

Súd: Správny súd v Košiciach  
Spisová značka: PO-1S/24/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200262  
Dátum vydania rozhodnutia: 07. 04. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marian Hoffmann, PhD.  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8021200262.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu Alis Slovakia s.r.o., so sídlom Vranov nad Topľou, Štúrova 129, 093 01 Vranov nad Topľou, IČO: 36 487 937, zastúpeného konateľom spoločnosti A. B. C., právne zastúpeného Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom v Trnave, Hlavná 31, 917 01 Trnava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo dňa 15. marca 2021 Číslo: 100432878/2021, na základe všeobecnej správnej žaloby jednohlasne takto

### rozhodol:

Žalobu z a m i e t a.  
Náhradu trov konania účastníkom n e p r i z n á v a.

### odôvodnenie:

a.

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu (ďalej v texte tiež ako „daňový subjekt“) kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2016 - december 2016. Daňová kontrola sa začala dňa 04.12.2018 (oznámenie o daňovej kontrole č. 102158745/2018 zo dňa 06.11.2018).

2. Dňa 04.12.2018 sa uskutočnilo ústne pojednávanie vo veci začatia daňovej kontroly s konateľom kontrolovaného daňového subjektu A. B. C.. Správca dane o tom spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102438367/2018 zo dňa 04.12.2018.

3. Daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období september 2016 uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 20160142 zo dňa 29.09.2016 za nákup živice, základ dane 73 440,00 eur, daň z pridanej hodnoty 14 688,00 eur, č. 20160143 zo dňa 30.09.2016 za nákup živice, základ dane 45 059,04 eura, daň z pridanej hodnoty 9 011,81 eura od dodávateľa Eko Natura SK, s. r. o., Strojnícka 18, 080 06 Prešov, IČO 43 782 337, IČ DPH D..

4. Kontrolou predložených dokladov správca dane zistil, že ten istý tovar v rovnakých množstvách kontrolovaný daňový subjekt predtým predal odberateľovi Eko Natura SK, s. r. o. na základe faktúry č.

FV20160250 zo dňa 13.09.2016, základ dane 73 420,00 eur, daň z pridanej hodnoty 14 684,00 eur, č. FV20160252 zo dňa 23.09.2016, základ dane 45 039,12 eura, daň z pridanej hodnoty 9 007,82 eura.

5. Správca dane nahliadol do spisovej zložky daňového subjektu Eko Natura SK, s. r. o. (úradný záznam č. 101426457/2019) a zistil, že dňa 05.04.2018 bolo vykonané miestne zisťovanie u kontrolovaného daňového subjektu, kde boli preverované vyššie uvedené faktúry týkajúce sa spoločnosti Eko Natura SK, s. r. o. (zápisnica o miestnom zisťovaní č. 100663255/2018). Konateľ daňového subjektu Alis Slovakia s.r.o. sa k uvedeným obchodom vyjadril, že sa nakupovalo bez prepravy za účelom zvýšenia obratu u odberateľa (Eko Natura SK, s. r. o.). Spoločnosť Eko Natura SK, s. r. o. nakupuje a predáva cestoviny, olej.

6. Dňa 11.02.2019 bolo vykonané ústne pojednávanie so svedkom A. B. C., konateľom kontrolovaného daňového subjektu, z čoho bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100420760/2019. Svedok A. C. v súvislosti s predmetnými faktúrami uviedol, že ku skutočnostiam, ktoré uviedol pri miestnom zisťovaní, nemá čo dodať, t. j. k obchodom medzi Eko Natura SK, s. r. o. a Alis Slovakia s.r.o., že sa nakupovalo bez prepravy, ako došlo k spolupráci s uvedenou spoločnosťou, si už nespomínal, v kontakte bol s E. C., bližšie k obchodom uviedol, že mu predal tovar, on si nahodil nejakú malú maržu, späťne ho odkúpil, bez prepravy, to bolo pri živici, cestoviny boli opačným spôsobom, najprv ich nakúpil a potom mu odpredal, on (Eko Natura SK, s. r. o.) ich mal na sklade v Prešove, firma Eko Natura SK, s. r. o. má vlastné potravinárske sklady, tovar videl, k ekonomickému opodstatneniu takto uskutočneného obchodu uviedol, že to bol zisk, malý, uvedený dodávateľ/odberateľ a aj on si zvýšili svoj obrat. Konateľ odberateľskej spoločnosti Eko Natura SK, s. r. o. E. C. sa do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100481238/2019 dňa 20.02.2019 (úradný záznam č. 101426457/2019 zo dňa 11.06.2019) k týmto obchodom so spoločnosťou Alis Slovakia s.r.o. vyjadril, že tovar bol dodávaný tak, ako je vyššie uvedené.

7. Správca dane dňa 12.06.2019 v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) zaslal daňovému subjektu oboznámenie so zisteniami správcu dane počas daňovej kontroly č. 101435453/2019 zo dňa 11.06.2019, ktoré bolo daňovému subjektu doručené dňa 13.06.2019.

8. Dňa 11.07.2019 daňový subjekt prostredníctvom splnomocneného zástupcu podal vyjadrenie k oboznámeniu so zisteniami správcu dane počas daňovej kontroly. K obchodom so spoločnosťou Eko Natura SK, s. r. o. uvádza, že správca dane neberie do úvahy miesto dodania v zmysle § 13 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a s tým súvisiaci prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, pričom v tomto prípade je miestom dodania miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje. Dodaním tovaru je v zmysle § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, inak vyjadrené ide o získanie ekonomického vlastníctva k hmotnému majetku, v tomto prípade tovaru. Uvádza, že pri posudzovaných zdaniteľných obchodoch v skutočnosti došlo k dodaniu tovaru bez odoslania alebo prepravy s miestom dodania (sklad dodávateľa a zároveň aj odberateľa), pričom daňový subjekt nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, t. j. vznikla mu daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.

9. O výsledku kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 101988294/2019 zo dňa 20.08.2019, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 101993006/2019 zo dňa 20.08.2019 doručený daňovému subjektu dňa 22.08.2019.

10. Dňa 26.09.2019 daňový subjekt podal vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole č. 101988294/2019 zo dňa 20.08.2019 z daňovej kontroly.

11. Dňa 08.11.2019 sa uskutočnilo ústne pojednávanie skontrolovaným daňovým subjektom vo veci prerokovania pripomienok a dôkazov predložených daňovým subjektom vo vyjadrení k protokolu č. 101988294/2019 zo dňa 20.08.2019. Správca dane o tom spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102545096/2019 zo dňa 08.11.2019, v ktorej zároveň uviedol, že v zmysle § 68 ods. 3 daňového poriadku v znení neskorších predpisov túto zápisnicu považuje za poslednú pred vydaním rozhodnutia.

12. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 102691233/2019 zo dňa 21.11.2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku v znení neskorších predpisov určil daňovému subjektu rozdiel v sume 23 699,81 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016, t. j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 20 810,19 eura a vyrubil daň v sume 2 889,62 eura. Správca dane odôvodnil neuznanie práva na odpočítanie dane tým, že obchody uvedené na faktúrach medzi spoločnosťami Eko Natura SK, s. r. o. a Alis Slovakia s.r.o. z dôvodu zvýšenia obratu nezakladajú právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., pretože nejde o dodanie tovaru alebo služby v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty, u dodávateľa nedošlo k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 citovaného zákona. Na základe predmetných faktúr nedošlo k dodaniu tovaru. Zároveň takto vystavené faktúry sú podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku v znení neskorších predpisov bez ekonomickej opodstatnenosti, pričom platí, že každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň v zmysle ustanovenia § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. Proti rozhodnutiu daňový subjekt podal odvolanie.

13. Žalovaný žiadosťou č. 100689656/2020 zo dňa 16.03.2020 požiadal Ministerstvo financií SR o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia o odvolaní. Ministerstvo financií SR odpoveďou č. MF/010165/2020-77 zo dňa 18.03.2020 žiadosti vyhovel a v zmysle § 65 ods. 2 daňového poriadku v znení neskorších predpisov lehotu na vydanie rozhodnutia o odvolaní predĺžilo o 90 dní. Upovedomením č. 100710191/2020 zo dňa 23.03.2020 bol daňový subjekt upovedomený o predĺžení lehoty.

14. Žalovaný rozhodnutím č. 101027045/2020 zo dňa 11.06.2020 zrušil rozhodnutie správcu dane č. 102691233/2019 zo dňa 21.11.2019 a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Toto rozhodnutie žalovaného nadobudlo právoplatnosť dňa 16.06.2020. V rozhodnutí žalovaný konštatoval, že správca dane vydal rozhodnutie bez náležitého zistenia skutkového stavu, v rozpore s ustanovením § 63 ods. 2 daňového poriadku v znení neskorších predpisov.

15. Počas vyrubovacieho konania po odvolaní správca dane zaslal žalovanému žiadosť o predĺženie lehoty na rozhodnutie č. 101193408/2020 zo dňa 17.07.2020 a žalovaný v odpovedi č. 101229113/2020 zo dňa 28.07.2020 uviedol, že predlžuje lehotu o 180 dní. Správca dane o predĺžení lehoty upovedomil kontrolovaný daňový subjekt, a to upovedomením č. 101278816/2020 zo dňa 10.08.2020.

16. V zmysle vysloveného právneho názoru odvolacieho orgánu správca dane preveroval existenciu tovaru. V súvislosti s tým správca dane počas vyrubovacieho konania po odvolaní nahliadol do spisu daňového subjektu Eko Natura SK, s.r.o., kde si vyhotovil kópiu inventarizácie skladu tovaru k 31.12.2015 a 31.12.2016, ktorú predložil daňový subjekt Alis Slovakia s.r.o. v rámci vyrubovacieho konania u daňového subjektu Eko Natura SK, s.r.o. Z predloženej inventarizácie skladu správca dane zistil, že kontrolovaný daňový subjekt Alis Slovakia s.r.o. ani k 31.12.2015, ani k 31.12.2016 nemal na sklade tovar - živica, akrylátová živica. Správca dane preto uviedol, že uvedené zistenie preukazuje, že daňový subjekt nemal k dispozícii tovar uvedený na faktúrach vystavených pre odberateľa Eko Natura SK, s.r.o., a preto ho nemohol uvedenému odberateľovi predať a ani naspäť nakúpiť.

