

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 3S/52/2017
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8017200731
Dátum vydania rozhodnutia: 15. 01. 2019
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marian Hoffmann, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2019:8017200731.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD. a členiek senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a JUDr. Moniky Tobiašovej, v právnej veci žalobcu EKOPRODUKT Brusnica s.r.o., so sídlom Brusnica č. 95, 090 31 Brusnica, IČO: 36 479 896, právne zastúpeného JUDr. Marekom Bujdošom, advokátom so sídlom v Stropkove, Hlinky č. 262/6, 091 01 Stropkov proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č.: 101815944/2017 zo dňa 22. augusta 2017 na základe všeobecnej správnej žaloby takto

rozhodol:

I. Žalobu **z a m i e t a** .

II. Náhradu trov konania účastníkom **n e p r i z n á v a** .

o d ô v o d n e n i e :

Žalobou doručenou správne mu súdu dňa 30.10.2017 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného pod č. 101815944/2017 zo dňa 22.08.2017.

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že Daňový úrad Prešov (ďalej len „správny orgán prvého stupňa“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 až november 2014. Daňová kontrola začala dňa 24.11.2015. Daňovú kontrolu správca dane zameral na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z pridanej hodnoty a na zistenie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane v jednotlivých zdaňovacích obdobiach. V zdaňovacom období február 2014 správca dane zistil, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 20140201 zo dňa 04.02.2014 od dodávateľa AGRAKO, s.r.o., Ľubochnianska 4, 080 06 Ľubotice, IČO 36 479 233, IČ DPH SK2020009409, predmet fakturácie - za práce vykonané na stavbe „Diverzifikácia poľnohospodárskej činnosti v podmienkach EKOPRODUKT Brusnica s.r.o.“ podľa priloženého súpisu prác - turistická ubytovňa v celkovej sume 90.247,52 eur, základ dane 75.206,27 eur, DPH 15.041,25 eur. V tom istom zdaňovacom období žalobca vystavil pre odberateľa AGRAKO, s.r.o., Ľubochnianska 4, 080 06 Ľubotice faktúru č. 2014015 zo dňa 06.02.2014 za prevedené práce podľa súpisu vykonaných prác - stavba turistická ubytovňa v celkovej sume 83.832,00 eur, základ dane 69.860,00 eur, DPH 13.972,00 eur.

2. Správny orgán prvého stupňa daňovou kontrolou zistil, že žalobca mal uzatvorené zmluvy s Poľnohospodárskou platobnou agentúrou, Bratislava o poskytnutí nenávratného finančného príspevku

na turistickú ubytovňu, ľudovú jedáleň a krytú jazdiareň (č. PR01343 zo dňa 10.05.2013), bitúnok, spracovateľské a predajné miesto X. (č. PR01395 zo dňa 02.08.2013), spracovateľské a predajné miesto X. (č. PR01436 zo dňa 20.08.2013) a rekonštrukcia CPK na pôvodnú HD Brusnica a rekonštrukcia telatníka X. (č. PR02520 zo dňa 04.09.2014). Žalobca predložil zmluvy o dielo uzatvorené medzi daňovým subjektom ako odberateľom a spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. ako dodávateľom na vyššie uvedené projekty.

3. Za účelom podania vysvetlení, vyjadrení a predloženia dokladov v rámci daňovej kontroly správca dane spísal so žalobcom zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 103594717/2016 zo dňa 26.07.2016. Miestom ústneho pojednávania bolo sídlo prevádzky daňového subjektu - hospodársky dvor Breznica. Z ústneho pojednávania bolo okrem iného zistené, že obstarané materiály, tovary a služby od jednotlivých dodávateľov boli použité pri rekonštrukciách jednotlivých nehnuteľností. V rámci ústneho pojednávania správca dane vykonal aj obhliadku zrekonštruovaných objektov na základe zmlúv o dielo, a to bitúnok - spracovateľské a predajné miesto v Breznici, krytá jazdiareň v X. a turistická ubytovňa v X..

4. Správny orgán prvého stupňa v súvislosti s preverení vyššie uvedených faktúr nahliadol do spisu žalobcu týkajúceho sa daňových kontrol za zdaňovacie obdobia január 2014 až november 2014 a december 2014. Z nahliadnutia do spisu správca dane vyhotovil úradný záznam č. 104041907/2016 zo dňa 05.10.2016 a zistil tieto skutočnosti:

5. Vyššie uvedené faktúry boli zaúčtované v účtovníctve ž daň z pridanej hodnoty na výstupe bola odvedená v príslušných zdaňovacích obdobiach a na vstupe bola daňovým subjektom uplatnená. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 66850/2015 zo dňa 18.03.2015 vyplýva, že spoločnosť AGRAKO, s.r.o. vykonáva ekonomickú činnosť v oblasti poľnohospodárskeho stavebníctva, a to od zabezpečenia projektovej dokumentácie až po realizáciu stavby, zamestnancov nemá, práce realizuje na základe zmlúv, v roku 2014 spoločnosť nevyužívala na podnikanie žiadne iné priestory mimo adresy sídla spoločnosti a vlastní iba osobné motorové vozidlá, ktorých účtovná hodnota je nulová.

6. Konateľ spoločnosti AGRAKO, s.r.o. sa do zápisnice č. 20160308/2015 zo dňa 29.04.2015 vyjadril, že práce boli vykonávané na základe vzájomnej ústnej dohody, práce boli vykonávané jednotlivými pracovníkmi spoločnosti, resp. družstva na základe požiadavky spoločnosti AGRAKO, s.r.o., dodávateľ (žalobca) vystavil faktúry za vykonané práce na vlastných nehnuteľnostiach na základe požiadavky spoločnosti AGRAKO, s.r.o., išlo o dielčie jednorazové práce, ktoré boli vykonávané na stavbe. Ďalej uviedol, že spoločnosť AGRAKO, s.r.o., ako generálny dodávateľ stavieb, zabezpečovala realizáciu jednoduchých stavebných prác v súlade s víťaznými rozpočtami verejného obstarávania realizácie stavieb. Dôvodom výberu jednotlivých dodávateľov aj z radov investorov bolo zabezpečenie čo najnižšej ceny a využitie miestnych kapacít v danom regióne. Stavebné povolenie na stavby zabezpečovali investori. Všetky projekty boli realizované na základe výberu dodávateľa stavby verejným obstarávaním a sú spolufinancované zo zdrojov Európskej únie.

