

Súd: Správny súd v Košiciach  
Spisová značka: KE-8S/91/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200401  
Dátum vydania rozhodnutia: 10. 09. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Tatiana Sabadošová  
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:7021200401.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Tatiány Sabadošovej a členov senátu Mgr. Michala Magura a JUDr. Ing. Lenky Figulovej, v právnej veci žalobcu: A. B., s miestom podnikania C. XXXX/XX, XXXXX D., právne zastúpený: Advokátska kancelária Juristi, s.r.o., so sídlom Krivá 3, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100595870/2021 zo dňa 14. apríla 2021, takto

### rozhodol:

- I. Žalobu zamieťa.
- II. Žalovanému nepriznáva voči žalobcovi nárok na náhradu trov konania.

### odôvodnenie:

I.  
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice rozhodnutím č. 102005591/2020 zo dňa 17.12.2020 (ďalej aj ako "správca dane" a "rozhodnutie správcu dane") podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj "daňový poriadok") vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 10 880 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2018 konštatujúc porušenie ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej aj „zákon o DPH“).
2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100595870/2021 zo dňa 14.04.2021 (ďalej aj "napadnuté rozhodnutie") podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie potvrdil.
3. Z obsahu administratívneho spisu ako aj z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že správca dane začal dňa 17.09.2019 na základe oznámenia č. 101837886/2019 zo dňa 30.07.2019 u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január, február, apríl, jún a júl 2018. V jej rámci bolo zistené, že v kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodania tovarov a služieb od spoločnosti BUSKET, s.r.o., so sídlom Tallerova 4, Bratislava, IČO: 50325353 (ďalej aj „dodávateľ“ alebo „dodávateľská spoločnosť“) na základe faktúr  
- č. 18021501, s dátumom dodania 15.02.2018, so základom dane 14 279,17 € a DPH 2855,83 €, s predmetom fakturácie „fakturujeme vám na základe D.L.“;  
- č. 18022703, s dátumom dodania 27.02.2018, so základom dane 17 620,83 € a DPH 3524,17 €, s predmetom fakturácie „fakturujeme vám na základe D.L.“ a  
- č. 18022803, s dátumom dodania 28.02.2018, so základom dane 22 500 € a DPH 4500 €, s predmetom fakturácie „fakturujeme vám na základe zmluvy o reklame - 3 ks“;
4. Správca dane v priebehu daňovej kontroly zistil najmä, že

- výzva adresovaná dodávateľskej spoločnosti sa správcovi dane vrátila s poznámkou „adresát neznámy“;
- dodávateľskej spoločnosti bola ku dňu 31.01.2020 zrušená registrácia DPH a so správcom dane nespolupracuje;
- dodávateľská spoločnosť podala posledné daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie november 2018, povinnosť platiť daň si od zdaňovacieho obdobia apríl 2018 neplnila, vlastné daňové povinnosti za zdaňovacie obdobia máj až november 2018 nezaplatila a priznanie na dani z príjmov právnických osôb nikdy nepodala;
- správca dane predvolal na výsluch svedka E. D. (splnomocnený zástupca dodávateľa), ktorý si zásielku neprevzal v odbernej lehote a na výsluch sa nedostavil;
- správca dane predvolal na výsluch svedka F. G. (bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti), pričom zásielka sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“ a svedok sa na výsluch nedostavil;
- zo spisu z ukončeného určovania dane podľa pomôcok u dodávateľskej spoločnosti za zdaňovacie obdobie september 2018 správca dane zistil, že na adrese sídla spoločnosti sa nachádza administratívna budova, v ktorej sa označenie predmetnej spoločnosti nenachádza;
- zo spisu z ukončenej daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2018 správca dane zistil, že

o pána G. sa colnému úradu nepodarilo predviesť a

o pán D. pri výsluchu uviedol, že dodávateľská spoločnosť je od 30.11.2018 predaná, a od nového konateľa - pána H. I. mu nebolo udelené plnomocnenstvo na konanie v obchodnom ani v úradnom styku. Pán D. nebol v pracovnoprávnom vzťahu s dodávateľskou spoločnosťou a služby poskytoval bezodplatne, nevedel uviesť dodávateľov ani odberateľov dodávateľskej spoločnosti, faktúry vyhotovoval, pečiatkoval a podpisoval on osobne. Predložil fotografie, ktoré mal realizovať vodič mobilným telefónom so súpisom prác avšak z týchto nevyplýva dátum uskutočnenia prepravy, časový interval uskutočňovania jazd, ani trasy jazd. Zároveň predložil súpis jazd za mesiac máj 2018, bez určenia presnej trasy, času jej začiatku a jej konca, bez určenia motorového vozidla, s ktorým mali byť jazdy vykonané a bez určenia a potvrdenia šoféra, ktorý mal jazdy vykonávať a bez určenia osoby, od koho a pre koho mali byť tieto jazdy vykonávané;