17. Správca dane za účelom doplnenia dokazovania predvolal ako svedka F. G., ktorý vypovedal ako svedok dňa 28.08.2020, z čoho správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 101367051/2020 zo dňa 28.08.2020. Svedok, bývalý bankár, ktorému problematika riešenia bankových úverov bola pomerne známa, uviedol, že pre uvedenú spoločnosť vykonával prípravné práce pre zabezpečenie úveru s konkrétnou bankou a približne v rokoch 2015, 2016 daňový subjekt Eko Natura SK, s.r.o. avizoval komplikácie pri obnovení úverov z dôvodu nesplnenia podmienok pre obnovenie kontokorentu (napr. plnenie obratu cez bankové účty, včasné splácanie investičného úveru) a požiadal ho o možnosť refinancovania úverov v inej banke. Svedok tiež uviedol, že zmyslom jeho aktivít pre spoločnosť Eko Natura SK, s.r.o. bolo, aby plnila finančné ukazovatele požadované financujúcou bankou. To, že na účte prebiehajú kreditné a debetné transakcie, nie je postačujúce pre banku, musia sa predkladať priebežné finančné výkazy firmy pre kontrolu banky, ak napríklad poklesnú obraty, banka môže znížiť úverový rámec, prípadne zvýšiť úrokovú sadzbu. Správca dane uvádza, že aj z tejto odpovede je zrejmé, že odberateľ kontrolovaného daňového subjektu spoločnosť Eko Natura SK, s.r.o. mala záujem zvyšovať obrat na svojich bankových účtoch, čím sa potvrdilo aj prvotné vyjadrenie konateľa kontrolovaného daňového subjektu A. B. C., ktorý uviedol, že sa fakturovalo bez prepravy za účelom zvýšenia obratu u odberateľa Eko Natura SK, s.r.o. Bez prepravy v tomto prípade znamená, že pri tovare sa nefakturovala

preprava, tovar mal teda byť pri predaji aj kúpe na sklade u dodávateľa Alis Slovakia s.r.o., čo však preukázané nebolo.

18. Správca dane so všetkými zistenými skutočnosťami vo vyrubovacom konaní po odvolaní oboznámil kontrolovaný daňový subjekt písomne (oboznámenie daňového subjektu s vykonaným dokazovaním vo vyrubovacom konaní po odvolaní č. 101605507/2020 zo dňa 20.10.2020). Daňový subjekt prostredníctvom splnomocneného zástupcu k uvedenému oboznámению zaslal správcovi dane dňa 06.11.2020 vyjadrenie.

19. V predmetnom vyjadrení okrem iných námietok daňový subjekt navrhol vykonanie dôkazov, a to vypočutie svedkov A. B. C. (konateľ Alis Slovakia s.r.o.) a E. C. (konateľ Eko Natura SK, s.r.o.). Správca dane navrhnuté dôkazy nevykonal, a uviedol k tomu, že obaja navrhnutí svedkovia už svoje tvrdenia k zdaniateľným obchodom podali (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100420802/2019 zo dňa 11.02.2019 spísaná s A. B. C., zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100481238/2019 zo dňa 20.02.2019 spísaná s E. C.), a preto znova vypočutie konateľov nie je dôvodné.

20. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 101839679/2020 zo dňa 26.11.2020, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku v znení neskorších predpisov určil daňovému subjektu rozdiel v sume 23 699,81 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016, t. j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 20 810,19 eura a vyrubil daň v sume 2 889,62 eura. Správca dane odôvodňuje neuznanie práva na odpočítanie dane tým, že daňový subjekt si uplatnil odpočítanie dane vo výške 23 699,81 eura z prijatých faktúr č. 20160142 a č. 20160143 od dodávateľa Eko Natura SK, s. r. o. za dodanie tovaru, ktorý reálne dodaný nebol, jeho existencia nebola správcom dane zistená a daňovým subjektom preukázaná. Odpočítaním dane daňový subjekt porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., pri dodaní nevznikla u dodávateľa daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 vyššie citovaného zákona, a preto správca dane neuznal daňovému subjektu odpočítanie dane.

21. Proti rozhodnutiu daňový subjekt podal odvolanie o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím.

II.

Zhrnutie rozhodnutia žalovaného

22. Žalovaný konštatoval, že pri preskúmaní napadnutého rozhodnutia vychádzal z uvedených ustanovení zákonov a zistil, že správca dane vykonal daňovú kontrolu za celý rok 2016 (január až december). Na základe zisteného skutkového stavu v rámci daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania nepriznal rozhodnutím uplatnený nárok na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie september 2016 vo výške 23 699,81 eura za tovar od dodávateľa Eko Natura SK, s. r. o. Správca dane v konaní zistil, že kontrolovaný daňový subjekt predmetný tovar, ktorý predal a spätne odkúpil od spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o. aj v mesiaci jún 2016 aj v mesiaci september 2016 nakúpil od dodávateľa AxaltaPaint Service, s.r.o. a predal odberateľovi Helvet s.r.o., ten istý tovar v rovnakom množstve predal spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o. a v tom istom mesiaci kúpil späť v rovnakom množstve. Zároveň správca dane zistil, a to priradením faktúr spôsobom vstup - výstup po celý rok 2016 a inventúrnym stavom zásob, že daňový subjekt uvedený tovar, ktorý kúpil, v tom istom mesiaci aj predal, z čoho vyplýva, že daňový subjekt uvedený tovar neskladoval. Uvedenú skutočnosť správca dane preveril aj vo vyrubovacom konaní po odvolaní, keď si navyše vyžiadal inventúrny stav zásob ku konca roka 2015 a 2016, z ktorého vyplynulo, že daňový subjekt tento tovar na sklade nemal. Správca dane preto konštatoval, že daňový subjekt si uplatnil odpočítanie dane z dodaného tovaru od dodávateľa Eko Natura SK, s.r.o., pri ktorom nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., čím u daňového subjektu došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z.

23. Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že správca dane mu doručoval písomnosti v rozpore s ustanoveniami § 30 ods. 1, § 32, § 14, § 63 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., ktoré nedoručoval elektronicky, žalovaný k tomu uviedol, že podľa § 165b ods. 3 (prechodné ustanovenia účinné od 30.

decembra 2012) daňového poriadku podľa § 14 sa postupuje od 1. januára 2014 a podľa § 32, § 33 ods. 1 a 3 a § 56 sa postupuje najskôr od 1. januára 2016 vo vzťahu k jednotlivým druhom daní podľa oznámenia finančného riaditeľstva uverejneného na jeho webovom sídle. V zmysle vyššie uvedeného prechodného ustanovenia nemá správca dane povinnosť zasielať písomnosti, a teda ani rozhodnutia elektronicky z dôvodu, že obojstranná elektronická komunikácia s platiteľmi dane z pridanej hodnoty nebola zverejnená na webovom sídle finančného riaditeľstva. Poukázanie žalobcu na elektronickú komunikáciu v rámci spotrebných daní je v súlade s vyššie uvedeným ustanovením, keďže v januári 2016 bola takáto informácia zverejnená na webovom sídle finančnej správy, a to konkrétne od 11.01.2016. Uvedená námietka žalobcu preto podľa žalovaného nemala opodstatnenie, správca dane doručoval písomnosti daňovému subjektu v súlade s § 30 a § 31 daňového poriadku, rozhodnutie bolo doručené, žalobca sa na základe doručeného rozhodnutia odvolal v lehote stanovenej správcom dane, z čoho vyplýva, že neboli porušené žiadne práva daňového subjektu.

24. K námietke, ktorou žalobca v odvolaní poukázal na výrok rozhodnutia, v ktorom podľa neho chýbajú podstatné náležitosti rozhodnutia v zmysle príslušných ustanovení daňového poriadku, žalovaný uviedol, že podľa § 63 ods. 3 písm. d) a e) daňového poriadku rozhodnutie musí obsahovať výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c) (v danom prípade teda obchodné meno, sídlo, ICO, DIČ), a tento výrok tiež obsahuje rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo (v danom prípade „podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov určuje platiteľovi dane rozdiel v sume...“), lehotu plnenia (splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti), rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12 daňového poriadku, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená. Všetky tieto obsahové náležitosti výroku správca dane dodržal. Správca dane pri vydaní rozhodnutia postupoval v súlade so zákonným ustanovením uvedeným v § 63 daňového poriadku, v ktorom sú uvedené všetky podstatné náležitosti. Náklady správy daní vo výroku rozhodnutia nie sú uvedené z dôvodu, že žiadne nevznikli tak, ako je to uvedené v § 12 daňového poriadku, a preto ich ani nevyčíslňoval a ani neuvádzal.

25. K námietkam týkajúcim sa odôvodnenia rozhodnutia správcu dane žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 63 ods. 5 daňového poriadku v znení neskorších predpisov. Správca dane uviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadal sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, uviedol úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, a uviedol použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo, a to § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v spojení s ustanovením § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. Odôvodnenie je zákonnou súčasťou rozhodnutia, a preto tvrdenie daňového subjektu, že len z kontextu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia sa môže domnievať, že údajné protiprávne konanie daňového subjektu spája správca dane s ustanovením § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v spojení s ustanovením § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. nie je namieste. Odôvodnenie obsahuje zákonom stanovené náležitosti, ktoré správca dane musí v rozhodnutí uviesť, t. j. aj konkrétne ustanovenia hmotnoprávneho predpisu, ktoré daňový subjekt porušil. K poukázaniu žalobcu na rozsudky NS SR č. 8 Sžo 28/2007 a 6SŽ/26/2011 žalovaný uviedol, že nie je ich možné aplikovať na tento prípad.

