

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/24/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5019200515
Dátum vydania rozhodnutia: 19. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5019200515.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a JUDr. Anity Filovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Peter Hajčík, s.r.o., so sídlom Jána Šimka 4708/9A, 036 01 Martin, IČO: 44 840 870, právne zastúpený: Advokátska kancelária Weis & Partners s.r.o., so sídlom Priemyselná 1/ A, 821 09 Bratislava, IČO: 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101477246/2019 zo dňa 17.06.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/103/2019-85 zo dňa 19. mája 2020 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/103/2019-124 zo dňa 24. novembra 2020, takto

rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. O výsledkoch daňovej kontroly o dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2015 až december 2015 vyhotovil Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) Protokol z daňovej kontroly č. 102162621/2018 zo dňa 06.11.2018 za zdaňovacie obdobie apríl a máj 2015, v ktorom nebol u žalobcu zistený rozdiel dane oproti vyrubenej dani a rovnako aj Protokol z daňovej kontroly č. 102162640/2018 zo dňa 06.11.2018 za zdaňovacie obdobia január až marec 2015 a jún až december 2015, v ktorom bol u žalobcu zistený rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Oba protokoly boli daňovému subjektu doručené spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 102162640/2018 zo dňa 06.11.2018.

2. Správca dane rozhodnutím č. 100517567/2019 zo dňa 26.02.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.161,68 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2015 ako rozdiel medzi daňou vyrubovou podaným daňovým priznaním v sume 1.139,40 eura a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 3.301,08 eura. Správca dane neuznal daňovému subjektu nárok na odpočítanie DPH za poradenské služby na základe dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. v celkovej sume 12.970,08 eura v rozpore s ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Žalovaný rozhodnutím č. 101477246/2019 zo dňa 17.06.2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Uviedol, že skutočným dôvodom neuznania práva na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie január 2015 bolo zistenie, že nebolo preukázané, že fakturované poradenské služby sa skutočne uskutočnili. Následne poukázal na výsledky vykonaného dokazovania v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania.

4. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 30S/103/2019-85 zo dňa 19. mája 2020 v zmysle § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol správnu žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia. Krajský súd sa v odôvodnení plne stotožnil s právnym názorom žalovaného, že v danom prípade žalobca nepreukázal relevantnými dôkazmi, že došlo k dodaniu služby deklarovanej na dodávateľskej faktúre v zmysle zákona o DPH, nedošlo k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa a následne žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane za konkrétne zdaňovacie obdobie január 2015.

5. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že podľa dodávateľskej faktúry mal dodávateľ žalobcovi dodať poradenské služby za mesiac január 2015 bez akéhokoľvek bližšieho 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 konkrétne bez podrobnejšej špecifikácie 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. Uviedol, že poukazovanie na samotnú rámcovú zmluvu je nedostatočné, nakoľko sama o sebe nie je dôkazom o konkrétnom vykonaní konkrétnej služby. Navyše samotná rámcová zmluva v čl. III. Bod 1. zakotvuje, že obstarávateľ vystaví faktúry vo výške zodpovedajúcej dohodnutému rozsahu služieb a činností za bežný kalendárny mesiac, čo predpokladá bližšiu špecifikáciu rozsahu a druhu služieb, ktoré v konkrétnom mesiaci boli skutočne realizované na jednotlivých faktúrach. Už vyššie uvedené nedostatky podľa krajského súdu neumožňujú odpočítanie dane, nakoľko neboli splnené formálne podmienky na uplatnenie práva na 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.

6. Krajský súd sa zároveň stotožnil so záverom žalovaného, že žalobca ani pri preukazovaní splnenia materiálnych podmienok na odpočítanie dane neunesol dôkazné bremeno. V danom prípade žalobca k svojmu nároku na odpočítanie dane predložil dodávateľskú faktúru, doklady o zaplatení tejto faktúry v hotovosti na účet dodávateľa, zmluvy s dodávateľmi bez príloh. Správca dane vykonal následné dokazovanie výsluchom konateľa dodávateľa Jána Marettu a oboznámením sa s listinnými dôkazmi, ktoré tento svedok predložil, pričom zistil, že uvedené dôkazy nepreukazujú vykonanie poradenských služieb na základe dodávateľskej faktúry, čím spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a 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.

