Súd:	Správny súd v Bratislave
Spisová značka:	NR-11S/111/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu:	4021200407
Dátum vydania rozhodnutia:	07. 07. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	Mgr. Monika Hrašnová
ECLI:	ECLI:SK:SpSBA:2026:4021200407.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Moniky Hrašnovej a členiek senátu JUDr. Barbory Vrbovej a A. B. C., PhD., v právnej veci žalobkyne: C. D., nar. XX.XX.XXXX, bytom A. E. X, XXX XX E. F., (pred tým Kornélia Dimičová PEKÁREŇ NELA, miesto podnikania Majzonovo nám. č. 4, 940 01 Nové Zámky, IČO: 30 393 507), v zastúpení: slc partners s.r.o. advokátska kancelária, so sídlom Hviezdoslavovo nám. 16, 811 02 Bratislava, IČO: 47 246 634, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 145011/2021 zo dňa 07.04.2021, takto

r o z h o d o l :

I. Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 145011/2021 zo dňa 07.04.2021 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.
II. Žalobkyni p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Administratívne konanie
1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) vykonal u subjektu Kornélia Dimičová PEKÁREŇ NELA, s miestom podnikania Vinohrady 9727/3 D, 94 001 Nové Zámky, IČO: 33 93507, (daňový subjekt ukončil podnikateľskú činnosť ku dňu 01.01.2022) (ďalej len „daňový subjekt“, príp. „žalobkyňa“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2017, o výsledku, ktorej vyhotovil Protokol č. 101463921/2019 zo dňa 14.06.2019, ktorý bol daňovému subjektu doručený dňa 17.06.2019.

2. Daňová kontrola, začatá dňa 09.05.2018, bola vykonaná podľa § 46 ods. 1 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“). Správca dane kontrolou predložených účtovných dokladov zistil, že daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2017 uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 03041701 zo dňa 31.03.2017 v celkovej sume 84 000,- Eur, z toho základ dane v sume 70 000,- Eur a DPH v sume 14 000,- Eur za dodané reklamné služby v zmysle Zmluvy o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 04.01.2017. Faktúru vystavila spoločnosť AKYS, s.r.o., IČO: 45 709 351. Taktiež si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 201759 zo dňa 31.03.2017 v celkovej sume 7 005,60 Eur, z toho základ dane v sume 5 838,00 Eur a DPH v sume 1 167,60 Eur, za dodané baliace služby. Faktúru vystavila spoločnosť OP Servis s. r. o., IČO 46 367 501.

3. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane dňa 07.07.2020 rozhodnutie č. 101134690/2020, ktoré bolo rozhodnutím žalovaného č.101636207/2020 z 28.10.2020 zrušené a vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie. Následne správca dane vydal nové rozhodnutie č. 576807/2020 zo dňa 14.12.2020, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil daňovému

subjektu rozdiel dane v sume 15 167,29 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2017 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“).

4. Správca dane za účelom preverenia uskutočnenia fakturovaných reklamných služieb požiadal dožiadaním zo dňa 21.06.2018 miestne príslušného správcu dane dodávateľskej spoločnosti AKYS s.r.o. Z odpovede dožiadaného správcu dane vyplynulo, že za účelom preverenia požadovaných skutočností vyzval predvolaním zo dňa 11.07.2018 k podaniu svedeckej výpovede p. A. C., konateľa spoločnosti AKYS, s.r.o., ktorý nepredložil požadované doklady a písomnosti, tieto boli zaistené Kriminálnym úradom finančnej správy. Uviedol, že spoločnosť nemala zamestnancov na vykonávanie reklamnej činností, ktoré boli predmetom fakturácie pre odberateľa -žalobkyňu, ani materiálne vybavenie na výkon. Deklarované činnosti vykonával subdodávateľský – sprostredkovane. Pre spoločnosť komplexne zabezpečovala reklamné a marketingové služby spoločnosť PETAS, spol. s r. o., IČO: 35 912 341, ktorú zastupoval p. G. H., a to v zmysle uzatvorenej Zmluvy o obchodnej spolupráci. Správca dane ďalej zistil, že spoločnosť PETAS, spol. s r. o. zanikla v dôsledku zlúčenia a od 22.02.2018 sa stala jej právnym nástupcom spoločnosť SLOVAKIA TRANSPORT SERVICE, s. r. o., IČO: 45 981 540.

5. Nadväznosti na vyjadrenie konateľa spoločnosti AKYS s.r.o. správca dane požiadal Daňový úrad Bratislava dožiadaním o poskytnutie fotokópií dokladov spoločnosti AKYS s.r.o. Z odpovede dožiadaného Daňového úradu Bratislava boli dňa 23.10.2018 zaslané fotokópie dokladov spoločnosti AKYS, s.r.o.; faktúry vystavených spoločnosťou AKYS s.r.o. pre kontrolovaný daňový subjekt, Zmluva o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 04.01.2017 vrátane jej dodatkov č.1, 2, 3, hlavná knihu, evidencia DPH na výstupe + evidencia DPH odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie február 2017 – október 2017 a knihu dodávateľských a odberateľských faktúr za rok 2017.

6. Správca dane nadobudol vedomosť o tom, že spoločnosť AKYS s.r.o. nakúpila reklamné služby od spoločnosti PETAS, spol. s r. o., IČO: 35 912 341, ktorej právnym nástupcom sa od 22.02.2018 stala spoločnosť SLOVAKIA TRANSPORT SERVICE, s. r. o. , IČO: 45 981 540.

7. Z dôvodu preverenia uskutočnenia reklamných služieb spoločnosťou PETAS, spol. s r. o. správca dane dožiadal dňa 21.06.2018 Daňový úrad Trenčín, ktorý v odpovedi na dožiadanie uviedol, že vykonal na adrese sídla spoločnosti SLOVAKIA TRANSPORT SERVICE, s. r. o. (právneho nástupcu PETAS spol. s r.o.) miestne zisťovanie a zistil, že spoločnosť sa na adrese sídla nenachádza. Predmetná spoločnosť nemala zamestnancov a ani majetok, posledné daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby podala za zdaňovacie obdobie roka 2015 a ku dňu 31.07.2014 jej bola ukončená registrácia DPH. Bývalý konateľ p. C. (konateľ od 17.02.2014 do 29.03.2018) vo svojom vyjadrení (zabezpečené v inom konaní Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9311401/5/3329034/2014/FieL) uviedol, že o skutočnosti, že bol konateľom spoločnosti B. I. B., B. nemá vedomosť, prišiel za ním istý pán, ktorý mu dal podpísať doklady, o aké doklady sa jednalo, uviesť nevedel. Ďalej uviedol, že žiadne doklady spoločnosti B. I. B., B. nemá, žiadnu činnosť za spoločnosť nevykonával, iba podpisoval doklady. K sídlu spoločnosti sa vyjadriť nevedel, na konanie za spoločnosť nepoveril žiadnu osobu. Správca dane ďalej zistil, že majiteľ nehnuteľnosti neudelil spoločnosti SLOVAKIA TRANSPORT SERVICE, s.r.o. súhlas na zápis nehnuteľnosti ako sídla spoločnosti. Správca dane nezískal doklady spoločnosti PETAS, spol. s r. o., spoločnosť nemá ustanoveného nového konateľa.

8. V rámci daňovej kontroly bol Daňovým úradom Košice na základe dožiadania správcu dane vypočutý aj p. H., bývalý konateľ spoločnosti PETAS, spol. s r.o., ktorej hlavným predmetom činnosti bolo sprostredkovanie reklamy a marketingu, spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, mala virtuálne sídlo, svoju podnikateľskú činnosť vykonávala na celom území Slovenskej republiky, faktúry vystavoval a podpisoval osobne konateľ a taktiež osobne podával daňové priznania k DPH. Ďalej uviedol, že konateľa spoločnosti AKYS s.r.o. (p. C.) poznal, obchodný vzťah nadviazali na jeseň roku 2016, uviedol, že služba bola spoločnosti AKYS s.r.o. poskytnutá, pričom spoločnosť PETAS, spol. s r. o. nerealizovala dodávku služieb priamo, ale boli zrealizované výhradným dodávateľom spoločnosťou GASS, s. r. o., Panská 18, Bratislava a neskôr J. K., B.. K službám boli vypracovaná dokumentácia o zrealizovaní pravosti obchodu, zmluvy, fotodokumentácia, CD nosiče a tzv. hodnotiace správy. Konateľ spoločnosti p. H. nepredložil správcovi dane na preukázanie svojich tvrdení žiadne dôkazy z dôvodu, že ich odovzdal pri prevode obchodného podielu, ktorý bol riešený cez právnych zástupcov, v zmysle odovzdávacieho protokolu novému konateľovi, zástupcovi nástupníckej spoločnosti SLOVAKIA TRANSPORT SERVICE, s.r.o. Potvrdil, že obchodoval výlučne zo spoločnosťou AKYS s.r.o. hoci žalobkyňu pozná.

