

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-7S/159/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200523
Dátum vydania rozhodnutia: 13. 11. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Andrea Daráková
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:7020200523.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Andrey Darákovovej a členov senátu Mgr. Romana Die (sudca spravodajca) a Mgr. Bc. Mariána Haladeja, v právnej veci žalobcu: Intas, s.r.o., so sídlom Stromová 10, 040 01 Košice, IČO: 31 716 008, právne zastúpeného: JUDr. Ivo Babjak, advokát so sídlom kancelárie Sovietskych hrdinov 200/133, 089 01 Svidník, IČO: 42 227 534, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100929326/2020 z 21.05.2020, takto

rozhodol:

I. Zrušuje rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100929326/2020 z 21.05.2020 a v e c v r a c i a Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.

II. Priznáva žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

odôvodnenie:

I.

1. Správnu žalobou doručenu dňa 20.07.2020 pôvodne Krajskému súdu v Košiciach (ďalej len ako „krajský súd“) sa žalobca domáhal súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100929326/2020 zo dňa 21.05.2020 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice, ako prvostupňového správneho orgánu (ďalej len ako „správca dane“) č. 102826494/2019 zo dňa 09.12.2019 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým tento žalobcovi určil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej len ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2018 v sume 8.000,00 Eur, a následne zrušenia napadnutého rozhodnutia, ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane, vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a náhrady trov konania.

2. Podľa § 1 písm. c) a § 3 ods. 1 a 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, s účinnosťou od 01.06.2023 prešla právomoc výkonu správneho súdnictva z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“). Z uvedeného dôvodu bolo rozhodovanie o predmetnej správnej žalobe žalobcu, v zmysle rozvrhu práce Správneho súdu v Košiciach na rok 2023 v jeho znení účinnom od 01.06.2023 vrátane jeho dodatkov, pridelené náhodným výberom senátu správneho súdu „6S“, ktorý sa v tejto veci stal zákonným sudcom.

II. Administratívne konanie

3. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018, v rámci ktorej žalobca predložil správcovi dane výkaz DPH, kontrolný výkaz, bankové výpisy, dodávateľské

faktúry, odberateľské faktúry, pokladničnú knihu, ďalšie doklady, zmluvu o spolupráci a sprostredkovaní marketingovej činnosti so spoločnosťou Vip Level s.r.o. zo dňa 01.02.2018.

4. Správca dane vykonal dňa 12.11.2018 miestne zisťovanie v sídle spoločnosti VIP LEVEL s.r.o., v rámci ktorého zistil, že na adrese sídla tejto spoločnosti sa nenachádza označenie spoločnosti a jedná sa o rodinný dom kde v tom čase nebol nikto zastihnutý. Následne správca dane výzvou zo dňa 04.12.2018 vyzval spoločnosť VIP LEVEL s.r.o. na predloženie účtovných a iných dokladov.

5. Dňa 10.01.2019 bol vypočutý ako svedok splnomocnený zástupca spoločnosti VIP LEVEL s.r.o. p. A. B., ktorý v rámci ústneho pojednávania uviedol, že za spoločnosť koná v rámci plnej moci on, ale aj konateľ, spoločnosť vykonávala prevažne reklamné a marketingové služby, sprostredkovateľskú činnosť v oblasti služieb, administratívne služby, starostlivosť o klientov a sprostredkovanie obchodu, t. j. fundraisingové služby, spoločnosť nemala zamestnancov, využívala služby externých dodávateľov, okrem sídla spoločnosti, si spoločnosť prenajímala aj priestory v Bratislave, spoločnosť vlastnila hnutel'ný majetok, obchodovala so žalobcom, s konateľom žalobcu sa splnomocnený zástupca zoznámil na spoločenskej akcii a následne s ním dojednával obchody a vyvíjal činnosť v zmysle zmluvy zo dňa 01.02.2018 ako prieskum trhu, oslovovanie potenciálnych klientov, atď., predmetom obchodov bolo tiež sprostredkovanie starostlivosti o klientov, IT služby, marketingové služby, fundraisingové služby, atď. Tieto činnosti mal vykonávať sám splnomocnený zástupca spoločnosti VIP LEVEL s.r.o., alebo externí dodávatelia, na túto činnosť využíval vlastné materiálne a finančné zabezpečenie a priebeh konzultoval s konateľom žalobcu na pravidelnej báze s tým, že následne podľa nákladov bola určená cena za tieto služby. Splnomocnený zástupca potvrdil vystavenie a podpísanie faktúr predložených žalobcom v rámci daňovej kontroly s tým, že v týchto prípadoch vznikla daňová povinnosť, DPH bola priznaná v daňových priznaniach, fakturované služby boli dodané žalobcovi a faktúry boli uhradené a tieto tvrdenia vie zdokladovať. V rámci ústneho pojednávania boli správcovi dane poskytnuté evidencie DPH, kniha pohľadávok a kniha záväzkov, účtovný denník, kontrolný výkaz DPH, všetko za mesiace apríl až jún 2018. Následne splnomocnený zástupca spoločnosti VIP LEVEL s.r.o. elektronicky doručil správcovi dane kópie faktúr od spoločnosti Reporting, s.r.o. č. 20180501 (fakturované „Business consulting costs“ s dátumom dodania 30.05.2018), č. 20180307 (fakturované - nečitateľné v dôsledku zlej kvality kópie dokladu „databáza“ s dátumom dodania 15.03.2018), č. 20180310 (fakturované „sprostredkovanie právneho poradenstva“ s dátumom dodania 29.03.2018).

6. Výzvou podľa § 45 ods. 2 písm. e/ a d/ a § 46 ods. 5 Daňového poriadku zo dňa 19.07.2019 správca dane vyzval žalobcu okrem iného na preukázanie vzniku práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti VIP LEVEL s.r.o. č. 2018/04/002, č. 2018/06/002, č. 2018/06/003, č. 2018/06/004 a č. 2018/06/006. V rámci uvedenej výzvy citoval ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 a § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov s tým, že na preukázanie vzniku práva na odpočítanie dane z uvedených faktúr je potrebné predložiť použitie prijatých služieb v zmysle zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou VIP LEVEL s.r.o. a za týmto účelom predložiť vyjadrenie akú činnosť vykonával žalobca v mesiaci jún 2018, na aký účel použil fakturované služby, aký mali tieto služby ekonomický prínos pre žalobcu, v čom konkrétne spočívali tieto služby a úhrady k predmetným faktúram. Správca dane následne vo výzve poučil žalobcu o jeho právach podľa § 45 ods. 1 písm. c/ a f/ Daňového poriadku a uviedol, že uvedené je potrebné k ukončeniu kontroly DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018.

