

Súd: Krajský súd Bratislava  
Spisová značka: 2S/127/2018  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1018201132  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 06. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michal Dzurdzík PhD.  
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2021:1018201132.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a členov senátu JUDr. Jeannette Hajdinovej a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu: D. Y. - K a M HYGIENACENTRUM. Kmeťovo nám. č. 1, 811 07 Bratislava IČO: 11660830, zastúpeného spoločnosťou: VALIŠ LEGAL, s.r.o., AK so sídlom Mostová č. 2, Bratislava IČO: 36 834 611, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101048722/2018 zo dňa 28.05.2018 a rozhodnutia Daňového úradu Bratislava č. 33619/2018 zo dňa 18.01.2018, jednomyseľne, takto

### rozhodol:

Krajský súd v Bratislave žalobu zamieta.

Žalovanému sa náhrada trov konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. administratívne rozhodnutie

1. Žalovaný rozhodnutím č. 101048722/2018 zo dňa 28.05.2018 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 33619/2018 zo dňa 18.01.2018. ktorým bol podľa § 68 ods. 5 cit. zákona vyrubený žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 v sume 81.959,45 €.

2. Predmetné rozhodnutie bolo odôvodnené predovšetkým tým, že v danom prípade nepostačuje, pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na výdavok z dodávateľskej faktúry - iba predloženie faktúry, súpisu prác, objednávky. Musí byť schopný preukázať, že práce boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, resp. subdodávateľom. Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ vo faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne vykonala práce u odberateľa. Správca dane preto skúmal vykonanie prác nielen z formálnej stránky, ale preveruje aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. K tejto námietke žalovaný dával do pozornosti, že v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy len vykonáva. Správca dane nie je povinný dokazovať pôvod prác, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie prác osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje daňové výdavky z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na zníženie dosiahnutých príjmov. Preto bolo povinnosťou daňového subjektu preukázať, že predmetné upratovacie práce boli skutočne dodané spoločnosťami KP-LAMI s.r.o. a R.Y.O.S. INVEST s.r.o.

3. Správca dane mal pochybnosti o správnosti, pravdivosti, resp. úplnosti dokladov predložených ku kontrole, s čím daňový subjekt bol oboznámený ešte pred vyhotovením protokolu, a teda mal primeraný čas na vykonanie nápravy. Pokiaľ daňový subjekt v priebehu konania nepoukazoval, resp. nenamietal zistené skutočnosti správcovi dane a ani ich nijako nevysvetľoval, je potrebné vychádzať zo základných pravidiel dane z príjmov fyzickej osoby, z ktorých vyplýva, že faktúra je doklad, ktorým (ale nie na základe ktorého) daňový subjekt preukazuje svoje právo na uplatnenie si daňového výdavku pri dosiahnutých príjmoch. Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ na faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne vykonala službu odberateľovi, čo sa však v daňovom konaní nepreukázalo. Obchodný vzťah so spoločnosťami - subdodávateľmi KP-LAMI s. r. o. (od IX. - XII. 2013) a spoločnosti R.O.Y.S. INVEST s.r.o. (od I. - VII. 2013) nebol kontrolou potvrdený. Skutkový stav vecí tak, ako bol zistený správcovi dane preukázal, že daňový subjekt D. neúniesol dôkazné bremeno. Naopak správca dane dôkladne preskúmal a preveril výdavky daňového subjektu, ktoré si uplatnil pri určení základu dane v roku 2013. Z titulu, že sa jednalo o subdodávateľský poskytované upratovacie služby pre Univerzitu Komenského v Bratislave, správca dane vykonal miestne zisťovanie na prevádzke Vysokoškolské mesto Ľ. Štúra - Mlyny UK, Staré Grunty 36, 841 04 Bratislava a na Univerzite Komenského v Bratislave, Šafárikovo nám. 6, 818 06 Bratislava, kde sa vyjadril rektor univerzity, že zmluva na poskytovanie upratovacích služieb pre Vysokoškolské mesto Mlynská dolina bola uzavretá na základe verejného obstarania, ktoré si zrealizovalo vedenie tohto zariadenia (zápisnica o miestnom zisťovaní č. 20828416/2015 zo dňa 09.11.2015 a č. 102471029/2016 zo dňa 02.02.2016).

4. Po preskúmaní nových dôkazných prostriedkov navrhnutých daňovým subjektom v nadväznosti na zistenia správcovi dane z dostupných informácií a z evidencií Daňového úradu Bratislava správca dane dospel k záverom, že neboli predložené žiadne také nové dôkazné prostriedky, ktoré by mali zásadný vplyv na zistenia, ktoré sú uvedené v protokole č. 102967295/2016 zo dňa 19.04.2016, a preto správca dane na týchto zisťovaníach zotrval bez podstatných zmien. V predmetnom prípade pri výkone kontroly boli dodržané ustanovenia daňového poriadku ako aj právo na vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole bolo dodržané. Správca dane oboznámil daňový subjekt v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku o zisťovaní z prebiehajúcej daňovej kontroly, pričom sa daňový subjekt k zisteným skutočnostiam nevyjadril (zápisnica č. 102925692/2016). Dozvedel sa však, že upratovacie služby pre daňový subjekt zabezpečoval pán W. subdodávateľom, prostredníctvom spoločnosti ESTAV, v.o.s., so sídlom Novomestská 42/38, 926 01 Sereď. Preto tvrdenie, že až z protokolu sa dozvedel o vykonanom zisťovaní, je zavádzajúce a nepravdivé. Menovaná spoločnosť nie je evidovaná na daňovom úrade ako platiteľ dane z príjmov zo závislej činnosti, čo dokumentuje, že neviduje zamestnancov.

5. Daňový úrad preveril, že posledné daňové priznanie spoločnosti, ktoré bolo podané, je za zdaniteľné obdobie roka 2012. Znamená to, že v období, keď mali byť podľa tvrdenia daňového subjektu vykonané upratovacie služby, spoločnosť ani nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby. Daňový úrad Bratislava pre objektívne posúdenie tvrdenia daňového subjektu vykonal miestne zisťovanie na adrese sídla spoločnosti TOP TRADE Investment, spol. s r.o., s výsledkom, že na adrese sa nachádza administratívna budova, ktorej vlastníkom je spoločnosť KOVOPROJEKT a.s. Podľa vyjadrenia správcovi budovy, spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s.r.o. nikdy nesídlila v predmetnej budove a nikdy ani nemala súhlas vlastníka predmetnej nehnuteľnosti k používaniu sídla na uvedenej adrese (zaznamenané úradným záznamom č. 104125532/2016, č. 102630707/2017). Počas celého výkonu daňovej kontroly postupoval správca dane v zmysle platných právnych predpisov a noriem, tak ako je to preukázané zo spisového materiálu.

