

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: 4S/80/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200108
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 04. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michal Davala, Ph.D., LL.M.
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:4019200108.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Davalu, Ph.D., LL.M. a členov senátu JUDr. Mgr. Juraja Štorcela, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Kučerárovej, PhD., v právnej veci žalobcu: A. B., bytom: C. XXXX/XX, XXX XX D., dátum narodenia: XX.XX.XXXX, v minulosti podnikajúci ako: A. B., s miestom podnikania Hollého 1847/34, 927 05 Šaľa, IČO: 34 761 543, zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, advokát, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102617973/2018 zo dňa 17.12.2018, takto

rozhodol:

I. Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102617973/2018 zo dňa 17.12.2018 a rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101697038/2018 zo dňa 03.09.2018 a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania
Stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia

1. Na základe oznámenia o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti zo dňa 07.08.2015 oznámil Daňový úrad Nitra, so sídlom Damborského 5, 949 01 Nitra (ďalej len „správca dane“) žalobcovi výkon daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2015. Dňa 08.09.2015 sa uskutočnil výsluch žalobcu, ktorý o. i. uviedol, že prevažujúcim predmetom činnosti v kontrolovanom období bol nákup a predaj mrazeného mäsa.

2. Na základe dožiadania boli správcovi dane doručené informácie o dodávateľovi žalobcu – spoločnosti TENDERFOOD AB, s. r. o., so sídlom Makovického 59/2, 010 01 Žilina, IČO: 46 398 228 (ďalej len „spoločnosť TENDERFOOD“). Dňa 03.11.2015 sa uskutočnil výsluch E. F. G., konateľa spoločnosti TENDERFOOD, ktorý uviedol, že spoločnosť sa odo dňa svojho vzniku zaoberá dovozom mäsa z Južnej Ameriky a vybraných regiónov, a následne predaju retailovým odberateľom, distributénom, veľkoobchodníkom a maloobchodným prevádzkam. Svedok uviedol, že spoločnosť bola registrovaná Regionálnou veterinárnou a potravinovou správou a potvrdil, že v rozhodnom období obchodoval so žalobcom, ktorý bol odberateľom. Predmetom obchodovania medzi žalobcom a spoločnosťou TENDERFOOD boli mrazené kuracie prsia z Brazílie, pričom ozrejmil aj spôsob obchodovania. Svedok potvrdil, že daň z vystavených faktúr bola riadne priznaná a odvedená v máji 2015.

3. Správca dane následne vykonal úkony súvisiace s dodávateľom spoločnosti TENDERFOOD – vo vzťahu k spoločnosti DANER GASTRO s. r. o., naposledy sídlom H. X/X, XXX XX I. – J. K. A., IČO: 35 779 951 (ďalej len „spoločnosť DANER GASTRO“), ako aj k odberateľom žalobcu. Rozhodnutím zo dňa 29.02.2016 správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu potreby získať informácie na základe medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj „MVI“). Oznámením zo dňa 13.07.2016 oznámil správca dane pokračovanie v daňovej kontrole. Rozhodnutím zo dňa 14.07.2016 bola daňová kontrola znova prerušená.

4. Správca dane vydal dňa 03.10.2017 protokol z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o DPH“), ku ktorému sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 25.10.2017.

5. Dňa 09.01.2018 sa uskutočnil výsluch E. F. B., a to za prítomnosti žalobcu a jeho právneho zástupcu. Svedkyňa potvrdila, že spoločnosť FRIGOLOG s.r.o. vystavila pre odberateľa – žalobcu faktúry za vykonanú dopravu tovaru – faktúra č. 20150218, č. 20150228 a č. 20150238, pričom potvrdila, že tieto faktúry boli zaúčtované v účtovníctve spoločnosti, daň z vystavených faktúr bola priznaná a odvedená v príslušnom zdaňovacom období – máj 2015.

6. Dňa 01.02.2018 sa uskutočnil výsluch J. A. L., a to za prítomnosti žalobcu a jeho právneho zástupcu. Svedkyňa potvrdila, že bola splnomocneným zástupcom spoločnosti TENDERFOOD.

