Súd:	Správny súd v Košiciach
Spisová značka:	PO-1S/92/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8020200777
Dátum vydania rozhodnutia:	26. 06. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Andrea Daráková
ECLI:	ECLI:SK:SpSKE:2024:8020200777.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu: JUDr. Andrea Daráková a členov senátu: Mgr. Roman Die (sudca spravodajca) a A. B. A. C., v právnej veci žalobcu: D. E. - Club Hotel OLYMPIA, s miestom podnikania Partizánska 684/80, 058 01 Poprad, IČO: 14 285 410, právne zastúpeného: JUDr. Marek Radačovský, advokát so sídlom kancelárie Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101555079/2020 zo dňa 08.10.2020, takto

r o z h o d o l :

I. Správnu žalobu z a m i e t a.

II. Žalovanému n e p r i z n á v a voči žalobcovi právo na náhradu trov konania

o d ô v o d n e n i e :

1. Správnou žalobou doručenou 14.12.2020 pôvodne Krajskému súdu v Prešove, sa žalobca domáhal, aby po preskúmaní rozhodnutia žalovaného č. č. 101555079/2020 zo dňa 08.10.2020, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad (ďalej len „správca dane“) č. 100341134/2020 zo 04.02.2020, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 263,01 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2016, aby boli tieto rozhodnutia zrušené a vec vrátená správcovi dane na nové konanie a rozhodnutie a žalobcovi aby bol priznaný 100% nárok na náhradu trov konania.

2. Podľa § 1 písm. c) a § 3 ods. 1 a 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, s účinnosťou od 01.06.2023 prešla právomoc výkonu súdnictva v správnych veciach (čo je aj daný prípad) z Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach (ďalej tiež aj len „správny súd“), z ktorého dôvodu bolo rozhodovanie o správnej žalobe žalobcu, v zmysle rozvrhu práce Správneho súdu v Košiciach na rok 2023 v jeho znení účinnom od 01.06.2023, náhodným výberom pridelené senátu správneho súdu „6S“, ktorý sa v tejto veci stal zákonným sudcom.

Administratívne konanie

3. Zamestnanci Colného úradu Prešov (ďalej tiež len „colný úrad“) vykonali 23.10.2017 u žalobcu na predajnom mieste Club Hotel OLYMPIA, Poprad miestne zisťovanie zamerané na používanie elektronickej registračnej pokladnice (ďalej len ako „ERP“), z ktorého bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní č. 1406203/2017. Zamestnanci colného úradu urobili dva kontrolné nákupy, jeden v celkovej výške 20,78 Eur, pričom obsluhou (F. G.), bol odovzdaný pokladničný doklad č. 0019 (číslo účtu 152310 z 23.10.2017, s časom tlače 12:37 hod., s prideleným DKP 7171020729358002) a druhý kontrolný nákup v celkovej výške 25,37 Eur, pričom obsluhou (E. H.), bol odovzdaný pokladničný doklad bez uvedenia

čísla (číslo účtu 152313 z 23.10.2017, čas tlače 12:50 hod., s prideleným DKP 7171020729358002). Prítomný manažér následne na výzvu colníkov vytlačil z ERP prehľadovú uzávierku zo dňa 23.10.2017, čas tlače 13:00 hod. s počtom dokladov zahrnutých do prehľadovej uzávierky 25 so sumou obratu 219,76 Eur a následne manažér na výzvu colníka zaúčtoval a vytlačil pokladničný doklad bez uvedenia čísla, číslo účtu 152318 z 23.10.2017 na sumu 1,10 Eur tak, že použil funkciu „Hotovosť*“. Uvedený doklad bol vytlačený cez tlačiareň, ktorá sa nachádzala pod fiskálnou tlačiarňou E-Fox. Následne bola vytlačená ďalšia prehľadová uzávierka zo dňa 23.10.2017, čas tlače 13:01 hod. s počtom dokladov zahrnutých do prehľadovej uzávierky 25, so sumou obratu 219,76 Eur. Následne colníci odpojili fiškálnu tlačiareň E-Fox od počítača a pripojili ju k služobnému počítaču, kde prostredníctvom programu od výrobcu fiškálnej tlačiarne ELCOM s.r.o., názov programu Service FP verzia 1.7.1., vykonali tretiu prehľadovú uzávierku zo dňa 23.10.2017, čas tlače 13:38 hod., s prideleným DKP 7171020729358002, s počtom dokladov zahrnutých do prehľadovej uzávierky 25, so sumou obratu 219,76 Eur a stiahli kontrolné záznamy od 28.12.2011 do 23.10.2017. Pokladničný doklad číslo účtu 152318, ktorý obsahoval všetky náležitosti pokladničného dokladu vrátane ochranného znaku „MF“ nebol zaznamenaný do druhej prehľadovej uzávierky, čím vzniklo dôvodné podozrenie z pozmeňovania kontrolného záznamu v ERP. Kontrolou kontrolného záznamu zo dňa 23.10.2017 bolo potvrdené, že pokladničný doklad z druhého kontrolného nákupu číslo účtu 152313 a pokladničný doklad vytlačený na základe výzvy colníka manažérom číslo účtu 152318, neboli zaznamenané v kontrolnom zázname. Colníci pri odpájaní ERP našli pod ERP ďalšie dva pokladničné doklady bez uvedenia čísla (číslo účtu 152315 a 152306) zo dňa 23.10.2017. Tieto pokladničné doklady obsahovali všetky náležitosti pokladničného dokladu vrátane ochranného znaku „MF“. Kontrolou kontrolného záznamu zo dňa 23.10.2017 bolo zistené, že ani tieto pokladničné doklady neboli zaznamenané v kontrolnom zázname. Pani H. (pracovníčka obsluhy u žalobcu) počas miestneho zisťovania uviedla, že: „Pokladničný doklad bol vytlačený cez „Hotovosť*“, boli sme vyškolení, aby sme používali aj funkciu „Hotovosť“, aj funkciu „Hotovosť*“, pričom frekvenciu používania týchto funkcií sme si určovali podľa uváženia. Nemala som vedomosť o tom, že doklady tlačené cez funkciu „Hotovosť*“ nie sú zaznamenané vo fiškálnej tlačiarni. Na konci dňa sme si zúčtovali peniaze cez uzávierky, ktoré boli tlačené cez program tlačili sme dennú uzávierku a následne dennú fiškálnu uzávierku. Rozdiel v hotovosti medzi dennými uzávierkami a fiškálnymi dennými uzávierkami som si nikdy nevšimla, nakoľko vždy odovzdávam hotovosť, ktorá je evidovaná na moje používateľské konto, ktoré používam pritlačí pokladničných dokladov. Hotovosť odovzdávame buď pánovi manažérovi alebo do trezora.“

