

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/18/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200055
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200055.1

ROZSUDOK

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. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): GOLLAS, spol. s r.o. [do 04.04.2022 - Zasielateľstvo Gogová Vlasta, spol. s r.o.], IČO: 36 333 905, Lúčky 1245/30, 972 01 Bojnice, právne zastúpený: JUDr. Jozef Námešný, advokát Nábřežie Sv. Cyrila 47, 971 01 Prievidza, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100063096/2021 zo dňa 15.01.2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/4/2021-42 zo dňa 25. mája 2021, takto

r o z h o d o l :

- I. Návrh sťažovateľa na prerušenie kasačného konania sa z a m i e t a.
- II. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.
- III. 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. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 101329297/2020 zo dňa 18.08.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobcovi rozdiel nadmerného odpočtu v sume 3.829,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2019, ktorý sa týkal piatich faktúr od dodávateľa Juraj Goga, s.r.o. (ďalej aj ako „dodávateľ“).

2. Správca dane uviedol, že na základe vykonaného dokazovania mal za preukázané, že:

- žalobca bol a stále aj je registrovaný na špedičnom portáli RAALTRANS, pričom dodávateľ na uvedenom špedičnom portáli nebol a nie je registrovaný;

- žalobca bol dopravcami (reálnymi vykonávateľmi dopravy) vo veci objednaníu prepravy kontaktovaný priamo, prostredníctvom telefónneho čísla, ktoré bolo zverejnené pri ponuke zadávateľa prepravy na špedičnom portáli RAALTRANS;
- dopravcovia (reálni vykonávatelia dopravy) po telefonickom kontaktovaní zadávateľa prepravy na portáli RAALTRANS (žalobca, lebo iba on bol na tomto portáli registrovaný), následne mailom obdržali konkrétne podmienky dopravy. Tento e-mail bol odoslaný z e-mailovej adresy Vlasty Gogovej - konateľky žalobcu;
- dopravcovia faktúru na dodávateľa vystavili z dôvodu, že takto to bolo uvedené v e-maily, ktorý im bol zaslaný z e-mailovej adresy Vlasty Gogovej - konateľky žalobcu.

Na základe týchto skutočností správca dane tvrdil, že služby v zmysle faktúr uvedených v bode 1.1. prvostupňového rozhodnutia nedodala spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., ale si ich u dopravcov obstaral priamo žalobca. Tvrdenie žalobcu, že vkladaním spoločnosti Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. do reťazca obchodov s prepravou išlo o to, aby si nemusel hľadať dopravcov a prepravcov sám, ako aj tvrdenie, že celé to riešil pán Goga, resp. po zmene konateľa pani S., sa podľa správcu dane nepreukázalo. V posudzovanom prípade nebol daňovým subjektom preukázaný deklarovaný priebeh zdaniteľných obchodov a komunikácia s dodávateľom.

3. Správca dane zdôraznil, že nie je možné považovať za dodanie tovaru alebo služby také plnenie, v ktorom absentuje dôkazný prostriedok o vykonaní dodávok osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Uviedol, že vznik daňovej povinnosti zo zdaniteľných plnení je viazaný na ich skutočnosť (reálnosť).

4. Zo zistení podľa správcu dane vyplýva, nereálnosť predmetných obchodov, ktorá je umocnená aj ďalšími zisteniami - ničím a nikým neukázaná (iba) poštová komunikácia medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom. Konštatoval, že daňový subjekt si fakticky dopravu zabezpečoval sám. Pred správcom dane nebolo preukázané, že dodávateľ uvedený na faktúre vykonal činnosti, ktoré sú predmetom fakturácie.

5. Správca dane tiež poukázal zistenia, ktoré evokujú, „že sa jedná viac o účelové ako o náhodné stretnutie subjektov obchodného reťazca v posudzovanom zdaňovacom období“:

- na rovnakej adrese (Nábřežná 2E, 971 01 Prievidza) je prevádzkareň žalobcu, ako aj sídlo spoločnosti Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. po zmene konateľa na O. S.;
- konateľkou žalobcu je pani Vlasta Gogová, konateľom deklarovaného dodávateľa spoločnosti Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. bol do 21.03.2019 jej syn Juraj Goga;
- Juraj Goga prepísal spoločnosť na bezdomovkyňu O. S. (ČR), avšak v rozpore s tvrdeniami pred správcom dane, na základe splnomocnenia naďalej elektronicky komunikuje so správcom dane a ako jediný aj naďalej disponuje s účtom tejto spoločnosti;
- O. S. (ČR) nemala nikdy dispozičné právo k účtu dodávateľa;
- spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. v elektronicky podanom daňovom priznaní DPH vykazuje obraty (obchody), nie je však známe aké, nakoľko sú reálne nepreukázané.

6. Správca dane poukázal aj na skutočnosti u subdodávateľa žalobcu, spoločnosť QUIES - M. s.r.o., že táto v podaných daňových priznaniach na DPH vykazovala plnenia v oveľa nižších sumách. Spol. QUIES - M, s.r.o. o.i. uviedla, že za odberateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. vystupovala vždy pani Vlasta Gogová. Preverovaním bolo zistené, že daňový subjekt QUIES - M, s.r.o. v období január až august 2019 nevystavil faktúry pre odberateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., faktúry nezaevidoval v Záznamoch o DPH a neodviedol súvisiacu daň.

7. Správca dane uviedol, že predmetné faktúry neboli vystavené na základe materiálneho plnenia a nemajú povahu faktú. Taktiež nie je zrejmé, kto ich vystavil - je na nich uvedený kontakt na Juraja Gogu (bývalého konateľa) - ten však tvrdí, že po zmene na nového konateľa nevykonával v spoločnosti žiadnu činnosť. Dodávateľ je nekontaktný, doklady sú nedostupné, a žalobcom deklarovaný priebeh zdaniteľných obchodov nebol preukázaný.

