

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/14/2018
Identifikačné číslo spisu: 5016200316
Dátum vydania rozhodnutia: 30.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200316.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobkyne (v konaní sťažovateľka): Z. S., nar. XX.XX.XXXX, bytom R. X, N., právne zastúpená advokátskou kanceláriou PETKOV & Co s. r. o., so sídlom Šoltésovej 14, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 97868/2016 z 29. januára 2016, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/50/2016-68 z 21. novembra 2017, ECLI:SK:KSZA:2017:5016200316.1, takto

rozhodol:

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

Návrh na podanie návrhu Súdnemu dvoru Európskej únie na začatie prejudiciálneho konania z a m i e t a .

Žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I. Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa táto domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 97868/2016 z 29.01.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 1608436/2015 z 29.10.2015, ktorým tento žalobkyni vyrubil za zdaňovacie obdobie marec 2006 rozdiel na dani z pridanej

hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) v sume 27.317,56 €; súčasne nepriznal žalobkyni a žalovanému náhradu trov konania.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že vykonané dokazovanie zo strany finančných orgánov vo vzťahu k dodávateľom a odberateľom žalobkyne, ako aj výsluch žalobkyne, nepreukázali, že došlo k fyzickému dodaniu tovaru, neboli identifikované miesta, spôsoby a forma reálneho uskladnenia tovaru, vyskladnenia tovaru, ako aj reálnej prepravy deklarovaného množstva tovaru.

3. V konaní mal krajský súd za preukázané, že žalobkyňa si uplatnila odpočítanie dane z došlých faktúr od dodávateľa Seliko Trade a.s., Krupina (ďalej len „Seliko Trade“) k tovaru, ktorý následne prevádzala podľa dodávateľských faktúr obchodnej spoločnosti Harris a.s., Zvolen (ďalej len „Harris“; podľa zistení Najvyššieho súdu SR bola spoločnosť Harris k 24.11.2009 vymazaná ex offio z obchodného registra). Žalobkyňa deklarovala predaj tovaru spoločnosti Harris, pričom bolo zistené, že tento odberateľ nikdy nemal skladové priestory, nevedol skladovú evidenciu a tovar bol, podľa tohto subjektu, údajne priamo predaný obchodnej spoločnosti Seliko Trade. Dožiadaný Daňový úrad Zvolen miestnym zisťovaním zistil, že na adrese sídla spoločnosti Harris sa nachádza obytný dom, no spoločnosť sa na danej adrese nenachádza, nikto ju nepozná a súčasne v týchto priestoroch nemohlo byť vykonané fyzické vyskladnenie tovaru od spoločnosti Seliko Trade. Nebola preukázaná ani preprava tovaru. Správca dane vykonal dokazovanie nielen k otázkam vykonania prepravy, ale aj v súvislosti s tým, či bolo preukázané, že dodávateľia žalobkyne a jej následní odberatelia, ako aj samotná žalobkyňa, mali dostatočné skladové priestory, technické a personálne kapacity, v ktorých by bolo fyzicky možné takéto objemné množstvo tovaru uskladniť, vyskladniť (zaevidovať), a taktiež aj k preukázaniu, že k uskladneniu a následnému vyskladneniu tovaru v konkrétnych priestoroch došlo, teda nielen k preprave takéhoto objemného množstva tovaru.

4. Krajský súd mal taktiež za preukázané, že na posudzovaných faktúrach žalobkyňa špecifikovala tovar čo do množstva, druhu, jednotkovej a konečnej ceny, hodnotu tovaru bez DPH, ako aj hodnotu DPH a hodnotu tovaru vrátane DPH. Teda jednoznačne v posudzovaných faktúrach vyčíslila výšku DPH. Z tejto výšky potom daňové orgány aj vychádzali. V prejednávanej veci vo vzťahu k posudzovaným faktúram však bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania a je na mieste otázka, s akou odbornou starostlivosťou žalobkyňa pristupovala pri realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodovala s niečím, čoho existencia nebola preukázaná. Takýto obchod, o ktorom svedčia len formálne doklady, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania a v takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami obchodného reťazca.

