

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/4/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200557
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 03. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5021200557.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu: SLOBYT, spol. s r. o., so sídlom: Miestneho priemyslu 1140, 029 01 Námestovo, IČO: 47 338 865, právne zastúpený: Mgr. Michaela Uj Hahnová, advokátka, so sídlom: Hrabovská 92/9, 911 05 Trenčín, IČO: 55 440 584, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101878766/2021 zo dňa 06.10.2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, sp. zn. 31S/200/2021 zo dňa 25.04.2023, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalobcovi sa náhrada trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Námestovo (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu ako daňového subjektu daňovú kontrolu zameranú na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2017. Správca dane o výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 100410545/2019 zo dňa 08.02.2019. Správca dane kontrolovanému daňovému subjektu znížil nadmerný odpočet za október 2017 zo sumy 16.195,54 eura na sumu 11.595,54 eura. Časť nadmerného odpočtu v sume 11.595,54 eura bola žalobcovi vrátená podľa § 79 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) do 10 dní odo dňa odoslania čiastkového protokolu.

2. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania v poradí prvým rozhodnutím č. 102025150/2019 zo dňa 26.08.2019, podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil daňovému subjektu rozdiel nadmerného odpočtu dane v sume 4.600,- eur.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100307810/2020 zo dňa 30.01.2020 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dôvodom zrušenia rozhodnutia bola skutočnosť, že z odôvodnenia nebolo jasný dôvod neuznania odpočítania dane, a teda či dôvodom neuznania odpočítania dane bolo zapojenie do podvodného reťazca, v ktorom došlo k daňovému úniku alebo porušenie § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Z odôvodnenia rozhodnutia nebolo zrejmé k akému podvodnému konaniu došlo, ani aký únik dane vznikol dôsledkom podvodného konania. Správca dane ako dôvod neuznania odpočítania dane totiž uviedol aj porušenie § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, vykonané dokazovanie tomu však nenasvedčovalo. Správca dane podľa žalovaného neuviedol, na základe akých dôkazov spochybnil predmetné plnenie a aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov na základe ktorých

prijal záver, že plnenie nebolo dodané konkrétnym dodávateľom v súlade s § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, t. j. nezdôvodnil záver, že u dodávateľa nedošlo k vzniku daňovej povinnosti. Túto podmienku u priameho dodávateľa Media Net Europe, s.r.o. neskúmal ani nevyhodnotil.

4. Žalovaný ďalej skonštatoval, že nie je možné spájanie dvoch rôznych právnych posúdení jednej veci, a teda porušenia zákona o DPH a zároveň účasti na podvodnom konaní. Správcovi dane uložil došetriť skutkový stav a získané dôkazy zhodnotiť vo vzájomnej súvislosti s tým, že prihladne na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, prípadne vykonať ďalšie dokazovanie.

5. Správca dane v novom konaní opätovne konal a rozhodnutím č. 100595768/2021 zo dňa 14.04.2021 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“) žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil rozdiel nadmerného odpočtu na DPH v sume 4.600,- eur, a to za zdaňovacie obdobie október 2017. Správca dane na základe zisteného skutkového stavu neuznal žalobcovi odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa - spoločnosti Media Net Europe s. r. o., a to z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH z dôvodu, že dodanie služby, ktorá bola predmetom faktúr sa neuskutočnilo tak, ako bolo deklarovaná na faktúrach.

6. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 10187866/2021 zo dňa 06.10.2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) v odvolacom konaní podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia zaujal názor, že žalovaný relevantne spochybnil vzťah na kontrolovanom stupni obchodu, a to medzi priamym dodávateľom Media Net Europe s. r. o. a žalobcom a tiež bola spochybnená reálna existencia zdaniteľných plnení. Správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť faktúr vystavených dodávateľom Media Net Europe s. r. o. pre žalobcu, pretože uskutočnenie zdaniteľných plnení deklarovanych na faktúrach od dodávateľa nepreukázal žalobca a dodávateľ nepotvrdil. Žalobca neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, pretože neodstránil dôvodnú pochybnosť správcu dane, v zmysle ktorej sporné faktúry od deklarovaneho dodávateľa Media Net Europe s. r. o. nemajú ekonomické opodstatnenie a boli vystavené bez riadneho podnikateľského dôvodu.

