

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/51/2020
Identifikačné číslo spisu: 4018200481
Dátum vydania rozhodnutia: 26.05.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Šobichová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4018200481.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Šobichovej a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobkyne: PV MONT, s.r.o., Vysoká 8, 934 01 Levice, IČO: 36 553 492, právne zastúpenej: JUDr. Martinom Kanásom, Školská 3, 949 01 Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 2. 5. 2018, č. 100855517/2018, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 22. 5. 2019, sp. zn. 11S/141/2018, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobkyne zamietla.
- II. Žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) rozsudkom zo dňa 22. 5. 2019, č. k. 11S/141/2018-141, podľa § 195 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 2. 5. 2018, č. 100855517/2018, ktorým žalovaný ako odvolací orgán podľa ust. § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra zo dňa 4. 1. 2018, č. 100032451/2018, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený žalobkyňi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2014 v sume 15 173,84 eur. O trovách konania rozhodol správny súd tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal.

2. Predmetom konania pred správnym súdom bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o určení rozdielu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014 v sume 15.173,84 eur a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní vo veci dodržali základné zásady daňového konania a vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru o dôvodnosti vyrubenia rozdielu dane z príjmov právnickej osoby, ktorý vznikol tým, že správca dane neuznal žalobcovi zaúčtované sumy nákladov do daňových výdavkov (nákladov) na účet 50101 - Spotreba materiálu.

3. Spornou otázkou bolo, či výdavky žalobkyne, ktoré jej boli vyfakturované spoločnosťou AYYA SALMET s.r.o, za nákup dreveného debnenia hranolov a podvalov titulom faktúr č. OF 2014/18, OF 2014/42, OF 2014/43, OF 2014/58 a OF 2014/65 celkove v sume 68.972,- eur sú odrazom reálneho plnenia, a teda či sú alebo nie sú daňovými výdavkami žalobkyne. Správny súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že správca dane a žalovaný sa ustanoveniami daňového poriadku riadili dôsledne. Nárok daňovníka (žalobkyne) na uznanie uplatnených výdavkov viaže zákon na splnenie podmienky, že musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a zároveň musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou uznania daňových výdavkov, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie daňových výdavkov, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Ak daňové doklady (faktúry a doklady o úhrade) neodrážajú reálne plnenie, nemôžu byť uznané ako daňové výdavky, nakoľko ide o fiktívne výdavky.

4. Správny súd sa stotožnil s výsledkom dokazovania vykonaného správcom dane, podľa ktorého žalobkyňa nepreukázala vynaloženie výdavkov za dodanie tovaru od spoločnosti AYYA SALMET s.r.o. v súlade s § 2 písm. i/ za použitia § 21 ods. 1 daňového poriadku, a preto nemohli byť tieto výdavky uznané za oprávnené náklady (výdavky). Aj podľa správneho súdu nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov viaže zákon na splnenie podmienky, že musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a zároveň musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Ak daňovník kumulatívne tieto dve zákonné podmienky nesplní (čo v danom prípade splnené zo strany žalobkyne nebolo), je správca dane a žalovaný oprávnený tieto daňové výdavky neuznať.

5. Vo vzťahu k namietanému porušeniu § 46 ods. 5 daňového poriadku správny súd konštatoval, že predmetné zákonné ustanovenie nestanovuje pre správcu dane realizáciu tejto povinnosti žiadnu formu, a preto správca dane postupoval v súlade s vyššie uvedeným zákonným ustanovením, keď o svojich pochybnostiach dostatočne jasne a zrozumiteľne žalobcu informoval, pričom mu oznámil, že dodanie tovaru (debnenia, podvalov, hranolov) nebolo preukázané nijakým relevantným dôkazom, čo je zachytené aj v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 29. 11. 2017. Žalobkyňa mala možnosť sa k týmto pochybnostiam vyjadriť, čo taktiež vyplýva z tejto zápisnice a vyjadrila sa tak, že so zisteniami správcu dane nesúhlasí. Správca dane však nepostupoval úplne v súlade s ust. § 46 ods. 5 vyššie citovaného zákona, v zmysle ktorého „... oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.“ Správny súd však posudzoval uvedené pochybenie správcu dane v nadväznosti na jeho postup v rámci daňovej kontroly (keď žalobkyňa výzvou zo dňa 20. 4. 2017 vyzval na predloženie dôkazov preukazujúcich opodstatnenie zahrnutia do daňových výdavkov výdavky (náklady) v sume 68.972,- eur za drevené debnenie, podvaly, hranoly na základe faktúr od dodávateľa AYYA SALMET, s.r.o., a to faktúr OF 2014/18 v sume 29.246,40 eur, OF 2014/43 v sume 12.432,- eur, OF 2014/42 v sume 26.592,- eur, OF 2014/58 v sume 10.272,- eur a OF 2014/65 v sume 4.224,- eur) a na jeho ďalší postup v rámci vyrubovacieho konania. Správca dane žalobkyňu výzvou zo dňa 30. 11. 2017 vyzval, aby sa v určenej lehote vyjadrila k zisteniam uvedeným v protokole. Toto svoje právo žalobca nevyužila a žiadnym spôsobom sa k

protokolu nevyjadřila, ani nepredložila žiadne dôkazy. Až k podanému odvolaniu proti rozhodnutiu správcu dane predložil fotodokumentáciu, prehlásenia, medzinárodné nákladné listy a ďalšie listiny, s ktorými sa žalovaný vo svojom rozhodnutí náležite vysporiadal, a ktoré neboli spôsobilé spochybniť závery správcu dane a zvrátiť výsledky doterajšieho priebehu konania, čo znamená, že i naďalej sú dôvodné pochybnosti správcu dane o správnosti zahrnutia vyššie uvedených výdavkov do daňových výdavkov. S poukazom na uvedené správny súd nepristúpil k zrušeniu žalobou napadnutého rozhodnutia. Dôvodom k zrušeniu rozhodnutia správneho orgánu môže byť len taká vada, ktorá mohla mať vplyv na správnosť a zákonnosť rozhodnutia. Aj judikatúra Najvyššieho súdu SR zastáva taký názor, že rozhodnutie správneho orgánu sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (R 122/2003). Okrem uvedeného pochybenia, správca dane i žalovaný postupoval v súlade s § 44 až § 47 daňového poriadku a dokazovanie vo veci viedol podľa § 24 ods. 2, 3, 4 daňového poriadku.

6. Správny súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku nedostatku dôvodov rozhodnutia žalovaného, ktoré považoval za riadne odôvodnené rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd). V tejto súvislosti tiež poukázal na konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21. 1. 2009 vo veci *García Ruiz* proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19. 4. 1994 vo veci *Van de Hurk* proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06), v zmysle ktorej nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobkyne a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní.

7. Pokiaľ ide o námietku týkajúcu sa rozsahu zaťaženia žalobkyne dôkazným bremenom, správny súd ju nepovažoval za dôvodnú. Dôvodil, že v predmetnej veci dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobkyne, ktorá má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené, keď bola preukázateľne vyzývaná (výzvou zo dňa 20. 04. 2017), aby predložila dôkazy na preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok uplatnenia daňového výdavku podľa ust. § 2 písm. i/ daňového poriadku.

8. Správny súd preto dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo 4. 1. 2018 vyrubil rozdiel dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2014 v sume 15.173,84 eura, keď neuznal žalobkyňu výdavky (náklady) na nákup tovaru (drevené debnenie, hranoly a podvaly) celkovo vo výške 68.972,-eur (a to z faktúr č. OF 2014/18, OF 2014/42, OF 2014/43, OF 2014/58 a OF 2014/65 vystavených dodávateľom AYYA SALMET s.r.o.). Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo 4. 1. 2018 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku. Z obsahu priloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Rovnako skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobkyňa mala možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využila a na svojich procesných právach nebola žiadnym spôsobom poškodená. Popri predložení účtovných dokladov osvedčujúcich úhradu ceny tovaru tvrdenými dodávateľmi má zásadný význam reálne preukázanie dodávky tovaru tvrdenými dodávateľmi. Záver správcu dane a žalovaného, ktorí urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám

logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami daňového poriadku v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom správny súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

II. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie žalovaného

9. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa včas kasačnú sťažnosť. V kasačnej sťažnosti obsahlo zrekapitulovala dôvody vo vzťahu nezákonnosti rozhodnutí správcu dane a žalovaného.

10. Podľa názoru žalobkyne daňový orgán nevedol správnym postupom dokazovanie a vyvodil na základe dokazovania nesprávne právne názory a pri rozhodovaní nevychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, čo správny súd v napadnutom rozsudku potvrdil a nevzhliadol na námietky a argumenty žalobkyne.

11. Namietala, že správca dane porušil zásadu dokazovania, keď svedecké výpovede ako jeden z dôkazných prostriedkov nevyhodnotil ako dôkaz sám o sebe, ale svedecké výpovede odmietol z dôvodu ich irelevancie. Správca dane vo svojom rozhodnutí dokazovanie vôbec nevyhodnotil, iba zhrnul obsah úkonov, ktoré vykonali počas dokazovania. Správca dane vyložil vykonané dokazovanie v neprospech žalobkyne, a to len na základe rovnakej-identickej ceny tovarov bez ohľadu, o aký druh tovaru sa jednalo, aké mal rozmery hoci pri daňovej kontrole - výsluchu svedkov a konateľa tieto pochybnosti neodstraňoval a najmä k nim nežiadal žiadne vysvetlenie.

12. Žalobkyňa ďalej namietala neodstraňovanie pochybností vzniknutých pri výkone daňovej kontroly, najmä k nim nežiadala žiadne vysvetlenie tak ako to predpokladá ust. § 46 ods. 5 daňového poriadku. Žalobkyňa tak nemohla mať vedomosť o tom, že správca dane má pochybnosti o správnosti alebo úplnosti dokladov predložených daňovým subjektom, a teda nemohol na tieto ani adekvátne reagovať a navrhnúť alebo zabezpečiť dôkazy. Správca dane musí informovať daňový subjekt o svojich pochybnostiach a zároveň ho vyzvať, aby tieto pochybnosti odstránil alebo vyvrátil, a to v čase pred dorúčením protokolu o daňovej kontrole daňovému subjektu v opačnom prípade správca dane svojím postupom toto právo daňového subjektu poruší. V tejto súvislosti poukázala na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5SŽf/43/2012. Porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, ktoré svojím rozsudkom potvrdil Krajský súd.

13. Z administratívneho spisu je zrejmé, že žalobkyňa splnila všetko, čo vyžaduje platná právna úprava na preukázanie daňového výdavku v zmysle jeho zákonnej definície (žalobkyňa preukázala, že predmetné výdavky boli vynaložené, záúčtované, a zjavne slúžili na dosiahnutie zdaniteľných plnení), ako aj tú skutočnosť, že žalobca vyčerpал vlastné dôkazné bremeno.

14. Podľa žalobkyne preto rozsudok správneho súdu ako aj rozhodnutie správcu dane neobstoja a je zrejmé, že rozhodnutie správcu dane, ktoré bolo potvrdené rozsudkom: vychádza z nesprávneho právneho posúdenia, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového orgánu verejnej správy bolo nedostatočné na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy na základ Napadnutého rozhodnutia (rozhodnutia žalovaného, pozn. kasačného súdu) a Rozhodnutia I. stupňa (rozhodnutia správcu dane, pozn. kasačného súdu) je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu.

15. Žalobkyňa tiež namietala, že správny súd rozhodoval v rôznych konaniach o daňových kontrolách za rôzne zdaňovacie obdobia a napriek totožnému skutkovému stavu líšiacom sa rôznymi zdaňovacími obdobiami rozhodol rozdielne. Uvedený rozpor v rozhodovacej činnosti správneho súdu považuje za porušenie princípu právnej istoty a zákonnosti rozhodnutia. Žalobkyňa pri tom poukázala na rozhodnutie Krajského súdu v Nitre, sp. zn. 26S/23/2018.

16. Napokon žalobkyňa považuje rozsudok správneho súdu za nezákonný, v ktorom vec nesprávne právne posúdil, nakoľko nevzhladol porušenie ust. § 46 ods. 5 daňového poriadku. Na základe uvedeného žalobkyňa navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

17. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III. Právne posúdenie kasačného súdu

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podala včas účastníčka konania zastúpená v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a 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 súdu Slovenskej republiky - www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 26. 5. 2021 (§ 137 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

19. Podľa § 3 ods. 1 a 2 daňového poriadku, (1) 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.

(2) 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

20. 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.

21. Podľa § 45 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

a) na predloženie

1. písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,

2. služobného preukazu zamestnanca správcu dane, okrem zamestnanca správcu dane, ktorým je obec,

b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,

c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhnovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,

d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s

daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,

e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,

f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,

g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

22. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

23. Podľa § 440 ods. 1 a 2 S.s.p. (1) Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský 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 krajským 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 krajský 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) nerespektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo

j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

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

24. Úvodom kasačný súd pripomína, že kasačná sťažnosť má povahu mimoriadneho opravného prostriedku. Kasačná sťažnosť smeruje proti prípustnému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu a možno ju odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon spôsobom predpokladaným v § 440 ods. 1 S.s.p.

25. Z uvedeného dôvodu by kasačné námietky mali kvalifikovaným spôsobom spochybňovať práve rozsudok správneho súdu, proti ktorému bola kasačná sťažnosť podaná, a nie nejaký iný akt hoci aj vecne súvisiaci. Samozrejme, tým nie je vylúčené, že argumentácia kasačného sťažovateľa bude nepriamo dopadať aj na rozhodnutie orgánu verejnej správy, predpokladá sa to najmä v prípade dôvodov kasačnej sťažnosti pre riešenie pre riešenie právnej otázky (§ 440 ods. 1 písm. g/ a h/ S.s.p.).

26. Kasačný súd pri tom zdôrazňuje, že žalobkyňa v kasačnej sťažnosti namieta, že rozhodnutie správneho súdu spolu s rozhodnutím správcu dane neobstoja, nakoľko je zrejme, že rozhodnutie správcu dane je postihnuté určitými pochybeniami. (doslovná citácia textu kasačnej sťažnosti znie „Vzhľadom na skutočnosti uvedené v tejto sťažnosti zastáva Sťažovateľ právny názor, že rozsudok Krajského súdu ako aj rozhodnutie správcu dane neobstoja a je zrejme, že rozhodnutie správcu dane, ktoré bolo potvrdené rozsudkom: vychádza z nesprávneho právneho posúdenia, je nepreskúmateľné pre

nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového orgánu verejnej správy bolo nedostatočné na riadne posúdenie vecí, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy na základ Napadnutého rozhodnutia (rozhodnutia žalovaného, pozn. kasačného súdu) a Rozhodnutia I. stupňa (rozhodnutia správcu dane, pozn. kasačného súdu) je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu.). Žalobkyňa ďalej už neuvádza, čím pri konaní alebo rozhodovaní porušil zákon správny súd (na rozdiel od správcu dane).

27. Pozornosti kasačného súdu rovnako neušlo, že takto žalobkyňou nastolené „kasačné dôvody“ sú doslovne totožné so žalobnými dôvodmi prezentovanými v správnej žalobe (konkrétne na str. 12 žaloby žalobkyňa uviedla: Vzhľadom na skutočnosti uvedené v tejto žalobe zastáva Žalobca právny názor, že závery správcu dane, ako aj Žalovaného uvedené v Napadnutom rozhodnutí (ako aj rozhodnutí I. stupňa ako predchádzajúcim rozhodnutím) neobstoja a je zrejmé, že rozhodnutie správcu dane ako aj Žalovaného: vychádza z nesprávneho právneho posúdenia, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového orgánu verejnej správy bolo nedostatočné na riadne posúdenie vecí, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy na základ Napadnutého rozhodnutia (rozhodnutia žalovaného, pozn. kasačného súdu) a Rozhodnutia I. stupňa je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu...“

28. Uvedené svedčí o tom, že kasačné body boli zo žaloby len mechanicky prebraté a nastolené (s tým, že už z kasačného súdu neznámych dôvodov v kasačnej sťažnosti pri mechanickom kopírovaní vypadol žalovaný, ale zostal len správca dane), čo navodzuje dojem, že žalobkyňa predpokladá, že opätovne sa má kasačný súd vyjadrovať len k tým istým námietkam, s ktorými sa už vysporiadal správny súd, čo však nie je účelom konania o kasačnej sťažnosti.

29. Nakoľko však uvedená argumentácia žalobkyne nijako nepoukazuje na nezákonnosť rozhodnutia správneho súdu, nemožno ju považovať za naplňajúcu dôvody kasačnej sťažnosti tak ako ich predpokladá § 440 ods. 1 S.s.p., v rozsahu ktorých by mohol kasačný súd preskúmať napadnuté rozhodnutie správneho súdu.

30. V tejto súvislosti kasačný súd zdôrazňuje, že zmyslom povinného zastúpenia advokátom v kasačnom konaní je, aby kasačná sťažnosť bola spísaná právnym profesionálom a aby bola argumentačne na potrebnej úrovni. Ako v tejto súvislosti judikoval Najvyšší správny súd ČR, pokiaľ by sa povinné zastúpenie pred kasačným súdom malo vyčerpať tým, že advokát len prevezme text žaloby, prevedie v ňom kozmetické zmeny a označí ho za kasačnú sťažnosť, stalo by sa povinné zastúpenie advokátom len formalitou (viď uznesenie NSS ČR zo dňa 30. 6. 2020, č. k. 10 As 181/2019-63).

31. Okrem už zmienených námietok v ďalšom texte svojej kasačnej sťažnosti žalobkyňa vzhliadala nezákonnosť rozhodnutia správneho súdu v tom, že v podobnej veci za iné zdaňovacie obdobie správny súd v konaní vedenom pod sp. zn. 26S/23/2018 rozhodol tak, že zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie, čím mal byť porušený princíp právnej istoty.

32. Kasačný súd bez toho, aby skúmal okolnosti prípadu a dôvody, ktoré viedli správny súd v konaní sp. zn. 26S/23/2018 k jeho rozhodnutiu konštatuje, že len samotná skutočnosť bez ďalšieho, že v skutkovo a právne totožných veciach správny súd rozhodol rozdielne, ešte nezakladá samo o sebe dôvod nezákonnosti napadnutého rozsudku správneho súdu podľa § 440 ods. 1 S.s.p. . Jedným z dôvodov kasačnej sťažnosti môže byť napríklad odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/), ktorý plní úlohu zjednocovania súdneho rozhodovania. Je zrejmé, že rozhodnutie Krajského súdu v Nitre, sp. zn. 26S/23/2018, ustálenou rozhodovacou praxou kasačného

súdu nie je.

33. Z uvedených dôvodov kasačný súd vecne preskúmal napadnutý rozsudok len v rozsahu, v ktorom žalobkyňa namietala jeho nezákonnosť spôsobenú nesprávnym právnym posúdením otázky nezákonného postupu správcu dane pri daňovej kontrole, ktorý pri jej výkone nemal postupovať v súlade s § 46 ods. 5 daňového poriadku. Toto procesné pochybenie v daňovom konaní malo mať podľa názoru žalobkyne vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného.

34. Kasačný súd považuje túto kasačnú námietku za nedôvodnú.

35. V citovanom ust. § 46 ods. 5 daňového poriadku zákon ukladá správcovi dane povinnosť vyzvať v priebehu daňovej kontroly kontrolovaný subjekt na doplnenie neúplných údajov, vysvetlenie nejasností, opravu nepravdivých údajov a riadne preukázanie pravdivosti údajov uvedených v predložených dokladoch, ak nadobudne konkrétnymi skutočnosťami podložené pochybnosti o ich správnom, úplnosti alebo pravdivosti.

36. Účelom ochrany práv daňového subjektu je v ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku stanovená povinnosť správcu dane oboznámiť daňový subjekt o pochybnostiach správcu dane o pravdivosti ním predložených dokladov, pričom ho má súčasne vyzvať, aby sa k uvedenému vyjadril resp. tieto pochybnosti odstránil.

37. Uvedená povinnosť je vyjadrením základných zásad správy daní vyjadrených v ust. § 3 ods. 1 a 2 daňového poriadku a jej účelom je rovnako naplnenie práva kontrolovaného subjektu vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam ako aj naplnenie povinnosti správcu dane stanovenej v ust. § 24 ods. 2 daňového poriadku zistiť skutočnosti nevyhnutné pre správu daní čo najúplnejšie.

38. Možno síce konštatovať, že sa správca dane dopustil procesného pochybenia, a to nerealizovaním osobitného oznámenia a osobitnej výzvy tak ako to predpokladá v prípade zistených pochybností ust. § 46 ods. 5 daňového poriadku.

39. No porušenie procesných predpisov aj vo svetle práva na spravodlivý proces má na rozdiel od iných základných práv jednu špecifickú vlastnosť. Ak dôjde k procesnej chybe pred súdom alebo správnym orgánom prvého stupňa neznamená to, že celé konanie, ktoré následne prebehne je touto chybou „nakazené“. V ďalšom konaní pred správnym orgánom alebo pred vyššou súdnou inštanciou sa môže eventuálne porušenie procesných práv zhojiť a napraviť (porovnaj Husseini, F., Bartoň, M., Kokeš, M., Kopa, M. a kol. Listina základných práv a svobod. Komentár. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 1032-1135.).

40. Namietané pochybenie správcu dane je preto potrebné vnímať v kontexte celého priebehu konania. Podstatné je či žalobkyňa bola známa podstata pochybností správcu, v tomto ohľade, ako to napokon konštatoval správny súd, tieto pochybnosti boli žalobkyňi známe. Správca dane už výzvou z 20. 4. 2020 vyzval žalobkyňu na predloženie dôkazov preukazujúcich opodstatnenie zahrnutia do daňových výdavkov výdavky (náklady) v sume 68.972 eur od dodávateľa AYYA SALMET, s.r.o.. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 29. 11. 2017 vyplýva, že dodanie tovaru (debnenia, podvalov, hranolov) nebolo preukázané nijakým relevantným dôkazom s čím tak bola žalobkyňa oboznámená.

41. Hoci žalobkyňa nebola výslovne v súlade s § 46 ods. 5 daňového poriadku vyzvaná na vyjadrenie, k takto označeným skutočnostiam mala možnosť sa vyjadriť a prípadne ich vysvetliť, resp. predložiť iné dôkazy, ktorými tento stav pochybností mohla odstrániť. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 29. 11. 2017 vyplýva, že mala procesnú príležitosť sa ku skutočnostiam zisteným správcom dane v priebehu

daňovej kontroly vyjadriť s tým, že žalobkyňa sa vyjadrila len jednoslovné: nesúhlasím.

42. V tejto súvislosti je tiež podstatným, že dňa 29. 11. 2017, a teda v rovnaký deň, ako bola vyhotovená zápisnica o ústnom pojednávaní, bol vo veci vypracovaný aj protokol správcu dane č. 102482605 /2017, pričom správca dane v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku dňa 30. 11. 2017 vyzval žalobkyňu na vyjadrenie sa k protokolu a označenie dôkazov preukazujúcich tvrdenia, ktoré nemohla predložiť v priebehu daňovej kontroly, a to v lehote 15 dní od doručenia výzvy. K uvedenej výzve sa žalobkyňa nijakým spôsobom nevyjadrila a toto svoje procesné právo nevyužila a v rámci vyrubovacieho konania zostala procesne pasívna a až v k podanému odvolaniu predložila fotodokumentáciu, prehlásenia, medzinárodné nákladné listy a ďalšie listiny, ktoré však neboli spôsobilé zvrátiť výsledky dovtedajšieho konania a neodstránili pochybnosti správcu dane o správnosti zahrnutia týchto výdavkov do daňových výdavkov, na čo poukázal vo svojom odôvodnení už aj správny súd.

43. Z vyššie popísaného priebehu konania pred správcou dane podľa názoru kasačného súdu vyplýva, že odhliadnuc od ust. § 46 ods. 5 daňového poriadku, ostatné procesné úkony správcu dane vytvorili dostatočné záruky na to, aby bola žalobkyňa oboznámená s tým, že správca dane má pochybnosti o pravdivosti ňou predložených dokladov. Taktiež v rámci daňovej kontroly aj neskôr počas vyrubovacieho konania mala žalobkyňa aj bez osobitnej výzvy podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku dostatok príležitostí na predstavenie svojich stanovísk a dôkazov smerujúcich k ich podpore a naplneniu zásady súčinnosti, ktoré však nevyužila (ne/vyjadrenie sa žalobkyne k protokolu o výsledku daňovej kontroly).

44. Kasačný súd preto zastáva názor, že predmetné pochybenie správcu dane bolo kvalifikovaným a dostatočným spôsobom zhojené a odstránené a nemohlo mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane resp. žalovaného. Z týchto dôvodov považuje kasačný súd za správne právne posúdenie správneho súdu vo vzťahu k tejto námietke žalobkyne.

45. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobkyne ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p..

46. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p., tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože žalobkyňa nebola v kasačnom konaní úspešná a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p..

47. Rozhodnutie prijal senát kasačného súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.