

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: NR-8S/7/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200734
Dátum vydania rozhodnutia: 03. 09. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ivana Rudinská
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:4021200734.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Ivany Rudinskej a členov senátu JUDr. Róberta Jakubáča, PhD. a JUDr. Lucie Kúdelčíkovej v právnej veci žalobcu: A. A., nar. XX.XX.XXXX, bytom B. XXX/XX, C., podnikajúci pôvodne pod obchodným menom A. A., miesto podnikania Bazovského 416/14, Nitra, IČO: 43 371 949, právne zastúpený: Mgr. Henrich Schindler, advokát, so sídlom Skuteckého 33, Banská Bystrica, IČO: 40 887 481, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101814629/2021 zo dňa 27.09.2021, takto

rozhodol:

- I. Správny súd žalobu z a m i e t a.
- II. Správny súd žalovanému právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 09.09.2019 vykonal Daňový úrad Nitra (ďalej aj len „správca dane“) u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty, okrem iného za zdaňovacie obdobie január 2017. Daňová kontrola sa začala dňa 09.10.2019.

2. V kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane na základe faktúr od dodávateľov – Adept School s.r.o., so sídlom Dihá 8, 949 01 Nitra, IČO: 36 732 192, ENVIRO, s.r.o., so sídlom Špitálska 4, 949 01 Nitra, IČO: 45 373 728 a Salanci – LMS s.r.o., so sídlom Golianovo 504, 951 08 Golianovo, IČO: 47 043 326 v celkovej výške X XXX D..

3. Dňa 06.05.2020 sa u správcu dane malo konať vypočutie žalobcu, ktorý splnomocnil na jeho zastupovanie Advokátsku kanceláriu CIMMERMANN, s.r.o., IČO: 50 472 305. Samotný žalobca pri ústnom pojednávaní podľa § 25 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „daňový poriadok“) odoprel svoju výpoveď.

4. Dňa 09.06.2020 sa u správcu dane vykonal výsluch svedkyne - E. E. F., konateľky spoločnosti Adept School s.r.o., ktorá sa vyjadrila, že (i) so žalobcom neobchodovala a túto osobu nepozná (ii) prevažujúcou činnosťou spoločnosti Adept School s.r.o. bola výučba anglického jazyka (iii) spoločnosť Adept School s.r.o. nevystavila pre žalobcu kontrolované faktúry, podpisy jej nepatria, pečiatku na faktúrach nepoužívala a spoločnosť Adept School s.r.o. nebola majiteľom účtu uvedeného na faktúrach. Svedkyňa ďalej uviedla, že G. H. I. bol zodpovedný za vedenie účtovníctva a archiváciu účtovných

dokladov, keď si ich v roku 2018 pýtala, odmietol ich vydať s odôvodnením, že ho vytopilo a ukradli mu počítač. Od 4. štvrťroka 2018 nie je účtovníkom spoločnosti Adept School s.r.o. Správca dane z nahliadnutia do kontrolných výkazov za zdaňovacie obdobie január 2017 zistil, že spoločnosť Adept School mala v kontrolnom výkaze zaevidované faktúry vystavené pre žalobcu a sumy základu dane a daň z pridanej hodnoty sa zhodovali so sumami uvedenými na faktúrach predložených žalobcom.

5. Spoločnosť ENVIRO, s.r.o. vstúpila do likvidácie dňa 08.10.2018. V čase uskutočnenia deklarováných zdaniteľných plnení v októbri 2016 bol jediným konateľom G. H. I.. Od 08.10.2018 sa jediným konateľom stal E. J. s pobytom hláseným v Českej republike. Správca dane zaslal spoločnosti ENVIRO, s.r.o. výzvu na zapožičanie dokladov a písomností preukazujúcich výkon ekonomickej činnosti za kontrolované obdobie. Na adrese sídla spoločnosti ENVIRO, s.r.o. bol adresát neznámy. Spoločnosť ENVIRO, s.r.o. tak dodanie služieb pre žalobcu nepotvrdila. Správca dane z nahliadnutia do kontrolných výkazov za zdaňovacie obdobie január 2017 opätovne zistil, že spoločnosť ENVIRO, s.r.o. mala v kontrolnom výkaze zaevidované faktúry vystavené pre žalobcu a sumy základu dane a daň z pridanej hodnoty sa zhodovali so sumami uvedenými na faktúrach predložených žalobcom.