- zo spisu z ukončenej daňovej kontroly na DPH u daňového subjektu CAPITAL INDUSTRIES, s.r.o. za zdaňovacie obdobie august 2018 správca dane zistil, že na základe dožiadaní sa nepodarilo pána Kráľovského vypočúť a jeho predvedenie bolo neúspešné.

5. Na ústnom pojednávaní dňa 21.01.2020 žalobca uviedol, že s dodávateľskou spoločnosťou začal spolupracovať v januári 2018, spolupracoval len s pánom D., pána G. nepoznal a spoločnosť si nijako nepreveroval. Predmetom fakturácie mal byť stavebný materiál (lepidlá, omietky, potery, betóny), ktorý bol použitý na stavby a reklamná kampaň pozostávajúca z billboardu, ktorý bol umiestnený na prívesnom vozíku, ktorý prezentoval firmu na verejnom priestore. Na billboarde bolo logo firmy a obrázok zobrazujúci stavebnú činnosť. Jednalo sa o 3 vozidlá, ktoré jazdili po Košickom kraji a v Prešove. Motorové vozidlá boli prenajaté od spoločnosti CAPITAL INDUSTRIES, s.r.o., billboardy boli vytvorené pánom D., pričom návrh pripravoval s pánom D. spoločne. Motorové vozidlá jazdili podľa zmluvy, ktorá bola uzatvorená vopred, faktúry mali byť uhradené v hotovosti alebo bezhotovostne, ale nie všetky. Stavebný materiál bol uskladnený v hale na Jazernej ulici v Košiciach, kde si pozrel materiál a vybral si, čo potreboval.

6. Následne žalobca zaslal správcovi dane

- doklady o úhrade v hotovosti, v zmysle ktorých predmetné faktúry neboli uhrádzané v celkovej sume, ale iba v sume 5000 €;
- technické preukazy motorových vozidiel značky Škoda s evidenčnými číslami: J., J., pričom z odpovede Národnej diaľničnej spoločnosti, a. s. vyplynulo, že v mesiaci február 2018 bol zaznamenaný prejazd motorového vozidla s evidenčným číslom J. počas štyroch dní, a to dňa 02.02.2018, 03.02.2018, 04.02.2018 a 22.02.2018 (najmä smer Bratislava) a motorové vozidlo s evidenčným číslom J. nebolo nasnímané;
- dodacie listy, v zmysle ktorých mal žalobca nakúpiť od dodávateľskej spoločnosti stavebný materiál vo väčších množstvách, pričom však žalobca uviedol, že nedisponuje skladovacími priestormi, a preto nakúpený materiál nemal, kde uskladniť;
- fotodokumentáciu bytových domov bez označenia ich adresy;
- Zmluvu o reklame s dodávateľskou spoločnosťou;
- USB kľúč s fotodokumentáciou a 3 videá vytvorené z fotografií, pričom na predloženej fotodokumentácii sa nachádzajú motorové vozidlá s evidenčným číslom J. a J. spolu s prívesným vozíkom s evidenčným číslom J., na ktorom je pojazdná reklamná plocha. Motorové vozidlá sa nachádzajú prevažne zaparkované pri nákupných centrách meste Košice, pričom nie je zrejmy dátum ani čas, kedy boli

tieto fotografie vytvorené. Na reklamnej ploche je vyobrazený názov spoločnosti REVITTOM, s.r.o., telefonický kontakt a webová stránka K., propagujúca stavebnú činnosť spoločnosti REVITTOM, s.r.o., ktorej jediným konateľom je žalobca. Okrem toho je na reklamnej ploche uvedený telefonický kontakt a webová stránka zrejme zhotoviteľa tejto plochy – K., ktorá v čase preverovania správcom dane neexistovala. Z uvedeného správcu dane vyvodil záver o tom, že deklarované reklamné služby neboli dodané žalobcovi, ale spoločnosti REVITTOM, s.r.o.

7. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 101307555/2020 zo dňa 13.08.2020 (ďalej aj ako „Protokol“), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole žalobcovi doručený dňa 17.08.2020. Správca dane dňa 08.12.2020 prerokoval pripomienky predložené žalobcom k protokolu a zotrval na závere, že dodania tovarov a služieb považuje za nepreukázané, a teda žalobca si nemôže odpočítať daň z faktúr od dodávateľskej spoločnosti, keďže nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane uvedené v § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH.

8. Žalovaný posudzujúc odvolanie žalobcu stručne zrekapituloval zistenia a závery správcu dane, a s týmito sa v plnom rozsahu stotožnil, pričom najmä uviedol, že správca dane bol oprávnený využiť počas daňovej kontroly skutočnosti zistené z iných daňových kontrol, pričom o týchto skutočnostiach bol žalobca upovedomený a mal možnosť sa k nim vyjadriť. Zároveň správca dane počas daňovej kontroly vyvinul snahu, smerujúcu k vypočítaniu jednotlivých svedkov a k zaobstaraniu potrebných dôkazných prostriedkov, avšak vzhľadom na nekontaktnosť svedkov táto bola bezvýsledná. Hlavným dôvodom neuznania práva na odpočítanie dane z faktúry za dodanie reklamy bolo nepreukázanie dodania tejto reklamy dodávateľskou spoločnosťou, pričom deklarovaná reklama nepropagovala žalobcu.

II.

Správna žaloba, stanoviská,  
konanie pred správnym súdom

A. Správna žaloba

9. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 100595870/2021 zo dňa 14.04.2021 správnu žalobu podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej aj „S.s.p.“). Navrhol, aby správny súd rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

10. V správnej žalobe žalobca namieta porušenie povinnosti správcu dane podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku dbať, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy dane boli zistené čo najúplnejšie a porušenie povinnosti správcu dane v protokole vyhodnotiť dôkazy podľa § 47 písmeno h) Daňového poriadku.

11. Podľa žalobcu orgánom, ktorý nezákonne koordinuje celý postup desiatok kontrol je práve žalovaný, keďže jeho rozhodnutia obsahujú len formálne časť odôvodnenia, keďže žalovaný už „koordinoval“ daňovú kontrolu aj vyrubovacie konanie, a úvahy a závery správcu dane sú vlastne úvahy a závery žalovaného. Uvedeným konaním bola porušená zásada dvojinstančnosti konania. Žalovaný navyše nepreskúmal prvostupňové rozhodnutie v rozsahu, ktorý požadoval žalobca, ale k odvolacím námietkam sa vyjadril len okrajovo, prípadne vôbec.

12. V ďalšej časti žalobca najmä uvádza, že

- správcovi dane poskytol všetku požadovanú súčinnosť čo sa týka vysvetlení a predloženia dokladov;
- nekontaktnosť dodávateľskej spoločnosti, resp. tretích osôb nemôže správca dane využívať ako argumentáciu v neprospech žalobcu;
- správca dane ako dôkazy využíva neuskutočnené výsluchy E. D. a F. G.;
- správca dane využil poznatky z daňovej kontroly iného subjektu, kde sa uskutočnili úkony súvisiace so žalobcom a tento nemal možnosť sa týchto úkonov zúčastniť;
- v bežnom obchodnom styku je bežnou záležitosťou uskutočňovanie obchodov aj s inými poverenými osobami konajúcimi v mene spoločnosti, a nie priamo s konateľmi;
- ku konštatovaniu o záznamoch o pohybe motorových vozidiel chýba záver, ktorý by odôvodňoval záver správcu dane o neoprávnenosti nároku, pričom z doručenej odpovede nevyplýva žiadny logicky záver, pre ktorý by mohlo dôjsť k spochybneniu pohybu motorových vozidiel v rámci Košického a Prešovského kraja, nakoľko je presun v daných lokalitách možný aj bez vstupu na kontrolované úseky diaľnice a rýchlostnej cesty;
- poukazuje na právny názor potvrdený rozhodnutím Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 1/2011, podľa ktorého ak žalobca disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a náležitými prílohami vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a

subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu správca dane; v tejto súvilosti žalobca tiež poukazuje na rozsudok Súdneho dvora vo veci PPUH Stehcamp, C-227/14;

- správca dane preniesol dôkazné bremeno na žalobcu v takom rozsahu, ktorý reálne vylučuje možnosť preukázať akúkoľvek tvrdenú skutočnosť, nebral v úvahu žiadne dôkazy v prospech žalobcu a naopak bez odôvodnenia ich vyhodnotil ako nedostačujúce;

- správca dane neakceptovaním dodania tovarov a služieb zo strany dodávateľskej spoločnosti nezákonne zasahuje do súkromnoprávneho vzťahu medzi dvoma podnikateľmi.