26. Žalobca v odvolaní namietal, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, teda v rozpore s ustanovením § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. Žalovaný konštatoval, že správca dane vo vyrubovacom konaní po odvolaní vykonal ďalšie dokazovanie v súlade s právnym názorom odvolacieho orgánu. Správca dane preveril aj skladové zásoby tým, že nahliadol do spisu daňového subjektu Eko Natura SK, s.r.o., kde si vyhotovil kópiu inventarizácie skladu tovaru k 31.12.2015 a 31.12.2016, ktorú predložil daňový subjekt Alis Slovakia s.r.o. v rámci vyrubovacieho konania u daňového subjektu Eko Natura SK, s.r.o. Z predloženej inventarizácie skladu správca dane zistil, že kontrolovaný daňový subjekt Alis Slovakia s.r.o. ani k 31.12.2015, ani k 31.12.2016 nemal na sklade tovar - živica, akrylátová živica. Správca dane mal tiež k dispozícii všetky doklady predložené kontrolovaným daňovým subjektom, všetky odkontroloval, existencia dokladu preukazujúceho ďalší nákup živice v roku 2016 nebola zistená. Žalobca v podstate ani žiaden takýto dôkaz nepredložil. Správca dane preto správne uviedol, že žalobca nemal k dispozícii tovar uvedený na faktúrach vystavených pre odberateľa Eko Natura SK, s.r.o., a preto ho nemohol uvedenému odberateľovi predat' a ani naspäť nakúpiť. Faktúry boli teda vystavené bez ekonomického opodstatnenia. Aj správca dane aj žalovaný preto považoval skutkový stav za dostatočne zistený, v súlade s ustanovením § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. a preto aj rozhodnutie je vydané v súlade s ustanovením § 63 ods. 2 citovaného zákona.

27. Žalobca ako odvolávajúci sa tiež namietal, že napadnuté rozhodnutie bolo vydané predčasne, a to aj preto, že sa blížil koniec lehoty na jeho vydanie, ktorá bola predĺžená, pričom v tejto lehote bol správca dane pasívny, keď nevyužil dokazovanie, ako mal, a väčšinu úkonov preniesol do druhej polovice lehoty, tým sa dostal do časovej tiesne, a aj to bol dôvod odmietnutia návrhu na doplnenie dokazovania. Žalovaný k tomu uviedol, že správca dane predlžoval lehotu na vydanie rozhodnutia po odvolaní z dôvodu, ktorý vo svojej žiadosti konkrétne uviedol, a to hlavne preto, že bolo potrebné v spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o., ktorá bola v zdaňovacom období december 2016 dodávateľom tovaru pre kontrolovaný daňový subjekt, t. j. podľa predložených faktúr mala v decembri 2016 predávať svoj tovar (olej, cestoviny) a tento vzápätí späť odkupovať, preveriť, či mala potrebný tovar uvedený na faktúrach.

28. Podľa žalovaného tiež v napadnutom rozhodnutí správca dane jasne zdôvodnil, prečo je navrhovaný dôkaz - vypočítanie konateľov, nedôvodný (str. 28, 29 rozhodnutia). Správca dane uviedol, že konateľ kontrolovaného daňového subjektu podal svoje vyjadrenia viackrát (pri miestnom zisťovaní, pri vypočítaní) a aj konateľ dodávateľa sa vyjadroval do zápisnice o ústnom pojednávaní k uvedeným obchodom, avšak okrem tvrdenia, že tovar dodávali bez prepravy, za účelom zvýšenia obratu, žiadne dôkazy na podporu svojho tvrdenia nepredložili. Naopak správca dane vykonaním dokladovej kontroly preukázal, že tovar uvedený na faktúrach v skutočnosti neexistoval, z toho dôvodu nemohol byť dodaný ani s prepravou, ani bez prepravy. Opätovné vypočítanie svedkov navrhnuté až po oboznámení sa so zisteniami vo vyrubovacom konaní po odvolaní (žiadne dôkazy nenavrhol ani nepredkladal počas daňovej kontroly, ani počas vyrubovacieho konania po kontrole, ani k podaným odvolaniam k rozhodnutiam vydaným po kontrole) nemá žiadnu vypovedaciu schopnosť v súvislosti so zisteniami správcu dane, ktoré zistil z dokladov predložených práve kontrolovaným daňovým subjektom, ako aj jeho dodávateľom. Verbálne potvrdenie dodania tovaru nie je dôkazom, že tovar bol skutočne dodaný tak, ako to deklarovali na navzájom si vystavených faktúrach. Správca dane dostatočne zistil, že žiaden tovar uvedený na týchto faktúrach neexistoval.

29. K námietke, že správca dane opakovane pri svojej argumentácii v zásade nepriamo a implicitne vyhodnotil správanie sa daňového subjektu v zmysle § 3 ods. 6 daňového poriadku, v dôsledku čoho bolo v tomto smere (preukazovanie zneužívajúceho konania) dôkazné bremeno prenesené na správcu dane, ktorý ho však neuniesol, žalovaný uviedol, že správca dane odstránil pochybenie týkajúce sa nesprávnej aplikácie § 3 ods. 6 daňového poriadku v znení neskorších predpisov. V napadnutom rozhodnutí na strane 28 uviedol, že pôvodne toto ustanovenie aplikoval nesprávne, a že v skutočnosti poukazoval iba na prvú časť tohto ustanovenia, a to, že obchody vykonávané medzi kontrolovaným daňovým subjektom a jeho odberateľom/dodávateľom nemajú žiadne ekonomické opodstatnenie, že spôsob vykonávania obchodov deklarovaných predloženými faktúrami nemá žiadny ekonomický význam. Správca dane nepoukazoval na účelové obchádzanie daňovej povinnosti z dôvodu získania daňovej výhody. Správca dane neuznal odpočítanie dane z dôvodu, že v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty nedošlo na základe prijatých faktúr od dodávateľa k žiadnemu dodaniu tovaru, z čoho vyplýva, že nedošlo k vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o dani z pridanej hodnoty, následkom čoho si daňový subjekt podľa § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty nemôže odpočítať daň. Správca dane z toho dôvodu vo vyrubovacom konaní po odvolaní vo vydanom rozhodnutí už neaplikoval ustanovenie § 3 ods. 6 daňového poriadku v znení neskorších predpisov. Správca dane uviedol hmotnoprávne porušenia uvedené v zákone č. 222/2004 Z. z. a to porušenie § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1. Z toho dôvodu ani nepreukazoval zneužívajúce konanie či podvodné konanie, a to ani podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, ani podľa rozsudkov Súdneho dvora EÚ. Aj správca dane aj žalovaný teda konštatovali, že daňovému subjektu nebolo priznané právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Eko Natura SK, s.r.o. z dôvodu porušenia hmotnoprávneho zákona o dani z pridanej hodnoty, preto nebolo potrebné zisťovať zneužívajúce či podvodné konanie tak, ako to uvádza žalobca vo svojom odvolaní.

30. K námietke žalobcu, že správca dane nebral do úvahy miesto dodania v zmysle ustanovenia § 13 ods. 1 písm. c) zákona o dani z pridanej hodnoty, žalovaný uviedol, že v danom prípade je námietka irelevantná, keďže správca dane v konaní preukázal, že tovar neexistoval. Žalobca nijakým spôsobom nepreukázal existenciu tovaru na sklade na rozdiel od správcu dane, ktorý konštatovanie o neexistencii tovaru riadne podložil faktami vyplývajúcimi z dokladov predložených daňovým subjektom, čo podrobne popísal v napadnutom rozhodnutí. Z dôvodu dokázania správcu dane, že tovar neexistoval, je poukazovanie na dodanie tovaru s prepravou či bez prepravy bezpredmetné. Tovar uvedený na

preverovaných faktúrach v skutočnosti neexistoval, preto nie je potrebné dokazovať, či bol dodaný s prepravou, alebo bez prepravy.

31. Žalovaný poukázal na § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, podľa ktorého daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, a zároveň správca dane pri dôkaznej povinnosti daňového subjektu uplatňuje prejednávaciú zásadu, nie zásadu vyhľadávaciú. Z uvedeného vyplýva, že daňový subjekt má povinnosť jednak daň priznať (bremeno tvrdenia), a tiež povinnosť toto tvrdenie preukázať. Správca dane nemusí z úradnej povinnosti vyhľadávať a ziskávať skutočnosti, ktoré by mohli byť podkladom k tomu, aby daňový subjekt mohol v konaní uplatniť svoje nároky na priznanie odpočítania dane

32. K námietke týkajúcej sa nesprávneho výkladu pojmu dodanie tovaru správcom dane žalovaný uviedol, že správca dane vykonával kontrolu dane z pridanej hodnoty zákon č. 222/2004 Z. z. na posúdenie splnenia podmienok na odpočítanie dane, a teda aj na posúdenie reálneho dodania tovaru. Správca dane aplikoval relevantné ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty. V rozhodnutí uviedol, že aj v zmysle uvedeného ustanovenia Obchodného zákonníka o vlastníckom práve správca dane dokázal, že kontrolovaný daňový subjekt tovar - živica, ktorý mal predať odberateľovi, v skutočnosti nemal.

33. Žalovaný napokon konštatoval, že správca dane postupoval v celom konaní v zmysle platných právnych predpisov, posudzoval závažnosť všetkých jednotlivých dôkazných prostriedkov a vyhodnotil všetky 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. Vykonané dôkazy preukazujú, že daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodaných tovarov v rozpore s ustanovením § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. preto vyhodnotil námietky odvolávajúceho sa ako neopodstatnené a rozhodnutie správcu dane potvrdil.

III.

Argumenty žalobcu v podanej žalobe

34. Správnou žalobou doručenou Krajskému súdu v Prešove (ďalej len „správny súd“) dňa 18.05.2021 sa žalobca domáha zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane č. 101839679/2020 zo dňa 26.11.2020, vrátenia veci prvostupňovému správneému orgánu a priznania trov konania.

