

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/13/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5019200519
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 02. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:5019200519.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu: Peter Hajčík s.r.o., so sídlom Jána Šimka č. 4708/9A, 036 01 Martin, IČO: 44 840 870, právne zastúpený advokátskou kanceláriou: Wies & Partners s.r.o., so sídlom Ivánska cesta č. 30/B, 821 04 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101476704/2019 zo dňa 17.06.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline spis. zn. 31S/67/2019 zo dňa 22.07.2020, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .
- II. Žalovanému sa právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom sp. zn. 31S/67/2019 zo dňa 22.07.2020 Krajský súd v Žiline postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101476704/2019 zo dňa 17.06.2019. Predmetným rozhodnutím bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Žilina, pobočka Martin č. 100518864/2019 zo dňa 26.02.2019, ktorým bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2015 v sume 2.323,92 €.

2. Správny súd v rozsudku konštatoval, že v danom prípade žalobca nepreukázal relevantnými dôkazmi, že došlo k dodaniu služby deklarovanej na dodávateľskej faktúre, ktorá je predmetom konkrétneho zdaňovacieho obdobia september 2015. Podľa tejto faktúry dodávateľ STAVOINVESTA SK s.r.o. mal dodať žalobcovi službu nazvanú ako poradenské služby za mesiac september 2015 bez akéhokoľvek ďalšieho špecifikovania, a to len s odkazom na Rámcovú zmluvu o obchodnom poradenstve zo dňa 25.12.2014. Predmet fakturácie (plnenie dodávateľa) je v tejto faktúre, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane, vymedzený bez podrobnejšej špecifikácie v rozsahu a druhu dodanej služby, pričom táto podmienka explicitne vyplýva z § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH v znení účinnom ku dňu vystavenia faktúry. Poukazovanie na samotnú Rámcovú zmluvu je nedostatočné, pretože sa jedná len o Rámcovú zmluvu, ktorá sa ma o sebe nie je dôkazom o konkrétnom vykonaní konkrétnej služby, ale len o tom, že určité služby môžu byť v budúcnosti vykonávané na jej podklade. Pritom samotná Rámcová zmluva v bode III bod 1. zakotvuje, že obstarávateľ vystaví faktúru vo výške zodpovedajúcej dohodnutému rozsahu služieb a činností, to znamená, že predpokladom na vystavenie riadnej faktúry bolo, že v nej bude uvedený dohodnutý rozsah služieb a činností, ktoré boli len vo všeobecnosti ako možnosti uvedené v predmete zmluvy v bode I bod 2. V konkrétnych prípadoch tieto mohli, ale nemuseli nastať, teda obstarávateľ, t. j. dodávateľ ich mohol, ale nemusel klientovi poskytnúť, preto bolo nevyhnutné, aby na jednotlivých faktúrach boli uvedené konkrétne služby a činnosti, ktoré obstarávateľ v konkrétnom

mesiaci klientovi, t. j. žalobcovi poskytol. Už tieto nedostatky neumožňujú odpočítanie dane, pretože nárok platiteľa na odpočítanie je v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH viazaný na formálnu existenciu faktúry so zákonom predpísanými náležitosťami. Neboli teda splnené formálne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane.

3. V danom prípade žalobca k svojmu nároku na odpočítanie dane predložil dodávateľskú faktúru a doklady o zaplatení tejto faktúry v hotovosti na účet dodávateľa. Správca dane vykonal následné dokazovanie výsluchom konateľa dodávateľa Q. a oboznámením sa s listinnými dôkazmi, ktoré tento svedok predložil (hlavná kniha za rok 2015, výpisy z bankového účtu, Rámcová zmluva o obchodnom poradenstve, kniha pohľadávok za rok 2015, evidencia DPH za rok 2015 a zápisnice k Rámcovej zmluve o obchodnom poradenstve), pričom zistil, že uvedené dôkazy nepreukazujú vykonanie konkrétnych poradenských služieb na základe dodávateľskej faktúry, čím spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a aj úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom. Preto došlo k presunutiu dôkazného bremena opätovne na daňový subjekt, ktorý mal ďalšími predloženými dôkazmi preukázať skutočné dodanie služby - poradenské činnosti tak, ako je uvedená na dodávateľskej faktúre. Správny súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že žalobca toto dôkazné bremeno neunesol.

