

Súd: Správny súd v Košiciach  
Spisová značka: PO-3S/12/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200110  
Dátum vydania rozhodnutia: 15. 10. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Raganová  
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:8021200110.4

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Raganovej a členov senátu JUDr. Tomáša Kuruca a JUDr. Pavla Doriča, PhD., v právnej veci žalobcu: THS Kežmarok, s.r.o., Michalská 886/20, 060 01 Kežmarok, IČO: 17 081 815, právne zastúpený: BENČÍK & PARTNERS, s.r.o., Aurela Stodolu 12, 080 01 Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100015945/2021 zo 07. januára 2021, takto

### rozhodol:

I. Zrušuje rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100015945/2021 zo 07. januára 2021 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 101003276/2020 z 08. júna 2020 a vec vracia Daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

### odôvodnenie:

#### I. Administratívne konanie

1. Daňový úrad Prešov rozhodnutím č. 101003276/2020 z 08.06.2020 (ďalej aj ako „správca dane“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6262,83 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018 z dôvodu porušenie ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej aj „zákon o DPH“). Proti tomuto rozhodnutiu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, o ktorom následne žalovaný rozhodnutím č. 100015945/2021 zo 07.01.2021 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodol tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

2. Z obsahu administratívneho spisu ako aj z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že správca dane začal dňa 15.02.2019 na základe Oznámenia č. 100178061/2019 z 15.01.2019 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február až august 2018. V jej rámci bolo zistené, že v zdaňovacom období apríl 2018 si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodania tovarov od dodávateľa Fast Sales, s.r.o. (ďalej aj „dodávateľ“) na základe faktúr č. XXXXXXXX, XXXXXXXX, XXXXXXXX, XXXXXXXX, XXXXXXXX a XXXXXXXX. Správca dane zabezpečil od Kriminálneho úradu finančnej správy faktúry od deklarovaného dodávateľa ako aj zápisnicu o podaní vysvetlenia zo dňa 20.11.2018. V tej konateľ žalobcu Ing. A. B. k sporným obchodom uviedol, že s dodávateľmi komunikuje sám, v niektorých prípadoch aj jeho syn C.. So spoločnosťou Fast Sales, s.r.o. mal žalobca obchodný vzťah v roku 2018, konateľov spoločnosti nepoznal, nestretol sa s nimi, nadviazanie kontaktu si nepamätal. Všetky dodané tovary boli žalobcom ďalej predané. Tovar prijímali na sklade zamestnanci žalobcu. Platby prebiehali bezhotovostne alebo formou dobierky. Na ústnom pojednávaní

dňa 05.06.2019 správca dane vyzval žalobcu k preukázaniu spôsobu nadobudnutia tovaru, resp. jeho prevzatia (deklarované na faktúrach - kuriér DPD, doprava motorovým vozidlom D. XXXXX, poštová zásielka, osobný odber). K spôsobu nadobudnutia, resp. prevzatia tovaru sa žalobca žiadnym spôsobom nevyjadril.

3. Vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti správca dane zistil, že na adrese sídla nie je zastihnuteľná, na adrese prevádzkových priestorov B. XXX, B. nie je žiadne označenie dodávateľskej spoločnosti, ani poštová schránka. Výzva na predloženie účtovných dokladov nebola prevzatá v odbernej lehote. Na adrese sídla nie je nikto prihlásený k trvalému ani prechodnému pobytu. E. D. F., ktorý bol konateľom dodávateľskej spoločnosti v kritickom období vo svojej výpovedi zo dňa 27.06.2019 uviedol, že na kúpu a predaj spoločnosť používala prenajaté skladové priestory na ulici B. v D., potvrdil vystavenie sporných faktúr s predmetom predaja elektronika. Uviedol, že komunikácia so žalobcom prebiehala telefonicky, zmluvy neboli uzatvorené, faktúry slúžili ako dodacie listy, miestom dodania tovaru bola prevádzka žalobcu G. XX, F. a tovar bol prepravený spoločnosťou DPD, s.r.o.. Tovar bol nadobudnutý od rôznych dodávateľov, súkromných osôb, pričom všetko prebiehalo cez internet, doručovalo sa na dobierku a tovar preberal osobne. Účtovné doklady nemal, predložil preberací protokol podľa, ktorého boli účtovné doklady odovzdané dňa 12.10.2018 pánovi H. I.. V rámci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty daňového subjektu Contax, s.r.o. bolo zistené že pán H. I. sa na adrese trvalého pobytu nezdržiava ani ho tam nikto nepozná.

