

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-7S/192/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200789
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Dana Bystrianská
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:7020200789.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach, v senáte zloženom z predsedníčky senátu: JUDr. Dany Bystrianskej a členov senátu: JUDr. Martina Ľudevíta Fafaláka a Mgr. Slavomíra Podhorského, v právnej veci žalobcu: HCP-čerpacia technika, s.r.o., so sídlom Szakkayho č. 1, 040 01 Košice, IČO: 36 217 166, právne zastúpeného: Advokátska kancelária VASIL & partners, s.r.o., AK so sídlom Žižkova č. 4D, 040 01 Košice, IČO: 47 240 482, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101414177/2020 zo dňa 9. septembra 2020, rozhodol t a k t o :

rozhodol:

- I. Žalobu z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

o d ô v o d n e n i e :

1. Správnu žalobou doručenu dňa 20. 10. 2020 pôvodne Krajskému súdu v Košiciach, sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101414177/2020 zo dňa 09. 09. 2020, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 100916050/2020 zo dňa 19. 05. 2020, vo veci určenia žalobcovi rozdielu dane v sume 13 871,60 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018. Súčasne žiadal, aby bola vec vrátená správcovi dane na nové konanie a rozhodnutie. Zároveň žalobca žiadal priznať právo žalobcovi na náhradu trov konania voči žalovanému na náhradu trov konania.

2. Správca dane Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) vykonal u daňového subjektu HCP - čerpacia technika, s.r.o., daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až september 2018, ktorá začala dňa 12. 04. 2019. O výsledku daňovej kontroly správca dane správca dane vyhotovil protokol č. 100640346/2020 zo dňa 09. 03. 2020, ktorého súčasťou bola aj výzva na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole. Protokol bol doručený daňovému subjektu dňa 11. 03. 2020. Daňový subjekt sa v stanovenej lehote vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole. Správca dane skonštatoval, že vyjadrenie a pripomienky daňového subjektu k protokolu z daňovej kontroly sú len všeobecného charakteru, neboli predložené ani navrhnuté ďalšie dôkazy a šetrenia, a preto zotrval na svojich záveroch uvedených v protokole z daňovej kontroly. S uvedeným oboznámil splnomocneného zástupcu daňového subjektu (Úradný záznam č. 100881987/2020 zo dňa 12. 05. 2020). Následne správca dane dňa 19. 05. 2020 vydal odvolaním napadnuté rozhodnutie č.100916050/2020, ktorým daňovému subjektu vyrubil rozdiel dane v sume 13 871,60 EUR, na dani z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, za zdaňovacie obdobie júl 2018.

Priebeh administratívneho konania

3. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že kontrolou predložených dokladov za preverované zdaňovacie obdobie boli zistené porušenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov:

- porušenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. /právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť/,
- porušenie § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. /platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou odsekov 3 a 7 v nadväznosti na ust. 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. – právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Daňová povinnosť pri dodaní tovaru vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH) a pri dodaní služby vzniká dňom dodania služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH)/.

K porušeniu citovaných ustanovení došlo z dodávateľských faktúr:

- č. 181000133, dátum dodania: 03. 07. 2018, názov dodávateľa: SETLOS, s.r.o., predmet faktúry: tovar podľa objednávky, ZD: 6612,00 EUR, 20 %DPH: 1 322,40 EUR, celková suma: 7 934,40 EUR,
- č. 181000134, dátum dodania: 07. 07. 2018, názov dodávateľa: SETLOS, s.r.o., predmet faktúry: účtovnícke práce, ZD: 250,00 EUR, 20%DPH: 50,00 EUR, celková suma: 300,00 EUR
- č. 180215, dátum dodania: 31. 07. 2018, názov dodávateľa: Družstvo Trentin, predmet faktúry: vysielanie reklamného spotu, ZD: 62 496,00 EUR, 20%DPH: 12 499,20 EUR, celková suma: 74 995,20 EUR.