7. Dňa 27.03.2018 sa uskutočnil výsluch M. A., za prítomnosti žalobcu a jeho právneho zástupcu. Svedkyňa uviedla, že v rozhodnom období bola zamestnaná v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo ako skladová evidентka a potvrdila, že v rokoch 2014 a 2015 vykonávala prácu skladovej evidenty aj pre žalobcu, pričom vykonávala evidenciu pohybu tovaru, príjem a výdaj tovaru.

8. Dňa 27.03.2018 sa uskutočnil výsluch J. C., za prítomnosti žalobcu a jeho právneho zástupcu. Svedok uviedol, že v rozhodnom období bol zamestnaný v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo a jeho pracovnou náplňou bolo organizovanie chodu skladov, komunikácia s ukladateľmi, zaeľovanie práce vodičom vysokozdvížnych vozíkov a tieto práce sa v rokoch 2014 a 2015 vykonávali aj pre žalobcu.

9. Dňa 27.03.2018 sa uskutočnil výsluch N. G., za prítomnosti žalobcu a jeho právneho zástupcu. Svedok uviedol, že v rozhodnom období bol zamestnaný v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo ako vodič vysokozdvížneho vozíka a potvrdil, že v rokoch 2014 a 2015 vykonával práce aj pre žalobcu.

10. Dňa 25.04.2018 sa uskutočnil výsluch E. F. G., za prítomnosti žalobcu. Svedok vypovedal vo vzťahu k priebehu obchodnej spolupráce so spoločnosťou DANER GASTRO s.r.o. a spoločnosti TENDERFOOD.

11. Správca dane vydal rozhodnutie č. 101697038/2018 zo dňa 03.09.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 46.056,00 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2015. Správca dane zároveň znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2015 zo sumy XX.XXX,XX eur na sumu XXX,XX eur.

12. Správca dane dospel k záveru, že v predmetnej veci sa jednalo o karuselové fakturačné transakcie s tovarom kuracie mäso so zapojenými subjektmi – nárazníkmi, ktoré nevykonávali skutočnú hospodársku činnosť a ktorých konatelia nemali vedomosť o činnosti spoločností a reálne ich nezastupovali. Nebol preukázaný skutočný pôvod tovaru – spoločnosti deklarovali, že sa jedná o kuracie prsia z Brazílie, ale nebolo preukázané, ktorý daňový subjekt ako prvý v reťazci deklaroval jeho nadobudnutie. Spoločnosť DANER GASTRO síce deklarovala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, ale bola len nastrčeným nárazníkom v reťazci. Správca dane uviedol, že spoločnosť DANER GASTRO bola zmiznutým obchodníkom bez vykonávania ekonomickej činnosti. Táto spoločnosť tak nevykonávala skutočnú hospodársku činnosť. Nebolo preukázané, že subjektu – spoločnosti DANER GASTRO vzniklo právo nakladať s tovarom ako vlastníkom a následne nemohlo dôjsť ani k prevodu tohto práva na iné subjekty. Zapojením spoločnosti DANER GASTRO do dodávateľského reťazca dochádzalo k

neoprávnenému odpočítaniu DPH u deklarovaných odberateľov v zistenom reťazci, a preto nedošlo ani k vzniku práva na odpočítanie dane u žalobcu.

13. Na základe zistených skutočností správa dane konštatoval, že žalobca si v zdaňovacom období máj 2015 neoprávnené uplatnil právo odpočítať daň z tovaru – mrazené mäso spolu vo výške XX.XXX,XX eur na základe prijatých faktúr od dodávateľa – spoločnosti TENDERFOOD. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru, ale poukázal na umelý mechanizmus obchodovania (napr. strana 37 odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia).

14. Správca dane uviedol, že žalobca uplatnením odpočítania dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti TENDERFOOD porušil § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 Zákona o DPH.

15. Žalobca podal voči prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie zo dňa 28.09.2018, pričom namietol, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav veci, vec po právnej stránke nesprávne posúdil, pričom poukázal, že pri výkone daňovej kontroly došlo k neodstrániteľným vadám zákonnosti, ktoré spôsobili nezákonnosť vyrubovacieho konania, a tým aj nezákonnosť prvostupňového rozhodnutia.