35. V rámci vymedzenia žalobných bodov žalobca označil § 191 ods. 1 písm. c), d) e) a g) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

36. V rámci odôvodnenia správnej žaloby žalobca totožne ako v podanom odvolaní namietal, že správca dane ako aj žalovaný opakovane a sústavne porušovali ustanovenia § 63 ods. 1, 30 ods. 1, 32 ods. 1, ods. 3, ods. 4, ods. 7, ods. 8, § 14 ods. 2 daňového poriadku, keďže mu nedoručili rozhodnutia zákonom predpísaným spôsobom, t. j. elektronickými prostriedkami. Orgány finančnej správy podľa žalobcu na jednej strane od daňových subjektov vyžadujú elektronickú komunikáciu so správcom dane, na druhej strane svoju zákonnú povinnosť doručovať týmto spôsobom ignorujú. Príkladom poukázal na elektronickú komunikáciu pri správe spotrebných daní.

37. Žalobca ďalej namietal, rovnako ako v podanom odvolaní, absenciu zákonných náležitostí výrokovej časti rozhodnutia správcu dane. Výrok je podľa názoru žalobcu zmätočný, keďže neobsahuje rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní, ani uvedenie ustanovenia hmotnoprávneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo. Správca dane neuviedol, v akej zákonom určenej súvislosti a podľa ktorého konkrétneho ustanovenia právneho predpisu daňovému subjektu určil peňažné plnenie spojené so vznikom daňovej povinnosti. Výrok tiež neobsahuje konkrétne ustanovenie hmotnoprávneho právneho predpisu, podľa ktorého mala vzniknúť daňovému subjektu daňová povinnosť, resp. podľa ktorého konkrétneho ustanovenia zákona o DPH je daňový subjekt osobou povinnou platiť daň. Namietal

tiež, že iba z kontextu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia správcu dane sa mohol domnievať, že jeho údajné protiprávne konanie spája správcu dane s ustanovením § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., avšak konkrétne ustanovenia tohto predpisu vo výroku napadnutého rozhodnutia absentujú.

38. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, v zmysle ktorej výrok rozhodnutia musí byť jasný, určitý a zrozumiteľný, pričom, že ho musí byť zrejme nepochybné, čoho sa výrok týka, čo je predmetom.

39. S poukazom na ustanovenie § 12 daňového poriadku konštatoval žalobca, že v rozhodnutiach orgánov finančnej správy sa bežne vo výrokových častiach rozhodnutí vydaných pri správe daní rozhoduje o nákladoch správy daní, a to citáciou § 12 ods. 1 daňového poriadku. Žalovaný mal podľa názoru žalobcu formulovať rozhodnutia o nákladoch pri správe daní s ohľadom na princíp právnej istoty, nakoľko vždy so správou daní súvisia určité náklady a je spravodlivé očakávať rozhodnutie o nákladoch aj v prípade, ak daňovému subjektu žiadne náklady nevznikli.

40. V časti V. odôvodnenia žaloby žalobca uviedol, že správcu dane neúplne a nedostatočne zistil skutkové okolnosti, nevykonal dôkazy v rozsahu ako mu nariadil žalovaný v predošlom zrušujúcom rozhodnutí, zhromaždené dôkazy preto neposkytujú dostatočný podklad pre prijaté závery správcu dane. Rozhodnutie je potrebné vnímať ako vydané predčasne, čo vyplýva z obsahu administratívneho spisu.

41. Konanie správcu dane v rámci dokazovania vo vyrubovacom konaní, ktoré nasledovalo po zrušujúcom rozhodnutí je poznačené nerešpektovaním právneho názoru žalovaného a zjavne neodôvodneným odmietnutím návrhu na doplnenie dokazovania zo strany žalobcu.

42. Dôvodom predčasného vydania rozhodnutia zo strany správcu dane bolo podľa názoru žalobcu aj to, že sa blížil koniec určenej lehoty na meritórne rozhodnutie, ktorá bola správcovi dane žalovaným predĺžená až o 180 dní. Žalobca poukázal na to, že ani vo vyrubovacom konaní sa skutkový stav nezmenil, správcu dane nevykonal ďalšie dokazovanie, ktorým by objektivizoval svoje tvrdenia a v zásade nerešpektoval záväzné pokyny žalovaného, iba kopíroval, modifikoval a snažil sa prispôbiť svoje pôvodné tvrdenia v kontexte pokynov žalovaného, čo však nepostačuje pre zákonné rozhodnutie vo veci.

43. Podľa žalobcu celkové objektívne vyhodnotenie samotných realizácie dodávok tovaru spolu s posúdením vynaloženia dostatočnej odbornej starostlivosti pri realizácii deklarovaných zdaniteľných plnení s dopadom na konečné vyhodnotenie splnenia všetkých podmienok na uplatnenie odpočítania dane je možné až po odstránení procesných pochybení na strane správcu dane, ktoré mu boli vytknuté v zrušujúcom rozhodnutí žalovaného zo dňa 11.06.2020.

44. Správcu dane podľa názoru žalobcu nepriamo a implicitne hodnotil jeho správanie v zmysle § 3 ods. 6 daňového poriadku ako zneužívajúce konanie, pričom v takomto prípade bolo dôkazné bremeno prenesené na správcu dane, ktorý ho však neuniesol, keďže nepreukázal relevantnými dôkazmi, že k takémuto konaniu došlo. Správcu dane tak vyslovoval iba tézy bez argumentov.

45. Žalobca namieta neobjektívnosť správcu dane a nelogickosť ním prijatých záverov. Konštatuje, že hoci správcu dane v napadnutom rozhodnutí nepriamo označil konanie žalobcu ako konanie zamerané na získanie daňovej výhody, z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, akými právnymi úvahami sa správcu dane riadil, na ktoré právne úkony alebo iné skutočnosti vedúce k získaniu neoprávneného daňového zvýhodnenia prihliadol alebo neprihliadol, prípadne aký bol skutočný obsah posudzovaných právnych úkonov. Z rozhodnutia nevyplýva, či sa žalobca podieľal na zneužití práva alebo na podvodnom konaní smerujúcom k daňovému úniku.

46. Závery správcu dane naznačujú, že pokiaľ išlo o fiktívne plnenie, mohol byť žalobca zúčastnený na plnení, ktorého súčasťou je zneužívajúce konanie, prípadne podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, pričom ak správcu dane takéto podozrenia nadobudol, mal ich preukázať a potvrdiť vykonanými dôkazmi. Tomto smere poukázal žalobca na ustálenú judikatúru európskeho súdneho dvora.

47. Podľa názoru žalobcu, skutkové okolnosti zistené správcou dane neposkytujú dostatočný podklad pre záver uvedený v rozhodnutí a oboznámení číslo 101605507/2020 zo dňa 20. 10. 2020 vo vzťahu k dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane. Žalobca tvrdí, že splnil podmienku uplatnenia nároku na odpočítanie dane, čo preukázal nielen po stránke formálnej, ale aj materiálnej. Neexistencia tovaru je podľa názoru žalobcu v príkrom rozpore so závermi svedeckých výpovedí a listinnými dôkazmi.

48. Správca dane tiež nevykonal navrhnuté dôkazy, pričom dôvodom bola podľa názoru žalobcu časová tieseň vo vyrubovacom konaní dôsledkom pasivity správcu dane. Správca dane sa s návrhom žalobcu na vypočutie svedkov A. B. C. a E. C., vysporiadal účelovo a nezákonne.

49. Samotná skutočnosť, že uvedené osoby sa už v konaní, prípadne v rámci daňovej kontroly vyjadrili, stráca na význame vo vzťahu k tomu, že v novom vyrubovacom konaní po zrušujúcom rozhodnutí bolo nevyhnutné, v zmysle pokynov žalovaného, vypočúť uvedené osoby opätovne tak, aby sa odstránili pochybnosti a zjavne nelogické závery správcu dane. Žalobca v rámci žaloby po poukazuje na podľa neho relevantnú judikatúru európskeho súdneho dvora a to najmä rozsudok vo veci C-283/18 zo dňa 10. 07. 2019 týkajúci sa zneužívajúceho konania a jeho preukázania daňovými orgánmi.

50. Žalobca poukázal aj na skutočnosť, že závery správcu dane nereflektujú charakteristiku podnikania v zmysle Obchodného zákonníka, podľa ktorého podnikaním sa rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku. Pod pojmom dosiahnutia zisku sa rozumie úmysel podnikateľa smerujúci k dosiahnutiu zisku a to bez ohľadu na to, ako veľkého, pretože ani Obchodný zákonník, ani živnostenský zákon, ani žiaden iný právny predpis nerieši výšku zisku, ktorý musí podnikateľ dosiahnuť, aby bola splnená táto podmienka podnikania. To podľa žalobcu znamená, že ani prípadná hospodárska strata nemôže byť podmienkou na vyňatie takýchto príjmov spod pôsobnosti Obchodného zákonníka, respektíve živnostenského zákona.

51. Pre účely objektívneho zhodnotenia skutkového stavu žalobca považoval za významné znenie § 13 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z., podľa ktorého miestom dodania tovaru ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje. Dodaním tovaru je v zmysle § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, teda nadobudnutie ekonomického vlastníctva tovaru. V danom prípade došlo k dodaniu tovaru bez odoslania alebo prepravy a žalobca nadobudol právo s tovarom nakladať, teda mu vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Tovar žalobca použil na uskutočnenie zdaniteľných obchodov, keďže jedným z ekonomických dôvodov transakcie bolo dosiahnutie zisku prostredníctvom uplatnenej obchodnej marže a s tým súvisiaceho odvodu zvýšenej daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty ako aj na dani z príjmu do štátneho rozpočtu. Ďalším legitímnym ekonomickým cieľom transakcie bolo zvýšenie čistého obratu, ktorého výška má vplyv na hodnotenie ekonomického ratingu podnikateľa pri účasti v obchodných súťažiach a verejných obstarávaníach.

52. Správca dane ani žalovaný nevyložili podľa názoru žalobcu správne pojem dodanie tovaru, nakoľko opomenuli a nezohľadnili pri svojom rozhodovaní, že pri obchodných vzťahoch, na ktoré sa vzťahuje režim Obchodného zákonníka, bol správca dane povinný prihliadnuť aj na ustanovenie § 446 Obchodného zákonníka. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/52/2017 zo dňa 08. 08. 2018 a rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-283/08 zo dňa 10. 07. 2019.