4. Na základe údajov z kontrolných výkazov dodávateľskej spoločnosti správca dane zistil, že jej dodávateľom bola spoločnosť AmaroKS, s.r.o., ktorá výzvu správcu dane na predloženie účtovných dokladov neprevzala v odbernej lehote. Táto spoločnosť mala do 09.07.2018 obchodný názov HANDON, s.r.o. a jej konateľom bol od 21.03.2018 do 05.06.2018 Ing. J. E., ktorý ako svedok uviedol, že za spoločnosť konal len on osobne, nikoho nepoveril zastupovaním a žiadne faktúry nevystavoval a spoločnosť nevykonávala žiadnu podnikateľskú činnosť.

5. Po tom ako bol žalobca oboznámený so zistenými skutočnosťami a pochybnosťami správcu dane navrhol dodatočné vypočítanie bývalého konateľa D. F. a súčasného konateľa H. I.. Vykonalie týchto dôkazov správca dane odmietol z dôvodu nepreukázania tvrdení a nepredloženia dokladov a dôkazov v prípade prvého navrhnutého svedka a z dôvodu nekontaktnosti druhého navrhnutého svedka. Následne správca dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 100195591/2020 zo dňa 17.01.2020. Správca dane vo výsledku dospel k záveru o tom, že nebolo potvrdené, že k dodaniu tovaru došlo deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou a že jej vznikla daňová povinnosť.

6. Žalovaný ďalej v napadnutom rozhodnutí uviedol, že ak nebolo preukázané nadobudnutie tovaru subdodávateľskou spoločnosťou, obchodný vzťah medzi subdodávateľom a dodávateľom nemohol zakladať nadobudnutie tovaru dodávateľom, ktorý ho nemohol dodať žalobcovi. Keďže vo svetle týchto objektívnych skutočností sa nepreukázal pôvod, resp. existencia obchodovaného tovaru, správca dane v tomto prípade nepriznal právo na odpočítanie dane od dodávateľa. Následne žalovaný uviedol, že spôsob komunikácie, aký žalobca zvolil v tomto obchodnom vzťahu nevyklučuje možnosť nekalého konania zo strany dodávateľa alebo neznalosť pôvodu dodávaného povaha tovaru. Spochybňoval tak odbornú starostlivosť žalobcu pri jeho prístupe k realizácii zdaniteľného obchodu a uviedol, že je vecou daňového subjektu aby prijal pri tomto obchodovaní všetky opatrenia, ktoré možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

## II. Správna žaloba

7. Žalobca podal proti predmetnému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej aj „SSP“), v ktorej navrhol, aby správny súd rozhodnutia žalovaného a aj prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

8. Žalobca v správnej žalobe namietal rozhodnutie žalovaného je nezákonné v hmotnoprávnej a procesnoprávnej rovine, je arbitrárne a zmätočné a, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. (§ 191 ods. 1 písm. c) a g) SSP – pozn. správneho súdu)

9. Na podporu svojich tvrdení žalobca poukázal najmä na to, že prípadná nekontaktnosť dodávateľa a jeho konateľa v čase uskutočnenia zdaniteľnej kontroly nemôže byť kladená na ťarchu daňového subjektu. Konateľ dodávateľa v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov, pán D. F., vo svojej výpovedi potvrdil uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Dňa 08.06.2020 bol žalobcovi doručený originál dokumentu vo forme plnomocenstva overeného notárom, ktorým pán H. I. splnomocňuje pána D. F. na všetky úkony súvisiace s daňovým konaním voči dodávateľskej spoločnosti, čo dosvedčuje že pán H. I. je kontaktnou osobou.

