pri verifikácii žalobcom predložených dokladov a musia spochybňovať preverovaný obchod. Za takej skutkovej situácie, keď daňovník disponuje fakturovaným plnením, nestačia na spochybnenie vierohodnosti faktúry, pochybnosti vyplývajúce z toho, že dodávateľov dodávateľ so správcom dane nekomunikuje a skutočnosť, že jeho dodávateľa následne po uplynutí preverovaného zdaňovacieho obdobia zanikli výmazom z obchodného registra a nepodali daňové priznanie za predmetné zdaňovacie obdobie, resp. podali ho s nulovým plnením.

70.Možno súhlasiť so žalobcom aj v tom, že správca dane svoje rozhodnutie nezaložil na spochybnení existencie tovaru, ale na spochybnení dodania tovaru dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o. z dôvodu, že ho mal zabezpečiť ďalší subjekt v rade, a to spoločnosť PANONIA medical s.r.o., u ktorej sa toto nepreukázalo. Tiež, že dôkazy o spoločnostiach, ktoré mali byť na základe fakturácie medzi nimi súčasťou rovnakého dodávateľsko-odberateľského reťazca, na konci ktorého je konečným odberateľom žalobca, poukazujú na nevierohodnosť fakturácie. Správny súd v preskúmvanej veci zistil, že správca dane a žalovaný svoje pochybnosti o hodnovernosti žalobcom predložených faktúr, a teda o realite obchodu medzi žalobcom a jeho dodávateľom založili na skutočnostiach a zisteniach týkajúcich sa subdodávateľa a jeho dodávateľov, čo nestačí na spochybnenie hodnovernosti žalobcom predkladaných dôkazov, pretože nejde o pochybnosti vo vzťahu k obchodu medzi žalobcom a jeho dodávateľom a tiež na tom, že správcovi dane sa nepodarilo zistiť pôvod tovaru, pričom ale neuviedli svoju argumentáciu, ako bolo uvedené vyššie k otázke zabezpečenia si dôkazov o tom, kto tovar doviezol. Tiež na tom, že žalobca nebol dostatočne obozretný vo vzťahu k svojmu dodávateľovi, avšak toto je v rozpore so

skutkovým zistením, že išlo o dodávateľa žalobcu, s ktorým žalobca mal obchodovať dlhodobo niekoľko rokov, pričom toto nebolo nijakým spôsobom spochybnené.

71. Primárne je dôkazné bremeno na daňovníkovi. Daňovník musí preukázať skutočnosti rozhodné pre správne určenie dane. Tak, ako judikoval NS SR v rozsudku 5Sžf/66/2016 „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii, v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti“. Nemožno ani dospieť k záveru, že žalobca sa dostal do dôkaznej núdze z dôvodu nepreverenía si obchodného partnera, nakoľko v konaní nebola nijakým spôsobom spochybnená skutočnosť, vyplývajúca z tvrdení tak žalobcu ako aj jeho dodávateľa, že ide o dlhoročných obchodných partnerov. Skutkový záver, na ktorom je postavené napadnuté rozhodnutie, potvrdzujúce prvostupňové rozhodnutie a to, že skutočnosti zistené správcou dane preukázateľne spochybnili obchod medzi žalobcom a žalovaným, z vykonaného dokazovania zrejším spôsobom nevyplynul. Spochybnené boli len obchody medzi dodávateľom žalobcu a jeho dodávateľom, a to z dôvodu nekontaktnosti dodávateľov dodávateľa a zániku možných (v kontrolných výkazoch uvedených) subdodávateľov.

72. Neboli dôvodné žalobné námietky, že žalovaný potvrdil druhé rozhodnutie správcu dane napriek tomu, že správca dane sa opätovne nevysporiadal s námietkami žalobcu a že žalovaný v napadnutom rozhodnutí na takúto odvolaciu námietku nič neuviedol. Takáto námietka žalobcu nebola dôvodná, pretože nemá oporu v obsahu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia. Žalovaný k tejto námietke uviedol, že rozhodnutie správcu dane vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a správneho právneho posúdenia a obsahuje všetky náležitosti podľa § 63 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní. K námietke obsiahnutej v prvom odvolacom dôvode žalovaný uviedol aj to, že k jeho tvrdeniu, že správca dane nespochybnil existenciu materiálneho plnenia uvedeného na predmetných faktúrach, je potrebné uviesť, že správca dane jasne uviedol, že pri vykonaní fyzickej obhliadky v deň začatia daňovej kontroly dňa 10.10.2018 predmety plnenia sa nachádzali v priestoroch žalobcu, avšak z predloženého administratívneho spisu nevyplyva, že išlo konkrétne o dodanie v zmysle predložených faktúr vystavených dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o. a ostatných odvolávajúcim sa predložených dôkazov, čo žalobca namieta v žalobnom bode 2. ako nesprávne alebo rozporné s obsahom administratívneho spisu.