#### B. Vyjadrenie žalovaného

13. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 04.11.2021 navrhol túto zamietnuť, nežiadal o nariadenie pojednávania, zotrval na záveroch vyjadrených v preskúmanom rozhodnutí a po rekapitulácii už vyššie uvedených zistení správcu dane najmä uviedol, že

- správca dane v protokole uviedol všetky zistenia a dôkazy, ktoré dokazovaním vykonaným počas daňovej kontroly zaobstaral, následne ich vyhodnotil a zrozumiteľne a jasne uviedol dôvody, na základe ktorých neuznal žalobcovi právo na odpočítanie zo sporných faktúr od dodávateľskej spoločnosti;

- žalobca neuviedol žiadny dôkaz, ani dôvod, ktorý by zakladal nezákonnosť predmetnej daňovej kontroly;

- žalovaný ako odvolací orgán preskúmal v súlade s ustanovením § 74 ods. 2 Daňového poriadku odvolaním napadnuté prvostupňové rozhodnutie v rozsahu a z dôvodov uvedených v podanom odvolaní, a teda zásada dvojinštančnosti nebola porušená;

- ostatné žalobné dôvody sú obsahovo zhodné s námietkami uvedenými v podanom odvolaní, s ktorými sa žalovaný vysporiadal už vo svojom rozhodnutí.

#### C. Ostatné stanoviská a ďalší priebeh konania pred správny súdom

14. Stanovisko žalovaného zo dňa 04.11.2021 bolo žalobcovi doručené dňa 18.01.2022, pričom k tomuto sa žalobca nevyjadril.

15. Podľa § 3 odsek 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel výkon súdnictva od 1.6.2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.6.2023 daná právomoc správnych súdov (t. j. aj v aktuálne súdnej veci). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Krajskému súdu v Košiciach a bola jej pridelená sp. zn. 8S/91/2021. Od 1. júna 2023 je na konanie v tejto veci príslušný Správny súd v Košiciach, vec bola náhodným výberom pridelená senátu 3S a je vedená pod sp. zn. KE-8S/91/2021.

16. Správny súd vo veci vzhľadom na vyjadrenia účastníkov konania nenariadil pojednávanie. Rozsudok verejne vyhlásil dňa 10.09.2024 po tom, čo deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Správneho súdu v Košiciach najmenej päť dní vopred (§ 107 ods. 1 a 2 a 137 ods. 4 S.s.p.).

### III.

#### Aplikované ustanovenia právnych predpisov

17. Podľa § 19 ods. 1 a 2 daňového poriadku, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

18. Podľa § 24 ods. 2, 3 a 4 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.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

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.

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

20. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, 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.

21. 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. IV.

Dôvody rozhodnutia správneho súdu

22. Správny súd v Košiciach konajúc primárne podľa ust. § 177 a nasl. S.s.p., po zistení, že správna žaloba bola podaná oprávnenou osobou a včas, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako aj postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu a dospel k záveru, že správna žaloba je nedôvodná.

23. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie

(t. j. materiálna existencia plnenia),

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

24. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

d. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

25. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonných podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. 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 neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nepochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúladsť skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti vid' napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

26. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplynulo, že tieto svoje rozhodnutia založili na tom závere, že reklamné služby neboli dodané žalobcovi ale inému subjektu – REVITTOM, s.r.o. (vid' strana 7 prvostupňového rozhodnutia), teda spochybňujú samotné dodanie služby a pokiaľ ide o tovar – stavebný materiál, tento nebol žalobcovi dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre - spoločnosťou BUSKET, s.r.o., t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa. V prípade tejto hmotnoprávnej podmienky na

odpočítanie dane došlo, ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, k judikatórnemu posunu. Závety tohto rozhodnutia možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je a b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie.

27. V nadväznosti na závery rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane je preukázanie statusu osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) a dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Súdny dvor EU vo veci C 154/20 Kemwater ProChemie rozhodol, že: Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávateľia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (Ferimet, C-281/20, bod 39; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 34). Nestačí, aby skutočnosti o dodávateľovi vyplývali iba z faktúry, ako formálnej podmienky, ale zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo len, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky.

28. Dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadne statusu iných dodávateľov zistené neboli a ani žalobca ich netvrdil - trval na tom, že tovar mu mal byť dodaný spoločnosťou BUSKET, s.r.o.. Keďže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (žalobca), bol žalobca následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil.

29. Vyššie uvedené záver daňové orgány založili na týchto zisteniach:

I. dodávateľská spoločnosť

a) na adrese sídla sa nenachádza, nemá tam označenie, so správcom dane nekomunikuje a nepredložila žiadne doklady;

b) splnomocnený zástupca dodávateľa E. D. so správcom dane nespolupracoval;

c) bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti F. G. bol nekontaktný;

II. v mesiaci február 2018 boli zaznamenané 4 prejazdy jedného motorového vozidla a žiaden prejazd druhého motorového vozidla, ktoré mal žalobca údajne prenajaté od spoločnosti CAPITAL INDUSTRIES, s.r.o.;

III. spoločnosť CAPITAL INDUSTRIES, s.r.o. je nekontaktná, v dôsledku čoho neboli správcovi dane predložené požadované doklady, ktoré by preukazovali reálnosť spolupráce so žalobcom;

IV. úhrady za preverované faktúry nie v celkových sumách, ale v sume 5000 € v hotovosti pôsobia nedôveryhodne;

V. z predložených fotografií nevyplýva dátum ani čas, kedy boli vyhotovené a zároveň z nich vyplýva, že nasnímaná reklamná plocha neprezentuje žalobcu, ale spoločnosť REVITTOM, s.r.o., z čoho malo vyplynúť, že predmetné reklamné služby neboli dodané žalobcovi, ale inej spoločnosti.

30. Žalobné námietky smerujú najmä k spochybneniu toho, či vyššie uvedené pochybnosti správcu dane boli relevantné. Keďže išlo o pochybnosti na strane priameho dodávateľa, s ohľadom na závery uvedené v bode 27. tieto pochybnosti i správny súd považuje za relevantné. Žalobca v tejto súvislosti opomína uviesť, ako tieto pochybnosti správcu dane vyvrátil (inak ako dôkazmi, ktoré boli správcom dane spochybnené) a ako dodanie tovaru od dodávateľskej spoločnosti relevantne preukázal. Keďže žalobca si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nesplnil, svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane neuniesol. Správny súd preto taktiež konštatuje, že

žalobca pochybnosti správcu dane ohľadom dodania tovaru od dodávateľskej spoločnosti nevyvrátil, a preto si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, čoho dôsledkom bol záver správcu dane a žalovaného o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane žalobcom. Následne bolo dôkaznou povinnosťou žalobcu pochybnosti správcu dane vyvrátiť a relevantne preukázať.

31. Na základe vykonaného dokazovania sa dodanie tovaru žalobcovi od deklarovaného dodávateľa nepreukázalo. Realizáciu dodania stavebného materiálu nepotvrdil bývalý konateľ tejto spoločnosti, ani jej splnomocnený zástupca (tohto sa podarilo vypočuť v rámci daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie máj 2018), ktorý mal so žalobcom obchodné prípady dojednať. Podstatná je pritom tá skutočnosť, že žalobca nevedel správcovi dane predložiť žiadne relevantné dôkazy (ktoré by správcom dane neboli spochybnené), ktoré by hodnoverne preukázali realizáciu deklarovaných obchodov s deklarovaným dodávateľom. Je potrebné zdôrazniť, že žalobca deklaroval nákup stavebného materiálu vo významných množstvách, keďže len v prípade faktúry č. 18021501 malo ísť o 283 ks 25 kg vriec stavebného lepidla, 162 ks 25 kg vriec lepidla na polystyrén, 180 ks 25 kg vriec betónu, atď. Pri realizácii obchodnej transakcie v tak významnom objeme žalobca mohol mať k dispozícii aj iné dôkazy, napríklad doklady preukazujúce uskladnenie tovaru, prepravné doklady či svedkov manipulujúcich s tovarom atď. Rovnako žalobcom predložené doklady iba o čiastočnom uhradení kúpnej ceny v súvislosti s vyššie uvedenými skutočnosťami aj podľa názoru správneho súdu odôvodňujú pochybnosti správcu dane. Tým bol zo strany správcu dane dôvodne spochybnený status osoby dodávateľa ako jedna z hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Vo vzťahu k rozhodnutiu Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie v konaní ani nebola identifikovaná žiadna iná osoba, ktorá by mohla byť dodávateľom spochybnených plnení, a ktorá by mohla mať status osoby registrovanej pre daň.

32. Fotodokumentácia a listiny - zmluvy a faktúry so súpsmi vykonaných prác a použitých materiálov a zmluvy, ktoré sa týkajú obchodných vzťahov žalobcu s jeho odberateľmi nie sú dôkazmi, ktoré by boli schopné preukázať, že tieto tovary skutočne dodal žalobcom označený dodávateľ. Pokiaľ chce žalobca tvrdiť, že splnil hmotnoprávne podmienky odpočítania dane, správny súd poznamenáva, že tieto je potrebné preukázať vo vzťahu ku konkrétnym dodaniam, k čomu podľa správneho súdu nedošlo. Skutočnosť, že reálnu existenciu tovaru a služieb sa sťažovateľ snažil preukázať ich dodaním svojim odberateľom, v rámci komplexného vyhodnotenia dôkazov neodstránila pochybnosti finančných orgánov o ich dodaní na vstupe osobou označenou na faktúre.

33. Vo vzťahu k deklarovanému dodaniu reklamy správny súd považoval za podstatné zistenie správcu dane, že na reklamnej ploche bol vyobrazený názov spoločnosti REVITTOM, s.r.o. telefonický kontakt a webová stránka K.. Malo sa tak jednať o reklamu propagujúcu stavebnú činnosť spoločnosti REVITTOM, s.r.o., ktorej jediným konateľom je žalobca, z čoho možno bezpochybné vyvodiť záver o tom, že deklarované reklamné služby neboli dodané žalobcovi, ale spoločnosti REVITTOM, s.r.o.

34. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena správny súd opakovane poukazuje na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018, v zmysle ktorého: „Ústavný súd už judikoval (III. ÚS 401/09), že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť, a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej.“

35. V danej veci správca dane žalobcovi notifikoval svoje pochybnosti o tom, že k dodaniu tovaru od deklarovaného dodávateľa nedošlo, pričom poukázal na konkrétne dôkazy, ktoré ho k takýmto záverom viedli. Bolo teda na žalobcovi, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil. Urobiť tak mohol nie len dokladaním listinných dôkazov, či navrhovaním vypočutia svedkov, ale aj aktívnou účasťou na úkonoch správcu dane, na ktoré bol predvolaný. Správca dane umožnil žalobcovi, aby sa k jeho pochybnostiam vyjadril, a teda bolo v dispozícii žalobcu, aby tak urobil. V tejto súvislosti žalobca zotrval na svojich tvrdeniach a nepredložil správcovi dane ďalšie dôkazy, resp. ich vykonanie nenavrhol.

36. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, v ktorej naznačil, že žalovaný a ani správca dane neuviedli, akými inými dôkazmi mohol žalobca disponovať, prípadne aké iné dôkazy mal predložiť na účely preukázania nároku na odpočítanie DPH zo zrealizovaných obchodov, správny súd pripomína, že daňové konanie vo

fáze preukazovania hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane nie je konaním vyhľadávacím, ale platí preň prejednávacia zásada. Z uvedeného vyplýva, že správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech kontrolovaného daňového subjektu. Súčasne platí, že správca dane nie je ani povinný viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáži tvrdenia daňového subjektu (por. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžfk/4/2019, zo dňa 3. decembra 2019). Nie je zákonnou povinnosťou správcu dane navrhovať daňovému subjektu akými listinnými dôkazmi by mal svoje tvrdenia doložiť, pokiaľ si splnil povinnosť oznámiť mu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, a vyzvať ho na vyjadrenie a doplnenie, opravu či vysvetlenie údajov (§ 46 ods. 5 daňového poriadku).

37. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že sťažovateľ je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

38. Možno súhlasiť s argumentom žalobcu o tom, že nemá dosah na ďalšie správanie jeho dodávateľa, jeho nespoluprácu so správcou dane, resp. nekontaktnosť. Napokon ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj SDEÚ identifikovala nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako okolnosť, ktorá sama o sebe (bez ďalších okolností) nie je spôsobilá vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru/služieb; viď napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021). Avšak v tu prejednávanú právnu vec nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa, jeho bývalého konateľa a nespoluprácu splnomocneného zástupcu p. D. neboli jedinými dôvodmi, na ktorých správca dane založil svoje pochybnosti o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH.