10. Žalobca nebol upovedomený o vypočutí svedka K. J. E. - bývalého konateľa subdodávateľskej spoločnosti. Žalobca navrhol opakovane vypočuť pána D. F. a vypočuť aj pána H. I., pričom správca dane a ani žalovaný sa s týmto návrhom nevysporiadali. Nevykonaním predmetných dôkazov správca dane a žalovaný znemožnili žalobcovi uniesť jeho dôkazné bremeno. Keďže pochybnosť o identite dodávateľa sa zakladá na nekontaktnosti aktuálneho konateľa dodávateľa, čo sa ukázalo ako nepravdivé, keďže tento sa dostavil na notársky úrad a podpísal plnomocenstvo pre pána D. F., správca dane mal pána H. I. predvolať, prípadne ho predviesť. Realnosť dodania tovaru deklarovanej dodávateľom je potvrdená aj tým, že dodávateľská spoločnosť uviedla DPH na výstupe v daňovom priznaní ako aj v kontrolnom výkaze za kontrolované zdaňovacie obdobia a odvieďa daň do štátneho rozpočtu. Pokiaľ správca dane nahliadol do spisu z daňovej kontroly daňového subjektu Contax Sk, s.r.o., nezodôvodnil, prečo tak urobil a akú logickú nadväznosť a súvislosť to má s predmetným prípadom žalobcu.

### III. Vyjadrenie žalovaného, replika, duplika

11. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zo dňa 01.07.2021 po rekapitulácii priebehu administratívneho konania okrem iného uviedol, že vo vzťahu k návrhu na opakovaný výsluch svedkov správca dane aplikoval zásadu objektívnej pravdy, ktorá nepredstavuje absolútnu povinnosť viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bezpochyby nepreukáže a nepotvrdí tvrdenie daňového subjektu, lebo daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je preto na úvahe správcu dane aké dôkazy vykoná, pričom v čase navrhnutia dôkazov žalobcom správca dane už disponoval informáciami o dodávateľovi tovaru, u ktorého nebol potvrdený pôvod tovaru.

12. V rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania na základe získaných dôkazov bola jednoznačne spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť žalobcovi dodaný dodávateľom a jeho subdodávateľom a preto neuznanie odpočítania dane bolo zo strany správcu dane opodstatnené. Z uvedených dôvodov mal žalovaný za to, že všetky námietky žalobcu v prejednávanej veci sú nedôvodné a v ničom neovplyvňujúce ich nezákonnosť, preto navrhol správnu žalobu v celom rozsahu zamietnuť.

13. Vyjadrenie žalovaného bolo žalobcovi riadne doručené, avšak žalobca replikou na vyjadrenie žalovaného nereagoval.

### IV. Konanie na správnom súde

14. 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 01.06.2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Krajskému súdu v Prešove a bola jej pridelená sp. zn. 3S/12/2021. Od 01.06.2023 je na konanie v tejto veci príslušný Správny súd v Košiciach, vec bola náhodným výberom pridelená senátu 2S a je vedená pod sp. zn. PO-3S/12/2021.

15. Správny súd v Košiciach ako vecne a miestne príslušný súd po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu a administratívneho spisu žalovaného orgánu verejnej správy preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj priebeh administratívneho konania predchádzajúcemu jeho vydaniu, vychádzajúc zo stavu, ktorý existoval v čase právoplatnosti rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP), postupom podľa § 107 ods. 1 SSP vec prejednal na pojednávaní dňa 15.10.2024 za účasti právneho zástupcu žalobcu a dospel k záveru, že správna žaloba je dôvodná a že je daný dôvod pre zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa ustanovenia § 191 ods.1 písm. c) a e) SSP ako aj prvostupňového správneho orgánu a vec vrátiť na nové konanie a rozhodnutie prvostupňovému správne mu orgánu.

