

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/26/2021
Identifikačné číslo spisu: 5019200751
Dátum vydania rozhodnutia: 29. júna 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200751.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: Mr. Job, s.r.o., so sídlom: Cesta na Senec 2/A, Bratislava 2, IČO: 36 426 458, zastúpený: Mgr. Pavol Riško - advokát, so sídlom: Pribinova 4, 811 09 Bratislava, reg. v Slovenskej advokátskej komore pod č. 6884, voči žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 31S/95/2019-141, z 16. júna 2021, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky n e p r i z n á v a účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 1012911365/2019 z 29. mája 2019 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“). Týmto rozhodnutím vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový poriadok v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane v sume 16.500,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2017.
2. Podľa názoru správcu dane si žalobca neoprávnene v rozpore s § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a), § 71, § 74 ods. 1 písm. f) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej len „zákon o DPH“) odpočítal daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z faktúry č. 201710009 z 30. októbra 2017 vystavenej spoločnosťou luTT s. r. o. za nábor pracovníkov za mesiac október v regiónoch Maďarsko, Rumunsko a Belgicko v celkovej výške 4.228,- €. Správca dane uviedol, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie fakturovaného plnenia, teda nábor zamestnancov v predmetných regiónoch.
3. Na základe rovnakých ustanovení si žalobca podľa správcu dane neoprávnene odpočítal DPH z faktúr od spoločnosti luTT s. r. o., a to:

- z faktúry č. 201710010 z 31. októbra 2017 za umiestnenie reklamných spotov na LED obrazovkách, ktoré mali byť odvysielané na viacerých miestach západného Slovenska, výška odpočtu DPH 4.928,- €,
- z faktúry č. 201710011 z 31. októbra 2017 za umiestnenie reklamných spotov na LED obrazovkách, ktoré mali byť odvysielané na viacerých miestach západného Slovenska, výška odpočtu DPH 7.664,- €,
- z faktúry č. 201710012 z 31. októbra 2017 za umiestnenie reklamných spotov na LED obrazovkách, ktoré mali byť odvysielané na viacerých miestach východného Slovenska, výška odpočtu DPH 4.928,- €.

Správca dane z uvedených súm uznal právo na odpočet DPH vo výške 4.000,- €, čo predstavovalo priznanú daň spoločnosťou LASER media, s.r.o. z faktúry č. 20175378 z 15. novembra 2017 vystavenej spoločnosti luTT s.r.o. za realizáciu reklamnej kampane na LED obrazovkách v sieti tejto spoločnosti. Vo zvyšku správca dane zastal názor, že žalobca nepreukázal reálne plnenie, teda umiestnenie reklamných spotov na LED obrazovkách.

4. Žalobca sa voči rozhodnutiu správcu dane odvolal. O odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102230498/2019 z, 24. septembra 2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) tak, že podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II. Konanie pred správnym súdom

5. Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“). Namietal v nej, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci. Tiež namietal, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Navrhol, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane.

6. Rozsudkom č. k. 31S/95/2019-141 zo 16. júna 2021 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) správny súd zamietol žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú. V rozsudku okrem iného uviedol, že:

- rozsah fakturovaného plnenia nebol spoľahlivo preukázaný. Bol zistený rozdiel v spotoch a na niektorých miestach nemohli byť spoty odvysielané. Niektoré miesta, na ktorých mali byť odvysielané spoty, boli určené vo faktúrach len všeobecne. Nebolo preto možné odvysielanie spotov na týchto miestach preveriť,
- zdaniteľné plnenie malo byť dodávané subdodávateľsky spoločnosťou LASER media s.r.o. So zreteľom na fakturáciu medzi touto spoločnosťou a dodávateľom luTT s.r.o. v podstatne nižšej výške, nebolo preukázané, že dodávateľ sám zhodnotil subdodávateľsky dodané plnenie v rozsahu vystavených faktúr,
- mesačné reporty a fotodokumentácia zachytávajúca veľkoplošné obrazovky, nie sú spôsobilé preukázať spornú skutočnosť rozsahu realizovaného plnenia,
- nebol preukázaný nábor pracovníkov,
- žalovaný sa zaoberal obdobným rozhodnutím Daňového úradu Trenčín. Skonštatoval rozdiel v tom, že v tejto veci, na rozdiel od veci pred Daňovým úradom Trenčín, je spochybnené reálne dodanie.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenia účastníkov konania

7. Žalobca podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Ako eventuálny petit navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Podľa jeho názoru správny súd nesprávne právne posúdil vec (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). V kasačnej sťažnosti poukázal najmä na to, že:

- dodanie plnenia zo strany luTT s.r.o. bolo výhodné oproti variante, keby plnenie dodala priamo LASER media s.r.o.,
- nesúhlasí s tým, že spoľahlivo nepreukázal zhodnotenie plnenia luTT s.r.o. oproti plneniu LASER media s.r.o.,
- existencia materiálneho plnenia bola pred správcou dane preukázaná,
- v obdobnej veci Daňový úrad Trenčín rozhodol v rozpore s rozhodnutím správcu dane,

· žalobca predložil všetky dôkazy potrebné na preukázanie plnenia týkajúceho sa náboru zamestnancov.

8. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd potvrdil rozsudok správneho súdu. Zotrval na tom, že žalobca spoľahlivo nepreukázal zhodnotenie plnenia subjektu luTT s.r.o. oproti plneniu LASER media s.r.o. Dôkaznú povinnosť na preukázanie plnenia mal žalobca.

I. Právne posúdenie kasačným súdom

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu týkajúci sa rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

10. 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.

11. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Súdny poplatok za podanú kasačnú sťažnosť bol uhradený.

12. Po vecnom preskúmaní veci kasačný súd dospel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

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

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 § 167 ods. 1 SSP správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

Podľa § 168 druhej vety SSP orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

Podľa § 440 ods. 2 prvej vety SSP dôvod kasačnej sťažnosti ... sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia.

Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

Podľa § 467 ods. 1 SSP ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

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

IV.II. Posúdenie kasačných námietok

13. Paragraf 49 ods. 1 zákona o DPH viaže právo na odpočítanie dane z DPH na tovary alebo služby. Vo vzťahu k jednotlivým službám žalobca v kasačnej sťažnosti uvádza, že existencia materiálneho plnenia pred správcom dane bola vo vzťahu k faktúram uvádzaným v bode 3 preukázaná. Žalobca však v kasačnej sťažnosti bližšie toto svoje tvrdenie nepodopiera, napriek jeho rozpornosti s odôvodneniami v rozhodnutiach správcu dane, žalovaného a rozsudku správneho súdu. Túto skutočnosť konštatuje správny súd v bode 10 rozsudku. Z kasačnej sťažnosti pritom nevyplýva, prečo by o existencii plnenia nemalo byť pochyb. Najmä s ohľadom na skutočnosť, že podľa rozhodnutia správcu dane mal byť odvysielaný menší počet spotov, ako bolo medzi žalobcom a jeho dodávateľom dojednané.

14. V tejto súvislosti sa kasačný súd stotožňuje s tým, že pre účely DPH nie je potrebné skúmanie výhodnosti konkrétneho obchodu pre žalobcu. Pre účely odpočtu DPH je však potrebné, aby konkrétna služba bola dodaná zdaniteľnou osobou (porovnaj rozsudok tunajšieho súdu sp. zn. 6Sžfk/41/2021 z 30. marca 2023, bod 28). V konaní však nebolo preukázané, že by prišlo k plneniu

nad rámec toho, čo vyplýva zo subdodávateľského dodania prostredníctvom LASER media s. r. o. Spornosť kasačný súd nevidel vo výške faktúr, ale v reálnom dodaní plnenia, tak ako to deklaroval žalobca. Z tohto dôvodu kasačný súd nevzhladol dôvod odkloniť sa od záverov správneho súdu.

15. Kasačná sťažnosť v týchto častiach je postavená na tvrdeniach žalobcu (s. 2-5) o existencii viacerých skutočností, ktorými reaguje na výňatky odôvodnenia rozsudku správneho súdu. Kasačný súd podľa § 453 ods. 1 SSP je viazaný rozsahom kasačnej sťažnosti. V tomto rozsahu aj posudzoval namietané nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom, avšak nezistil nesprávne právne posúdenie správnym súdom.

16. Kasačný súd mal za preukázané, že vo vzťahu k predmetným trom faktúram bolo spochybnené reálne plnenie v rozsahu, v ktorom bolo na týchto faktúrach deklarované. Z argumentácie v kasačnej sťažnosti týkajúcej sa dodania plnenia nad rámec subdodávateľského dodania zo strany LASER media s. r. o. nevyplývalo, že by správny súd nesprávne právne vec posúdil. Kasačný súd opätovne zdôrazňuje, že pre účely odpočtu DPH bolo dôležité, či prišlo k reálnemu dodaniu nad rámec daného subdodávateľského vzťahu, čo preukázané nebolo. Z tohto dôvodu kasačný súd nevzhladol chyby v právnom posúdení skutkového stavu zo strany správneho súdu.

17. S námietkou týkajúcou sa odlišného postupu Daňového úradu v Trenčíne sa správny súd vysporiadal. V bode 17 rozsudku uviedol, že v predmetnom konaní nebola spornosť rozsahu plnenia. V tejto súvislosti kasačný súd v súlade s doterajšou judikatúrou (porovnaj s rozsudkom sp. zn. 2Sfk/2/2021 z 29. mája 2023) konštatuje, že pri obdobných veciach je nutné poukázať na špecifiká, pre ktoré sa postupovalo iným spôsobom. To aj správny súd urobil a s vecou sa vysporiadal. Žalobca uvádza, že rozdiel je len v tom, že v jednej veci správca dane rozsah plnenia nerozporoval a v inej áno. Toto však ostáva len v rovine tvrdenia žalobcu. Žalobca v kasačnej sťažnosti (s. 6) hlbšie neuvádza, prečo by malo ísť o úplne identické prípady. Obdobnosť prípadov v kasačnej sťažnosti len konštatuje.

18. Vo vzťahu k posúdeniu faktúry špecifikovanej v bode 2 tohto rozsudku žalobca len skonštatoval, že predložil všetky doklady na preukázanie plnenia. Z tohto tvrdenia však nevyplýva nesprávne právne posúdenie správnym súdom, ktoré uskutočnil na s. 18-19 kasačnej sťažnosti. Z predmetnej námietky priamo nevyplýva, čo konkrétne mal správny súd nesprávne právne posúdiť. Preto kasačný súd nemohol konštatovať neprávne právne posúdenie správnym súdom. Dodáva však, že v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku je dôkazné bremeno na žalobcovi, ktorý je povinný preukázať skutočnosti preukazujúce aj reálnu existenciu zdaniteľného plnenia.

19. Kasačný súd s poukazom na § 440 ods. 2 SSP uvádza, že v kasačnej sťažnosti je povinnosťou kasačného sťažovateľa uviesť, v čom spočíva nesprávne právne posúdenie veci. Žalobca síce zdôraznil, ktoré časti odôvodnenia považuje za nesprávne právne posúdené. Predmetné napádané časti odôvodnenia rozsudku správneho súdu a žalobcove pomerne strohé konštatovania nesprávneho právneho posúdenia však nepreukázali, že celkové právne posúdenie správnym súdom nezodpovedá prijatému výroku tohto súdu.

20. S ohľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd nezistil v rozsahu žalobných bodov, že by správny súd nesprávne právne posúdil veci. Jednotlivé kasačné námietky preto vyhodnotil ako nedôvodné.

IV.III. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

21. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti sa stotožnil v rozsahu preskúmanom na základe kasačnej sťažnosti s rozsudkom správneho súdu a rozhodnutiami orgánov verejnej správy. Kasačnú sťažnosť preto vyhodnotil ako nedôvodnú, a podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku.

22. 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.

23. Kasačný súd pre úplnosť uvádza, že s účinnosťou od 1. júna 2023 je príslušným správnym súdom v predmetnej veci Správny súd v Banskej Bystrici (§ 10 a nasl. SSP). Z tohto dôvodu bude aj toto rozhodnutie doručované účastníkom konania prostredníctvom Správneho súdu v Banskej Bystrici.

24. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednotlivo.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.