4. Vzhľadom na závery z miestneho zisťovania bola ERP zabezpečená za účelom vykonania technickej expertízy Colným úradom Bratislava, oddelením certifikácie a forenznej expertízy (ďalej tiež len „Colný úrad Bratislava“), pričom ERP bola zložená z počítača, fiškálnej a nefiškálnej tlačiarne. Podľa výsledku expertízy č. 3449/2018, spis č. 25909/2018 z 03.01.2018 na fiškálnej tlačiarni označenej ako predmet č. 1 nebol zistený žiaden hardvérový alebo softvérový zásah. Z tohto zariadenia vychádzali všetky pravé pokladničné doklady vrátane ich kópií a z fiškálnej tlačiarne boli tlačené aj kópie falošných pokladničných dokladov, pričom originály boli tlačené na nefiškálnej tlačiarni označenej ako predmet č. 2, ktorá je bežne dostupným zariadením určeným na tlač ľubovoľných tlačových výstupov. Nefiškálna tlačiareň (predmet č. 2) slúžila na tlač falošných pokladničných dokladov a expertízou bolo potvrdené, že všetky falošné pokladničné doklady boli vytlačené týmto zariadením. Falošný ochranný znak „MF“ bol preddefinovaný v pamäti tlačiarne ako „obrázok“ (bitmapa) a jeho tlač pri falošných pokladničných dokladoch bola vyvolávaná sekvenciou 1C 70 01 00 (FS p) (sekvencia slúžiaca na tlač grafických obrazcov uložených v non-volatile pamäti predmetu č. 2). Expertízou bolo zistené, že počítač, ktorý bol súčasťou ERP, ako vlastný registračný program používal program „TouchCashDesk“, ktorý je súčasťou softvérového riešenia spoločnosti Asseco Solutions, a.s. nazvaného ASSECO BLUEGASTRO (ďalej len ako „BLUEGASTRO“). Ide o komplexný hotelovo - stravovací systém založený na princípe architektúry klient - server. Klientom sú jednotlivé počítače, ktoré sú súčasťou ERP. Všetky informácie a príkazy sú primárne ukladané a vyhodnocované na serveroch. BLUEGASTRO si zaznamenáva celú históriu od svojho prvého spustenia, čo potvrdzuje archív účtov, ktorý obsahuje okrem hlavných informácií o účte aj jeho kompletné vyobrazenie a zároveň aj označenie, či ide o fiškálny alebo nefiškálny doklad. Pri tlači dokladov cez program BLUEGASTRO bol pravý pokladničný doklad vytlačený z fiškálnej tlačiarne a bol započítaný do obratov evidovaných vo fiškálnej tlačiarni, falošné doklady boli tlačené cez nefiškálnu tlačiareň a neboli započítané do obratov evidovaných vo fiškálnej tlačiarni, čo bolo overené aj pri miestnom zisťovaní pomocou kontrolných záznamov. Pri bližšom skúmaní systému BLUEGASTRO boli nájdené používateľské príručky, ktoré presne špecifikujú dané označenie fiškálny/nefiškálny doklad. O tom, či doklad bude pravý alebo falošný, rozhodoval typ zvolenej platby. Ak bola zvolená platba „Hotovosť“, tak bol vytlačený fiškálny (pravý) pokladničný doklad z fiškálnej tlačiarne. Ak bola zvolená