53. Z označenej judikatúry citoval žalobca rozsiahle úseky týkajúce sa výkladu pojmu zdaniteľnej osoby pričom osobitne zdôraznil, že ani nekontaktnosť dodávateľa nemôže byť automaticky základom na prijatie záveru o neexistencii hospodárskej činnosti dodávateľa v čase, kedy došlo k predmetným zdaniteľným plneniam. Taktiež poukázal na to, že na postavenie daňového subjektu ako zdaniteľnej osoby a na priznanie nároku na odpočet dane nemôže mať vplyv prípadné nepodanie daňového priznania, alebo iné nesplnenie si povinnosti na strane dodávateľa daňového subjektu. Rovnako tak ani absencia právomoci právne disponovať tovarom na strane dodávateľa (poskytovateľa tovaru) nemôže sama osebe vylúčiť dodanie tovaru, keďže pojem dodávka tovaru uvedený v čl. 5 ods. 1 šiestej smernice neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky ním nakladať, ako by bol vlastníkom tohto majetku.

54. Napokon poukázal žalobca na časti citovaného rozsudku týkajúce sa definovania rozloženia dôkazného bremena, kedy je úlohou daňového orgánu ako nositeľa dôkazného bremena, aby preukázal nezrovnalosti, prípadne podvod, ktorého sa mal dopustiť dodávateľ tovaru. Zákon o dani z pridanej hodnoty ani žiaden iný všeobecne záväzný právny predpis podľa názoru žalobcu neukladá daňovým subjektom konkrétny spôsob, akým majú overovať svojich dodávateľov a už vôbec nie subdodávateľov.

55. Podľa názoru žalobcu teda žalobca konal v dobrej viere a s náležitou starostlivosťou, splnil všetky podmienky pre uplatnenie nároku na odpočet dane, vnútroštátna právna úprava a jej aplikácia správcom dane bránia daňovému subjektu, ktorý bol v postavení zdaniteľnej osoby, uplatniť si právo na odpočet dane postupom, ktorý je v rozpore s príslušnými ustanoveniami smernice 2006/112. Správca dane tiež porušil zásadu neutrality práva na odpočet upraveného v príslušných článkoch smernice 2006/112, ktorá je základnou zásadou spoločného systému dane z pridanej hodnoty a ktorá zásadne nemôže byť obmedzená. Zbavenie daňového subjektu práva na odpočet, ak konal v dobrej viere, je v posudzovanom prípade v rozpore so zásadou neutrality dane.

56. Žalobca poukázal záverom na to, že Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky na základe podaných odvolaní dodávateľa totožného ako v tomto prípade, teda spoločnosti Eko Natura SK s.r.o., zrušil 12 rozhodnutí Daňového úradu Prešov, pričom napríklad svojim rozhodnutím č. 102727178/2019 zo dňa 26. 11. 2019 zrušil rozhodnutie Daňového úradu Prešov číslo 101313946/2019 zo dňa 30. 05. 2019 a vec bola žalovaným prvostupňovým správcom dane vrátená na ďalšie konanie rozhodnutie.

57. Žalobca poukázal aj na rozhodnutia súdneho dvora C-80/11 a C-142/11, v zmysle ktorých je nevyhnutné aby daňový orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane, je súčasťou daňového podvodu alebo zneužívajúceho konania zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu v rámci dodávateľského reťazca.

58. Taktiež žalobca tvrdil, že prípadné nespĺnenie si povinnosti na strane dodávateľa alebo subdodávateľa nemôže mať za následok odopretie práva daňového subjektu na odpočítanie dane. Pokiaľ bola zistená reálna (materiálna) stránka dodania tovaru, ktorá bola predmetom uskutočneného dodania, z ktorého bola odpočítaná daň, táto skutočnosť nemôže byť na škodu daňovému subjektu, ktorý si uplatnil odpočet dane. Taktiež dôkazná núdza na úrovni priamych dodávateľov, respektíve subdodávateľov nemôže byť interpretovaná na ťarchu daňového subjektu.

59. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3sžf 1/2010 a viacero rozsudkov súdneho dvora konštatoval, že v danom prípade správca dane nesprávne posúdil rozloženie dôkazného bremena, pričom správca dane v konaní neskúmal a ani nijak nepreukázal vedomosť daňového subjektu o neplnení si povinnosti jeho dodávateľa resp. subdodávateľa.

60. Súdny dvor Európskej únie považuje vedomosť o účasti na podvodnom plnení za esenciálnu podmienku pre odmietnutie priznania práva na odpočet DPH. Správca dane sa preto mal a musel vysporiadať so subjektívnou stránkou, t. j. zavinením daňového subjektu, čo v danej veci neučinil. Žalobca poukázal na to, že ako daňový subjekt preukázateľne konal v dobrej viere a nemal žiadne pochybnosti, nemohol mať a ani nemal podozrenie o prípadnom podvodnom alebo inom konaní (napr. zneužitie práva na odpočet dane) dodávateľa, resp. subdodávateľa, a takéto prípadné konanie dodávateľa alebo subdodávateľa v žiadnom prípade nemôže byť kladené za vinu a na jeho ťarchu. Daňový subjekt nemôže niesť zodpovednosť v takomto prípade a správca dane nemôže neuznať uplatnenie práva na odpočítanie dane. S poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15. 03. 2011 žalobca konštatoval, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Ak je plnenie preukázané prijatou faktúrou ako daňovým dokladom od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno.

61. Napokon konštatoval, že v napadnutom rozhodnutí absentuje vyhodnotenie dôkazov, ktoré sú v prospech daňového subjektu aj z toho dôvodu trpí takéto rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti a nezákonnosti.

62. V Časti VI. žaloby poukázal žalobca na to, že dňa 26. 4. 2021 podal prostredníctvom splnomocneného zástupcu podnet na preskúmanie napadnutého rozhodnutia mimo odvolacieho konania podľa § 87 daňového poriadku. Uviedol, že pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch je neprípustné, aby vznikali neodôvodnené rozdiely, pričom poukazoval najmä na rozhodnutie žalovaného vo vzťahu k obchodnému partnerovi žalobcu spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o. Toto rozhodnutie bolo žalobcovi v anonymizovanej podobe poskytnuté obchodným partnerom. Z obsahu a výroku tohto rozhodnutia má jasne vyplývať, že žalovaný sa neprípustným spôsobom neodôvodnene odklonil od právnych záverov uvedených v predmetnom skoršom rozhodnutí, pričom išlo o posúdenie skutkovo zhodného prípadu. Rozhodnutia boli vydané bez posúdenia ich vzájomnej priamej príčinnej súvislosti, čoho následkom je neprípustný a nezákonný odklon v právnych záveroch.

63. Z dôvodu názornosti ilustrácie obchodných vzťahov medzi žalobcom aj jeho obchodným partnerom Eko Natura SK, s.r.o. žalobca uviedol v žalobe aj dve obchodné schémy, ktoré bolo potrebné vziať pri posúdení veci do úvahy. Schéma číslo 1 zobrazuje tovarový tok akrylátovej živice vzťahujúci sa na zdaňovacie obdobie jún 2016 a september 2016, z ktorého vyplýva, že žalobca mal nakúpiť tovar od svojho bežného dodávateľa spoločnosti AxaltaPaint Service s.r.o. a to skutočne existujúci tovar, s ktorým získal právo nakladať ako vlastník. Následne tento istý tovar mal predať spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o. s prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastník a to za stálej preukázateľnej existencie tohto tovaru. V treťom kroku mal byť tento istý reálne existujúci tovar späť odkúpený žalobcom od spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o. s prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastník. V štvrtom kroku načrtnutej schémy mal byť totožný tovar predaný bežnému odberateľovi žalobcu spoločnosti Helvet s.r.o. s prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastník.

64. V druhej načrtnutej schéme išlo o schému týkajúcu sa tovarového toku cestovín a rastlinného oleja, ktoré sa týka zdaňovacieho obdobia decembra 2016. S ohľadom na to, že táto schéma bezprostredne nesúvisí s rozhodnutím žalovaného preskúmaným v tomto súdnom konaní správny súd jej obsah nepoňal do rekapitulácie obsahu žaloby v tomto rozsudku.

65. V ďalšej časti žaloby žalobca porovnáva rozhodnutia, ktoré sú označené ako „rozhodnutie 2“ a „napadnuté rozhodnutie“, pričom poukazuje na podstatné rozdiely vyskytujúce sa v týchto rozhodnutiach. Žalobca tým preukazuje, že žalovaný v skutkovo totožných veciach neodôvodnene rozdielne zo skutkového a právneho hľadiska posúdil zhodné veci.

66. Na základe uvedenej žalobnej argumentácie navrhol žalobca napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane zrušiť a priznať mu náhradu trov konania.

67. K žalobe žalobca pripojil aj úplné znenie podnetu na preskúmanie viacerých rozhodnutí mimo odvolacieho konania a rozhodnutie žalovaného č. 102727178/2019 zo dňa 26.11.2019.

#### IV.

##### Vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe

68. Žalovaný sa vyjadril k žalobe vyjadrením č. 101184653/2021 z 09. 07. 2021, v ktorom k námietke žalobcu týkajúcej sa doručovania písomnosti v daňovom konaní uviedol, že správca dane v danom čase nemal povinnosť zasielať písomnosti a ani rozhodnutia elektronicky z dôvodu, že obojstranná elektronická komunikácia s platiteľmi dane z pridanej hodnoty nebola v tom čase zverejnená na webovom sídle finančného riaditeľstva. Poukázanie žalobcu na elektronickú komunikáciu v rámci spotrebných daní nie je možné s touto situáciou porovnávať, keďže v januári 2016 informácia o povinnosti elektronického doručovania vo vzťahu k spotrebným daniam zverejnená na webovom sídle finančnej správy bola, a to konkrétne od 1. 1. 2016.