9. V súvislosti s vykonanou kontrolou u daňového subjektu AKYS s.r.o. na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2017 správca dane v rámci tohto konania zistil, že hlavným dodávateľom služieb AKYS s.r.o. bola spoločnosť PETAS, spol. s r. o., spoločnosť AKYS s.r.o. sprostredkovala predaj reklamných práv k rôznym kultúrnym a športovým podujatiam, ktorých nebola organizátorom ani spoluorganizátorom, pričom organizátorov osobne nepozná, v subdodávke zabezpečila pre partnerov podujatí reklamné a propagačné služby, ale aktívne sa nezúčastňovala na jednotlivých podujatiach. Predmetom Zmlúv o poskytovaní reklamných služieb bolo zabezpečenie mediálnej kampane k jednotlivým podujatiam, propagácia obchodného mena a loga poprípade aj produktu, resp. ich sprostredkovanie, spoločnosť PETAS, spol. s r. o. zabezpečovala pre spoločnosť AKYS s.r.o. grafické návrhy pre TV spoty, zvukové návrhy pre rádio spoty, LED spoty, grafické návrhy pre banery, bilbordy, vstupenky, rôzne darčekové predmety, tlač lístkov, hodnotiace správy k jednotlivým podujatiam, vyhotovovanie audiovizuálnych záznamov jednotlivých podujatí. Pre žalobkyňu spoločnosť AKYS s.r.o. zabezpečovala služby na nasledovných akciách: HANS ZIMMER LIVE ON TOUR, KALI DEZERT TOUR, 20. ROČNÍK MISS DOMAŠA 2017, LORD OF THE DANCE 2017, KABÁT TURNÉ 2017 - sprostredkovanie prezentácii obchodného mena alebo loga na type kultúrnych a športových podujatiach pri zabezpečení reklamy pre žalobkyňu. Pán Kučera (konateľ AKYS s.r.o.) jednal s pánom H. (konateľ PETAS spol. s r.o.). AKYS s.r.o. služby zabezpečila v subdodávke. Spoločnosť L. B. nakúpila regionálnu mediálnu kampaň print a kampaň rozhlas a internet outdoor/indoor pri vyššie zmienených akciách od spoločnosti PETAS, spol. s r. o. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100896615/2019). V rámci tejto kontroly príslušný Daňový úrad Košice vypočul bývalého konateľa daňového subjektu PETAS, spol. s r. o. G. H., ktorý uviedol, že hlavnou činnosťou spoločnosti bolo sprostredkovanie reklamy a marketingových služieb. Spoločnosť nemala zamestnancov, mala iba virtuálne sídlo, bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra z dôvodu druhotnej platobnej neschopnosti. Jediným odberateľom za rok 2017 bola spoločnosť AKYS, s.r.o. dodávateľom služieb, ktoré ďalej fakturoval pre spoločnosť AKYS s.r.o. bola spoločnosť GASS, s.r.o. - konateľ G. M., neskôr spoločnosť J. K. B. a predmetom obchodu boli reklamné práva. Obchodný kontakt nadviazala spoločnosť PETAS, spol. s r. o. so spoločnosťou GASS, s.r.o. a J. K. B. v priebehu roka 2016, následne spísali zmluvu a ostatné zmluvy spisovali priebežne. Vierohodnosť a bezproblémovosť obchodného partnera overoval v tom čase možnými dostupnými prostriedkami. G. M. ho vždy priebežne informoval o stave prebiehajúcich činnostiach spojených s predmetom obchodu, všetko bolo vždy podložené podpísanou zmluvou. Dodávatelia GASS s.r.o. a Bright Industry s.r.o. vystavovali faktúry (nevie uviesť kto) pre spoločnosť PETAS, spol. s r.o., ktorých predmetom boli reklamné práva v zmysle zmlúv, detaily sú uvedené v zmluvách. Nemá vedomosť o tom, či predmetné služby realizovali tieto spoločnosti vo vlastnej réžii. Hodnotiace správy z reklamných športových a kultúrnych podujatí spoločnosť PETAS spol. s r. o. poskytla spoločnosti AKYS s.r.o. vrátane DVD nosičov a záznamov o realizovaní a pravosti obchodu, ako aj ďalších dôkazov získaných od jeho dodávateľov. Dodávateľom predmetných služieb bola spoločnosť GASS s.r.o. ktorá zanikla zlúčením so spoločnosťou PADAVAN, s.r.o. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102614580/2018)

10. V súvislosti s vykonanou kontrolou u daňového subjektu AKYS s.r.o. bol vypočutý aj G. M. bývalý konateľ GASS s.r.o. a Bright Industry s.r.o., ktorý uviedol, že u oboch spoločností bola hlavnou činnosťou sprostredkovanie reklamnej činnosti. Spoločnosť nemala zamestnancov, činnosť vykonával konateľ, ktorý kupoval a predával reklamné práva (nevedel však vysvetliť pojem čo sú reklamné a mediálne priestory, nevedel vysvetliť výraz reklamné práva a uviedol, že všetko je v účtovníctve), sídlo spoločnosti bolo len virtuálne, faktúry spoločnosti vystavoval a účtovníctvo viedol konateľ, má ukončené odborné učilište stavebné, účtovné operácie si robil sám. Hlavnými dodávateľmi oboch spoločností boli PVK Consulting, s.r.o. , Voiton Agency s.r.o., a Kalypso s.r.o.

11. Na základe vyššie uvedených skutočností zaslal správca dane žalobkyni výzvu na predloženie dôkazov v zmysle § 45 ods. 2 písm. d) a e) a § 24 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, ktorej súčasťou bolo aj oznámenie o zistených skutočnostiach správcom dane ohľadom obchodných transakcií so spoločnosťou AKYS s.r.o. Žalobkyňa na výzvu správcu dane zo 14.05.2019 reagovala podaním z 30.05.2019.
12. Správca dane po vyhodnotení všetkých zistení a dôkazov dospel k záveru, že prijatie služby podľa uvedenej faktúry od daňového subjektu AKYS s.r.o. aj napriek existencii listinného dôkazu - faktúry považuje za nepreukázané. Nebolo možné preveriť ako boli tieto služby vykonané, z vyjadrenia jednotlivých svedkov dodávateľskej, či subdodávateľských spoločností vyplynulo, že žiadna z nich

reklamné služby nevytvorila, každá spoločnosť tieto služby iba nakúpila a sprostredkovala predaj. Poskytnutie služby bolo potvrdené iba ústne. Správca dane nedisponuje dokladmi od právnych nástupcov týchto spoločností. Správca dane uzavrel, že nebolo preukázané reálne uskutočnenie služieb v zmysle predmetnej faktúry, a teda nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u subdodávateľov predmetných reklamných služieb a tým nebol ani preukázaný vznik daňovej povinnosti dodávateľa kontrolovaného platiteľa dane v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby a v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a) citovaného zákona v zmysle, ktorého 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.
13. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobkyňa síce predložila správcovi dane hodnotiacu správu k podujatiu LORD OF THE DANCE 2017 a podľa dodatku č. 1 k zmluve o poskytovaní reklamných služieb uzatvorenou medzi žalobkyňou a AKYS s.r.o. je uvedené, že spoločnosť AKYS s.r.o. zabezpečí reklamné služby na predmetnom podujatí, avšak žalobkyňa počas ústneho pojednávania konaného dňa 02.05.2019 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101024568/2019) ani jednu prijatú faktúru od spoločnosti AKYS s.r.o, nespárovala s týmto podujatím. (sporná faktúra bola naparovaná k podujatiu KALI DEZERT TOUR 2017 pozn. správneho súdu)

14. Správca dane ďalej vo vzťahu k uplatnenému odpočtu z faktúry vystavenej spoločnosťou OP SERVIS s.r.o. zistil, že právnym nástupcom spoločnosti OP Servis s.r.o. sa stala spoločnosť JT COMPANY INVEST s.r.o., IČO: 46 201 904. Z dôvodu preverenia uskutočnenia baliacich služieb na základe faktúry vystavenej spoločnosťou OP Servis s.r.o. správca dane dožiadal Daňový úrad Bratislava, ktorý v odpovedi na dožiadanie uviedol, že spoločnosť JT COMPANY INVEST s.r.o. so správcom dane nespolupracuje, písomnosti si nepreberá, sídlo je neaktívne, konateľom je občan Rumunska. Spoločnosť podala daňové priznanie k DPH za január 2017. Správca dane z výsledkov dožiadania nezískal dôkazy, ktoré by preukazovali reálnosť uskutočnenia dodania služby spoločnosťou OP Servis s.r.o.

15. Na základe vyššie uvedených skutočností zaslal správca dane žalobkyni výzvu na predloženie dôkazov v zmysle § 45 ods. 2 písm. d) a e) a § 24 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, ktorej súčasťou bolo aj oznámenie o zistených skutočnostiach správcom dane ohľadom obchodných transakcií so spoločnosťou OP Servis s.r.o. a nástupníckou spoločnosťou JT COMPANY INVEST s.r.o. Žalobkyňa na výzvu správcu dane reagovala podaním z 30.05.2019.

16. Správca dane vypočul na ústnom pojednávaní bývalého konateľa OP Servis s.r.o. p. H. B., ktorý predložil kópiu protokolu o odovzdaní a prevzatí účtovníctva nástupníckej spoločnosti. Vyjadril sa, že spornú faktúru vystavil, úhrada prebehla cez bankový účet, baliace služby vykonali jeho vlastní zamestnanci, ktorým ubytovanie, oblečenie a stravu poskytla žalobkyňa. Osobnú prepravu vykonala spoločnosť OP Servis s.r.o. vlastnými motorovými vozidlami, služby boli vykonané v prevádzke žalobkyne v Nových Zámkoch, daň bola priznaná a odvedená v príslušnom zdaňovacom období. Ďalej sa svedok vyjadril, že k 31.12.2017 vysporiadal všetky záväzky voči štátu, zamestnanci boli riadne zaevidovaný v sociálnej a zdravotnej poisťovni. Počas ústneho pojednávania zástupca žalobkyne predložil správcovi dane za rok 2017 mesačnú evidenciu na základe fakturácie, ako boli vykonané baliace práce podľa jednotlivých kusov pekárenských výrobkov a registračné listy sociálnej a zdravotnej poisťovne v počte 12 x mesačne a evidenciu vykonaných baliacich prác, 14 kusov registračných listov do Sociálnej poisťovne. (v administratívnom spise predloženom pre toto zdaňovacie obdobie sa registračné listy nenachádzali)

17. Správca dane po vyhodnotení všetkých zistení a dôkazov dospel k záveru, že tieto nepreukazujú uskutočnenie služby, ktorá sa mala podľa preverovaných dokladov uskutočniť medzi kontrolovaným platiteľom ako odberateľom a daňovým subjektom OP Servis s.r.o., ktorej právnym nástupcom sa stala spoločnosť JT COMPANY INVEST s.r.o. ako dodávateľom. Napriek tomu že H. B. dodanie baliacich prác vlastnými zamestnancami ústne potvrdil, ústne potvrdil aj priznanie DPH do štátneho rozpočtu, správca dane považuje vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH za príslušné zdaňovacie obdobie za nepreukázané z dôvodu, že správcovi dane neboli poskytnuté žiadne doklady spoločnosti OP Servis s.r.o.