7. V rámci miestneho zisťovania u žalobcu, z ktorého bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní č. 103594477/2016 zo dňa 26.07.2016 bolo potvrdené, že stavebné práce boli vykonané na základe ústnej dohody so spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. Vlastníkom nehnuteľnosti bol a je žalobca. Išlo o rekonštrukcie nehnuteľností a stavebným úradom boli vydané stavebné povolenia na jednotlivé stavby. Investorom bol žalobca a realizátorom spoločnosť AGRAKO, s.r.o. Práce za žalobcu vykonávali jej vlastní zamestnanci v stálom pracovnom pomere alebo na dohodu. Pracovníkom boli žalobcom vyplácané mesačné mzdy. Odborné práce boli vykonávané v subdodávke dodávateľmi a boli priamo fakturované spoločnosti AGRAKO, s.r.o. Stavebný dozor vykonávala spoločnosť AGRAKO, s.r.o. a viedla aj stavebný denník. Časť stavebného materiálu zabezpečoval žalobca a časť spoločnosť AGRAKO, s.r.o. Stavebné práce boli odovzdávané priebežne. Súpisy vykonaných prác vypracovala spoločnosť AGRAKO, s.r.o. Po ich odsúhlasení boli následne vyhotovené faktúry. Žalobca nemá zakúpený softvér PYRAMÍDA WSN. Za spoločnosť AGRAKO, s.r.o. práce vykonávali subdodávatelia, napr. aj p. U., Y. X., T. X. a ďalšie spoločnosti.

8. Správca dane pri výkone daňovej kontroly zistil, že predmetné nehnuteľnosti, na ktorých sa vykonávali stavebné práce v zmysle zmluvy o dielo uzatvorenej s AGRAKO, s.r.o., sú majetkom žalobcu. Investorom stavby v zmysle stavebného povolenia bol taktiež žalobca. Spoločnosť AGRAKO, s.r.o. bola generálnym dodávateľom stavby a mala zabezpečovať rekonštrukciu nehnuteľností vo vlastníctve

žalobcu. Spoločnosť AGRAKO, s.r.o. nemala vlastných zamestnancov, na vykonanie stavebných prác využívala subdodávateľov. Časť stavebných prác na týchto nehnuteľnostiach si žalobca vykonal vlastnými zamestnancami, t. j. časť diela si žalobca vykonal vlastnou činnosťou, a preto zo strany daňového subjektu nebol dôvod na fakturáciu týchto služieb a tovarov.

9. Zamestnanci neboli dočasne pridelení inému zamestnávateľovi a im vyplatená mzda nebola pre fakturovaná pre iný žalobca. Stavebné práce a aj použitý stavebný materiál, ktoré vykonal a použil žalobca, fakturoval spoločnosti AGRAKO, s.r.o., ktorá uvedené práce spolu s prácami od iných subdodávateľov vyfakturovala späť žalobcovi. Z nákupov tovaru a materiálov, ktoré boli ďalej vyfakturované spoločnosti AGRAKO, s.r.o. si žalobca uplatnil odpočítanie dane v príslušných zdaňovacích obdobiach. Obstaraný tovar a materiál bol zabudovaný, resp. použitý pri rekonštrukciách nehnuteľností, teda nebol dodaný spoločnosti AGRAKO, s.r.o., čím nedošlo ani k zmene vlastníctva. Preprava tovaru a materiálu pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o. nebola samostatne fakturovaná, pretože boli dodávané priamo na stavby a boli zabudované do rekonštruovaných nehnuteľností. Na základe predložených príloh - súpisov vykonaných k jednotlivým faktúram (dodávateľským a odberateľským) bolo zistené, že ide o identický formát a boli vyhotovené pomocou softvéru Systematic PYRAMÍDA, ktorý žalobca neovláda. Faktúry vystavené žalobcom pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o. boli vystavené bez ekonomického opodstatnenia, a taktiež aj faktúry spoločnosti AGRAKO, s.r.o. pre žalobcu neodrážali reálne uskutočnenie služieb. V týchto prípadoch išlo iba o fakturačné dodania, pri ktorých pridaná hodnota nevznikla a nevzniklo ani právo na odpočítanie dane v takej výške, ako bola žalobcom odpočítaná.

10. Správca dane vyslovil záver, že nedošlo k dodaniu prác pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o., pretože práce boli vykonané žalobcom na vlastných nehnuteľnostiach, vlastnými zamestnancami, nevznikla mu daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pretože nedošlo k naplneniu predmetu dane - k dodaniu ako takému, a preto fakturácia za vykonané práce pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o. je bez ekonomickej opodstatnenosti (§ 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov), a teda nemohlo dôjsť k ich dodaniu pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o., ktorá ich následne vyfakturovala pre žalobcu. Žalobcovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov z dôvodu uvedenia dane na faktúre.

11. Aj keď si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane na základe faktúry vystavenej spoločnosťou AGRAKO, s.r.o., právo na odpočítanie dane mu podľa § 49 až § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov nevzniklo, pretože spoločnosti AGRAKO, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť podľa vyššie uvedeného zákona v rozsahu uvedenom na faktúre podľa § 19 ods. 1 vyššie uvedeného zákona. Žalobca mal právo na uplatnenie odpočítania dane len z dodania stavebných prác uskutočnených spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. prostredníctvom iných subdodávateľov.

12. O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia február 2014, máj 2014, júl 2014, september 2014 až november 2014 správca dane vyhotovil protokol č. 104223101/2016 zo dňa 03.11.2016, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 104223955/2016 zo dňa 03.11.2016 zaslal žalobcovi. Vo výzve stanovil lehotu na vyjadrenie do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy. Protokol spolu s výzvou bol žalobcovi doručený dňa 09.11.2016. K protokolu sa žalobca vyjadril v stanovenej lehote. Správca dane prerokoval vyjadrenie žalobcu so žalobcom na ústnom pojednávaní dňa 13.03.2017, z ktorého spísal zápisnicu č. 100442009/2017. Následne správny orgán prvého stupňa vydal rozhodnutie č. 100505755/2017 zo dňa 21.03.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 13.972,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014. Proti rozhodnutiu správneho orgánu prvého stupňa podal žalobca odvolanie.

II.

Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

13. Žalovaný pod č. 101815944/2017 zo dňa 22.08.2017 podľa ustanovenia § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa (Daňového úradu Prešov) č. 100505755/2017 zo dňa 21.03.2017, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel

dane v sume 13.972,00 eur, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014 žalobcovi potvrdil a podané odvolanie zamietol.

14. V odôvodnení žalovaný citoval ustanovenia zákona o dane z pridanej hodnoty a daňového poriadku a konštatoval, že zákonná úprava preukazovania oprávnenosti nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je stanovená v ustanoveniach § 49 až 51 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, ktoré určujú prísne podmienky, ktoré musia byť plateľom dane splnené. Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká plateľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov dňom dodania tovaru a podľa § 19 ods. 2 vyššie uvedeného zákona dňom dodania služby. Zároveň musí byť splnené, že tieto tovary a služby plateľ použije na svoje dodávky tovarov a služieb a daň je voči nemu uplatnená iným plateľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť plateľovi dodané. Vzniknuté právo na odpočítanie dane si môže plateľ uplatniť, ak má od dodávateľa, ktorý je plateľom, faktúru. Faktúra je z hľadiska nároku na odpočítanie dane použiteľná len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nej uvedené odrážajú skutočnosť. Jej dôležitosť nespočíva len v jej formálno-právnej deklarácii, ale hlavne v tom, že musí odrážať reálne uskutočnenie svojho obsahu. Takýto doklad, aj keď má všetky predpísané náležitosti, nie je sám osebe dôkazom, že právo na odpočítanie z neho je oprávnené. Takýmto dôkazom je len vtedy, ak bol vystavený na základe reálne uskutočneného zdanieľného obchodu dodávateľom. Dokazovanie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane je preto vždy v prvom rade vedené k preukazovaniu uskutočnenia dodania tovaru a služby, teda k vzniku daňovej povinnosti z dodaného tovaru a dodanej služby, a tým aj k skutočnej realizácii obchodu.