4. Pokiaľ ide o žalobcom namietanú nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly za september 2015 v spojení s vydaním ďalšieho protokolu z toho istého dátumu, v súvislosti s ktorými žalobca tvrdil, že nezákonnosť predmetných protokolov vyplýva zo skutočnosti, že správca dane vydal v rámci predmetnej daňovej kontroly dva protokoly a nie iba jeden, ako to prikazuje zákon, a to konkrétne § 46 ods. 8 daňového poriadku, správny súd konštatuje, že konkrétne § 46 ods. 1 daňového poriadku daňová kontrola je okrem iného špecifikovaná kontrolovaným zdaňovacím obdobím, ktoré je esenciálnou náležitosťou oznámenia o daňovej kontrole. Daňová kontrola sa týka vždy konkrétneho kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, ust. § 46 ods. 8 daňového poriadku uvádza, že z daňovej kontroly sa vyhotoví protokol. Protokol sa môže vyhotoviť z daňovej kontroly, ktorá sa týka ktoréhokoľvek zdaňovacieho obdobia, ktoré bolo kontrolované. Pokiaľ došlo ku kontrolovaniu zdaňovacích období po mesiacoch, potom nič nebránilo správcovi dane vyhotoviť protokol z každého kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Nie je správny názor žalobcu, že sa jednalo o jednu daňovú kontrolu, vo vzťahu ku ktorej môže byť vydaný len jeden protokol, ale naopak vzhľadom na to, že sa jednalo o zdaňovacie obdobia po jednotlivých mesiacoch, mohli byť vyhotovené protokoly podľa kontrolovaných zdaňovacích období.

5. Z vyjadrenia svedka V. na pojednávaní správcu dane totiž vyplýva, že čo sa týka konkrétnej poradenskej služby za konkrétne zdaňovacie obdobie, tento sa k takýmto detailom vyjadriť nevedel. Jeho tvrdenia sú len všeobecného charakteru napríklad, že sa raz do mesiaca stretli ohľadom viacernej cien za zrealizovanie prepravy na konkrétny obchod alebo iných informácií (zháňanie vodičov, robenie mesačných plánov činnosti, stanovovanie cien za jednotlivé prepravy a podobne). Správny súd konštatuje, že všeobecná výpoveď svedka o tom, že plnenie deklarované vo vystavenej faktúre bolo skutočne dodané žalobcovi, aj s ohľadom na neurčito vymedzený druh a rozsah fakturovanej služby dojednanej len rámcovou zmluvou spočívajúcou v poradenských službách bez ďalšej špecifikácie je dôkazným prostriedkom, ktorý sám o sebe nemá prakticky žiadnu dôkaznú hodnotu.

6. Poradenské služby mal vykonať konateľ dodávateľa osobne, t. j. Q., ktorý mal poskytovať žalobcovi, ktorý podniká v oblasti prepravy tovaru, poradenské činnosti vo výberových konaniach, pri stanovovaní cenových a ostatných podmienok ponukových projektov, mal vyhľadávať dopravné a špedičné firmy, zabezpečiť vyťaženie vozidiel klienta, mal vykonávať poradenstvo pri tvorbe dlhodobých a krátkodobých obchodných stratégií klienta na tuzemskom a zahraničnom trhu a poskytovať odborné poradenské činnosti súvisiace s tvorbou obchodných plánov žalobcu. Jedná sa o vysoko odbornú problematiku týkajúcu sa medzinárodnej a vnútroštátnej nákladnej prepravy, vo vzťahu ku ktorej dodávateľ nemal žiadne personálne zamestnanecké portfólium a ako sám tvrdil, uvedené odborné činnosti mal vykonávať on sám. Nebolo preukázané, že by mal odborné vzdelanie v oblasti logistiky, dopravy, prepravy, medzinárodných trhov alebo medzinárodnej nákladnej prepravy. Touto obchodnou činnosťou sa nezaoberala v predmete podnikania ani dodávateľská firma, ktorej bol jediným konateľom. Okrem toho mal stanovovať ceny za prepravu, pričom však ako samotný žalobca poznamenal najväčším klientom počas roku 2015 bol práve odberateľ KraussMaffei Technologies s.r.o. Tento odberateľ podľa písomného vyjadrenia mal ceny so žalobcom za prepravu dohodnuté fixné, a to v zmluve medzi žalobcom a týmto odberateľom až do 31.12.2015. Pokiaľ žalobca tvrdil, že v roku 2015 obchodoval aj s inými odberateľmi a že stanovovanie cien sa mohlo týkať aj iných odberateľov, túto skutočnosť len tvrdil, ale žiadnym spôsobom nepreukázal, samozrejme okrem odberateľa SCHENKER s.r.o., ako to vyplýva z protokolu o daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie november a december 2015, ktorý tvorí súčasť administratívneho spisu.