18. Žalovaný na základe podaného odvolania rozhodnutie správcu dane rozhodnutím č. 145124/2021 zo dňa 07.04.2021 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil (ďalej aj ako „druhostupňové rozhodnutie“ alebo „preskúmavané rozhodnutie“).

19. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia zopakoval priebeh vykonanej daňovej kontroly, popísal zistenia správcu dane a vo vzťahu k odvolacím námietkam daňového subjektu uviedol, že tieto nepovažoval za dôvodné. V dôvodoch napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, že realizáciu obchodnej transakcie v prípade daňového subjektu - dodanie služieb, musia preukázať obidvaja jej účastníci, nielen daňový subjekt, ako prijímateľ služby, ale aj dodávateľ služby. V prípade, ak by postačovalo, aby realizáciu obchodnej transakcie preukazoval iba odberateľ, ktorý disponuje dodávateľskou faktúrou, na základe, ktorej si uplatňuje svoje právo na uplatnenie odpočítania dane, nemalo by vykonávanie daňovej kontroly význam. K vyjadreniam zástupcu dodávateľskej spoločnosti žalovaný uviedol, že vyjadrenie o niečom čo nie je žiadnym iným spôsobom preukázané nie je možné v daňovom konaní považovať za dôkaz. Daňový subjekt ako platiteľ dane má právo odpočítať si daň z dodaných služieb iba v prípade, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť a v prípade, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku zo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Z uvedeného vyplynulo žalovanému, že daňovému subjektu vzniká právo na odpočítanie dane v prípade, ak sa preukáže že dodávateľovi služby vznikla z dodania služby v zmysle § 19 zákona o DPH daňová povinnosť. Uvedená skutočnosť je dôvodom, prečo dodanie služby musí preukázať predložením dôkazov aj dodávateľ daňového subjektu.

20. Vo vzťahu k námietke daňového subjektu o porušení § 24 daňového poriadku žalovaný uviedol, že správca dane ani žalovaný nespochybňujú, že daňový subjekt predložil správcovi dane v priebehu daňovej kontroly dôkazy, ktorými disponoval. K námietke nezabezpečenia všetkých dostupných dôkazov, ktorými mali byť svedecké výpovede zástupcu a zamestnancov dodávateľskej spoločností žalovaný uviedol, že správca dane pri zabezpečovaní dôkazov prihliadal na výpovednú hodnotu dôkazov, ktoré mal podľa názoru daňového subjektu zabezpečiť. Svedecké výpovede zamestnancov dodávateľskej spoločnosti bez predloženia ďalších dôkazov, nie je možné považovať za také dôkazy, ktoré by preukázali, že služby boli skutočne zrealizované vo fakturovanom rozsahu a práve osobou uvedenou na predložených faktúrach, ako dodávateľ. K zabezpečeniu svedeckých výpovedí žalovaný ďalej uviedol, že je na správcovi dane vykonávajúcemu dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré ma už správca dane v priebehu konania k dispozícii. K digitálnym dôkazom uviedol, že tieto dôkazy preukazujú iba to, že reklama bola daňovému subjektu dodaná, ale nepreukazujú, kto službu daňovému subjektu dodal.

21. K námietke daňového subjektu, že správca dane napriek tomu, že disponoval osobnými údajmi zamestnancov dodávateľskej spoločnosti nepredvolal ich na podanie svedeckej výpovede žalovaný uviedol, že skutočnosť, že daňový subjekt predložil správcovi dane registračné listy zamestnancov dodávateľskej spoločnosti, zo Sociálnej poisťovne a zdravotných poisťovní, nie je dôkazom o tom, že služby boli skutočne dodané uvedenou spoločnosťou. K zabezpečeniu svedeckých výpovedí zamestnancov dodávateľskej spoločnosti žalovaný uviedol, že správca dane v rámci dokazovania posudzuje závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a je v jeho právomoci posúdiť rozsah a vypovedaciu schopnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov. Správca dane skúmal súvislosť navrhovaného dôkazu už s vykonaným dokazovaním, t. j. jeho schopnosti zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania resp. skúmal, či navrhovaný dôkaz môže lepšie ozrejmiť skutkový stav. Svedeckými výpoveďami sa v priebehu dokazovania v daňovom konaní overuje existencia deklarovaných obchodných prípadov, ktoré musia byť preukázané listinnými dokladmi.

22. K svedeckej výpovedi konateľa dodávateľskej spoločnosti OP Servis s.r.o., p. H. B. žalovaný uviedol, že konateľ spoločnosti dodanie služieb v prospech daňového subjektu potvrdil, ale na preukázanie svojich tvrdení nepredložil žiadne dôkazy. Z protokolu o odovzdaní a prevzatí dokladov zo dňa 02.02.2018 vyplýva, že konateľ spoločnosti odovzdal všetky doklady spoločnosti OP Servis s.r.o. p. Marinel Marian Ciuci, Rumunsko, konateľovi spoločnosti JT COMPANY INVEST s.r.o. ktorá sa stala dňa 27.02.2018 právnym nástupcom spoločnosti OP Servis s.r.o. K vyjadreniu daňového subjektu, že konateľ spoločnosti OP Servis s.r.o. svojou výpoveďou konvalidoval absenciu listinných dôkazov, ktoré nedokázal predložiť a správca dane tým, že nevyhodnotil svedeckú výpoveď v jeho prospech

porušil § 24 daňového poriadku žalovaný uviedol, že svedecká výpoveď nemôže nahradiť listinné dôkazy, ktorými sú obchodní partneri povinní preukázať uskutočnenie obchodnej transakcie. Správca dane svedeckú výpoveď neodmietol, ale vyhodnotil ju v nadväznosti na zistené skutočnosti. K námietke daňového subjektu, že správca dane nevyužil všetky možnosti na preverenie skutočností uvedených na listinných dôkazoch t. j. nedostatočne zistil skutkový stav žalovaný uviedol, že správca dane vykonal za účelom preverenia deklarovaných skutočností všetky úkony, ktoré mu vyplývajú z ustanovení daňového poriadku.

23. K námietke týkajúcej sa zabezpečenia svedeckej výpovede konateľa nástupníckej spoločnosti JT COMPANY INVEST s.r.o. žalovaný uviedol, že správca dane zaslal v priebehu vyrubovacieho konania predvolanie na adresu trvalého pobytu konateľa do Rumunska a taktiež zaslal za účelom zabezpečenia svedeckej výpovede dožiadanie miestne príslušnému správcovi dane spoločnosti OP Servis s.r.o. Z odpovede na dožiadanie vyplynulo, že správca dane zaslal p. A. A. N., predvolanie k účasti na svedeckej výpovedi. Zásielky sa vrátili správcovi dane ako nedoručené z dôvodu, že adresát je odsťahovaný. Keďže pán A. A. N., je občanom Rumunska a vzhľadom na skutočnosť, že v súčasnosti neexistuje právny rámec, ktorý by umožňoval medzinárodnú výmenu informácií za účelom vypočutia svedka medzi Rumunskom a Slovenskou republikou, správca dane nemal môžu požiadať o MVI. Správca dane neodignoroval a ani neznevažoval informácie získané zo svedeckej výpovede konateľa dodávateľskej spoločnosti, ale vyjadrenie svedka nie je bez ďalších dôkazov dôkazom preukazujúcim uskutočnenie obchodnej transakcie.

24. K prevereniu kontrolných výkazov žalovaný uviedol, že údaje uvedené v kontrolnom výkaze majú iba informatívny charakter o prijatých a vystavených faktúrach. Skutočnosť, že daňový subjekt v kontrolnom výkaze uvedie náležitosti ohľadne vystavenej faktúry nie je ešte dôkazom, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnenie v rozsahu a osobou uvedenou na faktúre.

25. Vo vzťahu namietaným pochybeniam správcu dane pri preverovaní dodania plnení spoločnosťou AKYS s.r.o. žalovaný zosumarizoval skutkové zistenia správcu dane pričom k namietanému preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt uviedol, že obchodný prípad je dvojstranný právny akt a preto jeho realizáciu musia vedieť preukázať predložením dôkazov obidvaja obchodní partneri. V prípade, že obchodný partner daňového subjektu predloženými dokladmi a dôkazmi nepreukáže realizáciu obchodného prípadu dostáva sa daňový subjekt do dôkaznej núdze a obchodný prípad sa pre daňové účely považuje za nepreukázaný. Uviedol, že správca dane vykonal v priebehu dokazovania za účelom zabezpečenia dokladov potrebných na preukázanie realizácie obchodného prípadu všetky úkony, ktoré mu vyplývajú z daňového poriadku. Doklady, ktoré by jednoznačne preukázali dodanie fakturovaných služieb dodávateľskou, resp. subdodávateľskými spoločnosťami sa mu však zabezpečiť nepodarilo. K namietanému zmätočnému a nepreskúmateľnému vyjadreniu správcu dane k spárovaniu faktúry k podujatiu LORD OF THE DANCE 2017 k zmluve žalovaný uviedol, že z predloženého spisového materiálu vyplýva, že správca dane daňovému subjektu oznámil, o ktorú spornú faktúru sa jedná.