7. K námietke spočívajúcej v nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu vydania dvoch protokolov z daňovej kontroly krajský súd konštatoval, že pokiaľ došlo ku kontrolovaniu zdaňovacích období po mesiacoch, potom nič nebránilo správcovi dane vyhotoviť samostatný protokol z každého kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. V danom prípade sa správca dane rozhodol zlúčiť tie kontrolované zdaňovacie obdobia, ktoré mali rovnaké závery, teda vyhotovil protokol, ktorý sa nemusel doručovať na vyjadrenie, pretože rozdiely v zaplatení dane v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach sa nezistili (apríl a máj 2015) a protokol, ktorý sa doručoval na vyjadrenie, pretože v konkrétnych zdaňovacích obdobiach boli zistené rozdiely v sumách, ktoré mal kontrolovaný daňový subjekt zaplatiť; tento protokol obsahoval aj predmetné zdaňovacie obdobie január 2015.

8. K svedectvu konateľa spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o. Jána Marettu, ktorý mal sťažovateľovi fakturované poradenské služby osobne poskytnúť, správny súd konštatoval, že všeobecná výpoveď svedka o tom, že plnenie deklarované vo vystavenej faktúre bolo sťažovateľovi skutočne dodané, s ohľadom na neurčito vymedzený druh a rozsah poradenských služieb a bez ďalšej ich špecifikácie na faktúre, je dôkazným prostriedkom, ktorý sám o sebe nemá prakticky žiadnu dôkaznú hodnotu. Súd tiež upozornil na to, že predmetom poradenstva mala byť vysoko odborná problematika medzinárodnej

a vnútroštátnej prepravy, ktorá nebola podľa údajov v obchodnom registri predmetom podnikania spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o. a nebolo preukázané, že by mal Ján Marettta v tejto oblasti odborné vzdelanie a tiež nedisponoval žiadnymi zamestnancami.

9. Krajský súd uviedol, že Ján Marettta mal najmä stanovovať ceny za prepravu, pričom však najväčším klientom žalobcu počas roku 2015 bol práve odberateľ KraussMaffei Technologies s.r.o. - napr. v zdaňovacom období január 2015 bol jeho jediným odberateľom. Tento odberateľ podľa jeho písomného vyjadrenia mal cenu so žalobcom za prepravu dohodnutú fixne až do 31.12.2015, a to v rámci zmluvy uzavretej 01.01.2014, v ktorej bola jasne stanovená obchodná spolupráca v oblasti tvorby cien a celkovej ponuky služieb. Nebolo teda možné vykonávať poradenstvo ohľadne stanovovania cien, ktoré už vopred boli dané fixne. Pokiaľ žalobca tvrdil, že v roku 2015 obchodoval aj s inými odberateľmi a že toto stanovovanie cien sa mohlo týkať aj iných odberateľov, túto skutočnosť žiadnym spôsobom nepreukázal.

10. Krajský súd poukázal aj na rozpor medzi tvrdeniami žalobcu ohľadom poradenstva v oblasti pohonných hmôt - tento na jednej strane tvrdil, že Ján Marettta mu v rámci poradenstva odporúčal najlepšieho predajcu pohonných hmôt, na druhej strane uviedol, že v roku 2015 mal dohodnuté čerpanie pohonných hmôt zo siete čerpacích staníc OMV. Potom však poradenstvo ohľadne tejto otázky v roku 2015 stráca akýkoľvek racionálny základ.

11. K žalobnej námietke ohľadom návrhu na opätovné vypočutie svedka Jána Maretttu krajský súd uviedol, že fakt, že svedecká výpoveď nebola vyhodnotená v prospech sťažovateľa a v súlade s jeho očakávaním, nie je dôvodom, aby došlo k opätovnému vypočutiu tohto svedka, najmä keď sa sťažovateľ a jeho právny zástupca výsluchu uvedeného svedka nezúčastnili.