6. Daňový subjekt v celom odvolaní poukazoval na porušovanie právnych noriem vo vzťahu k nemu, pritom však opomenul na svoju povinnosť postupovať podľa § 45 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcovi dane povinnosti, okrem iného podľa písm. c) poskytovať požadované informácie sám, alebo ním určenou osobou, resp. podľa písm. e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Daňový subjekt poskytol správcovi dane pri výkone daňovej kontroly iba svoje tvrdenia, ktoré neboli dôkaznými prostriedkami preukázané. Je fakt, že bol predložený správcovi dane mesačný súpis poskytovaných upratovacích prác spoločnosťami KP-LAMI s.r.o. a R.Y.O.S. INVEST s.r.o. spolu s faktúrami. Avšak pokiaľ nie je preukázané, že hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na uznanosť výdavkov len samotná existencia daňových dokladov, ktorých pôvod je nepreukázaný. Správca dane v rámci dokazovania zistil, že uvedené spoločnosti, ani iné sprostredkované spoločnosti práce nevykonali, daňový subjekt na toto zistenie správcovi dane reagoval opäť iba tvrdením, že

práce boli vykonané, avšak bez žiadneho relevantného dôkazu, ktorý by podporil jeho tvrdenia. Tak ako deklaroval vykonanie prác v daňovom priznaní, bolo povinnosťou daňového subjektu toto tvrdenie preukázať spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, a teda preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na uplatnenie výdavkov zákon o dani z príjmov stanovil.

## II. žaloba a námietky

7. Žalobca vo svojej žalobe uviedol, že dôvodom na neuznanie daňových výdavkov je tvrdené porušenie ustanovenia § 2 písm. i) v nadväznosti na ustanovenie § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov tým, že práce poskytované spoločnosťami KP-LAMI a R.Y.O.S. INVEST údajne neboli pre žalobcu realizované resp. vykonané. Žalobca upratovacie práce pre UK poskytoval najmä vlastnými zamestnancami. Vzhľadom na skutočnosť, že vlastnými zamestnancami žalobca nevedel pokryť v celom rozsahu, čo počas vykonaného miestneho zisťovania potvrdil i správca dane, využil na to taktiež subdodávateľské služby prostredníctvom spoločností KP-LAMI (od 01.09.2013) a R.Y.O.S. INVEST (do 30.08.2013). Spoločnosti KP-LAMI a R.Y.O.S. INVEST subdodávateľsky poskytované upratovacie služby fakturovali mesačne, pričom prílohou každej mesačnej faktúry bol podrobný mesačný rozpis vykonaných prác, ktorý dal žalobca správcovi dane k dispozícii. Faktúry má žalobca riadne zaúčtované a boli uhrádzané prostredníctvom bankových prevodov. Skutočnosť, že žalobca mal v rozhodnom období nedostatok kmeňových zamestnancov a upratovacie služby tak pre UK nemohol realizovať iba prostredníctvom vlastných zamestnancov bola v daňovom konaní preukázaná a teda je nesporná. Bez akýchkoľvek pochybností je tak zrejmé, že žalobca plnenia poskytované UK (ktorých materiálna existencia je nesporná) nevyhnutne musel poskytnúť subdodávateľsky, prostredníctvom tretích osôb. Dňa 24.08.2017 správca dane vo veci preverenia daňových výdavkov u daňového subjektu vypočul svedka W., pričom jeho výpoveď zaznamenal v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101828537/2017 zo dňa 24.08.2017. Svedok C. bol konateľom spoločností KP-LAMI a R.Y.O.S. INVEST, ktoré subdodávateľsky poskytli daňovému subjektu upratovacie práce. V rámci svojej výpovede svedok pán Ryšavý uviedol, že tieto služby boli vykonané a pre jeho spoločnosti ich subdodávateľsky vykonala spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s.r.o. Svedok tak výslovne potvrdil skutočnosti opakovane tvrdené daňovým subjektom počas celého daňového konania.

8. Dňa 15.11.2017 správca dane vo veci preverenia daňových výdavkov u daňového subjektu vypočul svedka V., pričom jeho výpoveď zaznamenal v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 102383258 zo dňa 15.11.2017. Svedok pán Devínsky bol konateľom spoločnosti TOP TRADE Investment s.r.o., ktorá vykonávala upratovacie práce pre spoločnosti KP-LAMI a R.Y.O.S. INVEST. V rámci svojej výpovede svedok pán S. potvrdil skutočnosť, že spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s.r.o. bola v obchodnom vzťahu s pánom Ryšavým a pre jeho spoločnosti ako ďalší subdodávateľ vykonávala upratovacie práce pre UK. Svedok pán S. sa ďalej vyjadril, že upratovacie práce boli zabezpečené prostredníctvom živnostníkov na základe zmlúv. Mesačné fakturácie spoločností KP-LAMI a R.Y.O.S. INVEST a vykonanie fakturovaných prác v rámci poskytovaného ekonomického poradenstva kontrolovali spoločnosti ADAMA spol. s.r.o., IČO: 35733756 (do novembra 2013) a ALANYA s. r. o., IČO: 45607095 (od decembra 2013) prostredníctvom pána S., konateľa uvedených spoločností. Dňa 02.08.2017 správca dane vo veci preverenia daňových výdavkov u daňového subjektu vypočul svedka S., pričom jeho výpoveď zaznamenal v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101677221/2017 zo dňa 02.08.2017. V rámci výpovede svedok pán K. potvrdil skutočnosť, že vyúčtované práce spoločnosťami KP-LAMI a R.Y.O.S. INVEST boli skutočne vykonané. Ich hodnotenie vykonával on sám osobne s kolegynou pani G. a inými pracovníkmi spoločnosti.