69. K námietke týkajúcej sa náležitostí výroku napadnutého rozhodnutia správcu dane žalovaný uviedol, že v rozhodnutí správcu dane boli dodržané všetky obsahové náležitosti výroku vyplývajúce z § 63 ods. 3 daňového poriadku, pričom rozhodnutie o nákladoch správy daní vo výroku rozhodnutia nie uvedené z dôvodu, že žiadne nevznikli, preto ich správca dane nevyčíslňoval ani neuvádzal.

70. K námietke týkajúcej sa predčasnosti vydania rozhodnutia správcu dane z dôvodu blížiaceho sa konca lehoty na jeho vydanie žalovaný uviedol, že k dôvodom predĺženia lehoty na vydanie rozhodnutia, ako aj dôvodom prečo bolo rozhodnuté až v čase blížiaceho sa konca tejto lehoty sa podrobne vyjadril v rozhodnutí týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia december 2016, keďže práve v súvislosti s uvedeným zdaňovacím obdobím správca dane preveroval u dodávateľa Eko Natura SK, s.r.o. existenciu fakturovaného tovaru.

71. K námietke týkajúcej sa implicitného vyhodnotenia správania sa žalobcu zmysle § 3 ods. 6 daňového poriadku poukázal žalovaný na to, že správca dane odstránil pochybenie týkajúce sa nesprávnej aplikácie § 3 ods. 6 daňového poriadku, pričom uviedol, že toto ustanovenie aplikoval iba v súvislosti s jeho prvou časťou, a to, že obchody vykonávané medzi kontrolovaným daňovým subjektom jeho odberateľom/dodávateľom nemajú žiadne ekonomické opodstatnenie, a že spôsob vykonávania obchodov deklarovaných predloženými faktúrami nemá žiadny ekonomický význam.

72. Ako irelevantnú označil námietku týkajúcu sa skutočnosti, že správca dane nebral do úvahy miesto dodania v zmysle § 13 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z., keďže správca dane v konaní preukázal, že žiaden tovar neexistoval.

73. Pokiaľ ide o námietku týkajúcu sa v § 446 Obchodného zákonníka správcu dane sa podľa názoru žalovaného k tejto otázke vyjadril v rozhodnutí viackrát, preto na posúdenie reálneho dodania tovaru aplikoval relevantné ustanovenie zákona o dani z pridanej hodnoty.

74. K podnetu na preskúmanie rozhodnutí mimo odvolacieho konanie žalovaný uviedol, že Ministerstvo financií Slovenskej republiky oznámením č. MF/010559/2021-77 zo dňa 11. 06. 2021 oznámilo, že preskúmalo rozhodnutie žalovaného zo dňa 15. 03. 2021 č. 100432878/2021 a dospelo k záveru, že toto rozhodnutie nie je vydané v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom, a preto nie je dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie

75. Žalovaný preto napadnuté rozhodnutie považuje za správne, zákonné, založený na správnom právnom posúdení veci, vydaný na základe dostatočného zistenia skutkového stavu, preskúmateľné a navrhuje preto žalobu v celom rozsahu  
V.

#### Replika žalobcu

76. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného vyjadril replikou doručenou správne súdu dňa 23. 08. 2021, v ktorej zrekapituloval podstatné tvrdenia zo správnej žaloby a zotrval na žalobnom pretrite v celom rozsahu.  
VI.

#### Duplika žalovaného

77. Replika žalobcu bola žalovanému zaslaná na vedomie a doručená 20. 09. 2021. Žalovaný sa k veci nevyjadril.

#### VII.

#### Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

78. Krajský súd v Prešove ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal v rozsahu žalobných dôvodov v zmysle § 134 ods. 1 SSP, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a za účelom prejednaní veci nariadil pojednávanie na deň 07. 04. 2022. Pojednávanie sa zúčastnil splnomocnený právny zástupca žalobcu. Žalovaný sa podaním zo dňa 6. 4. 2022 ospravedlnil a vyjadril súhlas s prejednaním veci bez jeho prítomnosti.

79. Správny súd preto vec prejednal v neprítomnosti žalovaného v zmysle § 114 SSP.

80. Žalobca na pojednávaní zotrval na žalobnej argumentácii v celom rozsahu, pričom považoval za významné zdôrazniť opätovne tú skutočnosť, ktorá bola predmetom aj jeho podnetu a na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania, a teda to, že žalovaný v skutkovo a právne obdobnej (súvisiacej) veci týkajúcej sa totožnej obchodnej transakcie, avšak vo vzťahu k žalobcovmu dodávateľovi Eko Natura SK, s.r.o. dospel k odlišnému právnemu posúdeniu veci, než v prípade žalobcu.

81. Podľa § 2 ods. 1 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chránených záujmov fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

82. Podľa § 2 ods. 2 SSP každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

83. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

84. Podľa § 180 ods. 1 SSP žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku, ak je žalobcom fyzická osoba alebo právnická osoba. Ak osobitný predpis nepripúšťa riadny opravný prostriedok, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý vydal rozhodnutie alebo opatrenie.

85. Podľa § 190 SSP ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

86. Správca dane podľa názoru správneho súdu postupoval pri daňovej kontrole v zmysle príslušných ustanovení daňového poriadku, konkrétne v zmysle ustanovenia § 3 ods. 1 daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že pri správe daní postupuje správca dane podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni sa záujmy štátu a obci a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

87. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnomu určeniu a vyrubeniu dane.

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

89. Podľa § 3 ods. 9 daňového poriadku správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

90. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

91. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

92. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, 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, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

93. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

94. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska<sup>5a</sup>) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

95. Podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z. miestom dodania tovaru ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

96. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

97. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

98. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

99. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 9 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

100. K námietke týkajúcej sa nedoručovania písomnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania elektronicky správny súd poukazuje najmä na znenie § 63 ods. 1, § 30 ods. 1 a § 32 ods. 1,3,4,7,8, § 14 ods. 2 písm. a) a § 165b ods. 3 daňového poriadku, ako aj na relevantné ustanovenia (§ 60b. ods. 1,2 a § 60f ods. 1, ods. 6) zákona č. 305/2013 Z. z. o elektronickej podobe výkonu pôsobnosti orgánov verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 305/2013“) upravujúcich podmienky doručovania písomnosti v daňovom konaní, a to aj elektronickou formou.

101. V zmysle § 165b ods. 3 daňového poriadku sa podľa ustanovenia § 32 daňového poriadku o elektronickej doručovaní malo postupovať najskôr od 1. januára 2016, aj to však len vo vzťahu k jednotlivým druhom daní podľa oznámenia finančného riaditeľstva uverejneného na webovom sídle.

102. Podľa § 60f ods. 6 zákona č. 305/2013 Z. z. správca špecializovaného portálu alebo agendového systému slúžiaceho na elektronickej úradnej komunikácii s orgánmi finančnej správy v colnom konaní alebo inom správnom konaní pred colným orgánom a v správe daní, nie je do 31. decembra 2020 povinný prepojiť informačné systémy verejnej správy v jeho správe s ústredným portálom, ak umožňuje elektronickej komunikácii s nimi prostredníctvom ústredného portálu iným spôsobom.

103. Z ustanovenia § 60f ods. 6 zákona č. 305/2013 Z. z., ktorý je osobitným predpisom upravujúcim elektronickej doručovanie písomnosti pri výkone verejnej moci nevyplýva odlišné stanovenie povinnosti

elektronického doručovania správcom dane, než vyplýva z § 165 ods. 3 daňového poriadku v spojení s § 32 daňového poriadku.

104. Elektronické doručovanie vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty na webovom sídle Finančnej správy SR v čase pred doručením napadnutých rozhodnutí zverejnené nebolo a Finančná správa SR doručovala do 31.12.2021 dokumenty elektronicky prostredníctvom svojho špecializovaného portálu Finančnej správy SR len vo vzťahu k spotrebným daniam.

105. S ohľadom na to, že žalobca nezákonnosť doručovania v listinnej forme podľa ustanovení daňového poriadku nenamietal a takáto skutočnosť ani nevyplýva z obsahu administratívneho spisu správny súd žalobnú námietku o nesprávnom doručovaní rozhodnutí zo strany správcu dane, ako aj žalovaného považuje za neopodstatnenú.

106. K námietke týkajúcej sa obsahovej stránky výroku rozhodnutia správcu dane správny súd konštatuje, že považuje rozhodnutie správcu dane v zmysle ustanovenia § 63 ods. 1 daňového poriadku za rozhodnutie vydané v súlade so zákonom na základe povinnosti a oprávnení priznať právo podľa osobitného predpisu, v tomto prípade zákona o dani z pridanej hodnoty žalobcovi ako daňovému subjektu.

107. V zmysle ustanovenia § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku, podľa ktorého ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak rozhodnutie musí obsahovať výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písm. c) rozhodnutie vo veci s uvedeným ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo.

108. V danom prípade bolo predmetom rozhodovania vyrubenie dane, preto je možné odkaz na § 68 ods. 5 a ods. 6 považovať za správny a dostačujúci. To platí aj v kontexte tej skutočnosti, že napadnuté rozhodnutie obsahuje aj podrobné odôvodnenie, pričom v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku je súčasťou odôvodnenia aj uvedenie použitia právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

109. Správny súd tiež považuje za akceptovateľný záver žalovaného, v zmysle ktorého pokiaľ v tomto prípade žiadne náklady neuplatňoval ani správca dane, ani iné osoby a teda o rozsahu nákladov správy dani nebolo v danom prípade rozhodované, nebol dôvod, aby bolo súčasťou výroku aj čisto informatívne citovanie § 12 ods. 1 daňového poriadku, ako na to poukázal žalobca.