16. Na podklade podaného odvolania vydal žalovaný rozhodnutie č. 102617973/2018 zo dňa 17.12.2018 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

17. Žalovaný poukázal na to, že bol preverovaný obchodný reťazec – spoločnosť DANER GASTRO – spoločnosť TENDERFOOD – žalobca, pričom žalobcovi bol tovar dodaný v rámci areálu MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo od spoločnosti TENDERFOOD. Spoločnosť TENDERFOOD si tovar objednala u spoločnosti DANER GASTRO, avšak nebolo známe, odkiaľ bol tovar skutočne dodaný a odoslaný spoločnosti DANER GASTRO. Spoločnosť DANER GASTRO uskutočňovanie ekonomickej činnosti nepreukázala, jej konateľom bola neidentifikovateľná osoba, a teda pôvod tovaru a skutočný odosielateľ nebol známy.

18. Ďalej žalovaný poukázal na to, že predmetom deklarovaných zdaniteľných plnení je špecifická komodita, a je potrebné prihliadať na špeciálnu legislatívu. Realizácia sporných zdaniteľných plnení si teda zo strany žalobcu vyžadovala vyššiu mieru opatrnosti pri výbere obchodných partnerov pre dodanie mrazeného kuracieho mäsa, a to aj s ohľadom na potrebu preukázania nárokov z nej vyplývajúcich v zmysle Zákona o DPH, pretože táto hmotnoprávna norma v súvislosti s preukazovaním vecnej a materiálnej stránky deklarovaných zdaniteľných plnení neliberalizuje dobromyseľného nadobúdateľa.

19. Dokazovaním bolo preukázané, že žalobca a ani jeho obchodní partneri nevykonávali podnikanie v súlade s platnou legislatívou pre obchodovanie s potravinami živočíšneho pôvodu. V celom deklarovanom reťazci nebolo zrejmé, kedy a prostredníctvom koho vstúpil tovar na územie európskeho spoločenstva. Žalovaný uviedol, že ak žalobca namietol, že nemal vedomosť o tom, kto bol odosielateľom tovaru, potom bola táto skutočnosť znakom toho, že k výkonu svojej ekonomickej činnosti nepristupoval s potrebnou starostlivosťou. Skutočnosť, že nemal potrebu si zistiť pôvod tovaru a napriek tomu s takýmto tovarom obchodoval nasvedčuje tomu, že predmetom sporných zdaniteľných plnení bola potravinová neznámeho pôvodu, ktorá nebola legálne nadobudnutá a žalobca nemal oprávnenie ju používať na svoje zdaniteľné plnenie.

20. Žalovaný uviedol, že za zistenej dôkaznej situácie bolo možné konštatovať, že v danej veci sa jednalo o umelo vytvorené obchodné reťazce, ktorých hlavnou úlohou nebolo riadne vykonávanie podnikateľskej činnosti, ale neoprávnené získanie nadmerných odpočtov DPH. Súčasťou reťazca bol tzv. zmiznutý obchodník – spoločnosť DANER GASTRO. Faktom bolo, že žalobca nepostupoval v danej veci s potrebnou odbornou starostlivosťou, keď ignorujúc citlivosť danej komodity a legislatívne požiadavky na jej vysledovateľnosť, neprijal dostatočné opatrenia, aby sa jeho účasť v danom obchodnom reťazci mohla považovať za konanie v súlade s „dobrou vierou“.

II.

Podstatné zhrnutie argumentov žalobcu

21. Žalobca podal na Krajský súd v Nitre správnu žalobu zo dňa 04.03.2019 (ďalej len „žaloba“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia, prvostupňového rozhodnutia, ich zrušenia a vrátenia veci na ďalšie konanie.

22. Žalovaný namietol nedodržanie procesného spôsobu pri prerušení daňovej kontroly. Žalobca mal za to, že na to, aby mohol správca dane aplikovať § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“), museli byť splnené dve zákonné podmienky: i) musí byť zaslaná žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu a ii) táto žiadosť musí byť podaná vo forme štandardného formulára. K tomu, aby tak mohol správca dane aplikovať na prerušenie daňovej kontroly dôvod podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, bolo nevyhnutnou podmienkou, aby už v čase vydania rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly bol zachovaný spôsob, ktorý stanovuje Nariadenie (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v platnom znení. Aby nedochádzalo k nezákonnému prerušeniu daňovej kontroly, tak je podstatné, aby správca dane nevydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly skôr ako príslušný orgán zašle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu. Z dôvodu, že správca dane vydal rozhodnutia o prerušení skôr ako bola zaslaná žiadosť o MVI, žalobca považuje tieto rozhodnutia za nezákonné, čo nemalo za následok neplynutie lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Lehota na vykonanie daňovej kontroly uplynula dňa 17.08.2016, pričom protokol bol žalobcovi doručený až dňa 10.10.2017, a preto bol protokol nezákonne získaným dôkazom.

