

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-1S/19/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200104
Dátum vydania rozhodnutia: 12. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Jana Ondrejková
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1020200104.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Jany Ondrejkovej a členiek senátu JUDr. Michaely Machovej, Ph.D. (spravodajkyňa) a Mgr. Miroslavy Fodor, v právnej veci žalobcu: BaF TRADING s. r. o., so sídlom Tomášikova 13, 821 01 Bratislava, IČO: 45 378 771, zastúpeného: FAIRSQUARE advokátska kancelária s. r. o., so sídlom Lazaretská 3/A, 811 08 Bratislava, IČO: 47 232 544, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102593981/2019 zo dňa 12.11.2019, takto

rozhodol:

- I. Správny súd v Bratislave žalobu **z a m i e t a**.
- II. Žalovanému právo na náhradu trov konania voči žalobcovi **n e p r i z n á v a**.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania a dôvody napadnutého rozhodnutia

1. U žalobcu bola vykonaná Daňovým úradom Bratislava (ďalej len „správca dane“) daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2017, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol. Na základe výsledkov daňovej kontroly bolo v nadväzujúcom vyrubovacom konaní vydané rozhodnutie správcu dane č. 101814748/2019 zo dňa 29.07.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 408 451,02 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017. Správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období určil žalobcovi uvedený rozdiel dane z prijatých faktúr týkajúcich sa dodania pohonných hmôt od dodávateľov: GAT CORPORATION, s.r.o., EU Trucker SK s.r.o., LICHTENFELD AVIATION CO. LTD, z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Skonštatoval, že žalobca podľa typu nadobudnutia pohonných hmôt (s prepravou alebo bez prepravy) bol v takto vytvorenom reťazci dodaní, buď priamym nadobúdateľom pohonných hmôt z iného členského štátu alebo jeho nadobudnutia pohonných hmôt neboli predmetom DPH v tuzemsku.

2. Na podklade žalobcom podaného odvolania rozhodoval žalovaný v odvolacom konaní a vydal rozhodnutie č. 102593981/2019 zo dňa 12.11.2019, právoplatné dňa 18.11.2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ a spolu s prvostupňovým rozhodnutím aj ako „napadnuté rozhodnutia“), ktorým podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že správca dane žalobcovi nepriznal uplatnené právo na odpočítanie dane od dodávateľov, pretože zistil reťazové obchody, pri ktorých nastal jediný pohyb tovaru, a to od prvého dodávateľa

priamo k poslednému odberateľovi, medzi ktorými dochádzalo k postupnému prefakturovaniu tovaru - pohonných hmôt z Rakúska na územie Slovenskej republiky - v rozpore s platnou legislatívou. V danom prípade dodávateľské spoločnosti GAT CORPORATION, s.r.o., EU Trucker SK s.r.o a Lichtenfeld Aviation CO. LTD. nesprávne vyhotovili odberateľské faktúry v prospech žalobcu, na ktorých uviedli sadzbu platnú v tuzemsku, pretože nákup deklarovaných obchodných transakcií nebol zrealizovaný v tuzemsku podľa § 2 zákona o DPH, a tým deklarovaným dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH dňom dodania tovaru, ale daňové subjekty boli povinné platiť daň v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH z dôvodu, že každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre daň, je povinná zaplatiť túto daň.

3. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí s odvolacími námietkami vysporiadal v tom zmysle, že sa nestotožnil s tvrdeniami žalobcu, že v kontrolovanom zdaňovacom období vždy nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník na území Slovenskej republiky a túto skutočnosť potvrdil aj p. A. a p. B., pretože po posúdení zistených skutočností v ich vzájomných súvislostiach, správca dane zistil, že žalobca tým, že prijal ID kódy od svojho dodávateľa EU Trucker SK, s.r.o., mu bolo umožnené, aby prostredníctvom svojho prepravcu O.G.TRANS s.r.o. resp. ALCHEM spol. s r.o. načerpal pohonné hmoty v sklade Lobau Rakúsko a prepravil tieto pohonné hmoty priamo k svojim odberateľom Benzina Slovakia, s.r.o.; Stava-ma spol, s r.o. v tuzemsku. Preto moment prevodu práva disponovať s tovarom ako vlastník na žalobcu musel nastať pred začatím prepravy v mieste dodania tovaru. Žalobca zabezpečil prepravu tovaru u svojho prepravcu až po prijatí ID kódov od dodávateľa EU Trucker SK, s.r.o., ktoré svojim odberateľom ďalej neposielal. Rovnako možno konštatovať aj nadobudnutie tovaru od dodávateľa GAT CORPORATION, s.r.o., keďže zaslaním ID kódov žalobcovi spoločnosťou GAT CORPORATION, s.r.o., mu umožnila ísť si načerpať prostredníctvom prepravcu pohonné hmoty v sklade v Lobau Rakúsko a prepraviť tieto pohonné hmoty svojim odberateľom v tuzemsku.