5. Pokiaľ ide o daň na výstupe (pri predaji odberateľovi Harris), k týmto skutočnostiam podľa krajského súdu správca dane dostatočne zistil skutkový stav veci. Medzi účastníkmi bolo nesporné, že nešlo o reálne plnenie ani na tomto stupni obchodného reťazca a k reálnemu dodaniu tovarov podľa vystavených faktúr spoločnosti Harris nedošlo.

6. V súvislosti s aplikáciou Smernice Rady č. 77/388/EHS zo 17.05.1977, tzv. Šiesta smernica (ďalej len „šiesta smernica“), krajský súd uviedol, že táto smernica je súčasťou zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) ako bod č. 1 prílohy č. 6 a taktiež poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 440/2011, podľa ktorého šiesta smernica okrem toho, že bola transponovaná do jednotlivých ustanovení zákona o DPH, bola aj osobitným ustanovením - prílohou č. 6 bod 1 zákona o DPH prevzatá ako celok. V prípade takto prevzatej smernice teda podľa krajského súdu nemôže ísť o rozpor s účinkami aktov sekundárneho komunitárneho práva. S poukazom na zdaňovacie obdobie marec 2006 bolo teda potrebné aplikovať zákon o DPH v súlade s cieľmi a obsahom šiestej smernice.

7. Krajský súd poukázal na čl. 21 bod 1 písm. d/ šiestej smernice a uviedol, že v tomto článku je zakotvená povinnosť akejkoľvek osoby, ktorá uvedie daň z pridanej hodnoty na faktúre alebo inom

doklade, ktorý sa používa ako faktúra, túto daň aj zaplatiť. Uviedol, že v slovenskom právnom poriadku bola táto povinnosť transponovaná do § 69 ods. 5 zákona o DPH, a to ako povinnosť osoby, ktorá nie je platiteľom a pri dodaní tovaru alebo služby uviedla vo faktúre daň, zaplatiť túto daň. Taktiež v § 71 ods. 6 cit. zákona bola zakotvená povinnosť platiteľa, ktorý vo faktúre uvedie vyššiu daň, ako je povinný platiť podľa tohto zákona, túto vyššiu sumu dane zaplatiť. Vzhľadom na to, že samotná šiesta smernica v rozhodnom zdaňovacom období bola súčasťou nášho právneho poriadku, je podľa krajského súdu potrebné vykladať konkrétne znenie zákona tzv. eurokonformným výkladom, t. j. výkladom vnútroštátneho práva v súlade s ustanovením čl. 21 bod 1 písm. d/ šiestej smernice (tzv. nepriamy účinok smernice).

8. Uvedenie šiestej smernice v prílohe zákona o DPH síce nepredstavuje jej priamu transpozíciu do slovenského právneho poriadku, pretože smernica sa transponuje v jednotlivých ustanoveniach zákona a jej citácia v prílohe je len tzv. transpozičným odkazom umožňujúcim ľahšiu orientáciu vo vzťahu práva Európskej únie a národného práva, avšak vzhľadom na to, že táto smernica je právne záväzná, keďže je súčasťou prílohy č. 6 zákona o DPH, je potrebné z jej obsahu vychádzať pri aplikácii a výklade jednotlivých ustanovení zákona o DPH. Krajský súd poukázal v tejto súvislosti na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) C-212/04, C-454/98 a C-643/11 LVK-56 EOOD. Medzera, ktorá vznikla v právnom poriadku Slovenskej republiky transponovaním šiestej smernice a Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“), týkajúca sa vymedzenia osôb povinných platiť DPH, bola zákonným postupom preklenutá eurokonformným výkladom ovplyvneným konkrétnym znením a stanoveným cieľom týchto smerníc.