23. Ďalej žalobca namietol upretie jeho práv podľa § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, t. j. práva klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní. Zo strany správcu dane bolo toto právo upreté, keď v rámci daňovej kontroly nevykonával vypočutie svedka – Mgr. Renáty Chmeliarovej. Túto vadu sa správca dane snažil odstrániť vo vyrubovacom konaní, avšak žalobca mal za to, že neodstrániteľnosť tejto vady spočíva v tom, že právo sa viaže k priebehu daňovej kontroly. Nedostatok zo strany správcu dane sa nedá odstrániť vo vyrubovacom konaní. Účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstarané a vykonané v rámci daňovej kontroly, ktorá tomuto účelu slúži a ani konvalidovať nedostatky v zákonnosti pri dôkazoch získaných správcou dane v priebehu daňovej kontroly.

24. Žalobca ďalej namietol nedostatočne zistený skutkový stav a nesprávne právne posúdenie veci. Žalobca predložil všetky doklady, ktoré Zákon o DPH považuje za podmienku na uplatnenie nároku na odpočítanie dane pri nákupe tovaru. Zároveň jeho dodávateľovi vznikla daňová povinnosť. Zo spisu tak nepochybne vyplýva, že (i) dodávateľ potvrdil dodanie tovaru žalobcovi, (ii) vystavené faktúry riadne zaúčtoval a priznal daňovú povinnosť k DPH, (iii) tovar bol žalobcovi reálne dodaný, (iv) dodanie tovaru a jeho skladovanie a manipulácia s ním bola zo strany skladovateľa potvrdená a (v) žalobca za tovar zaplatil a tento ďalej predal. Žalobca zdôraznil, že nikdy neprichádzal do kontaktu s dodávateľmi svojich dodávateľov. Žalobca namietol, že správca dane mu nepriznal nárok na odpočítanie dane z dôvodu, že sa mu nepodarilo preukázať, či dodávateľ (spoločnosť DANER GASTRO) jeho dodávateľa (spoločnosť TENDERFOOD) má vo svojej účtovnej evidencii zaúčtované doklady o nákupe predmetného mäsa a jeho predaji spoločnosti TENDERFOOD. Reálna existencia tovaru nebola spochybnená. Žalobca ďalej poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie ohľadom daňových podvodov.

25. Žalobca uviedol, že ani vyšetrenie NAKA a KÚFS SR nezistilo, že sa žalobca dopustil podvodného konania.

III.

Vyjadrenie žalovaného

Ďalšie podania účastníkov konania

26. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 13.08.2019, pričom uviedol, že zotrváva na záveroch, prezentovaných v napadnutom rozhodnutí.

27. K námietke žalobcu ohľadom prerušenia daňovej kontroly žalovaný odkázal na napadnuté rozhodnutie, pričom uviedol, že táto námietka je nedôvodná a poukázal na to, že správca dane postupoval v súlade s príslušnými právnymi predpismi.

28. K námietke žalobcu ohľadom porušenia jeho práv žalovaný poukázal na výsluchy svedkov, ktoré boli vykonané a tieto boli vykonané na základe návrhov žalobcu. Svedkovia boli vypočutí, žalobca bol o výsluchu svedkov včas písomne upovedomený a zároveň bol pri výsluchoch prítomný a bolo mu umožnené klásť svedkom otázky.

29. Ďalej žalovaný zopakoval, že žalobca si nekontroloval kvalitu a pôvod tovaru, pričom žalobca deklaroval nadobudnutie tovaru len na základe sporných faktúr od dodávateľa. Okrem toho, že svojim konaním priamo ohrozil spotrebiteľov, nevyužil všetky možnosti, ktoré mu zákon umožňuje, aby sa uistil, že sa svojim konaním nezúčastňuje na daňovom podvode. Žalovaný zotrval na svojich záveroch a navrhol žalobu zamietnuť.

30. Žalobca následne zaslal repliku zo dňa 24.09.2019, pričom zotrval na svojej predchádzajúcej argumentácii.

