

Súd: Krajský súd Žilina
Spisová značka: 30S/157/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5019200721
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 02. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Vargová
ECLI: ECLI:SK:KSZA:2021:5019200721.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Žiline, ako správny súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Vargovej a členov senátu JUDr. Zuzany Krivdovej a JUDr. Róberta Bebčáka, v právnej veci žalobcu: KNAPECSTEEL s.r.o., so sídlom Pusté č. 927, Rosina, IČO: 43 951 295, práv. zast.: Advokátska kancelária JUDr. Michal Krnáč, s.r.o., so sídlom Vojtecha Tvrdeho č. 793/21, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102089515/2019 zo dňa 05.09.2019

rozhodol:

Krajský súd v Žiline žalobu **z a m i e t a**.

Žalobcovi a žalovanému náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

Správny orgán prvého stupňa - Daňový úrad Žilina rozhodnutím č. 100927804/2019 zo dňa 23.04.2019 vyrubil žalobcovi 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“) rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 25 835,31 € za zdaňovacie obdobie október 2017. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2017, ktorá bola začatá dňom 06.02.2018. O výsledku kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 100105318/2019 zo dňa 10.01.2019 (ďalej len „protokol z daňovej kontroly“). Výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole z daňovej kontroly zo dňa 10.01.2019 bola Ing. M. X., splnomocnenému zástupcovi žalobcu, doručená spolu s protokolom dňa 15.01.2019. Vznesené pripomienky a vyjadrenia k zisteniam uvedeným v protokole správca dane prerokoval so žalobcom pri ústnom pojednávaní dňa 17.04.2019, o ktorom bola spísaná Zápisnica č. 100909160/2019. V zdaňovacom období október 2017 si žalobca odpočítal daň z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľa Jaroslav Michalovič - ELEKTRIK, J. XXX, XXX XX J., IČO: 10 945 105 (ďalej len „P.“) v celkovej sume 25 835,31 € nasledovne:

- faktúra č. 50201740 zo dňa 31.10.2017, základ dane 73 643,82 €, DPH 14 728,76 € za úpravu ocele, mazanie, čistenie a značenie pripravených dielov podľa rozpisu,
- faktúra č. 50201741 zo dňa 31.10.2017, základ dane 50 781,49 €, DPH 10 156,30 € za pálenie, rezanie a delenie vyskladnenej ocele podľa rozpisu,
- faktúra č. 50201742 zo dňa 31.10.2017, základ dane 4 751,25 €, DPH 950,25 € za zmes oceľových polotovarov určených na strojárske opracovanie (ďalej aj predmetné dodávateľské faktúry).

Správca dane z dokladov predložených dodávateľom žalobcu P. F. zistil, že dodávateľ vyhotovil pre žalobcu odberateľské faktúry č. 50201740, 50201741 a 50201742, tieto faktúry uviedol v evidencii DPH a priznal a odviezol daň z predmetných faktúr v celkovej sume 25 835,31 € za zdaňovacie obdobie 10/2017. Správca dane konštatoval, že odberateľské faktúry boli predložené bez príloh. Dňa 16.05.2018 konateľka žalobcu F. V. na ústnom pojednávaní opisným spôsobom vysvetlila, o aké prijaté plnenia od

dodávateľa P. F. sa jednalo. Ona osobne vypracovala súpis vykonaných prác a dodávok, ktorý tvorí prílohu dodávateľských faktúr P. F. č. 50201740 a 50201741. K dodávateľskej faktúre č. 50201740 okrem iného uviedla, že dodávateľ mal k dispozícii prevádzkové priestory v areáli Družstva Višňové a časť prác realizoval priamo v prevádzkových priestoroch žalobcu. Prepravu materiálu si zabezpečoval žalobca dopravnými prostriedkami, ktoré mal v prenájme od konateľky žalobcu - fyzickej osoby F. V.. Konateľka žalobcu uviedla, že dodávateľ mal aj vlastných zamestnancov, ale rovnako pre neho pracovali aj subdodávatelia, ktorí mohli fakturované práce vykonať. K dodávateľskej faktúre č. 50201741 tiež uviedla, že má vedomosť o tom, že dodávateľ mal k dispozícii prevádzkové priestory v areáli Družstva Višňové a časť prác realizoval priamo v prevádzkových priestoroch žalobcu. Ona ako fyzická osoba mu zapožičala píly, avšak ich prenájom dodávateľovi nefakturovala. K predmetu dodania konateľka žalobcu uviedla, že žalobca mal a má také ľudské kapacity a technologické a strojné zariadenia, ktoré mu umožňovali realizáciu prác, ktoré fakturoval dodávateľ ale v tom rozsahu, v ktorom to robil dodávateľ, by to žalobca sám nedokázal. Dodávateľ dal k dispozícii len celkový sumár množstva opracovanej ocele, ale audítor požadoval, aby pri každej dodávateľskej faktúre bolo zrejmé, čoho sa služba týkala. Z uvedeného dôvodu ona osobne zabezpečovala súpisy vykonaných prác pri dodávateľských faktúrach. Dňa 14.06.2018 svedok P. F. (dodávateľ žalobcu) k faktúre č. 50201740 uviedol, že časť fakturovaných prác vykonali vlastní zamestnanci v rozsahu cca 50 % prác a cca 50 % prác bolo zabezpečených subdodávateľsky najmä firmou MIKOMIX spol. s r.o. alebo aj živnostníkmi. Zámočníctvo mal na starosti pán X. B.. Väčšina fakturovaných prác sa realizovala vo výrobní hale vo Višňovom a časť prác v prevádzkových priestoroch žalobcu. Svedok sľúbil, že doklady preukazujúce nákup oleja používaného na mazanie výrobkov a farieb predloží dodatočne správcovi dane. K faktúre č. 50201741 uviedol, že časť strojného zariadenia bola zapožičaná od žalobcu, cca 50 %, pričom za stroje neplatil a cena bola čiastočne zohľadnená pri celkovej sume fakturácie. Ak sa realizovala preprava tovaru, vykonával ju žalobca. K faktúre č. 50201742 uviedol, že sa jednalo o nadbytočné zásoby materiálu pochádzajúce z predchádzajúcich cca 5 rokov. Dodávateľ žalobcu - P. F. predložil správcovi dane inventúrny súpis majetku stav k 31.12.2017, dodávateľské faktúry od dodávateľa MIKOMIX spol. s r.o. v reštrukturalizácii, menný zoznam zamestnancov za rok 2017, inventúrny súpis dlhodobého majetku stav k 01.01.2017 a Zmluvu o nájme nehnuteľností z 09.01.2017 uzatvorenú so spoločnosťou MIKOMIX spol. s r.o.. Správca konkurznej podstaty úpadcu MIKOMIX spol. s r.o. v odpovedi správcovi dane zo dňa 31.10.2018 (okrem iného) uviedol, že mal vedomosť o nájmomnom vzťahu medzi spoločnosťou MIKOMIX spol. s r.o. a so spoločnosťou PALM stav, s.r.o., ktorý vznikol na základe dvoch zmlúv o nájme nehnuteľnosti zo dňa 30.06.2017. Podľa predložených nájomných zmlúv predmetom nájmu boli nehnuteľnosti nachádzajúce sa v katastrálnom území V. zapísané na LV č. XXXX a nehnuteľnosti nachádzajúce sa v katastrálnom území J. zapísané na LV č. XXXX. Nájmomné vzťahy správca konkurznej podstaty ukončil na základe dohôd o ukončení nájmu z 28.02.2018, pričom nájom skončil dňom 30.03.2018. Prílohou odpovede správcu konkurznej podstaty bola Zmluva o nájme nehnuteľnosti z 30.06.2017 uzatvorená s nájmomcom PALM stav, s.r.o., Rosina (predmetom prenájmu ktorej boli nehnuteľnosti v k. ú. V. evidované na LV č. XXXX), Zmluva o nájme nehnuteľnosti zo dňa 30.06.2017 uzatvorená s nájmomcom PALM stav, s.r.o., Rosina (predmetom ktorej boli nehnuteľnosti v k. ú. J. evidované na LV č. XXXX), Dohoda o skončení nájmu zo dňa 28.02.2018 uzatvorená s nájmomcom PALM stav, s.r.o., Rosina, ako aj CD nosič, na ktorom sa nachádza fotodokumentácia nehnuteľností v celkovej počte 21 obrázkov. Konateľka žalobcu bola opätovne vypočutá dňa 03.12.2018 a pri svojej výpovedi uviedla, že spracovateľské operácie strojárskej výroby, výsledkom ktorých sú výrobky realizované rôznym odberateľom, vykonávali vlastní zamestnanci žalobcu, a to X., F., H., X. a K.. Poskytla informácie k vykonávaniu kovoobrábacích a sústružníckych prác, k zariadeniam, na ktorých boli tieto informácie vykonávané a poskytla správcovi dane k nahliadnutiu fotodokumentáciu strojného zariadenia a materiálu, ktorú mala vyhotovenú na svojom mobilnom telefóne. Konateľka žalobcu potvrdila, že žalobca neuzatvoril s P. F. žiadnu zmluvu o prenájme strojnotechnologického zariadenia. Správca dane vyhodnotil kontrolné zistenia nasledovne: Podľa svedeckej výpovede P. F. sa práce uvedené na predmetných faktúrach realizovali vo výrobní hale nachádzajúcej na adrese V. 840 a časť prác sa realizovala aj v prevádzkových priestoroch žalobcu (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101166340/2018 zo dňa 14.06.2018). P. F. uzatvoril Zmluvu o nájme nehnuteľností s prenajímateľom MIKOMIX, spol. s r.o. dňa 09.01.2017. Predmetom nájmu v zmluve bola časť nehnuteľnosti v objekte súpisné číslo XXX na LV č. XXXX, zámočnícka dielňa o rozmere 382 m², zapísaná na LV č. XXXX, stolárska dielňa na parcele č. 829/10 o rozmere 586 m², vonkajší prístrešok pri objekte súpisné číslo XXX blok A na parcele č. 829/11 o rozmere 420 m². Z verejne dostupného portálu www.katasterportal.sk správca dane získal informácie o nehnuteľnostiach evidovaných na LV č. XXXX a LV č. XXXX. Na výpise z LV č. XXXX je evidovaná parcela registra „E“ - orná pôda; nie je tam evidovaná žiadna stavba (zámočnícka dielňa) tak, ako to uvádza Zmluva o nájme nehnuteľností. Na výpise z LV č.