39. Správny súd zdôrazňuje, že bolo povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Pri relevantných pochybnostiach správcu dane existencia faktúry a písomných dokladov sama o sebe nepostačuje. Žalobné body vo vzťahu k dôkaznému bremenu žalobcu a splneniu hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane sú preto nedôvodné.

40. Žalobný bod o tom, že žalovaný nereflektoval na odvolacie námietky žalobcu dostatočne, prípadne vôbec považuje správny súd za všeobecnú, neurčitú a v konečnom dôsledku nedôvodnú. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami, poukázal na dôvody, ktoré ho viedli k jeho záverom a uviedol právne predpisy, podľa ktorých vec posudzoval. Zároveň pokiaľ žalobca namietal, že celý proces daňovej kontroly a nadväzujúceho vyrubovacieho konania mal v skutočnosti viesť žalovaný, z ktorého dôvodu mala byť porušená zásada dvojinstančnosti konania, túto námietku žalobca argumentačne ničím nepodložil a jej dôvodnosť nevyplýva ani z obsahu administratívneho spisu. Samotná skutočnosť, že sa odvolací orgán vo výsledku stotožnil so závermi prvostupňového správneho orgánu nemá za následok porušenie zásady dvojinstančnosti konania ani nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.

41. Namietanej otázke využitia podkladov a listín z daňovej kontroly iných subjektov (v tu súdnej veci správca dane využil aj zistenia z daňovej kontroly DPH u žalobcu za iné zdaňovacie obdobie) sa venoval Najvyšší správny súd napríklad v rozsudkoch sp. zn. 8Sžfk/76/2020 z 02.02.2022 (bod 39) a sp. zn. 5Sfk/53/2022 zo dňa 30.11.2023 (bod 43.), kde uviedol, že „V súhrne je preto možné uviesť, že ak svedkovia vypočúvaní v rámci inej daňovej kontroly neboli vypočúvaní aj v daňovej kontrole sťažovateľky, nie je porušením procesných práv sťažovateľky to, ak o výsluchu takýchto svedkov upovedomená nebola. Uvedené neznamena, že je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontrole sťažovateľky nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly týchto iných subjektov, keď podľa názoru kasačného súdu, takto obstarané podklady (najmä protokoly z iných daňových kontrol) spĺňajú podmienku dôkazu podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku (4) 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.“

42. Správca dane v písomnosti č. 101192946/2020 zo dňa 17.07.2020 oboznámil žalobcu so zisteniami z daňovej kontroly a so získanými podkladmi. Z uvedeného správneho súdu vyplýva, že žalobca mal v priebehu daňovej kontroly možnosť nazerať do spisu správcu dane, vyjadrovať sa k jednotlivým zisteniam správcu dane, na čo bol aj vyzvaný. Žalobcovi boli oznámené pochybnosti správcu dane týkajúce sa posudzovaných zdaniteľných obchodov. Žalobca mal možnosť kedykoľvek od začatia výkonu daňovej kontroly nahliadnuť do spisu ako aj požadovať od správcu dane oboznámenie o zisteniach správcu dane pri výkone daňovej kontroly.

V.  
Záver

43. Správny súd dospel s poukazom na vyššie uvedené skutočnosti k záveru, že správna žaloba je nedôvodná, a preto ju podľa § 190 S.s.p. zamietol.

44. Podľa § 168 S.s.p. žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

45. Podľa § 175 ods. 1 S.s.p. o nároku na náhradu trov konania rozhodne aj bez návrhu správny súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

46. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 S.s.p., pretože žalobca nemal v konaní ani len čiastočný úspech a keďže v konaní úspešnému žalovanému nevznikli žiadne odôvodnené trovy, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, správny súd mu nárok na ich náhradu voči žalobcovi nepriznal.

47. Senát Správneho súdu v Košiciach prijal tento rozsudok pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

#### **Poučenie:**

: Proti rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky prostredníctvom Správneho súdu v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa uvedú všeobecné náležitosti podania podľa § 57 Správneho súdneho poriadku to znamená, ktorému správnomu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správnomu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 Správneho súdneho poriadku 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.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku 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.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Uvedená povinnosť neplatí, 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. 1 písm. c/ a d/,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.