

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/21/2021
Identifikačné číslo spisu: 5019200520
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vališ
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200520.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Anity Filovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Peter Hajčík s.r.o., so sídlom Jána Šimka 4708/9A, Martin, IČO: 44 840 870, právne zastúpený: Weis & Partners s.r.o., so sídlom Priemyselná 1/A, Bratislava, IČO 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101478287/2019 z 17. júna 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/106/201986 z 19. mája 2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Správca dane (Daňový úrad Žilina) rozhodnutím č. 100518115/2019 z 26. februára 2019 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 1 579,56 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2015. Správca dane neuznal daňovému subjektu nárok na odpočítanie DPH za poradenské služby na základe dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. z dôvodu rozporu 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“). Dôvodom neuznania nároku na odpočítanie dane boli pochybnosti správcu dane o reálnom poskytnutí fakturovaných služieb ohľadom poradenských služieb v oblasti cien preprav.

2. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101478287/2019 z 17. júna 2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Rovnako ako správca dane uviedol, že dôvodom neuznania práva na odpočítanie dane bolo zistenie, že nebolo preukázané, že fakturované poradenské služby sa skutočne uskutočnili.

3. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 30S/106/2019-86 z 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 stotožnil s právnym názorom žalovaného, že v danom prípade žalobca nepreukázal, že došlo k dodaniu služby deklarovanej na dodávateľskej faktúre, nedošlo k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa a následne žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane.

4. Krajský súd uviedol, že dodávateľ STAVOINVESTA SK s.r.o. mal žalobcovi dodať poradenské služby bez konkretizácie, a to len s odkazom na rámcovú zmluvu o obchodnom poradenstve zo dňa 25. decembra 2014. Predmet fakturácie bol vymedzený bez podrobnejšej špecifikácie rozsahu a druhu dodanej služby. 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.

5. Krajský súd sa zároveň stotožnil so záverom žalovaného, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane. Žalobca predložil dodávateľskú faktúru, doklady o zaplatení tejto faktúry v hotovosti na účet dodávateľa a zmluvy s dodávateľmi bez príloh. Správca dane vykonal dokazovanie výsluchom konateľa dodávateľa H. J. 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 poradenskej činnosti tak, ako je uvedená na dodávateľskej faktúre.

6. 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 dani.

7. K svedectvu konateľa spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o. H. J., 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 H. J. v tejto oblasti odborné vzdelanie a tiež nedisponoval žiadnymi zamestnancami.

8. Krajský súd uviedol, že H. J. mal najmä stanovovať ceny za prepravu, pričom však najväčším klientom žalobcu počas roku 2015 bol práve odberateľ KraussMaffei Technologies s.r.o. Tento odberateľ mal cenu so žalobcom za prepravu dohodnutú fixne až do 31. decembra 2015, a to v

rámцovej zmluve uzavretej 01. januára 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 nepreukázal.

9. Krajský súd poukázal aj na rozpor medzi tvrdeniami žalobcu ohľadom poradenstva v oblasti pohonných hmôt - tento na jednej strane tvrdil, že H. J. mu v rámci poradenstva odporučal najlepšieho predajcu pohonných hmôt, na druhej strane uviedol, že v roku 2015 mal dohodnuté čerpanie pohonných hmôt zo siete čerpacích staníc OMV.

10. K návrhu na opätovné vypočutie svedka H. J. 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.

11. 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. júna 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 konateľ a - 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.

12. 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 zápisnica k rámcovej zmluve z jednotlivých mesiacov roka 2015, ktoré nemajú samostatne výpovednú hodnotu a tiež obsahujú tvrdenia, ktoré sú v rozpore s ostatnými zhromaždenými dôkazmi. Takýmto dôkazom nie je ani svedecká výpoveď svedka J. predovšetkým pre jej všeobecný charakter.

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

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

14. Proti rozsudku krajského súdu 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.

15. V súvislosti s namietaným nesprávnym právnym posúdením veci sťažovateľ namietal, 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. Sťažovateľ je 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. Sťažovateľ má teda za to, že dva protokoly z jedinej daňovej kontroly nespĺňajú atribút zákonnosti.

16. Sťažovateľ zotrval na svojom stanovisku o potrebe opätovného vypočutia svedka H. J.. Dôvodil to charakterom dodaných plnení, ktoré neboli zachytené na žiadnom hmotnom substráte. Tým, že správca dane videl vo výpovediach svedka H. J. 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 J. 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.