XXXX je evidovaná na parcele č. 829/10 stavba (poľnohospodárska budova) - karanténna maštal') nie je evidovaná stolárska dielňa tak, ako to uvádza zmluva o nájme nehnuteľností. Časť nehnuteľností v objekte súp. číslo XXX na LV č. XXXX a vonkajší prístrešok pri objekte súp. číslo 840 blok A na parcele č. 829/11 o rozmere 420 m², uvedené v Zmluve o nájme nehnuteľností nemohol využívať P. F., nakoľko tieto nehnuteľnosti, resp. ich časť spoločnosť MIKOMIX, spol. s r.o. dňa 30.06.2017 prenajala spoločnosti PALM stav. s.r.o., Rosina. Podľa správca dane dôkazom toho, že všetky nehnuteľnosti uvedené na LV č. XXXX využívala spoločnosť PALM stav. s.r.o., Rosina, je aj tá skutočnosť, že správca konkurznej podstaty ukončil prenájom predmetných nehnuteľností práve s touto spoločnosťou, a to na základe Dohody o skončení nájmu zo dňa 28.02.2018. Bola to spoločnosť PALM stav. s.r.o., Rosina, ktorá odovzdala prenajatý majetok správcovi konkurznej podstaty, čím má správca dane za preukázané, že táto spoločnosť prenajaté nehnuteľnosti aj užívala. Podľa svedeckej výpovede P. F. časť fakturovaných prác sa mala realizovať priamo v prevádzkových priestoroch žalobcu, čo potvrdila aj konateľka žalobcu v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100966046/2018 zo dňa 16.05.2018, tieto tvrdenia však neboli nijako preukázané ani zo strany dodávateľa P. F. ani zo strany žalobcu.

Správca dane uviedol, že na základe dokladov, ktoré predložil dňa 07.05.2018 P. F., nebolo preukázané, že subdodávateľsky obstaral také práce, ktoré fakturoval odvolávajúcemu sa faktúrami č. 50201740 zo dňa 31.10.2017 a č. 50201741 zo dňa 31.10.2017. Z faktúr, ktorými spoločnosť MIKOMIX, spol. s r.o. fakturovala P. F. plnenia, vyplýva, že sa nejednalo o fakturáciu prác, ktoré P. F. fakturoval žalobcovi, ale na faktúrach bol uvedený iný predmet fakturácie (faktúra č. 201710114 zo dňa 10.10.2017 - oplatenie atypické, faktúra č. 201710115 zo dňa 19.10.2017 - klimatizácia, faktúra č. 201710116 zo dňa 27.10.2017 - podľa dodacieho listu oplatenie atypické a prístrešok atypický). X. B., ktorého označil P. F. v svedeckej výpovedi ako zamestnanca, ktorý mal na starosti zámočníctvo, nebol zamestnancom daňového subjektu P. F. ani podľa menného zoznamu zamestnancov, ktorý predložil P. F., ani podľa Hlásenia závislej činnosti za rok 2017. Na základe uvedených zistení neboli preukázané tvrdenia P. F., ktoré uviedol vo svojej svedeckej výpovedi zo dňa 14.06.2018, že predmetné práce v rozsahu cca 50 % zabezpečila subdodávateľsky spoločnosť MIKOMIX, spol. s r.o. alebo živnostníci, a nebolo preukázané ani to, že predmetné práce vykonali zamestnanci daňového subjektu P. F.. Podľa vyjadrenia F. V., konateľky žalobcu (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100966046/2018 zo dňa 16.05.2018), prepravu materiálu, na ktorom sa mali uskutočňovať predmetné práce, zabezpečoval žalobca dopravnými prostriedkami, ktoré mal v prenájme od fyzickej osoby F. V., čo tvrdil aj svedok P. F.. Podľa dokladov, ktoré predložil žalobca k preukázaniu prepravy, bolo zistené, že v knihe jász motorových vozidiel má evidované jazdy v jednom smere na trase Rosina-Višňové motorovým vozidlom evidenčnej značky ZA XXX FC s poznámkou zvoz tovaru a ostané vozidlá nevykonávali prepravu na trase Rosina-Višňové a späť. F. V., ktorá síce tvrdila, že na vykonanie predmetných prác zapožičala ako fyzická osoba pýly P. F., ich zapožičanie nefakturovala a nijako nepreukázala ich zapožičanie. Na prílohách faktúr č. 50201740 a č. 50201741 boli uvedené faktúry, ktorými žalobca predmetné plnenia ďalej fakturoval svojim odberateľom. Správca dane zistil časový nesúlad, keď porovnal odberateľské faktúry deklarované na prílohách faktúr č. 50201740 a č. 50201741 s knihou pohľadávok za rok 2017 a zistil, že plnenia, ktoré mali byť podľa faktúr č. 50201740 a č. 50201741 od dodávateľa P. F. uskutočnené v období október 2017, žalobca v mnohých prípadoch fakturoval svojim odberateľom už v mesiaci september 2017, a to aj s dátumom dodania uvedeným v mesiaci september 2017. Prílohy k dodávateľským faktúram č. 50201740 a č. 50201741 nevypracoval dodávateľ P. F., ale pani F. V., konateľka žalobcu. K plneniam uvedeným na faktúre č. 50201742 zo dňa 31.10.2017 základ dane 4.751,25 €, DPH 950,25 € za zmes oceľových polotovarov určených na strojárske opracovanie (ďalej len tovar) svedok P. F. v svedeckej výpovedi (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101166340/2018 zo dňa 14.06.2018) uviedol, že sa jednalo o predaj nadbytočných zásob materiálu, ktorý pochádza z predchádzajúcich cca 5 rokov. Inventúrny súpis majetku a zásob, stav k 01.10.2017, ktorý predložil P. F., však neobsahoval žiadne zásoby materiálu. Správcovi dane však ako dôkaz svojho tvrdenia predložil faktúru č. 2017082, z ktorej vyplýva, že P. F. tovar fakturovaný daňovému subjektu A. s.r.o. nakúpil dňa 31.08.2017 od spoločnosti MIKOMIX spol. s r.o., základ dane 7.000,00 €, DPH 1.400,00 €. Daňový subjekt P. F. na základe výzvy č. 100638365/2018 zo dňa 28.03.2018 elektronicky predložil správcovi dane dňa 04.05.2018 v podaní evidenčné číslo 6/06887709/2018 požadované doklady a podľa predloženej knihy záväzkov za rok 2017 je v nej evidovaná faktúra č. 2017082 zo dňa 31.08.2017 od dodávateľa MIKOMIX, spol. s r.o. na sumu 8.400,00 € (interné č. fa. DF17/053) s textom „prenájom priestorov 2017“, pričom správcovi dane bola v listinnej podobe predložená dňa 24.06.2018 ako faktúra za dodanie tovaru.

Správca dane na základe zisteného skutkového stavu neuznal žalobcovi odpočítanie dane v celkovej sume 25.835,31 € z faktúr č. 50201740, č. 50201741, č. 50201742 z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č.

222/2004 Z.z. o DPH), nakoľko nebolo preukázané, že u dodávateľa P. F. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 o DPH. Na základe všetkých zistených skutočností a na základe vykonaného dokazovania správca dane dospel k záveru, že nebolo preukázané, že zdaniteľné plnenia boli uskutočnené dodávateľom, ktorý je uvedený na predmetných faktúrach a nebolo preukázané ani to, že predmet plnenia bol dodaný v rozsahu uvedenom na faktúrach.

2. O odvolaní žalobcu voči vyššie označenému rozhodnutiu správca dane rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 102089515/2019 zo dňa 05.09.2019, ktorým rozhodnutie správca dane s poukazom na ust. § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil stotožňujúc sa so skutkovými a právnymi dôvodmi obsiahnutými v rozhodnutí správca dane. Na dôvažok v nadväznosti na jednotlivé odvolacie námietky dodal nasledovné:

Dokazovaním zo strany správca dane nebolo preukázané, že práce uvedené na faktúrach č. 50201740 a č. 50201741 poskytol pre žalobcu P. F. a nebolo preukázané ani to, že predmetné práce boli vykonané prostredníctvom subdodávateľov P. F.. Nebolo preukázané, že práce uvedené na faktúrach č. 50201740 a č. 50201741 boli vykonávané v priestoroch, ktoré mal P. F. prenajaté od spoločnosti MIKOMIX, spol. s r.o., na základe Zmluvy o nájme nehnuteľností zo dňa 09.01.2017. Spoločnosť MIKOMIX, spol. s r.o. podľa zmlúv získaných od správca konkurznej podstaty úpadcu MIKOMIX, spol. s r.o. v danom období prenajímala uvedené priestory spoločnosti PALM stav. s.r.o. a s touto spoločnosťou aj správca konkurznej podstaty ukončil nájom. P. F. v súvislosti s predmetnými prácami uvedenými na faktúrach č. 50201740 a č. 50201741 spomenul len meno zamestnanca X. B., ktorý mal mať na starosti zámočníctvo. Osoba pod menom X. B. nebola vedená ani ako zamestnanec daňového subjektu P. F. a ani ako jeho dodávateľ, ktorý by fakturoval predmetné práce. Správca dane vychádzal z údajov uvedených v mennom zozname zamestnancov, ktorý predložil P. F. a Hlásenia zo závislej činnosti za rok 2017, Knihy záväzkov za rok 2017. Nebolo preukázané ani to, že predmetné práce vykonával P. F. v priestoroch žalobcu. F. V., konateľka žalobcu nepreukázala poskytnutie priestorov, zariadení a pracovnej sily na výkon prác, ktoré mal uskutočniť P. F. pre žalobcu. F. V., konateľka žalobcu v Zápisnici č. 100966046/2018 zo dňa 16.05.2018 síce uviedla, že časť predmetných prác sa realizovala v prevádzkových priestoroch žalobcu a P. F. mal od nej ako fyzickej osoby zapožičané píly, prenájom pílu mu ale nebol fakturovaný. V Zápisnici č. 102427394/2018 zo dňa 03.12.2018 F. V., konateľka žalobcu uviedla, že s P. F. nebola uzatvorená žiadna zmluva o prenájme ani iná podobná zmluva na prenájom strojno-technologické zariadenia. Na realizácii predmetných prác sa podieľali vlastní zamestnanci žalobcu, ich mená uviedla F. V., konateľka v Zápisnici č. 102427394/2018 zo dňa 03.12.2018. Súpis vykonaných prác uvedený pri dodávateľských faktúrach od P. F. zabezpečovala konateľka žalobcu a nie dodávateľ P. F.. Pri faktúrach č. 50201740, 50201741, 50201742, ktoré predložil P. F. dňa 07.05.2018 (Zápisnica o vykonaní úkonu č. 100897788/2018), sa nenachádzali žiadne prílohy. Nebola preukázaná preprava materiálu, ktorý mal byť podľa faktúr č. 50201740 a č. 50201741 spracovaný. Podľa výpovede svedka P. F. ako aj konateľky žalobcu mal prepravu zabezpečovať žalobca, avšak podľa knihy jász motorových vozidiel a ani zo záznamov o prevádzke vozidiel žalobcu nebola preukázaná preprava ocele, ktorá mala byť podľa predmetných faktúr opracovaná. Smernica č. 4/2008, k evidencii jász motorových vozidiel, ktorú predložil žalobca v rámci vyrubovacieho konania, síce nevyžadovala vedenie záznamu krátkych jász v areáli alebo v rámci Žilina a blízkeho okolia do 10 km, žalobca ale nijakým iným spôsobom nepreukázal vykonanie prepravy ocele, ktorá mala slúžiť na opracovanie. Nebolo preukázané ani tvrdenie P. F., že predmetné práce boli zabezpečené subdodávateľsky spoločnosťou MIKOMIX, spol. s r.o. a živnostníkmi. Podľa knihy faktúr a faktúr, predložených dodávateľom P. F. spoločnosť MIKOMIX spol. s r.o. ani iné daňové subjekty nefakturovali P. F. také plnenia, ktoré P. F. fakturoval žalobcovi. Nebolo preukázané, že dodávateľ P. F. dodal tovar, zmes oceľových polotovarov určených na strojárne opracovanie uvedený na faktúre č. 50201742. Podľa výpovede P. F. sa malo jednať o predaj nadbytočných zásob za predchádzajúcich cca 5 rokov. V inventúrnom súpise stav k 01.01.2017, ktorý predložil P. F., neboli evidované žiadne zásoby materiálu. Žalobca predložil ako dôkaz faktúry vystavené od daňového subjektu P. F., vrátane súpisu vykonaných prác a dodávok, objednávok, pričom súpis vykonaných prác nevyhotovil dodávateľ P. F., ale žalobca (Zápisnica č. 100966046/2018 zo 16.05.2018). Žalobca k priestorom, v ktorých sa mali vykonávať v období október 2017 predmetné práce, predložil v rámci vyrubovacieho konania Zmluvu o podnájme časti nehnuteľnosti zo dňa 21.08.2017 medzi nájomcom PALM stav. s.r.o. a podnájomcom P. F. uzatvorenú na dobu určitú odo dňa 21.08.2017 do 21.01.2018. Podľa podnájomnej zmluvy mal podnájomca právo technicky a účelovo vybaviť predmet podnájmu podľa vlastného zámeru vyhovujúcemu podnikateľským aktivitám. Výška nájomného mala byť započítaná s cenou prác vykonaných v súvislosti s rekonštrukciou a opravou predmetu nájmu. Zároveň žalobca predložil k podnájomnej zmluve fotodokumentáciu prázdnych priestorov bez akýchkoľvek

technologických zariadení. Z ustanovení podnájomnej zmluvy ako aj fotodokumentácie predloženej žalobcom vyplývalo, že hoci fyzicky existovali priestory zámočnickej dielne vo Višňovom, ku dňu podpísania zmluvy neboli vybavené tak, aby mohli byť využívané na činnosti súvisiace s úpravou ocele. M. O., konateľ PALM stav. s.r.o., nebol zúčastnený na prácach opracovania ocele pre žalobcu, a preto správca dane nevzhliadol dôvod na jeho vypočutie ako svedka. Svedok P. F. tvrdil, že na predmetné práce využíval priestory zámočnickej dielne vo Višňovom, ktoré mal prenajaté od spoločnosti MIKOMIX, spol. s r.o. a ako dôkaz predložil Zmluvu o nájme nehnuteľnosti zo dňa 09.01.2017 medzi prenajímateľom MIKOMIX, spol. s r.o. a nájomcom P. F., ktorá bola uzatvorená na dobu určitú od 09.01.2017 do 09.01.2018. Svedok P. F. vo svedeckej výpovedi nespomenul spoločnosť PALM stav. s.r.o. a ani v Knihe záväzkov za rok 2017 neevidoval záväzok za nájomné poskytnuté spoločnosťou PALM stav. s.r.o. a ani v knihe záväzkov za rok 2017 neevidoval záväzok na nájomné poskytnuté spoločnosťou PALM stav. s.r.o.. Podľa dôkazov, ktoré poskytol správca konkurznej podstaty úpadcu MIKOMIX spol. s r.o., priestory, o ktorých tvrdil svedok P. F., že ich využíval na vykonanie prác úpravy ocele pre žalobcu spoločnosť MIKOMIX, spol. s r.o. (v období, kedy sa mali vykonávať práce pre žalobcu) prenajímal nájomcovi PALM stav. s.r.o.. K predmetným priestorom predložil Zmluvu o nájme nehnuteľnosti zo dňa 30.06.2017 uzatvorenú medzi prenajímateľom MIKOMIX, spol. s r.o. a nájomcom PALM stav. s.r.o., ktorá bola ukončená dohodou o skončení nájmu ku dňu 29.02.2018. Svedeckou výpoveďou ani dokladmi predloženými žalobcom nebolo preukázané miesto vykonania prác opracovania ocele, tak ako to tvrdil svedok P. F.. Dôvodom neuznania odpočítania dane bola skutočnosť, že u platiteľa P. F. nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Žalobca nepreukázal, že mu boli dodané služby a tovary dodávateľom P. F., tak ako boli deklarované na faktúrach č. 50201740, č. 50201741, č. 50201742 a nebolo preukázané, že u dodávateľa P. F. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH, a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Podmienka uvedená v § 49 ods. 1 zákona o DPH je hmotnoprávnej povahy a na jej bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Jej nesplnenie nie je možné odpustiť. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane, musí byť sám schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to osobou uvedenou na faktúre. Správca dane vykonával dokazovanie za účelom čo najpresnejšieho zistenia skutkového stavu a postupoval v súlade s ustanoveniami § 24 ods. 2, 3, 4 Daňového poriadku. K rozloženiu dôkazného bremena odvolací orgán dodáva, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie DPH, je jeho základnou povinnosťou preukázať, že má naň právny nárok. Preukázať to môže len na základe nespochybniteľných dôkazov, preukazujúcich splnenie zákonom stanovených podmienok pre priznanie uplatneného nároku. Ak správca dane spochybní deklarované zdaniteľné obchody, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť vyvrátil, inak nie je možné priznať nárok. Akýkoľvek právny nárok možno priznať len za predpokladu splnenia zákonom stanovených podmienok. To, že žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane a nepredložil vierohodné, relevantné dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali oprávnenosť ním uplatneného nároku, znamená neunesenie dôkazného bremena ním samotným na preukázanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. V prípade, že daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno a toto bremeno neunesie. Postavenie a povinnosti konateľa spoločnosti upravujú príslušné ustanovenia Obchodného zákonníka. Každý poctivý obchodný stav vyžaduje, aby štatutárny orgán mal vedomosti nielen o obsahu a rozsahu vykonávanej ekonomickej činnosti, ale aj o subjektoch, s ktorými tak činí. Žalobca tvrdil, že mu boli poskytnuté služby a dodané tovary od dodávateľa P. F., avšak túto skutočnosť nepreukázal. Správca dane nespochybnil samotnú existenciu fakturovaných tovarov a služieb, ale na základe výsledkov dokazovania nebolo preukázané, že k dodaniu plnení došlo tak, ako to bolo deklarované na predmetných faktúrach, to znamená, že nebolo preukázané, že služby a tovar boli dodané dodávateľom na nich uvedeným, čiže spoločnosťou P. F. a že u uvedeného dodávateľa vznikla daňová povinnosť v súlade s ust. § 19 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH, čo je zákonnou podmienkou na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Pokiaľ sa na základe zistení, ktoré vykonal správca dane v rámci dokazovania nepreukáže, že tovar a služby boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúrach, nie je povinnosťou správcu dane zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal alebo akým spôsobom ho získal.

3. Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného v zákonom stanovenej lehote žalobu navrhujúc zrušenie rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa a vrátenie vecí správne mu orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie. V odôvodnení žaloby poukázal na podstatný obsah rozhodnutia správcu dane, odvolania žalobcu voči rozhodnutiu správcu dane a rozhodnutia žalovaného. V bode 5 žaloby vymedzil žalobné body. Žalobca predovšetkým zdôrazňuje, že neuznanie práva na odpočet

DPH z dôvodu, že správca dane účelovo vyhodnocuje a umelo spochybňuje relevantné dôkazy predložené žalobcom ako aj dodávateľom ako aj ich svedecké výpovede, neprodukujú jediný dôkaz - nad rámec svojich spochybňujúcich tvrdení, kedy žalovaný nespochybňuje existenciu samotných zdanieľných plnení a ich preukázanie žalobcom (žalovaný spochybňuje iba spôsob, akým sa mali tieto plnenia dodať), považuje za bezprecedentný a právne neakceptovateľný zásah do práv žalobcu. Nesprávne právne posúdenie vecí žalovaným sa týka posudzovania otázky dôkazného bremena, ako aj splnenia podmienok na odpočet DPH a nesprávneho aplikovania § 3 ods. 1, 2, 3, 6 v spojení s § 24 ods. 2, 4, § 25 ods. 4, § 46 ods. 5, § 63 ods. 5 Daňového poriadku a v konečnom dôsledku aj porušenia práva žalobcu na odpočet DPH v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH v spojení s čl. 167 a nasl. Smernice Rady č. 2006/112 o DPH. Žalovaný nezohľadnil v konaní dôkazy svedčiace v prospech preukázania práva žalobcu na odpočet a z uvedeného dôvodu ani nehodnotil všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Žalovaný uznanie práva žalobcu na odpočet DPH podmieňoval preukázaním ďalších a ďalších skutočností zaťažujúcich tretie osoby, ktoré boli svedeckými výpoveďami a predloženými dôkazmi ozrejmené a napriek tomu, že potvrdzovali žalobcov nárok, boli v konečnom dôsledku bezdôvodne vyhodnotené ako nepreukázané. Žalobca pritom uniesol svoje dôkazné bremeno, čo potvrdil aj správca dane, keď konštatoval, že dodávateľ P. F. preukázal predložením listinných dôkazov, že vyhotovil pre žalobcu predmetné odberateľské faktúry, ktoré P. F. uviedol v evidencii DPH a priznal a odviezol z nich daň. Týmto P. F. de facto preukázal predložením listinných dôkazov dodanie fakturovaných služieb. Čo však žalovaný opomenul, je že následne sa dôkazné bremeno presunulo na žalovaného, ktorý bol povinný preukázať opak tvrdení žalobcu. Žalovaný však nevykonal žiadny hodnoverný dôkaz, ktorý by objektívne spochybnil reálne dodanie deklarovaného plnenia dodávateľom P. F.. Dôkazné bremeno pritom znášal žalobca ako daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí. Ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadriadený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom (nález ÚS SR sp. zn. I. ÚS 241/07). Žalobca zdôrazňuje, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú (uznesenie Ústavného súdu SR zo 14.11.2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53). Žalobcovi, hoci predložil správcovi dane počas daňovej kontroly všetky písomné doklady, ktoré bol povinný viesť (čo potvrdil aj žalovaný), právo na odpočet DPH uznané nebolo, a to aj napriek tomu, že jeho dodávateľ svedeckou výpoveďou zhodne so svedeckou výpoveďou konateľky žalobcu existenciu obchodného vzťahu potvrdil, predmetné faktúry, ktoré predložil správcovi dane, riadne uviedol v evidencii DPH a priznal a odviezol z nich daň. Napríklad z rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 výslovne vyplývajú určité výkladové princípy presunu dôkazného bremena na správcu dane, ktoré však žalovaný napadnutým rozhodnutím poprel. Najvyšší súd SR sa jednoznačne prikláňa k záveru, že na preukázanie opaku žalobcových tvrdení v dôsledku skutočností, ktoré nastali u žalobcovho dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane, nie žalobca. Žalobca poukazuje v súvislosti s rozložením dôkazného bremena na rozsudok Súdného dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Žalobca poukazuje na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, v zmysle ktorých, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu, účasť na dokazovaní mu musí byť uložená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdanieľného plnenia od následného forenzného dokazovania. Žalovaný v prípade žalobcu nespochybňoval materiálnu existenciu deklarovaných tovarov a služieb, ale spochybňoval jeho dodanie konkrétnou spoločnosťou z bližšie nešpecifikovaného vágne uvedeného dôvodu, že nebolo preukázané, že k dodaniu plnení došlo tak, ako to bolo deklarované na predmetných faktúrach. Žalobca zdôrazňuje, že dodávateľ sa k deklarovaným plneniam prihlásil nielen tým, že správcovi dane predložil vyžadované vystavené dodávateľské účtovné doklady, ale aj svojou svedeckou výpoveďou. Žalobca pritom všetky účtovné doklady, ktoré je povinný uchovávať, správcovi dane predložil. Žiadny právny predpis neukladá žalobcovi povinnosť viesť dokumentáciu spoločností, ktoré sú jeho dodávateľmi. Žalobca zdôrazňuje, že

spôsob ukončenia daňovej kontroly bol protiprávny. Správca dane ukončil daňovú kontrolu napriek tomu, že žalobca podľa dňa 09.01.2019 elektronickou cestou správcovi dane dva dokumenty, ktoré sa v ten istý deň dostali do sféry jeho pôsobnosti. Napriek tejto skutočnosti dal správca dane protokol z daňovej kontroly dňa 10.01.2019 schváliť a v ten istý deň začal aj s jeho doručovaním, čím odoprel žalobcovi jeho zákonné právo na vyjadrenie sa a doplnenie dokazovania, ktoré mu prináleží až do dňa doručenia protokolu. Správca dane tým, že nereflektoval na žiadosť žalobcu z 09.01.2019 a neposkytol žalobcom žiadanú krátku lehotu na predloženie nových skutočností a dôkazov, napriek tomu, že daňová kontrola v danom čase ešte nebola skončená a napriek tomu, že sám správca dane vykonával predmetnú daňovú kontrolu až 12 mesiacov (a to bez toho, aby k tomuto natihnutiu doby trvania daňovej kontroly došlo v dôsledku akéhokoľvek omeškania na strane žalobcu), celkom jednoznačne konal „nesúčinne“ so žalobcom, v rozpore s jeho právami a právom chránenými záujmami. Z konštantnej judikatúry súdneho dvora (napr. rozsudok vo veci Astone C-332/15, Maks Pen C-18/13, rozsudok v spojených veciach C-80/11 a C-142/11) nepochybne vyplýva, že zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, a že v prípade, ak daňový subjekt uplatňujúci si nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH preukáže správcovi dane samotnú existenciu zdaniteľného plnenia a správca dane samotnú existenciu zdaniteľného plnenia uzná za preukázanú (v danom prípade pritom žalovaný v napadnutom rozhodnutí materiálnu realizáciu zdaniteľného plnenia uznal), správca dane môže nepriznať daňovému subjektu nárok na odpočet iba a výlučne, ak správca dane preukáže kumulatívne splnenie ďalej uvedených podmienok: uskutočnenie zdaniteľného obchodu je súčasťou podvodného konania a súčasne zdaniteľná osoba o existencii takéhoto podvodného konania vedela alebo mala vedieť. Žalovaný nijako nepreukázal, že objektívne skutočnosti daného prípadu preukazujú pri dodaní deklarovaných plnení existenciu podvodu alebo zneužívajúceho konania a vedomosť žalobcu o takomto konaní. Žalobca vynaložil náležitú starostlivosť, pričom bol samozrejme limitovaný získavaním údajov iba a výlučne z verejne dostupných zdrojov. Správca dane navyše ani netvrdí, že si dodávateľ nesplnil svoje daňové záväzky, práve naopak konštatoval, že z dodávateľom predložených dokladov vyplýva, že tento si odberateľské faktúry vyhotovené pre žalobcu riadne uviedol v evidencii DPH a priznal a odviedol z nich daň. Záverom žalobca zdôrazňuje, že svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia materiálnych a formálnych podmienok práva na odpočet DPH uniesol, svedkovia vierohodnosť predložených dokladov ako aj reálne dodanie zdaniteľných plnení dodávateľom uvedeným na faktúrach potvrdili a k týmto obchodom sa prihlásili.

4. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 25.02.2020 opakuje podstatu skutkových a právnych dôvodov, tak ako ich obsahoval v žalobou napadnutom rozhodnutí (obdobne tak, ako je uvedené v bode 2. tohto rozsudku).

5. Žalobca v replike zo dňa 30.04.2020 v celom rozsahu zotrval na dôvodoch obsiahnutých v podanej žalobe. Nadôvažok poukazuje najmä na závery Súdneho dvora EÚ, ktorý opakovane zdôraznil, že právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. Smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Zásada daňovej neutrality sa odráža v režime odpočítania dane, ktorého cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Základnou podmienkou pre vznik práva na odpočítanie dane je skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť buď dodávateľovi tovaru alebo služby, alebo samotnému platiteľovi dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, alebo pri dodaní tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2, 3, 7, 9 až 12 zákona o DPH príjemca plnenia, alebo vznikla daňová povinnosť pri dovoze tovaru. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani právo na odpočítanie dane. Vznik daňovej povinnosti je upravený v § 19 až § 21 zákona o DPH. Dôvod neuznania odpočtu žalobcovi bola žalovaným označená skutočnosť, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa P. F.. Žalobca poukazuje pritom na závery správcu dane, z ktorých plynie, že daňový subjekt P. F. vyhotovil pre žalobcu odberateľské faktúry, tieto faktúry uviedol v evidencii DPH a priznal a odviedol daň z predmetných faktúr za zdaňovacie obdobie 10/2017. Zo svedeckých výpovedí ďalej vyplýva, že práce uvedené na faktúrach, boli reálne vykonané. Správca dane však napriek svedeckým výpovediam a napriek neexistencii dôkaznej povinnosti daňových subjektov o skutočnostiach týkajúcich sa dodávateľských vzťahov ich dodávateľov požaduje od žalobcu preukázať niečo, čo sa vymyká sfére jeho vplyvu a presúva jeho dôkaznú povinnosť do abstraktnej nekonkrétnej polohy. Žalovaný v tejto súvislosti opätovne poukazuje na závery rozsudku NS SR 3Sžf/1/2011. V ďalšej časti žaloby cituje ust. § 70 zákona o DPH. Žalobca záverom konštatuje, že v danom prípade sú rozhodnutia správcu dane založené výlučne na tom, že spochybňujú vznik daňovej povinnosti na strane dodávateľa žalobcu. Túto skutočnosť žiadajú preukázať od žalobcu. Nakoľko žalobca nevedie záznamy

dodávateľa, túto skutočnosť zjavne preukázať ani nemôže. Nič nebránilo správcovi dane, aby vykonal daňovú kontrolu u dodávateľa žalobcu a v prípade, ak mu nevznikla daňová povinnosť, aby si uplatňoval nároky priamo voči tomuto subjektu.