12. Krajský súd ďalej konštatoval, že správca dane zaobstaral dostatok podkladov a dôkazov na to, aby preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených žalobcom k daňovej kontrole. Žalobca napriek výzve správcu dane zo dňa 13.06.2018 nepredložil žiadne doplňujúce dôkazy a doklady. Ak žalobca v žalobe namietal, že poradenské služby sa netýkali len spoločnosti KraussMaffei Technologies s.r.o., ale mali všeobecný charakter a týkali sa prepravných služieb vo všeobecnosti, mal predložiť relevantné dôkazy o tom, že k realizovaniu poradenstva zo strany dodávateľa skutočne došlo. Všeobecné tvrdenia konateľa - dodávateľa, že pre žalobcu „zháňal“ vodičov, že raz mesačne sa stretli a robili mesačné plány činností, že sa stretávali viac-menej ohľadom cien za zrealizovanie prepravy, atď., sú pre správcu dane nepresvedčivé, nevierohodné a ničím nepodložené a to aj s poukazom na samotnú fakturáciu poradenskej činnosti, ktorá bola na dodávateľskej faktúre fakturovaná bez ďalšieho ako poradenské služby za konkrétny mesiac bez špecifikácie samotnej služby.

13. Následne krajský súd zdôraznil, že nebol preukázaný žiadny hodnoverný a objektívny výstup z týchto poradenských služieb, ktorý by preukázal tvrdenia žalobcu o dodaní tejto služby. Takýmto výstupom nie je rámcová zmluva z decembra 2014 ani zápisnice k rámcovej zmluve z jednotlivých mesiacov roka 2015, ktoré nemajú samostatne výpovednú hodnotu (obsahujú útržkovité myšlienky bez ďalšieho vecného kontextu) a tiež obsahujú tvrdenia, ktoré sú v rozpore s ostatnými zhromaždenými dôkazmi. Takýmto dôkazom nie je ani svedecká výpoveď svedka Maretttu, ktorá je len všeobecného charakteru.

14. Krajský súd poukázal aj na to, že v kontrolovanom zdaňovacom období január 2015 podľa zápisnice k rámcovej zmluve z 02.02.2015 súčasťou poradenstva mala byť aj „príprava výberového konania v spoločnosti KraussMaffei s.r.o. - trasy, ceny a celková ponuka“. Z ďalšieho vykonaného dokazovania bolo však jednoznačne preukázané, že táto spoločnosť v januári 2015 nemohla byť predmetom poradenských služieb Jána Maretttu pre žalobcu v oblasti cenotvorby, keďže žalobca s touto firmou obchodoval najmenej od roku 2011 a do konca roku 2015 ohľadom cien mali zmluvne stanovené fixné obchodné podmienky. Preto tvrdenie žalobcu, že predmetné poradenské služby boli poskytované všeobecne, sa v tejto súvislosti javí ako špekulatívne bez akejkoľvek reálnej opodstatnenosti.

15. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 167 a nasl. SSP, podľa ktorého účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

16. Proti rozsudku krajského soudu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, v ktorej označil dôvody kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP a navrhol kasačnému súdu, aby zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie alebo aby zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať právo na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde aj kasačnom súde.

17. V súvislosti s namietaným nesprávnym právnym posúdením veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ a SSP) je sťažovateľ presvedčený, že sa krajský súd nesprávne vysporiadal s námietkou žalobcu týkajúcou sa nezákonnosti protokolu, resp. oboch protokolov vydaných v rámci príslušnej daňovej kontroly. Uviedol, že oba protokoly z daňovej kontroly mu správca dane doručil v jednej obálke spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole (Protokol č. 102162640/2018 zo dňa 06.11.2018). Aj v oznámení o daňovej kontrole sa uvádza, že daňová kontrola bude prebiehať za zdaňovacie obdobie január 2015 až december 2015, t.j. jedna daňová kontrola za viaceré mesačné zdaňovacie obdobia. Na základe toho je sťažovateľ toho názoru, že správca dane mal vyhotoviť len jeden protokol, a nie dva plnohodnotné protokoly z daňovej kontroly. Poukázal na ust. § 46 ods. 1 a nasl. Daňového poriadku, z ktorého podľa sťažovateľa vyplýva, že jedným oznámením o daňovej kontrole sa začína jedna daňová kontrola, z ktorej sa vyhotovuje jeden protokol. Preto nesúhlasí s názorom krajského súdu, že daňová kontrola sa týka vždy konkrétneho jedného zdaňovacieho obdobia. Podľa sťažovateľa by to znamenalo, že prebieha súbežne 12 daňových kontrol, z ktorých by muselo byť vydaných 12 protokolov. Zároveň poukázal na prax správcov dane vydávať jeden protokol z daňovej kontroly aj v prípadoch, kedy je v niektorých mesiacoch určený rozdiel dane a v iných nie je. Sťažovateľ mal za to, že dva protokoly z jedinej daňovej kontroly nespĺňajú atribút zákonnosti.