16. Na nariadenom pojednávaní právny zástupca žalobcu s poukazom na § 112 ods. 1 SSP poukázal na písomné vyhotovenie žaloby a v konečnom návrhu navrhol aby Správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a vec vrátil prvostupňovému správneému orgánu na ďalšie konanie a rozhodnutie a zároveň aby žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania, pričom poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/17/2022 zo dňa 26.09.2023, ktorý sa týka obdobnej právnej veci žalobcu. A to práve z dôvodu, že nebol vypočutý 1 svedok H. I., ktorého sa správcovi dane nepodarilo nakontaktovať, hoci on podpísal úradne overené plnomocenstvo a zmluvu o prechode obchodného podielu pred notárskym úradom. Poukázal na to že v danej veci po zrušení sa už vedie vyrubovacie konanie, kde sa podarilo cestou dožiadaného daňového úradu Michalovce vypočuť svedka formou videokonferencie. Právny zástupca žalobcu ďalej poukázal na rozhodnutia správneho súdu v Košiciach v obdobnej veci, ktorými boli rozhodnutia žalovaného zrušené a vrátené na ďalšie konanie.

17. Žalovaný riadne a včas ospravedlnil svoju neúčast' na nariadenom pojednávaní a uviedol, že súhlasí s prejednaním veci bez jeho účasti na pojednávaní.

#### V. Relevantná právna úprava

18. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“). Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

19. 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.

20. 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.

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

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

23. 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.

24. 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.

25. 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.

26. Podľa § 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 neustanovuje inak.

27. Podľa § 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

## VI. Právny názor správneho súdu

28. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného č. 100015945/2021 zo dňa 07.01.2021, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu č. 101003276/2020 zo dňa 08.06.2020 o určení rozdielu na dani z pridanej hodnoty vo výške 6262,83 eur za zdaňovacie obdobie apríl 2018 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku.

29. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má v zásade dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne overiť skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok overenia 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 nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočností 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 viď 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.

30. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplynulo, že dôvodom odmietnutia uplatneného nároku na odpočítanie dane bolo neunesenie dôkazného bremena žalobcom vo vzťahu k preukázaniu identity dodávateľa - spoločnosti Fast Sales, s.r.o. Svoje rozhodnutia založili na tom závere, že predmetné tovary a služby nemohli byť dodávateľom dodané, keďže nebolo preukázané nadobudnutie tovaru subdodávateľskou spoločnosťou a obchodný vzťah medzi subdodávateľom a dodávateľom nemohol zakladať nadobudnutie tovaru dodávateľom. Daňové orgány založili svoje konštatovanie na tom, že z všeobecnej výpovedi konateľa spoločnosti Fast Sales, s.r.o. v čase uskutočnených obchodov, nedostupnosti účtovníctva a nekontaktnosti spoločnosti Fast Sales, s.r.o. a jej aktuálneho konateľa výpovedi konateľa deklarovanej subdodávateľa v období od 21. marca 2018 do 5. júna 2018 - Ing. J. E., ktorý poprel výkon podnikateľskej činnosti deklarovanej subdodávateľom.

31. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že obdobným prípadom sa už zaoberal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v jeho rozsudku sp. zn. 3SfK/17/2022 z 26.09.2023, týkajúcom sa rovnakého daňového subjektu (žalobcu) a jeho obchodovania s rovnakou dodávateľskou spoločnosťou Fast Sales, s.r.o., pričom z obsahu rozsudku Najvyššieho správneho súdu vyplýva, že zistenia a závery daňových