7. Správca dane výzvou zo dňa 07.08.2019 vyzval tiež spoločnosť VIP LEVEL s.r.o. na vyjadrenie k jej činnosti, predloženie zmlúv uzatvorených so žalobcom, špecifikáciu predmetu fakturácie z faktúr č. 2018/04/002, č. 2018/06/002, č. 2018/06/003, č. 2018/06/004 a č. 2018/06/006, preukázanie dodania a úhrady fakturovaných služieb, vyjadrenie k účelu použitia služieb prijatých od spoločnosti Reporting s.r.o., vrátane predloženia zmlúv a objednávok so spoločnosťou Reporting s.r.o.

8. Zamestnanci správcu dane za účelom získania informácií o spoločnosti Reporting s.r.o. dňa 07.08.2019 nahliadli do daňového spisu tohto daňového subjektu v informačnom systéme finančnej správy a vyhotovili kópiu protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 100609093/2019 zo dňa 11.03.2019, z ktorého zistili, že táto spoločnosť bola nekontaktná, nepreberala zásielky, nereagovala na výzvy správcu dane konateľ spoločnosti nespolupracoval a na adrese sídla sa spoločnosť nenachádzala. O uvedenom bol vyhotovený úradný záznam zo dňa 07.08.2019, ktorého prílohou bola kópia spomenutého protokolu.

9. Konateľ žalobcu na výzvu správcu dane zo dňa 19.07.2019 reagoval vyjadrením zo dňa 22.08.2019, v ktorom vo všeobecnosti opísal spoluprácu so spoločnosťou VIP LEVEL s.r.o., v rámci ktorej sa malo jednať o vyhľadávanie nových klientov, prípravu nových obchodných vzťahov, tvorbu obchodných a marketingových stratégií s tým, že na základe nej získal zákazku u odberateľa U.S. Steel Košice s.r.o., v rámci ktorej realizovali nové riešenie ochrany počítačovej siete tejto spoločnosti a tieto služby fakturovali v pravidelných intervaloch. Podľa žalobcu VIP LEVEL s.r.o. poskytovala služby, bez ktorých by sa žalobca nepresadzoval na trhu a nedosahoval výnosy. Záverom všeobecne uviedol podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane. Ako prílohu vyjadrenia žalobca predložil kópie hotovostných vkladov majúcich preukázať úhradu predmetných faktúr do spoločnosti VIP LEVEL s.r.o.

10. O výsledku daňovej kontroly následne správca dane vyhotovil protokol č. 102145857/2019 zo dňa 11.09.2019. V rámci uvedenej daňovej kontroly správca dane zistil skutočnosti, na základe ktorých dospel k záveru o nepriznaní práva na odpočítanie dane v zdaňovacom období jún 2018 v sume 8.000,00 Eur žalobcovi z faktúr č. 2018/04/002, č. 2018/06/002, č. 2018/06/003, č. 2018/06/004 a č. 2018/06/006 vystavených spoločnosťou VIP LEVEL s.r.o. Podľa záverov správcu dane došlo k porušeniu § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. K protokolu sa po výzve správcu dane vyjadril žalobca písomným podaním zo dňa 02.10.2019 doplneným písomným podaním zo dňa 29.10.2019. K prerokovaniu pripomienok žalobcu došlo na ústnom pojednávaní dňa 29.11.2019.

11. Následne vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie, ktorým žalobcovi určil rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018 v sume 8.000,00 Eur. Po zhrnutí skutkového stavu, resp. vykonaných úkonov v rámci predmetnej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktorý je v skrátenej verzii opísaný v predchádzajúcich bodoch tohto rozhodnutia, správca dane dospel k záveru, že spoločnosť VIP LEVEL s.r.o. nedodala služby fakturované na faktúrach č. 2018/04/002, č. 2018/06/002, č. 2018/06/003, č. 2018/06/004 a č. 2018/06/006, z tohto dôvodu jej nevznikla daňová povinnosť a tým pádom nevzniklo ani žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov za zdaňovacie obdobie jún 2018 vo výške 8.000,00 Eur z faktúr č. 2018/04/002, č. 2018/06/002, č. 2018/06/003, č. 2018/06/004 a č. 2018/06/006 vystavených spoločnosťou VIP LEVEL s.r.o. Záver o nedodaní služieb spoločnosťou VIP LEVEL s.r.o. správca dane odôvodnil tým, že dodanie služieb spoločnosťou VIP LEVEL s.r.o. nebolo dostatočne preukázané, keďže bolo potvrdené len vyjadrením bez preukázania ďalších konkrétnych dokladov a dôkazov, čím bola spochybnená vierohodnosť a preukaznosť dokladov predložených žalobcom, keďže doklad sám o sebe nepreukazuje, že deklarovaný obchod bol uskutočnený dodávateľom uvedeným na faktúre. Žalobca podľa správcu dane nepredložil rozhodné dôkazy, ktoré by preukazovali dodanie fakturovaných služieb dodávateľskou spoločnosťou VIP LEVEL s.r.o. Predloženie formálnych dokladov ako objednávka, faktúra, doklad o úhrade faktúry nie sú podľa správcu dane dostatočné. Správca dane poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR, podľa ktorých každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi a daný obchod patrične zdokumentovať. Správca dane konštatoval, že kontrolné zistenia spochybnili reálne dodanie fakturovaných služieb a tým aj vznik daňovej povinnosti u dodávateľa žalobcu čoho následkom bolo neuznanie práva na odpočítanie dane.

12. Žalobca podal voči prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie, v ktorom argumentoval v zásade rovnakým spôsobom ako v neskôr podanej správnej žalobe, ktorej obsah je zaznamenaný v bodoch č. 16 až 19 tohto rozhodnutia.