4. Podľa žalovaného záver správcu dane sa zakladá na objektívnom, pravdivom a dostatočnom zistení skutkového stavu veci a konanie správcu dane nebolo v rozpore s platnými predpismi. Správca dane kládol veľký dôraz na zisťovanie jednotlivých dôkazov, ich hodnotenie a následné zdokumentovanie v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Podľa žalovaného odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia obsahuje aj úvahy správcu dane, ktoré v konečnom dôsledku ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých rozhodoval. Prvostupňové rozhodnutie je vecne správne, bolo vydané zákonným spôsobom, obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, je preskúmateľné, dostatočne dôvodné a jeho relevantné zistenia v ňom uvedené boli preukázateľne správcom dane získané v súlade s platnou legislatívou.

II. Správna žaloba

5. Žalobca sa včas podanou žalobou zo dňa 20.01.2020, doručenou Krajskému súdu v Bratislave toho istého dňa, domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia napadnutého rozhodnutia spolu s prvostupňovým rozhodnutím z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žalobca zdôraznil, že všetok tovar prijatý od jeho dodávateľov: GAT CORPORATION, s.r.o., EU Trucker SK s.r.o., LICHTENFELD AVIATION CO. LTD. bol dodaný vždy na území Slovenskej republiky a právo nakladať s tovarom ako vlastník (tzv. ekonomické vlastníctvo) prešlo od dodávateľov na žalobcu na území Slovenskej republiky. Uviedol, že zmluvné strany si určili miesto dodania podľa konkrétnych zmlúv, ktoré mal žalobca uzatvorené s jednotlivými dodávateľmi, ako aj podľa individuálnych objednávok tovaru, pričom miesto dodania sa vždy nachádzalo na území Slovenskej republiky. Vyjadril názor, že miesto a okamih, v ktorom dochádza k prevodu právneho vlastníctva, nie je pre určenie miesta dodania na účely DPH relevantné, a to s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) a smernicu 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica o DPH“). Mal za to, že keďže žalobca nadobúdala právo nakladať s tovarom ako vlastník výlučne na území Slovenskej republiky a aj všetci nasledujúci odberatelia nadobúdali právo nakladať s tovarom ako vlastník až na území Slovenskej republiky, potom v tejto časti obchodno-distribučného reťazca nie je možné určiť tzv. pohyblivú dodávku.

6. Ďalej uviedol, že v prípade všetkých dodaní tovaru od uvedených dodávateľov vyplýva z kontrolných zistení, že spoločnosť OMV Slovensko, s.r.o. s rakúskym IČ DPH dodala tovar odberateľom so slovenským IČ DPH, pričom títo odberatelia deklarovali nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. V rámci obchodno-distribučných reťazcov s jednou prepravou vykonala prepravu tá istá auto-cisterna od prvého dodávateľa OMV Slovensko, s.r.o. až ku konečnému zákazníkovi. Namietal nepodloženosť

záverov žalovaného, že žalobca nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník už na území Rakúska, t. j. v krajine pôvodu tovaru. Za významnú chybu napadnutého rozhodnutia týkajúcu sa zistenia skutkového stavu považoval nesprávne priradenie pohyblivej dodávky. Žalobca ako jednu z hlavných príčin nesprávnych záverov daňových orgánov o určení (priradení) pohyblivej dodávky považoval aj nevykonanie náležitého dokazovania u spoločností nachádzajúcich sa v obchodno-distribučnom reťazci pred žalobcom, a to v časti dodávok medzi spoločnosťami OMV Slovensko, s.r.o. a jej priamymi odberateľmi TRANSOIL, s.r.o., EU Trucker SK s.r.o. a LICHTENFELD AVIATION CO. LTD. Taktiež namietal, že daňové orgány nedostatočne zistili skutkový stav, keď v kontexte správneho určenia pohyblivej dodávky vôbec neskúmali stupeň OMV Rakúsko – OMV Slovensko, na ktorom sa vždy začínal obchodný reťazec a tovar sa vždy vydával zo skladu OMV Rakúsko v Lobau.

7. Žalobca nesúhlasil so záverom daňových orgánov týkajúcim sa určenia pohyblivej dodávky a následnej na to nadväzujúcej nesprávnej aplikácie § 13 ods. 1 písm. a) a písm. c) a § 19 ods. 1 zákona o DPH upravujúceho miesto dodania pri dodaní tovaru v rámci reťazového obchodu a vznik daňovej povinnosti, a že žalobca nemá právo na odpočítanie DPH z prijatých faktúr za dodanie tovaru. Zdôraznil potrebu aplikovať článok 138 smernice o DPH a poukázal na viaceré rozhodnutia SD EÚ, napr. v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid z 21.06.2012 v súvislosti s neutralitou dane, vo veci C-430/09 Euro Tyre Holding BV z 16.12.2010 s odkazom na právo nakladať s tovarom ako vlastník a na kritériá na určenie pohyblivej dodávky, atď. Zdôraznil, že pre určenie pohyblivej dodávky je potrebné rozlišovať medzi okamihom uzavretia kúpnej zmluvy na jednej strane a okamihom a miestom, na ktorom dochádza k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník (tzv. „ekonomické vlastníctvo“) na druhej strane. Zaoberal sa aj otázkou znášania nebezpečenstva náhodného zániku vecí počas prepravy. Vyčítal správcovi dane, že nezohľadňuje špecifiká obchodovania v dnešnej dobe. Predložil nový dôkaz - zápisnicu o výsluchu svedka C. D. A., zamestnanca spoločnosti OMV Refining & Marketing GmbH, zastávajúceho pozíciu obchodného riaditeľa v segmente veľkoobchodu pre Slovenskú republiku, Českú republiku a Maďarsko, ktorý sa vyjadril k predaju a preprave minerálnych olejov.

8. Namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia, a to nezrozumiteľnosť niektorých jeho záverov ohľadom kladených otázok zo strany žalobcu, či o zastieracom účele dohodnutých zmluvných podmienok. Namietal, že správca dane sa nevyjadril, či dôvodom odmietnutia práva na odpočítanie dane má byť - okrem údajného miesta dodania v Rakúsku - aj to, že daňový subjekt údajne vedel alebo mal vedieť o podvode na inom článku reťazca. Za nezrozumiteľné považoval aj vyjadrenie žalovaného v súvislosti s dodaniami pohonných hmôt, ktoré mali byť „prefakturované v rámci umelo vytvorených reťazcov obchodných spoločností“. Nepreskúmateľnosť videl aj v niektorých používaných pojmoch žalovaným, napr. zmiznutý dodávateľ, zaniknutý daňový subjekt a pod.

9. Žalobca tiež namietal porušenie jeho procesných práv (najmä § 3, § 24 ods. 2 daňového poriadku), a to nevedenie dokazovania takým spôsobom, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, nepreverovanie celého obchodno-distribučného reťazca, neakceptovanie návrhu žalobcu na vykonanie výsluchu svedka konateľa spoločnosti OMV Slovensko, s.r.o., odmietnutie listinného dôkazu Nachweis der Beförderung-Versendung bei i.g. Lieferungen (doklad o doprave - zásielka pri dodávke tovarov v rámci ES), ale aj spochybnenie výpovedí svedkov konštatovaním, že ju nepodložili relevantnými dokladmi. Napádal aj zákonnosť postupu v prípade výsluchov konateľov niektorých spoločností, zápisnice o miestnom zisťovaní, ako aj údajov použitých z uznesenia o začatí trestného stíhania. Poukázal aj na rozdielnu rozhodovaciu prax správcov dane (Daňový úrad Bratislava a Daňový úrad Žilina) ohľadom práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávok pohonných látok od dodávateľov v rovnakých obchodno-distribučných reťazcoch, a tak porušenie práva žalobcu na predvídateľnosť konania orgánov štátnej správy.

III. Vyjadrenia žalovaného a žalobcu, ďalší priebeh súdneho konania

10. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 10.06.2020 zotrval na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Žalovaný sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že daňové orgány sa nevysporiadali s celým obchodno-distribučným reťazcom pred žalobcom a jeho priamymi odberateľmi, pretože v procese dokazovania správca dane podrobne zistil tok fakturácie a prepravy deklarováných pohonných hmôt, a preto tvrdenie žalobcu považoval za nedôvodné až zavádzajúce. Nesúhlasil ani s námietkami o nedostatočne

zistenom skutkovom stave a uviedol, že v danom prípade miesto dodania dohodnuté medzi žalobcom a jeho dodávateľmi v zmluve môže byť miestom dodania len za splnenia podmienok vyplývajúcich z hmotnoprávneho predpisu - zákona o DPH a aj samotná faktúra, aby bola spôsobilá na preukázanie nároku na odpočítanie dane, musí odrážať túto skutočnosť, a teda malo by byť na nej uvedené skutočné miesto dodania a nie miesto dodania dohodnuté medzi zúčastnenými stranami. Správca dane vykonal v priebehu výkonu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania rozsiahle dokazovanie (v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na relevantné zistenie skutkového stavu rozporných fakturovaných zdaniteľných obchodov), v rámci ktorého preveril skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane - fakturáciu deklarovaného tovaru, ako aj jeho fakturovanú prepravu v reťazci obchodných spoločností. Žalovaný v tejto súvislosti podrobne popísal priebeh daňovej kontroly a vykonávanie jednotlivých dôkazov.