26. K namietanému preukazovaniu uskutočnenia fakturovanej služby žalovaný uviedol, že uplatnenie práva na odpočítanie dane je podmienené preukazovaním, že dodaniu služby skutočne aj došlo a že z dodania služby vznikla dodávateľovi - platiteľovi dane daňová povinnosť. Osoba, ktorá je deklarovaná ako dodávateľ, resp. subdodávateľ musí byť identická s osobou, ktorá reálne službu odberateľovi dodala. Správca dane preto v priebehu dokazovania preveroval uskutočnenie zdaniteľného obchodu nielen po stránke formálnej (vystavené účtovné doklady), ale aj po stránke materiálnej. Preveroval, či boli fakturované služby skutočne daňovému subjektu dodané a to práve dodávateľom uvedeným na faktúre resp. jeho subdodávateľmi. Právo na odpočítanie dane nevzniká iba z dôvodu uvedenia na dodávateľskej faktúre. K namietanej ignorancii svedeckej výpovede odvolací orgán uvádza, že na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia nestačia svedecké výpovede potvrdzujúce uskutočnenie zdaniteľných plnení, ale tvrdenia svedkov musia byť preukázané predložením listinných dôkazov. Svedecká výpoveď nemôže v daňovom konaní nahradiť listinné dôkazy, ktoré je správca dane povinný v zmysle ustanovení daňového poriadku v priebehu daňovej kontroly preveriť. Taktiež uviedol, že v rámci daňovej kontroly spoločnosti AKYS s.r.o. príslušný správca dane nepriznal právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou PETAS, spol. s r. o., ktorej dodávateľmi boli GASS, s.r.o. a J. K., B., ktorým mali služby dodať spoločnosti PVK Consulting s.r.o., Voiton Agency s.r.o. a spoločnosť Kalypso, s.r.o., ktoré neboli bližšie identifikované.

27. K námietke daňového subjektu, že správca dane získal svedecké výpovede zástupcov subdodávateľských spoločností v priebehu iných konaní uviedol, že správca dane použil ako dôkaz v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku svedecké výpovede, ktoré zástupcovia subdodávateľských spoločností poskytli správcovi dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2017 v spoločnosti AKYS s.r.o. Správca dane preto nepovažoval za potrebné opakovane zabezpečovať svedecké výpovede, o ktorých iný správca dane rozhodol, že neboli dôkazom na preukázanie dodania služieb v prospech spoločnosti AKYS s.r.o. V zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku mal správca dane možnosť použiť zápisnicu z vypočutia svedkov ako dôkaz, nakoľko sa jednalo dôkazy, ktoré prispeli k objasneniu skutočnosti rozhodujúcich pre správne určenie dane. Skutočnosť, že hodnotiace správy neobsahujú názov zhotoviteľa poskytovateľa a objednávateľa, predmet zmluvy a taktiež neobsahuje presne, koho meno alebo logo reklamujú nemajú podľa žalovaného na rozhodnutie správcu dane vplyv. Správca dane neuznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z dôvodu, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u iného dodávateľa a subdodávateľov. Taktiež nepovažoval žalovaný za potrebné preverovať v rámci obchodného reťazca ďalšie spoločnosti v obchodnom reťazci (VOITON AGENCY s.r.o., KALYPSO s.r.o.), pretože nie je povinnosťou správcu daní viesť dokazovanie dovtedy pokým sa preukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu.

28. K preukázaniu autorstva vykonaných služieb subdodávateľskými spoločnosťami žalovaný uviedol, že v prípade daňového subjektu bola spoločnosť AKYS s.r.o. uvedená ako dodávateľ reklamných služieb, v skutočnosti je sprostredkovateľom a reklamné služby dodávali subdodávateľské spoločnosti, ktoré musia vedieť dodanie služieb preukázať predložením dôkazov.

29. Žalovaný k námietke, že správca dane nevykonal ním navrhované dôkazy z predložených kontrolných výkazov, nepredvolal svedkov subdodávateľov spoločnosti AKYS s.r.o. a znemožnil vykonanie prezentácia fotografií uviedol, že k nepreverenu kontrolného výkazu ani zabezpečeniu svedeckých výpovedí subdodávateľských spoločností nebuďte opakovane zaujímať stanovisko. K zamietnutiu možnosti prezentovať fotografie uviedol, že tieto mal k dispozícii. Správca dane neuznal daňovému subjektu právo na odpočítanie z dôvodu, že dodávateľská a subdodávateľská spoločnosť nepredložili v priebehu daňovej kontroly doklady, ktorými by preukázali, že reklamné služby daňový subjekt dodal a že z ich dodania vznikla daňová povinnosť.

30. Žalovaný ako nedôvodné vyhodnotil aj námietky daňového subjektu v súvislosti s opakovaným predĺžením lehoty na vydanie prvostupňového rozhodnutia. Správca dane ako aj žalovaný konali v súlade s ustanoveniami daňového poriadku. Žalovaný uviedol, že v konaní boli dodržané všetky správcom určené lehoty. K námietke žalobkyne, že o opakovanom predĺžení lehoty bola vyrozumená až pri ústnom pojednávaní uviedol, že rozhodnutie bolo vydané v lehote stanovenej v oznámení druhostupňového orgánu, ktorý opakovane správcovi dane lehotu predĺžil.

II.
Rozsah a dôvody žaloby
(Argumenty žalobkyne)

31. Žalobkyňa sa včas podanou správnou žalobou, pôvodne doručenou Krajskému súdu v Nitre, domáha preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 145011/2021 zo dňa 07.04.2021, ktoré navrhla zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.
32. Žalobkyňa namieta, že správca dane nesprávne vyhodnotil predložené dôkazy, dostatočne sa s nimi nevysporiadal a rozhodoval v rozpore so zákonom o DPH a daňovým poriadkom. Žalobkyňa zároveň tvrdí, že správca dane nezabezpečil všetky dôkazy potrebné na spoľahlivé zistenie skutkového stavu, čím porušil svoju povinnosť podľa § 24 daňového poriadku.

33. Žalobkyňa konštatuje, že splnila svoju dôkaznú povinnosť v rozsahu, ktorú od nej možno spravodlivo požadovať. Zdôraznila, že mohla predložiť iba také dôkazy, ktoré mala objektívne k dispozícii. Tvrdí, že predložila všetky dostupné účtovné, listinné, digitálne aj hmotné dôkazy o uskutočnení zdaniteľných plnení a navrhla aj ďalšie dokazovanie (najmä výsluchy svedkov), ktoré mohol vykonať už iba správca dane. V tej súvislosti žalobkyňa uviedla, že správca dane od nej požadoval neurčitý a neobmedzený

okruh dôkazov bez toho, aby konkretizoval, aké ďalšie dôkazy považuje za potrebné. Uviedla, že správca dane pritom nikdy netvrdil, že žalobkyňa nepredložila konkrétne požadované doklady alebo že niektoré doklady chýbali, preto zastáva názor, že svoje dokumentačné povinnosti splnila.

34. Žalobkyňa vytýka správcovi dane, že napriek návrhom nevypočul zamestnancov dodávateľa ani ďalších navrhovaných svedkov, hoci disponoval ich identifikačnými údajmi, tým podľa žalobkyne znemožnil preukázanie reálneho uskutočnenia plnení a súčasne vytvoril situáciu, keď absenciu týchto dôkazov následne použil v jej neprospech. Opakovane namietala, že správca dane si nesplnil svoju základnú povinnosť zistiť, či dodávateľ daňového subjektu uviedol skúmané faktúry do svojho kontrolného výkazu a priznal z nich DPH.

35. Ďalej žalobkyňa namieta porušenie zásady materiálnej pravdy, zásady zákonnosti, zásady súčinnosti, zásady voľného hodnotenia dôkazov a zásady rýchlosti a hospodárnosti konania. Tvrdí, že správca dane časť dôkazov nevykonal, časť vykonal iba formálne, dôkazy neposudzoval vo vzájomných súvislostiach, neumožnil žalobkyni klásť otázky svedkom a svoje závery oprel o domnienky namiesto preukázaných skutočností, čím spôsobil nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

36. Žalobkyňa ďalej namietala, že správca dane vo všeobecnosti uviedol, že dodanie tovarov a služieb nebolo zo strany daňového subjektu preukázané vôbec, resp. keď bolo dodanie preukázané, tak nie je zrejmé, že tovary a služby dodal deklarovaný subjekt. Takýto záver považuje žalobkyňa za nesprávny a tvrdí, že všetky zdaniteľné plnenia sa uskutočnili, dodali ich deklarovaní dodávatelia a žalobkyni tak vznikol nárok na odpočet DPH.

37. Vo vzťahu k spoločnosti AKYS s.r.o. žalobkyňa uviedla, že išlo o dodanie služieb marketingu, reklamy a propagácie. Predložila všetky dostupné doklady – faktúry, objednávky, zmluvy, digitálne a papierové nosiče, ktoré preukazovali poskytnutie reklamných služieb, zároveň správca dane vypočul konateľa dodávateľa a zároveň štatutárnych zástupcov subdodávateľov, pričom títo potvrdili dodanie služieb v deklarovanom rozsahu, neposkytnutie dôkazov zo strany dodávateľov bolo odvodené tým, že tieto dokumenty má k dispozícii kriminálny úrad finančnej správy, o čom bol správca dane informovaný. Napriek tomu dokazovaním nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa, respektíve subdodávateľov.

38. Žalobkyňa poukazom na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho správneho súdu Českej republiky má za to, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je neobmedzené. Uviedla, že po predložení riadnych faktúr a ďalších podkladov prechádza dôkazné bremeno na správcu dane, ktorý musí preukázať opak. V danom prípade správca dane podľa žalobkyne svoje vlastné dôkazné bremeno neuniesol.