6. Dňa 11.06.2020 sa u správcu dane vykonal výsluch svedka - G. K. J., konateľa spoločnosti Salanci – LMS s.r.o., ktorý sa vyjadril, že (i) účtovníctvo tejto spoločnosti viedol pán G. H. I. a (ii) žalobcu nepozná a ani faktúry pre žalobcu spoločnosť Salanci – LMS s.r.o. nevystavila, čísla vystavených faktúr sa nezhodujú s číslami ich faktúr, pečiatka na faktúrach nepatrí spoločnosti Salanci – LMS s.r.o. a podpis nie je konateľa tejto spoločnosti. Správca dane z nahliadnutia do kontrolných výkazov za zdaňovacie obdobie január 2017 opätovne zistil, že spoločnosť Salanci – LMS s.r.o. mala v kontrolnom výkaze zaevidované faktúry vystavené pre žalobcu, ale sumy základu dane a dane z pridanej hodnoty sa nezhodovali so sumami uvedenými na faktúrach predložených žalobcom.

7. Dňa 16.06.2020 sa u správcu dane vykonal výsluch G. H. I., ktorý odoprel vypovedať v zmysle § 25 ods. 2 daňového poriadku. V priebehu dokazovania správca dane zistil, že faktúry predložené žalobcom boli vystavené v účtovnom programe, na ktorý mala licenciu zakúpenú spoločnosť KOVOSPOL RUNÁK s r. o. s jediným konateľom G. H. I..

8. Výzvou zo dňa 02.07.2020 správca dane vyzval žalobcu, aby sa vyjadril k pochybnostiam správcu dane o správnosti, pravdivosti a o úplnosti dokladov predložených ku kontrole. Úradným záznamom zo dňa 20.07.2020 správca dane konštatoval, že sa žalobca k výzve zo dňa 02.07.2020 nevyjadril.

9. Oboznámením - vyjadrením sa ku skutočnostiam zisteným v rámci výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobia rok 2016, 2017 a 2018 a na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2016, január - december 2017 a január - december 2018 zo dňa 22.07.2020 správca dane oboznámil žalobcu so závermi daňovej kontroly a vyzval ho, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril. Žalobca sa v stanovenej lehote nevyjadril.

10. Dňa 31.08.2020 vydal správca dane protokol z daňovej kontroly č. 101372725/2020 (ďalej aj len „protokol“). K zdaňovaciemu obdobiu január 2017 správca dane uviedol, že si žalobca neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľov - spoločnosti Adept School s.r.o., spoločnosti ENVIRO, s.r.o. a spoločnosti Salanci – LMS s.r.o. v celkovej sume X XXX eur.

11. K protokolu sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 13.10.2020, v ktorom uviedol, že správca dane nevyhodnotil všetky predložené doklady vo vzájomných súvislostiach a neprihliadol na všetko, čo pri výkone správy daní vyšlo najavo, žiadnym spôsobom sa nevysporiadal s kontrolnými výkazmi spoločnosti, nevykonával všetky potrebné kroky na to, aby zistil skutkový stav čo najúplnejšie. V dôsledku týchto skutočností mal podľa názoru žalobcu vec nesprávne právne posúdiť a dôkazy vyhodnotiť v rozpore s daňovým poriadkom. Z odôvodnenia protokolu nebolo podľa jeho názoru zrejmé, či správca dane dal žalobcovi za vinu účasť na konaní jeho obchodných partnerov.

12. Správca dane vydal dňa 15.03.2021 rozhodnutie č. 100433927/2021 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume X XXX eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že na základe zistených skutočností a hodnotení dôkazov zistil, že si žalobca neoprávnene uplatnil odpočítanie dane v celkovej výške X XXX eur, čím porušil § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm.

a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“). Správca dane uviedol, že skúmal reálnosť uskutočnenia zdaniteľných obchodov, čo viedlo k reálnemu a správne určeniu daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie a na podklade uvedeného vydal prvostupňové rozhodnutie.

13. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 01.05.2021, v ktorom uviedol, že správca dane v konaní neprihliadal na všetky potrebné dôkazy a informácie, svedčiace v prospech žalobcu, ktoré preukazujú podstatné okolnosti, týkajúce sa predmetu daňovej kontroly. Žalobca skonštatoval, že kladením otázok získal správca dane bez pochybnosti odpovede, ktoré preukazujú reálne dodanie služieb a spôsob dodania služieb, keď v obsahu zápisnice sú uvedené tvrdenia, ako sa dodanie služieb uskutočnilo, kedy došlo k dodaniu služieb a že spôsob a predmet fakturácie korešponduje s účtovnými dokladmi predloženými správcovi dane. Kontrolný výkaz ako dokument obsahujúci informácie o vymedzených dodávkach tovaru a služieb na vstupe aj výstupe predstavuje jedinečný zdroj informácií pre finančnú správu. Zároveň mal za to, že správca dane nevykonával dokazovanie tak, aby zistil skutočnosti nevyhnutné pri správe daní čo najúplnejšie a neoveril podpisy na príjmových dokladoch, príkazoch na úhradu faktúr, vystavených dodávateľských faktúrach, nevyhodnotil realizované platby a podané daňové priznania a rovnako sa nevysporiadal s tvrdením, že dodanie služieb mohol realizovať dodávateľ žalobcu aj prostredníctvom tretích osôb, ktorých účasť na obchodnej transakcii nebol kontrolovaný platiteľ oprávnený skúmať v zmysle rozhodovacej súdnej praxe.