8. Žalovaný rozhodnutím číslo: 100063096/2021 zo dňa 15.01.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

9. Žalovaný v rozhodnutí - okrem iných - skonštatoval, že z vykonaného dokazovania vyplývajú neobvyklé okolnosti obchodných transakcií, ktoré v nadväznosti na skutočnosti zistené v súvislosti s konaním dodávateľa a žalobcu zakladajú dôvodné pochybnosti, že dodávateľ a odvolávajúci sa deklarovali vzájomné obchodné transakcie len pre daňové účely s cieľom agresívnej daňovej optimalizácie, pričom sporné plnenia reálne nedodal deklarovaný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., v mene ktorého pri obchodných transakciách konal sám žalobca. Správca dane zistil, že za dodávateľa v obchodnom styku so subdodávateľmi (prepravcami) jednala priamo konateľka žalobcu - matka Juraja Gogu, ktorá prostredníctvom špedičného portálu, na ktorom je registrovaná, našla dopravcu, telefonicky dohodla podmienky prepravy, vypracovala objednávku a zaslala ju zo svojej mailovej adresy konkrétnemu dopravcovi, pričom na objednávke neuviedla ako objednávateľa dopravy žalovaného, ale svojho dodávateľa.

10. Pokiaľ žalobca v odvolaní formuloval dve právne otázky, na ktoré mal podľa odvolateľa správca dane hľadať odpoveď v judikatúre Súdneho dvora EÚ (1. Sú dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u odvolávajúceho sa nedostatky zistené u dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o.?, 2. Je dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u odvolateľa poskytnutie príležitostnej pomoci dodávateľovi?), žalovaný uviedol, že v preskúmanom prípade je potrebné na otázky žalobcu odpovedať záporne, pretože dôvodom na obmedzenie základného práva žalobcu na odpočítanie dane neboli nedostatky zistené u dodávateľa a príležitostná pomoc odvolateľa svojmu dodávateľovi. Dôvodom bola skutočnosť, že sporné faktúry boli vystavené s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality DPH, avšak bez ekonomického opodstatnenia. Žalovaný uviedol, že zásada neutrality DPH nebráni tomu, aby správca dane obmedzil základné právo na odpočítanie DPH u žalobcu, ktorý svojim konaním v obchodnom styku narušil riadne fungovanie spoločného systému DPH - a to aj v prípade, ak formálne splnil podmienky v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), pričom na základe objektívnych skutočností bolo preukázané, že obchodný vzťah s dodávateľom, bol deklarovaný účelovo a bez riadneho podnikateľského dôvodu a reálneho ekonomického opodstatnenia s cieľom obchádzať daňové povinnosti. Z uvedeného dôvodu, je podľa žalovaného taktiež neopodstatnená námietka odvolateľa, v zmysle ktorej podotýka, že nezískal žiadnu daňovú výhodu, lebo používal plný režim DPH (vstup, výstup). Žalovaný konštatoval, že získanie daňovej výhody - odpočítania dane - je právom každého platiteľa dane za splnenia zákonných požiadaviek, avšak žalobca nespĺnil zákonné podmienky na získanie daňovej výhody (v podobe odpočítania dane) z dôvodu, že podmienky nespĺnil, pretože obchodný vzťah s dodávateľom účelovo predstieral, avšak bez riadneho podnikateľského dôvodu a ekonomickej reality s cieľom obchádzania daňových povinností

11. Žalovaný poukázal aj na to, že z kontrolných výkazov dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. bolo správcom dane zistené, že tento mal jediného odberateľa - žalobcu - a okrem iných mal dodávateľa spol. SLOVJO s.r.o., ktorý dlhodobo vykazoval vysoké obraty a neprimerane nízke daňové povinnosti, so správcom dane nespôlupracuje; konateľom je nekontaktný občan Českej republiky, ktorého pobyt je neznámy; na registrovanej adrese nesídlí; nepreukázal vykonávanie ekonomickej činnosti; nepreukázal opodstatnenosť registrácie pre DPH a odo dňa 27.12.2018 je splnomocneným zástupcom daňového subjektu na elektronické doručovanie Ján Goga, (ktorý je taktiež synom konateľky žalobcu). Žalovaný uviedol, že na základe uvedených skutočností existuje dôvodné podozrenie, že účelovo a bez riadneho podnikateľského dôvodu deklarovaný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., daň fakturovanú odvolateľovi reálne do štátneho rozpočtu neodvádzal, pretože si daň na výstupe znižoval prostredníctvom faktúr od nekontaktného dodávateľa SLOVJO s.r.o., čím došlo k daňovému úniku a k strate na príjmoch štátneho rozpočtu.

12. Žalovaný uviedol, že z vykonaného dokazovania bolo zistené, že deklarovaný dodávateľ nevlastnil vozidlá a priamo nevykonával prepravu, pričom jeho jediným odberateľom bol žalobca, ktorý bol taktiež sprostredkovateľom prepravy.

13. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 11S/4/2021-42 zo dňa 25. mája 2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia.

14. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že spoločnosť Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. ako dodávateľ žalobcu dodala pre žalobcu služby uvedené na sporných faktúrach, pričom žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočet dane z dodávateľských faktúr od uvedeného dodávateľa, je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu. Následne zdôraznil, že dôkaznú povinnosť v daňovom konaní má prioritne daňový subjekt (žalobca).

