

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/14/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200024
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 10. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200024.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., vo veci žalobcu (sťažovateľ): GOLLAS, spol. s r. o., so sídlom Lúčky 30, 972 01 Bojnice, IČO: 36 333 905, zastúpený advokátom: JUDr. Jozef Námešný, so sídlom Nábřežie sv. Cyrila 47, 971 01 Prievidza, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100031792/2021 z 11. januára 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13 S 11/2021-48 z 23. júna 2021, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky zamietá návrh na prerušenie kasačného konania.
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky mení rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13 S 11/2021-48 z 23. júna 2021 tak, že rozhodnutie žalovaného číslo: 100031792/2021 z 11. januára 2021 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.
- III. Žalobcovi voči žalovanému priznáva právo na náhradu trov konania pred správnym súdom a pred kasačným súdom.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Žalobca mal ako hlavnú podnikateľskú činnosť vykonávanie prepravy (špedície).
2. Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza (ďalej len „správca dane“), vykonal u žalobcu kontrolu na dani z pridanej hodnoty za február 2019 v období od 23. 5. 2019 do 15. 4. 2020. Počas kontroly vykonal správca dane medzinárodnú výmenu informácií do Českej republiky za účelom vypočítania novej konateľky dodávateľa (Zasielateľstvo Juraj Goga, s. r. o.) žalobcu, ktorá má bydlisko v tomto štáte. Z kontroly vyhotovil protokol č. 100764477/2020 z 9. apríla 2020. Na tom základe následne správca dane vydal dňa 27. júla 2020 rozhodnutie č. 101202901/2020, ktorým určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2019 vo výške 3 495 eur (suma neuznaného odpočítania dane), nepriznal mu nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2019 v sume 476,09 eur a vyrubil daň vo výške 3 018,91 eur (daň uvedená v daňovom priznaní: 3 762,6 eur; odpočítanie dane po znížení: 743,69 eur).
3. Správca dane posudzoval dodanie služieb žalobcovi od dodávateľa - spoločnosti Zasielateľstvo Juraj Goga, s. r. o., IČO: 46 466 436 (ďalej len ako „ZJG“), ktorý mal žalobcovi poskytovať dohodnutie dopravcov na vykonanie dopravy, a to vo februári 2019 na základe piatich faktúr. Žalobca tvrdil, že ZJG mu hľadal na dopravu, ktorú si žalobca dohodol na určitom špedičnom portáli, dopravcov, aby tak žalobca nemusel robiť sám. Následne túto dopravu nájdení prepravcovia vyfakturovali ZJG a on ju vyfakturoval žalobcovi. Žalobca potom dopravu fakturoval svojim odberateľom. t. j. osobám, ktoré potrebovali dopravu zabezpečiť. Samotný ZJG nebol na tomto portáli registrovaný, pretože nechcel konkurovať žalobcovi, konateľkou ktorého bola matka konateľa ZJG.

4. Správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k nasledovným záverom:

- predmetné služby nenadobudol žalobca od deklarovaného dodávateľa;
- naopak, žalobca ja registrovaný na určitom špedičnom portáli, na ktorom si dohaduje dopravu a jej podmienky priamo s dopravcami; dodávateľ žalobcu nie je takto registrovaný;
- dopravcovia fakturovali cenu dopravy dodávateľovi žalobcu na základe pokynu daného konateľkou žalobcu v jej e-maile;
- z dokazovania výsluchom reálnych dopravcov vyplynulo, že konateľ ZJG dopravu nikdy nedohadoval; naopak, reálni dopravcovia komunikovali cez špedičný portál, na ktorý mal prístup len žalobca;
- za dodanie služby nie je možné považovať také dodanie, o ktorom absentuje dôkaz o tom, že ho vykonal deklarovaný dodávateľ;
- dodávateľ žalobcu bol teda do reťazca iba vsunutý, pričom marže za dohodnutú dopravu z väčšej časti ostávajú pre dodávateľa žalobcu; žalobca tak za dopravu, ktorú sám dohodol, získa menej ako jeho dodávateľ, čo nesvedčí o ekonomickom charaktere deklarovaných transakcií;
- nespochybňuje sa, že k doprave došlo; nebolo však preukázané, že ju žalobcovi dodal ZJG; DPH bol ZJG povinný platiť, pretože bola uvedená na faktúre podľa § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a nie preto, že by služby reálne dodal;
- vloženie ZJG do fakturačného reťazca spôsobuje, že žalobca si odpočítava vyššiu DPH, ako by si odpočítaval, keby sa doprava nefakturovala najprv na ZJG;
- podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) správca dane musí prihliadať na reálny obsah jednotlivých transakcií;
- ZJG je personálne prepojená so žalobcom (konateľ ZJG je synom konateľky žalobcu); ZJG nevykazuje iné obchody, než sú obchody so žalobcom;
- prípadné nedostatky zistené u dodávateľa ZJG (tvrdených subdodávateľov žalobcu, a to spoločností QUIES-M, s. r. o., SLOVJO, s. r. o.) nijako nemajú vplyv na zistenie, že ZJG služby žalobcovi reálne nedodal.