6. Žalovaný v súdom stanovenej lehote dupliku k replike žalobcu nepodal.

7. Správny súd prejednal vec bez nariadenia pojednávania za splnenia procesných podmienok podľa § 137 ods. 4 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP) v spojení s § 107 ods. 1 písm. a) SSP a contrario. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 23. februára 2021, o čom bola spísaná zápisnica, ktorá je súčasťou súdneho spisu.

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

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení účinnom ku dňu 31.10.2017 (ďalej len zákon o DPH) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku v znení účinnom ku dňu právoplatnosti napadnutého rozhodnutia, t.j. ku dňu 10.09.2019 (ďalej len Daňový poriadok) pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

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

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosť,

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

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

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

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

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

Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku 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 predpisov¹⁾ zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov,¹⁾ 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 predpisov¹⁾ zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov¹⁾ 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.^{36a)}

1) Zákon č. 373/2012 Z.z. o núdzových zásobách ropy a ropných výrobkov a o riešení stavu ropnej núdze a o doplnení zákona č. 309/2009 Z.z. o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 609/2007 Z.z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 530/2011 Z.z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 361/2014 Z.z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 253/2015 Z.z.

Zákon č. 447/2015 Z.z. o miestnom poplatku za rozvoj a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Zákon č. 213/2018 Z.z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

36a) § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení zákona č. 331/2011 Z.z.

8. Krajský súd v Žiline sa stotožnil s právnym posúdením veci žalovaným, že vzhľadom na výsledky dokazovania či už v rámci výkonu daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania, správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o dodaní označeného tovaru dodávateľom P. F.. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie v zmysle § 24 Daňového poriadku, pričom nebol viazaný len návrhmi daňového subjektu, ale preveroval dodávateľsko-odberateľské vzťahy medzi žalobcom a jeho dodávateľom a následne dodávateľom žalobcu a jeho dodávateľom aj bez návrhu, a to za účelom zistenia riadneho skutkového stavu. Zhrnúc celé vykonané dokazovanie správne spochybnil dodanie tovaru dodávateľom žalobcu. Žalobca v daňovej kontrole predložil iba formálne doklady o zdaniteľnom obchode s dodávateľom, pričom z výsledkov dokazovania vyplynulo, že tento dodávateľ neuskutočnil fakturované zdaniteľné plnenie tak, ako bolo deklarované na dodávateľských faktúrach z októbra 2017 od dodávateľa P. F.. Za týchto okolností pochybnosti o spornom obchode správcu dane boli oprávnené. Pokiaľ teda správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených žalobcom, možno konštatovať, že splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takomto prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane (rovnako III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009).

9. Čo sa týka konkrétnych žalobných bodov, súd ich jednotlivito vyhodnotil nasledovne:

Námietku žalobcu, že správca dane dospel k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci, pokiaľ išlo o posudzovanie otázky dôkazného bremena ako aj splnenia podmienok na odpočet DPH a k nesprávnemu aplikovaniu ust. § 3 ods. 1, 2, 3, 6 v spojení s ust. § 24 ods. 2, 4, § 25 ods. 4, § 46 ods. 5, § 63 ods. 5 Daňového poriadku a v konečnom dôsledku k porušeniu práva žalobcu na odpočet DPH vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. V prvom rade je potrebné zdôrazniť, že v správnom konaní totiž muselo byť preukázané nielen to, že došlo k materiálnemu plneniu, ale i tá skutočnosť, že materiálne plnenie dodal dodávateľ uvedený na faktúre, pričom musí ísť o reálne plnenie podľa faktúr. Z takto zadefinovaného skutkového stavu potom vyplýva, že tento skutkový stav nemôže byť preukázaný osamotene len listinnými dôkazmi, a to faktúrami a objednávkami k faktúram, ktoré sú len formálnou podmienkou pre uznanie odpočtu dane. Reálne plnenie dodávateľom uvedeným na faktúrach musí byť preukázané aj ďalšími dôkazmi, ktoré vo svojom súhrne bez akýchkoľvek pochybností preukazujú dodanie reálneho plnenia dodávateľom. Tieto dôkazy sú v každom jednotlivom prípade rôzne. V danom prípade takýmto dôkazom bez ďalšieho nie je rámcová zmluva o úprave ocele RZ 04-09-2017 uzatvorená medzi predávajúcim - P. F. a kupujúcim - KNAPECSTEEL s.r.o. dňa 04.09.2017, ani cenník k rámcovej zmluve o úprave ocele platný od 04.09.2017, nakoľko táto zmluva by mohla byť len dôkazom o existencii záväzkovo-právneho vzťahu medzi účastníkmi, nie však o tom, že na základe tejto zmluvy aj došlo k reálnemu plneniu v rozsahu a kvalite stanovenej dodávateľskými faktúrami. Z rovnakého dôvodu postráda výpovednú hodnotu aj ďalší žalobcom označený dôkaz - zmluva o podnájme časti nehnuteľnosti zo dňa 21.08.2017 uzatvorená medzi nájomcom PALM stav. s.r.o., Rosina a podnájomníkom - P. F.; resp. dodávateľom žalobcu predložený dôkaz - zmluva o nájme nehnuteľnosti zo dňa 09.01.2017 uzatvorená medzi P. F. ako nájomcom a spoločnosťou MIKOMIX, spol. s r.o.. Zmluva vo všeobecnosti je len dôkazom o existencii zmluvného záväzkovo-právneho vzťahu medzi účastníkmi zmluvy, nie je však dôkazom o tom, že zmluvné strany reálne plnili povinnosti, ku ktorým sa v označenej zmluve zaviazali. Správny súd na tomto mieste považuje za potrebné zdôrazniť, že právne relevantným je preukázanie existencie daňovej povinnosti u dodávateľa daňového subjektu a tiež to, že tento si voči daňovému subjektu daň uplatnil, teda podmienky sa viažu na dodávateľa žalobcu. Skutočnosť, že plnenie, z ktorého si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet DPH, je plnením totožným s tým, ktorý je uvedený vo faktúre, že deklarované plnenie poskytol skutočne vyhotoviteľ faktúry, je v prípade pochybností spravidla potrebné doložiť takými dôkazmi, ktoré pochádzajú z prostredia mimo dispozičnej sféry platiteľov zúčastnených na obchode a ktoré v čo najväčšej možnej miere objektivizujú skutočnosti deklarované dotknutými platiteľmi (k takémuto záveru je potrebné dospieť práve z dôvodu, že za použitia reprodukčnej techniky možno vyhotoviť prakticky akúkoľvek faktúru, objednávku, dodací list, resp. zmluvu akéhokoľvek obsahu a k akémukoľvek právne relevantnému dátumu). Správny súd súčasne podotýka, že platiteľ dane pri uplatňovaní svojho nároku na odpočítanie DPH jednoznačne deklaruje voči správcovi dane, že konkrétny tovar, služby (s iným tovarom/službami nezameniteľný) bol skutočne poskytnutý a tovar, resp. služby mu boli skutočne dodané od konkrétne označeného platiteľa dane z pridanej hodnoty, tzn. že je preukázaná existencia obojsmerného účtovného daňového a právneho vzťahu medzi poskytovateľom a nadobúdateľom zdaniteľného plnenia tak, ako to predpokladá zákon o DPH.

V súvislosti s námietkou žalobcu, v zmysle ktorej žalovaný nespochybňuje existenciu samotných zdaniteľných plnení a pritom odoprel žalobcovi právo na odpočet DPH, ktorý postup považuje žalobca za bezprecedentný a právne neakceptovateľný zásah do práv žalobcu, správny súd podotýka, že samotná existencia tovaru tiež nie je spôsobilá preukázať naplnenie zákonných podmienok pre priznanie odpočtu DPH. Predmetom preverovania práva na odpočítanie DPH uplatneného žalobcom totiž nie je existencia tovaru, ale náležitosti zdaniteľného obchodu zachytené v došlej faktúre (rovnako rozsudok NS SR, č.k. 1Szf/91/2015 zo dňa 24.01.2017).