31. Ďalšie písomné podania zo strany účastníkov konania neboli podané.

IV.

Priebeh súdneho konania

32. Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 26S/19/2019-86 zo dňa 25.06.2020 napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Voči tomuto rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť zo dňa 07.10.2020, na podklade ktorej vydal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok sp. zn. 6Sžfk/9/2021 zo dňa 24.05.2023, ktorým rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/19/2019-86 zo dňa 25.06.2020 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

33. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky sa nestotožnil s názorom správneho súdu, ktorý tvrdil, že rozhodnutie správcu dane č. 103502558/2016 zo dňa 14.07.2016 (teda rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly) nemožno považovať za zákonné, a toto by malo za následok prerušenie plynutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku, a to poukazovaním správneho súdu na všeobecnú formuláciu z rozhodnutí kasačného súdu, že pri procese MVI by správca dane mal prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu a v daňovej kontrole pokračovať dňom doručenia odpovede na túto žiadosť. Kasačný súd uložil správne mu súdu povinnosť ďalej konať, pričom má postupovať v intenciách právneho názoru kasačného súdu a opätovne vyhodnotiť právny a skutkový stav veci.

V.

Posúdenie podstatných skutkových a právnych argumentov

34. Na základe § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov začal od 01.06.2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon správneho súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Predmetná vec preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety prešla v júni 2023 na Správny súd v Bratislave. V súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2024 v znení Dodatku č. 4, účinného od 21.05.2024, bola vec náhodným výberom prerozdelená a pridelená senátu 7S a je vedená pod 4S/80/2023.

35. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobu, žalobou napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak, ako vyplývali z obsahu žaloby, viazaný právny názorom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a s odkazom na § 191 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

36. Správny súd v Bratislave rozhodol na pojednávaní, ktoré bolo nariadené v súlade s § 107 a nasl. SSP na deň 16.04.2025, pretože bola splnená podmienka uvedená v § 107 ods. 1 písm. a) SSP a za splnenia podmienok uvedených v § 108 ods. 1 a 2 SSP. Na pojednávaní predstúpil právny zástupca žalobcu,

ktorý uviedol, že netrvá na námietke ohľadom prerušenia daňovej kontroly a ani na námietke, týkajúcej sa nezákonnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly a požiadal správny súd, aby sa týmto námietkam nevenoval.

37. Podľa § 493e SSP, v znení účinnom od 01.07.2023, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

38. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

39. 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.

40. Podľa § 49 ods. 1 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.

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

42. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

43. Podľa § 61 ods. 3 Daňového poriadku, konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

44. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

45. Predmetom správneho súdneho prieskumu bol súdny prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia, na podklade ktorého žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie, pričom orgány finančnej správy určili žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2015. Úlohou správneho súdu bolo na podklade žalobných bodov preskúmať, či orgány finančnej správy postupovali v súlade so Zákonom o DPH a Daňovým poriadkom a vyhodnotiť, či príslušné ustanovenia spomenutých zákonov správne aplikovali na zistený skutkový stav.

K námietke ohľadom prerušenia daňovej kontroly

46. Vo vzťahu k tejto žalobnej námietke správny súd uvádza, že prihliadol na to, že žalobca na tejto námietke ďalej nezotrval, a preto s odkazom na dispozičný princíp, ktorý je príznačný pre správne súdne konanie, sa nebude tejto námietke venovať. Nad rámec uvedeného však správny súd odkazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/9/2021 zo dňa 24.05.2023, ktorý sa k tejto problematike vyjadril.

K námietke žalobcu ohľadom porušenia jeho práv pri výsluchu svedkov

47. Žalobca ďalej namietol, že konanie je zaťažené neodstrániteľnou vadou v tom, že žalobcovi nebolo umožnené v rámci daňovej kontroly realizovať svoje právo – pri výsluchu J. A. L., pretože mu nebolo umožnené klásť tomuto svedkovi otázky a túto vadu sa snažil odstrániť vo vyrubovacom konaní. Žalobca mal za to, že túto vadu nie je možné odstrániť vo vyrubovacom konaní. Predmetnú námietku vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú.