110. Konštatovanie, že náklady, ktoré vzniknú pri správe daní, uhrádza príslušný správca dane okrem nákladov, ktoré vznikli daňovému subjektu nemá samo osebe decízny charakter a nestanovuje daňovému subjektu žiadnu povinnosť, ani nepriznáva právo, preto by jeho uvedenie vo výroku rozhodnutia, ktorý má byť formulovaný stručne, zrozumiteľne a tak, aby bol vykonateľný bolo zjavne nadbytočné. Jeho neuvedenie za situácie, ak žiadne náklady správy daní nevznikli daňovému subjektu ani správcovi dane nemá žiaden vplyv na právnu istotu daňového subjektu.

111. Správny súd preto uzavrel, že výrok namietaného rozhodnutia správcu dane je zrozumiteľný a jasný, obsahujúci všetky zákonom predpísané obsahové náležitosti, pričom tak z výroku prvostupňového rozhodnutia, ako aj z výroku žalovaného je bezpochyby zrejmé čoho sa týka a čo bolo predmetom daného rozhodnutia tak správcu dane, ako aj odvolacieho orgánu. Uvedenú žalobnú námietku žalobcu preto považuje správny súd za nedôvodnú.

112. Správny súd sa s poukazom na dôvod nepriznania nadmerného odpočtu dane spočívajúci v závere o neexistencii tovaru, ktorý mal tvoriť predmet zdaniteľného obchodu stotožnil so záverom správcu dane a žalovaného, že z hľadiska preukázania podstatných skutočností tvrdených správcou dane bol skutkový stav dostatočne zadokumentovaný listinnými dôkazmi, svedeckou výpoveďou svedka F. G. a tiež vypočutím navrhovaných osôb, a to konateľa žalobcu A. B. C. (ústne pojednávanie 11.02.2019) a svedka E. C. (ústne pojednávanie 20.02.2019) v rámci daňovej kontroly. Z obsahu vyjadrení uvedených osôb v spojení so zabezpečenými listinnými dôkazmi mal správca dane možnosť v dostatočnej miere zistiť skutočnosti, ktoré súviseli s preukazovaním reálnej existencie dodávaného tovaru, ako mu to v zrušovacom rozhodnutí uložil žalovaný ako odvolací orgán.

113. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/71/1917 z 10.04.2018, podľa ktorého zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie

nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, pretože vyrubovacie konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

114. Podstatná časť žalobnej argumentácie smeruje k tvrdeniu, že závery žalovaného sú iba neobjektívnymi fabuláciami a nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní.

115. Správny súd považuje za potrebné opätovne zdôrazniť, že dôvodom nepriznania práva na odpočet dane bola v tomto prípade skutočnosť, že žalobca nepreukázal reálnu existenciu tovaru – akrylátovej živice, pokiaľ ide o jeho dodávky odberateľovi Eko Natura SK, s.r.o. s následným odkúpením totožného tovaru žalobcom od tejto spoločnosti.

116. Podľa názoru správneho súdu z obsahu administratívneho spisu, ako aj z obsahu odôvodnenia napadnutých rozhodnutí v dostatočnej miere vyplýva, na základe akých dôkazov správca dane ustálil záver, že tovar, ktorý mal byť predmetom zdaniteľného obchodu medzi spoločnosťou Eko Natura SK, s.r.o. a žalobcom neexistoval.

117. Podľa stabilizovanej judikatúry, pokiaľ správca dane pri preverovaní písomných podkladov predložených daňovým subjektom 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. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (ústavný súd Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53).

118. Inými slovami, pokiaľ správca dane na základe zadokumentovaného stavu skladových zásob a pohybu tovaru konštatoval, že tovar zakúpený od spoločnosti AxaltaPaint Service s.r.o. bol v celom objeme dodaný priamo zo skladu AxaltaPaint Service s.r.o. spoločnosti Helvet s.r.o. bez prítomnosti žalobcu, čo potvrdil vo svojej výpovedi aj konateľ žalobcu A. C., pričom žiaden ďalší tovar zodpovedajúci druhom a množstvom tovaru dodanému podľa sporných faktúr spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o. nebol žalobcovi dodaný a nenachádzal sa ani v jeho skladových zásobách, potom sa záver správcu dane o neexistencii tovaru predaného spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o. a následne opätovne kúpeného žalobcom od tejto spoločnosti nejaví ako nelogický či nepodložený vykonaným dokazovaním.

119. Pokiaľ žalobca v žalobe tvrdí, že obchod mal prebehnúť v schéme, v ktorej žalobca nakúpil reálne existujúci tovar – akrylátovú živicu od spoločnosti AxaltaPaint Service s.r.o., tento predal spoločnosti Eko Natura SK a následne ho od nej opätovne kúpil, a až potom tento - stále ten istý a reálne existujúci tovar - predal spoločnosti Helvet s.r.o., ktorej bol tovar aj reálne prepravený zo skladu spoločnosti AxaltaPaint Service s.r.o. touto spoločnosťou, zaťažovalo dôkazné bremeno o tejto skutočnosti žalobcu a nie správcu dane.

120. Správny súd vo vzťahu k žalobcom naznačenej schéme pohybu tovaru uvádza, že toto žalobcovo tvrdenie nie je v súlade so zisteniami vyplývajúcimi zo žalobcom predložených faktúr v zmysle ktorých predmetný tovar – živicu žalobca nakúpil v mesiaci september 2016 a to s dátumom dodania 13.9.2016 a 23.9.2016 od spoločnosti AxaltaPaint Service s.r.o. a v rovnaký deň (13.9.2016 a 23.9.2016) všetok tento tovar predal spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o.. Zároveň však označením rovnaký tovar, v rovnakom množstve a v rovnaké dni žalobca predal odberateľovi Helvet s.r.o., ktorému bol tovar priamo dodávaný prepravou zo skladu spoločnosti AxaltaPaint Service s.r.o.

121. Od spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o. mal byť podľa predložených faktúr predmetný tovar spätne odkúpený až 29.9.2016 a 30.9.2016, teda v čase nasledujúcom až po tom, čo bol tovar už predaný a v dispozícii spoločnosti Helvet s.r.o., ktorej bol tovar prepravený priamo spoločnosťou AxaltaPaint

Service s.r.o. bez prítomnosti žalobcu a bez jeho zapojenia do prepravy. Z uvedeného teda vyplýva, že nemohlo ísť o ten istý tovar, ktorý bol najprv žalobcom predaný spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o. a následne po jeho spätnom odkúpení predaný spoločnosti Helvet s.r.o.

122. Postup žalobcu nesvedčí o dodaní existujúceho tovaru medzi spoločnosťou žalobcu a spoločnosťou Eko Natura SK, s.r.o., a to ani s prihladnutím na miesto dodania tovaru podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH. Pokiaľ žalobca poukázal na závery vyplývajúce z rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžfk/52/2017, podľa ktorého je dodaním tovaru s prihladnutím na § 446 Obchodného zákonníka aj dodanie tovaru od nevlastníka, je potrebné zdôrazniť, že aj žalobcom citovaná judikatúra (C-277/14) vyžaduje, aby pri takomto dodaní došlo k faktickému dodaniu, teda aby sa tovar preukázateľne dostal do dispozičnej sféry nadobúdateľa umožňujúcej mu s tovarom fakticky nakladať, akoby bol vlastníkom tohto tovaru. V danom prípade však bol tovar dodaný priamo zo skladu AxaltaPaint Service s.r.o. odberateľovi Helvet s.r.o. bez prítomnosti žalobcu, pričom žalobca nepredložil žiaden dôkaz, že by počas transakcie, kedy bol tovar predaný žalobcom spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o. a následne späť odkúpený žalobcom mala spoločnosť Eko Natura SK, s.r.o. akúkoľvek faktickú možnosť nakladať s tovarom v deklarovanom rozsahu ako vlastník, zvlášť s ohľadom na to, že tovar bol v čase, kedy už bol podľa tvrdení žalobcu vo vlastníctve Eko Natura SK, s.r.o. predaný s prepravou skutočnému odberateľovi Helvet s.r.o.

123. Vo svetle uvedených skutočností bolo potom bez zásadnejšieho právneho významu zaoberať sa žalobcovou námietkou týkajúcou sa hospodárskeho účelu realizovanej obchodnej transakcie v zmysle dosahovania zisku z obchodnej marže.

124. K ďalším námietkam spočívajúcim v tvrdení o nesprávnom výklade pojmu zdaniteľná osoba žalovaným a správcom dane, v nezhľadnutí dobrej viery žalobcu, v prenose dôkazného bremena na správcu dane pri preukazovaní daňového podvodu alebo zneužívajúceho konania správny súd poukazuje na skutočnosť, že z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného nevyplýva, že by implicitným dôvodom nepriznania práva na nadmerný odpočet dane v prípade žalobcu bolo konštatovanie, že išlo o zneužívajúceho konania.

125. Z judikatúry súdneho dvora, najmä rozsudku vo veci sp.zn. C-255/02 Halifax a spol., vyplýva, že o zneužitie práva ide vtedy, keď napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených právnym poriadkom, bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s cieľmi právnej úpravy DPH, pričom z okolností prípadu je zrejmé, že získanie tohto daňového zvýhodnenia je spojené s vytvorením umelých podmienok na jeho dosiahnutie a bolo hlavným účelom posudzovaných plnení.

126. Obdobne konštatoval Najvyšší súd SR v rozsudku z 10. 12. 2019, sp. zn. 3Sžfk/9/2019 publikovanom pod č. R 4/2020, kde v právnej vete uviedol: „Zneužitie práva sa odlišuje od daňového podvodu, kedy nedochádza k reálnej hospodárskej činnosti. Zatiaľ čo pri zneužití práva dochádza k uskutočneniu zdaniteľných plnení, pri daňovom podvode nedochádza k ich reálnemu uskutočneniu na všetkých stupňoch dodávateľsko-odberateľského reťazca (najčastejšie vo vzťahu subdodávateľ – dodávateľ).“

127. O zneužívajúce konanie by teda mohlo ísť v prípade, pokiaľ by žalobca preukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení, avšak hlavným účelom poskytnutých plnení by bolo dosiahnutie daňovej výhody, čo zo skutkového stavu zisteného správcu dane v tomto prípade nevyplýva.