9. K námietke, že sa žalobkyňa nezúčastňovala na daňovom podvode, krajský súd uviedol, že na aplikáciu príslušnej judikatúry nebola splnená ani podmienka, že bolo preukázané plnenie, teda dodanie tovaru pre žalobkyňu. Podľa krajského súdu neobstojí len spoliehanie sa na zásadu neutrality DPH a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom obchode.

10. K návrhu žalobkyne na predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EÚ krajský súd uviedol, že ňou koncipovaná otázka nerieši právny základ daného prípadu. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí v súvislosti s povinnosťou odvieť DPH poukázal na čl. 203 smernice o DPH a taktiež na čl. 21 bod 1 písm. d/ šiestej smernice. Správne podľa krajského súdu uviedol, že na predmetný prípad sa vzhľadom na zdaňovacie obdobie, za ktoré je dovyrubovaná daň, vzťahuje šiesta smernica Rady zo dňa 17. mája 1977 a jej čl. 21 bod 1 písm. d/, podľa ktorého DPH platí každá osoba, ktorá uvedie daň na faktúre. Teda v danom prípade nebolo potrebné podrobiť výkladu smernicu o DPH. Vzhľadom na v podstate totožné znenia čl. 21 bod 1 písm. d) šiestej smernice a čl. 203 smernice o DPH však doplnil, že dotknutý článok 203 tejto smernice je na jeho správne uplatnenie dostatočne jasný a nenecháva priestor na žiadnu rozumnú pochybnosť o jeho aplikácii, aj vzhľadom na už ukončené prejudiciálne konania Súdneho dvora, ktoré sa zaoberajú uvedenou problematikou, napr. rozsudok Súdneho dvora vo veci LVK-56 EOOD C-643/11 (prejudiciálne konanie týkajúce sa výkladu smernice o DPH) a C-454/98 Schmeink a Strobel (prejudiciálne konanie týkajúce sa šiestej smernice). Z tohto dôvodu s poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora C-283/81 Cilfit nebolo podľa krajského súdu potrebné prejudiciálnu otázku predkladať v zmysle čl. 267 Zmluvy o fungovaní EÚ.

II. Kasačná sťažnosť žalobkyne

11. Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa prostredníctvom právneho zástupcu včas kasačnú sťažnosť z dôvodov § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p. a navrhla, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

12. Sťažovateľka sa v podanej kasačnej sťažnosti zaoberala najmä vznikom daňovej povinnosti a tvrdeným nepreukázaním reálneho dodania tovaru. Uviedla, že smernica o DPH explicitne v čl. 31

upravuje dodanie tovaru bez prepravy. Sice je tomu tak len v kontexte určenia miesta dodania, uvedené ustanovenie má však zásadný význam pre interpretáciu čl. 14 smernice o DPH. V žiadnom ustanovení zákona o DPH nie je ani zmienka o podmienke prepravovania tovaru ako podmienke „dodania“ v zmysle, že ak dodávateľ tovar neodošle na prepravu (alebo tovar inak nezmení svoje pôvodné miesto uskladnenia), nedošlo k dodaniu tovaru, a teda ani k vzniku daňovej povinnosti. Podľa sťažovateľky teda niet pochyb o tom, že preprava a fyzické prevzatie tovaru odberateľom od dodávateľa nie je podmienkou vzniku daňovej povinnosti podľa smernice o DPH a o to menej podľa eurokonformne interpretovaného § 19 ods. 1 zákona o DPH.