11. Ďalej sa žalovaný vo vyjadrení k žalobe nestotožnil ani s námietkami žalobcu o nesprávnom právnom posúdení veci. Poukázal na to, že moment prevodu práva disponovať s tovarom ako vlastníkom žalobcom musel nastať pred začatím prepravy v mieste dodania tovaru. Žalobca zabezpečil prepravu tovaru u svojho prepravcu až po prijatí ID kódov od dodávateľov, ktoré svojim odberateľom ďalej neposielal. Podľa žalovaného správca dane spochybnil nadobudnutie práva žalobcu nakladať s tovarom ako vlastníkom v tuzemsku v reťazci časovo po sebe nasledujúcich dodávok toho istého tovaru, s ktorým je spojený jeden pohyb tovaru. Predložený doklad Nachweis/doklad o preprave nepredstavuje objektívny dôkaz o tom, prečo sa spoločnosť EU Trucker SK s.r.o., TRANSOIL, s.r.o. alebo LICHTENFELD AVIATION CO. LTD. zaviazali a deklarovali spoločnosti OMV Slovensko, s.r.o. vykonať prepravu. Žalovaný poukázal na judikatúru SD EÚ, ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Nemal za to, že by došlo k zásahu do procesných práv žalobcu, ani že by nastali vady vo vykonávaní či hodnotení dôkazov.

12. V replike zo dňa 14.07.2020 žalobca zotrval na svojej predchádzajúcej argumentácii, ktorú zopakoval. Zdôraznil, že žalovaný len nekriticky prebral závery správcu dane. Namietal, že nie sú splnené podmienky pre aplikáciu inštitútu zákazu zneužitia práva (napr. daňovým orgánom nebola preukázaná existencia neoprávnenej daňovej výhody), čo z niektorých tvrdení žalovaného vyplývalo. Uviedol, že správca dane aplikáciou zákona o DPH na skutkový stav odohrávajúc sa na území Rakúskej republiky priznal extrateritoriálny účinok právnym predpisom Slovenskej republiky, pričom v rámci tohto prípadu je nevyhnutné aplikovať článok 138 smernice o DPH, či ustanovenia príslušného rakúskeho zákona. Zdôraznil prednosť komunitárnej normy pred ktoroukoľvek vnútroštátnou normou. Zotrval na svojich tvrdeniach, že žalobca riadne preukázal vznik práva na odpočítanie dane. K preprave na účet uviedol, že kľúčové k určeniu pohyblivej dodávky je identifikovanie prostrednej osoby, v danom prípade je tou osobou priamy odberateľ spoločnosti OMV Slovensko, s.r.o., t. j. spoločnosti TRANSOIL, s.r.o., EU Trucker SK s.r.o. a LICHTENFELD AVIATION CO. LTD. Taktiež mal za to, že prevzatím ID kódov v žiadnom prípade nedochádza k nadobudnutiu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom tak, ako tvrdil žalovaný. Zotrval aj na tvrdení o porušení procesných práv žalobcu.

13. Prípisom z 15.08.2022 žalobca dal do pozornosti súdu zrušujúci rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/61/2020 z 28.06.2022 s ozrejmnením, že skutkový a právny stav je v oboch súdnych konaniach rovnaký/podobný.

14. Žalovaný nevyužil právo vyjadriť sa k replike žalobcu.

IV. Relevantná právna úprava

15. Podľa prechodného ustanovenia § 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.“

16. Podľa § 119 prvá veta SSP, „Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak.“

17. Podľa § 134 ods. 1 SSP, „Správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.“

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

19. Podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH (v znení účinnom ku dňu právoplatnosti napadnutého rozhodnutia, t. j. účinnom do 31.12.2019),

„Miestom dodania tovaru,

a) ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b), odseku 2 a § 14.“

20. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH, „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.“

21. Podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a písm. c) zákona o DPH:

„(1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a.“

22. Podľa § 51 ods. 1 písm. a), písm. c) zákona o DPH, „Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,

c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu.“

23. Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH, „Na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.“

24. Podľa § 11 ods. 2 zákona o DPH, „Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane, ak

a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba konajúca v postavení zdaniteľnej osoby, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, a

b) dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu, okrem dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet a okrem dodania tovaru formou zásielkového predaja.“

V. Právne posúdenie vecí správnym súdom

25. Na základe § 3 ods. 1, ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov začal od 1. júna 2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov. Predmetná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety dňa 6. júna 2023 náhodným výberom pridelená na prejednanie a rozhodnutie senátu 6S Správneho súdu v Bratislave (ďalej len „súd“, príp. „správny súd“) a následne v súlade s rozvrhom práce na rok 2024 v znení dodatkov č. 1, č. 2, č. 3 a č. 4 účinného od 21.05.2024 náhodným výberom pridelená na prejednanie a rozhodnutie do senátu 8S správneho súdu.

26. Nakoľko správna žaloba bola podaná dňa 20.01.2020, t. j. konanie bolo začaté a neskončené do 30.06.2023, správny súd s odkazom na § 493e SSP v platnom znení v tomto súdnom konaní postupuje a rozhoduje podľa SSP v znení účinnom do 30.06.2023. Správny súd ako súd príslušný na konanie, po vyhodnotení, že správna žaloba je prípustná, bola podaná včas (§ 181 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP), zastúpenou advokátom (§ 49 ods. 1 SSP), obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 57, § 182 SSP), po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu

a administratívneho spisu, preskúmal v medziach žalobného návrhu a podstatných žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP v spojení s § 183 SSP) napadnuté rozhodnutie, ako aj postup predchádzajúci jeho vydaniu, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase právoplatnosti rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP v znení účinnom do 30.06.2023) a zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 119 SSP), za splnenia procesných podmienok vec prejednal na pojednávaní dňa 12.06.2025 (§ 107 ods. 1 SSP), a po preskúmaní veci dospel k záveru, že žaloba je nedôvodná.