orgánov v tam súdnej veci boli totožné s tými, o ktorých sa správny súd zmienil v bodoch 3 až 10 tohto rozsudku a rovnako tak aj uplatnené žalobné body. Najvyšší správny súd SR v predmetnom rozhodnutí v bode 61 až 68 uviedol, že „...správca dane a žalovaný v prvom kole nepochybne vzniesli dôvodné pochybnosti o materiálnej podmienke práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru osobou so statusom platiteľa dane. A to tým, že spochybnili identitu deklarovaného dodávateľa a z vykonaného dokazovania nevyplývali také skutočnosti, ktoré by nasvedčovali tomu, že skutočný dodávateľ nevyhnutne musel byť osobou so statusom platiteľa dane. Za rozhodujúce pochybnosti v tomto smere aj kasačný súd považoval všeobecnosť výpovede konateľa spoločnosti Fast Sales, s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov, pána D. F. a nedostupnosť účtovníctva spoločnosti Fast Sales, s.r.o. E. D. F. na jednej strane formálne potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov, nemal však konkrétne informácie o podnikateľskej činnosti - o subdodávateľoch, o skladovacích priestoroch a pod. Všeobecnosť a nedostatočnosť výpovede pána F. nepochybne mohla bližšie objasniť/odstrániť účtovná dokumentácia spoločnosti Fast Sales, s.r.o., ktorá mala byť podľa dokladov, ktoré predložil pán F., odovzdaná novému konateľovi spoločnosti Fast Sales, s.r.o. - pánovi H. I. E. H. I. a ani spoločnosť Fast Sales, s.r.o. však na žiadosti správcu dane nereagovali, resp. tieto si ani neprevzali.

62. Na druhej strane však kasačný súd konštatuje, že v nadväznosti na vznesené pochybnosti sťažovateľka navrhla vykonanie ďalších dôkazov - výsluchu pána H. I. a opakovaného výsluchu pána D. F.. Kasačný súd sa nestotožňuje s názorom správneho súdu, že prípadná výpoveď pána H. I. by bola irelevantná, keďže nie je zrejmé, k čomu by mal tento svedčiť (keďže nebol konateľom spoločnosti Fast Sales, s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov). V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že pán D. F. predložil doklady (preberací protokol zo dňa 12. októbra 2018 s notársky osvedčenými podpismi ako aj zmluvu o prevode obchodného podielu zo dňa 25. septembra 2018), z ktorých vyplýva, že účtovnú dokumentáciu spoločnosti Fast Sales, s.r.o. odovzdal pánovi I. Pán I. tak mohol potvrdiť túto skutočnosť, mohol sa vyjadriť k existencii či obsahu účtovnej dokumentácie, túto prípadne predložiť. S ohľadom na to, že nedostupnosť účtovnej dokumentácie je jednou z podstatných pochybností správcu dane, prípadné svedectvo pána I. mohlo byť v predmetnom konaní nepochybne relevantným.

63. Kasačný súd nespochybnuje, že z administratívneho spisu je zrejmé, že miestne príslušný a dožiadaný správca dane vykonal pokus o kontaktovanie pána H. I. za účelom získania účtovnej dokumentácie. Neúspešná, neprevzatá výzva bola pánovi H. I. doručovaná dňa 5. júna 2019 na adresu Palín 201, 072 13, ktorá je uvedená aj v obchodnom registri. Pán I. tak bol dôvodne vyhodnotený ako nekontaktný. Sťažovateľka však v odvolacom konaní predložila kópiu plnomocenstva udeleného pánom H. I. pre pána D. F. dňa 5. júna 2020, kde bol podpis pána I. osvedčený notárom dňa 5. júna 2020. Adresa trvalého pobytu pána H. I. pritom bola uvedená ako L. M., N. XXX/XX a bola osvedčená podľa občianskeho preukazu: A. E. H. I., aktuálny konateľ spoločnosti Fast Sales, s.r.o., tak bol v odvolacom konaní preukázateľne kontaktný (správca dane ani žalovaný neurobili žiadny úkon, ktorým by jeho kontaktnosť na uvedenej adrese trvalého pobytu vyvrátili), pričom žalovaný (bez akejkoľvek argumentácie) nereagoval na sťažovateľkou komunikovanú potrebu jeho vypočutia a na jeho kontaktnosť.