III. Napadnuté rozhodnutie

13. O podanom odvolaní rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. V napadnutom rozhodnutí žalovaný úvodom zhrnul odvolacie námietky žalobcu a skutkový stav. V ďalšom texte napadnutého rozhodnutia žalovaný vo všeobecnosti opísal priebeh dokazovania v daňovom konaní a podmienky, za splnenia ktorých možno priznať právo a na odpočítanie dane. Uviedol, že dôkazná povinnosť je rozdelená medzi správcu dane a daňový subjekt, avšak pri uplatnení práva na odpočítanie dane dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte a správca dane len vedie dokazovanie a hodnotí dôkazy predložené daňovým subjektom. Úspešnému uplatneniu práva na odpočítanie dane musí zodpovedať reálne plnenie, uskutočnenie zdaniteľného obchodu, nestačí len uvedenie dane na faktúre. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane

z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to práve osobou uvedenou na faktúre, inak nebude úspešný s uplatnením svojho nároku. Nestačí však len existencia faktúry, je nevyhnutné preukázať, či údaje na faktúre zodpovedajú skutočnosti, teda že reálne došlo k uskutočneniu zdaniteľného obchodu. Žalovaný ďalej uviedol, že predpokladom vzniku práva na odpočítanie dane u príjemcu tovarov a služieb je vznik daňovej povinnosti u dodávateľa. Keďže vznik daňovej povinnosti u deklarovaného dodávateľa podľa žalovaného nebol preukázaný, žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Žalovaný vyhodnotil ako nedostačujúce len ústne potvrdenie dodania fakturovaných služieb splnomocneným zástupcom dodávateľa, keďže svoje tvrdenia nepodporil žiadnymi dokladmi, napriek záverom ústneho pojednávania a výzve správcu dane. Žalovaný dodal, že dodávateľská spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov a využívala služby externých dodávateľov. Dodávateľom fakturovaných služieb mala byť spoločnosť Reporting s.r.o., ktorá však podľa zistení správcu dane nebola kontaktná a bola jej určená daň podľa pomôcok. Žalovaný mal za to, že správca dane spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených žalobcom a žalobca pochybnosti správcu dane neodstránil. Žalobca podľa žalovaného predložil v rámci daňového konania len faktúry s prílohami a vlastnú účtovnú evidenciu, ktoré však neboli schopné preukázať uskutočnenie dodania služieb od deklarovaného dodávateľa, keďže nebolo preukázané, že predložené faktúry sú odrazom reálne uskutočneného zdaniteľného obchodu. Daňový subjekt podľa žalovaného musí byť schopný okrem dokladov aj inými dôkazmi preukázať, že reálne došlo k fakturovaným obchodom a je na daňovom subjekte predloženie akýchkoľvek dôkazov na tento účel zvoliť. Žalovaný mal tiež za to, že ak správca dane preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť, alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, splní tak vlastnú dôkaznú povinnosť.

14. V súvislosti s odvolacou námietkou o porušení § 46 ods. 5 daňového poriadku žalovaný uviedol, že správca dane počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom a okrem iného výzvou zo dňa 19.07.2019 vyzval žalobcu na predloženie konkrétnych dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia. Na túto výzvu reagoval žalobca písomným podaním, v ktorom sa všeobecne vyjadril k požiadavkám správcu dane obsiahnutých v spomenutej výzve zo dňa 19.07.2019. K porušeniu § 45 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku žalovaný uviedol, že žalobca v priebehu daňovej kontroly využil svoje právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole a jeho vyjadrenia boli uvedené v protokole z daňovej kontroly.

15. V záverečnej časti napadnutého rozhodnutia žalovaný skonštatoval, že žalobca nepreukázal previazanosť ním spomenutej judikatúry na predmetný prípad, že nebolo preukázané, že došlo k reálnemu dodaniu služieb dodávateľskou spoločnosťou, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav, že odvolacie námietky žalobcu boli všeobecného charakteru bez akýchkoľvek dôkazov podporujúcich argumentáciu žalobcu a že závery správcu dane obsiahnuté v prvostupňovom rozhodnutí sú v súlade s platnými právnymi predpismi.

IV. Správna žaloba

16. Žalobca podaním správnej žaloby inicioval súdny prieskum napadnutého rozhodnutia žalovaného. V podanej správnej žalobe žalobca namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu, nesprávne právne posúdenie veci a podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. V ďalšom texte správnej žaloby bližšie rozvinul dôvody podania správnej žaloby. V rámci tohto odôvodnenia uviedol, že s poukazom na čl. 59 ods. 2 Ústavy SR, nálezy Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/07 z 18.09.2008, sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015, sp. zn. I. ÚS 238/06 zo dňa 16.12.2008 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. M-SŽ doV 1/00 je nevyhnutné brať na zreteľ zásadu zákonnosti, v zmysle ktorej daňové orgány musia postupovať striktnie v súlade so zákonom a pri ukladaní daní nie je pre správcu dane prípustná žiadna odchýlka od zákona. Zákonnosť rozhodnutia je podmienená zákonnosťou postupu predchádzajúcemu vydaniu rozhodnutia. Pri ukladaní daní nie je možné rozlíšiť menšiu či väčšiu závažnosť procesného pochybenia správcu dane a v prípade, že v rámci daňovej kontroly dôjde zo strany správcu dane k nejakému procesnému pochybeniu, je podľa žalobcu daňová kontrola zaťažená procesným pochybením celá nezákonná.

17. Žalobca mal za to, že zo strany správcu dane došlo v priebehu daňovej kontroly k upretiu práva žalobcu podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, keďže správca dane žalobcu neoboznámil s kontrolnými zisteniami. Žalovaný podľa žalobcu v napadnutom rozhodnutí uviedol, že žalobca v priebehu daňovej kontroly využil svoje právo a vyjadril sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej

kontrole, s čím ale žalobca nesúhlasil. V tejto súvislosti žalobca uviedol, že pokiaľ správca dane neoboznámí daňový subjekt so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly, daňový subjekt nemá možnosť sa k nim vyjadriť. V daňovom spise sa podľa žalobcu nenachádza žiadna písomnosť, ktorou by správca dane v priebehu daňovej kontroly oboznámil žalobcu o zistených skutočnostiach a umožnil mu tak realizovať jeho právo podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku. V rámci daňovej kontroly žalobca poskytol súčinnosť a reagoval na výzvu správcu dane na predloženie dôkazov zo dňa 19.07.2019, avšak táto výzva podľa žalobcu neobsahuje žiadne kontrolné zistenia, ku ktorým by sa prípadne mohol vyjadriť.

18. Následne žalobca poukázal na odvolaciu námietku, s ktorou sa podľa neho žalovaný v napadnutom rozhodnutí dostatočne nevyssporiadal, a to na námietku, že správca dane konal v rozpore s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého má správca dane v prípade, že počas daňovej kontroly nadobudol pochybnosti o správnosti, pravdivosti, alebo úplnosti dokladov predložených daňovým subjektom, dve povinnosti, a to oznámiť tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Žalobca mal za to, že správca dane mu svoje pochybnosti neoznámil a nevyzval ho aby sa k nim vyjadril, čo žalobca považuje za neodstrániteľnú vadu daňovej kontroly. Odôvodnenie žalovaného, že správca dane postupoval počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní v súčinnosti so žalobcom považoval žalobca za nedostatočnú a mal za to, že žalovaný splnenie povinnosti správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku nevyhodnotil.