27. Právny zástupca žalobcu na pojednávaní uviedol, že v plnom rozsahu trvá na podanej žalobe. Uviedol, že ide o štandardný obchodný postup pri obchodovaní s pohonnými hmotami, ktoré v iných rokoch neboli správcom dane vyhodnotené negatívne, t. j. ako nepriznanie práva na odpočet DPH. Poukázal na nedávne rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „NSS SR“) sp. zn. 2Sfk/48/2023 z 24.09.2024 o neprípustnosti kumulácie dvoch dôvodov pre nepriznanie práva na odpočet DPH, a to nesplnenia hmotnoprávných podmienok a účasti v podvodnom reťazci.

28. Predmetom konania pred správnym súdom bolo preveriť zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj postup predchádzajúci jeho vydaniu, a to v medziach žalobných bodov, v rámci ktorých žalobca primárne napádal nedostatočné zistenie skutkového stavu, nesprávne určenie pohyblivej dodávky, nesprávne určenie miesta dodania a práva nakladať s tovarom ako vlastník, nedostatočné preverenie zmluvných dojednaní, neskúmanie každého článku v reťazci, nesprávne právne posúdenie práva na odpočet DPH, ako aj nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia spočívajúcu v jednotlivých záveroch alebo pojmoch používaných žalovaným, či porušenie procesných práv žalobcu.

29. Správny súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že nebolo daňovými orgánmi správne zistené miesto dodania tovaru a s tým spojené nadobudnutie práva žalobcu nakladať s tovarom ako vlastník už na území Rakúska, ako ani s námietkami o nesprávnej aplikácii § 13 ods. 1 písm. a) a písm. c) a § 19 ods. 1 zákona o DPH, ani nezistil žalobcom namietané iné nezákonnosti napadnutého rozhodnutia.

30. V tejto súvislosti dáva správny súd do pozornosti rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/115/2022 zo dňa 27.11.2024, s ktorého závermi sa správny súd stotožňuje, a ktorým bol zrušený rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/61/2020 zo dňa 28.06.2022, ktorým boli zrušené rozhodnutia daňových orgánov týkajúce sa obdobnej veci žalobcu (zdaňovacieho obdobia júl 2017 a okrem iných aj dvoch rovnakých dodávateľov: GAT CORPORATION, s.r.o., EU Trucker SK s.r.o.), na ktoré aj samotný žalobca poukazoval, ako na konania s rovnakým/podobným skutkovým aj právnym stavom. Najvyšší správny súd v danej veci konštatoval, že daňové orgány správne posúdili moment a miesto dodania tovaru, ako aj skutočnosť, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane a vo vzťahu k správnosti zistenia skutkového stavu a právneho posúdenia veci daňovým orgánom nie je čo vytknúť.

31. V prejednávanej veci má súd za ustálené, že žalobca nakupoval pohonné hmoty v rámci tzv. reťazových obchodov, a teda došlo k viacerým po sebe idúcim dodávkam toho istého tovaru medzi niekoľkými subjektmi medzi sebou. Obchod s pohonnými hmotami fakturačne prebiehal v nasledovných obchodných reťazcoch:

- (i) OMV Slovensko, s.r.o., E. - EU Trucker SK, s.r.o. – žalobca – odberatelia žalobcu,
- (ii) OMV Slovensko, s.r.o., E. - TRANSOIL s.r.o. – GAT CORPORATION, s.r.o. - žalobca - odberatelia žalobcu, alebo
- (iii) OMV Slovensko, s.r.o., E. - Lichtenfeld Aviation LTD – žalobca - odberatelia žalobcu.

32. Tovar sa v čase začiatku prepravy nachádzal v sklade OMV v Lobau, Rakúsko. Následne bol dodávaný jednou ucelenou prepravou bez prekládky priamo odberateľom žalobcu. Správca dane dospel k zisteniu, že tým že žalobca prijal ID kódy od svojho dodávateľa, bolo mu umožnené, aby prostredníctvom svojho prepravcu načerpal pohonné hmoty v sklade Lobau, Rakúsko a prepravil tieto pohonné hmoty priamo k svojim odberateľom v tuzemsku. Moment prevodu práva disponovať s tovarom ako vlastník na žalobcu musel nastať pred začatím prepravy v mieste dodania tovaru. K preprave tovaru teda došlo v článku reťazca medzi žalobcom a jeho odberateľmi. Uvedenými skutočnosťami súvisiacimi s prepravou tovaru, ako aj miestom dodania tovaru spojeného s prepravou

sa daňové orgány vo svojich rozhodnutiach podrobne zaoberali a podľa súdu závery žalovaného nevykazujú nedostatočnú odôvodnenosť ani nedostatočne vykonané dokazovanie.