39. Vo vzťahu k spoločnosti OP Servis s. r. o. žalobkyňa namietala, že nemôže niesť následky neskorších zmien na strane dodávateľa (napríklad prevodu spoločnosti na nekontaktnú osobu). Zdôraznila, že baliace služby boli reálne poskytnuté, boli fakturované a zaplatené vrátane DPH, pričom správca dane odmietol vypočuť osoby, ktoré ich fakticky vykonávali. Taktiež žalobkyňa upriamila pozornosť na konštantnú judikatúru súdneho dvora Európskej únie ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky, podľa ktorej nemožno prenášať na odberateľa dôsledky pochybení dodávateľov alebo subdodávateľov. Tvrdí, že nárok na odpočet DPH nemožno odoprieť len preto, že v dodávateľskom reťazci vznikli pochybnosti alebo došlo k neskorším zmenám na strane dodávateľov.

40. Záverom namietala, že v danom prípade došlo k opakovanému predĺženiu už raz predĺženej lehoty, pričom správca dane neupovedomil daňový subjekt o opakovanom predĺžení už raz predĺžené lehoty a daňový subjekt sa o tejto skutočnosti dozvedel až pri ústnom pojednávaní. Ustanovenie § 68 ods. 3 daňového poriadku, podľa jej názoru, umožňuje iba jedno predĺženie. Správca dane v súčinnosti so žalovaným týmto závažným spôsobom porušili daňový poriadok, čo má samo osebe podľa žalobkyne za následok nezákonnosť všetkých napadnutých rozhodnutí žalovaného. Nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní nie je len nedodržaním poriadkovej procesnej lehoty, ide o nedodržanie lehoty, ktorá limituje ukončenie vyrubovacieho konania a ako osobitného daňového konania, resp. ako záverečnej fázy daňového konania, a teda ide o porušenie lehoty zákonnej, čo ma za následok nezákonnosť rozhodnutia žalovaného. Na podporu svojho názoru žalobkyňa

odkázala na nález Ústavného súdu spisová značka III.ÚS 24/2010 z 29.06.2010, ktorý sa síce týkal lehoty na vykonanie daňovej kontroly, avšak podľa názoru žalobkyne rovnaké princípy sa primerane uplatnia aj na vyrubovacie konanie.

III.
Vyjadrenie žalovaného a replika žalobkyne

41. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 11.11.2021 zotrval na výroku i záveroch prezentovaných v napadnutom rozhodnutí, poukazujúc na jeho odôvodnenie ako aj na dôkazy nachádzajúce sa v administratívnom spise. Zdôraznil, že žalobkyňa v žalobe neuvádza také nové skutočnosti, ktoré by neboli predmetom odvolania a ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozhodnutia správneho súdu. Žalovaný navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

42. Žalovaný nespochybňuje skutočnosť, že žalobkyňa predložila správcovi dane za účelom preukázania skutočností, ktoré boli predmetom daňovej kontroly, všetky dôkazy, ktoré mala k dispozícii. Žalovaný ku konaniu správcu dane, ktorý mal podľa vyjadrenia žalobkyne trvať na predložení ďalších dôkazov, uviedol, že správca dane vyzval žalobkyňu, aby v prípade, že má k dispozícii ďalšie dôkazy, ktoré by preukázali kontrolované skutočnosti, tieto predložila. V tejto súvislosti dodal, že správca dane nie je oprávnený, ale ani povinný v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania inštruovať daňový subjekt, aké doklady alebo dôkazy musí predložiť, aby mu bolo možné uznať právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. K námietke žalobkyne, že si svoju dôkaznú povinnosť splnila, žalovaný uviedol, že doklady, ktoré žalobkyňa predložila správcovi dane, ešte nepreukazujú opodstatnenosť a preukázateľnosť uplatneného práva. Aby bol vznik práva na odpočítanie dane preukázaný, musí ho vedieť preukázať predložením relevantných správcom dane overiteľných dôkazov aj jeho obchodný partner, v prípade, že bolo dodanie služieb realizované subdodávateľským spôsobom, musia vedieť dodanie služieb preukázať aj subdodávateľské spoločnosti. Ďalej žalovaný uviedol, že skutočnosť, že dodanie služieb je preukázaná iba vyjadrením zástupcov dodávateľských, resp. subdodávateľských spoločností, taktiež nemožno považovať za preukázané dodanie služieb, pretože vyjadrenie o niečom, čo nie je žiadnym iným spôsobom preukázané, nie je možné daňovom konaní považovať za dôkaz.

43. Žalovaný uviedol, že správca dane vykonal za účelom preverenia skutočností deklarovaných žalobkyňou dokazovanie, pri ktorom postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi. Dokazovanie vykonal takým spôsobom a v takom rozsahu, ktorý mu umožnil preveriť realizáciu obchodných prípadov, tak u žalobcu, u žalobkyne ako aj u jej priamych obchodných partnerov - dodávateľov a taktiež subdodávateľských spoločností. Svedecké výpovede zamestnancov dodávateľských spoločností bez predloženia ďalších dôkazov nepovažoval za taký dôkaz, ktorý by preukázal, že služby boli skutočne zrealizované vo fakturovanom rozsahu a práve osobou uvedenou na predložených faktúr ako dodávateľ. K námietke žalobkyne, že správca dane disponoval osobnými údajmi zamestnancov dodávateľskej spoločnosti a týchto nepredvolal k podaniu svedeckej výpovede uviedol, že hoci žalobkyňa predložila správcovi dane registračné listy zamestnancov dodávateľských spoločností, toto nepovažoval za dôkaz o tom, že služby boli skutočne dodané uvedenou spoločnosťou. V tej súvislosti uviedol, že v rámci dokazovania správca dane posudzuje závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a je v jeho právomoci posúdiť rozsah a vypovedaciu schopnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov. Svedkovia by možno svojimi výpoveďami potvrdili vykonanie služieb v prospech žalobcu, ale svoje vyjadrenia by nepreukázali listinnými dôkazmi. K namietanému nepreverení kontrolných výkazov dodávateľských spoločností žalovaný uviedol, že kontrolné výkazy obsahujú informácie o uskutočnení dodania tovarov a služieb a tieto informácie treba preveriť. Správca dane na základe skutočností zistených v dodávateľských, resp. v subdodávateľských spoločnostiach nepovažoval za potrebné preverovať predložené kontrolné výkazy. Opakovane zdôraznil, že je na správcovi dane vykonávajúcemu dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovať z nich vyvodí, pritom predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

44. Žalovaný sa nestotožnil ani s namietaným porušením zásady rýchlosti a hospodárnosti konania. V súvislosti s namietaným porušením zásady zákonnosti sa žalovaný stotožnil so správcom dane v

tom, že daňový subjekt nepriamo zodpovedá za svojich obchodných partnerov, pretože je výlučne na rozhodnutí žalobkyne, koho si vyberie za svojho obchodného partnera. V prípade, že obchodný partner, resp. jeho dodávatelia nepreukážu realizáciu obchodných prípadov predložením relevantných, správcom dane overiteľných dôkazov, dostáva sa žalobca do dôkaznej núdze, pretože realizácia obchodného prípadu sa považuje za nepreukázanú.

45. Správca dane vykonaným dokazovaním v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania zistil, že dodanie služieb, tak ako ho deklarovala na predložených faktúrach žalobkyňa, preukázané nebolo. Dôkazné bremeno správcu dane, ktoré správca dane podľa názoru žalobkyne neuniesol žalovaný uviedol, že správca dane v zmysle § 24 ods. 3 daňového poriadku preveruje skutočnosti deklarované na predložených dokladoch a nevyhľadáva dôkazy v prospech daňového subjektu na preukázanie ním tvrdených skutočností.

46. K dodávateľovi OP Servis s.r.o. žalovaný uviedol, že nakoľko táto spoločnosť nepredložila správcovi dane žiadne dôkazy, ktorými by dodanie služby žalobkyni preukázal, nebolo možné vyjadriť záver, že tento dodávateľ fakturované služby žalobkyni aj dodal a že mu z dodania služieb vznikla daňová povinnosť. Tým nebolo ani preukázané, že žalobkyni vzniklo právo na odpočítanie dane.

47. Žalovaný zastáva názor, že rozhodnutie vychádza zo skutkového stavu zisteného v takom rozsahu, ktorý je postačujúci pre vydanie rozhodnutia vo veci, pričom rozhodnutie striktne spĺňa požiadavky stanovené v § 63 ods. 5 daňového poriadku.

48. K námietke žalobkyne ohľadom nedodržania lehoty na vydanie rozhodnutia žalovaný uviedol, že správca dane pred uplynutím trojmesačnej lehoty na vydanie rozhodnutia požiadal druhostupňový orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, pričom v žiadosti uviedol dôvody, pre ktoré žiadal lehotu na vydanie rozhodnutia predĺžiť. Druhostupňový orgán žiadosti správcu dane vyhovel a lehotu na vydanie rozhodnutia správcovi dane predĺžil o 3 mesiace. Správca dane pred uplynutím predĺženej lehoty opakovane predložil druhostupňovému orgánu žiadosť o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, druhostupňový orgán žiadosti správcu dane opakovane vyhovel a lehotu na vydanie rozhodnutia predlžil o 3 mesiace. Správca dane informoval žalobkyňu o opakovanom predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia pri ústnom pojednávaní, ktoré sa konalo v priebehu opakovane predĺženej lehoty. Pretože žalovaný, ako druhostupňový orgán predložil správcovi dane lehotu na vydanie rozhodnutia opakovane, správca dane vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane v lehote ustanovenej v oznámení druhostupňového orgánu. K námietke žalobkyne, že ju správca dane o predĺženej lehote upovedomil až na ústnom pojednávaní, čím došlo k závažnému porušeniu daňového poriadku žalovaný uviedol, že správca dane svojou žiadosťou o opakované predlženie lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní odôvodnil vykonávaním ďalších úkonov, potrebných pre správne posúdenie zistených skutočností. Je na úvahe správcu dane, aké úkony v priebehu vyrubovacieho konania predĺženej lehote za účelom zistenia oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie dane vykoná. K vyjadreniu žalobkyne, že pokiaľ by zákonodarca mal v úmysle umožniť správcovi dane opakovane predĺžiť predĺženú lehotu, výslovne by túto skutočnosť v zákone uviedol, žalovaný uvádza, že zo znenia § 68 ods. 3 posledná veta daňového poriadku vyplýva, že ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Zo znenia citovaného ustanovenia nevyplýva, že druhostupňový orgán v zložitých prípadoch nemôže opakovane predĺžiť lehotu na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní.