7. Návrh na opätovné vypočutie svedkyne, V. Š. (P.) považoval za neopodstatnený, pretože žalobca neuviedol skutočnosti, ktoré potreboval doplniť opätovnou výpoveďou svedkyne. Za nedôvodný považoval aj ďalší návrh žalobcu na doplnenie dokazovania z informačného systému finančnej správy podľa § 74 ods. 3 Daňového poriadku s tým, že vystavenie faktúr dodávateľom Media Net Europe s. r. o., uvedenie obchodných prípadov v kontrolných výkazoch, povinných evidenciách na DPH a v daňovom priznaní dodávateľa za príslušné zdaňovacie obdobie, nezakladalo právo na odpočítanie u žalobcu, pretože deklarovanim plneniam na faktúrach chýbal materiálny podklad. Správca dane preukázateľne spochybnil uskutočnenie plnení uvedených na faktúrach od dodávateľa Media Net Europe, s. r. o. a žalobca pochybnosti správcu dane neodstránil tým, že by predložil presvedčivé dôkazy, ktoré by preukazovali deklarované plnenia. Žalobca bol aj počas vyrubovacieho konania riadne oboznámený so zisteniami správcu dane, mal možnosť vyjadriť sa k zisteniam správcu dane a predložiť dôkazy, ktoré by odstránili pochybnosti o plneniach od deklarovaneho dodávateľa.

8. Podľa názoru žalovaného zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu možno presvedčivo konštatovať záver, že žalobca nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od deklarovaneho priameho dodávateľa, Media Net Europe, s. r. o., ktorému vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, s následnou možnosťou žalobcu uplatniť si právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

II. Konanie pred správnym súdom

9. Žalobca sa včas podanou správnu žalobou domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, a to z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v účinnom znení (ďalej len „SSP“). Správne mu súdu navrhol napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie.

10. V správnej žalobe namietal porušenie zákonnej lehoty 8 dní podľa § 27 ods. 1 Daňového poriadku správcom dane na oboznámenie sa s priebehom a výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní a právo vyjadriť sa v určenej lehote. Správca dane podľa žalobcu nedostatočne zistil skutkový stav veci, keď opätovne nevypočul svedkyňu V. Š. ani konateľa žalobcu, nesplnil pokyny odvolacieho orgánu a neriadil sa jeho pokynmi a právnymi názormi vyslovenými v zrušujúcom rozhodnutí. Rozhodnutie žalovaného považoval za rozporné s dôkazmi obsiahnutými v administratívnom spise a tiež ho považoval za nezrozumiteľné s dvojakým právnym posúdením, pretože sa z rozhodnutia nedalo zistiť, či v prejednávanej veci došlo na strane žalobcu k podvodnému konaniu alebo porušeniu práva na odpočítanie podľa zákona o DPH.

11. Žalobca považoval za nesprávny právny názor správcu dane, podľa ktorého na základe zistených skutočností nebolo preukázané dodanie služieb dodávateľom uvedeným na faktúre a nedošlo k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona o DPH, daň sa stala splatnou iba z titulu jej uvedenia na faktúre v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH a následne nebol u daňového subjektu preukázaný vznik práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Tento názor podľa žalobcu nezodpovedal § 69 ods. 5 zákona o DPH a čl. 203 smernice 2006/112/ES a tiež metodickému pokynu Finančného riaditeľstva k odpočítaniu dane podľa § 49 zákona a k uplatneniu práva na odpočítanie dane podľa § 51 zákona o DPH. Dodávateľ vystavil faktúru daňovému subjektu, podal daňové priznanie a na výstupe sa vysporiadal so štátnym rozpočtom. Správca dane spochybnil dodanie tovaru a služieb dodávateľom uvedeným na faktúre a uviedol, že dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH. Takýto postup mal za rozporný s § 69 ods. 5 zákona a smernicou.