9. Žalobca mal za to, že v daňovom konaní bola preukázaná materiálna existencia uskutočnených upratovacích prác, vrátane prác fakturovaných spoločnosťami KP-LAMI a R.Y.O.S. INVEST a túto skutočnosť potvrdil i správca dane. Výdavky žalobcu na uskutočnené upratovacie práce preto spĺňajú podmienku: - vecnosti, t.j. vyplývajú z účtovníctva žalobcu, boli žalobcom zaúčtované a boli vynaložené na uskutočnené upratovacie práce pre UK, t.j. na dosiahnutie, zabezpečenia a udržanie zdaniteľných príjmov žalobcu; - preukázateľnosti, t.j. boli uhradené prostredníctvom bankových prevodov na základe vystavených faktúr a upratovacie práce boli riadne prevzaté zo strany UK, ktorá ich poskytnutie nikdy nereklamovala ani nespochybnila. Kontrola prác bola vykonávaná nielen UK, ale i externým subjektom poskytujúcim audit prác pre žalobcu. Taktiež bolo preukázané, že žalobca realizované práce nemohol vykonať sám iba prostredníctvom svojich zamestnancov. Všetky vypočuté osoby realizáciu prác taktiež potvrdili. - rozsahu, t.j. boli uplatnené vo výške ustanovenej zákonom pričom každý výdavok bol fyzicky

doložený podrobným mesačným rozpisom a zaúčtovaný v súlade so zásadami pre vedenie účtovníctva. Správca dane v priebehu celej daňovej kontroly spochybňoval výlučne to, aké subjekty upratovacie práce vykonali, keďže ako vyplynulo z miestneho zisťovania u UK, táto ich poskytnutie nikdy nereklamovala ani nespochybnila. Napriek tomu žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že uznateľnosť výdavkov nie je preukázaná, pretože žalobca nepreukázal vykonanie prác, a teda splnenie podmienok pre vznik nároku na uplatnenie výdavkov ako sú stanovené zákonom o dani z príjmov. Uvedené tvrdenie je nesprávne a nevyplýva z vykonaného dokazovania. Ministerstvo financií Slovenskej republiky pri rozhodovaní o mimoriadnom opravnom prostriedku vo svojom rozhodnutí, ktorým zrušilo rozhodnutie č. 103383010 zo dňa 22.06.2016 vydané Daňovým úradom Bratislava taktiež vyjadrilo svoj názor na vec, ktorý je totožný s tvrdeniami a závermi žalobcu.

10. Podľa žalobcu neexistovala žiadna pochybnosť o skutočnom (reálnom) poskytovaní predmetných upratovacích prác. Ako je zhodnotené ďalej, pochybnosť správcu dane o subjektoch, ktoré tieto upratovacie práce vykonali, bola taktiež vyvrátená svedeckými výpoveďami v následne vykonávanom vyrubovacom konaní. Daňový subjekt poskytoval upratovacie práce odberateľovi UK na základe zmluvného vzťahu prostredníctvom svojich zamestnancov a v nevyhnutnom rozsahu i prostredníctvom svojich subdodávateľov. Žalobca svoju dôkaznú povinnosť, ktorá mu vyplýva z ustanovenia § 24 Daňového poriadku, si splnil a preukázal: písomnými podkladmi (súpismi prác) predloženými správcovi dane, výsluchom svedka pána S., ktorý ako ekonomický poradca daňového subjektu potvrdil skutočnosť, že práce fakturované spoločnosťami KP-LAMI a R.Y.O.S. INVEST a uvedené v písomných podkladoch (súpisoch prác) boli skutočne vykonané týmito spoločnosťami, pre ktoré práce ďalej vykonali subdodávatelia, výsluchom svedka pána W., ktorý uviedol, že tieto služby boli skutočne vykonané a pre jeho spoločnosti ich subdodávateľsky vykonala spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s r.o., výsluchom svedka pána Ing. C., ktorý potvrdil skutočnosť, že spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s r.o. bola v obchodnom vzťahu s pánom M. a pre jeho spoločnosti v priestoroch UK vykonávala upratovacie práce, a to prostredníctvom živnostníkov na základe zmlúv, miestnym zisťovaním správcu dane u UK, ktorá vykonané upratovacie práce riadne prevzala, ich poskytnutie nikdy nereklamovala a nespochybnila. Uskutočnenie plnenia (upratovacie práce) tak potvrdzuje (1) daňový subjekt, (2) jeho odberateľ UK, (3) jeho subdodávateľ ako i (4) jeho následný subdodávateľ. Rovnako uskutočnenie plnenia potvrdzujú aj písomné podklady - súpisy prác, ktoré kontroloval nezávislý ekonomický poradca.

11. Žiadna osoba ani žiaden dôkazný prostriedok zároveň uskutočnenie plnenia (upratovacie práce) vôbec nespochybňuje. Daňový subjekt za podstatnú považuje skutočnosť, že v daňovom konaní nebol vykonaný žiaden dôkaz, ktorý by akýmkoľvek spôsobom spochybnil tvrdenia daňového subjektu. Pri posudzovaní opodstatnenosti konkrétneho výdavku je potrebné prihliadať aj na charakter podnikania konkrétneho podnikateľa. Daňový subjekt je oprávnený na výkon činnosti „čistiace a upratovacie práce“ od 27.10.1992. Daňové výdavky na subdodávateľsky vykonané upratovacie práce boli riadnym daňovým výdavkom, pretože ich materiálna podstata (skutočná realizácie) bola preukázaná, subjekty ich poskytnutie potvrdili a súvisiace výdavky spĺňajú všetky kritériá daňovej uznateľnosti výdavkov v zmysle zákona o dani z príjmov. Daňový subjekt pri vedení účtovníctva postupoval v súlade so zákonom a výdavky riadne zdokladoval. Uvedené výdavky boli daňovými výdavkami, nakoľko priamo súviseli so zdaniteľným príjmom od UK a ich vynaloženie na daňové účely riadne a dostatočne preukázal. Bez týchto výdavkov by nemohol dosiahnuť príjmy od UK, ktoré sú v tejto súvislosti riadne zaevidované v účtovníctve a boli žalobcom zdanené. Samotné práce boli vykonané, odovzdané odberateľovi UK riadne a včas, prevzaté bez výhrad. Subdodávateľské spoločnosti práce uvedené na faktúrach vykonali a za tieto daňový subjekt zaplatil tak, ako je uvedené na dokladoch. Uvedené nebolo počas daňového konania žiadnym dôkazným prostriedkom spochybnené, práve naopak, písomné dôkazy (napr. preberacie protokoly) ako i všetky správcu dane vykonané svedecké výpovede dostatočne preukazujú tvrdenia daňového subjektu. Správca dane ako aj Finančné riaditeľstvo SR od daňového subjektu nepožadovali predloženie ďalších dokladov a dôkazov nad rámec žalobcom si splnenej dôkaznej povinnosti.