19. V ďalšom bode podanej správnej žaloby žalobca uviedol, že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou jednotného systému dane z pridanej hodnoty a toto právo možno obmedziť výlučne za podmienok stanovených v Smernici Rady 2006/112/ES. V tejto súvislosti príkladmo poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ v tejto oblasti a uviedol, že právo na odpočítanie dane môže byť zamietnuté výlučne v prípade, ak je s ohľadom na objektívne skutočnosti preukázané, že platiteľ dane, ktorému boli tovar alebo služba dodané, vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa. Správca dane ale v prípade žalobcu neuznal odpočítanie dane z dôvodu nepreukázania splnenia podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. s čím žalobca nesúhlasil a tieto podmienky považoval zo svojej strany za splnené. Pokiaľ ide o splnenie uvedených podmienok, žalobca uviedol, že daňová povinnosť je na strane dodávateľa a žalobca mohol deklarovať vznik daňovej povinnosti na strane jeho dodávateľa len preukázaním splnenia podmienok podľa § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH, splnenie iných podmienok mu žiadny právny predpis neukladá. Správca dane sa podľa žalobcu obmedzil len na záver, že žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane z dôvodu, že dodávateľ žalobcu, spoločnosť VIP LEVEL s.r.o., nepredložil dôkazy na objasnenie a dokladovanie splnenia podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane. V tejto súvislosti žalobca uviedol, že spoločnosť VIP LEVEL s.r.o. potvrdila dodanie služieb žalobcovi, tiež potvrdila vznik daňovej povinnosti, daň bola priznaná v evidencii DPH a faktúry boli uhradené, čo je možné overiť kontrolnými výkazmi. Splnomocnený zástupca spoločnosti VIP LEVEL s.r.o. potvrdil, že niektoré služby poskytol sám a iné boli zabezpečené externými dodávateľmi, napr. spoločnosťou C. D., u ktorej však správca dane nahliadnutím do spisu z daňovej kontroly zistil, že u tejto spoločnosti pre jej nespokojnosť bola daň určená podľa pomôcok, a túto skutočnosť vyhodnotil v neprospech priznania práva na odpočítanie dane žalobcu, čo podľa žalobcu nemá oporu v zákone. Žalobca v tejto súvislosti vytkol správcovi dane, že sa obmedzil len na nahliadnutie do spisu a nepokúsil sa zistiť skutočnosti nevyhnutné pre správne určenie dane kontaktovaním spoločnosti Reporting s.r.o. Žalobca mal za to, že správca dane ho zaťažil dôkazným bremenom za skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľa, čo nie je v súlade s judikatúrou Najvyššieho súdu SR, na ktorú žalobca príkladmo poukázal (rozsudky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019 a sp. zn. 8Sžfk/1/2018 zo dňa 27.09.2018). Podľa žalobcu správca dane žiadnym spôsobom nepreukázal svoje pochybnosti o vzniku daňovej povinnosti a jeho jedinou argumentáciou bola nekontaktnosť subdodávateľskej spoločnosti Reporting s.r.o. Žalobca záverom uviedol, že zo strany správcu dane mu nebola dokázaná účasť na podvodnom konaní s DPH, či na zneužití práva, splnil všetky podmienky, ktoré sú stanovené v § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH, vznik daňovej povinnosti priznal žalobcov dodávateľ vo svojej účtovnej evidencii a evidencii DPH, a preto postup správcu dane pri neuznaní nároku na odpočítanie dane z predmetných faktúr považuje za nezákonný.

V. Vyjadrenia účastníkov konania

20. K správnej žalobe sa písomným podaním zo dňa 22.10.2020 vyjadril žalovaný, ktorý vo svojom vyjadrení vo všeobecnej rovine poukázal na úlohy daňových orgánov podmienky úspešného uplatnenia práva na odpočítanie dane s tým, že napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie sú podľa neho v súlade s prislúchajúcimi ustanoveniami Daňového poriadku. Opätovne (podobne ako v napadnutom rozhodnutí) poukázal na dôkazné bremeno daňového subjektu pri uplatnení si práva na odpočítanie dane a tiež zopakoval svoju argumentáciu z napadnutého rozhodnutia ohľadne nepredloženia dôkazov dodávateľskou spoločnosťou VIP LEVEL s.r.o., ako aj žalobcom, ktorý na výzvu správcu dane reagoval len všeobecnými tvrdeniami. Zotrval na záveroch správcu dane uvedených v prvostupňovom rozhodnutí, ako aj na odôvodnení napadnutého rozhodnutia a záveroch v ňom uvedených s tým, že tieto rozhodnutia vyhodnotil ako súladné s právnymi predpismi.

21. Na vyjadrenie žalovaného reagoval žalobca písomným podaním (replika) zo dňa 09.11.2020, v ktorom reagoval na žalovaným tvrdené neunesenie dôkazného bremena žalobcom. V tejto súvislosti žalobca uviedol, že si spoľahlivosť dodávateľa riadne overil, konateľ žalobcu sa osobne pozná so splnomocneným zástupcom dodávateľa VIP LEVEL s.r.o., dodávateľa preveroval cez obchodný register, zisťoval či nemá nedoplatky na zdravotnom poistení, sociálnom poistení, daniach, či má platné IČ DPH, či nie je v konkurze, v reštrukturalizácii, v likvidácii, či konateľ nefiguruje vo väčšom počte ďalších spoločností, či ukladá účtovné závierky do zbierky listín a taktiež z verejných zdrojov zisťoval jeho finančnú situáciu. V súvislosti s rozložením dôkazného bremena citoval z rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019 a sp. zn. 8Sžfk/1/2018 zo dňa 27.09.2018, v ktorých je v súhrne uvedené, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne, ak má správca dane pochybnosti o dôkazoch predložených daňovým subjektom, má tieto pochybnosti podložiť argumentmi a dôkazmi obdobnej dôležitosti v porovnaní s dôkazmi predloženými daňovým subjektom. Dôkazné bremeno daňového subjektu sa vzťahuje výlučne k preukázaniu skutočností viažucich sa k jeho daňovej povinnosti a nie k daňovej povinnosti iného subjektu. V ďalšom texte vyjadrenia žalobca v zásade v krátkosti zopakoval argumentáciu uvedenú v podanej správnej žalobe.

22. Žalovaný sa po výzve krajského súdu k replike žalobcu duplikou nevyjadril.

VI. Pojednávanie

23. V dôsledku reorganizácie súdnictva a vzniku Správneho súdu v Košiciach následne už konal vo veci senát správneho súdu 6S.