15. K námietkam žalobcu sa smerujúcim k dodaniu prác a materiálu zo strany žalobcu pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o. žalovaný konštatoval, že sa stotožnil so závermi správneho orgánu prvého stupňa, že v danom prípade nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 vyššie uvedeného zákona, pretože nedošlo k poskytnutiu služieb a dodaniu tovarov pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o., ale išlo o práce, ktoré si žalobca vykonal sám pre seba na vlastnej nehnuteľnosti a pri týchto prácach použil materiály, ktoré si sám zaobstaral. Žalobca neposkytol služby pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o., pretože vykonával práce na vlastnej nehnuteľnosti, a to bez ohľadu na to, že stavbu realizovala spoločnosť AGRAKO, s.r.o. Uskutočnenie stavebných prác na vlastnej nehnuteľnosti nie je dodaním služby, pretože tá istá služba bola následne späť fakturovaná žalobcovi. Z uvedeného dôvodu sú námietky žalobcu podľa žalovaného neopodstatnené.

16. K námietkam žalobcu, že správny orgán prvého stupňa nesprávne právne posúdil vzťah medzi spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. a žalobcom, pretože zhotoviteľ nemôže byť obmedzovaný vo výbere subdodávateľských subjektov žalovaný konštatoval, že správny orgán prvého stupňa v napadnutom rozhodnutí dostatočne odôvodnil, prečo v danom prípade nedošlo k naplneniu predmetu dane, a to z dôvodu, že žalobca nevykonal práce pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o., ale sám pre seba. Samotné vystavenie faktúry pre dodávateľa stavby nenaplnilo definíciu ekonomickej činnosti napriek tomu, že odvolávajúci sa a spoločnosť AGRAKO, s.r.o. si medzi sebou vystavili faktúry a aj ich uhradili. Správny orgán prvého stupňa pri preverovaní obchodného prípadu medzi žalobcom a spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. skúmal skutočný obsah celého obchodného prípadu a vyslovil správny záver, že realizácia stavebných prác vlastnými zamestnancami na vlastnej nehnuteľnosti, aj keď bola vystavená faktúra pre dodávateľa stavby, nie je naplnením pojmu ekonomickej činnosť. Ide len o formálne vystavenie faktúry jednou osobou pre druhú osobu.

17. Žalovaný konštatoval, že zo zmlúv o dielo vyplýva, že ako objednávateľ je uvedený žalobca a ako zhotoviteľ spoločnosť AGRAKO, s.r.o. tak, ako to predpokladá ustanovenie § 536 zákona č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov. Z ustanovenia § 538 zákona č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov vyplýva že zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva nič iné. Keďže v danom prípade zo zmlúv o dielo nevyplývalo nič iné, takúto možnosť mal v danom prípade aj zhotoviteľ (spoločnosť AGRAKO, s.r.o.) To, že túto možnosť mal, však neznamená, že mohol poveriť vykonaním diela samotného objednávateľa, pretože by došlo k splnutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa (hoci len v určitom rozsahu), čo by bolo minimálne v rozpore s účelom zmluvy o dielo. Keďže v danom prípade investor (objednávateľ) rekonštruoval vlastné nehnuteľnosti vlastnými zamestnancami, teda časť diel vytvoril objednávateľ diela vlastnou činnosťou, nemal dôvod

fakturovať tieto práce zhotoviteľovi diela. Z uvedeného dôvodu sú podľa žalovaného námietky žalobcu neopodstatnené.

18. Keďže v danom prípade nedošlo k naplneniu predmetu dane, žalobcovi nevznikla daňová povinnosť z faktúry č. 2014015 podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 69 ods. 1 vyššie uvedeného zákona, pretože išlo len o vystavenie faktúry bez ekonomického opodstatnenia. Žalobcovi však vznikla daňová povinnosť z dôvodu uvedenia výšky dane na faktúre, a to na základe ustanovenia § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov. Keďže vyššie uvedená faktúra pre odberateľa AGRAKO, s.r.o. je ekonomicky neopodstatnená, preto aj faktúra vystavená spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. pre žalobcu neodráža skutočnú výšku zrealizovaných stavebných prác. Tým, že si žalobca uplatnil pravo na odpočítanie dane z faktúry č. 20140201 od spoločnosti AGRAKO, s.r.o., porušil § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov pretože spoločnosti AGRAKO, s.r.o., ako dodávateľovi, nevznikla daňová povinnosť v rozsahu uvedenom na faktúre.

19. Žalovaný ďalej konštatoval, že správny orgán prvého stupňa nespochybnil postavenie spoločnosti AGRAKO s r.o. ako generálneho zhotoviteľa diela a jeho zodpovednosť za činnosti na stavbe a za prípadné škody. Taktiež nespochybnil ani zmluvný vzťah medzi spoločnosťou AGRAKO s.r.o. a inými podnikateľskými subjektmi. Správny orgán prvého stupňa však konštatoval, že spoločnosť AGRAKO, s.r.o. nedodala dielo v takom rozsahu, ako sú vyhotovene faktúry pre odvolávajúceho sa, pretože časť diela si vytvoril žalobca svojou vlastnou činnosťou na vlastných činnostiach. Z predložených faktú a príloh k faktúram vyplýva, že žalobca obstaraný materiál svojimi zamestnancami zabudoval do rekonštituovaných nehnuteľností, a taktiež vykonal stavebné práce Z uvedeného dôvodu nedošlo k poskytnutiu služieb, resp. dodaniu tovaru žiadnemu inému subjektu. Teda nedošlo k dodaniu tovaru a poskytnutiu služieb pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o. a ani k prijatiu tovaru a služieb od AGRAKO, s.r.o.

20. Správny orgán prvého stupňa práce nespochybnil, ktoré poskytli iné daňové subjekty spoločnosti AGRAKO s r.o. ako generálnemu zhotoviteľovi diela, a ten ich následne vyfakturoval žalobcovi a odpočítanie dane v danej výške žalobcovi priznal, o čom svedčí výpočet uvedený v napadnutom rozhodnutí.

21. Žalovaný konštatoval, že správny orgán prvého stupňa postupoval v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov a Daňovým poriadkom v znení neskorších predpisov, hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, dostatočne zistil skutkový stav a skutkový stav správne právne vyhodnotil uviedol konkrétne porušenia právnych predpisov, a preto námietky odvolávajúceho sa považuje za neopodstatnené.

22. Na základe vyššie uvedeného žalovaný rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia.

III.

Argumenty žalobcu v podanej žalobe

23. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil žalovaný rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa zo dňa 21.03.2017 a žiadal vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie a priznať trovy konania. V žalobe poukázal opätovne na dôvody, ktoré boli predmetom odvolania voči prvostupňovému rozhodnutiu a argumentoval ďalej tým, že podľa názoru žalobcu faktúry vyhotovované kontrolovaným daňovým subjektom AGRAKO, s.r.o., ako aj faktúry vyhotovované pre žalobcu sú ekonomicky opodstatnené, nakoľko odzrkadľujú skutočnú výšku stavebných prác realizovaných spoločnosťou AGRAKO, s.r.o.. Podľa názoru žalobcu nemôže byť subjekt ako zhotoviteľ obmedzovaný vo výbere subdodávateľských subjektov, ktoré majú vykonávať časti diel. Argumentoval opätovne, že mal za to, že diela boli vykonané v súlade s rozhodnutím stavebného úradu o povolení stavby, pričom výkon diela bol generálnemu zhotoviteľovi umožnený dodávateľským spôsobom. Podľa neho správny orgán prvého stupňa nie je oprávnený zasahovať do tohto konania a stanovovať, kto môže a nemôže vykonávať jednotlivé poddodávky diela. O poddodávkach vždy rozhodovala len spoločnosť AGRAKO, s.r.o.. O podanom odvolaní, ako ďalej vyplýva, rozhodol žalovaný, ktorý potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a žalobca

týmto prostredníctvom právneho zástupcu podal na krajský súd žalobu, v ktorej namietal, že podľa jeho názoru je rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v rozpore s Daňovým poriadkom, ako aj so zákonom č. 222/2004 Z.z., pretože žalovaný svojím rozhodnutím a procesným postupom ukrátil žalobcu na jeho právach a právom chránených záujmoch v intenciách ustanovenia § 178 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, a preto žiadal žalobca preskúmať zákonnosť a zrušiť rozhodnutia a taktiež preskúmať procesný postup žalovaného, ako aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa, pre tie isté vady, pre ktoré žalobca napáda rozhodnutia žalovaného. Žalobca namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného v hmotnoprávnej a procesnoprávnej rovine, pričom dôvody nezákonnosti rozhodnutia žalovaného sú najmä nesprávne právne posúdenie veci, nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, nedostatočné zistenie skutkového stavu, rozpor v zisteniach žalovaného so skutkovým stavom a podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

24. Čo sa týka nesprávneho právneho posúdenia žalovaného na vzťah žalobcu a spoločnosti AGRAKO, s.r.o., a najmä na nemožnosť fakturácie vykonaných stavebných prác a uplatnenie príslušnej dane, žalobca argumentoval tým, že tak, ako už uvádzal v odvolaní, medzi žalobcom a Poľnohospodárskou platobnou agentúrou bola uzatvorená zmluva o poskytnutie nenávratného finančného príspevku, pričom generálnym zhotoviteľom jednotlivých diel, na ktorý bol poskytnutý príspevok, bola vybraná vo výberovom konaní spoločnosť AGRAKO, s.r.o.. S týmto generálnym zhotoviteľom boli uzatvorené zmluvy o dielo, pričom jednotlivé časti diel boli subdodávateľsky dodávané hlavnému zhotoviteľovi spoločnosti AGRAKO, s.r.o., inými podnikateľskými subjektmi, ktoré vykonávali práce alebo služby, resp. dodávali časti diel. Jednou z dodávateľských spoločností bola aj spoločnosť žalobcu, ktorá na základe ústnej zmluvy o dielo dodávala a vykonávala dohodnuté časti diel. Takto vykonané a dodané časti diel vyfakturovala jednotlivými faktúrami. Tieto práce a dodaný materiál nevykonala pre seba ako to tvrdí správca dane, ale pre generálneho zhotoviteľa, ktorý si tieto časti diel od žalobcu riadne objednal, ale aj iné časti diel si objednal od iných subdodávateľov. Podľa názoru žalobcu je nesprávna právna interpretácia správneho orgánu prvého stupňa a žalovaného, že vykonané jednotlivé časti diel dodávané žalobcom neboli zhotovené pre generálneho zhotoviteľa, ale pre žalobcu. Zdôraznil, že za celé vykonanie diel nesie zodpovednosť generálny zhotoviteľ, ktorým bola spoločnosť AGRAKO, s.r.o.. Táto vyhrala verejnú súťaž na zhotovenie celého diela prevzatím staveniska, prevzala aj plnú zodpovednosť za činnosť na stavbe a to tak za škody, ktoré môžu vzniknúť na stavbe, ako aj za škody, ktoré vzniknú osobám, ktoré tam vykonávali práce. Ďalej poukázal žalobca na to, že realizoval stavbu generálny zhotoviteľ, objednávateľ teda mohol vstupovať len ako subdodávateľ generálneho zhotoviteľa. Na jednej strane správca dane uznáva ako zhotoviteľa diela spoločnosť AGRAKO, s.r.o., na druhej strane spochybňuje zmluvný vzťah medzi spoločnosťou AGRAKO, s.r.o., ako generálnym zhotoviteľom diela a ďalšími podnikateľskými subjektmi, ktoré vykonávali práce, resp. dodali časti diel a tieto diela vyfakturovali. Z predložených dôkazov je jasné a zrejmé, že spoločnosť AGRAKO, s.r.o., ako generálny zhotoviteľ mohol a uzatvoril ústne zmluvy o dielo z dodávateľskými subjektmi. Vždy v zmluvnom vzťahu vystupovala spoločnosť AGRAKO, s.r.o., ako generálny zhotoviteľ diela, t. j. niesla hlavnú zodpovednosť za vykonávané dielo.

25. Ďalej žalobca poukázal na nesprávne právne posúdenie podľa ustanovení § 49 ods. 1 a nasl. zákona o dani z pridanej hodnoty v spojení s § 19 citovaného zákona a ich nesprávnej interpretácii na vzťah medzi žalobcom a spoločnosťou AGRAKO, s.r.o., pričom žalobca citoval príslušné ustanovenie § 19 ods. 1, § 49 ods. 1 zákona o DPH a argumentoval tým, že z uvedených ustanovení zákona o DPH vyplýva, že dodávateľovi celej stavby, t. j. diela vznikla daňová povinnosť. Výkladom týchto ustanovení je jasné a zrejmé, že ak vzniká možnosť a právo odpočítať daňovému subjektu ako dodávateľovi celého diela alebo stavby, vzniká v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, tak daňovému subjektu, t. j. žalobcovi právo odpočítať daň aj z časti diela. V ďalších ustanoveniach § 49 zákona o DPH je upravené, kedy žalobca nemôže odpočítať daň z tovaru alebo služby, avšak ani jeden z týchto prípadov sa neviaže na právny vzťah uzatvorený medzi žalobcom a spoločnosťou AGRAKO, s.r.o..

26. V ďalšom bode žaloby poukázal žalobca na nesprávne právne posúdenie ustanovení § 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 zákona o DPH a ich nesprávnu interpretáciu ohľadom dodania tovaru alebo služieb medzi žalobcom a spoločnosťou AGRAKO, s.r.o., pričom žalobca opätovne citoval § 2 ods. 1 zákona o DPH, ako aj § 8, § 9 zákona o DPH a má za to, že z týchto ustanovení je zrejmé, že zo strany žalobcu došlo k dodaniu tovaru v zmysle § 8 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, a preto je takéto vykonanie diela predmetom dane, pričom túto povinnosť žalobca, ale aj spoločnosť AGRAKO,

s.r.o., riadne splnili. V ďalšom bode žaloby argumentoval žalobca nesprávnym právnym posúdením ustanovení § 69 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 69 ods. 5 citovaného zákona a ich nesprávnu interpretáciu ohľadom tvrdenia, že na jednej strane žalobcovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 69 ods. 1 z dôvodu, že išlo o vystavenie faktúr bez ekonomického opodstatnenia, avšak na druhej strane mu vznikla daňová povinnosť podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH z dôvodu, že žalobca faktúru vystavil a uviedol na nej daň, a tak ju preto musí uhradiť. Žalobca sa k uvedenému tvrdeniu vyjadril poukazom na ustanovenie § 69 ods. 1 a 5 zákona o DPH, pričom argumentoval tvrdením žalovaného, z ktorého vyplýva, že na jednej strane k naplneniu predmetu dane nedošlo, lebo išlo o vystavenie faktúr bez ekonomického plnenia a opodstatnenia, no na druhej strane tým, že došlo k vystaveniu faktúry v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH, vznikla žalobcovi daňová povinnosť. Poukázal na rozdielnu aplikáciu a interpretáciu uvedených ustanovení tak správcom dane ako aj žalovaným.

27. V ďalšej žalobnej námietke poukázal žalobca na nesprávne vyhodnotenie dôkazov vykonaných žalovaným a správnym orgánom prvého stupňa v súvislosti s realizáciou časti diel žalobcom a spoločnosťou AGRAKO, s.r.o., a tvrdením žalovaného, že vystavenie faktúr bolo bez ekonomického opodstatnenia. K tomuto žalobca citoval príslušné ustanovenie § 2 ods. 3 zákona o DPH, z ktorého podľa neho vyplýva, že ekonomickou činnosťou sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb. Zároveň z odseku 1 tohto ustanovenia vyplýva, že zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť. Z uvedeného podľa žalobcu je zjavné, že tak spoločnosť AGRAKO, s.r.o., ako aj žalobca museli výkon stavebných prác a dodávku materiálu, t. j. vykonanie diela alebo jeho časti fakturovať, a tak zo strany žalobcu, ako aj zo strany spoločnosti AGRAKO, s.r.o. došlo k vystaveniu faktúr a splneniu si daňovej povinnosti.

28. Ďalej v žalobe žalobca poukázal na nesprávne právne posúdenie a interpretáciu ustanovení § 3 Daňového poriadku v nadväznosti na rozhodnutie žalovaného a na neprihľadávanie žalobcu pri správe. K tomuto bodu žalobca poukázal na citáciu ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku a argumentoval tým, že má za to, že správca dane, ako aj žalovaný nesprávne právne interpretovali príslušné ustanovenia, pretože zo strany žalobcu ani zo strany žalovaného nemohlo a nevzniklo žiadne daňové zvýhodnenie, pretože na jednej strane daň bola zaplatená zo strany žalobcu a na druhej strane daň bola zaplatená aj zo strany spoločnosti AGRAKO, s.r.o., čiže z pohľadu daňového konania nedošlo a ani nemohlo dôjsť k zvýhodneniu ani jedného subjektu, naopak, svojim rozhodnutím prvostupňový správny orgán zvýhodnil seba. V závere žaloby argumentoval žalobca porušením základných zásah správy daní, najmä ustanovení § 3 Daňového poriadku v nadväznosti na rozhodnutie a postup žalovaného, ako aj správneho orgánu prvého stupňa, pričom opätovne citoval ustanovenie § 3 ods. 1 Daňového poriadku a konštatoval, že má za to, že najmä správca dane ako prvostupňový orgán nedbal na zachovávanie práva a právom chráneného záujmu daňového subjektu, ale jednostranne na svoj prospech si nielenže interpretoval právne normy, ale ich aj v rozhodnutí použil jednostranne bez ohľadu na základné zásady upravené v Daňovom poriadku. Žiadal žalobca na základe uvedenej žaloby preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia a nariadiť pojednávanie vo veci.

IV.

Vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe

29. K podanej žalobe sa písomným stanoviskom zo dňa 22.03.2018 vyjadril žalovaný. Ako žalovaný nesúhlasil s názorom žalobcu, že zo strany žalovaného došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu vzťahu žalobcu a spoločnosti AGRAKO, s.r.o. a najmä vo vzťahu nemožnosti fakturácie vykonaných stavebných prác. Žalovaný konštatoval, že zo zmlúv o dielo vyplýva, že ako objednávateľ je uvedený žalobca a ako zhotoviteľ spoločnosť AGRAKO, s.r.o. tak, ako to predpokladá ustanovenie § 536 zákona č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov. Z ustanovenia § 538 zákona č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov vyplýva, že zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva nič iné. Keďže v danom prípade zo zmlúv o dielo nevyplývalo nič iné, takúto možnosť mal v danom prípade aj zhotoviteľ (spoločnosť AGRAKO, s.r.o.). To, že túto možnosť mal však neznamená, že mohol poveriť vykonaním diela samotného objednávateľa, pretože by došlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa (hoci len v určitom rozsahu), čo by bolo minimálne v rozpore s účelom zmluvy o dielo. Keďže v danom prípade investor (objedávateľ) rekonštruoval vlastné

nehnutelnosti vlastnými zamestnancami, teda časť diel vytvoril objednávateľ diela vlastnou činnosťou, nemal dôvod fakturovať tieto práce zhotoviteľovi diela.

30. K nesprávnemu právnemu posúdeniu ustanovení § 49 ods. 1 a nasl. zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov v spojení s § 19 ods. 1 vyššie uvedeného zákona a k nesprávnemu právnemu posúdeniu ustanovení § 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 vyššie uvedeného zákona žalovaný uviedol, že trvá na tom, že v danom prípade nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 vyššie uvedeného zákona, pretože zo strany žalobcu nedošlo k poskytnutiu služieb a dodaniu tovarov pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o., ale išlo o práce, ktoré si žalobca vykonal sám pre seba na vlastnej nehnuteľnosti a pri týchto prácach použil materiály, ktoré si sám zaobstaral. Žalobca neposkytol služby pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o., pretože vykonával práce na vlastnej nehnuteľnosti, a to bez ohľadu na to, že stavbu realizovala spoločnosť AGRAKO, s.r.o. Uskutočnenie stavebných prác na vlastnej nehnuteľnosti nie je dodaním služby, pretože tá istá služba bola následne späť fakturovaná žalobcovi. Aj keď si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane na základe faktúry vystavenej spoločnosťou AGRAKO, s.r.o., právo na odpočítanie dane mu podľa § 49 až § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov nevzniklo, pretože spoločnosť AGRAKO, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť podľa vyššie uvedeného zákona v rozsahu uvedenom na faktúre podľa § 19 ods. 1 vyššie uvedeného zákona. Žalobca má právo na uplatnenie odpočítania dane len z dodania stavebných prác uskutočnených spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. prostredníctvom iných subdodávateľov.

31. K nesprávnemu právnemu posúdeniu ustanovení § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 69 ods. 5 vyššie uvedeného zákona žalovaný uviedol, že článok 203 v hlave XI smernice Rady 2003/112/ES stanovuje, že DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre. Citovaný článok je zahrnutý do hlavy XI s názvom „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“ kapitole 1, nazvanej „Platobná povinnosť“, oddiele 1 s názvom „Osoby povinné platiť daň správcovi dane“, a tento článok je premietnutý do ustanovenia § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov. V prípade, ak platiteľ podá daňové priznanie, v ktorom deklaruje odpočet DPH z faktúry vyhotovenej iným platiteľom za dodanie tovaru alebo služby, pričom kontrolou bolo zistené, že k samotnému dodaniu tovaru alebo služby v skutočnosti nedošlo, na jednej strane dodávateľovi nevznikla síce daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, a teda povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 1 vyššie uvedeného zákona, ale mu vznikla povinnosť platiť daň uvedenú na faktúre podľa § 69 ods. 5 vyššie uvedeného zákona. Na druhej strane odberateľ nemôže odpočítať daň, pretože mu nevzniklo právo na odpočítanie dane v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov (dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru alebo služby, vznikla mu len povinnosť zaplatiť daň, ktorú uviedol na faktúre). Predmetnou problematikou sa zaoberajú aj rozsudky Súdneho dvora ES C-566/07 Stedeco, C-342/87 Genius Holding BV a C-454/98 Schmeink a Strobel, C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, a najmä rozsudok C-642/11 Stroj trans EOOD. Podľa ustanovenia § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov každá osoba, ktorá uvedie daň na faktúre, je povinná zaplatiť túto daň. Akýkoľvek iný postup by bol v rozpore s kogentným ustanovením hmotnoprávného predpisu, a bol by teda nesprávny a tiež nezákonný, a preto právne posúdenie veci žalovaným považujeme za správne.

32. K nesprávnemu vyhodnoteniu dôkazov v súvislosti s realizáciou časti diel žalobcom a k tvrdeniu žalovaného, že vystavenie faktúr bolo bez ekonomického opodstatnenia, žalovaný trval na tom, že faktúry žalobcu vystavené pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o. nemali ekonomické opodstatnenie a že žalovaný správne vyhodnotil dôkazy. Správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti AGRAKO, s.r.o. len v takej výške, v akej bola uplatnená daň na výstupe na faktúrach od žalobcu pre spoločnosť AGRAKO, s.r.o., pretože len táto časť odpočítania dane bola uplatnená v rozpore s ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov.

33. K porušeniu základných zásad správy daní žalovaný uviedol, že postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránil záujmy štátu a dbal pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu.

34. Z uvedených dôvodov považoval žalobou napádané rozhodnutie za správne, zákonné, založené na správnom právnom posúdení veci, vydané na základe dostatočného zistenia skutkového stavu, a preto navrhol žalobu v plnom rozsahu zamietnuť.

V.

Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného

35. Žalobca podal dňa 25.06.2018 písomné stanovisko k vyjadreniu žalovaného, v ktorom uviedol:

36. Opätovne poukázal na svoje stanovisko, tak ako je uvedené v žalobe, že podľa jeho názoru medzi spoločnosťou AGRAKO, s.r.o., ktorý bol generálnym zhotoviteľom diela a žalobcom ako objednávateľom boli uzatvorené zmluvy o dielo, pričom jednotlivé časti diel boli subdodávateľský dodávané hlavnému zhotoviteľovi spoločnosti AGRAKO, s.r.o. inými podnikateľskými subjektmi a medzi tými subjektmi bol aj žalobca. V zmysle ustanovení Obchodného zákonníka za vykonanie diel nesie zodpovednosť zhotoviteľ, a tým bola spoločnosť AGRAKO, s.r.o. Táto spoločnosť vyhrala verejnú súťaž na zhotovenie diela, prevzatím staveniska prevzala aj plnú zodpovednosť za činnosť na stavbe a to aj za škody, ktoré by mohli na tejto stavbe vzniknúť, pričom zodpovednosť trvala až do ukončenia týchto rekonštrukčných alebo stavebných prác, t. j. do ukončenia diela. Opätovne uviedol, že v čase, odkedy objednávateľ odovzdal generálnemu staviteľovi stavenisko, až do doby, kedy objednávateľ prevzal od generálneho zhotoviteľa už riadne vykonané dielo, nemohol objednávateľ pre seba vykonávať žiadne stavebné práce, keďže žiadnu stavbu objednávateľ nerealizoval. Realizoval ju generálny zhotoviteľ a objednávateľ mohol vystupovať len ako jeden zo subdodávateľov na tejto stavbe. Z predložených dôkazov, zo stavebného povolenia je jasné a zrejmé, že spoločnosť AGRAKO, s.r.o. ako generálny zhotoviteľ mohol a uzatvoril ústne zmluvy o dielo s dodávateľskými subjektmi. Táto skutočnosť mu nebránila, aby si tieto subdodávateľské spoločnosti vyberal podľa najlepších cenových ponúk, prípadne z miestnych podnikateľských subjektov, ktoré by mu poskytli najlepšie podmienky týkajúce sa ceny diela alebo týkajúcich sa záručných podmienok. Z uvedeného dôvodu podľa jeho názoru nie je možné, aby bol zo strany žalovaného ako správcu dane napádaný tento vzťah a označovaný ako splynutie osôb objednávateľa a zhotoviteľa.

37. Ďalej poukázal na § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z., z ktorého je jasné a zrejmé, že daňová povinnosť vzniká pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo aj inej obdobnej zmluvy. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania stavby. Podľa § 41 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. odpočítanie dane je právo odpočítať daň z tovaru alebo služby, ktorá vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. U zvedených ustanovení vyplýva, že dodávateľovi celej stavby, t. j. diela vznikla daňová povinnosť a z výkladu týchto ustanovení je jasné a zrejmé, že ak vzniká možnosť a právo odpočítať daň subjektu ako dodávateľovi celého diela alebo stavby vzniká taktiež daňovému subjektu, žalobcovi právo odpočítať daň aj z časti diela.

38. Podľa názoru žalobcu tvrdenie žalovaného, že na jednej strane k naplneniu premetu dane nedošlo, lebo išlo len o vystavenie faktúr bez ekonomického plnenia a opodstatnenia a na druhej strane tým, že došlo k vystaveniu faktúry vznikla daňová povinnosť je právne nesprávne. Podľa žalobcu žalovaný si účelovo vykladá ustanovenie zákona č. 222/2004 Z.z. Výkladom tohto ustanovenia by tak vznikla nezhoda v prospech štátu, kedy správca dane zneužíva situáciu, že žalobca daň zaplatí, ale na druhej strane neumožní odpočet tejto dane z dôvodu, že podľa názoru správcu dane tento vzťah neexistoval. V uvedenom rozsahu sa štát dostáva do pozície, kedy môže zneužívať tento zákon k svojmu jednostrannému zvýhodneniu, resp. štátneho orgánu. Z uvedeného dôvodu považuje túto interpretáciu tohto zákona za nesprávnu.

VI.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

39. Uznesením pod č.k. 3S/52/2017-43 zo dňa 10.05.2018 správny súd zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

40. Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“).

41. Podľa § 2 ods. 1 S.s.p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

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

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

44. S poukazom na vyššie citované zákonné ustanovenia správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia, ako aj konanie, ktoré ich vydaniu predchádzalo, vypočul právneho zástupcu žalobcu a rozhodol bez prítomnosti povereného zástupcu žalovaného potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto ju zamietol.

45. Predmetom preskúmania je rozhodnutie žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie február 2014 z dôvodu, že došlo zo strany žalobcu k porušeniu ustanovenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tým, že v zdaňovacom období február 2014 žalobca neoprávnene odpočítal DPH z faktúr, ktorých odpočítanie nepreukázal ako oprávnený nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

46. Právo odpočítať daň z tovaru alebo služby by vznikla žalobcovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, pričom táto vzniká podľa ustanovenia § 19 ods. 1 Zákona o DPH. Nakoľko v daných prípadoch nedošlo k naplneniu predmetu dane daňová povinnosť nevznikla z faktúr za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014 podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 69 ods. 1 citovaného zákona, pretože išlo len o vystavené faktúry bez ekonomického opodstatnenia.

47. Aj správny súd je toho názoru, že uvedené faktúry pre odberateľa AGRAKO, s.r.o. boli ekonomicky neopodstatnené, pretože faktúry vystavené spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. pre žalobcu neodrážajú skutočnú výšku zrealizovaných stavebných prác. Správny súd sa stotožnil so závermi žalovaného, že tým, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr za jednotlivé zdaňovacie obdobia v roku 2014 AGRAKO, s.r.o. porušil ustanovenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., pretože spoločnosti AGRAKO, s.r.o. ako dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v rozsahu uvedenom v predmetných faktúrach.

48. Správca dane postupoval pri daňovej kontrole v zmysle § 3 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

49. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti so žalobcom 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 prietrahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

50. 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.

51. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú

realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol žalobca oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

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

53. V daňovej kontrole platí prejednávacia zásada, nie vyhľadávacia. Správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech platiteľa. Správca dane iba prejednáva dôkazy platiteľom predložené, čo vyplýva zo skutočností, že dôkazná povinnosť je na strane platiteľa.

54. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, žalobca 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

55. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, 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.

56. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, 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.

57. 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.

58. Podľa § 44 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

59. Na základe uvedeného správca dane preveruje prípustnosť, prípadne akceptovateľnosť právnych úkonov vo vzájomných záväzkových vzťahoch daňových subjektov z pohľadu daňových následkov. Daňovými následkami je vznik daňových povinností podľa hmotnoprávných daňových zákonov. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

60. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

61. Podľa § 19 ods. 1 prvej vety zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

62. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. 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.

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

64. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

65. Uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 zákona o DPH je viazané na kumulatívne splnenie všetkých zákonom stanovených podmienok, pričom nesplnenie už jednej z nich vylučuje priznanie nároku.

66. Základnou podmienkou uplatnenia odpočítania dane je dodanie tovaru alebo služby na základe ktorého vznikla daňová povinnosť. Z dôvodu priznania odpočítania dane je platiteľ povinný preukázať (dôkazné bremeno je na ňom), že pri tomto tovare, resp. službe vznikla daňová povinnosť nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj obsahovej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru resp. služby faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Samotná faktúra bez ďalšieho nie je dôkazom o tom, že žalobca skutočne nadobudol tovar, resp. službu, pri ktorom vznikla daňová povinnosť.

67. Prijatie faktúr s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr. Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi nárok na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Uvedené kontrolovaný platiteľ nespĺnil.

68. Napriek tomu, že žalobca ako platiteľ predložil faktúry, v ktorých bolo bezpochyby preukázané, že deklarovaným dodávateľom je spoločnosť AGRAKO, s.r.o. povinná sumu DPH uvedenú na takýchto faktúrach priznať a odviesť, uvedené doklady sú dôkazom len vtedy (faktúry, súpisy prác), ak by takéto doklady boli vystavené na základe reálneho plnenia, ktorého uskutočnenie však bol platiteľ povinný preukázať. Súčasne dôležitou podmienkou stanovenou v zákone o DPH je povinnosť použiť uvedené služby, z ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie dane, na účely svojho podnikania ako platiteľ.

69. Zdaniteľné plnenia, z ktorých odpočítanie dane žalobca deklaroval z faktúr za zdaňovacie obdobie február 2014 zamestnanci správcu dane posudzovali v intenciách všetkých daňovým subjektom predložených a vlastnou činnosťou zamestnancov správcu dane nadobudnutých dôkazov.

70. Z obsahu žaloby vyplýva, že žalobca namietal porušenie práv žalobcu s dôrazom na uzatvorenú zmluvu o dielo s dodávateľom stavby spoločnosťou AGRAKO, s.r.o., pričom argumentoval v žalobe tým, že odpočítanie dane s poukazom na príslušné ustanovenia zákona o DPH si žalobca uplatnil správne a zákonne.

71. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvádzaných v žalobe, pričom mal bezpochyby za preukázané, že postupom žalovaného, ako aj postupom správcu dane neboli porušené práva alebo právom chránené záujmy v zmysle § 2 ods. 2 S.s.p. u žalobcu.

72. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalovaný preskúmal napadnuté rozhodnutia správcu dane v celom rozsahu a vysporiadal sa so všetkými odvolacími námietkami žalobcu. Správca dane pri výkone daňovej kontroly a v rámci vyrubovacieho konania postupoval výlučne v medziach zákona, pričom citoval príslušné ustanovenia Zákona o DPH, ako aj Daňového poriadku.

73. V zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku hodnotil každý dôkaz samostatne a potom všetky dôkazy podľa správnej úvahy vo vzájomných súvislostiach, pričom hodnotiaca úvaha správcu dane nebola ľubovoľná, ale vychádzala so všetkého, čo pri správe daní vyšlo najavo.

74. Správca dane analyzoval deklarované zdaniteľné obchody a ich fakturáciu medzi daňovými subjektmi, pričom zistil, že aj napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených zákonom o DPH, účel tohto zákona nebol dodržaný, pretože žalobcovi nevznikla daňová povinnosť z realizovania služieb, pretože išlo iba o fakturáciu formálnych a nereálnych obchodov, pri ktorých pridaná hodnota nevznikla a následne kontrolovanému daňovému subjektu - žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane.

75. Zamestnanci správcu dane postupovali pri výkone daňovej kontroly a následne vo vyrubovacom konaní v súlade s § 24 ods. 2 Daňového poriadku, pričom správca dane zväžil vykonané úkony a zhodnotil výsledky vykonaných dôkazov, pričom zhodnotenie dôkazov správcu dane riadne odôvodnil tak v Protokole, ako aj následne v príslušnom rozhodnutí správcu dane vydanom vo vyrubovacom konaní zo dňa 21.03.2017, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 13.972 eur podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku.

76. Rozhodnutie žalovaného je jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, a preto z uvedených dôvodov správny súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 S.s.p. zamietol.

77. V plnom rozsahu sa správny súd stotožnil so závermi žalovaného, ktorý mal za preukázané, že Zmluvy o dielo na jednotlivé stavby uzatvorené medzi žalobcom ako objednávateľom a zhotoviteľom spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. boli uzatvorené v zmysle ustanovenia § 536 Obchodného zákonníka. Avšak z ustanovenia § 538 Obchodného zákonníka, aj keď vyplýva, že zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva nič iné, nedávala oprávnenie žalobcovi na to, aby v danom prípade na základe uvedenej zmluvy o dielo žalobca ako objednávateľ vykonal práce na vlastnej nehnuteľnosti v prospech seba, ktoré nakoniec fakturoval spoločnosti AGRAKO, s.r.o. ako zhotoviteľovi uvedeného diela.

78. Táto možnosť vyplývajúca z ustanovenia § 538 Obchodného zákonníka však neznamenala, že mohol poveriť žalobca vykonaním diela samotného objednávateľa, pretože týmto postupom prišlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa, čo malo za následok minimálne rozpor s účelom zmluvy o dielo. Keďže v daných prípadoch investor, t. j. objednávateľ - žalobca rekonštruoval vlastnú nehnuteľnosť vlastnými zamestnancami, teda časť diela vytvoril žalobca ako objednávateľ diela vlastnou činnosťou, nemal dôvod fakturovať tieto práce zhotoviteľovi diela, t. j. spoločnosti AGRAKO, s.r.o. Mal postupovať pri vykonaní týchto častí diel obdobne ako u ostatných subdodávateľoch (p. Stolarik, Jozef Baľo, Martin Bobák) a nie fakturovať za práce objednávateľovi, t. j. žalobcovi.

79. Z uvedeného dôvodu preto aj správny súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že išlo v uvedených prípadoch, keď boli vystavené faktúry pre odberateľa AGRAKO, s.r.o., tieto boli ekonomicky neopodstatnené, nakoľko predmetné faktúry boli vystavené spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. pre žalobcu a neodrážali skutočnú výšku zrealizovaných stavebných prác. Tým, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z uvedených faktúr za zdaňovacie obdobie február 2014 od spoločnosti AGRAKO, s.r.o., porušil aj podľa názoru správneho súdu ustanovenie § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., pretože spoločnosti AGRAKO, s.r.o. ako dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v rozsahu uvedenom na vystavených faktúrach. Rovnaký právny názor zaujal tunajší súd aj v rozsudku Krajského súdu v Prešove pod sp. zn. 3S/50/2017 zo dňa 05.12.2018 a vychádza z vyššie uvedených dôvodov.

80. K uvedenému záveru správny súd dospel na základe preskúmania aj jednotlivých dôkazov, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, z ktorých bezpochyby mal súd za preukázané, že z krycích listov spoločnosti AGRAKO, s.r.o., ktoré sú súčasťou administratívneho spisu vyplýva, že spoločnosť AGRAKO, s.r.o. fakturovala žalobcovi vyššiu sumu, než žalobca fakturoval spoločnosti AGRAKO, s.r.o. Ďalej vyplýva aj tá skutočnosť, že niektoré činnosti, ktoré boli prefakturované, ktoré sú súčasťou faktúr, boli prefakturované s rovnakým množstvom.

81. Pri preverovaní opodstatnenosti nároku na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr č. 20140201 zo dňa 04.02.2014 a od spoločnosti AGRAKO, s.r.o. bolo preukázané, že žalobcom vykonané práce, ktoré sú obsahom faktúr boli vyhotovené samotným žalobcom na vlastnej nehnuteľnosti a neodrážajú skutočnú výšku zrealizovaných stavebných prác. Daňové orgány tak mali preukázané a s týmto tvrdením sa stotožnil aj správny súd, že stavebné práce, ktoré spoločnosť AGRAKO, s.r.o. fakturovala žalobcovi, a z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane zahŕňali aj stavebné práce, ktoré spoločnosť AGRAKO, s.r.o. neuskutočnila a preto spoločnosti AGRAKO, s.r.o. z týchto prác nevznikla daňová povinnosť a teda žalobcovi z tohto dôvodu nevzniklo právo na odpočítanie dane. Žalobca ako žalobca mal totiž právo na odpočítanie dane zo služby iba v tom prípade, ak by pri tejto službe vznikla mu daňová povinnosť, čo v danom prípade za zdaňovacie obdobie február 2014 nebolo preukázané.

82. Následne žalobca ak si uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúry č. 20140201 zo dňa 04.02.2014 od spoločnosti AGRAKO, s.r.o. porušil ustanovenie § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a)

zákona o DPH, pretože spoločnosti AGRAKO, s.r.o. ako dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v rozsahu uvedenom vo faktúrach.

83. Správny súd na základe uvedeného zdôraznil, že tak ako daňové orgány ani on nespochybnil postavenie spoločnosti AGRAKO, s.r.o. ako generálneho zhotoviteľa diela, ani jeho zmluvný vzťah s inými podnikateľskými subjektmi. Správny súd na základe skutkového stavu dospel k záveru, že spoločnosť AGRAKO, s.r.o. nedodala dielo v takom rozsahu ako deklaruje žalobca faktúrami, nakoľko mal preukázané, že z predložených faktúr vyplynulo, že žalobca obstaraný materiál svojimi zamestnancami zabudoval do stavieb - rekonštruovaných nehnuteľností a na nich vykonal časť stavebných prác. Preto je správny súd toho názoru, že nedošlo k poskytnutiu služieb, resp. dodaniu tovaru inému subjektu, ale samému sebe. Tak nedošlo k dodaniu služieb, resp. tovaru spoločnosti AGRAKO s.r.o. tak, ako to deklaroval žalobca predloženými faktúrami.

84. Vo svojom právnom závere sa stotožnil správny súd so závermi žalovaného, ako aj správcu dane aj z toho dôvodu, že zo samotných zmlúv o dielo uzatvorených medzi žalobcom a spoločnosťou AGRAKO s.r.o. vyplýva, že „...zhotoviteľ sa zaväzuje, že zabezpečí kompletnú dodávku a realizáciu stavebných prác na predmet zákazky: „XY“ a vykoná dielo vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť“. Uvedené zmluvy boli uzatvorené v zmysle § 536 Obchodného zákonníka.

85. Správny súd opätovne, ako vyslovil svoj právny názor vo veciach 2S/19/2017, 2S/56/2017 poukazuje na ustanovenie § 538 Obchodného zákonníka, z ktorého aj keď vyplýva, že zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ... nedáva mu však oprávnenie na to, aby ako to bolo v danom prípade žalobca ako objednávateľ diela vykonal práce na vlastnej nehnuteľnosti vlastnými zamestnancami, ktoré nakoniec ako práce fakturoval zhotoviteľovi diela - spoločnosti AGRAKO s.r.o., podľa správneho súdu v rozpore s ustanoveniami Obchodného zákonníka.

86. Rozhodnutie žalovaného po preskúmaní považuje správny súd za vydané v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z., ako aj v súlade s Daňovým poriadkom.

87. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s ustanovením § 168 S.s.p. a z dôvodu, že žalobca nebol v konaní úspešný a nebol naplnený ani dôvod uvedený v § 168 S.s.p., rozhodol tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

88. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu v pomere hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

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 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.