7. Pokiaľ sa týka žalobnej námietky (opakovanej žiadosti) o vypočutie svedka V. z dôvodu, že správca dane nepovažoval jeho vyjadrenia za dostatočne preukázané, správny súd konštatoval, že správca dane správne vyhodnotil jeho svedeckú výpoveď ako nepreukazujúcu dodanie služieb podľa dodávateľských faktúr, nakoľko samotná skutočnosť, že správca dane a žalovaný nevyhodnotili túto svedeckú výpoveď v prospech žalobcu v súlade s jeho očakávaním, nie je dôvodom na to, aby došlo k opätovnému vypočutiu svedka, najmä keď žalobca, resp. jeho právny zástupca sa svojvoľne na výsluchu svedka nezúčastnili. Správca dane si zaobstaral dostatok podkladov a dôkazov na to, aby preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených žalobcom k daňovej kontrole. Žalobca bol samostatne vyzvaný, aby predložil dôkazy a doklady, ktoré správca dane aj príkladmo menoval. Žalobca však žiadne listinné dôkazy nepredložil, a to napriek svojmu vyjadreniu, že ich doloží následne.

8. Žalobca nepreukázal akýmkoľvek spôsobom, že by došlo k dodaniu poradenských služieb od žalobcu, a to nielen vo vzťahu k odberateľom (KraussMaffei Technologies s.r.o. a SCHENKER s.r.o.), ale vo vzťahu k žiadnemu inému odberateľovi. Poradenská činnosť za mesiac september 2015 bola vyfakturovaná, z čoho vyplýva, že malo dôjsť k poradenskej činnosti väčšieho rozsahu podľa rámcovej zmluvy vykonávanej s odbornou starostlivosťou v segmente vnútroštátnej alebo medzinárodnej nákladnej prepravy. Či už Q. osobne jednal s konateľmi odberateľov žalobcu alebo s ich zamestnancami alebo vôbec so žiadnymi osobami, uvedené je irelevantné z dôvodu, že nebol preukázaný žiadny výstup z týchto poradenských služieb v akejkoľvek podobe a forme, ktorý by preukázal tvrdenia žalobcu o dodaní tejto služby. Samotné tvrdenie žalobcu, že predmetné poradenské služby boli poskytované všeobecne, sa v tejto súvislosti javia ako účelové bez akejkoľvek reálnej opodstatnenosti.

9. Správny súd tiež dodal, že samotná rámcová zmluva je len zmluvou, na základe ktorej sa majú jednotlivé obchodné prípady realizovať a nie je dôkazom o tom, že v konkrétnom zdaňovacom období (september 2015) skutočne k realizácii konkrétneho dodania na základe nej aj došlo. Práve preto sa jedná len o rámcovú zmluvu. Pokiaľ by k dodaniu poradenských služieb riadne špecifikovaných čo do rozsahu a druhu skutočne došlo, a to aj neformálnym spôsobom, uvedené by bolo v prospech žalobcu. K tomu však v danom prípade nedošlo, teda v danom prípade je právne irelevantné, či žalobca tvrdil, že objednávky boli realizované ústne, keď nebolo preukázané žiadne dodanie podľa dodávateľských faktúr. Predmetom fakturácie na dodávateľských faktúrach nemalo byť sprostredkovanie konkrétnej prepravy, ale poradenské služby. Podľa Dodatkov k rámcovej zmluve č. 1 až 10 boli v jednotlivých zdaňovacích obdobiach, t. j. v mesiacoch roka 2015 medzi dodávateľom a žalobcom dojednané odmeny z celkovej výšky, ktorú vyfakturoval žalobca zákazníkom KraussMaffei Technologies s.r.o. vo výške 20 % alebo 15 % (teda nie zákazníkovi SCHENKER s.r.o. ako to uvádzal žalobca v žalobe).

II. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného

a) kasačná sťažnosť

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, kde predovšetkým namietal, že :

- správny súd sa absolútne nesprávne vysporiadal s námietkou žalobcu týkajúcou sa nezákonnosti protokolu resp. oboch protokolov vydaných v rámci príslušnej daňovej kontroly
- správny súd sa nesprávne vysporiadal s námietkami o potrebnosti opätovného vypočutia kľúčového svedka p. Q. - jediného spoločníka a konateľa žalobcovho dodávateľa STAVOINVESTA SK s.r.o.
- je nesprávny záver súdu o nepreukázaní dodania predmetných poradenských služieb

11. Sťažovateľ tiež uviedol, že Daňový poriadok pritom jasne hovorí, že správca dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol (teda jeden protokol, nie dva alebo viac protokolov), ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov (§ 46 ods. 8 daňového poriadku). Daňový poriadok síce pripúšťa aj vydanie čiastkového protokolu (§ 47a daňového poriadku), avšak to nie je daný prípad. V danom prípade boli vydané dva plnohodnotné protokoly z daňovej kontroly. Za situácie, kedy správca dane jednou daňovou kontrolou kontroluje súčasne viacero zdaňovacích období (ako je tomu aj v danom prípade, kedy správca dane kontroloval jednou kontrolou 12 mesačných zdaňovacích období), tak to neznamena, že súčasne paralelne prebieha 12 daňových kontrol, a že správca dane z nich musí resp. môže vydať 12 protokolov.

12. K namietanému výsluchu p. V. uviedol, že počas jeho prvého výsluchu sa menovaný vyjadroval k otázkam správcu dane, ktoré boli v danej fáze daňovej kontroly relevantné. Neskôr počas daňovej kontroly však správca dane dospel k záverom resp. zisteniam, ktoré sú podľa názoru správcu dane resp. žalovaného v rozpore s tvrdeniami p. V.. Voči takýmto záverom správcu dane sme namietali,

príčom sme uvádzali aj príslušné vysvetlenia. Tie sú však bez ďalšieho iba tvrdeniami, ktoré je v procese daňovej kontroly resp. vyrubovacieho konania potrebné verifikovať, ale to bolo možné jedine (opätovným) výsluchom p. V.. Ten by bol v rámci takéhoto výsluchu konfrontovaný s takýmito zisteniami, pričom by bol spôsobilý pochybnosti správcu dane potvrdiť, alebo vyvrátiť. Nevyhovením tomuto návrhu na vykonanie dôkazu došlo k porušeniu základných zásad správy daní (§ 3 ods. 1, 2 a 3 a § 24 ods. 2 Daňového poriadku). Nesúhlasil s názorom súdu, že údajne všeobecná výpoveď svedka o tom, že plnenie deklarované vo vystavenej faktúre bolo skutočne dodané žalobcovi, s ohľadom na (údajne) neurčito vymedzený druh a rozsah služby na faktúre a dojednanej len rámcovou zmluvou (pozn. dopĺňame, že sa realizovali jednotlivé objednávky, čo potvrdil aj p. V.), majúcou spočívať v poradenských službách bez ďalšej špecifikácie, je dôkazným prostriedkom, ktorý sám o sebe nemá prakticky žiadnu dôkaznú hodnotu. Existencia listinných dôkazov (rámcová zmluva, zápisnice z rokovaní, kde sa poskytovali poradenské služby, ...) v spojitosti s potvrdením dodávateľa o dodaní poradenských služieb je dostatočným dôkazom o tom, že poradenské služby boli skutočne poskytnuté. Rozsiahle sa tiež sťažovateľ venoval argumentácii o nevyhnutnosti poradenstva vo vzťahu ku klientom.

13. Podľa sťažovateľa faktúry obsahovali všetky potrebné formálne a zákonom predpísané náležitosti a že teda boli splnené formálne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Uvedené t. j. údajnú absenciu formálnych náležitostí a splnenie formálnych podmienok nerozporoval ani správca dane ani žalovaný a nie je nám zrejmé, prečo uvedené rozporuje krajský súd. Sťažovateľ uhradil dodávateľovi STAVOINVESTA SK s.r.o. ním vystavené faktúry za poradenstvo. K tomu krajský súd uvádza, že bez ďalšieho sa nejedná o dôkaz o reálnom poskytnutí poradenstva. Namietame však, že o istý dôkaz istej dôkaznej hodnoty sa predsa len jedná, a preto je ho potrebné tiež vyhodnotiť, a nie ho en block odmietnuť. Objednávky boli ústne, čo potvrdil aj p. V. za dodávateľa STAVOINVESTA SK s.r.o. Krajský súd však uvádzal, že je irelevantné, keď žalobca tvrdí, že objednávky boli ústne. S tým sťažovateľ nesúhlasil, pretože správca dane a žalovaný mu neexistenciu písomných objednávok pripisovali na ľarchu.

b) stanovisko žalovaného

14. Žalovaný sa v písomnom vyjadrení stotožnil s právnym posúdením veci uvedeným v rozsudku krajského súdu a zotrval na svojom vyjadrení k žalobe s tým, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti vzniesol totožné námietky, ktoré boli predmetom žaloby a odvolacieho konania.