128. Z napadnutých rozhodnutí jednoznačne vyplýva, že podľa názoru správcu dane a totožne aj žalovaného žalobca nesplnil jednu zo základných hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočet dane, a to je preukázanie skutočnej existencie zdaniteľných plnení v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.

129. Žalobcove tvrdenia o skutočnom dodaní a existencii fakturovaného tovaru boli dokazovaním vykonaným daňovými orgánmi v nevyhnutnej miere spochybnené a teda došlo k relevantným pochybnostiam o dodaní tovaru vo faktickej rovine. Za takýchto okolností bolo úlohou žalobcu predložiť dôkazy, ktorými by uvedené pochybnosti vyvrátil a reálnu existenciu tovaru, resp. aj jeho pohyb medzi zainteresovanými spoločnosťami preukázal. Pri absencii hmotnoprávnej podmienky reálneho dodania tovaru v zásade nie je vôbec možné uvažovať o dobromyseľnosti daňového subjektu a z hľadiska daňových orgánov pre nepriznanie práva na odpočítanie dane postačuje záver o nesplnení

hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane bez nutnosti ďalšieho dokazovania podvodného úmyslu daňového subjektu s prenosom dôkazného bremena na správcu dane (k tomu napr. H., P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021. str. 35-36 a tam citovaná literatúra). Obdobne je v tejto súvislosti možné poukázať na závery Súdneho dvora EÚ prezentované v rozhodnutiach C-80/11 Mahageben, resp. C-142/11 Dávid, ktoré obidve vychádzajú z podmienky, že musia byť splnené tak všetky vecné ako aj formálne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Pokiaľ teda žalobca nepreukázal splnenie podmienky reálnej existencie tovaru, v čom dôkazné bremeno nepochybne zaťažovalo žalobcu, nebolo porušením jeho subjektívnych práv, ak mu právo na odpočet dane nebolo priznané.

130. V zmysle stabilizovanej judikatúry Ústavného súdu SR (napr. sp. zn. III. ÚS 449/2020, I. ÚS 277/2020 a tam odkazované rozhodnutia) a Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. I. H. proti B., veľký senát, č. 30544/96, rozsudok z 21. 1. 1999, bod 29, rozsudok vo veci Van de Hurk proti Holandsku z 19. 4. 1994, sťažnosť č. 16034/90, bod 61) súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces. Nevyžaduje sa teda, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument.

131. Podľa názoru správneho súdu je s prihliadnutím na vyššie analyzované okolnosti možné súhlasiť so žalovaným, ktorý námietky a poukazy žalobcu na judikatúru týkajúcu sa dôkazného bremena pri podvodnom a zneužívajúcom konaní resp. na nutnosť zohľadniť dobrú vieru žalobcu a jeho nezodpovedanie za prípadné nesplnenie daňových alebo iných povinností jeho dodávateľmi či subdodávateľmi označil za irelevantné vo vzťahu k danej veci a je tiež možné akceptovať, že sa týmito námietkami ďalej podrobne nezaoberal. S poukazom na vyššie citovanú judikatúru ani správny súd nebude venovať priestor hlbšej analýze argumentov a žalobcom poukazovaným rozhodnutiam Súdneho dvora EÚ, ktoré s napadnutým rozhodnutím a v ňom vyjadreným právnym a skutkovým stavom bezprostredne nesúvisia a iba stručne konštatuje ich nedôvodnosť.

132. K námietke žalobcu týkajúcej sa nim tvrdeného nedôvodného rozdielného skutkového a právneho posúdenia veci v skutkovo totožných veciach správny súd v prvom rade poukazuje na to, že žalobca zastúpený kvalifikovaným právnym zástupcom v správnej žalobe, v časti VI. na str. 31 uviedol, že dňa 26.04.2021 podal prostredníctvom splnomocneného zástupcu podnet na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania podľa § 77 daňového poriadku, a to vo vzťahu k rozhodnutiam, ktoré označil takto: „Finančného riaditeľstva SR č. 100432981/2021 zo dňa 15.03.2021 (ďalej aj ako rozhodnutie 2), Finančného riaditeľstva SR č.100432878/2021 zo dňa 15.03.2021 (napadnuté rozhodnutie), Finančného riaditeľstva SR č. 100433061/2021 zo dňa 15.03.2021 (ďalej aj ako rozhodnutie 1)“.

133. V ďalšom texte žalobca komparuje právne závery uvedené v dvoch rozličných rozhodnutiach, pričom do textu žaloby vložil polia s fotokópiami rôznych častí textov rozhodnutí, ktoré označuje ako „rozhodnutie 2“ a „napadnuté rozhodnutie“.

134. Z vložených častí textu označených ako „napadnuté rozhodnutie“ je však evidentné, že nejde o časti textu rozhodnutia, ktoré žalobca na str. 31 žaloby označil ako „napadnuté rozhodnutie“, teda z rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR č.100432878/2021 zo dňa 15.03.2021, ktoré je zároveň predmetom prieskumu správnym súdom v tomto konaní. Žalobca následne žiadnym spôsobom v správnej žalobe neidentifikuje, z akého rozhodnutia sú výňatky textu vložené uvedeným spôsobom do textu žaloby za účelom komparácia a označené ako „napadnuté rozhodnutie“.

135. K žalobe žalobca priložil okrem žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane aj rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102727178/2019 zo dňa 26.11.2019 vydaného voči adresátovi Eko Natura SK, s.r.o., avšak po porovnaní textu tohto rozhodnutia je zrejmé, že žalobcom komparované fragmenty rozhodnutia vložené do textu žaloby nepochádzajú ani z tohto rozhodnutia.

136. Žalobca k žalobe priložil aj Podnet na preskúmanie rozhodnutí mimo odvolacieho konania týkajúci sa rozhodnutí žalovaného č. 100432981/2021 zo dňa 15.03.2021, č.100432878/2021 zo dňa 15.03.2021 a č. 100433061/2021 zo dňa 15.03.2021. V texte tohto podnetu poukazuje žalobca na rozpor týchto rozhodnutí s rozhodnutím žalovaného č. 100208505/2021 zo dňa 05.02.2021, ktoré sa malo týkať spoločnosti Eko Natura SK, s.r.o. Toto rozhodnutie však žalobca k žalobe nepriložil a nepredložil ho správne mu súdu ani na pojednávaní.

137. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na § 121 SSP, podľa ktorého účastníci konania sú povinní označiť v žalobe a vo vyjadrení k nej dôkazy na preukázanie svojich tvrdení. Správny súd rozhodne, ktoré z navrhnutých dôkazov vykoná.

138. Žalobca bol v zmysle citovaného ustanovenia povinný ku svojim tvrdeniam o odklone žalovaného od právnych záverov vyslovených v inom skutkovo zhodnom prípade s dôsledkom v podobe porušenia precedenčnej zásady zakotvenej v § 3 ods. 9 Daňového poriadku, predložiť alebo aspoň jednoznačne a zrozumiteľne v správnej žalobe (alebo najneskôr na nariadenom pojednávaní) označiť rozhodnutie, na nesúlad s ktorým svojou argumentáciou poukazuje.

139. Spôsob, akým žalobca v tejto časti žaloby argumentoval, bol podľa názoru správneho súdu natoľko zmätočný (označenie v časti VI. žaloby kopírovaných častí textu porovnávaného rozhodnutia ako „napadnuté rozhodnutie“ a zároveň označenie rovnakým pojmom „napadnuté rozhodnutie“ rozhodnutia žalovaného č. 100432878/2021 z 15.03.2021 hoci ide zjavne o odlišné rozhodnutia, predloženie rozhodnutia žalovaného č. 102727178/2019 zo dňa 26.11.2019 bez konkrétnej argumentácie dôvodov predloženia práve tohto rozhodnutia a jeho súvisu s preskúmanými rozhodnutiami, označenie rozhodnutia č. 100208505/2021 zo dňa 05.02.2021 v priloženom podnete na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania avšak bez predloženia tohto rozhodnutia), že správne mu súdu neumožňoval objektívne a v potrebnom rozsahu posúdiť ani tú skutočnosť, či naozaj v danom prípade išlo o rozhodnutia skutkovo zhodné.

140. Navyše, už z vložených fragmentov textu neidentifikovaného rozhodnutia vyplýva, že závery správcu dane boli v tomto rozhodnutí označené za predčasné z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu, pričom správny súd chyby vytýkané v predmetných fragmentoch rozhodnutia správcovi dane (rozdiel medzi spojením fakturácia bez reálneho dodania tovaru a fakturácia bez prepravy tovaru, neuvedenie porovnávaných dokumentov správcom dane, nekvalifikovanie množstva nakúpených a predaných tovarov) v rozhodnutí správcu dane č. 101839679/2020 zo dňa 26.11.2020 preskúmanom súdom v tomto súdnom konaní neidentifikoval.

141. Žiada sa tiež podotknúť, že aj rozhodnutia týkajúce sa zhodnej skutkovej či právnej situácie sa môžu zásadným spôsobom líšiť v kvalite odôvodnenia a v úrovni zisteného skutkového stavu, preto nie je vylúčené, že odvolací orgán z takýchto procedurálnych dôvodov jedno rozhodnutie zruší a iné potvrdí. Takýto stav bez ďalšieho nezakladá automaticky porušenie § 3 ods. 9 Daňového poriadku, pričom bremeno riadne odôvodneného tvrdenia a unesenia dôkazu v tomto smere zaťažuje žalobcu.

142. Ani tejto žalobnej námietke žalobcu preto správny súd nemohol prisvedčiť.

143. Na základe vykonaného dokazovania a právneho posúdenia žalobných námietok správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

144. O trovách konania súd rozhodol podľa § 168 SSP. Žalobcovi nepriznal náhradu trov konania, pretože v konaní nebol úspešný a u žalovaného nezistil osobitné dôvody vedúce k priznaniu náhrady trov konania.

Senát správneho súdu rozhodol v pomere hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorá musí byť podaná v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“), 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. Kasačná sťažnosť a iné podanie sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinnosť zastúpenia advokátom neplatí, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa.