

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/40/2019
Identifikačné číslo spisu: 1014200993
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1014200993.2

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. (sudca spravodajca), JUDr. Mariána Fečíka, v právnej veci žalobcu: FIN.M.O.S., a. s., so sídlom: Pekná cesta 19, 831 05 Bratislava, IČO: 35 925 094, zastúpený: Advokátska kancelária Lebovič, s. r. o., so sídlom: Tomášikova 10/B, 821 03 Bratislava, IČO: 50 289 934, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, vo veci preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/137296/2014/1042 zo dňa 14. marca 2014, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. 1S/122/2014-174 zo dňa 7. marca 2019, ECLI:SK:KSBA:2019:1014200993.4, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky žiadnemu z účastníkov konania náhradu trov konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, ktorá začala dňa 23. februára 2012. Správca dane doručil žalobcovi dňa 31. januára 2013 protokol o kontrole č. 9102403/5/357061/2013/KovK-24 zo dňa 28. januára 2013.

2. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vydal rozhodnutie č. 9104403/5/2837187/2013-32 zo dňa 17. júna 2013. Toto rozhodnutie bolo na základe odvolania žalobcu rozhodnutím žalovaného č. 1100302/1/343468/2013/1042-36 zo dňa 13. septembra 2009 zrušené a vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Dôvodom bolo, že na protokole o kontrole absentoval vlastnoručný podpis alebo zaručený elektronický podpis zamestnanca správcu dane vyhotovujúceho protokol. Správca dane následne doručil žalobcovi dňa 15. novembra 2013 identický protokol datovaný k 28. januáru 2013 a vedený pod číslom 9102403/5/357061/2013/KovK-37 opatrený podpismi dvoch zamestnankýň.

3. Po doručení protokolu správca dane vydal rozhodnutie č. 9104403/5/5556928/2013/KovK-38 zo dňa 13. decembra 2013 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“). Týmto rozhodnutím znížil žalobcovi ako platiteľovi pridanej hodnoty sumu nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za obdobie november 2011 zo sumy 80177,79 € na sumu 8914,26 € podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“). Dôvodom malo byť porušenie § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“), nakoľko podľa názoru správcu dane žalobca nepoužil prijaté plnenia na svoje zdaniteľné obchody.

4. Voči rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie. O odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/137296/2014/1042 zo dňa 14. marca 2014 (ďalej len „rozhodnutie o odvolaní“) tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II. Konanie pred správny súdom

5. Žalobca podal voči rozhodnutiu o odvolaní žalobu na Krajský súd v Bratislave. Vo svojej žalobe zastal názor, že odvolacie rozhodnutie trpí vadami podľa § 250j ods. 2 písm. a), b), c) a e) zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v účinnom znení (ďalej len „Občiansky súdny poriadok“). Podľa názoru žalobcu zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo odvolacie rozhodnutie, je v rozpore s obsahom spisov, odvolacie rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu je nedostatočné na posúdenie veci a v konaní bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia o odvolaní. Žalobca navrhol zrušiť rozhodnutie o odvolaní ako aj rozhodnutie správcu dane a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

6. Krajský súd v Bratislave v postavení správneho súdu (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. 1S/122/2014-97 zo dňa 22. októbra 2015 (ďalej len „rozsudok správneho súdu č. 1“) zrušil rozhodnutie o odvolaní v spojení s rozhodnutím správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie podľa § 250j ods. 2 písm. a) Občianskeho súdneho poriadku. Podľa názoru správneho súdu žalovaný nesprávne právne posúdil vec v časti týkajúcej sa zákonnosti dĺžky daňovej kontroly.

III. Konanie pred Najvyšším súdom Slovenskej republiky

7. Žalovaný podal voči rozsudku správneho súdu č. 1 odvolanie. Na základe podaného odvolania Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením č. 2Sžf/7/2016-145 zo dňa 27. septembra 2018 zrušil rozsudok správneho súdu č. 1 podľa § 221 ods. 1 písm. f) a h) Občianskeho súdneho poriadku a vec vrátil správny súd na ďalšie konanie. Dôvodom bolo, že rozsudok správneho súdu č. 1 nebol dostatočne odôvodnený.

IV. Opätovné konanie pred správny súdom

8. Správny súd po vrátení veci Najvyšším súdom Slovenskej republiky vec opätovne prejednal a rozhodol rozsudkom č. 1S/122/2014-174 zo dňa 7. marca 2019, ECLI:SK:KSBA:2019:1014200993.4. (ďalej len „rozsudok správneho súdu č. 2“). Predmetným rozsudkom zamietol podanú žalobu žalobcu a žalobcovi nepriznal nárok na náhradu trov konania.