5. Napadnutým rozhodnutím žalovaný na odvolanie podané žalobcom potvrdil prvostupňové rozhodnutie správca dane. Uviedol, že nie je spochybnená existencia služieb, správca dane však popiera, že by služby reálne žalobcovi dodal ZJG. Z vykonaného dokazovania vyplývajú neobvyklé okolnosti posudzovaných obchodov, ktorých cieľom zjavne mala byť agresívna daňová optimalizácia. Pri sporných transakciách konal namiesto ZJG sám žalobca. V tomto smere žalovaný poukázal na § 3 ods. 6 Daňového poriadku.

6. Ďalej žalovaný konštatoval, že súčasný konateľ ZJG je nekontaktný, jeho bývalý konateľ (pán Juraj Goga) potvrdil vystavenie faktúr a spoluprácu so žalobcom. Avšak z dokazovania vyplynulo, že obchody dojednával priamo žalobca, ktorý však na objednávke dopravy neuvádzal ako objednávateľa seba, ale ZJG. Dodávateľ ZJG, spoločnosť SLOVJO, s. r. o., je podozrivý daňový subjekt, nespolupracuje s finančnou správou, vykazuje vysoké obraty a neprimerane nízke daňové povinnosti, jeho konateľ je od istej doby druhý syn konateľky žalobcu. Na základe uvedených skutočností preto podľa žalovaného existuje dôvodné podozrenie, že účelovo a bez riadneho podnikateľského dôvodu deklarovaný dodávateľ žalobcu, ZJG, daň fakturovanú žalobcovi reálne do štátneho rozpočtu neodviedol, pretože si daň na výstupe znižoval prostredníctvom fiktívnych faktúr od spoločnosti SLOVJO, s. r. o, čím malo dôjsť k úniku na dani.

7. Žalobca obchodný vzťah so ZJG účelovo predstieral bez riadneho podnikateľského dôvodu s cieľom obchádzania daňových povinností. Dôvodom odopretia priznania práva na odpočet DPH neboli prípadné zistené nedostatky na strane dodávateľov žalobcu, ale to, že sporné faktúry boli vystavené s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania.

8. Žalovaný poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora vo veci SGI z 27. 6. 2018, C-459/17 a C-460/17, podľa ktorého postačuje, aby správca dane preukázal, že daňový subjekt nedisponuje existenciou materiálneho plnenia, bez skúmania vedomostnej stránky zdaniteľnej osoby o nezákonnom konaní iného subjektu. Ak k dodaniu prostredníctvom deklarovaného dodávateľa nedošlo, je logické, že žalobca o tom musel vedieť.

II. Konanie pred správny súdom

9. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu, ktorou žiadal zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane rozhodnutia správca dane bez vrátenia veci na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

10. Žalobca namietal, že rozhodnutie správca dane je nepreskúmateľné, nakoľko deklaroval prácu s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ktorú ale riadne nevykonal, a žalovaný tento deficit nenapravil.

11. Žalobca ďalej argumentoval, že žalovaný nepreukázal, že by sa podieľal na podvode alebo mal či musel mať o ňom vedomosť, alebo že by vedel o nezákonnom konaní na strane jeho dodávateľa. Žalobca napokon namietal nespreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Žalovaný podľa jeho názoru nemôže nahrádzať činnosť správcu dane tým, že odcituje rozhodnutie vo veci SGI, ktoré navyše ani nie je použiteľné, pretože v tej veci sporové strany súhlasili, že tovar neexistoval; v tejto veci daňové orgány existenciu služieb nespochybnili.