24. Správny súd po vykonaní procesných úkonov podľa § 103 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v danej veci nariadil pojednávanie na 30.10.2024, na ktoré boli riadne predvolaní účastníci konania, pričom pojednávania sa zúčastnili právny zástupca žalobcu a zástupkyňa žalovaného.

25. Právny zástupca žalobcu na pojednávaní uviedol, že žalobca zotrváva na podanej správnej žalobe a súčasne zdôraznil, že v administratívnom spise sa nenachádzajú listiny preukazujúce, že žalobca bol v priebehu daňovej kontroly oboznámený s kontrolnými zisteniami správcu dane podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku a že správca dane žalobcu oboznámil so svojimi pochybnosťami a vyzval žalobcu aby tieto odstránil podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Vo svojom vyjadrení právny zástupca ďalej zopakoval v správnej žalobe uvedenú argumentáciu a nad jej rámec poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022, v ktorom Ústavný súd SR k prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní uviedol, že k tomuto prenosu môže dôjsť iba v tom prípade, ak správca dane nielen tvrdí svoju pochybnosť voči dôkazom predloženým daňovým subjektom, ale správca dane musí túto svoju pochybnosť podložiť aj konkrétnym dôkazom, k čomu v danom prípade nedošlo. Právny zástupca záverom skonštatoval, že žalobca splnil všetky zákonné podmienky pre uplatnenie odpočítania dane.

26. Zástupkyňa žalovaného zotrvala na svojich vyjadreniach doposiaľ produkovaných v súdnom konaní. Mala za to, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ako aj napadnuté rozhodnutie žalovaného sú správne a zákonné. Vo vzťahu k argumentom žalobcu uviedla, že rozhodnutia daňových orgánov boli založené na nesplnení hmotnoprávných podmienok zo strany žalobcu, keďže žalobca nepreukázal, že vo faktúrach deklarované služby mu aj boli dodané dodávateľom. V tomto smere poukázala, že splnomocnený zástupca dodávateľa iba ústne potvrdil dodanie týchto služieb žalobcovi, avšak ďalšie

dôkazy nepredložil a svoje tvrdenia nepreukázal. Zdôraznila, že správca dane nezaťažoval žalobcu neprímerane dôkazným bremenom a nežiadal od neho, aby predložil také doklady, ktoré by nemohol mať k dispozícii a ktoré by nemohol predložiť. Poznomenala tiež, že žalobca nenavrhol ďalšie dokazovanie. Poukázala tiež na to, že nie je pravdou tvrdenie žalobcu, že by správca dane nevyzýval žalobcu na odstránenie svojich pochybností a poukázala na výzvu č. z 19.07.2019, ktorou správca dane vyzval žalobcu, aby predložil dôkazy o tom, že služby deklarované vo faktúrach mu boli dodávateľom aj dodané. V tomto smere však žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno, nenavrhol ďalšie dôkazy, k týmto službám sa nevedel ďalej vyjadriť, o to viac, že išlo v zmysle § 9 ods. 1 Zákona o DPH o služby nehmotnej povahy, kde podľa tohto ustanovenia daňový subjekt by mal nielen tvrdiť, ale aj preukázať inými dôkazmi dodanie služieb takejto nehmotnej povahy. Mala za to, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, správca dane konal so žalobcom v súčinnosti, upovedomoval ho o vypočúvaní svedkov a vyzýval ho na predloženie dôkazov.

27. Správny súd následne postupom podľa § 116 SSP oznámil účastníkom, že rozsudok v predmetnej veci bude vyhlásený dňa 13.11.2024, kedy správny súd vyhlásil rozsudok, ktorým zrušil rozhodnutie generálneho riaditeľa Sociálnej poisťovne č. 641 208 6318 0 zo dňa 15.08.2023, ako aj rozhodnutie napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s tým, že žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

VII. Právne východiská

28. V súvislosti s plnením úloh správneho súdnictva v spojení so súdnym prieskumom napadnutého rozhodnutia a predmetnej správnej žaloby podanej žalobkyňou správny súd na tomto mieste poukazuje na príslušajúce ustanovenia Správneho súdneho poriadku, konkrétne na ustanovenia § 2, § 6 ods. 1, § 6 ods. 2 písm. a/, § 177 a nasl. SSP.

29. Podľa § 493e SSP, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

30. Podľa § 191 ods. 1 SSP, správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak
c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

31. Podľa § 191 ods. 3 písm. a/ SSP, ak správny súd zrušuje napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie žalovaného, v závislosti od okolností môže na návrh žalobcu súčasne zrušiť aj rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa, ktoré mu predchádzalo.

32. Podľa § 191 ods. 6 SSP, právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu.

33. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „Zákon o DPH“), predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

34. Podľa § 9 ods. 1 Zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane
a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,

d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

35. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

36. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

37. 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.

38. 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.

39. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len ako „Daňový poriadok“), daňový subjekt preukazuje

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

40. 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.

41. Podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

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

VIII. Právne závery správneho súdu

43. Žalobca sa podanou správnu žalobou domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane a dôvody na ich zrušenie videl v nedostatočnom zistení skutkového stavu (§ 191 ods. 1 písm. e/ SSP), nesprávnom právnom posúdení veci (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP) a v podstatnom porušení ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP). Úvodom správny súd považuje za nevyhnutné uviesť, že nespochybňuje argumentáciu žalobcu vo vzťahu k zásade zákonnosti a v zásade s ňou súhlasí. S čím ale nie je možné súhlasiť je žalobcom prezentované tvrdenie, že pri ukladaní daní nie je možné rozlíšiť menšiu či väčšiu závažnosť procesného pochybenia správcu dane a v prípade, že v rámci daňovej kontroly dôjde zo strany správcu dane k nejakému procesnému pochybeniu, je podľa žalobcu daňová kontrola zaťažaná procesným pochybením celá nezákonná. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že tak ako právne predpisy, v danom prípade právne predpisy daňového práva, nemôžu obsiahnuť všetky situácie, ku ktorým môže dôjsť v rámci správy daní, daňovej kontrole a podobne, a môžu sa tak javiť ako nedokonalé, rovnako tak ich aplikácia na konkrétny prípad môže vykazovať z pohľadu výkladu daňového subjektu znaky nedokonalosti a naopak z pohľadu výkladu správcu dane sa môže javiť ako súladná so zákonom. Obdobne tomu môže byť v prípade výmeny pozícií, kedy naopak správca dane môže vidieť v konaní daňového subjektu nedostatky porušujúce ustanovenia zákona a daňový subjekt naopak svoj postup

hodnotí ako súladný so zákonom. Správny súd má na základe poznatkov z vlastnej činnosti, ale aj na základe judikatúry Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR za to, že nie každé procesné pochybenie orgánu verejnej správy má za následok záver o nezákonnosti rozhodnutia.