platba „Hotovosť*“ alebo platba „Faktúra“, tak bol vytlačený nefiškálny/falošný pokladničný doklad z nefiškálnej tlačiarne. Z nájdenej príručky vyplýva, že tento typ platby si môže používateľ systému definovať sám. Systém tiež obsahoval štatistiky platieb o tom, kto a v akom množstve používal jednotlivé typy platieb. Zo spôsobu evidencie, resp. uzatvárania účtov v BLUEGASTRO vyplýva, že zamestnanci žalobcu museli byť inštruovaní k používaniu typu platby „Hotovosť*“, ktorá slúžila pre tlač dokladu, ktorý nebol započítaný do obratu a nie je uložený v kontrolnom zázname ERP (tento doklad bol tlačený cez nefiškálnu tlačiareň). Uvedené potvrdzuje aj vyjadrenie E. H. pri miestnom zisťovaní, podľa ktorého zamestnanci boli vyškolení na to, aby používali oba spôsoby platby („Hotovosť“ a „Hotovosť*“), pričom frekvencia ich používania bola na ich voľbe. Falošné pokladničné doklady boli podľa štatistík tlačené aj správcom systému pod používateľským kontom „Administrátor“ (je predpoklad, že „Administrátor“ je servisná organizácia Asseco Solutions, a.s. alebo PROINIT s.r.o. alebo obe), ako aj prevádzkarom (I. E.). Systém BLUEGASTRO vytvára a tlačí interné uzávierky (tlačené sú cez fiškálnu tlačiareň), pričom na týchto uzávierkach sú presne definované typy platieb vrátane tých, ktoré označujú falošné doklady. Systém presne zaznamenáva aké doklady sa vytlačili, pričom pri týchto dokladoch ukladá príznak, či ide o pravý alebo falošný pokladničný doklad. Pri tlači falošných pokladničných dokladov zasiela do predmetu číslo 2 celý obsah dokladu vrátane príkazu na tlač grafického loga falošného ochranného znaku „MF“ s cieľom, aby tento doklad obsahoval všetky náležitosti pokladničného dokladu. Systém tiež využíva relačnú databázu ORACLE, ktorá obsahuje archív vykonaných transakcií. Údaje z databázy boli vyexportované a na ich základe bola určená výška krátenej tržby zobrazená do tabuľky. Z uzávierok, z rôznych typov platby pri uzatváraní dokladu, zo spôsobu zapojenia celej ERP (počítač, fiškálna a nefiškálna tlačiareň) a skutočnosti, že falošné pokladničné doklady sú tlačené len cez predmet číslo 2 bolo podľa expertízy možné jednoznačne konštatovať, že zabezpečená ERP bola pripravená na obchádzanie tržieb. Na zabezpečenej zostave ERP bolo jednoznačne preukázané, že podnikateľ vykonával tlač falošných pokladničných dokladov vo veľkom rozsahu a opakovane minimálne od 30.06.2008 do 23.10.2017. Podľa prehľadu počtov a súm vystavených falošných pokladničných dokladov za všetky používateľské kontá boli zistené tržby za mesiac apríl 2016 vo výške 13 578,03 Eur, z ktorých podľa neskorších zistení správcu dane žalobca nepriznal daň a neuviedol ich v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie.

5. V reakcii na uvedené zistenia vykonal správca dane u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2016, v rámci ktorej žalobcu oboznámil so zistenými skutočnosťami vyplývajúcimi z miestneho zisťovania vykonaného v prevádzke žalobcu dňa 23.10.2017 a z technickej expertízy ERP. Správca dane následne dožiadaním Colnému úradu Bratislava zisťoval podrobnejšie informácie, ktoré mali byť zistené v rámci technickej expertízy ERP. Správca dane z vykonanej daňovej kontroly vyhotovil protokol o výsledku daňovej kontroly č. 102121215/2018, ktorého závery a pripomienky k nemu prednesené žalobcom v jeho písomnom vyjadrení prerokoval so zástupcom žalobcu. Následne správca dane rozhodnutím č. 100334108/2019 zo dňa 30.01.2019, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2016 v sume 2 263,01 Eur. Voči tomuto rozhodnutiu správcu dane sa žalobca odvolal a na základe tohto odvolania bolo uvedené rozhodnutie zrušené rozhodnutím žalovaného č. 101253410/2019 zo dňa 24.05.2019 a vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie. Ako dôvod zrušenia žalovaný uviedol porušenie § 63 ods. 2 a § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Žalovaný teda zrušil rozhodnutie správcu dane za účelom doplnenia výpovedí ďalších zamestnancov žalobcu ako aj Colného úradu Bratislava a spoločnosti Asseco Solutions, a.s. s tým, aby pri ich vypočutí bola daná žalobcovi možnosť klásť týmto osobám otázky v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Uvedené dôvody rozhodnutia žalovaný odôvodnil aj poukazujúc na odvolacie námietky žalobcu.

6. Po vrátení veci na ďalšie konanie, správca dane v rámci vyrubovacieho konania vykonal žalovaným nariadené vypočutie svedkov, zamestnancov žalobcu (bývalých aj aktuálnych), zamestnancov colného úradu a J. K. G. (zamestnanca spoločnosti Asseco Solutions, a.s. - dodávateľ systému BLUEGASTRO pre žalobcu). Hlavným predmetom ústnych pojednávaní so svedkami – zamestnancami žalobcu, bolo ich vypočutie vo veci evidovania tržieb v ERP, prijímania tržieb, informovanosti o spôsobe používania ERP, vyhotovovania uzávierok, odovzdávania hotovosti a podobne. Správca dane tak postupne vypočul p. E. H., p. F. G., p. D. A., p. L. K., p. B. D.. Vypočul tiež J. K. G. a zamestnancov Colného úradu Bratislava por. B. D. G. a M. J. A. N.. Obsah týchto výpovedí správca dane podrobne premietol do následne vydaného rozhodnutia. O priebehu dokazovania vo vyrubovacom konaní spísal správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100258065/20220 zo dňa 24.01.2020.

7. Správca dane následne rozhodnutím č. 100341134/2020 zo dňa 04.02.2020 opätovne vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2016 v sume 2 263,01 Eur, kde konštatoval porušenie § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „Zákon o DPH“).