17. Ďalšie námietky sťažovateľa sa týkali spochybnenia odbornosti svedka H. J.. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uvádza totožné námietky, ktoré boli predmetom žaloby a odvolacieho konania. Žalovaný má za to, že krajský súd rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, a to na základe preukázaného skutkového stavu, a preto navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

III.

Konanie na kasačnom súde

22. V zmysle čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 757/2004 Z.z.“) odo dňa 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd SR činnosť a stal sa príslušným na konanie vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konali senáty správneho kolégia Najvyššieho súdu SR. Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu SR a bola zaregistrovaná pod sp.zn. 10Sžfk/21/2021. V zmysle uvedeného je od 1. augusta 2021 na konanie o predmetnej kasačnej sťažnosti príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. v súlade s platným a účinným Rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu SR náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom

spravodlivosti SR pridelená senátu 5S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. h/ SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 453 ods. 1 a 2 SSP a kasačnú sťažnosť prejednal postupom 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 <<http://www.nssud.sk>> (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

23. Kasačná sťažnosť bola odôvodnená podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP, pričom podstatným sťažnostným bodom je právne posúdenie krajského súdu vo vzťahu k (i) zákonnosti protokolu z daňovej kontroly, (ii) nevykonaniu opätovného výsluchu svedka H. J., a (iii) posúdeniu reálneho uskutočnenia poradenských služieb fakturovaných dodávateľom STAVOINVESTA SK s.r.o.

24. Ostatné kasačné body (§ 440 ods. 1 písm. f/, h/ SSP) sťažovateľ nešpecifikoval, t.j. neuviedol v čom mal spočívať nesprávny procesný postup krajského súdu a z neho plynúce porušenie práva na spravodlivý proces, ani od akej ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu sa krajský súd odklonil.

25. 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.

26. Rozhodovacia prax kasačného súdu sťažnostný dôvod nesprávneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) interpretuje okrem iného, aj ako nesprávnu aplikáciu právnej normy na riadne zistený skutkový stav veci. Inak povedané, sťažovateľ bude v kasačnom konaní úspešný vtedy, ak preukáže, že krajský súd vo veci samej, na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav nesprávne aplikoval objektívne právo.

27. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre daň z pridanej hodnoty) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej implementácie v právnom poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjemcom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

28. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona o DPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH) alebo služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),
- daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH),
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

29. V prejednávanej veci bola správcom dane pri dodávateľovi STAVOINVESTA SK s.r.o. spochybnená druhá hmotnoprávna podmienka - materiálna existencia plnenia. Keďže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. Sťažovateľ si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nesplnil.

30. 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:

„37. 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.

38. 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...“.

39. Navyiac 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).

40. 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.

41. Pokiaľ ide o sťažnostný bod týkajúci sa nesprávneho vyhodnotenia potrebnosti opätovného vypočutia svedka H. J., 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.

42. 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 H. J. vyplýva, že čo sa týka konkrétnej poradenskej služby za konkrétne zdaňovacie obdobie, tak k týmto skutočnostiam sa nevedel vyjadriť. Vyjadrenia H. J. boli len všeobecné. Správne orgány tak vyhodnotili výpoveď svedka H. J. správne ako nepreukazujúcu dodanie služieb podľa dodávateľskej faktúry. Na ústnom pojednávaní bol H. J. 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 H. J. neboli zistené žiadne nové skutočnosti, pre ktoré by bolo potrebné opätovne vypočuť uvedeného svedka.“

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

44. 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.

45. 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.

46. 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 ťarchu 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 súdenú vec je parciálna otázka týkajúca sa predmetu činnosti a odbornosti dodávateľa bez materiálnej relevancie.

47. 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 popísali 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.“

31. 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.

32. 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 konkrétne 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.

33. 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.

34. Kasačný súd s ohľadom na uvedené konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd sa v napadnutom rozsudku, podľa možnosti a vychádzajúc zo správnej žaloby, zaoberal všetkými relevantnými námietkami, preskúmal zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodnil, pričom neponechal otvorenú žiadnu spornú otázku, ktorej riešenie by bolo relevantné pre posúdenie prejednávanej veci. Kasačný súd preto v nadväznosti na uvedené konštatuje, že námietky sťažovateľa obsiahnuté v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, ani rozhodnutí správnych orgánov a preto tieto vyhodnotil ako nedôvodné. Vzhľadom na vyššie uvedené tak kasačnú sťažnosť zamietla ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

35. O náhrade trov kasačného konania rozhodol tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal, žalovanému ich náhrada nevyplýva zo zákona.

36. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.