64. Kasačný súd zastáva v zhode so sťažovateľkou názor (s ohľadom na už uvedené skutočnosti ohľadom preukázateľného postúpenia účtovnej dokumentácie pánom D. F. pánovi H. I. a relevantnosť účtovnej dokumentácie z hľadiska správcou dane zarámcovaných pochybností), že potenciálny výsluch pána I. mohol byť v daňovom konaní relevantným dôkazom a žalovaný sa s možnosťou jeho (ne)vykonania žiadnym spôsobom nevysporiadal. Žalovaný tak svojím prístupom skutočne bezdôvodne znemožnil sťažovateľke uniesť jej dôkazné bremeno v daňovom konaní. V kontexte skutočnosti, že správca dane nevykonal žiadne ďalšie dokazovanie v snahe podporiť svoje pochybnosti (napr. nevykonal dokazovanie v snahe overiť prepravu tovaru od deklarovaného dodávateľa sťažovateľke oslovením prepravnej spoločnosti DPD, s.r.o. či overením pohybu vozidla so zisteným EČV; nevykonal zisťovanie týkajúce sa preberania tovaru na sklade sťažovateľky vypočutím povereného zamestnanca pána A. E.), vyššie uvedená skutočnosť mala za následok, že v predmetnej veci nemožno (v dôsledku účelového nevykonania podstatného dôkazu) vyčítať sťažovateľke neunesenie dôkazného bremena.

65. Pokiaľ správny súd, správca dane a žalovaný akcentujú pochybnosti na strane subdodávateľa sťažovateľky, kasačný súd dáva do pozornosti, že všeobecné pochybnosti týkajúce sa personálneho či materiálneho zabezpečenia podnikateľskej činnosti na strane subdodávateľov v zásade nepostačujú na spochybnenie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane (ZNSS 23/2022). Na týchto pochybnostiach preto nemožno založiť odopretie práva na odpočítanie od dane. Navyše pokiaľ správca dane, žalovaný a aj správny súd akcentovali pochybnosť na strane deklarovaného subdodávateľa spoločnosti Amaroks s.r.o. v tom, že jej bývalý konateľ K. J. E. poprel výkon podnikateľskej činnosti, táto pochybnosť nie je v tejto veci relevantná. Z výpisu z obchodného registra

totiž vyplýva, že K. J. E. bol konateľom spoločnosti Amaroks s.r.o. v období od 21. marca 2018 do 5. júna 2018. V čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov (september 2018) bol však konateľom spoločnosti Amaroks s.r.o. pán D. M. (vznik funkcie 5. júna 2018 - zánik funkcie 28. januára 2019). Z prvostupňového rozhodnutia ani z rozhodnutia žalovaného či správneho súdu nevyplýva, ako mali prípadné pochybnosti týkajúce sa podnikateľskej činnosti subdodávateľa sťažovateľky niekoľko mesiacov pred uskutočnením zdaniteľných obchodov, za čias iného vedenia subdodávateľskej spoločnosti, spochybniť plnenia poskytnuté deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou Fast Sales, s.r.o. samotnej sťažovateľke. K pánovi D. M. a ani k podnikateľskej činnosti spoločnosti Amaroks s.r.o. za pôsobenia konateľa pána D. M. správca dane a ani žalovaný neformulovali žiadne pochybnosti.

66. Kasačný súd neopomína ani skutočnosť, že správca dane a žalovaný poukázali na personálne prepojenie dodávateľa (spoločnosti Fast Sales, s.r.o.) a subdodávateľa (spoločnosti Amaroks s.r.o.) v osobách pána D. F. a pána H. I.. V tomto smere však nie je kasačnému súdu zrejmé, aký vplyv má mať táto skutočnosť na otázku (ne)preukázania materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Je potrebné dodať, že správca dane a ani žalovaný neupresnili, či o týchto skutočnostiach sťažovateľka vedela, alebo ako o nich mala a mohla vedieť. Až prípadná vedomosť (vedela alebo mala a mohla vedieť) sťažovateľky by totiž z týchto skutočností robila relevantnú okolnosť, avšak aj to len z pohľadu preukazovania daňového podvodu. Pri preukazovaní daňového podvodu však dôkazné bremeno ťaží správcu dane.