14. Žalobca ďalej uviedol, že všetky hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli preukázateľne splnené a konanie správcu dane bolo v rozpore s ustálenou judikatúrou, keď odmietol uznať odpočítanie dane iba na základe nedôvodnej pochybnosti dodania služby dodávateľmi - spoločnosťou Salanci – LMS s.r.o., spoločnosťou ENVIRO, s.r.o. a spoločnosťou Adept School s.r.o., a preto možno takýto záver považovať za účelový a s cieľom poškodiť žalobcu. Súčasne žalobca konštatoval, že sa správca dane nevysporiadal s ustálenou rozhodovacou praxou.

14. Žalobca tiež namietal nesprávne právne posúdenie veci. Mal za to, že správca dane postupoval v rozpore so zákonom, porušil jeho práva, vyhodnotil dôkazy v rozpore so zákonom a nedostatočne zistil skutkový stav, ktorý bol predmetom daňovej kontroly. Správca dane podľa názoru žalobcu nepostupoval v súlade s § 3 ods. 1 až 3 a § 24 ods. 2 a 3 daňového poriadku, nevyhodnotil všetky dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly zaobstaral pri vedení dokazovania a dokazovanie nebolo vykonané tak, aby správca dane objasnil a zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane čo najúplnejšie. Súčasne žalobca poukázal aj na rozsudky Súdného dvora Európskej únie. S odkazom na skutočnosti uvedené v odvolaní navrhol prvostupňové rozhodnutie zrušiť.

15. Žalovaný rozhodnutím č. 101814629/2021 zo dňa 27.09.2021 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume X XXX eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017, daň vyrubenú podaným daňovým priznaním tak zvýšil zo sumy X XXX,XX eura na sumu X XXX,XX eura. Uviedol, že podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH, avšak nestojí len na formálnom preukázaní splnenia zákonných podmienok, ale musí byť preukázané, že k formálne deklarovanej zdaniteľnému plneniu skutočne došlo vo všetkých znakov - v objekte, v čase, ale i v subjekte. Žalobca nepreukázal, že služby mu boli označenými dodávateľmi skutočne dodané. Ak nedošlo k dodaniu služby, nevznikla daňová povinnosť. Ak nevznikla daňová povinnosť, nemôže dôjsť ani ku vzniku práva na odpočítanie dane a žalobca si tak právo na odpočítanie dane z uvedených faktúr ani nemohol uplatniť. Skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu dodaniu zo strany subjektov na nich označených ako dodávatelia. Žalovaný súhlasil s názorom správcu dane, že ak neboli splnené podmienky na vznik a uplatnenie práva na odpočítanie dane a žalobca si toto právo aj napriek tomu uplatnil, konal v rozpore so zákonom o DPH a správca dane bol plne oprávnený zistený rozdiel dane vyrubiť prvostupňovým rozhodnutím.

16. Žalovaný ďalej konštatoval, že ani úhrady faktúr neboli preukázané, a to ako dodávateľmi, tak ani žalobcom. Súčasne uviedol, že žalobca počas daňovej kontroly nepreukázal relevantné skutočnosti na uplatnenie práva na odpočet dane. Žalobca pochybnosti správcu dane neodstránil a opodstatnenosť uplatneného práva na odpočet dane nepreukázal a k realizácii deklarovanej zdaniteľného plnení nepodal v priebehu dokazovania nijaké vysvetlenie. Žalobca v priebehu celého dokazovania neuviedol,

akým spôsobom nadviazal obchodný vzťah s dodávateľmi, kto bola osoba oprávnená konať za dodávateľa, akým spôsobom boli služby objednávané, v čom konkrétne dodanie služieb spočívalo, aký bol ich časový harmonogram, kto ich vykonal, aké materiálne zabezpečenie si to vyžadovalo, akým spôsobom boli práce odovzdané, ako konkrétne došlo k úhrade faktúr, kto hotovosť za dodávateľa prevzal a mnohé iné skutočnosti, ktoré správca dane požadoval doplniť. Žalobca sa následne nezúčastnil výsluchu svedkov a nekládol im otázky v snahe preukázať pravdivosť svojich tvrdení, opodstatnenosť uplatnenia svojich práv a čo najviac ozrejmiť skutkové okolnosti veci samotnej. Žalovaný tak konštatoval, že žalobca svoje dôkazné bremeno v danom smere neunesol a svoje dôkazné možnosti nevyčerpal.