12. Mal za to, že žalovaný porušil princíp neutrality DPH, keď daň odvodenú na výstupe neumožnil odpočítať na vstupe argumentujúc tým, že na odopretie priznania práva na odpočet DPH je potrebné preukázanie podvodu v reťazci a vedomosti žalobcu o ňom, čo sa však v práve posudzovanej veci nestalo.

13. Žalobca ďalej poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, podľa ktorej nedostatky na strane dodávateľov nemôžu byť dôvodom neuznania odpočítania DPH. Nemožno mu preto odoprieť toto právo, ak je jeho dodávateľ či subdodávateľ nekontaktný, či si nevedol príslušnú povinnú evidenciu, že nemal potrebné materiálne a personálne podmienky na dodanie služieb, alebo že porušil zákon.

14. Tvrdil, že žalovaný opiera svoje zistenia len o vady na strane dodávateľa žalobcu, pričom podľa žalobcu nie je pre daný prípad rozhodné, že v prípade konateľky žalobcu a konateľa ZJG ide o blízke osoby, a rovnako nie je rozhodná ani občasná výpomoc ZJG pre žalobcu.

15. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe poukázal ešte aj na to, že následkom účelovej konštrukcie obchodného vzťahu medzi žalobcom a ZJG bol únik na DPH. Žalovaný u žalobcu vykonával kontrolu za viaceré zdaňovacie obdobia roku 2019 (mesiace január, marec, apríl, máj, jún, júl, august), pričom žalobca si celkovo v roku 2019 uplatnil nadmerný odpočet celkovo v sume 48 529 eur.

16. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) napadnutým rozsudkom správnu žalobu zamietol. Podľa krajského súdu správca dane je oprávnený preverovať reálnosť deklarovaných obchodov a uprednostniť skutočnú podstatu plnenia pred jeho formálnym označením. Vierohodnosť dodávok tovaru a služieb spochybňujú už tie skutočnosti, že deklarovaný dodávateľ je nekontaktný, nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne kapacity na realizáciu dodávky či riadne nevedie príslušné povinné evidencie.

17. Daňové orgány správne uzavreli, že ZJG nedodal žalobcovi fakturované služby, ale bol do reťazca umelo vložený s cieľom získania daňovej výhody. ZJG je problémový subjekt, nekontaktný, s konateľkou bez domova. Žalobca dojednával posudzované obchody priamo s jeho deklarovanými subdodávateľmi, teda nie prostredníctvom ZJG; dopravu následne subdodávateľ fakturoval ZJG, od ktorého následne túto dopravu nakupoval bez ekonomického dôvodu žalobca drahšie. ZJG daň do rozpočtu reálne neodviedol, pretože si DPH na výstupe znižoval prostredníctvom fiktívnych faktúr, čím došlo k daňovému úniku. To umožnilo žalobcovi získať neoprávnený daňový prospech v podobe nadmerného odpočtu DPH. Reťazec je teda poznačený daňovým únikom, o ktorom žalobca vedel, keďže predmetné obchody sám dojednával.

18. Krajský súd tiež uviedol, že napadnuté rozhodnutie je riadne a logicky odôvodnené. Žalobca nepreukázal, že služby dodala osoba uvedená na faktúre. Daňové orgány nedôvodili existenciou podvodného konania, teda dôkazný štandard požadovaný žalobcom nie je uplatniteľný. Napriek tomu je daňový únik zrejмый, a to pre dôvody uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

19. Žalobca podal proti napadnutému rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť. Uplatňuje v nej dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“). Žalobca v kasačnej sťažnosti zopakoval svoju žalobnú argumentáciu, ktoré bola opísaná vyššie. Rovnako požiadal o polozenie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ, ktoré vymedzil v závere kasačnej sťažnosti.

20. Žalobca požaduje zmenu napadnutého rozsudku tak, že bude zrušené napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu bude vrátená na ďalšie konanie. Súčasne žiadal priznanie trov konania pred správnym a kasačným súdom.

21. Žalovaný uviedol, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, pričom v porovnaní s odôvodnením napadnutého rozhodnutia doplnil ešte aj argumenty, ktoré pridal vo svojom vyjadrení k správnej žalobe, reprodukované v bode 15 tohto rozsudku.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

22. Vec bola predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej len ako „Najvyšší správny súd“) dňa 23. 9. 2021 a náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu. V tomto senáte bola pridelená ako sudkyňa spravodajkyňa sudkyňa JUDr. Anite Filovej. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2023 v znení jeho opatrenia

č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

23. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

24. Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci bolo, či správny súd, žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho právneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľ v predmetnej veci nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov.

25. Na úvod považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi (i) požiadavkou na preukázanie hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (ii) požiadavkou na preukázanie formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu zneužitia práva.

26. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

27. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES preto nemožno nepriznať v prípade, ak daňový subjekt (okrem iných materiálnych podmienok) preukáže (alebo zo správcom dane vykonaného dokazovania vyplynie), že skutočný dodávateľ tovarov a služieb bol platiteľom dane (osobou registrovanou na daň), alebo takéto postavenie nevyhnutne musel mať s ohľadom na znenie § 4 ods. 1 zákona o DPH. A to aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru/služby nebude rovnaká s identitou faktúrou deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby (podobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 až 56). To všetko platí za situácie, že sa príslušným orgánom nepodarí preukázať daňový podvod, resp. vedomú (vedel alebo musel vedieť o svojej účasti) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

28. Sťažovateľ tvrdí, že poskytoval špedičnú službu (teda zabezpečenie dopravy od iných subjektov, nie priamo ním vykonávanú dopravu), pričom schéma, že dopravu dohodol pre sťažovateľa ZJG, následne ju ZJG vyfaktoval sťažovateľovi, a tento ju faktoval ďalej svojim odberateľom, bola takto nastavená preto, aby ZJG (kde bol konateľom syn konateľky sťažovateľa) svojej matke, už etablovanej v odvetví a evidovanej na špedičných portáloch, nekonkuroval. ZJG a sťažovateľ mali byť teda spojovacími linkami (špeditérmi, prepravcami) medzi odberateľmi sťažovateľa-hľadajúcimi dopravu (B), a dodávateľmi ZJG-poskytujúcimi dopravu (A).

29. Obchod mal teda prebiehať spôsobom, že B zadal požiadavku na špedičný portál pre sťažovateľa, sťažovateľ túto požiadavku zadal následne ZJG, ZJG dohodol dopravu pre B od A, následne A faktoval túto dopravu ZJG, ZJG ju faktoval sťažovateľovi, a sťažovateľ ju následne faktoval B.

30. Predmetom fakturácie v kontrolovanom období medzi dodávateľmi ZJG a samotným ZJG bola preprava kamiónom, medzi ZJG a sťažovateľom bola preprava (špedícia) a medzi sťažovateľom a B bola tiež špedícia (preprava). Kasačný súd pri posudzovaní veci vychádzal z faktúr a kontrolných výkazov založených v administratívnom spise.

31. Správca dane zistil, že sťažovateľ prostredníctvom svojej konateľky priamo komunikoval s dodávateľmi ZJG poskytujúcimi prepravu (A), pričom mal preukázané, že do tejto komunikácie nebol nijako zapojený ZJG. Iba konateľka sťažovateľa zadala dodávateľovi ZJG (A) pokyn, aby dopravu

fakturoval ZJG. Na príslušnom špedičnom portáli bol zaregistrovaný len sťažovateľ a len jemu bola táto registrácia fakturovaná. Z toho správca dane vyvodil, že fakticky fakturované služby nedodal ZJG, ale si ich dohodol sťažovateľ priamo so spoločnosťami poskytujúcim prepravu.

32. Kasačný súd uvádza, že s poukazom na svoj skorší rozsudok sp. zn. 4 Sfk 11/2021 z 26. januára 2023, ktorý sa týka posudzovania rovnakého princípu obchodného modelu medzi sťažovateľom a ZJG v zdaňovacom období máj 2019, a na jeho bod 37, je potrebné prijať záver, že vo vzťahu medzi sťažovateľom a ZJG, neboli splnené hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pretože skutočne absentovala v tomto vzťahu materiálna existencia plnenia, a to z toho dôvodu, že zdaniteľné plnenie (teda dojednanie dopravy) si žalobca vykonal sám priamo s dodávateľmi prepravy (A), teda v skutočnosti nevyužil na dojednanie takého obchodu ZJG.

33. Pre prehľadnosť kasačný súd cituje z uvedeného bodu 37 rozsudku sp. zn. 4 Sfk 11/2021:

„Podstatné v danej veci z hľadiska právneho posúdenia je, že nárok na odpočítanie dane vzniká za predpokladu splnenia hmotnoprávnych 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 arbitrárne 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.