49. Žalobkyňa v replike z 10.03.2022 zotrvala na svojich tvrdeniach uvedených v žalobe a navrhla, aby súd rozhodol v zmysle žalobného petitu.

50. Žalovaný právo podať dupliku nevyužil.

IV.
Konanie pred správnym súdom a relevantná právna úprava

51. Správny súd v Bratislave bol zriadený zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 151/2022 Z. z.“) a svoju činnosť začal od 1. júna 2023.
52. V zmysle ust. § 3 ods. 3 písm. b/ zák. č. 151/2022 Z. z. výkon súdnictva prešiel od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave.
53. Podľa ust. § 493e zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.
54. Správny súd po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu a administratívneho spisu, preskúmal v medziach žalobného návrhu a podstatných žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP, § 183 SSP) napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj postup predchádzajúci jeho vydaniu, vec prejednal bez nariadenia pojednávania za splnenia procesných podmienok podľa § 107 ods. 2 SSP v spojení s § 137 ods. 4 SSP dňa 07.07.2026 bez účasti účastníkov konania a dospel k záveru o dôvodnosti žaloby.
55. Podľa ust. § 1 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 31.07.2021, tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.
56. Podľa ust. § 3 ods. 1 daňového poriadku, 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.
57. Podľa ust. § 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 správnemu určeniu a vyrubeniu dane.
58. Podľa ust. § 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.
59. Podľa ust. § 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.
60. Podľa ust. § 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.
61. Podľa ust. § 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.
62. Podľa ust. § 45 ods. 1 písm. c) a f) daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia, vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
63. Podľa § 46 ods. 1 prvá veta daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.
64. Podľa ust. § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.
65. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8,

66. Podľa ust. § 63 ods. 2 daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1)neustanovuje inak.
67. Podľa ust. § 63 ods. 5 daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.
68. Podľa ust. § 1 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty účinného do 30.6.2021, tento zákon upravuje daň z pridanej hodnoty (ďalej len "daň").
69. Podľa § 9 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z .z., dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane
a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

70. Podľa § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z., daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

71. Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z., právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

72. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. 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,

73. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z., 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.

V.
Právne posúdenie správnym súdom

74. Predmetom súdneho prieskumu v tomto konaní bolo v medziach žalobných bodov preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým správca dane vyrubil žalobkyni ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane v sume 15 167,29 Eur za zdaňovacie obdobie marec 2017 z dôvodu, že nepreukázala vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH a tým ani právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH. Medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobkyni vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty v zdaňovacom období marec 2017 za dodanie služby od dodávateľa OP Servis s.r.o. a reklamnej služby od jej dodávateľa AKYS s.r.o.

75. Úvodom správny súd poukazuje na to, že judikatúra Súdneho dvora Európskej únie je jednoznačná v tom, že úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania DPH, je preukázať, že spĺňa podmienky stanovené na jeho získanie (bližšie pozri rozsudok z 18. júla 2013, Evita-K, C-78/12). Zdaniteľná osoba je teda povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných zdaniteľných plnení podliehajúcich DPH, a vo vzťahu ku ktorým skutočne zaplatila DPH. (bližšie pozri rozsudok zo dňa 21. novembra 2018 vo veci Vadan, C-664/16, bod 44). Daňové správy môžu od samotnej zdaniteľnej osoby požadovať dôkazy, ktoré považujú za nevyhnutné na posúdenie, či sa požadované odpočítanie má alebo nemá priznať (pozri rozsudok z 27.septembra 2007, Twoh International, C-184/05)
76. Primárne dôkazne bremeno leží na pleciach daňového subjektu, ten má povinnosť tvrdiť a svoje tvrdenie preukázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonnom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie, čo vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Ak daňový subjekt jasnými a presvedčivými dôkazmi preukáže dodanie od určitého subjektu, unesie tým svoje dôkazné bremeno potrebné pre priznanie práva na odpočet. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok

verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno, pokiaľ zmysluplne bez rozumných pochybností logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. Ak správca dane dôvodne spochybní vierohodnosť predložených dôkazov konkrétnymi skutkovými zisteniami, dôkazné bremeno sa opätovne presúva na daňový subjekt. Dôkazné bremeno v daňovom konaní nie je statické, ale dochádza k jeho presúvaniu medzi správcom dane a daňovým subjektom.
77. Správny súd v tejto súvislosti dodáva, že hoci riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly, kontrolovaný daňový subjekt má právo vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly (§ 46 ods. 8 tretia veta daňového poriadku). Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie, pričom o priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane (§ 68 ods. 3 tretia a piata veta daňového poriadku).
78. Správca dane nepriznal žalobkyni odpočet zo spornej faktúry vystavenej dodávateľom AKYS s.r.o. za dodanie reklamných služieb z dôvodu, že v konaní nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti napriek existencii faktúry, t. j. bolo spochybnené dodanie služby osobou deklarovanou na faktúre, spoločnosťou AKYS s.r.o.

79. Žalobná argumentácia vo vzťahu k reklamnej službe dodanej spoločnosťou AKYS s.r.o. smerovala primárne k tomu, že žalobkyňa uniesla svoje dôkazné bremeno, keďže predložila všetky doklady, ktoré mala k dispozícii a napriek tomu správca dane vyhodnotil, že k dodaniu služby spoločnosťou AKYS s.r.o. nedošlo. Vo všeobecnej rovine žalobkyňa namietala, že správca dane sa dostatočne nevysporiadal s predloženými dôkazmi. Výslovne namietala, že správca dane nevyhodnotil kontrolné výkazy jej dodávateľa.

80. Zo skutkových okolností správny súd zistil, že správca dane sa rozsiahlo zameral na skúmanie obchodného reťazca medzi spoločnosťami dodávateľa žalobkyne, spoločnosti AKYS s.r.o. a jeho subdodávateľmi PETAS s.r.o., GASS s.r.o., Bright Industry s.r.o., ďalej sa zameral na priamy dodávateľsko-odberateľský vzťah medzi žalobkyňou a jej dodávateľom AKYS s.r.o. Správca dane žiadal žalobkyňu, aby v rámci ním vyjadrených pochybností predložila dôkaz, ktorým preukáže väzbu spornej faktúry ku konkrétnemu podujatiu, resp. iné dôkazy na preukázanie jej tvrdení. Správca dane z vykonaného dokazovania ustálil, že nebolo preukázané reálne uskutočnenie služieb v zmysle predmetnej faktúry, a teda nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u subdodávateľov predmetných reklamných služieb a tým nebol preukázaný ani vznik daňovej povinnosti u dodávateľa žalobkyne.

81. Správny súd po prieskume zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia v rozsahu žalobných námietok vo vzťahu k dodanej reklamnej službe od spoločnosti AKYS s.r.o. nespochybňuje, že zistenia správcu dane týkajúce sa jednotlivých článkov subdodávateľského reťazca boli spôsobilé vyvolať pochybnosti o deklarovanom spôsobe realizácie predmetných reklamných služieb. Samotná existencia takýchto pochybností však ešte nepostačuje na záver, že žalobkyňa nepreukázala dodanie predmetných služieb deklarovaným dodávateľom. Takýto záver musí vychádzať z komplexného vyhodnotenia všetkých vykonaných dôkazov, a to jednotlivo ako aj v ich vzájomných súvislostiach, pričom z odôvodnia rozhodnutia musí byť zrejmé, akými úvahami bol správca dane pri ich hodnotení vedený.

82. V posudzovanej veci správca dane založil svoj záver o nepreukázaní dodania reklamnej služby deklarovaným dodávateľom v podstatnej miere na výsledkoch preverovania ďalších článkov subdodávateľského reťazca a na skutočnosti, že sa nepodarilo spoľahlivo objasniť osobu, ktorá predmetné reklamné služby v konečnom dôsledku fakticky realizovala. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia však musí byť zrejmé, akým spôsobom tieto zistenia spochybňujú práve dodanie služby vo vzťahu medzi žalobkyňou a jej deklarovaným dodávateľom, osobitne za situácie, keď samotná existencia reklamného plnenia nebola spochybnená. V tejto súvislosti je potrebné vyhodnotiť aj žalobkyňou označené dôkazy a skutočnosti svedčiace v prospech deklarovaného dodávateľsko-odberateľského vzťahu, vrátane údajov z kontrolného výkazu dodávateľa vo vzťahu k predmetnej faktúre. Samotné vykázanie faktúry v kontrolnom výkaze síce bez ďalšieho nepreukazuje, že deklarovaný dodávateľ predmetnú službu skutočne dodal, predstavuje však relevantnú okolnosť, ktorú bolo potrebné hodnotiť spolu s ostatnými dôkazmi. Vychádzajúc z uvedeného správny súd považuje za dôvodnú žalobnú námietku, podľa ktorej správca dane nevykonal ani nevyhodnotil dokazovanie spôsobom umožňujúcim prijať dostatočne podložený záver o tom, že predmetné reklamné služby neboli žalobkyni dodané

deklarovaným dodávateľom. Správny súd neuzatvára, že žalobkyňa splnila hmotnoprávnu podmienku na odpočítanie dane, len konštatuje, že záver o jej nesplnení nebol v napadnutom rozhodnutí podložený takým vyhodnotením skutkového stavu a dôkazov, ktoré by obstáli z hľadiska požiadaviek § 24 daňového poriadku.