33. Aj z rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správca dane pohyblivú dodávku s poukazom na judikatúru SD EÚ určil podľa toho, kedy skutočne k preprave došlo. Žalovaný vo svojom rozhodnutí v súvislosti s prepravou tovaru okrem iného tiež uvádza, že v prípade dodávok tovaru išlo o jednu prepravu zo skladu v Lobau v Rakúsku až ku konečnému zákazníkovi. Spoločnosť žalobcu nebola konečným zákazníkom ani v jednom prípade. V obchodných transakciách išlo o dodanie tovaru s prepravou a vo všetkých prípadoch sa tovar v čase začatia prepravy nachádzal na území Rakúska. Miestom dodania tovaru spojeného s prepravou bol členský štát, kde sa tovar nachádzal v čase, keď sa preprava začala. Pri viacstranných obchodoch, keď viacerí podnikatelia uzatvoria kúpne zmluvy na dodanie toho istého tovaru a preprava je len jedna, dodanie tovaru s prepravou (pohyblivá dodávka) sa môže priradiť len k jednej dodávke tovaru. Ostatné dodania sa posudzujú ako dodanie bez prepravy (nepohyblivé dodávky).

34. V zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a príslušnej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (napr. vo veci C-430/09 Euro Tyre, vo veci C-245/04 EMAG), na základe ktorých robili právny záver aj daňové orgány, je miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať. Z uvedeného vyplýva tak, ako to uviedli aj daňové orgány, že tovar žalobca nadobudol v inom členskom štáte Európskej únie, kde na neho prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník. Ako vyplýva z rozhodnutia žalovaného, žalovaný sa vo svojom rozhodnutí dôsledne zaoberal so všetkými relevantnými skutkovými okolnosťami, kedy z vykonaného dokazovania vzišli dostatočné závery, aby bola predmetná vec vyhodnotená ako súladná s judikatúrou SD EÚ.

35. Správny súd má za to, že v rozhodnutiach daňových orgánov sú všetky tieto zistenia uvedené a obsahujú aj ich úvahy, na základe ktorých dôkazov a skutočností dospeli k svojim záverom v súvislosti so žalobcovým nadobudnutím práva nakladať s tovarom ako vlastník v mieste dodania tovaru. Z napadnutých rozhodnutí taktiež vyplýva aj to, že daňové orgány sa neobmedzili na prevod vlastníckeho práva podľa tuzemských súkromnoprávných predpisov, ale dôsledne sa zaoberali otázkou, kedy mohol žalobca s tovarom skutočne nakladať tak, ako by bol jeho vlastníkom. Daňové orgány pritom zohľadnili aj zmluvné dojednania a objednávky obsahujúce dojednania o prevode vlastníckeho práva. Tieto zmluvné dojednania sa však vo svetle všetkých faktických okolností javia ako formálne pre účely dane z pridanej hodnoty, aby právo nakladať s tovarom ako vlastník sa javilo ako prechádzajúce na sťažovateľa až na Slovensku.

36. Zároveň aj z rozsudku SD EÚ zo dňa 06.04.2016 vo veci C-245/04, EMAG vyplýva, že pokiaľ je dodanie tovaru spojené len s jedným zaslaním alebo prepravou, môže byť zaslanie toho istého tovaru alebo jeho preprava pripočítaná len jednej z dodávok (pohyblivá dodávka) a len táto dodávka môže byť oslobodená od dane ako intrakomunitárne dodanie. Od určenia dodávky, ktorá je spojená s prepravou sa potom odvíja daňové posúdenie dodávky, ktorá jej predchádza alebo po nej nasleduje. Ostatné plnenia sa považujú za dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy a ich miesto plnenia je stanovené v závislosti od toho, či predchádzajú alebo nasledujú po dodaní tovaru spojeného s prepravou. Zároveň z judikatúry SD EÚ tiež vyplýva, že pri viacstranných obchodoch, keď viacerí podnikatelia uzatvoria kúpne zmluvy na dodanie toho istého tovaru a preprava je len jedna, dodanie tovaru s prepravou (pohyblivá dodávka) sa môže priradiť len k jednej dodávke tovaru, ktorá bude oslobodená od dane. Pri určovaní dodania s prepravou (pohyblivej dodávky) vychádzal správca dane z uvedenej judikatúry SD EÚ ako aj celkového posúdenia všetkých okolností. Vzhľadom na to, že k fyzickej preprave došlo až na úrovni zmluvného vzťahu, ktorého účastníkom bol žalobca, či už ako odberateľ alebo ako dodávateľ, prípadne až na úrovni jeho priameho odberateľa, nemôže sa preprava a teda pohyblivá dodávka priradiť k žiadnej predchádzajúcej dodávke.