17. K námietke ohľadom rozloženia dôkazného bremena žalovaný uviedol, že povinnosťou žalobcu bolo správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré by potvrdili reálnosť prijatých zdaniteľných plnení. Žalovaný podotkol, že nie je možné opomenúť, že žalobca rezignoval na svoju povinnosť ozrejmiť nejasnosti vyplývajúce z deklarovaných zdaniteľných plnení. Svoje procesné právo pred správcom dane neuplatnil v dokazovaní ani počas daňovej kontroly, ani následne vo vyrubovacom konaní.

18. Následne sa žalovaný vyjadril k tomu, že konatelia spoločnosti Salanci – LMS s.r.o. a spoločnosti Adept School s.r.o. popreli vystavenie faktúr, ktoré G. I. uviedol v ich kontrolných výkazoch a tieto faktúry označili za fiktívne. Rovnako popreli, že na základe týchto faktúr dodali žalobcovi služby. Skutočnosť, že faktúry, na ktorých sú uvedení označení dodávateľa, sú zaúčtované u žalobcu a sú uvedené v kontrolných výkazoch dodávateľov, nie je dôkaz o tom, že k realizácii deklarovaných plnení skutočne došlo. V priebehu dokazovania nebolo preukázané, že tieto doklady boli vystavované na základe reálne uskutočnených služieb.

19. Na podklade zistených skutočností dospel žalovaný k tomu, že prvostupňové rozhodnutie a konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, je v súlade s požiadavkami príslušných zákonných ustanovení. Záver správcu dane vychádza zo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane bez toho, aby bolo preukázané, že toto právo si uplatnil oprávnene, po splnení hmotnoprávných podmienok, ktoré stanovil zákon o DPH. V odvolaní žalobca nepodal námietky a dôkazy, ktoré by zakladali dôvod na zrušenie prvostupňového rozhodnutia v celom rozsahu tak, ako to navrhol žalobca.

II.

Žaloba

20. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia a navrhol, aby ich správny súd zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodov, že rozhodnutia vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu správnym orgánom bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, ako aj z dôvodu, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy.

21. Žalobca poukázal na to, že žalovaný neprihliadol na jeho námietku ohľadom nesprávne vyhodnoteného skutkového stavu veci, kedy správca dane neprihliadal na všetko, čo vykonaným dokazovaním vyšlo najavo. Tvrdenie žalovaného o tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, je v rozpore s obsahom administratívneho spisu z daňovej kontroly. K odôvodneniu žalovaného, ktorý spochybnil dodanie od spoločnosti ENVIRO, s.r.o., žalobca uviedol, že existuje zákonná povinnosť daňového subjektu uchovávať kópie vystavených faktúr a takisto uchovávať prijaté faktúry vyhotovené zdaniteľnou osobou, avšak neexistuje žiadna zákonná povinnosť uchovávať podklady k faktúram, teda spochybnenie dodania služieb zo strany žalovaného na základe neuchovaných podkladov k faktúre, je irelevantné. Žalovaný ďalej toto spochybnenie zakladal na skutočnosti, že na faktúrach je nesprávne uvedené sídlo dodávateľa ENVIRO s.r.o., t. j. Burgundská 1975/2, 949 01 Nitra. Správna adresa v čase vystavenia faktúr bola Špitálska 4, 949 01 Nitra. Uvedená chyba v nesprávne uvedenej adrese je zrejším omylom a nemá žiadny vplyv na výšku faktúry, výšku DPH uvedenej na faktúre ani na nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Všetky ostatné relevantné údaje sú na faktúre uvedené správne. Žalobca mal tiež za to, že vyššie uvedené faktúry spoločnosti ENVIRO, s.r.o. boli uhradené v hotovosti, príjmový aj výdavkový pokladničný doklad bol vystavený. Bežnou obchodnou praxou je, že v čase vystavenia dokladu tento doklad neobsahuje poradové číslo, a to z dôvodu možného vystavenia pokladničných dokladov viacerými zamestnancami. Vzhľadom k vyššie uvedenému je v konečnom

dôsledku spochybňovanie naplnenia zákonných podmienok pre priznanie nároku na odpočet dane zo strany žalovaného irelevantné.