8. Žalobca podal voči predmetnému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, v ktorom argumentoval obdobne ako v podanej správnej žalobe. O podanom odvolaní rozhodol žalovaný správnou žalobou napadnutým rozhodnutím č. 101555079/2020 zo dňa 08.10.2020, ktorým potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí po zhrnutí skutkového stavu, odvolacích námietok a citácii použitých zákonných ustanovení, vyjadril k odvolacím námietkam žalobcu, ktoré vyhodnotil ako neopodstatnené. Mal za to, že s výsledkami technickej expertízy sa žalobca mal možnosť oboznámiť, čo potvrdil prostredníctvom svojho splnomocneného zástupcu na ústnom pojednávaní a rovnakú technickú expertízu s akou sa oboznámil žalobca mal k dispozícii aj správca dane. K nesprávnemu označeniu žalobcu uviedol, že daňový poriadok správcovi dane neukladá povinnosť uvádzať dodatok obchodného mena žalobcu a žalobca bol na rozhodnutiach správcu dane ako aj v protokole z daňovej kontroly dostatočne identifikovaný prostredníctvom ďalších identifikačných údajov, najmä prostredníctvom IČO. K namietanej miestnej nepríslušnosti a k pobočke uviedol, že podľa § 7 ods. 1 Daňového poriadku bol v danom prípade príslušným Daňový úrad Prešov a že pobočka tohto úradu v Poprade bola zriadená ako jeho organizačná zložka v súlade s § 4 ods. 1 a § 5 ods. 1 , 4 a 6 Daňového poriadku v spojení s § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z. a tak rozhodnutie správcu dane ako aj protokol obsahujú správne označenie správcu dane. K nedodržaniu lehoty na vydanie rozhodnutia žalovaný uviedol, že správcovi dane bola lehota na vydanie rozhodnutia predĺžená zákonným spôsobom. Ďalej uviedol argumenty, na základe ktorých odôvodnil súladnosť postupu správcu dane pri komunikácii s daňovým subjektom, kedy mal správca dane vždy komunikovať buď priamo so žalobcom alebo na základe predloženého splnomocnenia so splnomocneným zástupcom žalobcu. K odmietnutiu vykonania znaleckého dokazovania vo vzťahu k ERP žalovaný uviedol, že toto dokazovanie navrhol žalobca až vo vyrubovacom konaní v čase kedy ERP prepadla v prospech štátu, zároveň neuviedol žiadne argumenty, ktorými by spochybnil vyhotovenú technickú expertízu ERP a poukázal na jedinečnosť Colného úradu Bratislava a jeho špecializovaného útvaru vykonávajúceho certifikáciu ERP na celom území SR. V súvislosti s odvolacími námietkami smerujúcimi k pochybeniam správcu dane v prípade vedenia výsluchu zamestnancov Colného úradu Bratislava, ktorých sa mali zúčastniť zamestnanci správcu dane, ktorých zaujatosť bola žalobcom namietaná (podľa žalovaného šlo o účelové konanie zo strany žalobcu), o čom v čase výsluchov nebolo rozhodnuté, žalovaný poukázal najmä na celkový kontext realizácie týchto výsluchov, nevyhnutnosť ich vykonania a na skutočnosť, že namietaní zamestnanci žiadnym spôsobom do výsluchov nezasiahli a žalobcovi, resp. jeho právnemu zástupcovi bol daný priestor na kladenie otázok a neboli mu upreté žiadne práva. V súvislosti s namietaným tvrdením žalobcu, že s ohľadom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/10/2016 zo dňa 03.10.2017 sa vo vyrubovacom konaní uplatňuje prísne prejednávacia zásada, žalovaný uviedol, že uvedené závery nemožno aplikovať na daný prípad keďže v predmetnom prípade sa správca riadil záväzným pokynom žalovaného v zrušujúcom rozhodnutí, kde mu bolo uložené doplniť dokazovanie, zatiaľ čo v prípade, na ktorý poukázal žalobca šlo zo strany daňových orgánov o svojvoľné vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní po tom, čo bolo súdom konštatované, že bola prekročená lehota na vykonanie daňovej kontroly a z toho vyplývajúca nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly, čo nebol prípad predmetnej daňovej kontroly. K ďalším odvolacím námietkam žalobcu sa žalovaný vyjadril v širšom kontexte. Podľa žalovaného pri miestnom zisťovaní bol obsluhou vytlačený z nefiškálnej tlačiarne pokladničný doklad s hviezdičkou odovzdaný zákazníkovi (colníkovi) na základe, ktorého bola prijatá platba (tržba) a ktorý nebol zaznamenaný vo fiškálnej pamäti pokladnice. Takýchto dokladov bolo v systéme BLUEGASTRO nájdených spolu približne 147 000 kusov od roku 2008 do 23.10.2017. To, že všetky pokladničné doklady označené ako „Hotovosť*“ boli vytlačené je podľa žalovaného nepochybné. Vyplýva to z technickej expertízy ako aj z výpovede J. G.. Technická expertíza potvrdila, že cez fiškálnu tlačiareň vytlačené pokladničné doklady boli zaznamenávané v prevádzkovej pamäti a v kontrolnom zázname. Okrem toho bolo možné fiškálnu tlačiareň použiť na nefiškálne platby t. j. také, pri ktorých nedochádza k priamemu finančnému plneniu. Všetky doklady vytlačené na inej ako fiškálnej tlačiarni nie sú zaevidované vo fiškálnej pamäti. To uviedol servisný technik v odpovedi na otázku číslo 16. Technická expertíza zase preukázala, že cez fiškálnu tlačiareň okrem originálov fiškálnych dokladov je možné tlačiť aj kópie nefiškálnych dokladov, resp. aj falošných pokladničných dokladov označených ako „Hotovosť*“. Toto bolo preukázané aj v deň miestneho zisťovania, keď bola vytlačená aj interná uzávierka, v ktorej boli zaznamenané všetky vytlačené doklady v systéme BLUEGASTRO, ktorý číslovał doklady v rade