15. Krajský súd ďalej skonštatoval, že zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda dodanie dohodnutého tovaru a vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru alebo služieb) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. V tejto súvislosti je v zmysle napadnutého rozsudku potrebné mať na pamäti základnú zásadu obchodného práva, ktorou je poctivý obchodný styk. Podľa krajského súdu nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý účelovo vloží do obchodného reťazca tretiu spoločnosť, pričom obchodný prípad reálne zabezpečí sám.

16. Správny súd bol toho názoru, že už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, že je nedôveryhodný, rizikový, problémový a nekontaktný, že nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky alebo služby, že zdaniteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o reálnosti dodávok tovaru alebo služieb tak, ako to bolo v prípade žalobcu. Správny súd navyše konštatoval, že je tu pochybnosť aj o prevode obchodného podielu na osobu novej konateľky dodávateľa - p. Vaňkátovej (v skutočnosti priezvisko Danišová), ktorá v čase prevodu obchodného podielu už mala zmenené priezvisko takmer dva roky.

17. Pokiaľ žalobca tvrdil, že došlo k dodaniu tovaru dodávateľom Zasielateľstvo Juraj Goga s.r.o., bolo podľa krajského súdu jeho povinnosťou preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet dane zákon o DPH stanovil. V prípade ak, si žalobca uplatnil nárok odpočet dane z dodávateľských faktúr, potom musí vedieť preukázať, že plnenia, z ktorých vyplýva uplatnenie práva na odpočet dane majú reálny základ a neboli vykonané len formálne uvedením na dodávateľských faktúrach, čo v tomto prípade nebolo reálne preukázané. Z dokazovania správcu dane bolo preukázané, že deklarovaný dodávateľ bol v čase údajnej dodávky pod vedením nekontaktnéj osoby, s ktorou sa sám bývalý konateľ (syn konateľky žalobcu - pozn. kasačný súd) podľa vlastných slov nekontaktoval a objednávky boli zasielané poštou, pričom však z obsahu výpovedí svedkov - dopravcov (a e-mailov) vyplynulo, že objednávky zabezpečovala konateľka žalobcu (a ako deklarovaného dodávateľa nepoznali Juraja Gogu ani novú konateľku).

18. Krajský súd poukázal na to, že správca dane nadobudol pochybnosti okrem iného aj z dôvodu, že sporné faktúry boli vystavené dodávateľskou spoločnosťou pre žalobcu v predmetnom zdaňovacom období nekontaktnou konateľkou, pričom podľa výpovedí svedkov reálne konala konateľka žalobcu. Ďalej argumentoval tým, že bývalý konateľ sa zásadne rozchádzal vo svojich tvrdeniach (nekonal za spoločnosť), pričom bolo preukázané, že splnomocnil ďalšiu osobu na podanie daňového priznania, disponoval účtom spoločnosti a objednávky išli z emailu konateľky žalobcu. Správny súd uviedol, že všetky tieto skutočnosti oprávnené navodzujú vznik pochybností správcu dane o reálnom uskutočnení dodania tovaru žalobcovi uvedenou spoločnosťou, pričom svedčia tej okolnosti, že dodávku si zabezpečil žalobca sám. Podľa správneho súdu je nepravdepodobné a neštandardné, aby konateľka žalobcu bez ďalšieho konala za dodávateľa a nemala vedomosť o reálnom stave spoločnosti dodávateľa, ktorá bola prepísaná na tretiu osobu, pričom syn konateľky žalobcu mal naďalej k dispozícii účet spoločnosti, s ktorým disponoval a súčasne konal aj v daňových veciach. Naopak, od konateľa spoločnosti a matky syna sa dá logicky očakávať, že bude vedieť jasne uviesť a popísať

dôvody obchodov a súčasne poznať stav spoločnosti, ktorej vlastníkom je/bol syn. Neobstoí preto tvrdenie o krátkodobej výpomoci zo strany matky, keď nie sú k dispozícii žiadne ďalšie doklady, účtovníctvo dodávateľa a nová konateľka je nekontaktná v Českej republike, zvlášť keď ani jej priezvisko uvedené v zmluve o prevode obchodného podielu nebolo správne.

19. Krajský súd konštatoval, že v správnom konaní bolo preukázané, že obchodný vzťah žalobcu s uvedeným dodávateľom Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. bol deklarovaný účelovo a bez riadneho podnikateľského dôvodu a reálneho ekonomického opodstatnenia s cieľom získať u žalobcu daňovú výhodu v podobe odpočítania dane, na ktorú by inak žalobca nedosiahol. Bývalý konateľ dodávateľa Juraj Goga (syn konateľky žalobcu) síce potvrdil vystavenie faktúr, keď v konaní bolo preukázané, že konateľka žalobcu konala za dodávateľa, a to aj v čase, kedy bola konateľkou dodávateľa nekontaktná osoba z Českej republiky, teda zdaniteľné plnenie si vykonal žalobca sám. Je potrebné si uvedomiť, že ak žalobca vybavil obchodný telefonát vystavením objednávky pre prepravcu a súčasne zabezpečením prepravy pre odberateľa, a tak reálne vykonal celú obchodnú transakciu v podobe zasielateľstva sám, pričom vkladanie ďalšieho medzičlánku v podobe spoločnosti Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. nemalo skutočný podnikateľský význam (ak ich cieľom nemala byť optimalizácia daní). Tu je podľa správneho súdu potrebné si uvedomiť, že reálne vykonal obchod podliehajúci zdaniteľnému plneniu žalobca sám, a preto v súlade s § 3 ods. 1 v spojení s § 9 zákona o DPH je táto osoba, zdaniteľnou osobou, ktorá je v súlade s § 72 zákona o DPH povinná vystaviť faktúru.

20. Krajský súd napokon uviedol, že žalobca v závere žaloby žiadal, aby správny súd zväzil v prípade pochybností podanie prejudiciálnych otázok na Súdny dvor EÚ, pričom z obsahu uvedenej časti žaloby podľa krajského súdu nevyplýva, že žalobca podáva návrh na prerušenie konania. K sformulovaným prejudiciálnym otázkam správny súd konštatoval, že podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania takýmto obsahom nie je potrebné v tomto konaní, nakoľko skutkovo ide o rozdielnu situáciu, keďže v tomto konaní nejde primárne o problém v dodávateľskom prostredí žalobcu tak, ako ho chápe žalobca, ale o kombinovaný problém vo sfére žalobcu spôsobený jeho vlastným postupom a konaním, keď uvedený postup a konanie žalobcu mali dopad na posúdenie ním deklarovaných obchodných transakcií na vstupe ako účelových, bez ekonomického základu s cieľom daňovej optimalizácie, pri súčasnej vedomosti žalobcu o neštandardnosti existujúcich pomerov v spoločnosti dodávateľa, za ktorú reálne konala konateľka žalobcu.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

21. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Sťažovateľ tiež navrhol, aby kasačný súd prerušil konanie a predložil Súdnemu dvoru EÚ prejudiciálne otázky, ktoré formuloval.

22. V súvislosti s dôvodom kasačnej sťažnosti podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g) SSP sťažovateľ v prvom rade namietal, že žalovaný aj krajský súd pochybili, keď odobrili nepreskúmateľné rozhodnutie daňového úradu. Uviedol, že v odvolaní namietal, že napriek tomu, že prvostupňové rozhodnutie vo svojom výroku obsahovalo formuláciu, že správca dane rozhodoval podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ, v odôvodnení touto judikatúrou neargumentoval. V žalobe následne namietal, že žalovaný úplne nemôže nahrádzať daňový úrad tým, že sa pokúsil oprieť svoj právny názor o rozsudok v spojených veciach C-459/17 a C-460/17, ktorý navyše podľa sťažovateľa nie je aplikovateľný na predmetnú vec.

23. Sťažovateľ poukázal na to, že na strane 13 napadnutého rozhodnutia je uvedené, že v predmetnej veci „nebola spornou otázkou reálna existencia služieb a ich použitie na uskutočnené zdaniteľné plnenia na výstupe“, z čoho sťažovateľ vyvodil, že sa má právo domáhať zásady neutrality dane, nakoľko služba ako taká existuje. Uviedol, že podľa relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ, daňový úrad po tom, ako zistil skutočnosti zakladajúce pochybnosti o dodaní u dodávateľov, mal sa zamerať na preukázanie splnenia podmienok podvodu - neoprávnená daňová výhoda a vedomosť, pričom

sťažovateľ dodal, že on žiadnu daňovú výhodu nezískal. V tejto súvislosti sťažovateľ namietal porušenie práva na súdnu ochranu (§ 440 ods. 1 písm. f/), lebo sa krajský súd podľa neho vôbec nezaoberal žalobným dôvodom, že pokiaľ judikatúru Súdneho dvora EÚ správca dane uvádzal a konkrétne ju nepoužil v odôvodnení, potom je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné a nepreskúmateľné prvostupňové rozhodnutie by mal správny súd zrušiť aj spolu s rozhodnutím odvolacieho orgánu, ktoré ho potvrdilo. Namietal, že sa nemal možnosť brániť, keď nevie, podľa akého právneho podkladu, v tomto prípade záväznej judikatúry Súdneho dvora EÚ, bolo na prvom stupni rozhodnuté.

24. Sťažovateľ ďalej uviedol, že krajský súd neaplikoval záväznú judikatúru Súdneho dvora EÚ, v zmysle ktorej rôzne nedostatky zistené v konaní reťazca dodávateľov nemôžu byť dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u odberateľa. V ďalšej časti sťažovateľ citoval rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, konkrétne: rozsudok C-277/14 (Stehcemp), rozsudok C-285/11 (Bonik), rozsudok C-324/11 (Gábor Tóth), rozsudok C-18/13 (Maks Pen), rozsudok C-439/04 (Kittel), rozsudok C-354/03 (Optigen). V tejto súvislosti konkrétne poukázal na to, že mu nemožno odprieť odpočet DPH z dôvodu, že dodávateľ - Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. bol v čase daňovej kontroly nekontaktný a jeho účtovníctvo nedostupné, že nemal materiálne predpoklady na dodanie (nevlastní vozidlá) a že údaje nepredložil, okrem faktúr, žiadne iné dôkazy. Rovnako sa ohradil, že z uvedenej judikatúry vyplýva, že nemožno odmietnuť odpočet ani z dôvodu, že subdodávateľ - spoločnosť QUIES-M, s.r.o. nemá faktúry za prepravu vystavené pre dodávateľa v záznamoch o DPH a nebola z nich odvedená DPH, pričom žalovaný z tohto vyvodil záver, že dodávateľ prepravnú službu nenakúpil, preto ju nemohol ďalej predať žalobcovi. Z rozhodnutia Kittel sťažovateľ vyvodil, že nemožno zmariť odpočet DPH z dôvodu, že sťažovateľ a dodávateľ vykonali umelo vloženú (predstieranú) obchodnú transakciu „len pre daňové účely s cieľom agresívnej daňovej optimalizácie" (strana 13 rozhodnutia žalovaného).

25. Sťažovateľ má za to, že on svoje dôkazné bremeno uniesol (najmä vzhľadom na predloženú faktúru a existujúcu službu - bola predaná na výstupe a odberateľ má faktúru). Uviedol, že nedostatky u dodávateľa a subdodávateľov sú irelevantné, preto má dôkazné bremeno správca dane, aby preukázal existenciu neoprávnenej daňovej výhody a vedomosti. Sťažovateľ argumentoval, že on nezískal žiadnu daňovú výhodu tak, ako to uvádza krajský súd (v bode 17 napadnutého rozsudku) a že je nesprávny záver krajského súdu, že sťažovateľ nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa (bod 18 napadnutého rozsudku). Zdôraznil, že v administratívnom spise otázka daňového úniku nie je ustálená a že on obchody nedojednávával, ako to paušalizuje žalovaný aj krajský súd, „len príležitostne poskytol súčinnosť dodávateľovi (telefón, email)", preto o túto skutočnosť podľa neho nemožno opierať tvrdenie o jeho vedomosti o prípadnom daňovom úniku.

26. V čl. II. C) kasačnej sťažnosti pod označením „Zásada primeranosti a proporcionality - na ďalšie prvostupňové konanie nie je dôvod" sťažovateľ argumentoval, že v prípade dôvodnosti kasačnej sťažnosti podľa jeho názoru nie sú dôvody na ďalšie prvostupňové konanie.

27. V čl. II. D) kasačnej sťažnosti pod označením „Rozhodovacia prax kasačného súdu a prejudiciálne otázky" sťažovateľ uviedol, že rozhodnutia správneho súdu by vo všeobecnosti mali byť presvedčivé a argumentačne konzistentné pri aplikácii záväznej judikatúry. Sťažovateľ sa preto domáhal právnych záverov z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/5/2020, kde kasačný súd prevzal právny názor a výkladové prvky Súdneho dvora EÚ v tom zmysle, že odberateľ má právo na odpočet dane v situácii, ak plnenie existuje a zistené pochybnosti sú výlučne na strane reťazca dodávateľov.

28. Sťažovateľ je toho názoru, že príležitostná spolupráca dodávateľa s odberateľom je v podnikateľskej praxi bežná, toto nemôže byť titulom na zmarenie odpočtu u sťažovateľa; nič na tom nemení ani to, že konatelia boli blízke osoby (matka a syn), opačný výklad by znamenal ústavné neprípustnú diskrimináciu blízkych osôb.

29.

Sťažovateľ následne uviedol, že si dovoľuje zopakovať záverečné podstatné právne otázky, „lebo krajský súd ich ponechal bez povšimnutia". Uviedol, že ak správny súd vo všeobecnosti odmietne

podat' prejudiciálnu otázku na Súdneho dvora EÚ z dôvodu, že o takejto otázke už bolo rozhodnuté, mal by uviesť číslo takeého rozsudku. Následne sťažovateľ uviedol: „ak by mal kasačný súd aj po oboznámení sa s požadovanou judikatúrou SDEÚ vo veci samej nejasno, musí podať podľa článku 267 ods. 3 Zmluvy o fungovaní EÚ ako súd poslednej inštancie tieto prejudiciálne otázky na SDEÚ postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP; sťažovateľ o to výslovne žiada:"

a) „S prihladením na ustálenú judikatúru SDEÚ o dvojitej podmienke (neoprávnená daňová výhoda a vedomosť) neuznania odpočtu DPH (C-354/03 Optigen; C-439/04 Kittel; C-80/11 Mahageben; C-285/11 Bonik; C-324/11 Gábor Tóth; C-18/13 Maks Pen; C-277/14 Stehcemp) - môžu byť rôzne nedostatky v prostredí dodávateľa služby Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. a jeho dodávateľov, napríklad také, ktoré vo veci samej zistil daňový úrad (najmä - nekontaktný dodávateľ, nedostupné doklady v čase kontroly, nezaplatil DPH) - dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u odberateľa služby Zasielateľstvo Gogová Vlasta, spol. s r.o. ?"

b) „S prihladením na vyššie uvedenú judikatúru SDEÚ o dvojitej podmienke neuznania odpočtu DPH - môže byť skutočnosť zistená daňovým úradom vo veci samej, že kontrolovaný odberateľ Zasielateľstvo Gogová Vlasta, spol. s r.o. príležitostne pomáhal svojmu dodávateľovi (napr. vybaviť obchodný telefonát) - dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u tohto odberateľa?"

30. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že námietky sťažovateľa považuje za neopodstatnené. Uviedol, že správca dane u žalobcu vykonal daňové kontroly aj za iné zdaňovacie obdobia (2, 3, 5, 6, 7, 8/2019) a zistil, že žalobca si opakovane uplatňoval právo na odpočítanie dane v súvislosti s faktúrami od dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. Správca dane zistil informácie z kontrolných výkazov DPH, z ktorých vyplýva, že nekontaktný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. súvisiacu daň reálne neodviedol do štátneho rozpočtu, pretože si daň na výstupe, fakturovanú žalobcovi, opakovane znižoval prostredníctvom fiktívnych faktúr od nekontaktných tuzemských dodávateľov SLOVJO, s.r.o., JURDO s.r.o. a GOVLAS s.r.o., ktorí reálne nevykonávajú žiadnu ekonomickú činnosť, pričom tuzemský dodávateľský reťazec bol vytvorený účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu. Deklarovaný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. v kontrolných výkazoch DPH tiež deklaroval prijaté faktúry od dodávateľov z iných členských štátov EÚ.

31. Žalovaný uviedol, že v prípade, ak by sťažovateľ nadobudol služby priamo od dodávateľov z iných členských štátov EÚ, bola by transakcia u žalobcu neutrálna, pretože by bol uplatnený prenos daňovej povinnosti na žalobcu, ktorý by súvisiacu daň priznal a zároveň by si daň odpočítal, avšak účelovým zapojením tuzemských dodávateľov Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., JURDO s.r.o., GOVLAS s.r.o. a SLOVJO, s.r.o., bez riadneho podnikateľského dôvodu a bez zaplatenia dane, bola vytvorená situácia, pri ktorej sťažovateľ získal daňovú výhodu v podobe odpočítania dane, na ktorú by bez účelovo vykonštruovaného dodávateľského reťazca nedosiahol. Žalovaný taktiež analyzoval daňové priznania DPH sťažovateľa, pričom zistil, že si v každom zdaňovacom období roka 2019 uplatnil nadmerný odpočet, celkovo v sume 48.529 €, pričom deklarovaný dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. v daňových priznaniach vykazoval daňové povinnosti mesačne priemerne v sume 250 €. V preskúvanom prípade nepochybne došlo k daňovému úniku a k strate na daňových príjmoch štátneho rozpočtu, pretože účelovo a bez riadneho podnikateľského dôvodu vložený dodávateľ Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., za ktorého v čase realizácie sporných transakcií konala konateľka žalobcu a tiež bývalý konateľ Juraj Goga (syn), ktorý mal jediný právo disponovať s bankovým účtom nekontaktného dodávateľa, a to aj v čase, kedy bola konateľkou nekontaktná osoba z Českej republiky, súvisiacu daň do štátneho rozpočtu reálne neodvádzal, pretože si daň na výstupe znižoval „fiktívnymi faktúrami".

32. Sťažovateľ podľa žalovaného neopodstatnene namietal, že sa adresne domáhal relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorú správca dane bez zrozumiteľného odôvodnenia odmietol. Žalovaný zdôraznil, že správca dane v odôvodnení rozhodnutia jednoznačne konštatoval, že k obmedzeniu práva žalobcu nedošlo z dôvodu nedostatkov dodávateľa a subdodávateľov, ale výhradne z dôvodu konania samotného žalobcu, pričom správca dane v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29.02.2016.

III.

Konanie na kasačnom súde

33. Prejednávaná vec bola dňa 29.09.2021 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) a náhodným výberom technickým a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky bola pridelená na rozhodnutie senátu 4S - sp. zn. 4Sfk/18/2021.

34. 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

35. 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.

36. 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.

37. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), 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.

38. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

39. 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.

40. 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.

41. 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.

42. Kasačná sťažnosť bola odôvodnená podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP. Kasačný súd konštatuje, že v texte kasačnej sťažnosti sa jednotlivé dôvody sťažnosti značne prelínajú.

43. Kasačný súd sa v prvom rade musel vysporiadať s kasačnou námietkou sťažovateľa v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Podľa § 139 ods. 2 SSP, v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

44. V zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, v správnom súdnictve s odkazom na ustanovenie § 139 ods. 2 SSP. Odôvodnenie rozhodnutia musí sledovať účel vyložiť dôvodnosť, zákonnosť a spravodlivosť tohto záverečného úsudku správneho súdu. Odôvodnenie rozhodnutia je tiež prostriedkom kontroly správnosti postupu správneho súdu pri vydávaní rozhodnutia z hľadiska možnosti preskúmania tohto rozhodnutia na základe podaného opravného prostriedku, ako aj prostriedkom kontroly súdnej moci verejnosťou. Rozhodnutie správneho súdu, ktoré je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov alebo pre nezrozumiteľnosť, nedáva dostatočné záruky pre to, že nebolo vydané v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

45. Sťažovateľ namietal, že sa krajský súd osobitne nezaoberal žalobným dôvodom, ktorým poukazoval na nepreskúmateľnosť prvostupňového rozhodnutia a na to, že žalovaný nemal toto rozhodnutie argumentačne rozšíriť o judikatúru Súdneho dvora EÚ, ale mal ju zrušiť. Kasačný súd v nadväznosti na uvedené preskúmal, či napadnutý rozsudok krajského súdu reaguje na podstatné námietky sťažovateľa, ktoré predložil v časti II. A) správnej žaloby. Je zrejmé, že krajský súd sa explicitne a osobitne k uvedenej námietke nevyjadril v samostatnom bode právneho posúdenia - avšak z formulácie jednotlivých bodov 31 až 45 napadnutého rozsudku - vyplýva, že uvedenú námietku krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Krajský súd výslovne uviedol, že je toho záveru, „že rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného ako aj správca dane vedúci k vydaniu napadnutého a prvostupňového rozhodnutia" (bod 31 napadnutého rozsudku), pričom v ďalších bodoch napadnutého rozsudku závery obsiahnuté v napadnutom a prvostupňovom rozhodnutí preskúmal vo vzťahu k dôkaznému bremenu, ktoré hodnotil aj vo vzťahu k judikatúre Súdneho dvora EÚ.

46. Z obsahového hľadiska k námietke, že druhostupňové - napadnuté rozhodnutie argumentačne doplnilo prvostupňové rozhodnutie o citáciu konkrétnych rozhodnutí Súdneho dvora EÚ (namiesto toho, aby prvostupňové rozhodnutie zrušilo), kasačný súd doplnia, že správca dane uviedol vo svojom rozhodnutí príslušné právne ustanovenia zákona o DPH, pričom to, že v odôvodnení explicitne nepoukázal na konkrétne rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, nezakladá nepreskúmateľnosť predmetného rozhodnutia. Zároveň pri rešpektovaní zásady jednotnosti správneho konania a rozhodnutí správnych orgánov ako celku, skutočnosti obsiahnuté v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia boli argumentačne rozšírené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia s konkrétnou aplikáciou vybraných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ. V danej súvislosti kasačný súd dáva do pozornosti aj rozhodnutie najvyššieho súdu publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č. R 103/2011, v zmysle ktorého je neúčelné a nehospodárne formálne zopakovanie administratívneho konania, ak pre účastníka vo vzťahu k skutkovej stránke veci nepredstavuje reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech.