22. K odôvodneniu žalovaného, ktorý spochybnil dodanie zdaniteľného plnenia od spoločnosti ENVIRO, s.r.o. žalobca uviedol, že neexistuje zákonná povinnosť daňového subjektu uchovávať kópie vystavených a prijatých faktúr a podkladov k faktúram. Spochybnenie dodania služieb zo strany žalovaného na základe neuchovaných podkladov k faktúre je taktiež irelevantné.

23. Žalobca mal za to, že aj napriek tomu, že riadne preukázal dodanie predmetných služieb ako po formálnej, tak aj vecnej stránke, žalovaný na uvedené skutočnosti, svedčiace v prospech žalobcu neprihliadal, pričom v rozpore so základnými zásadami správy daní nevykonal všetky potrebné kroky na to, aby zistil skutkový stav čo najúplnejšie, v dôsledku čoho vec nesprávne právne posúdil.

24. Žalobca tiež namietal, že konštatovanie žalovaného, že čísla účtov uvedené na faktúrach nie sú čísla bankových účtov spoločnosti ENVIRO, s.r.o., spoločnosti TAZ Nitra, s.r.o. a spoločnosti Adept School s.r.o., je irelevantné, pretože nie je povinnosťou žalobcu skúmať, či účty uvedené na dodávateľskej faktúre sú účtami dodávateľa. Je bežnou praxou, že na faktúre sú pri rôznych úverových produktoch uvedené iné účty ako dodávateľa. Žalovaný nezrejmlil, prečo predmetnú námietku považoval za irelevantnú.

25. Následne žalobca v žalobe odcitoval príslušné ustanovenia zákona o DPH a daňového poriadku a poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora Európskej únie, ktoré je možné aplikovať aj na predmetný prípad, pretože správca dane, ako aj žalovaný spochybnili jednak vierohodnosť dokladov, a jednak svoje rozhodnutia postavili na nezrovnalostiach, ktoré žalobca odstránil a vysvetlil. Žalovaný podľa žalobcu postupoval v rozpore s ustálenou súdnou praxou.

26. Žalobca súčasne uviedol, že napadnuté rozhodnutie neobsahuje dostatočné odôvodnenie, a to aj vo vzťahu k tomu, že licenciu k programu, v ktorom boli vystavené faktúry spoločnosti Salanci - LMS s.r.o., zakúpila fyzická osoba - G. H. I..

III.

Vyjadrenie žalovaného

27. Žalovaný v písomnom vyjadrení zo dňa 25.04.2022 navrhol, aby správny súd zamietol žalobu ako bezdôvodne podanú.

28. Uviedol, že po preštudovaní žaloby mal za to, že žalobca prezentoval najmä svoj nesúhlas so závermi správcu dane a žalovaného, avšak v danom smere neuviedol nijaký relevantný dôkaz, ktorý by mal vplyv na výrok napadnutého rozhodnutia alebo prvostupňového rozhodnutia. Žalobca tak prezentoval svoj vlastný subjektívny názor na to, ako mali byť zistené skutočnosti v priebehu dokazovania a úplne ignoroval zrejmé fakty. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí zhrnul zistený skutkový stav, vyhodnotil ho a vysvetlil aplikáciu zvolených právnych ustanovení a vysporiadal sa s odvolacími námietkami.

29. Žalovaný zdôraznil, že uplatneniu práva na odpočítanie dane predchádza bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok formálnej a hmotnoprávnej povahy, ktorých nespĺnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Žalobca nepreukázal, že mu boli služby označenými dodávateľmi skutočne dodané. Ak nedošlo k dodaniu služby, nevznikla daňová povinnosť. Ak nevznikla daňová povinnosť, nemôže dôjsť ani ku vzniku práva na odpočítanie dane a žalobca si tak právo na odpočítanie dane z predmetných faktúr ani nemohol uplatniť.

30. V predmetnom prípade išlo o priamy obchodný vzťah medzi žalobcom a jeho priamymi dodávateľmi a nie o „nezrovnalosť v reťazci plnenia“, na ktoré žalobca nemohol mať dosah, resp. na ktorých sa sám nepodieľal tak, ako to žalobca nepravdivo uviedol. Správca dane a ani žalovaný svoje rozhodnutia nezaložili na identifikovanom podvodnom konaní u dodávateľov žalobcu alebo subdodávateľov. Zároveň bolo od žalobcu oprávnené očakávať, že bude vedieť špecifikovať vierohodnosť faktúr a bude vedieť špecifikovať dodané služby a dodávateľov a nemohol očakávať, že správca dane, žalovaný alebo

správny súd budú tieto informácie za neho vyhľadávať. Žalobca je ten, kto musí uviesť a predložiť také dôkazy, ktoré by realnosť obchodov preukazovali.