12. Žalobca spochybnil zákonnosť postupu správcu dane a žalovaného a dodržiavanie základných zásad správy daní. Napriek všetkým predloženým a vykonaným dôkazom sa správca dane a žalovaný nedokázali v rámci odôvodnení rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia vysporiadať s mierou ich vplyvu na výrok rozhodnutia. G. dane od daňového subjektu nevyžadoval predloženie žiadnych ďalších dôkazov, nevykonal ďalšie dokazovanie k meritu veci a v priebehu celej daňovej kontroly spochybnil výlučne to, aké subjekty upratovacie práce vykonali. Podľa § 3 ods. 3 zákona o dani z príjmov správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich

vzájomnej súvislosti, pritom prihlada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR spis. zn. 3Sžf/1/2011, v ktorom judikoval: „Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, ako je faktúra s prílohami a podrobným položkovým popisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane“. Žalobca mal pochybnosti o činnosti správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania. Vo vzťahu k daňovému subjektu sa jedná o šikanózný výkon práva zo strany správcu dane, nakoľko stále (bez dôkazov) spochybňoval opodstatnenosť daňového výdavku, hoci má za preukázané že upratovacie služby boli reálne uskutočnené, čo bolo potvrdené svedeckými výpoveďami. Dôkazom toho je aj zjavná pasivita správcu dane vo vzťahu k vykonávaniu ďalších prípadných dôkazov (keďže všetky počas daňovej kontroly i vyrubovacieho konania vykonané dôkazy potvrdzujú tvrdenia žalobcu) a vykonávaniu samotného dokazovania. Podľa rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky II. ÚS 195/2012-66: „Zneužitie práva, t. j., ak by účelom výkonu práva nebola realizácia vlastných oprávnených hospodárskych záujmov, ale snaha výkonom práva znevýhodniť druhú stranu a spôsobiť jej ujmu. Šikanózný výkon práva sa musí vždy preukázať a dôkazné bremeno zaťažuje toho, kto je takýmto výkonom práva poškodený.“

13. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane nevytvoril v priebehu Daňovej kontroly podmienky pre realizáciu práv žalobcu v zmysle zákonných ustanovení uvedených vyššie, správca dane žalobcu zásadne poškodil na jeho právach a porušil základné zásady daňového konania, a to najmä zásadu zákonnosti a zásadu voľného hodnotenia dôkazov. Uvedené má priamy dosah na zákonnosť prijatého rozhodnutia, ako aj napadnutého rozhodnutia a žalovaný preto pochybil, keď prvostupňové rozhodnutie napadnutým rozhodnutím potvrdil. Zásada materiálnej (objektívnej) pravdy patrí popri zásade zákonnosti k najdôležitejším zásadám daňového konania a vyjadruje predpoklad, že správca dane úplne a presne zistí skutkový stav veci a jeho rozhodnutie bude vychádzať len z týchto skutočností. Žalobca sa domnieval, že uvedená zásada pri výkone daňovej kontroly porušená z dôvodu, že správca dane, ako aj žalovaný, dostatočne nepreskúmal relevantné dôkazy a nevysporiadal sa s predloženými dôkazmi. Žalobca mal za to, že správca dane bez akéhokoľvek vysvetlenia neprihliadol na relevantné tvrdenia a dôkazy potvrdzujúce tvrdenia žalobcu. Uvedené sa týka najmä mesačných súpisov poskytovaných upratovacích prác poskytovaných spoločnosťami KP-LAMI a R.Y.O.S. INVEST v kontrolovanom zdaňovacom období, ktoré žalobca správcovi dane predložil. Správca dane sa s týmito dôkazmi žiadnym spôsobom sa s nimi nevysporiadal. Rovnako v Napadnutom rozhodnutí žalovaný iba konštatoval, že len samotná existencia daňových dokladov nepostačuje na vznik nároku na uznanosť výdavkov. Preto práve žalobca okrem faktúr ako daňových dokladov predložil správcovi dane aj mesačné súpisy vykonaných prác, ktoré preukazujú vykonanie prác a ich prevzatie zo strany UK. Tieto výkazy boli taktiež kontrolované nezávislým ekonomickým poradcom, ktorý vykonanie prác potvrdzoval, s čím sa správca dane taktiež nevysporiadal. Prvostupňové rozhodnutie a napadnuté rozhodnutie sú odôvodnené výlučne závermi, že žalobca poskytoval správcovi dane pri výkone daňovej kontroly iba svoje tvrdenia, ktoré neboli dôkaznými prostriedkami preukázané a bez ďalšieho žalovaný konštatoval, že správca dane v rámci dokazovania zistil, že uvedené spoločnosti, ani iné sprostredkované spoločnosti práce nevykonali. Správca dane ani žalovaný neprihliadol na všetko, čo pri správe dani vyšlo najavo. Takáto ignorácia realizovaných dôkazov (svedecké výpovede) a predložených dôkazov (písomné súpisy prác), je v rozpore s právom na spravodlivé súdne konanie a s právom na súdnu ochranu.

### III. argumenty žalovaného

14. Žalovaný sa nestotožnil s tvrdeniami žalobcu, preto v rozhodnutí konštatoval, že „daňový subjekt nepreukázal, že tieto upratovacie práce vykonali spoločnosti KP-LAMI s.r.o. a R.Y.O.S. INVEST, s.r.o., tak ako boli fakturované faktúrami, teda daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno na preukázanie skutočností, ktoré uviedol v daňovom priznaní a ktoré sa stali spornými.“ V prípade zistenia, že služby nie sú uskutočnené dodávateľom na uvedenej faktúre, potom len formálna existencia faktúry s rozpisom, objednávky ako aj preukazovanie zaplatenia faktúry, nie sú predpokladom na uznanie daňového výdavku. V konaní žalobca nepreukázal, že upratovacie práce boli dodané spoločnosťami, uvedenými na faktúrach. Výsledok zistenia, kto skutočne službu dodal, nemá vplyv na uplatnenie daňových výdavkov,

nakoľko aj keby bola skutočne zistená osoba, ktorá službu skutočne dodala, odlišná od osoby, na ktorú zneli faktúry, ak daňový subjekt by si rovnako nemohol daňové výdavky uplatniť (nemal by faktúru). Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že od začiatku daňovej kontroly (18.05.2015) až do jej ukončenia boli dôkazné procesné úkony správcu dane vykonávané s upovedomením žalobcu (zápisnica so žalobcom č. 21355914/2015 z 02.12.2015, č. 102411900/2016 z 21.01.2016, č. 102925692/2016 z 13.04.2016), ktorý nemal žiadne námietky k zisteným skutočnostiam správcu dane, ani žiadne návrhy na vykonanie svedeckých výpovedí. Mohol sa vyjadriť aj k výsledkom miestneho zisťovania, čo nevyužil. Uviedol do zápisnice, že so zisteniami bol oboznámený a nevyjadruje sa, čo potvrdil podpisom. Povinnosťou daňového subjektu je preukázať vynaloženie sporných výdavkov. Dokazovanie je prioritne právnym obsahom daňovej kontroly, ktorá je ukončená dňom doručenia protokolu (§ 46 ods. 9 Daňového poriadku). Správcovi dane nemožno vytýkať, že nerealizoval dôkazy výdavkov, ktoré ani sám daňový subjekt nenavrhol v procese výkonu kontroly, a už vôbec nie, že bol ukrátený na svojich právach. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva. Správca dane v konečnom dôsledku rozhoduje, aké dôkazy v daňovom konaní vykoná v súlade so zákonom (§ 24 Daňového poriadku). Pri rozhodovaní o rozsahu dokazovania je správca dane limitovaný iba zásadou materiálovej (objektívnej) pravdy, ktorá mu ukladá pred rozhodnutím úplne a presne zistiť skutočný stav danej veci. Správca dane túto zásadu dodržal.