4. Správca dane v súvislosti s uvedenými faktúrami vykonal nasledovné šetrenia u daňových subjektov:

1./ SETLOS, s.r.o., Južná trieda č. XX, XXX XX A. – B. C. D., DIČ: XXXXXXXXXX, IČ DPH: E. – (od 24. 04. 2019 SETLOS, s.r.o. v likvidácii, Sedmokrásková č. 6, 821 01 Bratislava – m. č. Ružinov),

2./ Družstvo Trentin – (od 01. 02. 2018 – 22. 11. 2018, od 23. 11. 2018 Manula družstvo, Trieda SNP č. 70, Košice – m. č. Západ)/vykonanie reklamy pre žalobcu, /o ktorej konateľ žalobcu nevedel, e bola vykonaná na akom mieste akými osobami./

5. Žalovaný odkázal na správcu dane, ktorý v rozhodnutí poukázal predovšetkým na to, že daňovému subjektu SETLOS s.r.o. v likvidácii, zaslal výzvu č. 101820972/2019 zo dňa 29. 07. 2019, na predloženie všetkých daňových dokladov za zdaňovacie obdobie júl 2018. Na základe informácií z informačného systému FS bolo zistené, že splnomocneným zástupcom za uvedený daňový subjekt je od 04. 10. 2017 - /trvá/ - F. G. B., H. C. XXX/XX, XXX XX C., ktorému bola zásielka doručená. Zásielka bola prevzatá dňa 26. 08. 2019. Dňa 02. 09. 2019 správca dane obdržal od F. G. B. oznámenie k výzve, ktoré bolo zaevidované pod č. 250414988/2019, v ktorom oznámil, že všetky účtovné doklady a dokumentácia spoločnosti bola riadne odovzdaná novému majiteľovi pri predaji tejto spoločnosti. Správca dane následne zaslal výzvu č. 102076206/2019 zo dňa 04. 09. 2019 konateľovi spoločnosti SETLOS, s.r.o. v likvidácii – Martin Novák, Národného odboje č. 794/15, 400 03 Ústí nad Labem, CZ. Uvedená zásielka bola vrátená správcovi dane dňa 26. 09. 2019 ako neprevzatá. Správca dane ďalej v rozhodnutí poukázal, že dňa 22. 07. 2019 vykonal miestne zisťovanie aj na adrese sídla daňového subjektu Manula družstvo, Trieda SNP č. 70, Košice – m. č. Západ – (Družstvo Trentin od 01. 02. 2018 – 22. 11. 2018), za účelom preverenia sídla družstva a uskutočnenia zdaniteľných plnení na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie: marec 2018. Na uvedenej adrese sa nachádzal bytový dom. Daňový subjekt Manula družstvo nemá na tejto adrese žiadne označenie. Následne správca dane zaslal daňovému subjektu Manula družstvo, Trieda SNP č. 70, Košice – m. č. Západ výzvu č. 101789940/2019 zo dňa 23. 07. 2019 na predloženie všetkých daňových dokladov za zdaňovacie obdobia 03/2018, 04/2018, 07/2018 a 09/2018. Uvedená zásielka vrátená správcovi dane s označením „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“.

6. Zo záveru tohto rozhodnutia vyplýva, že daňové subjekty SETLOS, s.r.o. a Družstvo Trentin, sú nekontaktné, nebola preukázaná vierohodnosť dokladov znejúcich na ich meno a nebolo preukázané, že tovar a služby deklarované na vystavených faktúrach uvedenými daňovými subjektami boli skutočne spoločnosti HCP – čerpacia technika, s.r.o. aj dodané. Keďže v tomto prípade nie je možné u spoločnosti SETLOS, s.r.o. a Družstvo Trentin, overiť doklady predložené kontrolovaným daňovým subjektom a skutočnosti v nich uvedené, sú tieto doklady nepreukazné. Uvedenými subjektami teda

nebolo preukázané že k dodaniu tovaru a služby reálne nimi uvedenými došlo, preto nárok na odpočítanie dane z predmetných faktúr im nemohol byť uznaný. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočet DPH použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v ňom odrážajú skutočnosť. Žalovaný uviedol, že žalobca v danej veci pochybnosti správcu dane o uskutočnení zdaniteľných obchodov deklarovanými dodávateľmi SETLOS, s.r.o. a Manula družstvo (do 23. 11. 2008 Družstvo Trentin) neodstránil predložením dôkazov, bez pochybností preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľných obchodov, tak ako to deklaroval. Žalovaný konštatoval, že správca dane preveril skutočnosti týkajúce sa faktúr od deklarovaných dodávateľov SETLOS, s.r.o. a B. družstvo (do 23. 11. 2018 Družstvo Trentin), že nadobudol opodstatnené pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti preverovaných faktúr, však žalobca pochybnosti neodstránil. Samotné preukázanie oprávnenosti uplatneného vypočítaného dane len faktúrami, respektíve ďalšími dokladmi, ktorých pravdivosť nebola preukázaná, nie je postačujúce.

7. Žalovaný konštatoval, že správca dane preto dôvodne uzavrel, že napriek tomu, že daňový subjekt HCP – čerpacia technika, s.r.o. viedol účtovníctvo a predložil k daňovej kontrole faktúry za dodanie tovarov a služieb, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane, správca dane kontrolou zistil a preukázal, že zo strany dodávateľa SETLOS, s.r.o., Južná trieda č. 4B, 040 01 Košice – m. č. Juh, DIČ: XXXXXXXXXXXX, IČ DPH: E. (od 24. 04. 2019 SETLOS, s.r.o. v likvidácii, E. C. X, XXX XX H. – m. č. Ružinov), ako aj Družstva Trentin – (od 01. 02. 2018 – 22. 11. 2018, od 23. 11. 2018 Manula družstvo, Trieda SNP č. 70, Košice – m. č. Západ), nedošlo k dodaniu tovaru a služby, teda k vzniku daňovej povinnosti a v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, a tým ani k právu odpočítať daň z týchto tovarov a služieb.

8. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie v zákonom stanovenej lehote dňa 12. 06. 2020, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím zo dňa 09. 09. 2020 č. 101414177/2020 tak, že odvolanie zamietol a rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný mal za to, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav pre prijatie záveru, na základe ktorého vydal napadnuté rozhodnutie. Žalovaný má za to, že správca dane postupoval v konaní v zmysle platných právnych predpisov, v konaní posudzoval závažnosť jednotlivých dôkazov, vyhodnotil ich podľa svojej úvahy, všetky vo vzájomných súvislostiach, v logických nadväznostiach a svoje zistenia náležite odôvodnil. Zistený skutkový stav je podrobne uvedený v rozhodnutí správcu dane, ako aj v žalobou napadnutom rozhodnutí.

Správna žaloba

9. Žalobca v správnej žalobe žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného zo dňa 09. 09. 2020 č. 101414177/2020 v spojení s rozhodnutím správcu dane zo dňa 19. 05. 2020 č. 100916050 s odkazom na žalobné dôvody podľa § 191 ods. 1 písm. c) Správneho súdneho poriadku a žiadal vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, a žalovanému uložiť povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania v plnom rozsahu.

10. Pokiaľ ide o preukázanie, že zdaniteľné obchody sa reálne uskutočnili, žalobca zásadne nesúhlasil s argumentáciou správcu dane, ktorú následne cituje, a ktorá sa týka tvrdení, že predloženie faktúry predstavuje len splnenie formálnej stránky preukázania uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR spis. zn. 8Sžf/9/2013, podľa ktorého nie je spochybnená existencia dodaných stavebných prác, ak žalobca disponuje vydanými faktúrami a príjmovými pokladničnými dokladmi. Uvedené sa podľa jeho názoru týka aj faktúr od jeho dodávateľov SETLOS, s.r.o. a Družstvo Trentin, ktoré predložil k daňovej kontrole.

11. Žalobca ďalej tvrdil, že z tohto predloženého materiálu jednoznačne vyplýva, že služby boli zrealizované a dodané. V tejto súvislosti žalobca poukázal aj na výpoveď konateľa daňového subjektu, I. J., ktorý pri ústnom pojednávaní dňa 17. 02. 2020 uviedol, že nakupovaný tovar bol ďalej dodávaný spoločnosti U.S.Steel Košice, s.r.o., ktorá je prioritným odberateľom daňového subjektu (90 % zákaziek), pričom správca dane disponuje oprávneniami, ktoré mu dovoľujú preveriť uvedené skutočnosti priamo u tohto odberateľa daňového subjektu.

12. Žalobca zároveň poukázal na to, že mu nemôže byť na ťarchu ukončenie podnikateľskej činnosti jeho dodávateľov ku ktorému došlo až po realizácii obchodov a o predchádzajúcej obchodnej spolupráci nemal žiadnu vedomosť o ďalšom fungovaní týchto spoločností. Najvyšší súd SR v tomto rozhodnutí uzavrel, že ide o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu, za ktoré zodpovedá

iný daňový subjekt. Žalobca ďalej zdôraznil, že nebolo zákonnou povinnosťou daňového subjektu, aby preveroval odberateľské vzťahy svojho dodávateľa, a tým daňový subjekt nemôže niesť zodpovednosť za skutočnosť, že správcovi dane sa nepodarilo zabezpečiť dokumentáciu od dodávateľov, resp. subdodávateľov nemal daňový subjekt v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov žiadnu vedomosť.

13. Žalobca poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR (rozsudky spis. zn. 4Sžf/30/2014, 3Sžf/10/2012, spis. zn. 8Sžf/2/2013, 3Sžf/1/2010 a 1Sžfk/20/2017), z ktorých vyplýva, že na preukázanie pochybností, ktoré nastali v dôsledku skutočností na strane dodávateľov, alebo subdodávateľov kontrolovaného subjektu, znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správca dane, nie kontrolovaný subjekt. Uviedol, že na daňový subjekt nemôže byť prenášaná zodpovednosť za preukazovanie skutočností v dodávateľskom reťazci, ktorého sa stal súčasťou, ibaže by vedel, alebo mohol vedieť, že obchod je poznačený podvodom (rozsudky Súdneho dvora Európskej únie C-439/04 a 440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL). Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správca dane.

14. Žalobca ďalej uviedol, že všetky zdaniteľné obchody sa riadne uskutočnili a vzhľadom na predložené doklady, vyjadrenia, ako aj rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu SR. Podľa žalobcu konštantná judikatúra je toho názoru, že na preukázanie pochybností, ktoré nastali v dôsledku skutočností, na strane dodávateľa alebo subdodávateľov kontrolovaného subjektu, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane, nie kontrolovaný subjekt. Je preto nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného dokazovania. Rozdelenie dôkazného bremena v daňovom konaní medzi daňovníka a správcu dane podľa žalobcu už judikoval Najvyšší súd SR vo svojom rozsudku, spis. zn. 8Sžf/9/20012 zo dňa 30. 01. 2013. Taktiež žalobca v tomto smere poukazuje na rad rozhodnutí z ktorých vyplýva, že na daňový subjekt nemôže byť prenášaná zodpovednosť za preukazovanie skutočností v dodávateľskom reťazci, ktorého sa stal súčasťou, ibaže by vedel alebo mohol vedieť, že obchod je poznačený podvodom. Najvyšší súd SR spis. zn. 3Sžf/10/2012, spis. zn. 8Sžf/2/2013, spis. zn. 3Sžf/1/2010, spis. zn. 1Sžfk/20/2017, Argumentácia správcu dane sa podľa žalobcu týka aj dôkazného bremena kontrolovaného subjektu k DPH (C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL).

15. V súvislosti so zdaniteľnými obchodmi so spoločnosťou SETLOS, s.r.o. poukázal žalobca taktiež na tú skutočnosť, že táto spoločnosť sama nakupovala tovar, ktorý bol ďalej dodávaný žalobcovi, za kúpnu cenu s daňou z pridanej hodnoty, pričom dôkazy o tom sa nachádzajú v účtovníctve spoločnosti odovzdanom novým majiteľom spoločnosti po predaji podniku. Navyše, ako už bolo uvedené, nakupovaný tovar bol taktiež ďalej skutočne dodávaný pre spoločnosť U.S.Steel Košice, s.r.o., so sídlom Vstupný areál U.S.Steel, 044 54 Košice, IČO: 36 199 222, ktorý je prioritným zmluvným odberateľom žalobcu.

16. K správnej žalobe podal písomne vyjadrenie žalovaný dňa 07. 12. 2020, ktoré bolo správne súdu doručené dňa 08. 12. 2020. Žalovaný z obsahu spisu ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že žalobné dôvody uvedené v podanej žalobe nie sú opodstatnené a postup správcu dane, ako aj žalovaného nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi a nebolo porušené ani práva žalobcu a navrhol, aby správny súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku zamietol. Uviedol, že nestačí len existencia konkrétnej faktúry, hoci táto by obsahovala všetky formálno-právne náležitosti, ale musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú skutočnosť. Faktúry a doklady predložené daňovým subjektom pri výkone daňovej kontroly samy o sebe ešte uskutočnenie deklarovaných obchodov nepreukazujú, sú len tvrdením o určitých skutočnostiach a preto z hľadiska nároku na odpočítanie dane môžu byť použiteľné len vtedy, ak je nepochybné, že skutočnosti v nich uvedené majú reálny a pravdivý podklad. Žalovaný ďalej zdôraznil, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sa viaže u odberateľa na preukázanie vecných a formálnych podmienok (rozsudok Najvyššieho súdu SR spis. zn. 1Sžf/76/2017). V danom prípade žalobca síce predložil faktúry k deklarovaným zdaniteľným obchodom, ale žiadne ďalšie relevantné doklady a dôkazy nepredložil a nevedel ani uviesť žiadne relevantné skutočnosti týkajúce sa obchodov s deklarovanými dodávateľmi SETLOS, s.r.o. a B. družstvo (do 23. 11. 2018 Družstvo Trentin). O obchodovaní nemal vedomosť ani konateľ spoločnosti žalobcu.

17. Žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR spis. zn. 1Sžfk/43/2019, v ktorom súd zdôraznil, že procesná povinnosť znášať dôkazné bremeno u podnikateľov (§ 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku) v spojení so zásadou poctivého obchodného styku. Žalobca v priebehu daňovej kontroly ani v rámci vyrubovacieho konania nepreukázal, neuniesol dôkazné bremeno týkajúce sa faktúr vystavených dodávateľmi. Uviedol svoje stanovisko aj k poukázaniu žalobcu na dodanie tovaru nakúpeného spoločnosti SETLOS, s.r.o. pre odberateľa je U.S.Steel Košice, s.r.o., pričom konštatoval, že fakturácia tovarov konkrétnemu odberateľovi ešte nepreukazuje, že k dodaniu týchto tovarov došlo práve dodávateľom uvedeným na faktúrach a že zákonné podmienky pre odpočítanie dane boli splnené. V danom prípade žalobca nepreukázal splnenie ustanovenia § 49 ods. 1 zákona 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, preto mu nemohlo byť priznané ani právo na odpočítanie dane z faktúr, na ktorý je ako dodávateľ uvedená spoločnosť SETLOS, s.r.o. Žalovaný sa vyjadril aj k argumentácii žalobcu judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie ohľadom možnej účasti na podvodné konanie iných subjektov, pričom uviedol, že v danej veci správca dane zistil porušenie ustanovení zákona 222/2004 Z. z. a svoje závery nezaložil na účasti žalobcu na daňovom podvode, preto mu ani nevznikla povinnosť preukazovať, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenia zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou daňového podvodu, ako to vyplýva z právneho názoru Súdneho dvora Európskej únie v rozsudkoch C-439/04 a C-440/04.

18. V replike zo dňa 17. 12. 2020 k vyjadreniu žalovaného k žalobe, žalobca označil za spornú argumentáciu žalovaného, že nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 49 zákona č. 222/2004 Z. z., že zdaniteľný obchod nebol reálne uskutočnený tak, ako ho deklaroval v daňovom priznaní, kontrolnom výkaze alebo na predloženej doklade, a to práve osobou uvedenou na doklade. Žalobca predložil v rámci daňovej kontroly celú dokumentáciu vzťahujúcu sa k zdaniteľným obchodom, pričom preukázal aj ekonomickú opodstatnenosť týchto obchodov. Preto splnil aj uvedené predpoklady, ak daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. (rozsudok Najvyššieho súdu SR v súdnom konaní spis. zn. 3Sžf/1/2011). Žalobca uviedol, že nemá znášať dôkazné bremeno, dôkaznú núdzu a nedostatky na strane dodávateľa a jeho subdodávateľov. Predložená dokumentácia zo strany žalobcu jednoznačne predstavuje ucelenú sieť dôkazov preukazujúcich fakt, že predmetné obchody sa reálne uskutočnili. K ekonomickej opodstatnenosti zdaniteľných obchodov so spoločnosťou SETLOS poukazuje na to, že spoločnosť sama nakupovala tovar, ktorý bol ďalej dodávaný žalobcovi, dôkazy sa nachádzajú v účtovníctve spoločnosti. Tovar bol ďalej skutočne dodávaný pre spoločnosť U.S.Steel Košice, s.r.o., so sídlom Vstupný areál U.S.Steel, 044 54 Košice, IČO: 36 199 222, ktorý je prioritným zmluvným odberateľom žalobcu, už viac ako 15 rokov. Dodanie tovaru do spoločnosti U.S.Steel prebieha cez kontroly a spoločnosť potvrdila, že jej bol dodaný tovar, o čom boli aj dôkazy daňového úradu aj zo strany U.S.Steel, s.r.o.