31. Následne žalovaný poukázal na mylné skutočnosti, ktoré žalobca uviedol - žalobca neposkytol pre účely daňovej kontroly doklady, ale tieto poskytol Kriminálny úrad finančnej správy, ktorý ich zaistil v rámci výkonu svojej činnosti. Žalobca nespolupracoval so správcom dane v priebehu daňovej kontroly, neposkytol bližšie informácie k realizácii deklarovaných zdaniteľných plnení a nemal záujem preukázať opodstatnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane. Až na základe predvolania sa žalobca dostavil na ústne pojednávanie, no odmietol vypovedať. Výsluchu svedkov sa nezúčastnil a nekládol svedkom otázky. Žalovaný uviedol, že spoločným menovateľom je osoba G. H. I., ktorý označeným dodávateľom viedol účtovníctvo, podával daňové priznania a kontrolné výkazy a pred správcom dane odmietol vypovedať. Skutočnosť, že faktúry, na ktorých sú uvedení označení dodávateľa, boli zaúčtované u žalobcu a boli prípadne uvedené v kontrolných výkazoch dodávateľov, nie je dôkaz o tom, že k realizácii deklarovaných zdaniteľných plnení skutočne došlo. V priebehu dokazovania nikdy nebolo preukázané, že tieto doklady boli vystavované na základe reálne uskutočnených zdaniteľných plnení. Žalovaný zotrval na správnosti napadnutých rozhodnutí oboch stupňov.

IV.

Konanie na správnom súde a posúdenie podstatných právnych argumentov

32. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len „zákon č. 151/2022 Z. z.“), začal s účinnosťou od 01.06.2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave (ďalej aj len „správny súd“), na ktorý prešiel od 01.06.2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. Vec vedená na Krajskom súde v Nitre pod sp. zn. 8S/7/2021 bola v súlade s platným a účinným rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená do senátu 6S Správneho súdu v Bratislave a je na tomto súde vedená pod sp. zn. NR-8S/7/2021.

33. Správny súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10 a § 13 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení účinnom do 30.06.2023 (ďalej aj len „SSP“) v spojení s § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, z dôvodov uplatnených v žalobe, a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. O žalobe rozhodol bez nariadenia pojednávania, nakoľko boli splnené podmienky podľa § 107 ods. 2 SSP, keď ani jeden z účastníkov konania nežiadal nariadenie pojednávania. Deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na webovej stránke správneho súdu a rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 03.09.2024 (§ 137 ods. 4 SSP).

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

35. Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

36. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

37. V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu správneho orgánu, sa postupuje podľa ustanovení tretej časti SSP o správnych žalobách.

38. Podľa § 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.

39. 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 správneému určeniu a vyrubeniu dane.

40. 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.

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

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

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

44. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov alebo 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 uplatnené iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

46. Predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní boli rozhodnutia finančných orgánov o vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty žalobcovi vo výške 8 500 eur za zdaňovacie obdobie január 2017. Žalovaný a správca dane konštatovali, že žalobca nepreukázal, že fakturované služby skutočne dodali deklarovaní dodávateľia, pretože samotní dodávateľia nepredložili žiadne doklady a dôkazy preukazujúce uskutočnenie zdaniteľných plnení, na podklade ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane. Žalobca mal za to, že žalovaný na podklade zisteného skutkového stavu vyvodil nesprávne právne závery. Úlohou správneho súdu tak bolo posúdiť, či správca dane a následne žalovaný postupovali pri vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty v súlade s príslušnými právnymi predpismi a ustálenou súdnou praxou.

47. Správny súd dáva primárne do pozornosti, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdného dvora Európskej únie, ako aj Najvyššieho správneho súdu SR obmedzené v prípadoch, ak (i) zdaniteľná osoba nepreukáže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, (ii) došlo k daňovému podvodu alebo (iii) došlo k zneužitiu práva (napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022 alebo rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022).

48. Z uvedeného vyplýva, že aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to (i) preukazovaním splnenia materiálnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní splnenia materiálnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu dane z pridanej hodnoty sú splnené.