15. Správca dane mal pochybnosti o správnosti, pravdivosti, resp. úplnosti dokladov predložených ku kontrole, s čím daňový subjekt bol oboznámený ešte pred vyhotovením protokolu, a teda mal primeraný čas na vykonanie nápravy. Pokiaľ daňový subjekt v priebehu konania nepoukazoval, resp. nenamietal zistené skutočnosti správcovi dane a ani ich nijako nevysvetľoval, je potrebné vychádzať zo základných pravidiel dane z príjmov fyzickej osoby. Z týchto vyplýva, že faktúra je doklad, ktorým (ale nie na základe ktorého) žalobca preukazuje svoje právo na uplatnenie si daňového výdavku pri dosiahnutých príjmoch. Osoba uvedená ako dodávateľ na faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne vykonala odberateľovi, čo sa však v daňovom konaní nepreukázalo. Obchodný vzťah so spoločnosťami - subdodávateľmi KP-LAMI s.r.o. a R.O.Y.S. INVEST s.r.o. nebol kontrolou potvrdený. Služby mali byť zabezpečené prostredníctvom spol. ESTAV v.o.s. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102573817/2016 zo dňa 17.02.2016), čo tiež nebolo preukázané. Konkrétne daňový úrad zistil, že spoločnosť ESTAV, v.o.s. nebola v roku 2013 evidovaná na daňovom úrade ako platca dane zo závislej a podľa výpisu z obchodného registra nemá v predmete činnosti upratovacie práce. Spoločník spoločnosti ESTAV, v.o.s. Igor Vřba uviedol, že spoločnosť nefunguje a v minulosti sa zaoberala stavebnou i (realizácia stavieb, subdodávky stavieb). Tiež uviedol, že spoločnosť v roku 2013 nemala zamestnancov, nevykonávala žiadnu činnosť a nevedla účtovnú evidenciu. Čo sa týka spoločnosti R.Y.O.S. INVEST s.r.o. a KP-LAMI s.r.o. uviedol, že tieto spoločnosti nepozná, čo potvrdil podpisom (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102900062/2016 zo dňa 08.04.2016).

16. Podobne tvrdenie, že spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s r. o., ktorá subdodávateľský mala poskytovať predmetné upratovacie služby a ktorá má čistiace a upratovacie služby zaregistrované ako predmet činnosti, nebolo preukázané počas daňovej kontroly, a preto žalobca v tomto bode žaloby naďalej zotrval v zavádzaní. Daňový úrad Bratislava zistil z dostupných zdrojov systému evidencie daňových subjektov, že uvedená spoločnosť nie je evidovaná na daňovom úrade ako platiteľ dane z príjmov zo závislej činnosti a posledné daňové priznanie spoločnosti, ktoré bolo podané, je za zdaniteľné obdobie roka 2012. To znamená, že v období, keď mali byť podľa tvrdenia žalobcu vykonané upratovacie služby, spoločnosť ani nepodalala daňové priznanie dane z príjmu právnickej osoby. Daňový úrad Bratislava pre objektívne posúdenie tvrdenia daňového subjektu, vykonal miestne zisťovanie na adrese sídla spoločnosti TOP TRADE Investment, spol. s r. o., ktorá podľa výpisu z Obchodného registra má sídlo: Ružová dolina 6, 821 08 Bratislava. Zamestnancami správcu dane bolo zistené, že na uvedenej adrese sa nachádza administratívna budova, ktorej vlastníkom je spoločnosť KOVOPROJEKT a. s. Podľa vyjadrenia správcu budovy, spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s r. o., nikdy nesídlila v predmetnej budove a nikdy ani nemala súhlas vlastníka predmetnej nehnuteľnosti k používaniu sídla na uvedenej adrese (zaznamenané úradným záznamom č. 104125532/2016 zo dňa 18.10.2016). Správca dane zistil, že ani subdodávateľia KP-LAMI s. r. o., a R.O.Y.S. INVEST s.r.o., nemajú v predmete činnosti žiadne upratovacie služby, spoločnosti nie sú evidované na daňovom úrade ako platca dane zo závislej činnosti, to znamená, že spoločnosti neevidovali žiadnych zamestnancov. Sociálna poisťovňa, pobočka Bratislava oznámila Daňovému úradu Bratislava, že žiadna z uvedených spoločností nebola v roku 2013 evidovaná v registri zamestnávateľov (list č. 11525-2381/2015-BAM zo dňa 6.11.2015). S týmito

skutočnosťami bol žalobca oboznámený, aby sa k zisteniam vyjadril. Až do dňa prerokovania protokolu mal možnosť predkladať dôkazy, t.j. mal možnosť ako aj časový priestor na doplnenie a objasnenie sporných skutočností.

17. Daňový subjekt bol v priebehu kontroly dňa 13.04.2016 predvolaný na daňový úrad s tým, aby bol oboznámený s kontrolnými zisteniami správcu dane v súlade s § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Mal možnosť vyjadriť sa k daným zisteniam správcu dane a navrhovať dôkazy, preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré správca dane v súlade s § 24 Daňového poriadku v rámci dokazovania vyhodnotil. Daňový subjekt do zápisnice č. 102925692/2016 uviedol, že s obsahom zápisnice bol oboznámený a nevyjadruje sa. Následne až splnomocnený zástupca daňového subjektu JUDr. JO. sa písomne vyjadril k protokolu z kontroly na základe výzvy č. 102973757/2016 zo dňa 20.04.2016, pričom v tomto neuviedol žiadne nové a relevantné skutočnosti, ktoré by menili výsledok zistenia, resp. spôsob výkonu daňovej kontroly (uvedené v zápisnici č. 103345712/2016 zo dňa 15.06.2016). V súvislosti s doplnením dokazovania o výsluch svedkov pána W., ktorými žalobca argumentuje a nesprávne vyhodnocuje, uvádzame, že hodnotenie dôkazov je vecou správnej úvahy správcu dane, ktorý posudzuje, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú alebo či treba vykonať dôkazy ďalšie alebo si treba obstaráť ešte iné podklady pre rozhodnutie. Možno konštatovať, že daňový subjekt nevyužil svoje právo a nenavrhol vypočutie svedkov v priebehu daňovej kontroly, túto skutočnosť uviedol až v rámci vyrubovacieho konania, kedy správca dane mal zhodnotený výsledky vykonaných dôkazov (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku).