19. Žalobca najmä namietal, že reklamná kampaň žalobcu realizovaná Družstvom Trentin bola zameraná na upevňovanie a zvyšovanie pozície na trhu smerom k novým ako potenciálnym zákazníkom, vedená širokou škálou komunikačných kanálov, internetom, web-stránkami, sociálnych sietí a prieskumami spokojnosti, spoločenskými a športovými podujatiami a prostredníctvom vonkajšej vizuálnej kampane, ktorá bola predmetom kontrolovaných zdaniteľných obchodov v súvislosti s ekonomickej opodstatnenosťou zdaniteľných obchodov, pri výbere obchodného partnera, bolo kľúčové umiestnenie plochy a možnosť interaktívne meniť obsah spolu s objemom informácií cez LED obrazovky na strategických miestach, s vysokou koncentráciou obyvateľstva, ale aj v blízkosti jeho výrobných a logistických centier, pre nízke dopravné náklady. Dodávateľ reklamných a marketingových služieb predstavuje podnik predávajúci svoje výrobky a služby s cieľom maximalizovať zisk vzhľadom na náklady podniku, ceny konkurencie, a jedinečnosť produktu, teda pridanú hodnotu pre zákazníka, čo dopytu definujú trhové ceny. S poukazom na: „Skutočnosť, ako dodávateľ vyrobil, dodal alebo obstaral tovar sa v zásade týkajú iného daňového subjektu, za ktoré zodpovedá iný subjekt a nemožno spravodlivo žiadať, aby žalobca sledoval a kontroloval výrobné a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru.“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR spis. zn. 3Sžf/1/2010). Žalobca konštatoval, že za rok 2018 uhradil splatnú sumu daní vo výške 310 566 EUR a na dani z príjmov 92 170 EUR, pričom v roku 2019 predstavovala sumu 348 760 EUR z toho DPH 228 805 EUR a daň z príjmu 119 955 EUR.

20. Replika žalobcu bola žalovanému doručená spolu s výzvou súdu na vyjadrenie dňa 21. 12. 2020, avšak žalovaný duplikou v súdom stanovenej lehote nereagoval.

Konanie pred správnym súdom

21. Dňa 01. 06. 2023 nadobudol účinnosť zákon č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý dňom svojej účinnosti zriadil Správny súd v Košiciach. Účinnosťou zákona výkon súdnictva prešiel od 1. júna 2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov.

22. Podľa § 1 písm. c) a § 3 ods. 1 a 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov, teda od 01. 06. 2023 prešla právomoc výkonu súdnictva v správnych veciach z Krajského súdu v Košiciach na Správny súd v Košiciach, z ktorého dôvodu bolo rozhodovanie o žalobe žalobcu, v zmysle rozvrhu práce Správneho súdu v Košiciach na rok 2023 v jeho znení účinnom od 01. 06. 2023, pridelené dňom 20. 06. 2023 senátu správneho súdu „1S.“

23. Podľa § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj SSP), vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

24. Predmetom súdneho preskúvacieho konania na základe označenej správnej žaloby bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101414177/2020 zo dňa 09. 09. 2020, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 100916050/2020 zo dňa 19. 05. 2020, vo veci určenia žalobcovi rozdielu dane v sume 13 871,60 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018.

25. Správny súd v Košiciach tak učinil potom, čo preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 177 ods. 1 SSP v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 a § 183 SSP) a po zistení, že žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP) v zákonom stanovenej lehote (§ 181 ods. 1 SSP). Súd nariadil termín pojednávania na deň 31. 10. 2024, na ktoré sa nedostavil žalovaný, ktorý sa z neúčasti na pojednávaní ospravedlnil z dôvodu pracovnej zaneprázdnenosti a súhlasil, aby vec bola prejednaná v jeho neprítomnosti. Súd vec prejednal a rozhodol v jeho neprítomnosti (§ 114 SSP). Žalobca na pojednávaní zotrval na podanej správnej žalobe a na jej obsahu, ako aj na replike. Poukázal na posun v judikatúre, ktorý nastal v dôsledku rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (o.i. aj Vikingo), ktorého závery sú uvedené aj v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžf/15/2022. V tomto zmysle nie je možné nepriznať nárok na odpočítanie dane v tom prípade, ak správca dane spochybňuje subdodávateľa daňového subjektu bez súvislosti s konštatovaním daňového podvodu. Zároveň žalobca tiež poukázal na rozhodnutia v obdobných veciach a na predloženú judikatúru a vzhľadom na uvedený rozsudok Súdneho dvora EÚ, ako aj na judikatúru súdov v obdobných veciach mal za to, že správnou žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného je nezákonné. Pokiaľ ide o časť odôvodnenie správny súd poukazuje na totožný rozsudok a odkazuje na jeho dôvody, ako nižšie uvedie.