49. V zmysle zákona o DPH sa za hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane považujú (i) existencia zdaniteľného plnenia, (ii) jeho dodanie zdaniteľnou osobou a (iii) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. Subjekt, ktorý si chce odpočítať daň z pridanej hodnoty má dve povinnosti, a to (i) povinnosť tvrdiť a (ii) povinnosť svoje tvrdenie preukázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet dane z pridanej hodnoty za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu, Úlohou správcu dane (vo všeobecnosti) je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje relevantnými dôkazmi. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. Ak má správca dane pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom (nález Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo dňa 07.02.2023).

50. Riadne zistenie a ustálenie skutkového stavu, ktoré má správca dane za preukázané a skutočnosť, ohľadom ktorých existujú pochybnosti, nepochybne nadväzuje na rozsah dôkazného bremena, ktoré zaťažuje žalobcu preukazujúceho splnenie hmotnoprávnych podmienok pre vznik nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Správca dane musí pomenovať svoje pochybnosti dostatočne jasne, aby daňový subjekt poznal rozsah svojho dôkazného bremena a na základe informácií správcu dane vedel, aké skutočnosti má doložiť ďalšími dôkazmi.

51. Žalobcovi bol vyrubený rozdiel práve z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty. Deklarovaní dodávateľa žalobcu - spoločnosť Salanci - LMS, s.r.o. a spoločnosť Adept School s.r.o. popreli autentickosť faktúr, z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane a rovnako popreli vykonanie služieb uvedených vo faktúrach. Deklarovaný dodávateľ - spoločnosť ENVIRO, s.r.o. sa k dodaniu služieb nijako nevyjadrila a ani ich nepotvrdila. V danom prípade tak neobstojí námietka, že boli skúmané obchodné reťazce. Správca dane a ani žalovaný neskúmali daňový podvod alebo zneužitie práva, ale výlučne splnenie hmotnoprávnych podmienok, a preto je žalobná argumentácia žalobcu v tejto časti irelevantná.

52. Vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu, prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia žalovaného možno konštatovať, že správca dane a žalovaný nepochybili, riadne zistili skutkový stav a vec správne právne posúdili. Ako spoločnosť Salanci - LMS, s.r.o., tak aj spoločnosť Adept School s.r.o. (resp. ich konatelia) popreli akúkoľvek spoluprácu so žalobcom, popreli vystavenie faktúr, na podklade ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane a dokonca uviedli, že žalobcu vôbec nepoznajú. Na preukázanie opaku, napriek výzve správcu dane na vyjadrenie sa k zistením skutočnostiam, žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy.

53. Aj vo vzťahu k vyššie uvedenému tak neobstojí námietka žalobcu spočívajúca v tvrdení, že správca dane neprihliadal na všetko, čo vykonaným dokazovaním vyšlo najavo. Naopak, správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré smerovalo práve k tomu, aby sa zistilo, či žalobca splnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane.

54. Žalobca bol vo vzťahu k daňovej kontrole pasívny a žiadnym spôsobom nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok. Bol to práve žalobca, ktorý bol povinný v prípade, ak si uplatnil právo na odpočítanie dane, preukázať skutočnosti, ktorými by potvrdil kumulatívne splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. To sa však nestalo a žalobca následne ani žiadnym spôsobom nevyvrátil pochybnosti správcu dane, ktoré v rámci daňovej kontroly vyšli najavo. V rámci daňovej kontroly podľa názoru správneho súdu (i) nebola preukázaná existencia zdaniteľného plnenia a (ii) nebolo preukázané dodanie deklarovaným dodávateľom, keďže dodávatelia nepredložili žiadne dôkazy o samotnej realizácii deklarovaných služieb pre žalobcu a k veci nepodali relevantné ústne alebo písomné vyjadrenie. Dodávatelia žiadnym spôsobom nepreukázali, že tvrdenia uvádzané v podanom daňovom priznaní a kontrolnom výkaze odzrkadľujú reálne vykonané zdaniteľné plnenia. Neboli tak kumulatívne splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane.

55. S odkazom na vyššie uvedené je tak nedôvodná námietka žalobcu, že konatelia dodávateľov vedeli, vedieť mohli alebo vedieť mali o priznaniach a kontrolných výkazoch. Dodávatelia výslovne popreli spoluprácu so žalobcom a dodanie služieb, a opak nebol žalobcom preukázaný. Dodávatelia uviedli, že

nie sú majiteľmi bankových účtov uvedených na deklarovanych faktúrach. Správny súd nespochybuje, že je bežnou praxou, že na faktúre sú pri rôznych úverových produktoch uvedené iné účty, avšak v uvedenom prípade žalobca nijako neobjasnil, kto je skutočným majiteľom bankových účtov a v akom vzťahu je k žalobcovi. Navyiac, uvedenie účtu a zaplatenie faktúry je formálnou podmienkou, ktorej splnenie však pri nesplnení ďalších hmotnoprávných podmienok nemá vplyv na nepriznanie práva na odpočítania dane.