18. Žalovaný ďalej zdôraznil, že pochybnosti správcu dane neboli výrazom jeho svojvôle, pretože boli riadne preukázané zisteniami z daňovej kontroly. Inými slovami správca dane preukázateľne vyrátal dôkaznú hodnotu žalobcom predložených listinných dôkazov. Tvrdenia a informácie daňového subjektu počas procesu daňovej kontroly a aj vyrubovacieho konania žalovaný vyhodnocuje ako nepravdivé a zavádzajúce. Boli menené údaje o obchodných partneroch, ktoré mali potvrdiť tvrdenia daňového subjektu o vykonaných prácach, no po preverení bolo zistené, že tieto sú nesprávne (zápisnica č. 101828537/201 č. 102630707/2017). Žalovaný dospel k záveru, že žiadnymi dôkazmi nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, fakturované práce boli skutočne vykonané subjektmi, ktoré tieto práce fakturovali. Nepreukázali to ani výpovede svedkov, ktorí boli v daňovom konaní vypočutí na základe rozhodnutia č. MF/011336/2017-77. S výsledkom a závermi vyrubovacieho konania bol daňový subjekt oboznámený, čo je zaznamenané v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100064831/2018 zo 09.01.2018. Splnomocnenec v zápisnici žiadal lehotu 8 dní na písomné vyjadrenie konzultácii s daňovým subjektom. Dňa 17.01.2018 bolo doručené vyjadrenie k zápisnici č. 100064831/2018 zo dňa 09.01.2018, kde žalobca naďalej poukázal iba na svoje výpovede, o ktoré opiera opodstatnenosť výdavku, čo je jediný dôkaz, na ktorom zotrúva celého procesu vyrubovacieho konania. Nepredložil žiadne nové dôkazy, ktoré by mali vplyv na výšku kontrolou zisteného rozdielu dane. Tvrdenia sú neobjektívne, poukazujú iba na časť dokazovania vykonaného správcu dane, ktoré boli uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100064831/2018 zo dňa 09.01.2018, a sú vytrhnuté z kontextu tejto zápisnice. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti, povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia preukázať. Formálne sa realizujú podaním daňového priznania (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží účtovné doklady, ktoré je povinný viesť (dôkazná povinnosť). Ak však správca dane pri preverovaní dokladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil dôkaznú povinnosť, a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcu dane.

19. Svedok S. odpovedal na otázku správcu dane, či pracovník, ktorý posudzoval a hodnotil fakturované služby - upratovacie práce, bol aj osobne na týchto prevádzkach. Svedok uviedol, že bol osobne s daňovým subjektom D. v priestoroch, kde sa práce vykonávali, avšak o tomto nebol vyhotovený žiadny písomný záznam. Ďalej svedok na otázku splnomocneného zástupcu, či subdodávky zo strany spoločností KP-LAMI s.r.o., a R.Y.O.S. INVEST s.r.o. boli skutočne poskytované, odpovedal, že podľa predložených dokladov áno, pričom nemá vedomosť kto práce vykonával. Tieto tvrdenia sú zaznamenané v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101677221/2017 zo dňa 02.08.2017. Svedok jednoznačne nepotvrdil, či upratovacie služby boli spoločnosťami KP-LAMI s.r.o., a R.Y.O.S. INVEST s.r.o., vykonané, resp. zabezpečené. Svedok W. (konateľ spoločností KP-LAMI s.r.o., a R.Y.O.S. INVEST s.r.o.) zmenil výpoveď 24.08.2017. V pôvodnom vyjadrení dňa 17.02.2016 uviedol, že subdodávateľom spoločností bola spoločnosť ESTAV v.o.s., čo bolo zaznamenané v zápisnici č. 102573817/2016. Až

následne po preukázaní správcu dane na základe dožiadania č. 102640343/2016 zo dňa 02.03.2016, keď bolo dokázané, že spoločnosť ESTAV v.o.s. nikdy nespolupracovala so spoločnosťami KP-LAMI s.r.o., a R.Y.O.S. INVEST s.r.o., zmenil svedok W. svoju výpoveď a uviedol ako subdodávateľa spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s r.o. (táto spoločnosť v roku 2013 neevidovala žiadnych zamestnancov, nepodala daňové priznanie za rok 2013, nereagovala na výzvy správcu dane a bola nekontaktná). Uvedené v zápisnici č. 101828537/2017 z 24.08.2017.

20. Na základe zmeny výpovede svedka W. bol dňa 15.11.2017 vypočutý svedok V. - konateľ spoločnosti TOP TRADE Investment, spol. s r.o., ako subdodávateľ spoločností KP-LAMI s.r.o., a R.Y.O.S. INVEST s.r.o. Uviedol v zápisnici č. 102383258/2017, že spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s r.o. v roku 2013 spolupracovala s p. W.. Zároveň svedok predložil podnájomnú zmluvu medzi Online Invest s.r.o. a TOP TRADE Investment, spol. s r.o., na poskytnutie registračného sídla a korešpondenčnej adresy na ul. Ružová dolina 6, 821 08 Bratislava, ktorá bola uzatvorená dňa 02.06.2011 na dobu 6 mesiacov. Svedok Ing. S. svojou svedeckou výpoveďou nepreukázal, že upratovacie práce pre objednávateľa KP-LAMI s.r.o., a R.Y.O.S. INVEST s.r.o. boli vykonané, keďže v termíne do 20.11.2017 podľa opatrenia v zápisnici, mal doručiť preberacie protokoly a ostatné doklady súvisiace s ukončením činnosti konateľa spoločnosti (celú účtovníctvo odovzdal pánovi Katonovi, novému konateľovi spoločnosti od 05.06.2013 do 09.11.2016). Svedok nepredložil požadované doklady ani po opakovaných výzvach správcu dane, zaznamenané v Úradnom zázname č. 102539335/2017 zo dňa 08.12.2017. Pre objektívne a komplexné zhodnotenie tvrdení svedka Ing. S., bolo vykonané miestne zisťovanie u vlastníka nehnuteľnosti KOVOPROJEKT Bratislava a.s. Predseda predstavenstva KOVOPROJEKT Bratislava a.s. Alena Lispuchová potvrdila, že spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s r.o., nikdy nemala právny vzťah v súvislosti s prenájmom nebytových priestorov, alebo poskytnutia sídla. Vlastník nehnuteľnosti KOVOPROJEKT Bratislava a.s. vypovedal nájomnú zmluvu so spoločnosťou Online Invest s.r.o., ku dňu 01.09.2013. Uvedenej spoločnosti nebol daný vlastníkom žiaden súhlas na ďalší prenájom, (zápisnici o miestnom zisťovaní č. 102630707/2017 zo dňa 21.12.2017).