37. V tejto súvislosti súd cit. z rozsudku NSS SR sp. zn. 1Sfk/115/2022 zo dňa 27.11.2024, ktoré závery sú mutatis mutandis aplikovateľné aj na prejednávajúcu vec:

„68. Kasačný súd teda sumarizuje, že pojem „prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník“ podľa § 8ods. 1 písm. a) zákona o DPH nemusí byť totožný s prevodom právneho vlastníctva podľa ustanovení vnútroštátneho práva, ale znamená prevod práva nakladať s tovarom na nadobúdateľa tak, akoby bol tento vlastníkom. V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ je podstatné, či na nadobúdateľa

prechádza právo prijímať rozhodnutia ovplyvňujúce právne postavenie tovaru, najmä rozhodnutie predať ho. Pri určovaní momentu a miesta dodania, teda prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník, nie je správca dane viazaný zmluvnými dojednaniami účastníkov zdaniteľného obchodu uzatvorenými podľa súkromnoprávnej zákonnej úpravy, ak z vykonaného dokazovania vyplynie, že tieto zmluvné dojednania nekorešponujú s faktickými okolnosťami zdaniteľného obchodu.“

69. Bez ohľadu na to, čo si strany medzi sebou zmluvne dohodnú, v prípade, ak sťažovateľ požiadal o priznanie odpočítania DPH, musel spĺňať podmienky na jeho priznanie, t. j. v súlade s § 49 ods. 1 zákona o DPH musela vzniknúť daňová povinnosť pri dodaní tovaru v tuzemsku. Nakoľko však daňová povinnosť vznikla deklarovateľom v Rakúsku, z logiky veci jasne vyplýva, že odpočítanie dane nemôže byť sťažovateľovi priznané.

72. Daňové orgány postavili svoje úvahy a závery na nasledovných skutočnostiach. Žalobca objednal u slovenských dodávateľov požadované množstvo tovaru, na základe čoho obdržal ID kód potrebný na odber tovaru v sklade Lobau v Rakúsku. Prijatím ID kódov bolo žalobcovi umožnené prepraviť tovar zo skladu Lobau v Rakúsku do tuzemska. Tieto ID kódy pritom žalobca neposkytoval svojim odberateľom, s výnimkou ak si prepravu tovaru zabezpečovali sami. Žalobca už momentom prevzatia tovaru v Rakúsku rozhodoval o právnom osude tovaru tým, že ho priamo bez akejkoľvek zastávky dodával na miesta, ktoré sám určil. Je zrejmé, že žalobca už od počiatku prepravy ovplyvňoval osud prepravovaných PHM - rozhodoval odkiaľ, kedy, ako a kam budú prepravené, pričom PHM nadobudol a prepravil na Slovensko za účelom výkonu vlastnej ekonomickej činnosti. Fakticky tak s PHM od počiatku nakladal ako ich vlastník. Na základe týchto skutočností preto daňové orgány ustálili, že žalobca nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník v mieste dodania tovaru, t. j. v Rakúsku, a to ešte predtým, ako bola fyzicky vykonaná preprava tovaru z Rakúska na Slovensko.

76. Daňové orgány teda posúdili moment prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastník v súlade s rozsudkami Súdneho dvora EÚ vo veciach C-414/17 AREX CZ a.s. a C-401/18 Herst, s.r.o., v ktorom SD EÚ vyslovil, že: „Článok 20 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje jedinou prepravu tovaru v rámci Spoločenstva v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane s úmyslom nadobudnúť tento tovar pre svoje vlastné podnikanie, hneď ako bude prepustený do voľného obehu v členskom štáte určenia, nadobúda právo nakladať s uvedeným tovarom ako vlastník v zmysle tohto ustanovenia, ak je splnená podmienka, že má možnosť prijímať rozhodnutia spôsobilé ovplyvniť právne postavenie toho istého tovaru, najmä rozhodnutie predať ho. Okolnosť, že táto zdaniteľná osoba mala od počiatku v úmysle nadobudnúť tento tovar pre svoje vlastné podnikanie, hneď ako bude prepustený do voľného obehu v členskom štáte určenia, predstavuje okolnosť, ktorú musí vnútroštátny súd zohľadniť v rámci svojho celkového posúdenia všetkých osobitných okolností prejednávanej veci, o ktorej rozhoduje, aby určil, ktorému z po sebe nasledujúcich nadobudnutí sa musí pripísať uvedená preprava v rámci Spoločenstva.“

78. Kasačný súd dopĺňa, že formálne vyjadrenú dohodu zmluvných strán zdaniteľného obchodu je možné akceptovať len vtedy, ak táto odráža ekonomickú realitu. Pokiaľ správca dane identifikuje rozpor medzi formálne vyjadrenou zmluvnou vôľou a ekonomickou realitou, resp. objektívnym chovaním účastníkov transakcie, tento je potrebné vyriešiť použitím zásady uprednostnenia obsahu nad formou právneho úkonu, ktorá je jasne vyjadrená v § 3 ods. 6 Daňového poriadku ako jedna zo základných zásad správy daní („substance over form“). Okrem toho obsah pojmov „dodanie tovaru“ a „prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník“ záväzne determinuje aj konštantná judikatúra Súdneho dvora EÚ tak, že tieto pojmy sú naviazané na prechod ekonomického a nie nevyhnutne právneho vlastníctva, a tiež tak, že pri ustaľovaní týchto pojmov v konkrétnej veci je potrebné vziať do úvahy všetky okolnosti transakcie. Preto moment a miesto dodania tovaru rozhodne nemožno určiť výlučne iba na základe formálnej dohody zmluvných strán zdaniteľného obchodu vyjadrenej v písomnej zmluve uzatvorenej podľa vnútroštátnych súkromnoprávných kódexov.“