34. V citovanej veci kasačný súd (senát č. 4) kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol. Ten istý senát č. 4 kasačného súdu pre rovnaké dôvody a odkazujúc na svoj skorší rozsudok sp. zn. 4 Sfk 11/2021 rozsudkom sp. zn. 4 Sfk 16/2021 z 28. februára 2023 rovnako kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol, pričom išlo o posudzovanie rovnakého princípu obchodného modelu medzi sťažovateľom a ZJG v zdaňovacom období apríl 2019.

35. Následne aj iné senáty kasačného súdu (č. 1 a č. 2), z rovnakých dôvodov a odkazujúc na rozsudok sp. zn. 4 Sfk 11/2021, zamietli kasačné sťažnosti sťažovateľa: zdaňovacie obdobie august 2019 (rozsudok sp. zn. 2 Sfk 8/2021 z 29. mája 2023); zdaňovacie obdobie jún 2019 (rozsudok sp. zn. 1 Sfk 11/2021 z 23. júna 2023); zdaňovacie obdobie január 2019 (rozsudok sp. zn. 1 Sfk 17/2021 z 23. júna 2023).

36. Právne posúdenie veci prezentované v týchto ďalších rozsudkoch konajúci senát č. 8 kasačného súdu nerozporuje a opätovne konštatuje, že v reťazci ZJG a sťažovateľa pre dôvody vyššie citované

neboli naplnené hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane pre neexistenciu materiálneho plnenia. Preto konajúci senát kasačného súdu nemal povinnosť postupovať podľa § 22 ods. 1 SSP a vec predložiť na rozhodnutie veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu.

37. Pokračujúc však v úvahách o obchodnom modeli zvolenom sťažovateľom, je navyše kasačný súd presvedčený, že právne posúdenie tohto modelu v práve posudzovanej veci sa nemá, z hľadiska režimu dane z pridanej hodnoty, končiť pri vyhodnotení vzťahu medzi sťažovateľom a ZJG. Práve naopak, je potrebné, a to vzhľadom na skutkové okolnosti tohto prípadu a i daňovými orgánmi tvrdenú fakticitu obchodov na línii sťažovateľa a osôb poskytujúcich prepravu (A), teda že sťažovateľ komunikoval priamo s osobami A, s týmito si dojednával obchody a je možné, že títo mu reálne dodávali predmetné služby (dopravu), ktorú on následne fakturoval osobám B (jeho odberateľom) ako špeditér, vykonať vo veci ešte ďalšie právne posúdenie.

38. Kasačný súd je totiž toho názoru, že napriek absencii splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty na línii ZJG a sťažovateľ boli závery daňových orgánov, ktorými zamietli sťažovateľovi právo na odpočítanie dane, nateraz predčasné.

39. Na tomto mieste kasačný súd pripomína význam zásady neutrality dane z pridanej hodnoty, ktorá znamená, že cieľom režimu odpočítaní je úplne zbaviť podnikateľa bremena dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností (napr. rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex z 15. septembra 2016, C-518/14, bod 37), pričom ani opatrenia prijaté na riadny výber tejto dane a na predchádzanie daňovým podvodom nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie uvedených cieľov. Nemôžu sa preto používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a tým neutralitu tejto dane (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet z 11. novembra 2021, C-281/20, bod 32).

40. S poukazom na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie, C-154/20, z 9. decembra 2021 (kasačný súd dodáva, že toto rozhodnutie luxemburského súdu je veľmi výrazne citované a používané v judikatúre kasačného súdu, čo je žalovanému nepochybne známe), a najmä na jeho bod 38, platí, že ak aj správca dane dôvodne spochybní splnenie hmotnoprávnych podmienok na strane deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, správca dane sa nesmie obmedziť iba na skúmanie tohto vzťahu, ale musí si overiť, a to aj na základe skutočností, ktoré má sám k dispozícii, či tieto hmotnoprávne podmienky neboli splnené vo vzťahu k inému možnému dodávateľovi. Kasačný súd pripomína, že totožnosť reálneho dodávateľa a dodávateľa uvedeného na faktúre nie je hmotnoprávnou podmienkou práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ale podmienkou formálnou, preto táto sama o sebe nemôže byť dôvodom na nepriznanie takéhoto práva, ak sa preukáže, že tovar mala dodať iná zdaniteľná osoba.