21. Žalobca opakovane poukazoval na vykonanie služieb spoločnosťami na faktúrach, pričom sa pri svojich tvrdeniach naďalej opieral iba o formálne predložené doklady a nejasné výpovede svedkov. Počas celého procesu dokazovania však nedokázal relevantne preukázať, kto konkrétne vykonal predmetné práce. Výpovede svedkov W. (ktorý svoju výpoveď menil podľa okolností) a Ing. C. (ktorý okrem svojho tvrdenia nepredložil žiadny fyzický dôkaz, ktorý by podporil jeho výpoveď) treba považovať v tomto smere za nepostačujúce. Daňový subjekt nedisponuje existenciou materiálneho plnenia, ako je podrobný konkrétny popis jednotlivých osôb (zmluvy), ktoré vykonali upratovacie služby, a teda nevyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Preto dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu nemôže znášať správca dane. Námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia a postup žalovaného ako aj preskúmané rozhodnutie boli v súlade s platnou a účinnou legislatívou v danom čase. Skutkový aj právny stav bol zistený tak, že nebolo preukázané vykonanie upratovacích prác subdodávateľom, ktorý bol uvedený na predložených faktúrach. Neuznaním oprávnenosti predmetného výdavku nedošlo k zásahu správcu dane do zmluvnej voľnosti žalobcu. Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, preukazuje skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcu dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku), pričom správca dane dôkazy len vykonáva. Vzhľadom k uvedenému dôkazné bremeno zaťažovalo žalobcu, tento ale neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal oprávnenosť tohto výdavku.

#### IV. pojednávanie

22. Krajský súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný podľa § 10, § 13 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len SSP) rozhodol vo veci na pojednávaní dňa 23.06.2021 rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil v prítomnosti žalobcu a jeho právneho zástupcu. Žalovaný svoju neprítomnosť ospravedlnil.

#### V. Relevantné právne predpisy

23. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia súd skúma, či žalobou napadnuté rozhodnutie je v súlade s právnym poriadkom SR, najmä s hmotnými a procesnými administratívnymi predpismi. V intenciách § 6 ods. 1 SSP súd preskúma aj administratívne konanie, ktorým sa v zmysle § 3 ods. 1 písm. a/ SSP rozumie postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov. V zákonom predpísanom postupe je správny orgán oprávnený a súčasne aj povinný vykonať úkony v priebehu administratívneho konania a ukončiť ho vydaním rozhodnutia, ktoré má zákonom predpísané náležitosti.

24. Daňový poriadok v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa tohto ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

25. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

26. Podľa § 3 ods. 2 DP správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

27. Podľa § 3 ods. 6 prvá veta DP pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane.

28. Podľa § 44 ods. 1 DP daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných zákonov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

29. Podľa § 45 ods. 2 DP kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu (písm. a/), zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly (písm. b/), poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou (písm. c/), predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia (písm. d/), predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia (písm. e/), umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom (písm. f/), zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie (písm. g/), umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov (písm. h/).

30. Podľa § 46 ods. 1 DP daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane

daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

31. Podľa § 46 ods. 8 DP zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

32. Podľa § 46 ods. 9 DP daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8 (písm. a/), doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2 (písm. b/), alebo zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu (písm. c/).

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

34. Podľa § 24 ods. 2, ods. 3 DP 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 (ods. 2). Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti (ods. 3).

35. Podľa § 24 ods. 4 DP ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

36. Podľa § 2 písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy.

37. Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2003/595/20180101.html>>, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

38. Podľa § 2 písm. j) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/>

ZZ/2003/595/20180101.html>) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

39. Podľa § 17 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z., pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2003/595/20080101.html>> alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2003/595/20080101.html>>, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami,

40. Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

VI. Posúdenie vecí správnym súdom

41. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania. Daňový subjekt preukazuje aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov, ktoré vedie. Predmetom súdneho prieskumu bolo posúdiť zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 101048722/2018 zo dňa 28.05.2018, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 33619/2018 zo dňa 18.01.2018, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 cit. zákona vyrubený žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 v sume 81.959,45 €.

42. Z administratívneho spisu súd zistil, že dňa 22.06.2016 vydal správca dane rozhodnutie č. 103383010/2016, ktorým bol žalobcovi podľa ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2013 v sume 81.959,45 €. Žalobca podal dňa 12.10.2016 v daňovom konaní voči rozhodnutiu č. 103383010/2016 zo dňa 22.06.2016 odvolanie. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 104553236/2016 zo dňa 30.12.2016 rozhodnutie č. 103383010/2016 zo dňa 22.06.2016 potvrdilo. Žalobca podal v tejto veci dňa 15.02.2017 podnet na preskúmanie napadnutého rozhodnutia mimo odvolacieho konania v zmysle ustanovenia § 77 ods. 1 Daňového poriadku. Ministerstvo financií Slovenskej republiky preskúmalo rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104553236/2016 zo dňa 30.12.2016 v spojení s rozhodnutím daňového úradu č. 103383010/2016 zo dňa 22.06.2016 a vydalo rozhodnutie č. MF/011336/2017-77 zo dňa 02.05.2017, ktorým zmenilo rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104553236/2016 zo dňa 30.12.2016 tak, že zrušilo rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 103383010/2016 zo dňa 22.06.2016 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Daňový úrad Bratislava na základe rozhodnutia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/011336/2017-77 zo dňa 02.05.2017 vydal rozhodnutie č. 33619/2018 zo dňa 18.01.2018, ktorým žalobcovi opäť vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 v sume 81.959,45 €. Žalobca podal dňa 09.03.2018 v daňovom konaní voči Rozhodnutiu odvolanie. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako orgán príslušný na rozhodovanie o odvolaní rozhodnutím č. 101048722/2018 zo dňa 28.05.2018 prvostupňového rozhodnutie potvrdil.