73. Námietka žalobcu formulovaná v žalobnom bode 2, podľa ktorej žalovaný v odôvodnení uviedol v rozpore s obsahom administratívneho spisu, že nebola preukázaná existencia zdaniteľného obchodu, pretože správca dane neuznal právo na odpočet z toho dôvodu, že žalobca nepreukázal, že dodávateľ žalobcu nadobudol právo nakladať s tovarom, bola dôvodná. Ako bolo vyššie uvedené, možno súhlasiť s tým, že k spochybneniu obchodu medzi žalobcom a jeho dodávateľom uvedeným na faktúrach, správca dane dospel na základe skutočností zistených v dodávateľskom reťazci na strane subdodávateľa jeho dodávateľov, avšak správca dane tieto skutočnosti vyhodnotil nesprávne ako také, ktoré spochybnili aj vierohodnosť žalobcom predkladaných dôkazov. Správca dane v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol svoje zistenia na strane subdodávateľa a dodávateľa. Aj to, že dodávateľ nepreukázal obstaranie tovaru, zaplatenie tovaru, prepravu tovaru a ani vlastnícky vzťah k tovaru. Nebola však dôvodná v tom, že by bol rozpor medzi dôvodmi druhostupňového a prvostupňového rozhodnutia. Jednak tieto spolu tvoria jeden celok a jednak z odôvodnenia prvostupňového ako aj druhostupňového rozhodnutia je nepochybné, že správca dane tak, ako aj žalovaný rozhodnutie založili na rovnakých skutočnostiach.

74. Z vyššie uvedených dôvodov vyplýva, že správny súd zistil, že žalovaný ako aj správca dane svoje rozhodnutie založili na pochybnostiach o dodávke tovaru v dodávateľskom reťazci na strane subdodávateľa a jeho dodávateľov, ktoré vyhodnotili ako súčasne spochybňujúce aj to, že žalobcovi dodal dodávateľ uvedený na faktúre bez toho, aby spochybnili, resp. uviedli svoje pochybnosti o realite tohto obchodu medzi dodávateľom a žalobcom. To znamená, že žalovaný a správca dane nesprávne posúdili presun dôkazného bremena v rámci daňovej kontroly či daňového konania, teda nie v súlade s vyššie uvedeným výkladom, ktorý poskytol k dôkaznému bremenu v daňovom konaní a v daňovej kontrole Ústavný súd SR, čím vec nesprávne právne posúdili. Správny súd preto napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane podľa § 191 ods. 1, písm. c) SSP zrušil pre nesprávne právne posúdenie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

75. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe k žalobným námietkam zopakoval časť svojho odôvodnenia, podľa ktorého z predmetu plnení uvedených na predmetných faktúrach ani z príslušných dodacích listov, ani z predloženej zmluvy nie je možné konkrétne určiť, aký druh tovaru a v akom množstve bol dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o. uvedeným na predmetných faktúrach predaný žalobcovi, pretože na všetkých predložených dôkazoch je uvedená rovnaká formulácia. K tomu je potrebné uviesť, že žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie s tým, že je v celom rozsahu správne, a že sa s ním žalovaný v celom rozsahu stotožňuje, pričom prvostupňový orgán zistil, že fakturované plnenie sa u žalobcu nachádza. Zmena hodnotenia obhliadky v priestoroch žalobcu vykonanej v deň začatia kontroly, ktorou bolo zistené, že sa tam fakturovaný tovar nachádza, nie je možná bez zopakovania takéhoto dôkazu, čo pravdepodobne vzhľadom na časový odstup, už nebude reálne možné.

76. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane znovu vyhodnotiť dokazovanie vykonané pri verifikovaní žalobcom predložených dokladov v súlade s obsahom týchto dôkazov jednotlivo aj vo vzájomnej súvislosti, pričom bude viazaný právnym názorom správneho súdu, že pochybnosti správcu dane preukázané len vo vzťahu k subdodávateľovi a jeho dodávateľom nestačia na spochybnenie hodnovernosti žalobcom predložených dôkazov o obchode medzi ním a jeho dodávateľom. Zákon č. 222/2004 Z. z. podmienil vznik nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty splnením materiálnych a formálnych predpokladov. Daňový subjekt musí vedieť preukázať, že tieto boli splnené, čo v podstate znamená, že faktúra a k nej doložené listiny na základe ktorých si daňovník uplatnil právo na odpočet DPH sú odrazom reálne uskutočneného zdaniteľného plnenia od konkrétneho dodávateľa. Pokiaľ správca dane preukázateľne nespochybní úplnosť alebo vierohodnosť daňovníkom predložených dokumentov, je možné a nevyhnutné predložené dokumenty vyhodnotiť ako vierohodné a preukazujúce skutočnosti v nich uvedené. Pre úplnosť správny súd uvádza, že k nepriznaniu práva na odpočet dane z pridanej hodnoty môže dôjsť na základe toho, že správca dane vierohodne spochybní skutočné dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre, pokiaľ daňovník tieto pochybnosti následne potom ako bol s nimi oboznámený, ďalšími dôkazmi nevyvráti resp. nepreukáže, že faktúra je odrazom skutočne uskutočneného dodania fakturovaného tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre.

77. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

78. Toto rozhodnutie prijal senát pomerom 3:0.

#### **Poučenie:**

Toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním

kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku. Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia. Kasačná sťažnosť sa podáva na tunajšom súde.

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým,

že a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,

b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,

c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,

d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,

e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,

f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,

g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,

h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,

i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený vyššie pod písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho

posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť: a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačnú sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Kasačnú sťažnosť je potrebné predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.