bez prerušenia, bez ohľadu na to, či išlo o pravé alebo falošné doklady. Presne zaznamenávala aké doklady boli vytlačené spolu s príznakom, t. j. či ide o pravý alebo falošný doklad. Žalovaný zdôraznil, že takto vytlačená interná uzávierka nebola uzávierku dennou, respektíve fiškálnou a doklady označené ako „Hotovosť*“ v nej zobrazené boli len kópiou už predtým vytlačených dokladov s týmto označením. J. G. doplnil, že pri nevytlačení dokladu sa neuloží jeho kópia, ale do databázy sa zapíše len záznam o doklade. V praxi to znamená, že v databáze nie je uložené celé vyobrazenie nevytlačené dokladu ale len akási informácia o ňom, t.j. nie jeho vyobrazenie (fyzický vzhľad) a len údaj o doklade. V databáze systému BLUEGASTRO však bolo nájdených niekoľko desiatok tisíc kópií (kompletných vyobrazení) dokladov. Originály falošných dokladov ako vyplýva z technickej expertízy a odpovede J. G., nemohli byť vytlačené cez fiškálnu tlačiareň, keďže doklady s označením „Hotovosť*“ sa neukladajú do prevádzkovej pamäte a kontrolného záznamu. To bolo preukázané pri miestnom zisťovaní aj expertízou a odpoveďami servisného technika. Podľa žalovaného bolo teda absolútne bez pochýb zrejmé, že na prevádzke žalobcu nemohla byť len fiškálna tlačiareň, ale aj nefiškálne zariadenie, ktoré umožnilo tlač takýchto dokladov a tým aj obchádzanie fiškálnej pamäte registračnej pokladnice. V súvislosti s prijímaním tržieb žalovaný poukázal na to že v rámci miestneho zisťovania bol odhalený celkový „modus operandi“ žalobcu. V zdaňovacom období apríl 2016 bolo systéme BLUEGASTRO nájdených 919 kusov pravých dokladov a 1177 kusov falošných dokladov. Aj z tohto množstva bolo podľa žalovaného zrejmé, že bolo vytlačených 1177 dokladov, ktoré mali simulovať fiškálne doklady. Vyššie uvedené skutočnosti bolo podľa žalovaného potrebné vnímať v širších súvislostiach, z hľadiska niekoľko desiatok tisíc falošných dokladov by bolo nemožné, aby pri každom jednom z nich bolo vykonané miestne zisťovanie. Ak by platil tento argument, nebolo by možné postihnúť celý rozsah takejto činnosti, čo nepochybne nebolo účelom legislatívy. Navyše ani z hľadiska počtov, tak ani zo skutočnosti, že doklady „Hotovosť*“ obsahovali daň a simuláciu loga MF, nie je možné stotožniť sa s tvrdením, že takto vyhotovené doklady boli použité len na interné účely.

Súdne konanie

9. Žalobca v podanej správnej žalobe úvodom poukázal na to, že správca dane vykonal u žalobcu celkovo 72 daňových kontrol DPH, ako aj dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobia 2012 - 2017 a taktiež kontroly účtovníctva za účtovné obdobia rokov 2012 - 2017, ktoré všetky daňové kontroly sú založené na domnienke správcu dane, že žalobca mal údajne prijímať tržby, ktoré neboli premietnuté do obratov elektronickej registračnej pokladnice, ktorú mal na prevádzke žalobca, takže žalobou napadnuté rozhodnutie je jedným z množstva správcom dane, v rámci týchto daňových kontrol, vydaných rozhodnutí. Žalobca mal za to, že správnou žalobou napadnuté rozhodnutie je v priamom rozpore so žalovaným vydaným skorším rozhodnutím v rovnakom konaní. Žalovaný podľa žalobcu porušil ustanovenia Daňového poriadku. Správca dane zase podľa žalobcu nepostupoval v súlade so Zákonom o DPH, vychádzal z nezákonných dôkazov, neumožnil žalobcovi účasť na dokazovaní, dôkazy vyhodnocoval svojvoľne a arbitrárne, nevysporiadal sa s návrhmi žalobcu na doplnenie dokazovania, bez odôvodnenia odmietol vykonať žalobcom navrhnuté dôkazy a tak správca dane, ako aj žalovaný sa podľa nevysporiadali s jeho hmotnoprávnymi a procesnoprávny námietkami.

10. Žalobca podanú správnu žalobu odôvodnil s odkazom na ust. § 191 ods. 1 písm. c/, d/, e/, f/, g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len ako „SSP“) a svoju žalobnú argumentáciu rozsiahlo rozvinul v niekoľkých smeroch, kde namietal:
- nulitu napadnutého rozhodnutia, nulitutu rozhodnutia správcu dane a nulitu protokolu z daňovej kontroly, a to z dôvodu nesprávneho označenia žalobcu, ktorého správca dane označoval ako D. E., napriek tomu že takýto daňový subjekt neexistuje, keďže žalobca vystupuje pod obchodným menom D. E. - O. C. P.. V tejto súvislosti poukázal na ustanovenia § 4 ods. 2 písm. c/ a § 47 písm. c/ Daňového poriadku;
- nezákonnosť vo vyrubovacom konaní vykonaných dôkazov, a to najmä výsluchov svedkov - zamestnancov žalobcu. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/10/2016 zo dňa 03.10.2017, v zmysle, ktorého vo vyrubovacom konaní možno vykonať len dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňový subjekt postupom podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku. V zmysle uvedeného rozsudku nie je možné akceptovať postup správcu dane, ktorý vykonáva vo vyrubovacom konaní dôkazy, ktoré bez akýchkoľvek ťažkostí mohol vykonať ešte v priebehu daňovej kontroly. Vo vyrubovacom konaní je možné vykonať dokazovanie len v rozsahu, ktorý navrhne daňový subjekt, keďže vo vyrubovacom konaní sa uplatňuje prejednávacia zásada a nie vyhľadávacia;