9. Správny súd sa v rozsudku správneho súdu č. 2 stotožnil s právnym posúdením žalovaného. Vo vzťahu k namietaným porušeniam žalobcom zastal názor, že dĺžka daňovej kontroly neprekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, a preto protokol z vykonanej daňovej kontroly nemožno považovať za nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý by v daňovom konaní nemohol byť použitý. V rámci právneho posúdenia dal za pravdu žalovanému, pričom okrem iného skonštatoval, že vykonaná investícia verejného osvetlenia nebola vykonaná na investičnom majetku žalobcu, ale bola vykonaná na majetku mesta Michalovce. Podľa názoru správneho súdu žalobca iba obstarával a finančne zabezpečoval rekonštrukciu majetku mesta. Správny súd sa preto stotožnil s názorom žalovaného, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v tom, že by preukázal vybudovanie úplne nového verejného osvetlenia. Námietku žalobcu, že v obdobných prípadoch správca dane voči

nemu postupoval odlišne, správny súd vyhodnotil ako účelovú. Dôvodom je, že prvýkrát bola vznesená až v žalobe.

V. Kasačná sťažnosť žalovaného, stanoviská účastníkov

10. Žalobca podal voči rozsudku správneho súdu č. 2 kasačnú sťažnosť zo dňa 14. mája 2019, v ktorej navrhol zrušiť rozsudok správneho súdu č. 2 a vrátiť vec správneému súdu na ďalšie konanie. Svoju kasačnú sťažnosť oprel o dôvody uvedené v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej len „SSP“). Podľa názoru žalobcu správny súd vo svojom rozsudku:

- porušil právo na spravodlivý proces. Podľa jeho názoru sa správny súd meritórne nezaoberal skutočnosťou, že správca dane v typovo zhodných prípadoch nárok žalobcu na odpočet dane nikdy nespochybnil. Takýto postup je pritom porušením princípu právnej istoty a princípu legitímnych očakávaní,
- nesprávne právne posúdil vec a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe, keď dospel k názoru, že je možné ako dôkaz vo vyrubovacom konaní akceptovať protokol, ktorý nemal náležitosť podpisu v súlade s § 47 písm. k) daňového poriadku. Respektíve, pokiaľ ako dôkaz akceptoval protokol so všetkými náležitosťami vyhotovený po uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly,
- nesprávne právne posúdil vec, keď dospel k názoru, že vlastníkom modernizovaného verejného osvetlenia sa stalo mesto Michalovce,
- nesprávne právne posúdil vec, keď konštatoval, že žalobca nepoužíva dodané plnenie na dodanie zdaniteľných plnení.

11. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný podaním zo dňa 27. júna 2019. Stotožnil sa s rozsudkom správneho súdu č. 2 a zotrval na záveroch daňového konania. Zároveň sa detailnejšie vyjadril k viacerým námietkam uvedeným v kasačnej sťažnosti.

VI. Právne posúdenie kasačným súdom

12. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení.

13. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

14. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Súdny poplatok za podanú kasačnú sťažnosť žalobcovia neboli povinní uhradiť v súlade s poznámkou k položke 10 uvedenej v prílohe zákona č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch v účinnom znení, nakoľko na základe podaného odvolania bol už raz rozsudok správneho súdu (rozsudok správneho súdu č. 1) zrušený Najvyšším súdom Slovenskej republiky.

15. Kasačný súd následne preskúmal rozsudok správneho súdu č. 1, kasačnú sťažnosť žalobcu a vyjadrenie žalovaného. Uvedené posúdil a prišiel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

VI.I. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa čl. 2 ods. 2 časti vety pred bodkočiarkou zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v účinnom znení (ďalej len „CSP“) právna istota je stav, v ktorom každý môže legitímne očakávať, že jeho spor bude rozhodnutý v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít

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 pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 46 ods. 8 časti prvej vety pred bodkočiarkou daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov.

Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

Podľa § 47 písm. k) daňového poriadku protokol musí obsahovať vlastnoručný podpis alebo kvalifikovaný elektronický podpis zamestnanca správcu dane, ktorý vyhotovil protokol.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ ... 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.

VI.II. Posúdenie námietok týkajúcich sa porušenia práva na spravodlivý súdny proces

16. V individuálnych rozhodovacích procesoch vo verejnej správe orgány verejnej správy vydávajú svoje rozhodnutia na základe aplikácie právnych noriem na konkrétne situácie. Tieto situácie sa zisťujú v rámci dokazovania.

