

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/47/2020
Identifikačné číslo spisu: 5018200236
Dátum vydania rozhodnutia: 24. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5018200236.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD. LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) CARMEL Auto, s.r.o., so sídlom Na stanicu 22, 010 09 Žilina, IČO: 36 762 059, právne zastúpenej Vojčík & Partners, s.r.o., advokátskou kanceláriou, so sídlom Rázusova 28, 040 01 Košice, IČO: 36 866 563, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100925473/2018 zo dňa 10. mája 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/64/2018-117 zo dňa 22. mája 2019 v spojení s opravným uznesením č. k. 31S/64/2018-209 zo dňa 31.marca 2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.
Pribeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 56812/2018 zo dňa 26.01.2018 podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 v sume 858.393,79 €.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100925473/2018 zo dňa 10.05.2018 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. V odôvodnení krajský súd uviedol, že žaloba je v značnom rozsahu všeobecná. Krajský súd konštatoval, že žalobné body 5. až 14. sú všeobecné. Pokiaľ ide o bod 14., žalobkyňa namietala, že správca dane v daňovom konaní nevykonal všetky potrebné dôkazy o tom, aby mohol vyhotoviť protokol z daňovej kontroly, poukázala na § 46 ods. 8 Daňového poriadku, a že porušením citovaného ustanovenia protokol z daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazu, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Vo vzťahu k tejto námietke krajský súd uviedol, že táto námietka je všeobecná z dôvodu, že žalobkyňa neuviedla, ktoré dôkazy správca dane nevykonal. K nálezu ÚS SR III. ÚS 24/2010-57 krajský súd uviedol, že nie je možná aplikácia označeného nálezu z dôvodu, že správca dane ukončil daňovú kontrolu v zmysle § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že je daňová kontrola ukončená dňom doručenia protokolu. Protokol bol žalobkyni doručený dňa 10.04.2014. Vo vzťahu k nálezu Ústavného súdu SR krajský súd považoval za potrebné uviesť, že nezákonnosť protokolu bola spôsobená tým, že správca dane v zmysle § 15 ods. 10 Daňového poriadku neprerokoval protokol s daňovým subjektom a daňová kontrola nebola ukončená zákonným spôsobom.

5. Vo vzťahu k bodom 15. - 18. krajský súd uviedol, že tieto žalobné dôvody sú všeobecné a nie je možné ich vyhodnotiť vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu.

6. Vo vzťahu k bodu 19. v ktorom žalobkyňa namietala, že správca dane pri výkone daňovej kontroly neakceptoval právo žalobkyne vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a spôsobu ich zistenia a tiež právo navrhnúť, aby jej vyjadrenia boli zaznamenané v protokole, a zároveň správca dane neakceptoval prítomnosť žalobkyne pri prerokovaní jej vecí, pričom toto právo jej vyplýva z č. 1. 48 ods. 2 Ústavy SR, krajský súd uviedol, že z výkonu daňovej kontroly predvolal na výsluch svedka D.. L. A. predvolaním zo dňa 30.07.2015 č. 1239189/2015 a o tejto skutočnosti bol upovedomený aj zástupca daňového subjektu upovedomením č. 1239340/2015 zo dňa 30.07.2015. Pojednávania sa zástupca daňového subjektu nezúčastnil a neúčast' na ústnom pojednávaní odôvodnil pracovnou neschopnosťou. Ospravedlnenie doručil správcovi dane e-mailom dňa 16.12.2016 o 14:11 hod. v piatok a uviedol, že výslovne nesúhlasí, aby sa ústne pojednávanie konalo v stanovenom termíne, zároveň žiadal o vytýčenie termínu v roku 2017. Pojednávanie so svedkom sa konalo dňa 19.12.2016, t. j. v pondelok. Účast' na svedeckej výpovedi je právo daňového subjektu nie jeho povinnosť, či sa na konaní svedeckej výpovede zúčastní alebo nie. Správca dane pri výkone daňovej kontroly predvolal na výsluch svedka D.. E. A. povereného zamestnanca v daňovom konaní v spoločnosti KIA Motors Slovakia s.r.o. a o tejto skutočnosti upovedomil zástupcu daňového subjektu listom č. 104381093/2016 zo dňa 29.11.2016. Zástupca daňového subjektu sa ústneho pojednávania nezúčastnil z dôvodu pracovnej neschopnosti. Krajský súd uviedol, že tieto žalobné body sú všeobecné.