56. Žalobca ďalej v podanej žalobe citoval ustanovenia príslušných právnych predpisov, ním vybranú judikatúru a prezentoval všeobecné tvrdenia, bez konkrétnej špecifikácie vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam a postupu správcu dane, resp. žalovaného. Z tejto časti žaloby nie je zrejmé, v čom konkrétne (teda na základe akých konkrétnych právnych a skutkových dôvodov) žalobca považoval napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie za nezákonné. Žalobná námietka však musí spĺňať určitú mieru konkretizácie, aby správny súd mohol vôbec pristúpiť k súdnemu prieskumu. Keďže žalobca v žalobe len citoval vybrané ustanovenia právnych predpisov a judikatúru, správny súd vyhodnotil túto námietku ako všeobecnú a nekonkrétnu. Bolo povinnosťou žalobcu, aby vznesené námietky dostatočne konkretizoval, a tým umožnil správnenému súdu prieskum napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia v kontexte uplatnených žalobných bodov. Ak tak žalobca nekonal, nesie bremeno neúspechu žaloby, pretože správny súd nie je oprávnený a ani povinný vyhľadávať žalobné dôvody za žalobcu.

57. Žalobca následne poukázal na to, že v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane konštatoval, že licencie účtovného programu, v ktorom boli vystavené faktúry spoločnosti Salanci - LMS s.r.o., zakúpila fyzická osoba – G. H. I.. Taktiež mal za to, že žalovaný nevyhodnotil predmetnú skutočnosť v súlade s daňovým poriadkom, ako aj v kontexte odvolacej námietky, aké konkrétne zákonné ustanovenia mal žalobca porušiť, čo malo mať za následok nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia. Správny súd i túto žalobnú námietku posúdil ako nedôvodnú, pretože žalobca neuviedol, v čom konkrétne došlo k porušeniu jeho práv. Ako vyplýva z prvostupňového rozhodnutia, správca dane konštatoval, že zamestnanci správcu dane nahliadli do spisu a zistili, že vlastníkom licencie k účtovnému programu bol G. H. I., ktorý bol účtovníkom spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. Z uvedeného konštatovania nemožno vyvodit' nič, čo by smerovalo k porušeniu práv žalobcu, nakoľko v tejto časti prvostupňového rozhodnutia nebolo zámerom správcu dane popísať určité pochybenie žalobcu, ale len opísať zistený skutkový stav.

58. Vychádzajúc z uvedeného správny súd po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím nezistil, že by sa príslušné finančné orgány pri svojom rozhodovaní odchyľili od relevantných zákonných ustanovení. Správca dane ako aj žalovaný svoje rozhodnutie založili na riadne zistenom skutkovom stave a vec po právnej stránke správne vyhodnotili, aplikovali príslušné zákonné ustanovenia a rozhodnutie dostatočne odôvodnili. Žalovaný sa dostatočne vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu. S odkazom na uvedené, ako aj s odkazom na obsah administratívneho spisu, správny súd nepovažoval postup finančných orgánov za neprípustným spôsobom zaťažujúci pre žalobcu preukazovaním takých skutočností, na ktoré by nemal dosah. Jednotlivé zistenia správcu dane týkajúce sa dodávateľov - spoločnosti Salanci – LMS s.r.o., spoločnosti ENVIRO, s.r.o. a spoločnosti Adept School s.r.o. boli pritom logicky vedené snahou o čo najúplnejšie zistenie skutočného stavu veci so zreteľom na preverenie dodávateľov žalobcu a s tým spojenej existencie poskytnutia služieb, pri ktorých si žalobca uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty.

59. S odkazom na vyššie uvedené dôvody, po preskúmaní konkrétnych relevantných žalobných námietok, správny súd dospel k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby, a preto ju postupom podľa § 190 SSP zamietol.

60. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 175 ods. 1 v spojení s § 168 a contrario SSP tak, že úspešnému žalovanému ich náhradu nepriznal, keďže nezistil dôvody, pre ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, aby ich žalovanému nahradil.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Bratislave (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 2 písm. a/ a § 145 ods. 2 písm. a/ SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

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

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 správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté (§ 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 správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak 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.