44. V tejto súvislosti správny odkazuje napr. na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Svk/52/2022 zo dňa 29.10.2024, ktorý vo svojom rozsudku v bode č. 50 uviedol, že: „Sťažovateľom namietané vady neboli, podľa názoru kasačného súdu, takej intenzity, aby negovali zákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Úlohou správnych súdov (vrátane kasačného súdu) nie je reparovať také prípadné procesné pochybenia orgánov verejnej správy, ktoré by vo svojej podstate viedli len k zopakovaniu konania pred orgánmi verejnej správy, avšak bez reálneho potenciálu zmeny k lepšiemu. V danej súvislosti kasačný súd dáva do pozornosti aj rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžh/1/2010 z 20. mája 2010 (R 103/2011), v zmysle ktorého je neúčelné a ne hospodárne formálne zopakovanie administratívneho konania, ak pre účastníka vo vzťahu k skutkovej stránke veci nepredstavuje reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech a za takýchto okolností platí, že nie každé porušenie procesného predpisu má za následok porušenie práv účastníka konania.“

45. Žalobca v rámci správnej žaloby okrem iného namietal porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, v zmysle ktorého je povinnosťou správcu dane, v prípade že vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámiť tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Žalobca uvedené, že mu pochybnosti správcu dane neboli oznámené a že nebol vyzvaný na ich odstránenie, namietal už v podanom odvolaní a žalovaný sa s touto odvolacou námietkou v napadnutom rozhodnutí vysporiadal tak, že poukázal na výzvu zo dňa 19.07.2019 a uviedol, že správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania postupoval v súčinnosti so žalobcom.

46. Správny súd je z vlastnej činnosti známe, že v konaniach, v ktorých sú predmetom prieskumu rozhodnutia daňových orgánov vydané po vykonanej daňovej kontrole a následnom vyrubovanom konaní je medzi účastníkmi týchto konaní, tak ako je tomu aj v predmetnom prípade, spornou a zároveň kľúčovou otázkou prenosu dôkazného bremena a na ňu nadväzujúca otázka unesenia dôkazného bremena. Všeobecne vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena správny súd uvádza, že daňový subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie preukázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť/dôkazné bremeno). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní prezentované tvrdenia a predložené dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlاد skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno unesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o vierohodnosti, pravdivosti alebo úplnosti dôkazov predložených daňovým subjektom. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil. Týmto spôsobom, v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania, dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom (v tejto súvislosti viď napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21).

XX. Základné zásady správy daní sú obsiahnuté v ustanoveniach § 3 Daňového poriadku, z obsahu ktorého okrem iného vyplýva, že základnou zásadou správy daní je tak zásada zákonnosti, ako aj zásada súčinnosti, v zmysle ktorých sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb a správca dane zároveň postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom. Na týchto zásadách je nepochybné založené aj ust. § 46 ods.

5 Daňového poriadku. Toto ustanovenie upravuje prenos dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt práve v prípade, ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich oznámených. V prípade, ak k takejto situácii dôjde, správca dane vyzýva daňový subjekt, aby sa k zisteným pochybnostiam vyjadril a aby pravdivosť údajov preukázal. Daňový poriadok teda v § 46 ods. 5 ukladá správcovi dane povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu jeho pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Toto ustanovenie Daňového poriadku poskytuje daňovému subjektu ochranu pred prekvapivým záverom daňovej kontroly a tiež mu poskytuje možnosť aktívne sa brániť voči záverom správcu dane znejúcim v jeho neprospech.

48. V tejto súvislosti správny súd odkazuje na závery Najvyššieho správneho súdu SR uvedené v bodoch č. 33 a 35 rozsudku sp. zn. 4Sžfk/31/2020 zo dňa 26.10.2022:

„33. Na to, aby správca dane vôbec mohol realizovať povinnosti vyplývajúce mu z citovaného ustanovenia, musí pochybnosti nadobudnúť a tieto si ustáliť. Zatiaľ ide o jeho vnútorné procesy naviazané na vyhodnocovanie predložených tvrdení a dokladov. Následne svoje pochybnosti musí jasne a zreteľne naformulovať (teda prejavíť navonok) a iba tak ich môže daňovému subjektu oznámiť. Až následne, a to v spojitosti s presne vymedzenými pochybnosťami, môže pristúpiť k výzve na odstránenie pochybností, a to vhodným spôsobom, ktorý zvolí. Logická postupnosť uvedeného procesu pritom neumožňuje vynechať ani jeden článok, pretože by tým bol popretý základný účel tohto ustanovenia, ktorým je odstránenie konkrétnych a nie len akýchkoľvek domnelých pochybností.

35. Prejavenie pochybností pritom nemá byť samoučelné, ale má upozorniť daňový subjekt na presné okolnosti, ktorých spornosť správca dane zistil a práve tieto nejasnosti majú spoločne, teda vo vzájomnej súčinnosti, odstrániť (neopomínajúc dôkazné bremeno daňového subjektu). Výzva na odstránenie prezentovaných pochybností má potom skôr iba demonštratívne inštruovať daňový subjekt, akým najvhodnejším spôsobom tieto pochybnosti odstrániť (t. j. čo je sporné a čo treba preukázať). Zároveň treba mať na pamäti, že je to predovšetkým daňový subjekt, ktorý pozná okolnosti preverovaného plnenia najlepšie a sporné skutočnosti môže viesť preukázať aj inými tvrdeniami a dôkazmi, na ktoré správca dane vo výzve ani nepamätal. Nie je preto možné od neho spravodlivo očakávať, že bude, tak povediac „slepý“, nasledovať výzvy správcu dane bez toho, aby mu bolo oznámením náležite ozrejmene, za akým účelom sú mu tieto výzvy adresované. V prejednávanej veci sa pritom jednalo o rozsiahlu výzvu, z ktorej rozsahu sa potom môže ľahko vytrátiť zámer sledovaný správcou dane a môže byť pre daňový subjekt náročné s istotou identifikovať, akým smerom sa má uberať jeho dôkazné bremeno a bremeno tvrdenia.“

49. K prenosu dôkazného bremena, ale tiež k závažnosti procesného pochybenia spočívajúceho v porušení ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, sa vyjadril Najvyšší správny súd SR aj vo svojom rozsudku sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, publikovanom v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. 2/2022 pod č. 18/2022. Z tohto rozsudku podľa správneho súdu vyplynulo, že v prípade, že správny súd po tom, čo žalobca v správnej žalobe namietal porušenie svojich práv v rámci daňovej kontroly porušením ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, správny súd vyhodnotením priebehu daňovej kontroly, resp. procesných úkonov vykonaných správcou dane v rámci nej, dospeje k záveru o porušení ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku dostatočnej intenzity, je to dôvod na zrušenie rozhodnutia z dôvodu podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP). V rámci spomenutého „zbierkového“ rozsudku Najvyšší správny súd SR identifikoval tri kľúčové právne vety majúce zásadný význam pri hodnotení porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku:

„I. Len použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku (výzva k odstráneniu pochybností) môže dôjsť v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt.

II. Výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne o jeho priebehu a obsahu spíše zápisnicu.

III. Povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku však správca dane musí splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza.“

50. Daňové orgány založili svoje rozhodnutia primárne na tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, žalobca naopak namietal porušenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku, teda de facto, že nedošlo k prenosu dôkazného bremena späť na žalobcu. Podľa žalovaného k porušeniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku nedošlo, keďže správca dane zaslal žalobcovi výzvu na predloženie dôkazov a dokladov zo dňa 19.07.2019. Správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že žalobca v deň začatia daňovej kontroly predložil správcovi dane ním v oznámení o daňovej kontrole žiadané doklady (výkaz DPH, kontrolný výkaz, bankové výpisy, dodávateľské faktúry, odberateľské faktúry, pokladničná kniha, zmluva o spolupráci a sprostredkovaní marketingovej činnosti so spoločnosťou VIP LEVEL s.r.o. zo dňa 01.02.2018 a ďalšie). S ohľadom na obsah odseku č. 46 tohto rozhodnutia má správny súd za to, že žalobca podaním daňového priznania a predložením relevantných dokladov v úvode daňovej kontroly splnil svoju prvotnú dôkaznú povinnosť a preniesol tak dôkazné bremeno na správcu dane. Bolo teda na správcovi dane, aby predložené doklady vyhodnotil, prípadne ďalším dokazovaním preveril, či na základe žalobcom predložených dokladov možno dospieť k záveru, že žalobca preukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane. Správca dane za týmto účelom vykonával úkony len vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti žalobcu, resp. subdodávateľskej spoločnosti, so žalobcom však priamo nekonal. Prvým úkonom správcu dane vo vzťahu k žalobcovi je teda až spomenutá výzva na predloženie dôkazov a dokladov zo dňa 19.07.2019, na ktorú reagoval žalobca písomným vyjadrením zo dňa 22.08.2019. Následne dňa 11.09.2019 správca dane vyhotovil protokol z predmetnej daňovej kontroly.

51. Správny súd teda pre posúdenie žalobnej argumentácie žalobcu vo vzťahu k ním tvrdenému porušeniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku považoval za kľúčové vyhodnotiť obsah spomenutej výzvy zo dňa 19.07.2019, teda či touto výzvou správca dane splnil povinnosť, ktorú mu ukladá Daňový poriadok v ustanovení § 46 ods. 5 a či týmto spôsobom došlo k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu. Z obsahu predmetnej výzvy správny súd zistil, že správca dane ju vydal na podklade § 45 ods. 2 písm. e/ a d/ a § 46 ods. 5 Daňového poriadku s tým, že žalobcu vyzval okrem iného (keďže ňou vyzýval aj na predloženie dokladov vo vzťahu k inej dodávateľskej spoločnosti eMsec s.r.o.) na predloženie dôkazov preukazujúcich vznik práva žalobcu na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti VIP LEVEL s.r.o. č. 2018/04/002, č. 2018/06/002, č. 2018/06/003, č. 2018/06/004 a č. 2018/06/006. V rámci uvedenej výzvy správca dane citoval z ustanovení § 49 ods. 1 a 2 a § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov s tým, že na preukázanie vzniku práva na odpočítanie dane z uvedených faktúr je potrebné predložiť „použitie prijatých služieb v zmysle uzatvorenej Zmluvy o spolupráci, sprostredkovaní a marketingovej činnosti zo dňa 1.2.2018 od poskytovateľa Vip Level s.r.o.“ a za týmto účelom predložiť vyjadrenie akú činnosť vykonával žalobca v mesiaci jún 2018, na aký účel použil fakturované služby, aký mali tieto služby ekonomický prínos pre žalobcu, v čom konkrétne spočívali tieto služby a úhrady k predmetným faktúram. Správca dane následne vo výzve poučil žalobcu o jeho právach podľa § 45 ods. 1 písm. c/ a f/ Daňového poriadku a uviedol, že uvedené je potrebné k ukončeniu kontroly DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018.

XX. Je nesporné, že správca dane v predmetnej výzve zo dňa 19.07.2019 odkazoval na ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku, no správny súd má za to, že obsah tejto výzvy nezodpovedá tomu, čo Daňový poriadok v predmetnom ustanovení vyžaduje od správcu dane. Vo výzve sú síce uvedené konkrétne otázky, ktoré správca dane žiadal zodpovedať, no absentuje v nej akékoľvek vyhodnotenie dovtedy zistených skutočností a z neho vyplývajúce prípadné konkrétne pochybnosti správcu dane o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených. Na základe uvedeného tak nemožno konštatovať, že správca dane si výzvou zo dňa 19.07.2019 splnil svoju procesnú povinnosť oznámiť žalobcovi svoje pochybnosti, samozrejme v prípade, že takéto pochybnosti nadobudol, a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Z obsahu administratívneho spisu nevyplývalo, že by si správca dane túto povinnosť splnil iným spôsobom v rámci iného procesného úkonu, na základe čoho dospel správny súd k záveru, že zo strany správcu dane v rámci výkonu predmetnej daňovej kontroly došlo k závažnému procesnému pochybeniu, ak daňovému subjektu v rámci predmetnej daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku neoznámil svoje pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, ktoré s ohľadom na závery prijaté v prvostupňovom rozhodnutí evidentne mal, a nevyzval ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. V dôsledku uvedeného procesného pochybenia v danom prípade, vychádzajúc z judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR, nedošlo k prenosu dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane, a preto žalobcovi

nevznikla povinnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane, nakoľko sa o nich v rámci daňovej kontroly nemal ako dozvedieť. Ak teda daňové orgány založili svoje rozhodnutia na závere, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane, tento záver je spochybnený dôsledkami procesného postupu správcu dane, ktorý správny súd vyhodnotil ako nesúladný so zákonom (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku).