48. S odkazom na uvedené správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, z ktorého vyplýva, že aj kasačný súd pripúšťa realizáciu dokazovania vo vyrubovacom konaní, avšak s definovanými limitmi - v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, pretože riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly. Správny súd tak nevzhladol žiadnu prekážku k tomu, aby došlo k vypočutiu navrhovaného svedka, prípadne k doplneniu dokazovania o dokumentáciu, ktorú žalobca predložil po ústnom prerokovaní k pripomienkam protokolu.

49. Po preskúmaní administratívneho spisu správny súd uvádza, že dňa 01.02.2018 sa vykonal výsluch J. A. L., a to za prítomnosti žalobcu a jeho právneho zástupcu. Zo strany 3 zápisnice o ústnom pojednávaní súčasne vyplýva, že správca dane oslovil žalobcu a jeho zástupcu k tomu, aby kládol svedkovi otázky. Ako žalobca, tak aj jeho zástupca zhodne uviedli, že nemajú otázky na svedka. Obsah zápisnice bol potvrdený a odsúhlasený aj podpismi žalobcu a jeho právneho zástupcu. Žalobca teda mal právo byť pri výsluchu svedka, klásť mu otázky, pričom toto svoje právo vedome nevyužil.

50. Dňa 09.01.2018 sa vykonal výsluch E. F. B., a to za prítomnosti žalobcu a právneho zástupcu žalobcu. Vychádzajúc zo zápisnice o ústnom pojednávaní správny súd uvádza, že zo strany 4 vyplýva, že správca dane oslovil žalobcu a jeho zástupcu k tomu, aby kládli svedkovi otázky, pričom žalobca svedkovi položil 2 otázky. Obsah zápisnice bol potvrdený a odsúhlasený aj podpismi žalobcu a jeho právneho zástupcu. Žalobca teda mal právo byť pri výsluchu svedka, klásť mu otázky, pričom toto právo aj aktívne využil.

51. Na podklade vyššie uvedených skutočností tak správny súd nevzhladol procesné pochybenia správcu dane, ktoré by malo vplyv na zákonnosť postupu správcu dane.

K námietke ohľadom odpočítania dane – všeobecné východiská

52. Správny súd dáva primárne do pozornosti, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora Európskej únie, ako aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba (i) nepreukáže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, (ii) došlo k daňovému podvodu alebo (iii) došlo k zneužitiu práva (pozri napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022 alebo rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to (i) preukazovaním splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

53. Účasť daňového subjektu na daňovom podvode by mohla byť ako dôvod odopretia odpočítania dane aplikovaná až potom, čo by správca dane uniesol dôkazné bremeno a kladne zodpovedal všetky štyri otázky tzv. Axel Kittel testu, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Týmito otázkami sú: (i) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?; (ii) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?; (iii) Pokiaľ je únik na daň dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? a (iv) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt? Skutočnosti poskytujúce odpovede na tieto otázky preukazuje správca dane a overuje vnútroštátny súd (rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020).

54. V kontexte problematiky preukazovania splnenia podmienok priznania práva na odpočítanie DPH je preto potrebné dôsledne diferencovať subjekt, ktorý zaťažuje dôkazné bremeno, pretože kým pri podmienkach na priznanie práva na odpočítanie DPH dôkazné bremeno zaťažuje prvotne a primárne zdaniteľnú osobu, v prípade preukazovania účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku je procesná

situácia presne opačná, keďže zaťažuje finančné orgány. To znamená, že pokiaľ finančné orgány prostredníctvom skutkových zistení v daňovej kontrole dospievajú k záveru, že zdaniteľná osoba bola súčasťou obchodného reťazca, v ktorom sa črtajú prvky typické pre daňové úniky, ich povinnosťou je preukázať, že táto zdaniteľná osoba na týchto aktivitách participovala buď vedome, alebo na nich participovala svojou nedbanlivosťou, resp. ľahostajnosťou.

55. Primárnou a zásadnou úlohou finančných orgánov pri zisťovaní účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku nie je preto len poukazať na nepochybné závažné zistenia týkajúce sa identifikovaného reťazca subjektov participujúcich na obehu uvedeného tovaru, ale unesenie dôkazného bremena finančnými orgánmi, že daná zdaniteľná osoba vedela, resp. musela o týchto podvodných aktivitách vzhľadom na svoju pozíciu v rámci identifikovaných obchodných stykov vedieť.