47. V nadväznosti na uvedené kasačný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok obsahuje odôvodnenie, ktoré v nevyhnutnej miere dáva odpovede na uvedenú právnu otázku, preto je uvedený kasačný dôvod nedôvodný. Podľa názoru kasačného súdu kvalite odôvodnenia rozsudku krajského súdu nie je možné vytknúť žiadnu okolnosť, ktorá by dopadala na zákonnosť napadnutého rozsudku.

48. Sťažovateľ v súvislosti s právnym posúdením veci primárne argumentoval tým, že: (i) samotná doprava nebola spochybnená (ii) pochybnosti smerovali primárne k jeho dodávateľovi a subdodávateľom, (iii) že on sám svojmu dodávateľovi len príležitostne pomáhal - čo však nepovažuje za dôvod neuznania odpočtu, (iv) správcom dane nebol dostatočne preukázaný prípadný daňový únik.

49. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené zistil, že v kasačnom konaní boli rovnaké sťažovateľom namietané právne otázky v obdobnej veci už právoplatne posúdené Najvyšším správny súdom Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 4Sfk/11/2021 zo dňa 26.01.2022. Kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP poukazuje na prevzatú časť odôvodnenia rozsudku najvyššieho správneho súdu - sp. zn. 4Sfk/11/2021 zo dňa 26.01.2022:

„32. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia kasačný súd uvádza, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. V tejto súvislosti najvyšší správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

33. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015: „aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.“ Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

34. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

35. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotno-právne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

36. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu SR č.k. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcov, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

37. Podstatné v danej veci z hľadiska právneho posúdenia je, že nárok na odpočítanie dane vzniká za predpokladu splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane upravených v čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane sú: poskytovateľom plnenia je iná zdaniteľná osoba (t.j. status osoby dodávateľa), predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej

činnosti. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, je možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t.j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je. b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. Skutkové závery správneho súdu vyjadrené v napadnutom rozsudku sú pritom podložené dôkazmi z administratívneho spisu. Sťažovateľ preukazoval svoj nárok na odpočet DPH priloženými faktúrami, iné dôkazy správcovi dane nepredložil. Správca dane ako aj krajský súd dôvodne prijali záver, že absentovali relevantné dôkazy, ktoré by preukázali, že fakturované služby aj boli reálne dodané spoločnosťou Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. Tieto neboli arbitrálne ale vychádzali z relevantne zistených skutočností. Sporné faktúry boli vystavené nekontaktnou spoločnosťou v predmetnom zdaňovacom období. Z dokazovanie aj vyplývalo (výpovede svedkov, emaily), že konateľka žalobcu priamo zabezpečovala objednávky a teda konala za dodávateľa. V správnom konaní bolo preukázané, že obchodný vzťah s dodávateľom Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., bol iba formálne deklarovaný, ale bez reálneho ekonomického opodstatnenia. Bývalý konateľ dodávateľa Juraj Goga (syn konateľky žalobcu) síce potvrdil vystavenie faktúr, ale v konaní bolo preukázané, že konateľka žalobcu konala za dodávateľa, a to aj v čase, kedy bola konateľkou dodávateľa nekontaktná osoba z Českej republiky, a teda zdaniteľné plnenie si vykonal žalobca sám. Správca dane sa komplexne zaoberal aj obchodnými vzťahmi dodávateľa žalobcu, predovšetkým vo vzťahu k jeho tuzemským dodávateľom (GOVLAS, s.r.o., SLOVJO, s.r.o. a JURDO, s.r.o.), ale základnou otázkou v predmetnej veci bolo dôvodné spochybnenie dodania služieb prostredníctvom deklarovaného dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. a uvedené správne konštatoval aj krajský súd. Právne posúdenie správneho súdu bolo vecne správne s tým, že deklarovaný obchod bol dôvodne spochybnený. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté."

50. Nad rámec uvedeného a vzhľadom na to, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti opakovane namietal, že v predmetnej veci nedošlo z jeho strany k daňovému úniku, kasačný súd aspoň v stručnosti uvedie k tejto námietke sťažovateľa niekoľko svojich úvah. Hoci pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotno-právne podmienky odpočtu DPH sú splnené, v predmetnej veci z administratívneho spisu, napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia vyplývajú skutočnosti, ktoré správca dane identifikoval a z ktorých možno (subsidiárne) vyvodiť aj účasť sťažovateľa na daňovom podvode. Neobstojí totiž tvrdenie sťažovateľa, že u neho k daňovému úniku nedošlo. Pokiaľ ide o existenciu daňového úniku, uplatňuje sa objektívny test v rámci celého reťazca vyžadujúci preukázanie existencie podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň), a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (t.j. Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., GOVLAS, s.r.o. a SLOVJO, s.r.o.). Daňový podvod je judikatúrou definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia (k tomu porovnaj napr. aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 30. januára 2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60). Pokiaľ ide o tzv. vedomostný test konkrétneho subjektu spočívajúci v preukázaní objektívnych skutkových okolností svedčiacich tomu, že sťažovateľ o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, samotná konateľka sťažovateľa konala za svojho dodávateľa, pričom mala personálnu väzbu na bývalého konateľa a disponenta s účtom svojho dodávateľa (syn). Kasačný súd uvedené nehodnotí, na rozdiel od sťažovateľa, za „neprípustnú diskrimináciu blízkych osôb“, nakoľko sa nejedná výlučne o rodinnú väzbu, z ktorej by správca dane indikoval vedomosť daňového subjektu, ale táto vyplývala z konania týchto subjektov, osobitne konateľky sťažovateľa.