41. Ďalej platí, že správca dane nie je povinný postupovať vyššie uvedeným spôsobom, ak zo skutkových okolností posudzovaného prípadu a obchodných transakcií vyplýva, že je vylúčené, resp. nie je ničím podložené, že by tu existoval ešte iný dodávateľ, než je ten, ktorý je uvedený na faktúre a tvrdý daňovým subjektom (rozsudok sp. zn. 1 Sžfk 35/2021 zo 16. augusta 2023, bod 34), resp. neexistujú žiadne indície, že by tomu tak mohlo byť. V tomto smere kasačný súd odkazuje aj na rozhodovaciu činnosť českého Nejvyššího správního soudu, ktorý je autorom otázok zodpovedaných rozsudkom vo veci Kemwater ProChemie, a ktorého chápanie tohto rozsudku v nasledujúcej súdnej praxi je inšpiratívne. Český Nejvyšší správní soud pracuje práve s premisou „indícií“ o možnom alternatívnom platiteľovi dane (k statusu platiteľa dane pozri rozsudok sp. zn. 1 Sžfk 35/2021, už citovaný, bod 23), ktoré ak absentujú, nie je dôvod na zrušenie rozhodnutí daňových orgánov s poukazom na závery rozsudku vo veci Kemwater ProChemie, ale ak, naopak, sú prítomné, je potrebné takto postupovať (napr. rozsudky sp. zn. 2 Afs 148/2022 zo 17. októbra 2023, bod 25; sp. zn. 10 Afs 281/2020 z 20. júla 2022, bod 25; či v čase písomného vyhotovenia tohto rozsudku už vyhlásený rozsudok sp. zn. 1 Afs 152/2023 z 2. novembra 2023, body 19 až 21).

42. V práve posudzovanej veci správca dane nespochybnil, že došlo k poskytnutiu služby, teda že materiálne plnenie existovalo v celom reťazci posudzovaných transakcií (A>ZJG>sťažovateľ>B). Z administratívneho spisu sú potom zrejmé indície v zmysle uvedenom v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, že iné osoby, než bol ZJG, mohli byť v takomto vzťahu so sťažovateľom, čo by znamenalo, že by mohli byť naplnené hmotnoprávne podmienky odpočítania dane z pridanej hodnoty v prospech sťažovateľa.

43. Bolo povinnosťou správcu dane preto z údajov, ktoré mal k dispozícii, overiť, či hmotnoprávne/materiálne a formálne podmienky práva na odpočítanie tejto dane neboli splnené na línii sťažovateľa a iných osôb, a to konkrétne 4 subdodávateľov sťažovateľa (podľa kontrolného výkazu ZJG, založeného v administratívnom spise), ktorí mali vykonávať dopravu v mesiaci február 2019 a formálne ju fakturovali ZJG. Viacerí z týchto (formálnych) subdodávateľov sťažovateľa napríklad potvrdili, že dopravu reálne

vykonali, no komunikovali priamo so sťažovateľom (napr. svedok S., s. 7 protokolu; svedok M. za spoločnosť LOBETRANS, s. r. o., s. 9 protokolu). Preto nateraz nie je vylúčené, že v línii týchto dopravcov (osôb A) a sťažovateľa hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane mohli byť splnené. Okrem hmotnoprávnych podmienok bude potrebné zohľadniť aj podmienky formálne. V súvislosti s formálnymi podmienkami kasačný súd dodáva, že tieto musia byť vyhodnocované v zmysle rozsiahlej judikatúry Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Paper Consult z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci Senatex, bod 38; tiež veci C-368/09 Pannon Gép Centrum kft (umožnila sa úprava pôvodnej faktúry), vec C-516/14 Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, spojená vec C-374/16 Rochus Geissel a C-375/16 Igor Butin, Vec C-664/16 Lucrețiu Hadrian Vădan, C-235/21 Raiffeisen Leasing, vo veci Kemwater ProChemie, bod 29).

44. Kasačný súd však súčasne dodáva, že daňové orgány na viacerých miestach pracovali s argumentom, že došlo k úniku na dani alebo k skráteniu dane v dôsledku konštrukcie obchodných vzťahov, aká nastala v práve rozhodovanej veci. Dôkazné bremeno o tom, že takéto skutočnosti nastali a že sťažovateľ mal o nich vedomosť alebo že túto vedomosť mať musel, leží ale na daňových orgánoch, a nie na sťažovateľovi. V tomto štádiu konania zatiaľ daňové orgány nepreukázali, že by sa sťažovateľ sám dopustil podvodu alebo že by o ňom vedel alebo mal vedieť (napr. ak by takýto podvod nastal na úrovni ZJG).