III. Konanie pred kasačným súdom

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), 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.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. Podľa § 49 ods. 1 citovaného zákona právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

20. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) citovaného zákona platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

22. Podľa § 69 ods. 5 citovaného zákona každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

23. Podľa § 74 ods. 1 písm. f) citovaného zákona faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

24. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP.

25. Keďže obdobná vec rovnakých účastníkov konania, v rámci posúdenia prakticky rovnakej právnej otázky (iba iného zdaňovacieho obdobia), bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp. zn. 6Sžfk/21/2021 a v právnej veci sp. zn. 5Sžfk/23/2021, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na tieto rozhodnutia poukazuje, v celom rozsahu sa s nimi stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutia 6Sžfk/21/2021 odkazuje:

26. „Sťažovateľ v prvom rade uvádzal, že správca vydal vo veci sťažovateľa nie jeden, ale dva protokoly (z predmetnej kontroly). Podľa názoru sťažovateľa ide o tak vážne pochybenie prvostupňového orgánu ako orgánu daňovej kontroly, že to má dopad na zákonnosť rozhodnutí, ktoré boli vydané v nadväzujúcom vyrubovacom konaní, pre ktoré je potrebné rozhodnutia vydané vo vyrubovacom konaní zrušiť. Kasačný súd s týmto záverom sťažovateľa nesúhlasí. Kasačný súd zdôrazňuje, že namietaným postupom správcu dane nedošlo k žiadnej ujme na právach sťažovateľa a sťažovateľ v tomto smere ani žiadnu argumentáciu v správnej žalobe ani v kasačnej sťažnosti neponúkol. Zákonnosť vypracovania dvoch protokolov z jednej daňovej kontroly už kasačný súd posudzoval viackrát s rovnakým výsledkom, napr. v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/35/2020 zo dňa 16. februára 2022: „Formalistický, resp. jazykový výklad (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku) smerujúci k tomu, že z daňovej kontroly musí byť vydaný jeden protokol síce nie je bez ďalšieho nesprávny, keďže je v ustanovení predmetnej právnej normy použité jednotné číslo, avšak väčší štandard ochrany práv je zabezpečený cez výklad, ktorý pripúšťa vydanie dvoch protokolov z daňovej kontroly.“

27. „Uvedené je v súlade aj so skorším právnym názorom kasačného súdu napr. vo veci sp. zn. 1Sžfk/90/2017 zo dňa 26. februára 2019, kde v bode 39 kasačný súd uvádza: „Správca dane postupoval podľa názoru kasačného súdu v súlade so zákonom, keď z jednej daňovej kontroly vyhotovil jeden daňový protokol za zdaňovacie obdobia, v ktorých bol zistený rozdiel na dani a za zdaňovacie obdobia, v ktorých rozdiel na zistený nebol, a preto sa vyrubovacie konanie ani nezačalo.“ Obdobný záver vyplýva napr. z rozsudku kasačného súdu vo veci sp. zn. 5Sžfk/25/2017 zo dňa 31. januára 2019: „Čo sa týka námietky ohľadom vydania druhého protokolu, kasačný súd sa stotožnil s názorom správneho súdu, že uvedeným postupom správcu dane nebol sťažovateľ ukrátený na svojich subjektívnych právach, keď mu bolo umožnené realizovať všetky jeho procesné práva v zmysle daňového poriadku...“

28. „Naviac kasačný súd uvádza, že túto námietku sťažovateľa vyhodnotil ako nedôvodnú nielen z dôvodu uvedeného v odseku vyššie, ale aj z dôvodu, že samotná kasačná sťažnosť (ako ani správna žaloba vo veci) neobsahovala takú vecnú argumentáciu, ktorá by čo i len podporne mohla potvrdiť, že vydaním dvoch protokolov vo veci došlo k zásahu do práv sťažovateľa (napr. tým, že mu bola vydaním dvoch protokolov odňatá možnosť účinne sa domáhať ochrany svojich práv). Kasačný súd preto dospel k záveru, že kasačný bod, v ktorom sťažovateľ namietal, že krajský súd nesprávne právne posúdil, že z daňovej kontroly môžu byť vydané aj dva protokoly, nemá oporu v súčasnom výklade tejto právnej normy, ako ani v rozhodovacej praxi kasačného súdu, a preto ju najvyšší správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú“.