51. Kasačný súd sa nestotožnil s námietkou sťažovateľa, v ktorej poukazoval na ustanovenie § 440 ods. 1 písm. h) SSP, teda že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. V tejto časti sťažovateľ v zásade poukázal na dôvody, ktoré subsumoval pod nesprávne právne posúdenie veci v predchádzajúcej časti kasačnej sťažnosti. Kasačný súd sa s námietkami týkajúcimi sa

právneho posúdenia veci krajským súdom vysporiadal vyššie v tomto rozsudku. Už v administratívnych rozhodnutiach správcu dane bola ozrejmenej reakcia správcu dane na argumentáciu sťažovateľa ako daňového subjektu na relevantnú judikatúru s konštatáciou, že k obmedzeniu práva žalobcu nedošlo z dôvodu nedostatkov dodávateľa, resp. jeho subdodávateľov, ale najmä z dôvodu konania samotného žalobcu, pričom správca dane v tejto súvislosti poukázal na judikatúru aj Súdneho dvora EÚ.

52. Zároveň sťažovateľ namietal, že krajský súd nepreušil konanie a nepredložil ním formulované otázky Súdному dvoru EÚ. Krajský súd svoj postup dostatočne odôvodnil v bode 44. napadnutého rozsudku, keď uviedol, že sa jedná o rozdielnu situáciu, keďže v tomto konaní nejde primárne o problém v dodávateľskom prostredí žalobcu tak, ako ho chápe žalobca, ale o kombinovaný problém vo sfére žalobcu spôsobený jeho vlastným po konaní, keď uvedený postup a konanie žalobcu mali dopad na posúdenie ním deklarovaných obchodných transakcií na vstupe ako účelových, bez ekonomického základu s cieľom daňovej optimalizácie, pri súčasnej vedomosti žalobcu o neštandardnosti existujúcich pomerov spoločnosti dodávateľa, za ktorú reálne konala konateľka žalobcu.

53. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že výslovne žiada, aby kasačný súd predložil Súdnému dvoru EÚ prejudiciálne otázky v znení uvedenom v bode 29. tohto rozsudku.

54. Podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP, správny súd konanie preruší, ak podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred Súdny dvorom Európskej únie podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná; uznesenie o návrhu na začatie prejudiciálneho konania správny súd bezodkladne doručí ministerstvu spravodlivosti.

55. V zmysle citovaného ustanovenia je obligatórnym dôvodom prerušenia konania iniciovanie konania o predbežnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je ZFEÚ, resp. jej článok 267. Cieľom prejudiciálneho konania je zabezpečiť jednotný výklad a aplikáciu únievého práva. Národné súdy sú oprávnené a aj povinné v prípade, keď proti ich rozhodnutiam nie sú už prípustné žiadne opravné prostriedky podľa vnútroštátneho práva, k predloženiu predbežnej otázky o výklade Súdnému dvoru EÚ.

56. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ možno z obligatórnosti predkladania predbežných otázok súdom poslednej inštancie identifikovať v zásade tri výnimky, a to, a) nastolená otázka je zjavne irelevantná vo vzťahu k prebiehajúcej veci a jej potencionálne zodpovedanie nemá objektívny dosah na prebiehajúcu vec, resp. je „akademická“, v tom zmysle, že nemá reálny základ v prejednávanej veci, b) prípady existencie ustálenej a nemeniacej sa judikatúry k príslušnej otázke a c) začatie prejudiciálneho konania nie je potrebné v prípadoch, keď sú výklad či adekvátna aplikácia únievého práva úplne zrejmé a nie je jednoducho obracať sa na Súdny dvor EÚ a zbytočne ho „zaťažovať“, a tiež v dôsledku toho nie je namieste pre nedôvodné prerušenie neúmerne predlžovať správne súdne konanie (pozri tiež rozsudok NSSR sp. zn. 5Sž/2/2010 zo dňa 30.06.2011 v spojení s uznesením ÚSSR sp. zn. III. ÚS 86/2012 zo dňa 06.03.2012, rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/40/2013 zo dňa 27.06.2014).

57. Vychádzajúc z uvedeného má kasačný súd zato, že v danej veci nemá povinnosť v zmysle článku 267 ZFEÚ obrátiť sa na Súdny dvor EÚ so žiadosťou o vydanie rozhodnutia o predbežnej otázke. Čo sa týka otázky a), tak táto je jednoducho špecifikovaná veľmi vágno („rôzne nedostatky v prostredí dodávateľa služby...najmä“), zároveň však je potrebné pri oboch otázkach poukázať na to, že ich vyriešenie nie je potrebné pre rozhodnutie vo veci samej vzhľadom na preukázaný skutkový stav. Sťažovateľ totiž v navrhovaných otázkach obsiahol len niektoré zo skutkových a právnych okolností predmetnej veci a tieto interpretoval izolovane. Kasačný súd však poukazuje na to, že uvedené objektívne okolnosti tvoria čiastkové indície, ktoré - nie samé o sebe - ale vo svojom súhrne tvoria logický a ucelený súbor vzájomne sa dopĺňujúcich a na seba nadväzujúcich nepriamych dôkazov, ktoré spoľahlivo a jednoznačne preukazujú záver správcu dane a žalovaného. Tieto otázky tak svojim

obsahom nespĺňajú povahu prejudiciálnych otázok v zmysle citovaného článku ZFEÚ, keď - vzhľadom na ich povahu - ich prípadné zodpovedanie nemá objektívny dosah na prebiehajúcu vec.

58. Vychádzajúc z uvedeného a vzhľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé vyvolať zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

60. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

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