26. Správny súd v Košiciach už prejednal v inom konaní totožnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, a to v konaní vedenom pod sp. zn. KE-7S/191/2020 a 30. 9. 2024 vyhlásil rozsudok, ktorým správnu žalobu zamietol a účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznal. V konaní v konaní vedenom pod sp. zn. KE-7S/191/2020 išlo o určenie rozdielu DPH žalobcovi, v sume 3 177,60 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2018. Pri výkone daňovej kontroly u žalobcu tak za mesiac máj 2018, ako aj za mesiac júl 2018 sa vychádzalo z tých istých dôkazov získaných a vykonaných správcom dane, ktoré sú uvedené a ktorých závery sú zhrnuté v jednom Protokole o vykonaní daňovej kontroly, v ktorom správca dane vykonal u daňového subjektu HCP-čerpacia technika, s.r.o., daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až september 2018, ktorá začala dňa 12. 04. 2019. O výsledku daňovej kontroly správca dane správca dane vyhotovil protokol č. 100640346/2020 zo dňa 09. 03. 2020. Správny súd preto odkazuje na odôvodnenie uvádzaného rozhodnutia a na argumentáciu správneho súdu tam uvedenú v bodoch 32 až 44.

27. Žalobné body a ich formulácia v oboch súdnych konaniach nevykazujú vzájomnú odlišnosť. Z hľadiska posudzovania žalobných bodov platí, že procesný postup pri správe daní týkajúci sa zdaňovacieho obdobia za zdaňovacie obdobie máj 2018 bol zhodný s procesným postupom ako pri zdaňovacom

období február 2018. Totožnosť predmetu označených súdnych konaní vyplýva taktiež z tej skutočnosti, že zhodne ide o daň z pridanej hodnoty, a teda zákonné predpoklady pre vznik vlastnej daňovej povinnosti sú v oboch prípadoch rovnaké. Správny súd opakovane poukazuje na skutočnosť, že rozdielom v prejednávanej veci oproti veci rozhodnutej je výlučne len zdaňovacie obdobie a predmetné faktúry a čísla preskúmaných rozhodnutí správcu dane. V prejednávanej veci sa jedná o zdaňovacie obdobie júl 2018 a faktúry od dodávateľa SETLOS, s.r.o., a vo veci rozhodovanej rozsudkom Správneho súdom v Košiciach pod sp. zn. KE-7S/191/2020 zo dňa 30. 09. 2024 sa jedná o zdaňovacie obdobie máj 2018 a faktúry dodávateľa SETLOS, s.r.o, a preskúmané rozhodnutie žalovaného je rozhodnutie žalovaného č. 101414177/2020 z 09. 09. 2020.

28. Správny súd vyplývajúci z § 140 SSP, poukazuje na rozsudok Správneho súdu v Košiciach sp. zn. KE-7S/191/2020-214 zo dňa 30.09.2024 a na jeho odôvodnenie, s ktorým sa stotožňuje a na ktorý poukazuje. Uvedený rozsudok správneho súdu č. k. KE-7S/191/2020- zo dňa 30. 09. 2024 je súčasťou súdneho spisu.

29. Správny súd, dospel s poukazom na zhora uvedené skutočnosti aj s poukazom na rozsudok Správneho súdu v Košiciach č. k. KE-7S/191/2020-214 zo dňa 30. 9. 2024 k záveru, že správna žaloba nie je opodstatnená. Správny súd z vyššie uvedených dôvodov dospel k záveru, že rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ako aj Daňového poriadku, a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku zamietol. Konštatuje, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie vychádzali zo správneho právneho posúdenia veci a žalobný dôvod podľa § 191 ods. 1 písm. c/, SSP nie je daný, preto rozhodol tak, ako je to uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

30. Správny súd za potrebné považuje zvýrazniť, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi (i) požiadavkou na preukázanie hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (ii) požiadavkou na preukázanie formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu zneužitia práva.

31. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, aby (i) daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES, ale aj rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci K. L. A., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).

32. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES, rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre v súlade s objektívnou realitou sa zaraďuje medzi podmienky formálne (rozhodnutia SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

33. Správny súd dodáva, že zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet či oslobodenia od DPH zaťažuje primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (rozhodnutie SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukázania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

34. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES preto nemožno nepriznať v prípade, ak daňový subjekt (okrem iných

materiálnych podmienok) preukáže, alebo zo správcov dane vykonaného dokazovania vyplynie, že skutočný dodávateľ tovarov a služieb bol platiteľom dane. A to aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru/služby nebude totožná s identitou fakturačne deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby (podobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 až 56). To všetko platí za situácie, že sa príslušným orgánom nepodarí preukázať daňový podvod, resp. vedomú účasť (vedel alebo musel vedieť o svojej účasti) daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

35. K otázke dôkazného bremena pritom existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v rozsudkoch sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné. Z ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku vyplýva, že ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020“).

36. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj SD EÚ pritom identifikovala niektoré okolnosti, ktoré samy o sebe (bez súčasného prístúpenia ďalších okolností) nemajú spôsobilosť 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). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobienie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia SD EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13.02.2014, body 31, 32; vo veci M. N., C-324/11 zo dňa 06.09.2012, bod 49) či (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia SD EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64, rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30.06.2022, publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí NSS SR pod č. 3/2022). Z judikatúry SD EÚ tiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. rozsudok SD EÚ vo veci C-267/15 Gemeente Woerden).

37. Správcovi dane sa ani od jedného z deklarovaných dodávateľov nepodarilo počas daňovej kontroly získať žiadne využiteľné informácie ohľadne preverovaných zdaniteľných plnení, preto pristúpil správca dane k získavaniu potrebných informácií z jemu dostupných evidencií a zistení iných správcov dane ohľadne dodávateľských subjektov a súčasne aj priamo od jeho konateľa. Z výsluchu konateľa sa však správca dane nedozvedel žiadne informácie s potenciálom upotrebitelnosti v procese verifikácie tvrdení sťažovateľa, nakoľko Ladislav Popovič (konateľ žalobcu) otázky správcu dane buď nevedel zodpovedať vôbec alebo poskytol len veľmi všeobecné informácie.

38. Súd konštatuje, že dôkazné bremeno, ktorým bol sťažovateľ v predmetnom daňovom konaní zaťažený, nepovažuje za neprimerané. Vznesené dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi sťažovateľom a jeho deklarovanými dodávateľmi, prípadne účtovných dokladov nimi vystavených. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére žalobcu, preto od tohto možno spravodlivo požadovať, aby vedel vysvetliť, a preukázať podstatu ním realizovaného obchodného vzťahu a mechanizmus dodania tovaru či služieb.

39. Súd pripomína, že pri posudzovaní ne/splnenia podmienok vzniku nároku na odpočet DPH pre prípad nepreukázania identity dodávateľa môže byť relevantná tiež otázka, či vzhľadom na skutkové okolnosti daného prípadu nie sú k dispozícii údaje potrebné k overeniu toho, či mal skutočný dodávateľ (teda nie dodávateľ uvedený na faktúre) postavenie platcu DPH, pričom v tomto smere dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa. K uvedenému poukazuje kasačný súd na rozsudok SD EÚ z 9. decembra 2021 vo veci C-154/20, Kemwater ProChemie, bod 43: „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 skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný a zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že je to skutočne dodávateľ alebo poskytovateľ a mal postavenie zdaniteľnej osoby, a chýbajú aj údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie, toto preukazuje zdaniteľná osoba “ V danom prípade žalobca konštantne tvrdil, že tovary a služby mu boli dodané práve ním deklarovanými dodávateľmi (SETLOS, s.r.o., a Družstvo Trentin). V posudzovanej veci existencia iných zdaniteľných osôb v pozícii skutočných dodávateľov nevyplývala ani z vykonaného dokazovania, a preto skutkové okolnosti daného prípadu nesmerovali k tomu, že zdaniteľné plnenia uvedené na sporných faktúrach dodal za deklarovaného dodávateľa iný dodávateľ, ktorý mal postavenie platcu DPH. Žalobca však nepreukázal materiálne, teda skutočné dodanie tovarov a služieb na faktúrach uvedenými dodávateľmi.

40. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 a nasl. SSP tak, že v konaní neúspešnému žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania pred správnym súdom a žalovanému, ktorý dôvodne vynaložené trovy konania nežiadal, ich nepriznal.

41. Správny súd v preskúmvanej veci rozhodol v senáte jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Košiciach. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť.

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. Tieto povinnosti neplatia, ak

a/ má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
b/ ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c/ a d/, c/ je žalovaným Centrum právnej pomoci.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správneho súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť

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

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

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 správneho 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 SSP 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.