29. „Pokiaľ ide o sťažnostný bod týkajúci sa nesprávneho vyhodnotenia potrebnosti opätovného vypočutia svedka Q., túto otázku posúdil krajský súd podľa názoru kasačného súdu správne a v medziach zákona. I kasačný súd musí zdôrazniť, že svedok bol pred správcou dane riadne vypočutý, sťažovateľ bol o jeho výsluchu upovedomený a svojou účasťou na výsluchu a kladením otázok na svedka mohol prispieť k tomu, aby svedok vypovedal ku všetkým relevantným skutočnostiam, ktoré chcel sťažovateľ týmto dôkazom preukázať“.

30. „Kasačný súd v tomto odkazuje aj na názor vyjadrený v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/33/2021 z 27. mája 2022 týkajúceho sa obdobnej veci tých istých účastníkov konania (daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015): „52.

[.....] Kasačný súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že nebolo pochybením správcu dane, resp. žalovaného, keď nebol vykonaný opätovný výsluch tohto svedka. Z vyjadrenia svedka Q. vyplýva, že čo sa týka konkrétnej poradenskej služby za konkrétne zdaňovacie obdobie, tak k týmto skutočnostiam sa nevedel vyjadriť. Vyjadrenia Q. boli len všeobecné. Správne orgány tak vyhodnotili výpoveď svedka Q. správne ako nepreukazujúcu dodanie služieb podľa dodávateľskej faktúry. Na ústnom pojednávaní bol Q. dôsledne dopytovaný na spoluprácu medzi sťažovateľkou a spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. Podľa názoru kasačného súdu nezaväzť, či by sa správca dane dopytoval výslovne na sprostredkovateľku činnosť alebo na poradenskú činnosť, pretože z výsluchu bolo zrejmé, že sa týkal realizovanej spolupráce. Kasačný súd je tiež názoru, že po výsluchu svedka Q. neboli zistené žiadne nové skutočnosti, pre ktoré by bolo potrebné opätovne vypočuť uvedeného svedka.“

31. „Kasačný súd sa stotožňuje s názorom krajského súdu, že nebolo preukázané reálne uskutočnenie poradenských služieb fakturovaných sťažovateľovi v posudzovanom zdaňovacom období. V prípade predmetnej faktúry sa nepreukázalo, že uvedené plnenie, t. j. poskytovanie poradenských služieb sa reálne uskutočnilo. Z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov, ako aj rozhodnutia krajského súdu je zrejmé, že výdavok sťažovateľa, ktorý bol vyfakturovaný spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o., nie je odrazom reálneho plnenia. Sťažovateľ v tejto súvislosti nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by hodnoverným a nespochybniteľným spôsobom preukazovali, že deklarované poradenské služby boli reálne uskutočnené, napriek tomu, že mu bol poskytnutý dostatočný časový priestor na preukázanie pravdivosti jeho tvrdení.“

32. „Okrem nepreukázania skutočného dodania služby a vzniku daňovej povinnosti z deklarovaného dodania ako hmotnoprávnej podmienky odpočítania dane u sťažovateľa krajský súd konštatoval i nesplnenie formálnej podmienky, ktorou je v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH existencia faktúry so zákonom predpísanými náležitosťami. V zhode so žalovaným mal krajský súd za to, že sťažovateľ si uplatnil odpočítanie dane bez podrobnejšieho vymedzenia druhu a rozsahu dodanej služby, čo je náležitosť faktúry vyplývajúca z § 74 ods. 1 písm. f/ zákona o DPH. Tento záver krajského súdu sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybnil iba tým, že uvedenie iba poradenskej činnosti na faktúre bez ďalších údajov je štandardným spôsobom fakturácie takejto služby. S týmto názorom sťažovateľa kasačný súd nemôže súhlasiť, pretože chýba údaj o rozsahu fakturovanej služby, ktorý je ex lege povinnou náležitosťou faktúry. Nesplnenie formálnej podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane teda krajský súd konštatoval správne, pričom sťažovateľ proti tomu nič relevantné nenamietal“.