38. Vzhľadom na vyššie uvedené je možné uzavrieť, že na základe vykonaného dokazovania daňové orgány správne posúdili tak moment a miesto dodania tovaru, ako aj skutočnosť, že sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, t. j. skutkové závery aj právne posúdenie nevykazujú známky nesprávnosti ani nezákonnosti.

39. Súd sa nestotožnil ani so žalobcovými námietkami ohľadom dôkazu Nachweis/doklad o preprave; daňové orgány sa s ním vysporiadali dostatočne v tom zmysle, že ide doklad, ktorý nie je dokladom o preprave a údaje v ňom uvedené nezodpovedajú skutočnosti, keďže sa preukázalo, že prepravu tovaru objednal žalobca a nie dodávateľ žalobcu.

40. Argumentácia žalobcu o nemožnosti kumulovať viaceré dôvody pre nepriznanie práva na odpočet DPH je v tomto prípade irelevantná, pretože daňové orgány založili napadnuté rozhodnutia na jednom dôvode - nesplnení hmotnoprávnych podmienok vyplývajúcich zo zákona o DPH a ku kumulácii viacerých dôvodov pre nepriznanie odpočtu DPH tu nedošlo. Pod kumuláciou takýchto viacerých dôvodov nemožno rozumieť to, ak daňové orgány používajú niektoré pojmy vystihujúce viac iný dôvod pre nepriznanie práva na odpočet DPH (napr. zmiznutý obchodník, umelo vytvorené reťazce a pod.), prípadne ak skúmajú počas daňovej kontroly aj viacero z týchto dôvodov, pokiaľ sú závery o dôvode nepriznania práva na odpočet DPH jasné a týkajú sa toho, ktorého jedného dôvodu.

41. Čo sa týka žalobcom predloženého dôkazu - zápisnice o výsluchu svedka C. D. A., zamestnanca spoločnosti OMV Refining & Marketing GmbH, zastávajúceho pozíciu obchodného riaditeľa v segmente veľkoobchodu pre Slovenskú republiku, Českú republiku a Maďarsko, v ktorej sa vyjadril k predaju a preprave minerálnych olejov v tom zmysle, že proces prepravy je popísaný v odovzdanej dokumentácii a že nie je dôležité, koho zákazník poverí prepravou, ak sú splnené zákonné podmienky, súd uvádza, že tento by aj tak v kontexte bodu 35. (faktické okolnosti vs. formálne dojednania) nebol spôsobilý zmeniť závery daňových orgánov a ani neprináša žiadne nové podstatné informácie.

42. Správny súd nezistil ani také porušenia procesných práv žalobcu, ktoré by vykazovali známky nezákonnosti. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal rozsiahle šetrenie za účelom preverenia všetkých okolností, ktoré sa týkajú predmetných dodávateľsko-odberateľských vzťahov a viedol dokazovanie tak, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, pričom správca dane môže použiť aj zistenia z iných konaní. Čo sa týka poukazu žalobcu na odlišné rozhodovania daňových úradov, tento bol jednak všeobecný a tiež z neho vyplýva, že Daňový úrad Žilina viedol daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia v inom roku (2016) a preverovaní boli iní dodávateľia, teda je možné predpokladať aj rozdiely v dokazovaní a potom aj v záveroch z nich plynúcich. Zároveň súd dáva do pozornosti, že nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia.

43. Na základe vyššie uvedeného správny súd, po vykonaní súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia ako aj postupu predchádzajúceho jeho vydaniu v medziach žalobných bodov, neprisvedčil námietkam žalobcu týkajúcim sa nesprávneho právneho posúdenia veci, nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia, nedostatočného zistenia skutkového stavu, rozporu skutkového stavu s administratívnymi spismi ani podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, a vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností a citovaných ustanovení zákonov dospel k záveru o nedôvodnosti žaloby a podľa § 190 SSP žalobu zamietol.

44. O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP a v konaní úspešnému žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal, pretože žalovanému ako orgánu štátnej správy možno priznať voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať a iba výnimočne, pričom takéto dôvody súd nevzhliadol.

45. Tento rozsudok prijal senát Správneho súdu v Bratislave pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia na Správny súd v Bratislave (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 145 ods. 2 písm. a/ SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440

SSP sa podáva (sťažnostné body) a d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 SSP).

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania a osoba zúčastnená na konaní podľa § 41 ods. 2 SSP, ak bolo rozhodnuté v ich neprospech (§ 442 ods. 1 SSP). Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom v zmysle § 449 ods. 1 SSP. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, alebo b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP, alebo c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.