10. Je teda potrebné konštatovať, že listinné dôkazy, ktoré predložil žalobca a ktoré podľa neho majú preukázať dodanie zdaniteľného plnenia od dodávateľa žalobcu, túto skutočnosť nepreukazujú. Správca dane mal na základe vykonaného dokazovania (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) oprávnené pochybnosti, že dodávateľ žalobcu - P. F. nemohol dodať zdaniteľné plnenie. Že tieto pochybnosti správcu dane boli oprávnené, o tom svedčia tieto správcovi dane zistené skutkové okolnosti:

- Podľa svedeckej výpovede P. F. sa práce uvedené na preverovaných faktúrach realizovali vo výrobnjej hale nachádzajúcej sa na adrese Višňové č. 840 a zvyšok prác v prevádzkových priestoroch žalobcu. Časť nehnuteľnosti v objekte súpisné číslo XXX na LV č. XXXX a vonkajší prístrešok pri objekte súp. číslo 840 blok A na parcele č. 829/11 o rozmere 420 m² uvedené v Zmluve o nájme nehnuteľností, nemohol však využívať P. F., nakoľko tieto nehnuteľnosti, resp. ich časť spoločnosť MIKOMIX spol. s r.o. dňa 30.06.2017 prenajala spoločnosti PALM stav s.r.o., Rosina. Záver správcu dane o tom, že všetky nehnuteľnosti vedené na LV č. XXXX využívala spoločnosť PALM stav. s.r.o., Rosina, podporuje aj tá skutočnosť, že správca konkurznej podstaty ukončil prenájom predmetných nehnuteľností práve s uvedenou spoločnosťou, a to na základe Dohody o skončení nájmu z 28.02.2018. Bola to práve spoločnosť PALM stav. s.r.o., Rosina, ktorá odovzdala ako užívateľ prenajatý majetok správcovi konkurznej podstaty.

- Podľa svedeckej výpovede P. F., časť fakturovaných prác sa mala realizovať priamo v prevádzkových priestoroch žalobcu, čo potvrdila aj konateľka žalobcu. Tieto tvrdenia však neboli nijako podložené ani zo strany P. F., ani zo strany žalobcu.

- Z dokladov, ktoré predložil 07.05.2018 P. F., nebolo preukázané, že subdodávateľsky obstaral také práce, ktoré fakturoval žalobcovi faktúrami č. 50201740 z 31.10.2017 a č. 50201741 z 31.10.2017. Z predložených faktúr, ktorými spoločnosť MIKOMIX, spol. s r.o. fakturovala P. F. plnenia, vyplýva, že sa nejednalo o fakturáciu prác, ktoré P. F. fakturoval ďalej žalobcovi, ale na faktúrach bol uvedený iný predmet fakturácie (pokiaľ išlo o faktúru č. 201710114 z 10.10.2017 - oplatenie atypické, faktúra č. 201710115 z 19.10.2017 - klimatizácia, faktúra č. 201710116 z 27.10.2017 - podľa dodacieho listu oplatenie atypické a prístrešok atypický).

- X. B., ktorého označil P. F. v svedeckej výpovedi ako zamestnanca, ktorý mal mať na starosti zámočníctvo, ako zistil správca dane, nebol zamestnancom daňového subjektu P. F. ani podľa menného zoznamu zamestnancov, ktorý predložil samotný P. F. a ani podľa hlásenia zo závislej činnosti za rok 2017 (na základe uvedených zistení dospel správca dane k celkom dôvodnému záveru, že neboli preukázané tvrdenia P. F., ktoré uviedol vo svojej svedeckej výpovedi zo 14.06.2018, že predmetné práce v rozsahu cca 50% zabezpečila subdodávateľsky práve spoločnosť MIKOMIX, spol. s r.o. alebo živnostníci a nebolo preukázané ani to, že predmetné práce vykonali zamestnanci daňového subjektu P. F.).

- Podľa vyjadrenia konateľky žalobcu, prepravu materiálu, na ktorom sa mali uskutočňovať predmetné práce, zabezpečoval žalobca dopravnými prostriedkami, ktoré mal v prenájme od fyzickej osoby F. B., čo tvrdil aj svedok P. F.. Správca dane však z dokladov, ktoré predložil samotný žalobca k preukázaniu prepravy zistil, že v knihe jász motorových vozidiel, má evidované žalobca jazdy v jednom smere na trase Rosina - Višňové motorovým vozidlom evidenčnej značky I s poznámkou: zvoz tovaru pričom ostatné vozidlá prepravu na trase Rosina - Višňové a späť nevykonávali.

- Na prílohách faktúr č. 50201740 a č. 50201741 boli uvedené faktúry, ktorými žalobca predmetné plnenia ďalej fakturoval svojím odberateľom. Správca dane zistil časový nesúlad, keď porovnal odberateľské faktúry deklarované na prílohách faktúr č. 50201740 a č. 50201741 s knihou pohľadávok za rok 2017. Správca dane zistil, že plnenia, ktoré mali byť podľa faktúr č. 50201740 a č. 50201741 od dodávateľa P. F. uskutočnené v októbri 2017, žalobca v mnohých prípadoch fakturoval svojím odberateľom už v mesiaci september 2017, a to aj s dátumom dodania uvedeným v mesiaci september 2017.

- K plneniam uvedeným na faktúre č. 50201742 zo dňa 31.10.2017 základ dane 4.751,25 €, DPH 950,25 € za zmes oceľových polotovarov určených na strojárské opracovanie, svedok P. F. v svedeckej výpovedi zo 14.06.2018 uviedol, že sa jednalo o predaj nadbytočných zásob materiálu, ktorý pochádza z predchádzajúcich cca 5 rokov. Inventúrny súpis majetku a zásob, stav k 01.01.2017 P. F. však

neobsahoval žiadne zásoby majetku. Q. dane ako dôkaz svojho tvrdenia predložil faktúru č. 2017082, z ktorej vyplýva, že P. F. tovar fakturovaný žalobcovi nakúpil dňa 31.08.2017 od spoločnosti MIKOMIX, spol. s r.o., základ dane 7.000,00 €, DPH 1.400,00 €. P. F. na základe výzvy správcu dane z 28.03.2018 elektronicky predložil správcovi dane 04.05.2018 v podaní požadované doklady a podľa predloženej knihy záväzkov za rok 2017 je v nej evidovaná faktúra č. 2017082 z 31.08.2017 od dodávateľa MIKOMIX, spol. s r.o. na sumu 8.400,00€ s textom „prenájom priestorov 2017“, pričom správcovi dane bola v listinnej podobe predložená dňa 24.06.2018 ako faktúra za dodanie samotného tovaru.

- Na základe menného zoznamu zamestnancov P. F. správca dane po vylúčení zamestnancov, ktorí ukončili svoj pracovný pomer do 30.09.2017 a ktorí sa zamestnali u P. F. až od 01.11.2017 a po vylúčení profesií nesúvisiacich s fakturovanými službami (organizátor prác a zásobovač, administratívna pracovníčka, kuchár, čašník, rozvoz pizze, upratovačka, prevádzkar) zistil, že na realizáciu prác pre žalobcu zostali štyria zamestnanci. Aj keď žalobca predložil ako dôkaz dohodu o zmene pracovného zaradenia zamestnanca D. A. na výkon prác „zámočnícke práce a opracovanie oceľových konštrukcií“ od dátumu 01.08.2017, čo si síce posilnilo pracovnú kapacitu dodávateľa, ani uvedené „posilnenie“ kapacít dodávateľa nebolo postačujúce, aby bola preukázaná skutočná realizácia fakturovaných služieb. Je potrebné vziať do úvahy, že piati zamestnanci dodávateľa (z toho traja až od 11.10.2017) mali na základe predložených objednávok spracovať cca 200 ton ocele. Čo pri charaktere poskytnutých služieb (oškrabanie, kartáčovanie, orezanie, odstraňovanie nečistôt, značenie dielcov, vakov, rezanie tavby, farebné označenie, delenie a pálenie ocele, atď.) nie je možné reálne uskutočniť. Odhliadnuc od rezania ocele, ktoré je vyjadrené iba v kusovom množstve na uvedených faktúrach, mali zamestnanci P. F. spracovať oceľ v celkovom množstve 98.474,20 kg. Pritom správca dane vzal do úvahy aj fakt, že delením a pálením ocele boli vyrobené polotovary o váhe medzi 100 kg až 1000 kg a dokonca kusy s váhou nad 1000 kg, čo by bezpodmienečne vyžadovalo manipuláciu a presun tovaru pomocou zdvíhacieho zariadenia, napr. mostového žeriavu. Z fotodokumentácie žalobcu, ako dôkazu, však takáto skutočnosť nevyplýva a jeho prehlásením, že v mesiaci október 2017 P. F. nevykonával žiadne práce v priestoroch žalobcu, nemohol zabezpečiť manipuláciu a presun vyrobených polotovarov. Množstvo upravenej a zároveň aj opravovanej ocele potvrdila aj konateľka žalobcu, keď na otázku, aké celkové množstvo ocele bolo predmetom úpravy, odpovedala, že sú to presne tie isté množstvá, ktoré sú uvedené na súpise vykonaných prác.

11. Celkovo teda správny súd vo vzťahu k vyššie uvedenej námietke žalobcu, že žalobcom predložené a označené dôkazy sú spôsobilé preukázať existenciu zdaniteľného plnenia dodávateľa pre žalobcu v zdaňovacom období október 2017 možno konštatovať, že tieto dôkazy túto skutočnosť nepreukázali. Naopak správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o dodaní dodávok od tohto dodávateľa žalobcovi na základe predložených faktúr. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na závery rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 401/2009-17 zo dňa 16.12.2009, podľa ktorého daňový subjekt má v konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z.z.. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom (tak ako je podrobne rozvedené v bode 10 tohto rozsudku), potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 29 ods. 2 vtedy účinného zákona o správe daní a poplatkov) a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie už uvedenej kombinácie uplatnenia zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej. V danom prípade teda správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, a preto sa dôkazné bremeno presunulo na daňový subjekt, ktorý mal inými dôkazmi vyvrátiť, spochybnenie jeho pôvodných dôkazov predložených správcovi dane. V danom prípade však žalobca žiadne takéto relevantné dôkazy nepredložil a ani iným spôsobom sa mu nepodarilo preukázať reálne dodanie zdaniteľného plnenia jeho dodávateľom v stanovenom množstve uvedenom na preverovaných faktúrach, a preto neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Žalobca tak neunesol dôkazné bremeno o skutočnostiach rozhodných z hľadiska aplikácie citovaného ust. § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na citované ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a) zákona o DPH.

12. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu o odopretí zákonného práva žalobcu na vyjadrenie sa a doplnenie dokazovania prináležiaceho žalobcovi až do dňa doručenia protokolu, ktorého sa mal správca dane dopustiť tým, že nereflektoval na žiadosť žalobcu zo dňa 09.01.2019 a neposkytol žalobcovi ním požadovanú krátku lehotu na predloženie nových skutočností a dôkazov. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že pokiaľ ide o spôsob ukončenia daňovej kontroly, správca dane v súlade s ust. § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými počas daňovej kontroly pri ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 11.12.2017, z ktorého bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102552317/2018 a žalobca nepredložil žiadne návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice. V čase spisovania uvedenej zápisnice bola oprávnená konať za žalobcu jeho konateľka - F. V.. V podaní označenom ako návrh ďalšieho postupu pri daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie 10/2017 doručenom správcovi dane 09.01.2019 (súčasťou ktorého bola aj udelená plná moc Ing. X.), žiadal žalobca správcu dane o určenie lehoty ôsmich dní „na poskytnutie návrhu na nové dôkazy, predloženie nových dôkazov a vysvetlení, ktoré zásadným spôsobom môžu zmeniť závery správcu dane...“. Správca dane doručil Protokol z daňovej kontroly č. 100105318/2019 zo dňa 10.01.2019 spolu s výzvou č. 100105950/2019 zo dňa 10.01.2019 Ing. M. X., splnomocnenému zástupcovi žalobcu. Z obsahu administratívneho spisu ďalej vyplývajú okolnosti expedovania samotného protokolu. Žalobca podal dňa 09.01.2019 (o 15:12:54 hod.) dokument žiadosť - návrh ďalšieho postupu pri daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobie 10/2019, ktoré bolo zaevidované pod číslom 6/00170706/2019. Dokument žiadosť o autorizáciu daňový subjekt podal dňa 09.01.2019 (o 15:22:52 hod.) Ing. M. X.. Žiadosť bola podaná cez rodné číslo Ing. X. a zaevidovaná pod číslom 6/0017158/2019. Prílohou podania je aj plnomocnenstvo z 09.01.2019, ktoré udelil žalobca Ing. M. X.. Oba dokumenty boli teda doručené správcovi dane dňa 09.01.2019, t.j. v čase, keď daňová kontrola ešte nebola ukončená. Z obsahu administratívneho spisu však nie je preukázané tvrdenie žalobcu, že správca dane napriek vedomosti o uvedenom podaní žalobcu dal protokol z daňovej kontroly dňa 10.01.2019 schváliť a v ten istý deň začal aj s jeho doručovaním. Ako je zrejmé zo systému ISFS kontrolór správcu dane založil aktivitu:

- protokol z daňovej kontroly dňa 10.01.2019 o 07:32 hod. a táto aktivita bola schválená nariadeným Ing. D. N. dňa 10.01.2019 o 07:42 hod.,

- výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 10.01.2019 o 07:56 hod. a táto aktivita bola schválená nariadeným Ing. D. N. dňa 10.01.2019 o 08:02 hod..

Informáciu o podaní daňového subjektu z 09.01.2019 kontrolór správcu dane prijal od svojho nadriadeného Ing. D. N. dňa 10.01.2019 o cca 12:00 hod., t.j. v čase, keď protokol z daňovej kontroly už bol vyexpedovaný. Z popisu okolností, za ktorých bol expedovaný protokol, možno konštatovať absenciu úmyslu správcu dane zamedziť žalobcovi vznášať ďalšie dôkazné návrhy, resp. uvádzať pred správcom dane nové skutočnosti. Naopak, z postupu správcu dane v rámci samotného vykonávania daňovej kontroly plynie, že správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, boli mu poskytnuté poučenia o procesných právach a povinnostiach, správca dane s kontrolovaným daňovým subjektom preukázateľne priebežne komunikoval a ústne pojednával. Žalobca napokon aj v rámci daňovej kontroly priebežne správcovi dane predkladal dôkazy na preukázanie svojich skutkových tvrdení. Daňový subjekt bol, ako je zrejmé z obsahu Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 102552317/2018 zo dňa 11.12.2018 pred ukončením daňovej kontroly v podrobnom rozsahu oboznámený s výsledkami daňovej kontroly, žalobcovi bolo predstreté podrobné vyhodnotenie kontrolných zistení a dôkazov a boli mu ozrejmene aj nezrovnalosti, ktoré správca dane vyvodil z predložených dôkazov. Na uvedenom ústnom pojednávaní daňový subjekt nevyužil svoje právo vzniesť ďalšie návrhy na doplnenie dokazovania, resp. nepožiadaval správcu dane o určenie lehoty na vyjadrenie sa k zápisnici a označeniu ďalších dôkazných návrhov. Správny súd len na okraj poznamenáva, že pokiaľ by mal správca dane vždy, keď daňový subjekt po vypracovaní poslednej zápisnice o ústnom pojednávaní s daňovým subjektom, v ktorom daňový subjekt oboznámi s výsledkami daňovej kontroly (v ktorej samotný daňový subjekt žiadne návrhy ohľadne doplnenia dokazovania a vlastných vyjadrení nevznesie), zákonnú povinnosť poskytnúť daňovému subjektu na následnú písomnú žiadosť o určenie lehoty na doplnenie dokazovania, v ktorej absentuje konkretizácia dôkazných návrhov, resp. skutkových tvrdení, ktoré majú byť označenými konkrétnymi dôkaznými návrhmi preukázané, poskytnúť dodatočnú lehotu na doplnenie dokazovania, nebolo by možné zabrániť zneužívaniu práva daňového subjektu vznášať neurčité dôkazné návrhy za účelom oddialenia ukončenia daňovej kontroly a zmarenia činnosti správcu dane uplynutím zákonnej lehoty, v ktorej musí byť daňová kontrola ukončená

(§ 46 ods. 10 Daňového poriadku). Pokiaľ má daňový subjekt k dispozícii počas trvania daňovej kontroly konkrétne dôkazy na preukázanie právne relevantných skutkových tvrdení, potom je jeho povinnosťou konkrétne dôkazy správcovi dane predložiť, resp. ich označiť už počas trvania daňovej kontroly, a to až do dňa doručenia protokolu. Pokiaľ daňový subjekt nevie počas trvania daňovej kontroly identifikovať (konkretizovať) dôkazy, ktoré chce označiť na preukázanie svojich tvrdení, resp. tieto mu počas daňovej kontroly nie sú známe, pre taký prípad zákonodarca v citovanom ust. § 46 ods. 8 Daňového poriadku zveruje daňovému subjektu právo v rámci vyjadrenia k zisteniam správcu dane uvedený v protokole označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť, v priebehu samotnej daňovej kontroly. Záverom je potrebné zhrnúť, že nič nebránilo daňovému subjektu označiť konkrétne dôkazné návrhy už v podaní zo dňa 09.01.2019, a tak vzniesť konkrétne dôkazné návrhy do dňa doručenia protokolu splnomocnenému zástupcovi žalobcu. Z citovaného ust. § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku plynie len právo žalobcu vznášať konkrétne dôkazné návrhy do dňa doručenia protokolu (ukončenia daňovej kontroly) nie však povinnosť správcu dane poskytovať daňovému subjektu ďalšiu dodatočnú lehotu na označenie konkrétnych dôkazných návrhov. Pokiaľ žalobcovi konkrétne dôkazné návrhy boli známe, mohol toto svoje právo vznášať dôkazné návrhy využiť počas priebehu daňovej kontroly. Pokiaľ mu konkrétne dôkazy neboli v priebehu daňovej kontroly známe, mal možnosť tieto dôkazy označiť v lehote na podanie vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly.

13. Žalobca ďalej namietá, že pokiaľ by žalobcovi bolo umožnené predložiť správcovi dane všetky dôkazy, tak ako ich navrhol, resp. indikoval vo svojich podaniach ešte pred ukončením daňovej kontroly - napr. výsluch p. M. O. k otázke stavu priestorov, kde sa mali vykonávať predmetné práce, výsluch zamestnancov P. F., resp. spoločnosti MIKOMIX, ktoré mali vykonávať predmetné práce, výsluch zamestnancov daňového subjektu, ktorí obsluhovali vozový park daňového subjektu, posúdenie súpisov prác ako podkladov k vykonaným fakturáciám za iné obdobia a vo vzťahu k iným dodávateľom, ohliadka priestorov, kde sa mali vykonávať predmetné práce, posúdenie rámcových zmlúv o úpravách ocele a podobne - a poskytol žalobcovi aj primeranú lehotu na ich uplatnenie, závery správcu dane z predmetnej daňovej kontroly by mohli vyzeráť úplne inak. Uvedenú námietku vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. Jednak žalobca pred ukončením daňovej kontroly žiadne takéto konkrétne dôkazné návrhy správcovi dane nevzniesol (za vznesenie konkrétnych dôkazných návrhov, tak ako bolo už podrobne rozvedené na iných miestach tohto rozsudku, nemožno považovať ním označené podanie doručené správcovi dane dňa 09.01.2019, nakoľko v ňom absentovala konkretizácia dôkazných návrhov, rovnako ako aj konkretizácia skutočností, ktoré majú byť tým ktorým konkrétnym dôkazom preukázané) a jednak tieto nevzniesol (okrem výsluchu pána M. O.) ani v stanovenej lehote na podanie vyjadrenia k protokolu. Nič nebránilo žalobcovi uvedené konkrétne dôkazné návrhy uviesť už počas daňovej kontroly, nakoľko svojím charakterom nešlo o dôkazy, ktoré by mu nemali byť známe už pred ukončením daňovej kontroly. Pre prejednávanú vec je irelevantné polemizovať nad tým, aký by bol výsledok dokazovania, ak by správca dane vzal do úvahy dôkazy, ktoré žalobca označil v podanej žalobe. Pre úplnosť správny súd podotýka, že nie je povinnosťou daňových orgánov vykonať všetky dôkazy, ktoré daňový subjekt navrhuje. Z citovaného ust. § 3 ods. 3 Daňového poriadku, plynie, že 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. Účastník daňového konania a daňovej kontroly má síce právo v priebehu daňovej kontroly predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, avšak toto jeho právo nie je absolútne a neznamená, že správca dane, ktorý vedie daňové konanie, je povinný vykonať všetky dôkazy navrhované daňovým subjektom (obdobne rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžf/2/2014 zo dňa 12.02.2014). Predpokladom zákonnosti uvedeného postupu však je, že sa správca dane preskúmateľným spôsobom vyjadrí, prečo k výkonu daňovým subjektom navrhnutého dôkazu nepristúpil. V danom prípade, pokiaľ išlo o výsluch svedka M. Hatiara, správca dane zdôvodnil nevykonanie tohto dôkazu relevantnou konštatáciou, že navrhovaný svedok nebol zúčastnený na prácach opracovania ocele pre žalobcu.