33. „Za daných okolností je potom podľa názoru kasačného súdu bez väčšej relevancie pre uplatnenie práva na odpočítanie dane skúmať to, či spoločnosť STAVOINVESTA SK s.r.o. má v predmete činnosti poradenské činnosti v oblasti nákladnej dopravy, resp. či je konateľ tejto dodávateľskej spoločnosti na poradenské služby dostatočne odborne kvalifikovaný. Kasačný súd je toho názoru, že ak by uvedenú činnosť nemal dodávateľ v predmete činnosti - pričom pre účely tohto rozsudku nie je dôvodné skúmať, či ide o „obchodnú činnosť v rozsahu voľných živností“ - jednalo by sa o nedovolené podnikanie a ak by na poskytovanie týchto služieb nemal potrebnú špecializáciu, resp. vedomosti - za podmienky, že sa žiadna osobitná odborná kvalifikácia na poskytovanie týchto služieb zo zákona nevyžaduje - mohlo by sa stať, že by predmetná spoločnosť uvedené služby poskytovala nekvalitne, neodborne a pod. Uvedené skutočnosti sú však pre účely tohto sporu sekundárne, keďže - ako to vyplýva z tohto rozsudku - primárne dôvody pre nepriznanie práva na odpočet DPH vychádzajú najmä z toho, že poskytnutie predmetných služieb ani nebolo preukázané. Prima facie sa preto môže javiť, že krajský súd pochybil, keď tieto skutočnosti podporne pripísal na ľarchu sťažovateľa, avšak toto konštatovanie krajského súdu v konečnom dôsledku nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozsudku, keďže nebolo preukázané reálne uskutočnenie poradenských služieb fakturovaných sťažovateľovi v posudzovanom zdaňovacom období, dokonca neboli nesplnené ani len formálne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Z uvedeného vyplýva, že pre súdnu vec je parciálna otázka týkajúca sa predmetu činnosti a odbornosti dodávateľa bez materiálnej relevancie“.

34. Kasačný súd uzatvára, že na základe vykonaného dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ako aj administratívneho spisu žalovaného dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav. Dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými podstatnými námietkami sťažovateľa.“

35. „Kasačný senát poukazuje aj na to, že Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozhodol o kasačných sťažnostiach sťažovateľa v súvisiacich veciach (pri totožnosti podstatných námietok v kasačnej sťažnosti), rozsudkami sp. zn. 1Sžfk/33/2021 z 27. mája 2022 (zdaňovacie obdobie jún 2015), sp. zn. 4Sžfk/58/2020 z 26. augusta 2022 (zdaňovacie obdobie marec 2015), sp. zn. 2Sžfk/44/2020 z

28. septembra 2022 (zdaňovacie obdobie august 2015) a sp. zn. 5Sžfk/23/2021 z 28. septembra 2022 (zdaňovacie obdobie november 2015), príp. analogicky - sp. zn. 1Sžfk/64/2019 (zdaňovacie obdobie rok 2014) tak, že kasačné sťažnosti sťažovateľa ako nedôvodné rovnako zamietol“.

36. „Ku sťažnostnému dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP sťažovateľ bližšie nekonkretizoval, od akej ustálenej rozhodovacej praxe sa mal krajský súd odkloniť. V zmysle zákonnej úpravy sa má kasačný súd zaoberať konkrétnymi uvedenými kasačnými dôvodmi, a nie tieto sám vyhľadávať. Nakoľko v kasačnej sťažnosti nie je uvedená rozhodovacia prax kasačného súdu, od ktorej sa mal krajský súd odkloniť, kasačný súd sa nemal v tomto ohľade v podstate čím zaoberať“.

37. „Ku sťažnostnému dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP kasačný súd dáva do pozornosti, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania a jednoznačne vyplýva aj z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Judikatúra tohto súdu ale 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 (napr. rozsudok ESĽP Garcia Ruiz v. Španielsko z 21. januára 1999, taktiež uznesenia ÚSSR sp. zn. III. ÚS 95/06 a III. ÚS 260/06). 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“.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

38. Kasačný súd sa na základe uvedených skutočností (s odkazom na príslušnú judikatúru) stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

39. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

40. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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