45. Teda nateraz nie je ani vylúčené, že správca dane alebo žalovaný odoprie sťažovateľovi právo na odpočítanie DPH zo sporných piatich faktúr, ak v zhode s testom vypracovaným Súdom dvorom EÚ vo veci Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, preukážu podvodné konanie sťažovateľa alebo jeho účasť na takomto konaní. V prípade podvodného konania bude musieť správca dane potom preukázať, či a) vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik, b) ak áno, či je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania, c) ak áno, či boli posudzované zdaniteľné obchody s týmto konaním spojené, d) ak áno, či vedel o tom alebo mohol a mal o tom vedieť daňový subjekt. Dôkazné bremeno pritom v tejto časti zaťažuje správcu dane (napr. rozsudky sp. zn. 8 Sfk 6/2023 z 26. septembra 2023, bod 74; z 29. mája 2023 sp. zn. 2 Sfk 5/2022, bod 16).

V. Záver

46. Vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností kasačný súd uzavrel, že nateraz napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Preto kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP kasačnej sťažnosti vyhovel a zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Kasačný súd nevyhovel návrhu sťažovateľa, aby bol žalovaný zaviazaný zrušiť rozhodnutie správcu dane bez vrátenia veci na ďalšie konanie, pretože na takúto možnosť neboli splnené podmienky, t. j. závery žalovaného a správcu dane vyhodnotil kasačný súd ako predčasné.

47. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného postupovať v súlade so závermi kasačného súdu obsiahnutými v bodoch 36 až 45 tohto rozsudku. Právnym názorom kasačného súdu sú orgány verejnej správy viazané (§ 469 SSP).

48. V súvislosti s návrhom sťažovateľa na podanie prejudiciálnych otázok, kasačný súd uvádza, že podľa čl. 267 ods. 3 Zmluvy o fungovaní Európskej Únie platí, že ak sa otázka výkladu zmlúv podľa ods. 1 tohto článku položí v konaní pred vnútroštátnym súdnym orgánom, proti ktorého rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva, je tento súdny orgán povinný obrátiť sa na Súdny dvor Európskej únie. Proti rozhodnutiu kasačného súdu nie je prípustný opravný prostriedok v zmysle uvedeného článku, keď ústavná sťažnosť sa za taký prostriedok nepovažuje (rozsudok vo veci Križan a i. z 15. januára 2013, C-416/10, bod 72). Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie však z tejto povinnosti pripúšťa tri výnimky (rozsudok vo veci Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi a Catania Multiservizi zo 6. októbra 2021, C-561/19, bod 33 a tam citovaná judikatúra), keď: a) nastolená otázka nie je relevantná, b) predmetné ustanovenie práva Únie už bolo predmetom výkladu zo strany Súdneho dvora Európskej únie (acte éclairé), alebo c) správne uplatnenie práva Únie je tak jasné, že tu nie je priestor na žiadne rozumné pochybnosti (acte clair).

49. Vzhľadom na vyššie prezentované závery k právnym otázkam nastoleným v práve posudzovanej veci, ktoré sú podopreté stabilnou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, kasačný súd nemal povinnosť položiť tomuto súdu prejudiciálne otázky, ako to požadoval sťažovateľ, pretože otázky ním nastolené už boli Súdnym dvorom Európskej únie v judikatúre vyriešené (rozsudok vo veci Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi a Catania Multiservizi, už citovaný, body 33 a 36 a tam citovaná judikatúra). Preto návrh na prerušenie konania kasačný súd zamietol ako nedôvodný, a to osobitným výrokom podľa § 25 a § 100 ods. 1 písm. c) SSP, a to v spojení s § 162 ods. 3 Civilného sporového poriadku (uznesenie z 30. septembra 2021 sp. zn. 7 Sžsk 133/2020, č. 3/2022 ZNSS, bod 8).

50. Kasačný súd napokon z obchodného registra zistil, že sťažovateľ má od 5. 4. 2022 zmenené obchodné meno. Pod týmto novým obchodným menom ho kasačný súd uviedol aj v záhlaví tohto rozsudku.

51. O trovách konania pred správnym súdom a pred kasačným súdom rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi (sťažovateľovi) priznal právo na náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

52. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.