13. K dodaniu tovaru v prejednávanej veci podľa sťažovateľky došlo okamihom konsenzu o prevode vlastníckeho práva k tovaru uvedenom vo faktúre a v dodacom liste, v prípade sťažovateľky dokonca aj v preberacom protokole o prevzatí tovaru, a to v mieste, ktorým bol sklad, kde sa v čase prevodu práva tovar nachádzal. Je nepochybné a celkom logické, že tovar nemusel byť ani odoslaný ani prepravovaný platiteľovi dane z miesta, kde bol uskladnený na to, aby na strane dodávateľa vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, ako jeden z predpokladov vzniku práva sťažovateľa na odpočítanie dane na vstupe podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

14. Sťažovateľka namietala, že krajský súd v napadnutom rozsudku opomenul preskúmať, či neprichádza do úvahy vznik daňovej povinnosti iným, zákonom o DPH predpokladaným spôsobom (podľa § 19 ods. 4 v spojení s § 49 ods. 1 zákona o DPH). K záveru o nevzniknutí daňovej povinnosti dospel krajský súd bez riadneho skúmania ďalších okolností prípadu, ktoré sú podľa judikatúry Súdneho dvora kľúčové pre správne a zákonné rozhodnutie o práve na priznanie odpočítania dane na vstupe. V tom videla sťažovateľka nesprávne právne posúdenie krajského súdu.

15. Sťažovateľka namietala chýbajúce objektívne zisťovanie skutočností odôvodňujúcich prelomenie zásady neutrality vo forme výnimočného nepriznania odpočítania dane. V prípade, ak chcel krajský súd spochybňovať jej právo na odpočet dane na vstupe, mal podľa nej predovšetkým zisťovať či (i) u jej dodávateľa vzhľadom na okolnosti prípadu nemohlo dôjsť k daňovému podvodu a súčasne, či sa sťažovateľka na tomto daňovom podvode vedome podieľala, resp. o nečestnom konaní dodávateľa a/alebo o daňovom podvode vedela alebo musela vedieť a len a výlučne v tomto kontexte, či jej dodávateľ daň na výstupe vo vzťahu k nemu riadne priznal a zaplatil, resp. či bola daň už skôr na vyššom stupni v dodávateľskom reťazci zaplatená, resp. či (ii) nedošlo vzhľadom na okolnosti prípadu u platiteľa dane k zneužitiu práva na odpočet dane na vstupe výlučne s cieľom získať pre seba daňovú výhodu a ak áno, či túto daňovú výhodu platiteľ dane získal, keďže podľa Súdneho dvora musí z celku objektívnych prvkov vyplývať, že hlavný cieľ plnení, ktorých sa odpočet dane týka, je získať daňovú výhodu. Sťažovateľka tvrdila, že podľa krajského súdu musela vedieť o fiktívnom plnení zo strany jej dodávateľov, ale neuviedol, aké objektívne skutočnosti uvedené v rozhodnutí žalovaného viedli k tomuto záveru.

16. V rámci daňového konania mali byť zo strany žalovaného, resp. prvostupňového orgánu zistené také skutočnosti, ktoré objektívne a jednoznačne, nie len domnelo alebo s pochybnosťami, preukazujú vedomosť alebo nevyhnutnosť vedomosti daňového subjektu o podvodnom konaní, pri ktorom sa vyžaduje, aby viedlo k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie je v rozpore s cieľom smernice i vnútroštátnej úpravy, a že hlavným cieľom predmetného plnenia je získať daňovú výhodu. Sťažovateľka sa však domnievala, že žiadne takéto okolnosti zo strany krajského súdu, žalovaného ani zo strany prvostupňového orgánu zistené neboli. Uviedla, že o podvodnom konaní nielenže nevedela, ale ani nemohla vedieť a zároveň jej pri tejto činnosti v dôsledku odpočítania dane na vstupe nevznikla nijaká daňová výhoda. Krajský súd mal podľa sťažovateľky prihliadať na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-504/10 Tanoarch. Tvrdila, že ak je v prípadoch zneužitia práva na odpočet DPH potrebné zdefinovať príslušné plnenia, akoby tieto zneužívajúce plnenia neexistovali, je potrebné rovnako postupovať aj v prípadoch neuznania odpočtu DPH v iných prípadoch, ktoré sú zneužitím práva na odpočet na iných stupňoch reťazca, ale nie na stupni sťažovateľa.