14. Žalobca ďalej v žalobe na viacerých miestach poukazuje na závery rozhodnutia NS SR vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 ohľadne výkladových princípov presunu dôkazného bremena na správcu dane. Správny súd podotýka, ako vyplynulo z ďalšej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR (napr. bod 54 rozsudku NS SR sp. zn. 1Sžfk/81/2018 zo dňa 28.04.2020), že žalobcom citovaný rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15.03.2011 bol prekonaný vývojom rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR so zdôraznením zodpovednosti daňového subjektu za výkon práva s primeranou odbornou starostlivosťou. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení medzi bezprostredným dodávateľom a jeho odberateľom je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu, ktorý dobrovoľne vstupuje do obchodného

vzťahu a zachováva pritom opatrnosť obvyklú v obchodnom styku. Daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preukazuje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku). Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (obdobne rozsudok NS SR 3Sžfk/21/2018 zo dňa 17.04.2019).

15. Žalobca ďalej v súvislosti s tvrdením o presune dôkazného bremena na žalovaného namieta, že žalovaný nijako nepreukázal, že objektívne skutočnosti daného prípadu preukazujú pri dodaní deklarovaných plnení existenciu podvodu alebo zneužívajúceho konania a samotnú vedomosť žalobcu o takomto konaní. V tejto súvislosti žalobca poukazuje na konštantnú judikatúru súdneho dvora (napr. vo veci Maks Pen C-18/13, rozsudok v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 a pod.), konštatujúc, že správca dane môže nepriznať daňovému subjektu nárok na odpočet DPH (z dôvodu, že zdaniteľné plnenie neuskutočnil subjekt uvedený na faktúre ako dodávateľ zdaniteľného plnenia) iba a výlučne, ak správca dane preukáže kumulatívne splnenie dvoch ďalších podmienok, a to že uskutočnenie zdaniteľného obchodu je súčasťou podvodného konania a súčasne zdaniteľná osoba o existencii takéhoto podvodného konania vedela alebo mala vedieť. Uvedenú námietku vyhodnotil správny súd v celom rozsahu za nedôvodnú vychádzajúc z nasledovných úvah. Ako už bolo viackrát konštatované judikatúrou Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/16/2018 zo dňa 13.09.2019, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/22/2018 zo dňa 21.01.2020), odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktorého vykonanie (uplatnenie) je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenie. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie od konkrétneho dodávateľa (dodávateľov), je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz.

Správny súd pripomína, že ak daňový subjekt preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môže orgán finančnej správy neuznať uplatnené právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode, iba toto v zmysle judikatúry súdneho dvora prelomuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovaru a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností, podliehajúcich spoločnému systému DPH (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017). V prípade preukázania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno na orgáne finančnej správy. Pokiaľ teda orgán finančnej správy dospeje po vykonanom dokazovaní k záveru o zneužití práva daňovým subjektom, je nutné zneužitie práva daňovým subjektom (rovnako ako aj daňový podvod) v daňovom konaní preukázať.

Z vyššie uvedených záverov plynie, že správca dane k ďalším úvahám o možnom zneužití práva, resp. podvodnom konaní daňového subjektu môže dôjsť len za predpokladu, že je preukázané samotné dodanie služby (tovaru) dodávateľom uvedeným na faktúre. V prejednávanej veci však tak žalovaný ako aj správca dane dospeli k záveru, že dodanie tovaru (služby) dodávateľom uvedeným na faktúre preukázané žalobcom nebolo. Ak žalovaný v dôvodoch rozhodnutia uvádza, že nebolo preukázané dodanie plnenia dodávateľom uvedeným na faktúre, potom nie sú odôvodnené ďalšie úvahy žalobcu ohľadne dôkazného bremena správcu dane vo vzťahu k podvodnému, resp. právo zneužívajúcemu konaniu žalobcu.

Správny súd podotýka, že rozlišovanie dôvodov pre nepriznanie odpočtu DPH (neunesenie dôkazného bremena od dane tovaru/služby dodávateľom uvedeným na faktúre, zneužitie práva, podvodné konanie) má zásadný vplyv na rozloženie dôkazného bremena v daňovom konaní. Uvedené dôvody nemožno vzájomne zamieňať, ako to učinil žalobca. Len na okraj správny súd k rozlišovaniu jednotlivých dôvodov podotýka, že pri zneužití práva obvykle nedochádza k priamemu porušeniu právnych noriem. Ide o situácie, kedy nenáležitým obídením vnútroštátnych pravidiel s využitím slobôd podľa práva EÚ v konečnom dôsledku vznikne nedôvodná ujma inému, v danom prípade štátu. Sledovaným cieľom tohto konania je, aby sa daňový subjekt vyhol daňovým povinnostiam, alebo získal daňové zvýhodnenie. Predpokladom teda je, že dodané plnenie nie je využívané daňovým subjektom na podnikateľský cieľ, t.j., že služba nebola využitá zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných plnení (služba totiž musí vykazovať istú výmennú majetkovú hodnotu (USE value) pre zdaniteľnú

osobu). Elementárnym predpokladom rozvinutia úvahy o zneužití práva daňovým subjektom (v zmysle nevyužitia dodaného plnenia na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení žalobcom) je nevyhnutne predpoklad, že k plneniu (dodaniu plnenia) dodávateľom uvedeným na faktúre vôbec dôjde. Od zneužitia práva ako dôvodu pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane na vstupe je v zmysle judikatúry súdneho dvora nutné odlišovať účasť na podvodnom reťazci zdaniteľných obchodov, ktorého účelom je taktiež nedovolené profitovanie zo spoločného systému DPH. K podvodnému konaniu však dochádza vtedy, keď jeden z účastníkov transakcie neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia. Súčasne však súdny dvor vo svojej judikatúre stanovil, že právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje plnenie na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť poznačené podvodom vo vzťahu k DPH.

16. Zatiaľ, čo dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre zaťažuje žalobcu (tak ako tomu bolo v prejednávanej veci), dôkazné bremeno o zneužití práva nenáležitým obídením vnútroštátnych pravidiel, resp. o podvodnom konaní žalobu, zaťažuje správca dane. Správca dane v prípade podvodného a právo zneužívajúceho konania musí preukázať, že napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených slovenským právnym poriadkom (tak materiálnych - reálne dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre, ako aj formálnych podmienok pre odpočet DPH) a v tejto súvislosti riadnym výkladom daňového práva únie v zmysle článok IV. ods. 3 zmluvy o EÚ, bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s cieľom právnej úpravy DPH, pričom z okolností posudzovaného prípadu by bolo zrejmé, že získanie takéhoto daňového zvýhodnenia je spojené (podmienené) s vytvorením umelých podmienok (t.j. odporujúcim pôsobením trhového mechanizmu na ekonomické činnosti daňových subjektov) a jeho dosiahnutie bolo hlavným účelom posudzovaného plnenia, pokiaľ správca dane mieni odoprieť odpočet DPH daňovému subjektu konštatovaním zneužitia práva daňovým subjektom. Pokiaľ by správca dane mienil zamietnuť právo žalobcu na odpočet DPH s poukazom na podvodné konanie, zaťažovalo by správcu dane dôkazné bremeno na preukázanie existencie daňového úniku v reťazci plnení, v ktorom sa ocitol žalobca, nakoľko tento je pojmovým znakom podvodu na DPH a jednou z podmienok pre neprípustenie uplatnenia práva na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov tvoriacich súčasť takéhoto reťazca. Rovnako správcu dane v takom prípade zaťažuje dôkazné bremeno na preukázanie skutočností, že platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, že plnenie je poznačené podvodom vo vzťahu k DPH.

17. Vzhľadom na skutočnosť, že správny súd vznesené žalobné námietky vyhodnotil ako nedôvodné, žalobu ako nedôvodnú s poukazom na citované ust. § 190 SSP v celom rozsahu zamietol.

18. O náhrade trov konania vo vzťahu k žalobcovi bolo rozhodnuté podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že ako neúspešnému účastníkovi mu náhradu trov konania nepriznal a vo vzťahu k žalovanému podľa § 168 SSP a contrario tak, že ani žalovanému súd náhradu trov nepriznal, pretože neboli splnené podmienky na aplikáciu tohto ustanovenia.

Toto rozhodnutie bolo prijaté pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ak to zákon pripúšťa (§ 439, § 440 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu, ktorá sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť

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

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak

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