56. Zároveň správny súd dopĺňa aj rozhodnutie sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022, uverejneného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý jasne stanovuje, že „v prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“

57. V tomto ohľade sa ešte žiada správne mu súdu uviesť, že otázky splnenia podmienok na odpočet DPH a účasť na daňovom podvode predstavujú dve samostatné skutočnosti, ktoré nie je možné stotožňovať a kombinovať. Finančné orgány teda na základe daňovej kontroly buď formulujú pochybnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávných alebo formálnych podmienok, ktoré zdaniteľnej osobe jasne a zrozumiteľne avizujú a umožňujú mu ich predkladaním ďalších dôkazov vyvracať (dôkazné bremeno daňového subjektu), alebo konštatujú záver o účasti zdaniteľnej osoby na daňovom úniku a sú zaťažené preukazovaním jeho participácie (dôkazné bremeno finančných orgánov).

K námietke ohľadom odpočítania dane – s prihliadnutím na žalobcu

58. Žalobca v žalobe poukázal na to, že zo spisu vyplýva vznik daňovej povinnosti titulom dodania tovaru a zdôraznil, že nikdy neprichádzal do kontaktu so subdodávateľmi. Uviedol, že nemal žiadnu vedomosť o tom, ktorý subdodávateľ dodával jeho dodávateľovi tovar a ani nemal žiadnu pochybnosť o tom, že by bol nákup tovaru poznačený podvodom. Žalobca mal za to, že správca dane mu nepriznal nárok na odpočítanie dane len z dôvodu, že sa mu nepodarilo preukázať, či dodávateľ (spoločnosť DANER GASTRO) jeho dodávateľa (spoločnosti TENDERFOOD) má vo svojej účtovnej evidencii záúčtované doklady. Reálna existencia tovaru nebola podľa žalobcu spochybnená.

59. Ako to už správny súd uviedol vyššie, v prípade, ak správca dane odmietne priznať odpočet DPH na podklade podvodného konania, je jeho povinnosťou, aby toto podvodné konanie preukázal a uniesol o tom dôkazné bremeno. Po preštudovaní administratívneho spisu, prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia správny súd uzatvára, že z nich nie je zrejmé, ako bolo zo strany správcu dane právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa žalobca aktívne podieľal na daňovom podvode alebo vedel, alebo mal vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca. Úvahy správcu dane a žalovaného sú podľa názoru správneho súdu len v rovine domnienok, bez akejkoľvek aplikácie už vyššie spomenutého tzv. Axel Kittel testu.

60. Správca dane a žalovaný sa obmedzili výlučne na konštatovania, týkajúce sa spoločnosti DANER GASTRO – teda subdodávateľa dodávateľa žalobcu, pričom tieto závery boli len na tom podklade, že (i) táto spoločnosť uskutočňovanie ekonomickej činnosti v oblasti nepreukázala, (ii) osoba konateľa nebola identifikovaná a (iii) bol neznámy pôvod tovaru a skutočný odosielateľ. Ako však vyplýva z vyššie citovanej judikatúry, uvedené skutočnosti nie sú dôvodom na nepriznanie nároku na odpočet DPH. Správny súd tak námietku žalobcu vyhodnocuje ako dôvodnú, pretože zo strany finančných orgánov došlo k nesprávne mu právne mu posúdeniu.

61. Rovnako sa správny súd stotožnil aj s námietkou žalobcu, že príslušné orgány neuniesli svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu toho, či sa žalobca priamo dopustil podvodného konania v predmetnej veci, resp. či vedome (vedel alebo mal vedieť) participoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Správny súd považuje za potrebné zdôrazniť, že príslušné orgány

v zásade neoznačili ani jediný dôkaz, ktorý by takejto vedomosti, resp. vedomej účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom mal svedčiť.

62. Pokiaľ správca dane a žalovaný akcentujú nedostatok primeranej obozretnosti žalobcu pri uskutočňovaní zdaniateľných obchodov, správy súd uznáva, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosti, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58). Daňový subjekt je totiž povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Ak ich neprijme, nesie zodpovednosť za to, že bol zahrnutý do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, keďže pri vykonaní potrebných opatrení mohol vedieť, že bude do takéhoto podvodného reťazca zatiahnutý. Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že ani pri vyžadovaní a skúmaní primeranej obozretnosti podnikateľa nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa/subdodávateľa, a tým sa na neho fakticky prenesie kontrolná činnosť, ktorá patrí správcovi dane na to vybavenému príslušnými oprávneniami (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci O. P. N., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57).