18. Sťažovateľ zotrval na svojom stanovisku o potrebe opätovného vypočutia svedka Jána Marettu. Dôvodil to charakterom dodaných plení, ktoré neboli zachytené na žiadnom hmotnom substráte. Tým, že správca dane videl vo výpovediach svedka Jána Marettu nezrovnalosti, rozpory, resp. jeho vyjadrenia nepovažoval za dostatočne preukázané, tie by sa opätovným výsluchom mohli odstrániť a mohol by sa lepšie a presnejšie zistiť skutkový stav. Podľa sťažovateľa krajský súd nesprávne a bez relevantného vysvetlenia považoval výpoveď pána Marettu iba za všeobecné vyjadrenia o stretnutiach s konateľom žalobcu. Z týchto stretnutí boli podľa sťažovateľa vyhotovované aj zápisnice k rámcovej zmluve. Uviedol, že nakoľko dochádzalo k opakovaným stretnutiam počas dlhšieho časového obdobia, nie je spravodlivé vyžadovať od svedka, aby si pamätal, čo sa presne kedy odohralo.

19. Ďalšie námietky sťažovateľa sa týkali spochybnenia odbornosti svedka Jána Marettu. Sťažovateľ je toho názoru, že na uvedené znalosti nie je potrebné vzdelanie, nakoľko ide o znalosti, ktoré sa nadobúdajú praxou. Tiež uviedol, že nie je v jeho možnostiach preukazovať vzdelanie tohto svedka, ale uvedené môže doložiť správcovi dane svedok osobne, napríklad v rámci opätovného výsluchu.

20. Sťažovateľ argumentoval aj tým, že podľa výpisu z obchodného registra má spoločnosť STAVOINVESTA SK s.r.o. aj predmet činnosti „obchodná činnosť v rozsahu voľných živností“, kam prepravné služby možno zaradiť. Je toho názoru, že na to, aby niekto poskytoval poradenské služby v oblasti prepravy, tak nie je potrebné, aby tieto činnosti aj sám vykonával. Sťažovateľ tiež namietal záver krajského súdu, že nebolo potrebné poskytovať poradenstvo ohľadom cenotvorby, pretože najväčším klientom sťažovateľa v roku 2015 bola spoločnosť KraussMaffei Technologies s.r.o. Sťažovateľ uviedol, že sa síce jednalo o najväčšieho klienta sťažovateľa, ale nie jediného jeho klienta, na čo poukázal aj vo vyrubovacom konaní prostredníctvom faktúr.

21. K tvrdeniu krajského súdu, že nebolo potrebné poradenstvo v oblasti pohonných hmôt, nakoľko mal sťažovateľ v roku 2015 dohodnuté čerpanie zo siete OMV, sťažovateľ poukázal na to, že vykonával medzištátnu kamiónovú prepravu, pričom nie v každom štáte má sieť OMV svoje zastúpenie. Rovnako je toho názoru, že fakturácia poradenskej činnosti bez bližšieho určenia je štandardným spôsobom fakturácie, resp. označovania fakturovanej položky.

22. Záverom sťažovateľ uviedol, že krajský súd poukázal na rozporné tvrdenia v rámcovej zmluve z decembra 2014 a zápisnice k rámcovej zmluve z jednotlivých mesiacov roka 2015 s ostatnými zhromaždenými dôkazmi, avšak bližšie ich nešpecifikoval.

23. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

24. Prejednávaná vec bola dňa 28.09.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 8S - sp. zn. 8Sžfk/84/2020. Dňa 28.10.2020 bola predmetná vec vrátená bez rozhodnutia na odstránenie nedostatkov krajskému súdu, ktorý v predmetnej veci vydal opravné uznesenie č.k. 30S/103/2019- 124 zo dňa 24. novembra 2020. Predmetná vec bola dňa 29.03.2021 opätovne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená spisová značka 8Sžfk/24/2021. S účinnosťou od 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejedávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod spisovou značkou 8Sžfk/24/2021.

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

26. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

27. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

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

29. Podľa § 24 ods. 1 a 2 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.

(2) 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.

30. Podľa § 46 ods. 8 prvá veta Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c).

31. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

32. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH 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.

33. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH 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.

34. Podľa § 74 ods. 1 písm. f/ zákona o DPH faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.

35. Kasačná sťažnosť bola odôvodnená podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP. Vymedzenie sťažnostných bodov v kasačnej sťažnosti primárne smerovalo voči právnomu posúdeniu krajského súdu vo vzťahu k otázkam (i) zákonnosti protokolu z daňovej kontroly (ii) nevykonania opätovného výsluchu svedka Jána Marettu (iii) reálneho uskutočnenia poradenských služieb fakturovaných sťažovateľovi v posudzovanom zdaňovacom období (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP).

36. K ostatným kasačným dôvodom (§ 440 ods. 1 písm. f/, h/ SSP) uplatneným v kasačnej sťažnosti sťažovateľ nepodal bližšie zdôvodnenie, v čom mal spočívať nesprávny procesný postup krajského súdu a z neho plynúce porušenie práva na spravodlivý proces, ani ako sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

37. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

38. 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.

39. 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.“ 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...“.

40. 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).

41. Kasačný súd preto dospel k záveru, že kasačný bod, v ktorom sťažovateľ namieta, 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.

42. Pokiaľ ide o sťažnostný bod týkajúci sa nesprávneho vyhodnotenia potrebnosti opätovného vypočutia svedka Jána Marettu, túto otázku posúdil krajský súd podľa názoru kasačného súdu správne a v medziach zákona. I kasačný súd musí zdôrazniť, že svedok bol pred správcom 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.

43. 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 Jána Marettu vyplýva, že čo sa týka konkrétnej poradenskej služby za konkrétne zdaňovacie obdobie, tak k týmto skutočnostiam sa nevedel vyjadriť. Vyjadrenia Jána Marettu boli len všeobecné. Správne orgány tak vyhodnotili výpoveď svedka Jána Marettu správne ako nepreukazujúcu dodanie služieb podľa dodávateľskej faktúry. Na ústnom pojednávaní bol Ján Marettu dôsledne dopytovaný na spoluprácu medzi sťažovateľkou a spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. Podľa názoru kasačného súdu nezaváži, 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 Jána Marettu neboli zistené žiadne nové skutočnosti, pre ktoré by bolo potrebné opätovne vypočuť uvedeného svedka.“

44. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom krajského súdu, že nebolo preukázané reálne uskutočnenie poradenských služieb fakturovaných sťažovateľovi v posudzovanom zdaňovacom období.

45. 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.

46. 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.

47. 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 súdenu vec je parciálna otázka týkajúca sa predmetu činnosti a odbornosti dodávateľa bez materiálnej relevancie.

48. 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.

49. Kasačný senát v neposlednom rade 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 zamietol. V tomto kontexte kasačný súd uvádza, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou napĺňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom. Kasačný súd pritom v súdenej veci neidentifikoval žiadne také skutkové alebo právne okolnosti, ktoré by odôvodňovali materiálny odklon od týchto skorších rozsudkov kasačného súdu, resp. právnych záverov v nich vyslovené, ktoré sú v princípe koncipované na tých istých dôvodoch ako tento rozsudok.

50. 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.

51. 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 ESLP 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.

52. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

53. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

54. Toto rozhodnutie 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 **n i e** j e prípustný opravný prostriedok.