43. Ustanovenie § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov vymedzuje základnú definíciu daňového výdavku, ktorým je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, a to: - preukázateľne vynaložený daňovníkom, - zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo - zaevidovaný v evidencii podľa § 6 ods. 11 <[aspi://module='ASPI'&link='595/2003%20Z.z.%25236'&ucin-k-dni='30.12.9999'](https://www.slov-lex.sk/aspi?module='ASPI'&link='595/2003%20Z.z.%25236'&ucin-k-dni='30.12.9999')> zákona. Príjmy z podnikania citovaný zákon rozdeľuje podľa jednotlivých druhov na základe toho, na základe akej právnej podstaty sú vykonávané. Do tohto ustanovenia sa zahrnujú príjmy, ktoré daňovník dosiahol na základe osvedčenia, živnostenského oprávnenia alebo na základe podnikania podľa osobitných predpisov. Patria sem teda aj príjmy plynúce daňovníkom na základe živnostenského oprávnenia, ktoré deklaroval žalobca pri podaní daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby podľa § 6 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov a to v sume 459.160,10 € za poskytovanie najmä upratovacích služieb a uplatnených výdavkov

vo výške 450.836,04 €. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú bez ďalšieho predpokladom pre uplatnenie výdavkov podľa zákona o dani z príjmov.

44. Obchod je spojovací medzičlánok medzi rôznymi hospodárskymi odvetviami zameranými na uskutočňovanie obehu tovaru alebo služieb. Obchod predstavuje výmenu produktov (statkov, výrobkov, tovaru a služieb) formou kúpy a predaja. Správny súd pri obchodnej činnosti prízvukuje ekonomickú analýzu a zdôvodnenie opodstatnenosti relevantných obchodných transakcií. Vzhľadom na uvedené daňový subjekt má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre uplatnenie výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom. Pri daňovej kontrole a posudzovaní opodstatnenosti uplatneného výdavku správca dane nevychádzal iba z predložených faktúr, rozpisom prác (predložených daňovým subjektom), ale vykonal dokazovanie za účelom preverenia, či formálne deklarované zdaniteľné plnenia majú reálny materiálny obsah. Obchod, o existencii ktorého svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. Z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by správne orgány od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od iného daňového subjektu (svojho subdodávateľa, resp. odberateľa). Správca dane mal právo preveriť existenciu obchodu, príp. odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení o skutočnom vykonaní deklarovaného zdaniteľného obchodu. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že služba bola aj skutočne dodaná tak, ako to deklaroval. Toto však neučinil.

45. Žalovaný správne konštatoval, že podmienky upravené v § 2 zákona o dani z príjmov sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na uplatnenie daňového výdavku. Zákon požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby daňový subjekt, ktorý uplatňuje výdavok z dodávateľskej faktúry bol schopný aj preukázať, že dodávka služieb bola reálne uskutočnená a to práve subjektom deklarovaným na faktúru. Ako vyplýva z listín založených v administratívnom spise a na základe vykonaného dokazovania - nebol preukázaný žalobcov obchodný vzťah so spoločnosťami - subdodávateľmi KP-LAMI s. r. o., R.O.Y.S. INVEST s.r.o. a nebol preukázaný ani obchodný vzťah s ich označeným subdodávateľom spoločnosťou ESTAV v.o.s. Aj svedok Ladislav Ryšavý (konateľ spoločností KP-LAMI s. r. o., R.O.Y.S. INVEST s.r.o.) menil svoju výpoveď a uviedol následne ako subdodávateľa spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s.r.o. Splnenie hmotnoprávných podmienok žalobcu následne nepodporila ani výpoveď konateľa spoločnosti TOP TRADE Investment, spol. s.r.o. Ing. C. S., ktorý nevedel v konečnom dôsledku preukázať vykonanie upratovacích prác pre objednávateľa KP-LAMI s.r.o., a R.Y.O.S. INVEST s.r.o. s tým, že na výzvy správcu dane na predloženie relevantných dokladov už ani nereagoval. Daňový úrad Bratislava za účelom zisťovania skutkového stavu vykonal aj miestne zisťovanie v sídle spoločnosti TOP TRADE Investment, spol. s.r.o. s negatívnym výsledkom, ktorý bol zdokumentovaný aj v príslušných úradných záznamoch. Na základe uvedeného je možné rámcovo zhrnúť, že žalovaný správne vyhodnotil zistený skutkový stav spolu so záverom o nerealizácii obchodov tak, ako boli deklarované daňovým subjektom.

46. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, súd poznamenáva, že nie je úlohou daňových orgánov odstraňovať rozpory vzniknuté v rámci šetrenia správcu dane, ktorým sa overuje pravdivosť tvrdení žalobcu, ako aj pravdivosť skutočnosti uvedených na dokladoch predložených žalobcom. Je povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje výdavok z dodávateľskej faktúry preukázať relevantnými dôkazmi, že ním uplatnený výdavok bol oprávnený. Dôkazná povinnosť správcu dane spočíva až v overení pravdivosti tvrdení daňového subjektu. Pokiaľ daňový subjekt spoľahlivo nepreukáže pravdivosť svojich tvrdení, nemôže mu byť uznaný výdavok. Pri

posudzovaní správnosti daňového priznania sa nemôže vychádzať len z faktúr a iných písomností ale k tomuto účelu musí byť vykonané dokazovanie na zistenie, či predložené faktúry a písomnosti odrážajú v skutočnosti a či majú i obsahový podklad. Ani doklady so všetkými požadovanými náležitosťami nemusia byť dostatočným podkladom pre uznanie výdavku, ak nie je preukázané, že skutočne k uskutočneniu zdaniteľného obchodu došlo tak, ako je na daňových dokladoch deklarované. Nie je úlohou ani povinnosťou daňových orgánov preukazovať v skutočnosti tvrdené daňovým subjektom, táto povinnosť spočíva len na daňovom subjekte. V danom prípade vznikli v rámci daňovej kontroly u správcu dane dôvodné pochybnosti opravdivosti žalobcom predložených dokladov a o skutočnostiach v týchto dokladoch uvedených. Správca dane umožnil žalobcovi uvedené pochybnosti odstrániť, z dôkazov predložených žalobcom však o odstránení pochybnosti nemožno hovoriť. Súd nezistil žiadne namietané porušenia zásad daňového konania, daňové orgány vykonali riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci a žalovaný v napadnutom rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Splnenie formálnej stránky je len jednou z podmienok, aby bolo na základe dokladov možné uznať daňový výdavok, tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky zákonom naň kladené náležitosti a je riadne odôvodnené. Žalovaný sa v rozhodnutí vyrovnal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, podrobne rozobral predložené dôkazy aj skutkový stav, ktorý správne právne vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, je vecne správne, a preto žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol.

47. O nároku na náhradu trov konania rozhodol súd podľa § 168 v spojení s §175 ods.1 SSP, avšak vo veci úspešnému žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil, ide o orgán štátnej správy a preto mu súd náhradu trov konania nepriznal.

48. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia na Krajský súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (písm. a/); ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ (písm. b/); je žalovaným Centrum právnej pomoci (písm. c/).