83. Podľa judikatúry Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší správny súd“) pre záver správcu dane a žalovaného, že žalobkyňa nesplnila hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa žalobkyne, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných služieb, a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane sťažovateľovi, ak by bolo v konaní preukázané, že žalobkyňa sa podieľala na daňovom podvode, alebo vedela, či vedieť mala, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom. Samotná skutočnosť, že reálny realizátor v reťazci nebol stotožnený, nepostačuje na odopretie práva na odpočet DPH, pokiaľ i) je nesporné, že k plneniu (reklame) reálne došlo, ii) je preukázané, že dodávateľ mal v čase plnenia postavenie platiteľa DPH, iii) nebolo preukázané, že sa daňový subjekt aktívne a vedome podieľal na daňovom podvode. (bližšie pozri rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30.06.2022, sp. zn. 2Sfk/34/2021 z 31.07.2023)
84. Vo vzťahu k spoločnosti OP Servis s.r.o. správca dane spochybnil dodanie služby touto spoločnosťou ako dodávateľom, keď uviedol, že „po vyhodnotení všetkých zistení a dôkazov dospel k záveru, že tieto nepreukazujú uskutočnenie služby, ktorá sa mala podľa preverovaných dokladov uskutočniť medzi kontrolovaným platiteľom ako odberateľom a daňovým subjektom OP Servis s.r.o., ktorej právnym nástupcom sa stala spoločnosť JT COMPANY INVEST s.r.o. ako dodávateľom.“
85. Ťažisko argumentácie správcu dane v prvostupňovom rozhodnutí je postavené na spochybnení dodania služby dodávateľom uvedeným na faktúre.

86. Správca dane nepovažoval vznik daňovej povinnosti z titulu poskytnutia predmetných baliacich služieb za zdaňovacie obdobie marec 2017 za preukázaný, a to napriek existencii faktúry, zmluvy a svedeckej výpovede bývalého konateľa dodávateľa, ktorý deklarované plnenie potvrdil. Za rozhodujúci dôvod označil skutočnosť, že mu neboli predložené doklady (účtovné a obchodné) spoločnosti OP Servis s.r.o., ktorého právnym nástupcom sa stala spoločnosť JT COMPANY INVEST s.r.o. (nekontaktná spoločnosť), pričom faktúru predloženú žalobkyňou vyhodnotil ako nedôveryhodnú.

87. Žalobkyňa v žalobe namieta, že správca dane nesprávne vyhodnotil predložené dôkazy, dostatočne sa nimi nevysporiadal a taktiež nezabezpečil všetky dôkazy potrebné na riadne zistenie skutkového stavu. Správny súd vyhodnotil túto námietku ako dôvodnú.

88. Žalobkyňa vo vyrubovacom konaní navrhla vypočuť svedkov (zamestnancov OP Servis s.r.o.), ktorí mali baliace práce bezprostredne vykonať, keďže ich výsluch nevykonal správca dane v priebehu daňovej kontroly, hoci žalobkyňa predložila ako dôkaz aj registračné listy zamestnancov dodávateľskej spoločnosti do Sociálnej poisťovne pre účely ich nemocenského a dôchodkového poistenia. Správca dane tento návrh odmietol (nerozšíril okruh svedkov a nevyhovel návrhu žalobkyne na doplnenie dokazovania ich výsluchom) s odôvodnením, že pán B., bývalý konateľ spoločnosti OP Servis s.r.o., bol hlavnou osobou pri realizácii dojednaných služieb a bol kompetentný poskytnúť relevantné informácie. Zároveň správca dane odmietol návrh preveriť z údajov vedených finančnou správou, či dodávateľ OP Servis s.r.o. predmetnú faktúru vykázal v kontrolnom výkaze. Vykonanie navrhnutého dôkazu odmietol s poukazom na to, že kontrolný výkaz má iba informatívny charakter. Vo vyrubovacom konaní sa správca dane pokúsil predvolať konateľa právneho nástupcu dodávateľa JT COMPANY INEVST s.r.o., občana Rumunska pána N., tento pokus však nebol úspešný, pretože zásielka sa vrátila s poznámkou odsťahovaný.

89. Podľa názoru súdu, ak správca dane považoval tvrdenia žalobkyne, vrátane svedeckej výpovede bývalého konateľa dodávateľa (pána Synetára) za nedostatočné na preukázanie deklarovaných skutočností, nepostačovalo ich vyhodnotiť ako nedostatočné iba z dôvodu, že správcovi dane neboli poskytnuté žiadne doklady spoločnosti OP Servis s.r.o. Takýto záver bez toho, aby správca dane relevantne spochybnil tvrdenia žalobkyne na podklade ňou predložených dôkazov (zmluva, faktúra, registračné listy zamestnancov OP Servis s.r.o., výkaz počtu zabalených kusov výrobkov za príslušné

mesiace), ktoré majú preukazovať realizáciu zdaniteľného plnenia je, predčasný. Absencia dokladov (dodávateľa) sama osebe automaticky nevyvracia pravdivosť tvrdení daňového subjektu ani pravdivosť svedeckej výpovede bývalého konateľa dodávateľa, ak zároveň neexistujú ďalšie skutkové zistenia spochybňujúce deklarované plnenie. Navyše, nepredloženie účtovných dokladov dodávateľa alebo pochybenia na jeho strane, nemôžu byť bez ďalšieho kladené na ťarchu kontrolovaného daňového subjektu.

90. Správny súd dáva žalovanému do pozornosti, že podľa rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/67/2021 z 25.07.2023, "....nekontaktnosť dodávateľa je iba jedným, resp. spravidla prvotným zdrojom pochybností správcu dane o uskutočnení deklarovaných plnení. Samu o sebe ju však nemožno považovať za tak závažnú skutočnosť, ktorá by bez ďalšieho mohla viesť k nepriznaniu nároku na odpočítanie DPH.(bod 27)." .... „...nekontaktnosť dodávateľa nemôže byť bez ďalšieho pričítaná na ťarchu sťažovateľovi pri hodnotení toho, či sú sťažovateľom predložené dôkazy dostačujúce na unesenie jeho dôkazného bremena. Nekontaktnosť dodávateľa tak v tomto zmysle pozíciu sťažovateľa nijako nevylepšuje ani nezhoršuje. V posudzovanej veci síce nekontaktnosť dodávateľa/subdodávateľa mohla vyvolávať u správcu dane určité objektívne pochybnosti o uskutočnení plnení deklarovaným spôsobom, avšak bez podpory ďalších zistení (napr. so zameraním na materiálny a personálny substrát podnikateľskej činnosti a iné) z nej možno len ťažko vyvodzovať záver o tom, že došlo k takému spochybneniu sťažovateľom predložených dokladov, ktoré by bránilo priznaniu odpočtu DPH (bod 28). Napokon aj ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj Súdneho dvora EÚ identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia materiálneho plnenia). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C- 610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci O. I., C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 64)" (bod 29).

91. Aj z ďalšieho rozhodnutia najvyššieho správneho súdu vyplýva, že správca dane sa nemôže zbaviť povinnosti zisťovať skutkový stav a zamietnuť nárok s argumentom, že subjekt neuniesol dôkazné bremeno, ak sám odmietol vykonať navrhované dôkazné prostriedky, ktoré smerovali k vyvráteniu pochybností vzniknutých z nekontaktnosti dodávateľa (bližšie pozri rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/4/2022 z 14.06.2023).

92. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný odmietnutie žalobkyňou navrhovaného výsluchu zamestnancov dodávateľa neodôvodnil presvedčivo. Správny súd súhlasí s tým, že bývalý konateľ dodávateľa mohol vypovedať o uzavretí obchodného vzťahu, organizácii práce a spôsobe zabezpečenia plnenia. Avšak osoby, ktoré mali predmetné práce osobne vykonať, boli spôsobilé vypovedať o samotnom faktickom priebehu a rozsahu realizácie služby. Ich výsluch preto, podľa názoru súdu, predstavoval relevantný dôkazný prostriedok na overenie tvrdení žalobkyne, nie len vo vzťahu k potvrdeniu osoby deklarovaného dodávateľova baliacich služieb, ale aj vo vzťahu k jej tvrdeniam, že podľa dohody týmto zamestnancom poskytovala ubytovanie a pracovný odev potrebný pre prácu v potravinárstve. Predloženie registračných listov v Sociálnej poisťovni pre zamestnancov dodávateľa zo strany žalobkyne bolo indíciou, na základe ktorej mal správca dane povinnosť, aplikujúc v procese vedenia dokazovania zásadu materiálnej pravdy (§ 3 ods. 3 v spojení s § 24 ods. 2 daňového poriadku), preveriť aj bez výslovného návrhu žalobkyne skutočnosti potrebné pre správne určenie daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie, a to s využitím inštitútu oznamovacej povinnosti Sociálnej poisťovne (§ 26 ods. 16 daňového poriadku). Táto by na vyžiadanie poskytla údaje potrebné pre správu daní, v tomto prípade by verifikovala alebo nepotvrdila tvrdenia žalobkyne, že v prípade fakturovaných baliacich prác išlo o službu poskytnutú dodávateľom prostredníctvom jeho zamestnancov, ktorých v Sociálnej poisťovni registroval pre účely nemocenského a dôchodkového poistenia. Odôvodnenie žalovaného je navyše vnútorne nekonzistentné, pokiaľ na jednej strane považoval bývalého konateľa za osobu najviac kompetentnú vypovedať o poskytnutom plnení, avšak na druhej strane jeho výpoveď potvrdzujúcu vykonanie služby vyhodnotil ako nedostatočnú bez toho, aby jej

vierohodnosť bola spochybnená konkrétnymi zisteniami, okrem už tvrdenej nekontaktnosti nástupníckej spoločnosti JT COMPANY INVEST s.r.o.