67. S ohľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, resp. z nesprávneho právneho posúdenia unesenia dôkazného bremena zo strany sťažovateľky (za účelom unesenia dôkazného bremena navrhla dôkazy, ktoré neboli správcom dane vykonané). Vo zvyšnej časti sa preto kasačný súd ďalšími námietkami sťažovateľky nevenoval.

68. V súvislosti s ďalším postupom administratívnych orgánov v predmetnej veci kasačný súd zdôrazňuje, že jeho závery bez ďalšieho neznamenujú, že sťažovateľke musí byť priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov so spoločnosťou Fast Sales, s.r.o. Je však úlohou správcu dane, aby buď relevantne spochybnil splnenie hmotnoprávných/materiálnych podmienok predmetného práva alebo aby preukázal spáchanie daňového podvodu alebo vedomú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Za týmto účelom bude potrebné vykonať ďalšie šetrenie, a to minimálne v rozsahu vypočítania pána H. I. s cieľom pokúsiť sa získať účtovníctvo či informácie o účtovníctve deklarovaného dodávateľa. V závislosti od výsledku bude na správcovi dane, aby zväzil vykonanie ďalších dôkazov, napr. preverenia deklarovanej prepravy dodávaného tovaru preverením EČV vozidla, ktorým mal byť tovar dodávaný a vyžiadanie informácií od prepravnej spoločnosti DPD, s.r.o., prípadne aj vykonaním zisťovania vo vzťahu k preberaniu tovaru na strane sťažovateľky vypočítaním povereného zamestnanca pána A. E. alebo riadnym spochybnením deklarovaného subdodávateľa relevantnými skutočnosťami týkajúcimi sa obchodu sťažovateľky s jej deklarovaným dodávateľom. Svoje pochybnosti musia pritom tak správca dane ako aj žalovaný riadne odôvodniť, rovnako musia zrozumiteľne ozrejmiť ich relevantnosť k posudzovanému obchodu a nedôvodnosť procesnej obrany sťažovateľky, či nerelevantnosť ňou navrhovaných dôkazov.“

32. Vo vzťahu k ostatným žalobným bodom správny súd dodáva, že K. J. E., konateľ spoločnosti Amaroks s.r.o., nebol vypočutý ako svedok počas daňovej kontroly žalobcu ale v rámci daňovej kontroly daňového subjektu Contax Sk, s.r.o. Táto skutočnosť vyplýva z protokolu Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné, č. 102014700/2019 zo dňa 22.08.2019, ktorý je súčasťou administratívneho spisu, s ktorým mal žalobca možnosť sa oboznámiť. Nie je preto dôvodná námietka žalobcu, že ho mal správca dane na výsluch svedka predvolať a že nemohol svedkovi klásť otázky. Nie je ani dôvodný odkaz žalobcu na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/86/2013, pretože K. J. E. nebol vypočutý ako svedok počas daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu ani dožiadaným správcom dane.

33. Ďalej žalobca namietal nahliadnutie do spisu z daňovej kontroly u daňového subjektu Contax Sk, s.r.o.. Správca dane nie je povinný osobitne zdôvodňovať, čo ho viedlo k nahliadnutiu do spisu iného daňového subjektu. Jednou z činností správcu dane je aj vyhľadávacia činnosť (§ 36 Daňového poriadku). Akú súvislosť malo nahliadnutie do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty daňového subjektu Contax Sk, s.r.o., je ozrejmené v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 21.11.2019, ktorého sa zúčastnil konateľ žalobcu, ale aj v protokole zo dňa 17.01.2020 a rozhodnutia správcu dane zo dňa 08.06.2020, kde správca dane uvádza, aké skutočnosti z protokolu z daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu Contax Sk, s.r.o. zistil vo vzťahu k preverovaným zdaniteľným obchodom. Žalobca mal možnosť oboznámiť sa s protokolom z daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu Contax

Sk, s.r.o. a taktiež bol aj oboznámený so skutočnosťami, ktoré správca dane z tohto protokolu chcel použiť, a to minimálne už na pojednávaní konanom dňa 21.11.2019, o ktorom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