7. V bode 24. žalobkyňa uvádzala, že protokol neobsahuje kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku, a preto žalobkyňa považuje kontrolu za neskončenú. Žalobkyňa ďalej uviedla, že protokol neobsahoval zistené skutočnosti a vyhodnotenie dôkazov v súlade s § 47 písm. h) Daňového poriadku, a preto je protokol nezákonne získaným dôkazom, a preto

nemôže byť v daňovom konaní použitý. Vo vzťahu k tomuto žalobnému bodu správny súd uviedol, že protokol č. 9501402/5/1387101/2014/Šimk zo dňa 07.04.2014 obsahuje v bode 1.2. preukázané kontrolné zistenie a vyhodnotenie dôkazov,

bod 1.2.1. Položky zvyšujúce výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami,

bod 1.2.1.1. Výdavky (náklady), ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa § 21 zákona č. 595/2003 Z. z., alebo ktoré boli vynaložené v rozpore s § 19 zákona o dani z príjmov,

bod 1.3. Vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Vzhľadom na uvedené krajský súd túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

8. Vo vzťahu k bodu 25. žaloby, v ktorom žalobkyňa namietala, že povinnosti daňového subjektu musia byť jednoznačne, zrozumiteľne formulované v právnych predpisoch už v čase, kedy majú byť splnené. Námietkami a vyjadreniami daňového subjektu sa musí zaoberať už správca dane, a to najneskôr v odôvodnení rozhodnutia. Pokiaľ správca dane námietky neakceptuje, jeho rozhodnutie je arbitrálne. Vo vzťahu k tejto námietke krajský súd považoval za potrebné uviesť, že práva a povinnosti daňového subjektu sú formulované v § 45 Daňového poriadku. Správca dane sa námietkami a pripomienkami zaoberal a dostatočne ich zdôvodnil v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 16664103/2015 zo dňa 13.11.2015 ako aj v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 1759152/2015 zo dňa 10.12.2015.

9. Vo vzťahu k námietke v bode 26. žaloby správny súd uvádza, že predloženú listinu žalobkyňou nebolo možné považovať za zákonný dôkaz, že spoločnosť existuje a vykonáva podnikateľskú činnosť. Správca dane zistil, že názov spoločnosti bol na dvoch predložených dokladoch uvedený rozdielne, čo bolo dôvodom vzniku pochybnosti o právnej existencii spoločnosti ako podnikateľského subjektu vykonávajúcim podnikateľskú činnosť. Najviac správca dane zistil, že spoločnosť s podobným názvom sa nachádza v Taliansku. Bolo predsa v záujme žalobkyne, aby správcovi dane predložila dôkaz o právnej existencii spoločnosti na to, že žalobkyňa fakturovala služby - manažérske poradenstvo v sume 4.162.011,90 €.

10. Námietku v bode 27. žaloby krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú z dôvodu, že správcovi dane nebola confirmácia spoločnosti o stave vzájomných záväzkov a pohľadávok so žalobkyňou predložená pri vykonanom miestnom zisťovaní, ale dodatočne, čo viedlo správcu dane k pochybnosti, že doklad bol vystavený dodatočne. Predložený doklad bol navyše predložený bez dátumu vypracovania, bez uvedenia adresy a identifikácie spoločnosti a v anglickom jazyku, napriek tomu, že správca dane žalobkyňu opakovane upozornil, že predkladané listinné dôkazy musia byť v zmysle § 5 ods. 2 Daňového poriadku predložené s úradne overeným prekladom v štátnom jazyku.

11. V bode 28. žaloby žalobkyňa uviedla, že podľa nálezov Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 54/02 je povinnosťou všetkých štátnych orgánov zabezpečiť reálnu možnosť uplatnenia práv tými subjektami, ktorým boli priznané. Zo žalobného dôvodu nie je zrejmé, o ktoré subjekty sa jedná. V bode 29. žaloby žalobkyňa namietala, že správca dane nerespektoval rozhodnutie odvolacieho orgánu zabezpečiť ústne pojednávanie so svedkom p. O. O., následkom čoho sa nevysporiadal so všetkými skutočnosťami uvedenými v odvolaní. Je v kompetencii súdu zrušiť takéto rozhodnutie z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti. V rozhodnutí č. 1183289/2017 zo dňa 10.07.2017 zaviazal žalovaný správcu dane nie k zabezpečeniu svedeckej výpovede p. O. O., ale k zabezpečeniu listinných dôkazov, preukazujúcich skutočnosť deklarovanú v čestnom vyhlásení. Správca dane preto vyzval žalobkyňu, aby mu predložila listinné dôkazy preukazujúce tvrdenie, že spoločnosť Phoenix Automotive sa zúčastnila výberového konania na rozoberaní automobilov spoločnosti KIA Motors Slovakia s.r.o.. Žalobca požadované doklady správcovi dane nepredložil. Námietku preto krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

12. Vo vzťahu k žalobným bodom 30., 31., 32., 34. a 35. žaloby krajský súd uviedol, že správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vypracoval dňa 26.01.2014 protokol o daňovej kontrole č. 9501402/5/1387101/2014/Šimk zo dňa 07.04.2014. Protokol bol daňovému subjektu doručený v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku dňa 10.04.2014. V zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku začína vyrubovacie konanie nasledujúci deň po doručení protokolu s výzvou, t. j. vyrubovacie konanie začalo dňa 11.04.2014. Pretože v odvolacom konaní odvolací orgán rozhodnutie správcu dane zrušil a

vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane môže pokračovať iba vo vyrubovacom konaní. Správca dane na základe rozhodnutia odvolacieho orgánu oznámil daňovému subjektu, že pokračuje v dokazovaní a vyzval daňový subjekt, aby predložil doklady a dôkazy týkajúce sa spoločnosti, ktoré je potrebné dodatočne preveriť. Zo znenia § 68 Daňového poriadku nevyplýva, že by správca dane nemohol v priebehu vyrubovacieho konania doplniť dokazovanie o skutočnosti, ktoré sa mu v priebehu daňovej kontroly nepodarilo aj z dôvodu na strane žalobkyne preveriť alebo zistiť. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku správca dane vykonáva v priebehu vyrubovacieho konania dokazovanie aj na základe vyjadrení a predložených dokladov daňovým subjektom. Dôkazom toho, že správca dane postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi sú aj podania žalobkyne, v ktorých na zistenia správcu dane a výsledky dokazovania reagovala. K spísaniu zápisnice o výsledku dokazovania a lehote na vydanie rozhodnutia správcu dane oboznámil daňový subjekt s výsledkami zistení vo vyrubovacom konaní pri ústnom pojednávaní, z ktorého bola spísaná zápisnica č. 10262507/2017 zo dňa 20.12.2017. Správca dane pri ústnom pojednávaní vyzval žalobkyňu, aby v lehote do 10.01.2018 predložila pripomienky a dôkazy k zisteniam správcu dane. Z dôvodu, že žalobkyňa nepredložila nové dôkazy, spísal v zmysle § 19 v nadväznosti na § 68 ods. 5 Daňového poriadku dňa 18.01.2018 úradný záznam č. 100174595/2018 a dňa 26.01.2018 vydal rozhodnutie č. 56812/2018. Vzhľadom na uvedené krajský súd žalobné body vyhodnotil ako nedôvodné.

13. K bodom 36., 37. žaloby krajský súd uviedol, že žalobkyňa neuviedla, ktorá časť rozhodnutia citovaného rozsudku je aplikovateľná na prejednávany prípad. K námietke žalobkyne krajský súd uviedol, že správca dane ani žalovaný netvrdili, že žalobkyňa bola účastníkom daňového podvodu. Správca dane využil dôkazy v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacích konaní za účelom objasnenia zistených sporných skutočností svedeckej výpovede, ktoré môže správca dane v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku využiť ako dôkazy.

14. K bodom 38., 39. žaloby krajský súd uviedol nasledovné. V prípade poskytnutia úveru si žalobkyňa daňovú povinnosť neznižovala, a teda ani správca dane nemohol zníženie daňovej povinnosti neuznať. V prípade poskytnutého úveru správca dane po preverení predložených zmlúv a účtovných dokladov konštatoval, že skutočnosť, že obchodná spoločnosť CARMEL Auto, s.r.o. poskytla úver spoločnosti Gefest FM, s.r.o. sídliacej na tej istej adrese ako spoločnosť CARMEL Auto, s.r.o. a následne vykonala vzájomný zápočet s postúpenou pohľadávkou so spoločnosťou Gefest FM, s.r.o. od spoločnosti ASIA AUTOMANAGEMENT COMPANY LIMITED dňa 31.12.2014 so splatnosťou 1800 dní nemá žiadne ekonomické opodstatnenie a ide o právny úkon, ktorého výsledkom je účelové určenie daňových povinností. Správca dane preto v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku na takýto právny úkon neprihliadol. Správca dane na základe vykonanej daňovej kontroly nepreukázal fikciu ekonomickej kauzy, ale na základe skutočností zistených preverovaním predložených účtovných a iných dokladov a ďalším dokazovaním vykonaným v zmysle platných právnych predpisov vyslovil záver, že žalobkyňa si uplatnila do daňových nákladov sumu 4.162.011,90 € v rozpore so znením § 2 písm. i) a j) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) v nadväznosti na § 19 zákona o dani z príjmov. Vzhľadom na uvedené správny súd námietky vyhodnotil ako nedôvodné.

15. K bodu 40. žaloby správny súd uviedol, že správca dane v rozhodnutí o neuznaní nákladov vynaložených v súvislosti s rozoberaním motorových vozidiel uviedol, že sa jedná o škody pri rozoberaní automobilov na náhradné diely, čo umožňuje využitie preferenčnej colnej sadzby vo výške 5%. Ani z dokumentácie na CD nie je dostatočne preukázateľné, či sa jedná o odstrániteľné alebo neodstrániteľné poškodenie náhradných dielov. Na dokumentoch na CD sú však spomenuté reklamácie, z uvedeného dôvodu správca dane počas ústneho pojednávania preto položil splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu otázku, či vytvorila spoločnosť v roku 2012 rezervu na reklamácie a opravy. Daňový subjekt uviedol, že nie a nepredložil žiaden vypracovaný reklamačný poriadok. Z uvedeného dôvodu súd vyhodnotil námietku ako nedôvodnú.

16. K bodom 41., 42., 44. krajský súd uviedol, že námietky sú nejasné a nezrozumiteľné, a preto správny súd tieto námietky neposudzoval.

17. K bodu 43. žaloby krajský súd uviedol, že správca dane sa neuznanými daňovými výdavkami zaoberal a rozhodnutie vydal na základe skutočností zistených daňovou kontrolou. Správca dane celú výšku odmeny vylúčil z daňových nákladov z dôvodu, že tieto výdavky boli do základu dane zahrnuté ako výdavky, ktoré boli vynaložené na dosiahnutie, udržanie a zabezpečenie zdaniteľných príjmov a neboli tieto náklady dostatočne preukázané. Pokiaľ ide o neuznané náklady vo výške 355.850,13 €, ktoré vznikali pri rozoberaní automobilov a sú objavené až na strane ruského odberateľa spoločnosti KIA. Nejde o vývoz náhradných dielov ani motorových aut, a teda ide o škody na náhradných dieloch.

18. K bodu 45. žaloby, v ktorom žalobkyňa namietala, že žalovaný nerozhodol o odvolaní podľa § 73 Daňového poriadku, následkom čoho nepostúpil predkladáciu správu do 30 dní odo dňa začatého odvolacieho konania uvádza, že žalobkyňa predložila správcovi dane odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane č. 56812/2018 zo dňa 26.01.2018 dňa 14.02.2018, správca dane odstúpil žalovanému ako odvolaciemu orgánu odvolanie žalobkyne spolu s úplným spisovým materiálom dňa 14.03.2018. Z uvedeného vyplýva, že lehota stanovená v § 73 ods. 2 Daňového poriadku bola dodržaná a odvolacie konanie začalo dňa 15.02.2018 a 30 dňová lehota uplynula dňa 16.03.2018.

19. K bodu 46. žaloby, v ktorom žalobkyňa namietala, že vo výroku rozhodnutia je nesprávne aplikovaný právny predpis, a to § 68 ods. 5 Daňového poriadku je potrebné uviesť, že správca dane v rozhodnutí vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane. Daňový subjekt si v zmysle § 68 ods. 4 písm. d) Daňového poriadku podaním daňového priznania vyrubil daň, a teda správca dane vo vydanom rozhodnutí vo vyrubovacom konaní vyrubil rozdiel dane, t. j. zvýšil daň, ktorú si žalobkyňa podaním daňového priznania za kontrolované zdaňovacie obdobie vyrubila. Z uvedeného vyplýva, že správca dane vyrubil žalobkyňi rozdiel dane.

20. K bodom 47. - 50. žaloby krajský súd konštatoval, že žalovaný sa vo svojom rozhodnutí zaoberal všetkými námietkami žalobkyne uvedenými vo všetkých podaných odvolaniach. Žalobkyňa nedefinuje v čom správca dane resp. žalovaný nerespektoval základné práva a slobody. Aj ďalšia námietka, že správca dane neakceptoval usmernenie odvolacieho orgánu pre dodržanie zákonného postupu krajský súd uviedol, že tieto námietky sú nezrozumiteľné, a preto tieto námietky posudzovať nebude.

21. Správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia v rozsahu žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane ako aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach zhodne konštatovali, že daňový subjekt podľa Smernice o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní v odvolaní graficky znázornil a popísal dva modely poukázania platby, fakturácie a služby a uviedol, že oba prípady sú popísané v súlade s pravidlami transferového oceňovania. Správca dane v priebehu daňovej kontroly zistil, že daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období nevykonal účtovnú závierku podľa medzinárodných účtovných štandardov, čo aj daňový subjekt potvrdil. K namietanému popísanému kolobehu fakturácie krajský súd uviedol, že správca dane sa objasneniu kolobehu fakturácie dôkladne zaoberal a to najmä spôsobu započítania a postúpenia pohľadávok, pričom zistil, že finančné prostriedky neboli spoločnosti ASIA AUTOMOTIVE MANAGEMENT COMPANY uhradené.

22. S poukazom na obsah administratívneho spisu krajský súd nemal žiadne pochybnosti o tom, že daňový subjekt bol podľa obsahu predloženého Záverečného stanoviska č. 321/2010-3.4/mv vydaného Ministerstvom hospodárstva, životného prostredia a regionálneho rozvoja SR založený výlučne pre spoločnosť KIA Motors Slovakia s.r.o., a to za účelom rozoberania, spracovania motorových vozidiel vyrobených v uvedenej spoločnosti z dôvodu 30% cla na vývoz motorových vozidiel do Ruska. Z predložených listinných dôkazov ďalej vyplývalo, že daňový subjekt vznikol dňa 04.04.2007, pričom zmluva so spoločnosťou Phoenix Automotive a spoločnosťou CARMEL Logistic s.r.o. bola uzatvorená dňa 07.11.2007, účinnosť nadobudla dňa 01.01.2008 a Zmluvou o poskytovaní manažérskeho poradenstva uzatvorenou medzi DYNAMIC GREATER CHINA LIMITED a daňovým subjektom zo dňa 30.12.2011 a jej dodatku č. 1 zo dňa 05.03.2012 bola zrušená. Z uvedeného podľa názoru krajského súdu vyplýva, že žalobkyňa bola zriadená pre spoločnosť KIA

Motors Slovakia s.r.o. za presne určeným účelom a žalobkyňa nepredložila žiaden relevantný dôkaz o tom, že bez činnosti sprostredkovateľa by zákazku od spoločnosti KIA Motors Slovakia s.r.o. nikdy nedostala.

23. S poukazom na vyššie uvedené zistenia a obsah administratívneho spisu bol krajský súd názoru, že správca dane v predmetnej veci podrobne zistil skutkový stav veci, o čom svedčí aj jeho rozsiahle prvostupňové rozhodnutie, v ktorom popísal jednotlivé svoje skutkové zistenia, objasnil všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a tieto v súlade so zákonom aj vyhodnotil. Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, alebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti krajský súd dal do pozornosti žalobkyne, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napríklad rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci Garcia Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku a Ústavného súdu Slovenskej republiky) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale vždy je potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a v rozhodnutí napadnutého žalobou v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vyšetril podstatu daňovo uznateľných výdavkov v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov s tým, že žalobkyňa do daňových výdavkov zahrnula výdavky v sume 4.162.011,90 € na základe Zmluvy o poskytovaní manažérskeho poradenstva uzatvorenej medzi DYNAMIC GREATER CHINA LIMITED A CARMEL Auto, s.r.o. na sumu 355.850,13 € do nákladov na ťarchu účtu 518.600 škody, ktoré podľa vyjadrenia daňového subjektu vznikali pri rozoberaní automobilov a sú objavené až na strane ruského odberateľa spoločnosti KIA.

24. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 168 S.s.p. tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech súd nepriznal náhradu trov konania, pretože zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

III.

Konanie na kasačnom súde

25. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g), písm. h) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu a vec vráti správny orgán prvého stupňa na ďalšie konanie.

26. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti namietala, že skutočnosť, že spoločnosť ASIA AUTOMOTIVE MANAGEMENT COMPANY LIMITED so sídlom v Hongkongu má obchodné alebo iné vzťahy so spoločnosťou KIA Motors Slovakia, s.r.o. bola správcem dane, ako aj krajským súdom spochybnená len na základe svedeckých výpovedí dvoch splnomocnených zástupcov spoločnosti KIA Motors Slovakia, s.r.o. Čestné vyhlásenie p. O. O. však vyhodnotil správca dane ako nedostatočné a dožadoval dodanie ostatných dokumentov preukazujúcich vzťah medzi uvedenými spoločnosťami. Podľa názoru sťažovateľky správca dane nepristúpil k hodnoteniu dôkazov objektívne, keďže ústne výpovede zástupcov spoločnosti KIA Motors Slovakia, s.r.o. boli akceptované bez ďalšieho potrebného dokazovania, zatiaľ čo čestné vyhlásenie p. O. O. bolo ignorované.

27. Ďalej namietala, že pochybnosti správcu dane o spoločnosti Phoenix a predloženého certifikátu z obchodného registra v Hongkongu sú neopodstatnené a opierajúce sa o mylné skutočnosti. Rozdiel v názve spoločnosti Phoenix na zmluve a predloženej certifikáte spočíva v chybe v písaní. Slovo „corporation“ je v anglickom jazyku frekventovane skracované ako „co“, pričom skratka „LTD.“

predstavuje obmedzenie ručenia, a teda formu obchodnej spoločnosti. Rozdielne sídlo spoločnosti je dôsledkom regulárnej zmeny sídla spoločnosti v priebehu rokov 2007 až 2009. Správcovi dane boli poskytnuté dôkazy. Tvrdenie správcu dane, že dôkazné bremeno, a teda preverenie skutočností je na strane daňového subjektu neobstojí. Daňový subjekt dôkazné bremeno uniesol a svoju povinnosť predložiť relevantné dôkazy si splnil a ich hodnovernosť preukázal.

28. K zamietnutiu nákladov vo výške 355.850,13 € uviedla, že správca dane nesprávne právne a vecne posúdil vzniknutý náklad. Argumentácia správcu dane o zamietnutí vzniknutého daňového výdavku vychádza z neodôvodnenej prezumpcie správcu dane, že ide o škodu v zmysle § 21 ods. 2 písm. e) zákona o dani z príjmov. Takého posúdenie veci nie je správne, pretože v predmetnom prípade nejde o škodu spôsobenú v maloobchodnom predaji, ale o náklad vzniknutý v dôsledku veľkoobchodného predaja.

29. Podľa názoru sťažovateľky správcu dane sa nevysporiadal so všetkými vznesenými námietkami sťažovateľky. Správca dane zároveň nedostatočne odôvodnil svoje rozhodnutie, opomenul uviesť skutočnosti, na základe ktorých sa nevysporiadal s dôkazmi predloženými sťažovateľkou, v dôsledku čoho považuje rozhodnutie správcu dane, rozhodnutie žalovaného ako aj rozsudok krajského súdu za nesprávne, nepreskúmateľné a nezákonné.

30. Žalovaný vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodal.

IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu

31. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/47/2020. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

32. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. februára 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

33. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

34. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných priesťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

35. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

36. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

37. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

38. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

39. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

40. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2003/595/20120101.html>> alebo 14 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2003/595/20120101.html>>, ak tento zákon neustanovuje inak.

41. Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

42. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým bol sťažovateľke určený rozdiel dane v sume 858.393,79 € na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie 2012, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovanými správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

43. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných

skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

44. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

45. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

46. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

47. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnotnosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

48. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, č. k. I.ÚS 377/2018-53).

49. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých

preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

50. Z judikatúry kasačného súdu vo vzťahu k problematike daní vyplýva, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane.

51. Nie je úlohou finančných orgánov preukazovať, že údaje deklarované na daňových dokladoch sú v rozpore so skutočnosťou, ale sú povinné preukázať, že o tvrdeniach daňového subjektu existujú natoľko závažné pochybnosti, ktoré ich činia nedôveryhodnými, nesprávnymi alebo neúplnými. Preto nie každá pochybnosť na strane finančných orgánov bude disponovať požadovanou intenzitou na to, aby dôkazné bremeno opätovne prešlo na stranu daňového subjektu. Pokiaľ však finančné orgány unesú dôkazné bremeno v tomto smere, bude na daňovom subjekte, aby aj napriek vytýkaným pochybnostiam ustál a podporil svoje pôvodné tvrdenia, alebo aby ich pod ťarchou týchto pochybností korigoval.

52. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom kasačný súd na tomto mieste poukazuje aj na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžfk/40/2018 z 3.9.2019: „ Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane mal pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a predložené dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom.“

53. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom a zákonom o dani z príjmov. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky. Kasačný súd podotýka, že sťažovateľka v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacích konaní nepredložila jednoznačné a relevantné dôkazy o svojich tvrdeniach.

54. Po preskúmaní kasačnej sťažnosti má kasačný súd za potrebné uviesť, že správne súdnictvo je založené na zásade, že správny súd z vlastnej iniciatívy nepreskúmava rozhodnutie orgánu verejnej správy nad rámec vymedzený žalobcom, a teda nenahrádza žalobcovu iniciatívu (s výnimkou konaní, v ktorých posudzuje žalobu neformálne), čo sa primerane vzťahuje aj na konanie o kasačnej sťažnosti. Správny súd nie je súdom skutkovým, sám dokazovanie vykonáva len výnimočne. To platí osobitne aj pre kasačné konanie, keď z povahy kasačnej sťažnosti je zrejmé, že kasačný súd nerozhoduje o veci samej, ale najmä preskúmava závery krajského súdu, ktoré zaujal k jednotlivým skutkovým a právnym otázkam. Kasačný súd dokazovanie zásadne nevykonáva a na jeho rozhodnutie je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu. Pre rozhodnutie kasačného súdu sú tak skutkovým podkladom iba tie skutočnosti a dôkazy, ktoré účastníci konania, prípadne jeho iné subjekty uviedli v konaní pred krajským súdom.

55. Podľa § 441 S.s.p. v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

56. Novoty v kasačnom konaní zásadne nie sú prípustné, pretože kasačná sťažnosť je mimoriadnym opravným prostriedkom a režim koncentrácie konania nepripúšťa od istej fázy uplatňovanie práva novôt. Preto všetky skutočnosti a dôkazy tieto skutočnosti preukazujúce musí sťažovateľ uviesť a navrhnúť už v konaní pred krajským súdom. Novotami na účel tohto ustanovenia treba rozumieť okolnosti výhradne skutkovej povahy, k preukázaniu ktorých sú následne navrhované ďalšie dôkazné prostriedky. Zmyslom a účelom tohto ustanovenia je zamedziť tomu, aby kasačný súd rozhodoval o rozsiahlejšom návrhu, než o akom mohol rozhodovať krajský súd. Pre kasačné konanie podľa Správneho súdneho poriadku, je potrebné rozlišovať nové dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 439 ods. 3 písm. a) a písm. b) S. s. p. a § 441 S. s. p., ktoré nestoja v totožnej logickej rovine; primárne sú „dôvody“ (teda kasačné námietky), sekundárne „skutočnosti“ (teda skutkové okolnosti), pričom zjavne platí, že konkrétny dôvod môže byť naplnený rôznymi „skutočnosťami“ ako okolnosťami zásadne skutkovej povahy. Ustanovenie § 441 S.s.p. bráni tomu, aby spôsobilý dôvod riadne uplatnený (teda taká námietka, ktorá je prípustná v kasačnej sťažnosti) bol v kasačnej sťažnosti rozširovaný o skutočnosti prv neuvedené, resp. aby bol na týchto novotách dodatočne založený. Naproti tomu záver o neprípustnosti kasačnej sťažnosti podľa § 439 ods. 3 písm. a) a b) S.s.p. sa spája nie so skutočnosťami, ale s dôvodmi, z ktorých je kasačná sťažnosť podaná. To, že kasačný súd neprihliada v konaní o kasačnej sťažnosti k skutkovým novotám podľa § 441 S.s.p., sa premieta iba do vecného posúdenia dôvodnosti (resp. prípustnosti) tej-ktorej kasačnej námietky, nie do procesného posúdenia kasačnej sťažnosti ako neprípustnej. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8Afs 48/2006, podľa ktorého: „Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restrikcii práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačnického charakteru řízení o kasačnické stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené.“

57. V kasačnom konaní je prípustné uplatniť len tie skutkové tvrdenia, ktoré preukazujú včasnosť podanej kasačnej sťažnosti, tu zákon pamätá na prípady preukázania skutočnosti, že kasačná sťažnosť bola podaná v zákonnej lehote, ak vzniknú pochybnosti. Včasnosť, resp. oneskorenosť podania kasačnej sťažnosti posudzuje správny súd i nad rámec tvrdení sťažovateľa. Ustanovenie § 441 S. s. p. by mohlo byť celkom výnimočne prelomené za situácie, ak sťažovateľ bez svojej viny nemohol skutkové novoty uplatniť v predchádzajúcich konaniach. Prelomením viazanosti kasačného súdu ustanovením § 441 S. s. p. by došlo k rešpektovaniu zásady materiálnej pravdy, k posilneniu práv účastníka konania a súčasne by bol zvýraznený záujem o správnosť a zákonnosť rozhodnutia. V týchto výnimočných prípadoch by ustanovenie § 441 S. s. p. mohlo byť prelomené s ohľadom na judikatúru ústavných súdov.

58. Z kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľkine námietky (uvedené v odsekoch 26 - 28 tohto rozsudku) sú nové, teda také, ktoré sťažovateľka neuviedla v podanej žalobe. Z obsahu námietok je zrejmé, že ide o námietky, ktoré mohla sťažovateľka uviesť už v žalobe, nič jej v tom nebránilo. Všetky skutočnosti a dôkazy tieto skutočnosti preukazujúce však musí sťažovateľka uviesť a navrhnúť už v konaní pred krajským súdom. Z uvedeného dôvodu na tieto kasačné námietky kasačný súd neprihliadal. Z obsahu kasačnej sťažnosti je aj zrejmé, že sťažovateľka nenapáda závery krajského súdu. V kasačnej sťažnosti sťažovateľka napáda opäť iba postup správcu dane, bez toho, aby uviedla, v čom spočíva nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom.

59. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľky neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Ku kasačným námietkam sťažovateľky, ktorými vyčítala krajskému súdu nesprávne právne posúdenie veci, kasačný súd uvádza, že sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť, pretože sťažovateľka neuviedla, ktoré právne posúdenie, a v čom vlastne sťažovateľka vidí nesprávnosť právneho posúdenia veci krajským súdom. Vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. sťažovateľka neposkytla bližšie odôvodnenie a konkretizáciu, preto potom pre kasačný súd nebol vytvorený dostatočný priestor, aby sa s kasačnými námietkami vysporiadal. Iba všeobecný

poukaz na pochybenia krajského súdu bez ich bližšieho odôvodnenia nepostačuje na zmenu záverov krajského súdu. Takto formulovanými námietkami sťažovateľka v podstate len vyjadrila všeobecný nesúhlas so zisteniami a závermi krajského súdu, bez jej vlastných tvrdení a konkrétnych námietok podložených dôkazmi alebo inými podkladmi, čo neumožňovalo súdny prieskum zákonnosti. Nie je úlohou kasačného súdu v kasačnom konaní dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu vyhľadávať a ani ich za sťažovateľa špecifikovať.

60. Vo vzťahu k nesprávnemu posúdeniu sa rozhodovacia prax kasačného súdu ustálila na tom, že sťažovateľ sa môže s úspechom domáhať nesprávneho posúdenia veci krajským súdom (§ 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.) vtedy, keď správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a) až f)) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (napríklad rozsudky Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/12/2016, sp. zn. 1Sžfk/10/2018, sp. zn. 1Sžfk/9/2020). V tomto smere kasačný súd v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/12/2016 zo dňa 20.02.2018 konštatoval, že: „V súvislosti s uvedeným musí kasačný súd zdôrazniť, že hore uvedená nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom je zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom v zmysle ustálenej judikatúry potom konkrétne spočíva v tom, že správny súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.“ V kontexte uvedených skutočností kasačný súd považoval uplatnené sťažnostné body za nedôvodné, pretože sú len vo všeobecnej rovine a nesmerujú voči žiadnym konkrétnym skutkovým a právnym záverom krajského súdu, ktorých posúdením by sa mal kasačný súd zaoberať.

61. Kasačný súd na väčšinu väd konania a rozhodnutia krajského súdu, ktoré sú obsiahnuté v jednotlivých dôvodoch kasačnej sťažnosti, neprihliada ex offio, ale sťažovateľ ich musí v kasačnej sťažnosti uviesť a právne odôvodniť. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok sp. zn. 1Sžfk/9/2020 zo dňa 23.02.2021, v ktorom kasačný súd uviedol, že: „Aby tvrdenie sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci malo oporu v zákone, bol sťažovateľ zaťažený povinnosťou v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. uviesť aj konkrétnu právnu normu a vykonať jej rozbor na prospech svojho tvrdenia...“ K vymedzeniu dôvodov kasačnej sťažnosti kasačný súd analogicky poukazuje tiež na R 38/2008, podľa ktorého „Pokiaľ v dovolaní nie sú uvedené konkrétne okolnosti svedčiace o tom, že rozhodnutie spočíva na nesprávnom právnom posúdení, samotné uvedenie ustanovenia § 241 <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=pj5f6mjzgyzv6ojzfzygc4tbm5zgczrni2dc>> ods. 2 písm. c) O. s. p. nemožno považovať za dostatočné naplnenie dôvodov, pre ktoré sa dovolanie podáva, lebo dovolaním napadnuté rozhodnutie nemožno preskúmať z hľadiska jeho opodstatnenosti.“

62. Čo sa týka ďalších kasačných námietok kasačný súd dáva do pozornosti, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Judikatúra tohto súdu síce nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - A, s. 12, § 29, Hiro Balani c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - B, Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998). Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia dospel k záveru, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré aj náležite odôvodnil.

63. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

64. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

65. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.