- zákonnosť pokynu žalovaného, ktorým tento uložil správcovi dane vykonanie dôkazov, ktoré nenavrhol vykonať daňový subjekt;
- nesúladnosť tvrdení žalovaného so skutočnosťou. V tejto súvislosti poukázal na nesprávnu interpretáciu výpovedí svedkov žalovaným. Svedkovia H., G., E., H. a G. svojimi výpoveďami podľa žalobcu vyvrátili tvrdenia žalovaného o používaní funkcie „Hotovosť*“;
- nekonzistentnosť záverov žalovaného, ktorý v skôr vydanom rozhodnutí vyhodnotil vyjadrenie p. E. H. pri miestnom zisťovaní ako nepostačujúce, no v napadnutom rozhodnutí sa už na neho odvoláva;
- nezákonné prenesenie dôkazného bremena na žalobcu, kedy mal žalobca za to že, ak žalovaný tvrdí, že žalobca používal vedome funkciu „Hotovosť*“ a zároveň, že za takéto doklady došlo k zdaniteľnému plneniu (prijatiu hotovosti), dôkazné bremeno v celom rozsahu znáša správca dane;
- selektívny prístup pri výbere dôkazov. V rámci uvedenej argumentácie spochybnil interpretáciu obsahu výsluchov svedkov D., Q. a A., žalovaným a rovnako tak závery, ktoré žalovaný z týchto výsluchov prijal. V rámci tejto argumentácie žalobca vyčítal aj sugestívny postup správcu dane a nezohľadnenie výsluchov ďalších svedkov;
- existenciu nefiškálnej tlačiarne, ktorej existenciu podľa žalobcu popreli všetci vypočutí svedkovia, korí boli zamestnancami žalobcu;
- porušenie procesných predpisov (najmä § 60 ods. 5 Daňového poriadku) správcom dane v súvislosti s nevybavením námietok zaujatosti žalobcu a s tým súvisiacou nezákonnosťou procesných úkonov správcu dane (výsluchy pánov Strapka a Šprteľa);
- nereálnosť preukázania existencie každej jednej správcom dane tvrdenej tržby s tým, že ak správca dane nevie preukázať tvrdenú existenciu tržieb, nevie preukázať existenciu zdaniteľného plnenia a nemôže tak ani určiť rozdiel dane. Uvedené mala podľa žalobcu potvrdiť tak technická expertíza (expertíza nie je dôkazom o prijatí zdaniteľného plnenia), ako aj výsluchy svedkov;
- nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly spočívajúcu v porušení § 47 písm. a/ a h/ Daňového poriadku, teda v neuvedení sídla správcu dane a preukázaných kontrolných zistení. V rámci uvedenej argumentácie žalobca okrem namietania neuvedenia sídla správcu dane v protokole z daňovej kontroly spochybňoval právnu subjektivitu pobočky daňového úradu;
- neumožnenie účasti na dokazovaní v súvislosti s ním navrhnutým znaleckým dokazovaním súvisiacim so zabezpečenou ERP, ktoré bolo správcom dane bez bližšieho odôvodnenia odmietnuté;
- rozpor v záveroch žalovaného prijatých v jeho skoršom rozhodnutí o odvolaní žalobcu v porovnaní so žalobou napadnutým rozhodnutím, kedy v skoršom rozhodnutí žalovanému na potvrdenie rozhodnutia správcu dane nepostačovala technická expertíza a vyjadrenie p. H. pri miestnom zisťovaní dňa 23.10.2017, zatiaľ čo v napadnutom rozhodnutí žalovanému už na potvrdenie rozhodnutia správcu dane postačovali aj len tieto dôkazy, a to napriek tomu, že výsluchmi ďalších svedkov boli závery z nich spochybnené;
- časovú diskontuitu medzi miestnym zisťovaním dňa 23.10.2017 a zdaňovacím obdobím apríl 2016;
- neexistenciu dôkazov preukazujúcich existenciu zdaniteľných plnení, keďže podľa žalobcu v celom dokazovaní vedenom správcom dane nebol vykonaný jediný dôkaz, ktorý by preukázal, že ktorýkoľvek doklad, ktorý žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza bol v dotknutom zdaňovacom období vytlačený a bola by na jeho základe prijatá tržba.

11. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe v prvom rade poukázal na identickosť žalobných námietok s odvolacími námietkami žalobcu, s ktorými sa žalovaný už podrobne vysporiadal v správnou žalobou napadnutom rozhodnutí, ktorého odôvodnenia sa pri vyjadrovaní sa k jednotlivým žalobným bodom dovolával a tieto dôvody zopakoval. Žalovaný pritom zdôraznil, že skoršie rozhodnutie správcu dane v danej veci zrušil a vec mu vrátil na doplnenie dokazovania iba z dôvodu, poskytnutia procesného priestoru pri dokazovaní práve žalobcovi, aby žalobca mohol klásť svedkom otázky a aby tak boli odstránené predchádzajúce procesné pochybenia správcu dane. Poukázal na to, že závery rozsudkov, na ktoré poukazoval žalobca v súvislosti s vykonávaním dokazovania vo vyrubovacom konaní, resp. rozsudky samé nevykazujú zhodu s prejednávanou vecou, keďže v danom prípade dokazovaniu vo vyrubovacom konaní nepredchádzala nezákonná daňová kontrola. Vzhľadom na rozpory vo výpovediach svedkov H. a G. spochybnil relevantnosť týchto výpovedí a s tým, že nosným dôkazom je technická expertíza ERP, ako aj výpoveď svedka J. G. (servisného technika). Žalovaný tiež zdôraznil, že fiškálna tlačiareň bola spôsobilá tlačiť prehľady obsahujúce ako pravé, tak aj falošné doklady, no za podmienky, že originál falošného dokladu už predtým vytlačený bol z nefiškálneho zariadenia a na prehľade, resp. na internej uzávierke už bol uvedený len ako kópia tohto falošného dokladu. Zásadným žalovaného bolo doplnenie odpovede inžinierom Suchým, že pri nevytlačení dokladu sa neuloží jeho kópia, ale do databázy sa zapíše len záznam o doklade. V praxi to znamená, že v databáze nie je uložené