63. Správny súd v tomto smere konštatuje, že pokiaľ správca dane a žalovaný konštatovali, že daňový subjekt mal podrobne skúmať situáciu na strane subdodávateľov, teda dodávateľov jeho dodávateľa a podrobne skúmať, či ide o spoločnosti, ktoré sú spôsobilé zaobstarať dodávaný tovar pre jeho dodávateľa (a to najmä vo vzťahu k spomenutej špecifickosti tovaru / komodity – mäso), nepochybne zaťažili žalobcu takým zisťovaním, ktoré mu nepatrí a ktoré nemal ako uskutočniť. Správca dane a ani žalovaný neuvádzajú žiadne rozumné skutočnosti, typické pre bežný obchodný styk, z ktorých by bolo možné vyvodiť, ako mal žalobca zisťovať, od koho má tovar jeho dodávateľ (teda aké opatrenia mal prijať a zanedbal ich), prečo mu mal byť podozrivý pôvod tovaru dodávaný jeho dodávateľom, či prečo mu mali vôbec byť podozriví jeho dodávatelia. Správny súd zároveň uvádza, že skutočnosti správcu dane a žalovaného ohľadom pôvodu tovaru, ako aj nesplnenia povinností žalobcu vo vzťahu k štátnej veterinárnej a potravinovej správe nie sú skutočnosťami, ktoré by mali akýkoľvek vplyv na právo žalobcu na odpočet DPH. V prípade, ak žalobca porušil právne predpisy na úseku kontroly potravín, nesie sankčnú zodpovednosť na tomto úseku a nie na úseku práva na odpočet DPH.

64. Vo vzťahu k vyššie uvedenému správny súd konštatuje, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie v správnom súdnom prieskume neobstoja. Je z nich zrejmé, že správca dane neuniesol svoje dôkazné bremeno a nedokázal zistiť a pomenovať také relevantné skutočnosti, ktoré by spochybnili splnenie podmienok práva žalobcu na odpočítanie dane zo sporných obchodných prípadov, a to v rozsahu, ktorý by dôkazné bremeno na obnovení hodnovernosti fakturačne deklarovanej tvrdení opätovne vrátil na daňový subjekt. Správca dane a žalovaný tiež neuniesli svoje dôkazné bremeno, a nepreukázali žalobcovi, že by sám spáchal daňový podvod alebo by sa vedome (vedel alebo mohol vedieť) zúčastňoval na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Najmä nešpecifikovali, či a kde v zistenom obchodnom reťazci došlo k daňovému úniku a nepreukázali relevantnými skutočnosťami, či žalobca mal spáchať daňový podvod alebo mal vedomosť, resp. musel mať vedomosť o tom, že participuje (prípadne benefituje) z obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom.

65. Správny súd však považuje za potrebné dodať, že závery prezentované v tomto rozsudku automaticky neznamenajú, že žalobcovi má byť priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania služieb. Úlohou finančných orgánov však bude buď relevantne spochybniť splnenie materiálnych podmienok a zreteľne oznámiť žalobcovi, ktorú podmienku považujú za spochybnenú s následným umožnením žalobcovi preukázať jej splnenie (napríklad pri spochybnení existencie plnenia) alebo preukázať, že žalobca buď priamo participoval na daňovom podvode alebo mal a mohol vedieť, že

k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou.

66. Na podporu vyššie uvedenej argumentácie odkazuje správny súd aj na rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/123/2022 zo dňa 30.10.2024 a sp. zn. 2Sfk/54/2023 zo dňa 30.10.2024, ktoré sa týkali žalobcu, avšak za iné zdaňovacie obdobia – august 2014 a apríl 2015, pričom však v rámci týchto konaní bola dodávateľom žalobcu spoločnosť TENDERFOOD. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky dospel k rovnakým záverom ako tunajší súd v predmetnej veci.

67. Na základe vyššie uvedeného správny súd dospel k záveru, že žaloba je dôvodná, a preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

68. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o ktorej výške rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník podľa § 175 ods. 2 SSP.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia (§ 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 493e SSP a v spojení s § 145 ods. 2 písm. a) SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

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

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

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

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

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