17. V aplikačnej praxi sa často stáva, že niektoré veci sú skutkovo podobné a majú rovnaký právny základ. Napriek tomu orgány verejnej správy sú povinné každú vec posúdiť samostatne, v kontexte jej právnych a skutkových špecifik. Orgány verejnej správy v každej rozhodovanej veci vychádzajú z osobitného dokazovania a právneho posudzovania. Pri aplikácii právnych noriem je treba postupovať podľa článku 2 ods. 2 právneho predpisu č. 460/1992 Z. z. Ústava Slovenskej republiky v účinnom znení. Podľa tohto ustanovenia sú osobitne orgány štátnej správy ako súčasť štátnych orgánov viazaní striktne zákonom.

18. Z uvedených premís je potrebné vychádzať aj pri súdnej ochrane v rámci správneho súdnictva. V zmysle § 6 ods. 1 SSP bolo úlohou správneho súdu posúdiť zákonnosť rozhodnutia žalovaného. Pri posudzovaní je správny súd viazaný účinným právnym poriadkom. Nie je pre neho záväzná rozhodovacia prax orgánov verejnej správy v iných veciach. Z tohto dôvodu správny súd nepochybil, pokiaľ sa nevenoval iným konaniam pred orgánom verejnej správy.

19. Kasačný súd si uvedomuje význam princípu legitímnych očakávaní. Tento princíp však neznamená, že správne súdy sú povinné skúmať a nasledovať rozhodovacia činnosť orgánov verejnej správy. Správne súdy kontrolujú verejnú správu. Nie je pritom vylúčené, že na základe tejto kontroly v konkrétnej veci sa môže tiež zistiť, že doterajšia konštantná aj dlhoročná rozhodovacia prax orgánov verejnej správy bola v rozpore so zákonom.

20. V súvislosti s uvedeným kasačný súd poukazuje na čl. 2 ods. 2 časti vety pred bodkočiarkou CSP v spojení s § 5 SSP. Podľa tohto článku je právna istota stav, v ktorom každý môže legitímne očakávať, že jeho spor bude rozhodnutý v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít.

21. S ohľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd vyhodnotil predmetnú námietku žalobcu ako nedôvodnú.

VI.III. Posúdenie námietky žalobcu týkajúcej sa prekročenie dĺžky daňovej kontroly v dôsledku absencie náležitosti protokolu

22. Skončenie daňovej kontroly upravené v § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku. Toto ustanovenie viaže koniec daňovej kontroly na doručenie daňového protokolu, ktorý v súlade s ods. 8 tohto ustanovenia musí obsahovať výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov. Tieto podmienky doručení protokol doručený 31. januára 2013 splňal.

23. Je pravdou, že tento protokol nebol podpísaný. Náležitosť podpisu na protokole však upravuje § 47 písm. k) daňového poriadku. Na absenciu náležitostí podľa § 47 však skončenie daňovej kontroly nie je naviazané. V zmysle § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku sa na skončenie daňovej kontroly vyžaduje len splnenie náležitostí podľa § 46 ods. 8 časti prvej vety pred bodkočiarkou. Všetky tieto náležitosti predmetný protokol, aj keď nepodpísaný splňal.

24. Z tohto dôvodu kasačný súd súhlasí s názorom správneho súdu, že zo strany správcu dane prišlo k formálnemu pochybeniu, ktoré nemalo vplyv na ukončenie daňovej kontroly k 31. januáru 2013. Z uvedených dôvodov kasačný súd vyhodnotil predmetnú námietku ako nedôvodnú.

VI.IV. Posúdenie námietky týkajúcej sa vlastníctva modernizovaného verejného osvetlenia

25. Zo spisového materiálu je zrejmé, že základom obchodného vzťahu je zmluva medzi žalobcom a mestom Michalovce o zabezpečení verejného osvetlenia č. VO-20110326 zo dňa 27. júla 2011 (ďalej len „zmluva o zabezpečení verejného osvetlenia“). Je pravdou, že v čl. V ods. 5 tejto zmluvy sa účastníci dohodli, že majetok, ktorý vznikne ako výsledok investície žalobcu bude jeho vlastníctvom a mesto Michalovce je oprávnené nadobudnúť vlastnícke právo k tomuto majetku až na základe osobitnej zmluvy. Na druhej strane existujú vážne pochybnosti, či k výsledku investície žalobcu aj žalobca reálne vlastnícke právo získal.