celé vyobrazenie nevytlačeného dokladu, ale len akási iná informácia o ňom, t. j. nie jeho vyobrazenie ale len údaj o doklade. V databáze BLUEGASTRO však bolo nájdených niekoľko desiatok tisíc kópií (kompletných vyobrazení) dokladov. Žalovaný v ďalšom texte svojho vyjadrenia ďalej rozvinul svoju argumentáciu vo vzťahu k tlačeniu pokladničných dokladov na nefiškálnej tlačiarni. Miestne zisťovanie podľa žalovaného odhalilo „modus operandi“ žalobcu. Žalovaný mal za to, že napodobeniny fiškálnych dokladov obsahovali pokus o zobrazenie ochranného znaku MF, to znamená, že simulovali originál fiškálneho dokladu, bez pochýb boli vytlačené a samotné miestne zisťovanie jasne a bez pochýb preukázali, čo bolo účelom dokladov s označením „Hotovosť*“ a nefiškálneho zariadenia. K výsluchom svedkov žalovaný doplnil, že bez ohľadu na to, či si svedkovia pamätali, alebo nie, na podrobnosti práce s registračnou pokladnicou, doklady s príznakom „Hotovosť*“ boli tlačené a táto funkcia bola používaná v každom jednom zdaňovacom období, v ktorom bola technická expertíza použitá ako dôkaz v daňovom konaní. Uvedené bolo realizované logicky iba za jedným účelom, a to prijímaním hotovosti na doklady, ktoré neboli zaznamenané ani vo fiškálnej pamäti ani v kontrolných záznamoch, t. j. za účelom obchádzania riadnej funkcionality registračnej pokladnice. Podstatnou skutočnosťou bol podľa žalovaného tiež tiež fakt, že za riadne používanie registračnej pokladnice zodpovedá žalobca, tak ako zodpovedá aj za priznanie a odvedenie dane v správnej výške. Objektivizovať jednotlivé výpovede svedkov v pomere k dôkaznej situácii tohto prípadu nie je podľa žalovaného absolútne nevyhnutnou potrebou v tomto konaní, keďže funkcia „Hotovosť*“ bezpochyby používaná bola, bola na nakonfigurovaná, aj keď to nebolo potrebné pre riadne používanie zariadenia a boli cez ňu nepochybne tlačené doklady simulujúce daňový doklad.

12. Žalobca vo svojom stanovisku k vyjadreniu žalovaného ohľadne svojej nosnej žalobnej námietky podotkol, že žalovaný sám potvrdil, že správcovi dane ako orgánu prvého stupňa uložil vykonať vo vyrubovacom konaní ďalšie dokazovanie, čo je podľa žalobcu v zmysle ním v žalobe uvedenej judikatúry neprijateľným a teda zo strany žalovaného sa jednalo o nezákonný pokyn pre správcu dane, majúci za následok porušenie prejednávacej zásady uplatňovanej na dokazovanie vo vyrubovacom konaní. Žalobca mal za to, že žalovaný sa iba vágne vysporiadal s tým, že žalobcom v žalobe menovite označení svedkovia, ktorí boli zamestnancami žalobcu, svojimi výpoveďami vyvrátili závery správcu dane napr. v smere existencie akýchsi „ďalších“ tlačiarní, prostredníctvom ktorých mali byť údajne tlačené doklady, ktoré obsahovali údaj „Hotovosť*, ktorých existenciu časť z týchto zamestnancov výslovne vyvrátila. Žalobcovi nebolo zrejmé, ako môže žalovaný vo svojom vyjadrení poukazovať na údajné tvrdenie p. H. v zápisnici z miestneho zisťovania, keď samotný žalovaný vo svojom prvotnom zrušujúcom rozhodnutí vyhodnotil takéto tvrdenia svedka ako nedostatočné pri riadne zistenie skutkového stavu vo veci a sám uviedol, že daňovému subjektu nebola možná účasť pri dokazovaní v časti týkajúcej sa vyjadrenia tejto osoby. Podľa žalobcu, žalovaný trpí dôkaznou núdzou, nemá jediný dôkaz na preukázanie svojich tvrdení. Dôkazom toho je, že bolo zrušené prvé rozhodnutie správcu dane v tejto veci z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu. Tiež neobstojí vyjadrenie žalovaného, že zamestnanec žalobcu mu mal vysvetliť fungovanie ERP, avšak žalovaný nemôže z odmietnutia výpovede svedka vyvodzovať akékoľvek dôsledky. V zmysle tvrdení žalovaného je vyrubovacie konanie „inkvizičným konaním“, kde sa má žalobca podľa tvrdení žalovaného vyviňovať z akéhokoľvek tvrdenia správcu dane. Podľa žalobcu samotná expertíza ERP nie je dostatočným podkladom pre rozhodnutie žalovaného, z ktorého dôvodu mal podľa žalobcu napokon aj žalovaný zrušiť prvé rozhodnutie správcu dane v tejto veci a vo vyrubovacom konaní nezákonne doplnené dokazovanie, dokonca podľa žalobcu nepotvrdilo, ale vyvrátilo tvrdenia správcu dane o daňových únikoch, takže podľa žalobcu zmena rozhodnutia žalovaného oproti jeho postoju v skoršom jeho rozhodnutí je iba dôsledkom zmeny personálneho obsadenia žalovaného, ktorý už má diametrálne opačné názory, čo podkopáva stav právnej istoty. Dôkazom o uvedených skutočnostiach sú podľa žalobcu dve diametrálne odlišné rozhodnutia žalovaného. Ťažko si v tejto súvislosti podľa žalobcu vysvetliť tvrdenie žalovaného uvedené vo vyjadrení k žalobe, kde uvádza, že technická expertíza je pre žalovaného dostatočným dôkazom o existencii nepriznaných tržieb. Ten istý žalovaný avšak zrušil rozhodnutia správcu dane, ktoré vychádzali z podobného záveru, a to práve z toho dôvodu, že tento záver nevychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu. Záverom žalobca dodal, že miestne zisťovanie 23.10.2017 nemá žiadnu časovú ani vecnú súvislosť s rokom 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 ani iným dňom roka 2017. Z uvedených dôvodov žalobca navrhol, aby jeho žalobe bolo vyhovené.

13. Žalovaný sa k replike žalobcu po výzve súdu duplikou nevyjadril. Uznesením Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/92/2020-234 zo dňa 29.04.2021 (právoplatné dňa 25.05.2021) bol na základe návrhu žalobcu predmetnej správnej žalobe priznaný odkladný účinok.

14. V dôsledku reorganizácie súdnictva a vzniku Správneho súdu v Košiciach (ďalej len „správny súd“; viď vyššie) následne už konal vo veci senát správneho súdu.

15. Správny súd v danej veci nariadil pojednávanie na 26.06.2024, na ktoré boli riadne predvolaní obidvaja účastníci konania, pričom právny zástupca žalobcu ospravedlnil svoju neprítomnosť, ako aj neprítomnosť žalobcu na pojednávaní so súhlasom s prejednaním veci v ich neprítomnosti, podaním doručeným správnemu súdu dňa 20.06.2024 a rovnako tak žalovaný podaním doručeným správnemu súdu 25.06.2024, preto správny súd postupom podľa § 114 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len ako „SSP“), vec prejednal a vo veci rozhodol v neprítomnosti účastníkov konania tak, že správnu žalobu postupom podľa § 190 SSP zamietol a žalovanému nepriznal voči žalobcovi právo na náhradu trov konania. Po splnení podmienok predpokladaných zákonom bol rozsudok v predmetnej veci vyhlásený spôsobom podľa § 137 ods. 3 SSP.

Relevantná právna úprava

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

17. Podľa § 140 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.

Právne závery správneho súdu

18. Správny súd vlastnou činnosťou zistil, že senát správneho súdu 5S vo veci rovnakého žalobcu a žalovaného, kde sa žalobca domáhal súdneho prieskumu rozhodnutia žalovaného, ktorým tento potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016 z rovnakých dôvodov ako tomu bolo v napadnutom rozhodnutí žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2016 (o súdny prieskum ktorého ide v predmetnom súdnom konaní) tak, že správnu žalobu zamietol. Správny súd má za to, že súdne konanie vedené na správnom súde pod sp. zn. PO-1S/100/2022 sa týkalo totožného predmetu konania ako je tomu v prípade súdneho konania vedeného správnym súdom pod sp. zn. PO-1S/92/2020. Senát správneho súdu 5S sa v rozsudku č. k. PO-1S/100/2020 - 290 zo dňa 05.10.2023 vysporiadal s identickými žalobnými námietkami žalobcu, aké žalobca uplatnil aj v tomto súdnom konaní. Správny súd v tejto súvislosti uvádza, že správca dane v rámci daňového konania viažuceho sa k uvedeným súdnym konaniam vykonal jednu daňovú kontrolu u žalobcu tak za zdaňovacie obdobie apríl 2016 ako aj za zdaňovacie obdobie december 2016, v rámci ktorej bol vydaný jeden protokol. Správny súd tiež zistil, že v obidvoch súdnych konaniach boli správnemu súdu predložené písomné podania obdobného obsahu.

19. Na základe uvedeného mal správny súd za to, že v danom prípade boli splnené podmienky predpokladané v ust. § 140 SSP a tak správny súd v rámci odôvodnenia tohto rozsudku v celom rozsahu poukazuje na rozsudok správneho súdu č. k. PO-1S/100/2020-290 zo dňa 05.10.2023, z ktorého odôvodnením sa v tomto konaní v celom rozsahu stotožnil a zakladá ho do súdneho spisu sp. zn. PO-1S/92/2020.

20. Správny súd dospel k presvedčeniu o správnosti a zákonnosti správnou žalobou napádaného rozhodnutia žalovaného a jemu predchádzajúceho rozhodnutia správcu dane, a keďže nedospel k záveru naplnení ani jedného z dôvodov na zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 SSP, správnu žalobu ako nedôvodnú postupom podľa § 190 SSP zamietol.

21. O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP, pretože žalobca nemal v konaní ani len čiastočný úspech, avšak keďže v konaní úspešnému žalovanému nevznikli žiadne odôvodnené trovy, úhradu ktorých by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, správny súd mu nárok na ich náhradu voči žalobcovi nepriznal.

22. Rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať na Správnom súde v Košiciach v lehote 30 dní od doručenia tohto rozsudku [§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v spojení s § 145 ods. 2 písm. a) SSP v ich znení účinnom do 30.06.2023]. Zmeškanie uvedenej lehoty nemožno odpustiť (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 1 a 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správnemu 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) (§ 445 ods. 1 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 správnemu 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 rozhodnutím o kasačnej sťažnosti alebo
j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

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

V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti (§ 441 SSP).

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

Kasačná sťažnosť nemá odkladný účinok, ak SSP neustanovuje inak (§ 446 ods. 1 SSP).

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. 2 písm. c) a d),
c) je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1, 2 SSP).