34. Získaním informácií nahliadnutím do spisov tretích osôb nedochádza ako žalobca namieta k obchádzaniu inštitútu svedka. Žalobca bol s týmito informáciami oboznámený, mohol nahliadnuť do spisu, vyhotoviť si fotokópie, mohol sa k nim vyjadriť. Otázke využitia podkladov a listín z daňovej kontroly iných subjektov sa zaujal stanovisko aj Najvyšší správny súd, a to napríklad v rozhodnutí sp. zn. 8Sžfk/76/2020 z 02.02.2022, kde v bode 39 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. 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.“

35. Z vyššie uvedeného tak vyplýva, že ak správca dane a následne aj žalovaný založili svoju právnu argumentáciu na tom, že nebolo preukázané nadobudnutie tovaru subdodávateľskou spoločnosťou, obchodný vzťah medzi subdodávateľom a dodávateľom nemohol zakladať nadobudnutie tovaru dodávateľom, ktorý ho nemohol dodať žalobcovi v korelácii s vyššie uvedeným záver Najvyššieho správneho súdu v obdobnej veci, s ktorým sa správny súd stotožňuje, a že z tohto dôvodu žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie DPH za dodané tovar podľa § 49 zákona o DPH hmotnoprávne podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, zaťažili svoje rozhodnutie vadou, jednak v tom, že nevykonali navrhnuté dôkazy zo strany žalobcu, a to minimálne v rozsahu vypočítania pána H. I. (v kontexte vyjadrenia právneho zástupcu žalobcu na pojednávaní, o realizácii výsluchu svedka formou videokonferencie) s cieľom pokúsiť sa získať účtovníctvo či informácie o účtovníctve deklarovaného dodávateľa, a tak zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, a následne tak svoje rozhodnutie zaťažil aj ďalšou vadou nesprávneho právneho posúdenia veci.

36. Súd v tejto súvislosti dáva do pozornosti v zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písmeno a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006, ktorými sú, za prvé to, že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), za druhé to, že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia) a napokon za tretie to, že prijaté plnenie je príjemcom (žalobcom - daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj vzhľadom na argumentáciu povereného zástupcu žalovaného, ktorý na nariadenom pojednávaní poukazoval na to, že v danom prípade žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, že to bude práve úlohou prvostupňového správneho orgánu, aby pri opätovnom posudzovaní predmetnej veci sa dôsledne zaoberal aj splnením týchto podmienok, keďže tak prvostupňový správny orgán ako aj žalovaný svoje rozhodnutie primárne postavili na tom, že v danom prípade sa nejednalo o reklamu ale išlo o sponzoring, a práve z tohto dôvodu mali za to, že nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane. V tejto súvislosti bude nevyhnutné zo strany správneho orgánu dôsledne a najmä presvedčivo posúdiť splnenie jednotlivých vyššie uvedených hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane aplikujúc aj rozhodovaciu prax Najvyššieho správneho súdu a Súdneho Dvora Európskej únie v danej oblasti.

37. Nakoľko správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. c) a e) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP, pričom vo veci bude potrebné vykonať ďalšie dokazovanie a správca dane bude musieť dostatočne v tomto smere zistiť skutkový stav vyššie načrtnutým spôsobom nakoľko pre nepriznanie odpočtu DPH

nebol ani dostatočne zistený skutkový stav a vec následne správne právne posúdiť, vzhľadom k tomu, že pre odpočet DPH musia byť splnené hmotnoprávne podmienky, keďže tieto neboli správcom dane a ani žalovaným správne z právneho hľadiska aplikované pre nesprávne právne posúdenie veci.

38. Podľa § 167 ods. 1 SSP správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

39. Nakoľko mal žalobca vo veci úspech v plnom rozsahu správny súd mu priznal v plnom rozsahu právo na náhradu trov konania.

40. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

41. Toto rozhodnutie prijal senát krajského súdu v pomere hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

### **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 správne 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 správne 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.