26. Kasačný súd nepovažoval za sporné, že pôvodné verejné osvetlenie majúce charakter stavby, bolo vo vlastníctve mesta Michalovce. Zo spisového materiálu nie je zrejmé, že by prišlo k reálnemu prevodu tejto stavby z mesta Michalovce na žalobcu. Rovnako je prinajmenšom sporné, že by žalobca svojou investíciou do verejného osvetlenia vytvoril samostatnú novú vec, ktorý by mohol mať vo svojom vlastníctve. Pochybnosti vyvoláva aj stavebné povolenie vydané obcou Kaluža č. 2011 5825-Ka zo dňa 26. augusta 2011 týkajúceho sa verejného osvetlenia futbalového štadióna mesta Michalovce, kde je ako stavebník vedený mesto Michalovce. To aj napriek tomu, že podľa časti II ods. 1 zmluvy medzi žalobcom a mestom Michalovce je realizácia aj tohto osvetlenia zahrnutá do investície žalobcu.

27. Kasačnému súdu neprináleží hodnotiť, v koho vlastníctve je investícia realizovaná žalobcom na základe zmluvy o zabezpečení verejného osvetlenia. Pre účely daňového konania však musí konštatovať, že existujú vážne pochybnosti o nadobudnutí vlastníckeho práva k časti verejného osvetlenia mesta Michalovce žalobcom tak, ako to predpokladá čl. V ods. 5 zmluvy o zabezpečení verejného osvetlenia.

28. Predmetné skutočnosti je nutné hodnotiť so zreteľom na § 24 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého je dôkazné bremeno na strane žalobcu. Zo žalobcovej obrany pritom s ohľadom aj na vyššie uvedené pochybnosti a rozpory nevyplýva, že by nadobudol vlastníctvo k výsledku jeho investície. Na uvedené skutočnosti detailne poukázal aj správny súd v ods. 95-105 rozsudku správneho súdu.

29. S ohľadom na všetky uvedené skutočnosti kasačný súd vyhodnotil predmetnú námietku žalobcov ako nedôvodnú.

VI.V. Posúdenie námietky týkajúcej sa nepoužívania dodaného plnenia na dodanie ďalších zdaniteľných plnení

30. V zmysle § 49 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty je predpokladom pre odpočítanie dane, ktorú je povinný žalobca platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré žalobca použije na dodávky tovarov a služieb. Kasačný súd sa pritom stotožňuje s názorom správneho súdu v tom, že je prinajmenšom sporné, na aké ďalšie dodávky tovarov a služieb mohol žalobca výsledky svojej investičnej činnosti použiť.

31. V tejto súvislosti je jednou z kľúčových otázok, či výsledok investičnej činnosti je vo vlastníctve žalobcu alebo mesta Michalovce. Žalobca však nepreukázal, že je vlastníkom uskutočnenej investície. Zo strany žalobcu nebolo dostatočným spôsobom v súlade s § 24 ods. 1 daňového poriadku vyvrátené, že mesto Michalovce nie je naďalej vlastníkom celého verejného osvetlenia vrátane častí, v ktorých prišlo k investícii zo strany žalobcu.

32. Kasačný súd poukazuje aj na časť II zmluvy o zabezpečení verejného osvetlenia, kde sú zadefinované činnosti realizované žalobcom. Tie sú spojené s modernizáciou, údržbou, prevádzkovaním a ďalšími činnosťami k verejnemu osvetleniu, ktoré ako celok nesporne patrí mestu Michalovce. Tieto činnosti priamo nenadväzujú na investíciu žalobcu do verejného osvetlenia mesta Michalovce.

33. Kasačný súd v plnom rozsahu súhlasí s právnym posúdením uvedeným v ods. 116 rozsudku správneho súdu č. 2, podľa ktorého žalobca uskutočnenú investíciu mestu Michalovce nefakturoval. Reálne fakturuje obci až ďalšie činnosti, avšak svojou prvotnou investíciou sa podieľal na modernizácii verejného osvetlenia svojho obchodného partnera (mesto Michalovce).

34. S ohľadom na konštatované je kasačný súd toho názoru, že zo strany žalobcu neprišlo k preukázaniu vzťahu medzi dodaným plnením a ďalším zdaniteľným plnením pre uplatnenie nároku na

odpočet dane. Správny súd uvedené správne a zákonne posúdil. Kasačný súd preto považuje podanú námietku žalobcov za nedôvodnú.

VI.VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

35. Kasačný súd s ohľadom na všetky skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku.

36. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. (1) v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 druhej vety SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhladol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

37. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd v pomere hlasov 3 : 0.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.