12. Žalobca poukázal na skutočnosť, že v iných daňových konaniach správca dane nespochybnuje vykonanie reklamy a realnosť zdaniteľných plnení. Nesúhlasil tiež so záverom, že dôvodom nepriznania práva na odpočítanie DPH je, že zabezpečenie návštevnosti stránok prostredníctvom reklamných nástrojov Google AdWords a Facebook, ktoré mali súhlasiť s návštevnosťou stránok a ktoré spoločnosť MediaShop s. r. o. nevykonala, keď zabezpečenie návštevnosti stránok prostredníctvom Google AdWords a Facebook nie je predmetom zmluvy o dielo.

13. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom, sp. zn. 31S/200/2021 zo dňa 25. apríla 2023, (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správcu dane postupom podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

14. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku úvodom ku kvalite žalobných námietok poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 2Sžp/23/2011 zo dňa 22.08.2012, podľa ktorého, „Nestačí iba všeobecné tvrdenie, že zákon bol porušený, ale žalobca musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie zákona. Obligatórnou náležitosťou žaloby je teda povinnosť žalobcu tvrdiť, že správne rozhodnutie alebo jeho časť odporuje konkrétnemu všeobecne záväznému právnomu predpisu a toto tvrdenie právne odôvodniť“. Pokiaľ žalobca poukazoval na absenciu postupu podľa § 27 ods. 1 Daňového poriadku v súvislosti s oboznamovaním výsledkov vyrubovacieho konania pripomenul, že v danej veci sa dňa 31.03.2021 uskutočnilo pojednávanie, za účelom oboznámenia daňového subjektu s priebehom a výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní. Žalobca na predmetnom pojednávaní predniesol rozsiahlu argumentáciu ako to vyplýva zo zápisnice z pojednávania. Žalobca rovnako podal proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, v ktorom prezentoval námietky proti záverom správcu dane. Neposkytnutie lehoty podľa § 27 ods. 1 Daňového poriadku tak nemohlo mať vplyv na postavenie žalobcu, pretože sa daňové orgány jeho námietkami riadne zaoberali a takéto pochybenie nenapíňalo relevanciu „podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy“ podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP.

15. K námietke nevypočítania svedkyne Š. a nerešpektovania zrušujúceho rozhodnutia žalovaného zo dňa 30.01.2020, správny súd pripomenul, že svedkyňa bola vo veci opakovane vypočítaná, naposledy počas vyrubovacieho konania, za prítomnosti vtedajšieho zástupcu JUDr. Jozefa Uja. Žalobca nešpecifikoval okolnosti odôvodňujúce potrebu ďalšieho vypočítania svedkyne ako ani konateľky žalobcu. Nekonkrétna námietka nerešpektovania názoru žalovaného neobstojí. Rozpornosť dôvodov nepriznania nadmerného odpočtu, vyčítaná odvolacím orgánom správcovi dane bola odstránená rozhodnutím správcu dane v ďalšom konaní, ktoré bolo potvrdené preskúmaným rozhodnutím žalovaného. Námietku skúmania, či bol obchodný reťazec vykonštruovaný považoval správny súd za bezpredmetnú, pretože správne orgány ustálili dôvod nepriznania nároku na odpočítanie dane na nepreukázaní realnosti zdaniteľného plnenia deklarovanej faktúrou vystavenou spoločnosťou Media Net Europe, s. r. o.

16. Žalobca v správnej žalobe namietal argumentáciu správcu dane, podľa ktorej nedošlo k zdieľaniu stránok spoločnosti dodávateľa cez Facebook a Google AdWords, čo nebolo predmetom zmluvy o dielo medzi žalobcom a spoločnosťou Media Net Europe, s. r. o. zo dňa 18.09.2017. Predmetom zmluvy bol okrem iného „1x reklamný banner o veľkosti 728x312“ s pokrytím na webových stránkach N..Q.-F..Q., N..E.-F..Q., N..I.-F..Q.. Správny súd k tejto námietke zaujal názor, že právny vzťah medzi žalobcom a dodávateľom bol odlišný od vzťahov, popisovaných správcou dane, tieto právne vzťahy však mali podstatný vplyv na hodnotenie dôveryhodnosti výpovede svedkyne Š. ohľadom obsahu primárneho vzťahu medzi žalobcom a jeho dodávateľom. Svedkyňa poukazovala na spôsob vytvárania bannerov, ich umiestňovanie na označených webových stránkach a napokon na zdieľanie stránok prostredníctvom subdodávateľa (PURimex s. r. o.), ktorý mal tieto služby zabezpečovať cez Facebook a Google AdWords. Webové stránky však boli nečitateľné a ich obsah bol neoprávnene preberaný z iného webu. Zdieľanie cez Facebook a Google AdWords bolo taktiež popreté vyjadreniami spoločností Facebook a Google.

17. Správny súd považoval za neopodstatnenú žalobnú námietku, podľa ktorej rozhodnutie žalovaného uvádza rôzne dôvody pre nepriznanie nadmerného odpočtu DPH, a to nepreukázanie práva podľa zákona o DPH a zároveň podvodné konanie. Z rozhodnutia žalovaného mal správny súd za zrejmé, že bola spochybnená reálna dodávka služby, ktorú mala dodať spoločnosť Media Net Europe, s. r. o. v zdaňovacom období október 2017, a to reklamné bannery, ako to vyplýva z faktúr č. 170073 a č. 170074. Správca dane v rozhodnutí skonštatoval, že „nedošlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení“ s čím sa žalovaný stotožnil a poukázal na dôkazné bremeno žalobcu.

18. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú realizované plnenie. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 8Sžf/26/2014).

19. Správny súd pripomenul, že správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia a doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Ak považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, nemá však povinnosť platiteľa zaviazvať, akým konkrétnym spôsobom má preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Správny súd argumentáciu žalobcu, vo vzťahu k vykonaniu dokazovania listinným dôkazmi, preukazujúcimi že deklarovaný dodávateľ uviedol obchodné prípady v kontrolných výkazoch, listinami preukazujúcimi uvedenie DPH na výstupe v daňovom priznaní, a napokon, že má vysporiadanú DPH na výstupe so štátnym rozpočtom považoval za neopodstatnenú. Samotné doklady, majúce charakter formálnej podmienky na odpočítanie dane môžu byť základom pre vyhovieť požiadavke žalobcu len za splnenia materiálnej podmienky odpočítania dane - reálnej existencie plnenia, ktoré však bolo spochybnené na základe rozsiahleho dokazovania. Nebola tiež zistená rozpornosť postupu finančných orgánov s § 69 ods. 5 zákona o DPH, ktoré ukladá povinnosť subjektu zaplatiť daň, ak ju uvedie na faktúre.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

20. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, a teda že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Kasačnému súdu navrhol, aby podľa § 462 ods. 2 SSP rozsudok správneho súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného zrušil a súčasne zrušil aj rozhodnutie správca dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

21. Sťažovateľ namietal, že správny súd sa žiadnym spôsobom nevysporiadal so skutkovou a právnou argumentáciou sťažovateľa v správnej žalobe a s dôkazmi, ktoré sú v daňovom spise a preukazujú reálne dodanie reklamných služieb a na ktoré dôkazy sa sťažovateľ odvoláva.

22. Ďalej sťažovateľ namietal, že správny súd sa nevysporiadal s dvoma skutkovými závermi a dvojakým právnym posúdením v rozhodnutiach žalovaného a správca dane. Orgány finančnej správy nedostatočne zistili skutkový stav a preto považoval za dôvodné návrhy na vykonanie dokazovania vypočutím konateľa žalobcu a svedkyne V. Š.. Správny súd sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s predloženými dôkazmi, ktoré preukazujú reálne dodanie reklamných služieb, a tento materiálny základ je podľa sťažovateľa v rozpore s nepriznaním práva na odpočítanie DPH na vstupe.

23. V ďalšej časti kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že správny súd sa nevysporiadal s tým, či správca dane rešpektoval právny názor žalovaného vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí č. 100307810/2020 zo dňa 30.01.2020, a teda, či odstránil všetky nedostatky uložené v zrušujúcom rozhodnutí, najmä nedostatočné zistenie skutkového stavu a náležite sa vysporiadal so všetkými námietkami daňového subjektu. Všeobecne skonštatoval, že správny súd sa v napadnutom rozsudku nezaoberal žalobnými tvrdeniami, právnou argumentáciou a dôkazmi uvedenými v správnej žalobe a vec nesprávne právne posúdil.

24. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, skutkový stav, jeho vyhodnotenie a aplikáciu právnych predpisov uviedol v preskúmanom rozhodnutí zo dňa 06.10.2021, a vo vyjadrení k správnej žalobe, v ktorých sa už vyjadril k námietkam uvádzaným v kasačnej sťažnosti. Správny súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, na základe preukázaného skutkového stavu. Kasačnú sťažnosť sťažovateľa navrhol ako nedôvodnú zamietnuť.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré

mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Súdný poplatok za kasačnú sťažnosť bol uhradený. Najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

26. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj administratívneho spisu, kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

V. Posúdenie kasačných námietok

27. Predmetom kasačnej sťažnosti bol napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline (ďalej len „správny súd“), ktorým tento podľa § 190 SSP zamietol správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101878766/2021 zo dňa 06.10.2021, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100595768/2021 zo dňa 14.04.2021 a podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil daňovému subjektu (sťažovateľovi) rozdiel v sume 4.600,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2017.

28. Kasačný súd upriamuje pozornosť, že vo veci rovnakého účastníka a obdobného predmetu konania - zdaňovacie obdobie november 2017, už rozhodoval iný senát tunajšieho súdu, ktorý rozsudkom sp. zn. 4Sfk/89/2023 z 22.01.2025 kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol.

29. Kasačný súd súc viazaný kasačnými dôvodmi sťažovateľa uvedenými v kasačnej sťažnosti, tieto vyhodnotil nasledovne:

Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti len vo všeobecnosti bez akejkoľvek konkretizácie namieta, že správny súd sa nevysporiadal so skutkovou a právnou argumentáciou žalobcu v správnej žalobe, dôkazmi v daňovom spise, s dvoma skutkovými závermi a dvojakým právnym posúdením. Žalovaný podľa sťažovateľa nedostatočne zistil skutkový stav, pretože opätovne nevypočul svedkyňu Š. a konateľku sťažovateľa, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol, k akým skutočnostiam mali byť označené osoby opätovne vypočuté, resp. aké skutočnosti mali byť opakovaným výsluchom uvedených osôb zistené. Sťažovateľ ďalej poukazoval na existenciu dôkazov (bez konkretizácie) ním a svedkyňou predložených, ktoré majú preukazovať reálne dodanie reklamných služieb.

30. Kasačný súd v súvislosti so všeobecným spôsobom sťažovateľom formulovaných kasačných námietok a ich nedostatočnou konkretizáciou, poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžfk/81/2020 zo dňa 30.06.2021, sp. zn. 4Sžfk/56/2020 zo dňa 26.05.2022 a sp. zn. 10Sžfk/56/2020 zo dňa 28.06.2022. Kasačný súd v tejto časti argumentácie konkrétne poukazuje na závery rozhodnutia, sp. zn. 10Sžfk/56/2020 zo dňa 28.06.2022, s ktorými sa konajúci kasačný súd stotožňuje a v príslušnom rozsahu ich uvádza:

„Podľa § 453 ods. 1 a 2 SSP kasačný súd je viazaný rozsahom kasačnej sťažnosti a kasačnými bodmi, čo znemožňuje kasačnému súdu dotvárať alebo dopĺňať kasačnú sťažnosť. Takáto činnosť by z jeho strany znamenala porušenie rovnosti účastníkov konania. Táto skutočnosť zároveň znamená, že od sťažovateľa sa očakáva zvýšená procesná zodpovednosť za správne vymedzenie kasačnej sťažnosti, pretože zákon kladie na vymedzenie sťažnostných bodov pomerne prísne kvalitatívne nároky (§ 440 ods. 2), čo napokon súvisí aj s požiadavkou povinného zastúpenia advokátom v kasačnom konaní.

Po preskúmaní kasačnej sťažnosti podanej žalobcom kasačný súd musí konštatovať, že všetky uplatnené kasačné body boli vymedzené neurčito, nezrozumiteľne a nekonkrétne, čím de facto zabránili kasačnému súdu vykonať riadny kasačný prieskum napadnutého rozsudku a eventuálne sa odchýliť od záverov, ku ktorým dospel krajský súd.

.....

K ďalšej námietke žalobcu a to vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačný súd poukazuje na to, že podľa § 440 ods. 2 SSP dôvod v kasačnej sťažnosti uvedený v ods. 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 právného posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podanie pred krajským súdom. V tomto zmysle kasačný súd upozorňuje na to, že v takomto rozsahu resp. týmto spôsobom dôvod kasačnej sťažnosti a to nesprávne právne posúdenie žalobcom vymedzený nebol.

K námietke týkajúcej sa nezaobstarania si dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, neúplného zistenia skutkového stavu zo strany správnych orgánov a [...], kasačný súd uvádza, že tieto pochybenia konkretizované neboli. ...Kasačný súd konštatuje, že žalovaný aj správca dane v predmetnej

veci dostatočne a úplne zistili skutkový stav [...]. V kasačnej sťažnosti absentovalo zo strany sťažovateľa, aké ním navrhnuté dôkazy neboli vykonané a v čom pri tomto posúdení krajský súd pochybil.“

31. K sťažnostnej námietke založenej na uvádzaní rôznych dôvodov neuznania práva na priznanie odpočtu DPH, a teda konkrétne nepreukázanie práva na odpočet podľa zákona o DPH (takto to uvádza sťažovateľ v kasačnej sťažnosti) a zároveň podvodného konania, kasačný súd poukazuje na odpoveď správneho súdu k tejto žalobnej námietke uvedenú v bode 28 napadnutého rozsudku. Podľa záverov správneho súdu správca dane v rozhodnutí skonštatoval porušenie hmotnoprávnych podmienok na priznanie nároku na odpočet, a to že „nedošlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení.“ Tomuto právnomu záveru správneho súdu zodpovedajú aj príslušné časti odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, ktorý na strane 15 odvolacieho rozhodnutia skonštatoval, že „V preskúvanom prípade vznikli dôvodné pochybnosti správu dane o reálnom dodaní sporných služieb prostredníctvom deklarovaného dodávateľa Media Net Europe s. r. o., ktoré správca dane jasne, zrozumiteľne a logicky formuloval, vyjadril, odôvodnil a oboznámil s nimi odvolávajúceho sa, čím preniesol dôkazné bremeno späť na odvolávajúceho sa. V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, mal odvolávajúci sa v daňovom konaní povinnosť preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo a to práve dodávateľom na faktúre uvedeným.... Odvolávajúci sa neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, pretože neodstránil dôvodnú pochybnosť správcu dane, v zmysle ktorej sporné faktúry od deklarovaného dodávateľa Media Net Europe s. r. o. nemajú ekonomické opodstatnenie a boli vystavené bez riadneho podnikateľského dôvodu“.

32. Vzhľadom na uvedené konštatovania vyhodnotil kasačný súd aj túto vznesenú sťažnostnú námietku ako nedôvodnú.

33. V rámci ďalšej sťažnostnej argumentácie sťažovateľ poukazoval na závery zrušujúceho rozhodnutia žalovaného č. 10030781/2020 zo dňa 30.01.2020 s tým, že správny súd sa po zrušení prvého rozhodnutia žiadnym spôsobom nevysporiadal, či sa správca dane riadil právnym názorom žalovaného a či odstránil uložené nedostatky. Kasačný súd v súvislosti s posúdením tejto otázky poukazuje na to, že táto bola už v predchádzajúcej rozhodovacej činnosti tunajšieho súdu riešená (rozhodnutie najvyššieho správneho súdu, sp. zn. 3Sfk/77/2022 zo dňa 30. januára 2024, body 35 a 36, obdobne tiež rozhodnutie, sp. zn. 3Sfk/63/2022 zo dňa 30. januára 2024, body 36. až 39. nasledovné závery:

„ 35. Kasačný súd nespochybňuje, že v súlade s § 74 ods. 4 Daňového poriadku sú právne závery vyjadrené v rozhodnutí odvolacieho orgánu záväzné pre prvostupňový orgán. Ide o prejav inštitucionálnej nadržanosti odvolacieho orgánu vo vzťahu k prvostupňovému orgánu, ktorý je vynútitelný kompetenciou odvolacieho orgánu zrušiť rozhodnutie, ktoré nerešpektovalo jeho právny názor.

„ 36. Na druhej strane je však potrebné konštatovať, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva viazanosť odvolacieho orgánu jeho predchádzajúcim právnym názorom, vyjadreným v zrušujúcom rozhodnutí a už vôbec viazanosť správneho či kasačného súdu takýmto názorom. Inými slovami úlohou správnych súdov v zásade nie je vynucovať dodržiavanie pokynov odvolacieho orgánu zo strany prvostupňového orgánu, a to už vôbec v prípade, ak tento názor zmenil samotný odvolací orgán. Úlohou a poslaním správnych súdov je posúdiť, či výsledné (konečné) rozhodnutie, ako výsledok celého administratívneho konania, nezasahuje do práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy v rozpore so zákonom (§ 2 ods. 1 SSP). Prípadné procesné pochybenia sa stávajú predmetom záujmu správneho súdu až v tom prípade, ak mohli viesť k vydaniu nezákonného konečného rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP). Nerešpektovanie v zrušujúcom rozhodnutí vyjadreného právneho názoru odvolacieho orgánu prvostupňovým orgánom, pokiaľ bolo v ďalšom konaní opätovne aprobované odvolacím orgánom (došlo k zmene pôvodného názoru), za predpokladu, že nové názory sú riadne odôvodnené, nepredstavuje takú procesnú vadu, ktorá by mala potenciál vplyvu na zákonnosť konečného rozhodnutia (neoberá účastníka konania napr. o možnosť vyjadriť sa, navrhovať dôkazy, podať odvolanie a dostať odpoveď na svoje námietky). Námietky sťažovateľky v tomto smere sú preto zjavne bezdôvodné.“

34. Kasačný súd vzhľadom na vyššie uvedené závery predmetnú námietku sťažovateľa hodnotil ako zjavne nedôvodnú, a bez vplyvu na zákonnosť rozhodnutia žalovaného. V tejto súvislosti je tiež potrebné uviesť, že sťažovateľ poukazuje na právne závery uvedené v zrušovacom rozhodnutí žalovaného zo dňa 30.01.2020. Z administratívneho spisu je nepochybné, že správca dane v ďalšom konaní doplnil nariadené dokazovanie a závery rozhodnutia správcu dane boli postupom podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku v ďalšom konaní potvrdené rozhodnutím žalovaného č. 101878766/2021 zo dňa 06.10.2021.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

35. Kasačný súd sa z popísaných dôvodov nestotožnil s námietkami sťažovateľa voči napadnutému rozsudku správneho súdu, uvedenými v kasačnej sťažnosti, tieto kasačný súd vyhodnotil ako príliš všeobecné a abstraktné a preto neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

36. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní. Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

37. Tento rozsudok prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.