53. S ohľadom na uvedené, rešpektujúc citovanú judikatúru Najvyššieho správneho súdu SR, správny súd žalobný bod ohľadne porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktorým malo dôjsť k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, vyhodnotil ako dôvodný.

54. Vo vzťahu k žalobcom namietanému porušeniu § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku správny súd uvádza, že obsahom ustanovení § 45 ods. 1 sú práva, ktoré zákon priznáva kontrolovanému daňovému subjektu v rámci daňovej kontroly. Správny súd má za to, že úspešnému uplatňovaniu vyššie zmienených práv daňovým subjektom, zodpovedá povinnosť správcu dane, umožniť kontrolovanému daňovému subjektu ich reálny výkon. V danom prípade žalobca namietal, že mu v rámci daňovej kontroly nebolo umožnené uplatniť právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Správny súd v tejto súvislosti uvádza, že právo kontrolovaného daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku je svojim charakterom právo, ktoré pre jeho úspešné uplatnenie predpokladá prvotnú aktivitu zo strany daňového subjektu a až na základe nej vzniká povinnosť správcu dane umožniť kontrolovanému daňovému subjektu realizovať toto jeho právo tým, že daňovému subjektu umožní oboznámiť sa so zistenými skutočnosťami tak, aby sa k nim mohol vyjadriť ešte počas daňovej kontroly. Možnosť vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam má kontrolovaný daňový subjekt v zásade za situácie, ak sa nejakým spôsobom počas trvania daňovej kontroly dostanú do jeho dispozície, a to buď na základe jeho aktivity, napr. nazretím do spisu, alebo procesným úkonom správcu dane, v rámci ktorého správca dane oboznámi kontrolovaný daňový subjekt so zistenými skutočnosťami. Správny súd má za to, že v prípade, ustanovenie § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku hovorí o skutočnostiach zistených počas daňovej kontroly, ide v danom prípade len o informácie bez ich hodnotenia správcou dane, teda do dispozície žalobcu sa môžu dostať napr. aj len účasťou konateľa žalobcu na výsluchu svedka. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca nevyvinul žiadnu aktivitu smerujúcu k tomu, aby nejakým spôsobom zisťoval skutočnosti zistené v rámci daňovej kontroly, zároveň však konateľ žalobcu bol prítomný pri výsluchu splnomocneného zástupcu spoločnosti VIP LEVEL s.r.o., teda sa do dispozície žalobcu dostali skutočnosti zistené na tomto ústnom pojednávaní a správca dane na strane č. 3 vo výzvy zo dňa 19.07.2019 upozornil žalobcu na možnosť uplatnenia práva podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku. Správny súd teda uzatvára, že pokiaľ v rámci daňovej kontroly mal žalobca možnosť zúčastňovať sa procesných úkonov, bol upozornený na možnosť realizovať svoje právo podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku a napriek tomu nebol aktívny smerom k uplatňovaniu vlastných práv, ktoré mu priznáva Daňový poriadok, nemožno jeho argumentáciu o porušení jeho práva podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku vyhodnotiť ako opodstatnenú a dôvodnú.

55. V dôsledku procesného pochybenia správcu dane, ktoré správny súd vychádzajúc z citovanej judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR vyhodnotil za tak závažné, že je spôsobilé prívodiť následok zrušenie napadnutého rozhodnutia. Správny súd tak s ohľadom na charakter tohto procesného pochybenia, neexistencia, či odstránenie ktorého by mohlo mať za následok zmenu záverov ohľadne splnenia Zákonom o DPH stanovených hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, hmotnoprávne žalobné námietky neposudzoval, a to z dôvodu, že ich posúdenie v kontexte dôvodu zrušenia napadnutého rozhodnutia vyhodnotil ako predčasné. Z tohto dôvodu správny súd žalobný bod nesprávneho právneho posúdenia nevyhodnocoval.

56. Vo vzťahu k žalobcom namietanému nedostatočnému zisteniu skutkového stavu správny súd uvádza, že tento žalobný bod žalobca žiadnym konkrétnym spôsobom nerozvinul a z tohto dôvodu správny súd nevidel dôvod vyhodnotiť v rámci odôvodnenia tohto rozhodnutia. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že rešpektuje právo žalobcu zvoliť si spôsob a smerovanie svojej žalobnej argumentácie, no zároveň však žalobca musí mať na zreteli, že v zmysle § 134 SSP je správny súd v rámci predmetného konania viazaný žalobnými bodmi a ich obsahom a v rámci súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia nie je jeho úlohou nachádzať prípadné dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného ak ich žalobca nenamietal v podanej správnej žalobe konkrétnym spôsobom, ani nachádzať

v jeho všeobecnej argumentácii dôvody, ktoré by v konečnom dôsledku mali správny súd priviesť k záveru o dôvodnosti takto všeobecne koncipovaného žalobného bodu.

57. Správny súd dospel s poukazom na vyššie uvedené skutočnosti k záveru, že správna žaloba je dôvodná, keďže procesným postupom správcu dane v rámci predmetnej daňovej kontroly vykonanej u žalobcu došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku), ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej, čím došlo k splneniu podmienky na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP, na základe čoho správny súd rozhodol tak, ako je to uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

58. Správny súd záverom uvádza, že napriek žalobnému návrhu zrušiť s napadnutým rozhodnutím žalovaného aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, tomuto návrhu nevyhovel a zrušil len napadnuté rozhodnutie žalovaného, keďže vzhľadom na dôvody zrušenia napadnutého rozhodnutia považoval za vhodnejšie, aby o ďalšom procesnom postupe v predmetnom daňovom konaní rozhodol žalovaný. V ďalšom konaní bude teda úlohou žalovaného, vzhľadom na jeho viazanosť právnym názorom správneho súdu v zmysle § 191 ods. 6 SSP, v intenciách záverov správneho súdu vyjadrených v VIII. časti tohto rozsudku, zvoliť ďalší procesný postup, ktorý Daňový poriadok v tejto procesnej situácii umožňuje.

59. O náhrade trov konania správny súd vzhľadom na úspech žalobcu v konaní rozhodol v súlade s ust. § 167 ods. 1 SSP vo výroku II. tak, že žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania voči žalovanému.

60. Rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať na Správnom súde v Košiciach v lehote 30 dní od doručenia tohto rozhodnutia. Zmeškanie uvedenej lehoty nemožno odpustiť.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správnomu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správnomu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,

- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.

V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti. Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Kasačná sťažnosť nemá odkladný účinok, ak SSP neustanovuje inak.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Uvedená povinnosť neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.