93. Rovnako neobstojí odmietnutie návrhu na doplnenie dokazovania preverením skutočnosti, či dodávateľ OP Servis s.r.o. predmetnú faktúru za poskytnuté baliace služby uviedol v kontrolnom výkaze, a to iba poukazom na informatívny charakter tohto výkazu. Kontrolný výkaz ako dokument obsahujúci informácie o vymedzených dodávkach tovaru a služieb platiteľov dane na vstupe aj výstupe predstavuje jedinečný zdroj informácií pre finančnú správu. Jeho účelom je poskytnúť správcovi dane efektívny kontrolný nástroj na overovanie správnosti priznaných údajov a odhaľovanie daňových podvodov. Údaj v kontrolnom výkaze dodávateľa síce sám osebe nepreukazuje, že k deklarovanému plneniu skutočne došlo v uvedenom čase, rozsahu a medzi deklarovanými osobami, môže však predstavovať nepriamu indíciu, ktorá napomáha k dokresleniu skutkového stavu. (bližšie pozri rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/96/2022 z 20.09.2023, bod 27, sp. zn. 4Sfk/65/2022 z 20.09.2023, bod 36). Vyhodnotenie takéhoto nepriameho dôkazu v kontexte iných dôkazov nemožno bez ďalšieho odmietnuť ako právne alebo skutkovo bezvýznamný dôkazný prostriedok.

94. Správny súd dospel k záveru, že dôvody pre ktoré odmietol správca dane a žalovaný vykonať žalobkyňou navrhnuté doplnenie dokazovania, relevantným spôsobom nespochybňujú dôkazy predložené žalobkyňou. Bez uvedenia presvedčivých dôvodov nevyhovenia návrhu na doplnenie dokazovania vyššie popísaným spôsobom, prípadne len ich nevykonaním, rezignoval správca dane na svoju povinnosť preveriť tvrdenia daňového subjektu a zistiť skutkový stav čo najúplnejšie v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku.

95. V tejto súvislosti opätovne poukazuje správny súd na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/67/2021 z 25.07.2023, podľa ktorého „Prenos dôkazného bremena však nespôsobuje akákoľvek pochybnosť správcu dane, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení hmotnoprávnych/materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, ale aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 či sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022)(bod 37)“.

96. V danej veci správca dane relevantne nespochybnil žalobkyňou predložené a navrhnuté dôkazy a tieto nevyhodnotil v rámci zásady voľného hodnotenia dôkazov. Správny súd pritom nespochybňuje, 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. Zásada voľného hodnotenia dôkazov však neoprávňuje správcu dane postupovať svojvoľne a ani neumožňuje bez relevantného odôvodnenia odmietnuť vykonanie navrhnutého dôkazu. Rovnako mu neumožňuje nepriznať jednotlivým dôkazom dôkaznú hodnotu (vyššiu alebo nižšiu dôveryhodnosť) bez toho, aby svoje závery oprel o konkrétne skutkové zistenia a logické úvahy, ktoré by mali byť z rozhodnutia preskúmateľným spôsobom zrejmé. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia pritom nevyplýva, že by správca dane všetky dôkazy riadne vyhodnotil vo vzájomných súvislostiach a v súlade so zásadami logického uvažovania. Za takejto situácie nemožno dospieť k záveru, že skutkový stav bol zistený v rozsahu potrebnom na rozhodnutie, ani že rozhodnutia daňových orgánov obsahujú presvedčivé a preskúmateľné úvahy a hodnotenia vykonaných dôkazov, príp. dôvodov nevykonania navrhnutých dôkazov. Skutkové závery správcu dane nemožno vyhodnotiť ako dostatočne podložené vykonaným dokazovaním a právny záver žalovaného vo vzťahu k oprávnenosti, resp. neoprávnenosti uplatneného odpočtu dane je preto predčasný.
97. Správny súd sa nestotožnil so žalobnou námietkou napádajúcou opätovné predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, uvedenej v § 68 ods. 3 daňového poriadku, čím malo podľa názoru žalobkyne dôjsť k hrubému porušeniu daňového poriadku. Lehota uvedená v § 68 ods. 3 daňového poriadku umožňuje vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu lehotu na vydanie rozhodnutia pred jej uplynutím primerane predĺžiť na základe písomného odôvodnenia druhostupňovým orgánom a správca dane musí o tejto skutočnosti upovedomiť daňový subjekt.
98. Správny súd dospel k záveru, že lehota ustanovená v paragrafe 68 ods. 3 daňového poriadku má procesný (poriadkový) charakter a jej nedodržanie nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu

dane. Daňový poriadok na rozdiel od § 69, ktorý výslovne upravuje zánik práva vyrubiť daň po uplynutí prekluzívnej lehoty, pri lehote ustanovenej v § 68 ods. 3 daňového poriadku žiadny následok jej márneho uplynutia neupravuje. Hoci daňový poriadok výslovne neustanovuje maximálny počet predĺžení tejto lehoty, každé ďalšie predĺženie však musí byť odôvodnené existenciou zákonných dôvodov podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku a musí rešpektovať zásadu proporcionality, hospodárnosti konania a požiadavku vybavenia veci bez zbytočných prieťahov. Za určité procesné pochybenie považuje správny súd situáciu, keď správca dane o opakovanom predĺžení lehoty neupovedomil žalobkyňu v primeranom čase. V prejednávanej veci však bola žalobkyňa na ústnom pojednávaní oboznámená s tým, že lehota na vydanie rozhodnutia bola opätovne predĺžená, čím bol odstránený stav jej procesnej neistoty, vyvolaný oneskoreným upovedomením. Uvedené procesné pochybenie tak malo len prechodný charakter a správny súd ho nevyhodnotil ako natoľko závažné, aby malo vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.
99. Správny súd vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti preskúmavané rozhodnutie žalovaného zrušil z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude povinnosťou žalovaného, viazaného právnym názorom správneho súdu (§ 191 ods. 6 SSP), opätovne vyhodnotiť splnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH na podklade dostatočne zisteného skutkového stavu, riadne vyhodnotiť všetky žalobkyňou predložené dôkazy jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, a svoje rozhodnutie v zmysle vyjadreného názoru súdu v súlade so zákonom odôvodniť.
100. Správny súd si je vedomý náročnosti procesu dokazovania v posudzovanej veci, a to najmä vzhľadom na rozsah daňovej kontroly, avšak toto nemôže viesť k rezignácii správcu dane na riadne zistenie skutkového stavu a komplexné vyhodnotenie vykonaných dôkazov. Na správcu dane sú v tomto smere kladené zvýšené požiadavky, a to aj vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ ako i národnej judikatúry, ktorá vymedzuje rozsah dokazovania a podmienky, za ktorých možno platiteľovi dane odoprieť právo na odpočítanie DPH.
101. Správny súd v rámci svojej rozhodovacej činnosti identifikoval viaceré rozhodnutia Správneho súdu v Bratislave vo veciach medzi totožnými účastníkmi konania, ktorých predmetom boli rôzne zdaňovacie obdobia DPH a ktorých podklad vychádzal z tej istej daňovej kontroly. Ide o súdne konania vedené na tunajšom súde pod sp. zn. NR-11S/109/2021 z 10.12.2025, NR-11S/105/2021 z 14.01.2026, NR-11S/112/2021 z 10.04.2026, NR-11S/113/2021 z 10.04.2026 a NR-11S/104/2021 z 24.04.2026, v ktorých správny súd správne žaloby podľa § 190 SSP zamietol s odôvodnením, že k uskutočneniu preverovaných zdaniteľných plnení nedošlo, resp. žalobkyňa vo vzťahu k deklarovaným zdaniteľným plneniam neuniesla dôkazné bremeno.
102. Senát 1S sa však z dôvodov uvedených vyššie v tomto rozhodnutí s právnymi a skutkovými závermi senátov tunajšieho súdu, na základe ktorých boli žaloby v obdobných veciach tých istých účastníkov zamietnuté, nestotožňuje. Dospel totiž k záveru, že potom, čo žalobkyňa predložila ďalšie dôkazy na preukázanie reálneho uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného plnenia, bolo povinnosťou správcu dane tieto dôkazy riadne verifikovať a výsledky ich preverenia premietnuť do hodnotenia všetkých vykonaných dôkazov. Správca dane však bez konkrétnych skutkových zistení, ktoré by logicky odôvodňovali nevykonanie žalobkyňou predložených dôkazov, tieto bez náležitého odôvodnenia odmietol vykonať, hoci práve tie mohli prispieť k objasneniu rozhodujúcich skutočností. Tým rezignoval na svoju povinnosť zistiť skutkový stav v rozsahu vyžadovanom § 3 ods. 3 v spojení s § 24 ods. 2 daňového poriadku. V dôsledku nevykonania týchto dôkazov ich následne ani nemohol vyhodnotiť jednotlivo ani vo vzájomných súvislostiach spôsobom zodpovedajúcim zásadám voľného hodnotenia dôkazov a materiálnej pravdy, ovládajúcim daňové konanie, a preto skutkový záver, že deklarované plnenia neboli uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúre, nemožno považovať za dostatočne podložený vykonaným dokazovaním. Za týchto okolností nemožno súhlasiť so záverom iných senátov správneho súdu o tom, že žalobkyňa neuniesla dôkazné bremeno, keďže takýto záver je vzhľadom na v tomto konaní vytýkané nedostatky predčasný. S prihliadnutím na predmet plnenia v posudzovanom zdaňovacom období ako aj na žalobné námietky uplatnené v tomto konaní dospel senát 1S k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie je potrebné zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie a tým sa odchýliť od vyššie označených rozhodnutí správneho súdu.
103. O náhrade trov konania rozhodol správny súd tak, že úspešnej žalobkyni priznal voči žalovanému náhradu účelne vynaložených trov konania podľa § 167 ods. 1 SSP. O ich výške rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

104. Toto rozhodnutie senát správneho súdu prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 493e SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

Kasačná sťažnosť proti tomuto rozhodnutiu má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a/ SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť
a) označenie napadnutého rozhodnutia,
b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (§ 445 ods. 1 SSP)
Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že
a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
j) podanie bolo nezákonne odmietnuté. (§ 440 ods. 1 SSP)

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

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