17. V súvislosti s otázkou zaplatenia dane uvedenej na faktúre sa sťažovateľka zaoberala priamym účinkom smernice voči fyzickej osobe, pričom uviedla, že hoci Súdny dvor za určitých okolností

prípustil priamy účinok smernice, tento sa nikdy nesmie uplatňovať vo vzťahu k povinnostiam, ktoré zo smernice pre fyzické osoby môžu vyplývať. Štátne orgány teda nikdy nesmú požadovať od osôb, aby plnili povinnosti vyplývajúce im zo smernice bez toho, aby bola smernica v tejto relevantnej časti v celom rozsahu a správne transponovaná. Ak k transpozícii nedošlo, osoba povinnosťou vyplývajúcou zo smernice viazaná v žiadnom prípade nie je. Povinnosť každej osoby zaplatiť podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH daň, ktorú uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji, vyplývajúca tiež z príslušných smerníc, je súčasťou vnútroštátneho právneho poriadku SR až od 01.01.2010. Nie je teda prípustné splnenie tejto povinnosti vyžadovať od osoby za zdaňovacie obdobie január 2006, a teda pred účinnosťou ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH.

18. Štát má podľa sťažovateľky prostredníctvom daňových orgánov dostatok možností a prostriedkov na to, aby nečestné praktiky zdaniteľných osôb zisťoval a sankcionoval prípadne inicioval trestnoprávnu zodpovednosť. Daň z obratu (pridanej hodnoty) nie je nástrojom na sankčné postihy nečestného konania zdaniteľných osôb a preto výklad § 71 ods. 6 zákona o DPH a článku 203 Smernice o DPH v tomto obsahovom význame - trestať platiteľov dane a to individuálne každého na všetkých stupňoch dodávateľského obchodného reťazca nerespektujúc zásadu neutrality dane a zásadu proporcionality pri jej uplatňovaní, je podľa sťažovateľky neprijateľný a v priamom rozpore so zásadami, na ktorých je vystavaný mechanizmus DPH v EÚ. Podľa sťažovateľky hypotéza § 71 ods. 6 zákona o DPH predpokladá existenciu daňovej povinnosti a teda len pre prípad, ak daňový subjekt vo faktúre uvedie daňovú povinnosť vyššiu než je táto existujúca daňová povinnosť, upravuje pre daňový subjekt povinnosť zaplatiť túto vo faktúre uvedenú vyššiu daň. Ak potom v posudzovanom prípade je skutkovým zistením podľa názoru orgánu finančnej správy i krajského súdu tá skutočnosť, že daňová povinnosť vôbec nevznikla, lebo tovar nebol nikdy dodaný, je zrejmé, že nie je splnená hypotéza právnej normy obsiahnutej v § 76 ods. 1 zákona o DPH, a teda nie je možné na daný prípad aplikovať dispozíciu tejto právnej normy. Inými slovami, v dotknutom rozhodnom období neexistovala vo vnútroštátnom právnom poriadku právna norma obdobná aktuálnemu zneniu § 69 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2010, a pre rozhodnutie, ktorého preskúmanie súdom navrhovala sťažovateľka, neexistoval žiadny právny základ. Ak krajský súd bez ďalšieho súhlasil s právnou kvalifikáciou veci dotknutým orgánom finančnej správy, podľa sťažovateľky týmto svojím postupom sám nesprávne právne vec posúdil.

19. Sťažovateľka spolu s podanou kasačnou sťažnosťou podala aj návrh na prerušenie konania za účelom predloženia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EÚ v znení: „Má sa článok 203 Smernice o DPH interpretovať tak, že nebráni vnútroštátnej praxi orgánov v prípade preukázania neexistencie zdaniteľných plnení u dodávateľa zdaniteľnej osoby a následného neoprávneného odpočtu dane na vstupe z dôvodu, že zdaniteľná osoba sa podieľala na daňovom podvode dodávateľa tým, že vedela o neexistencii týchto zdaniteľných plnení, požadovať zaplatenie dane na výstupe zdaniteľnej osoby za to isté neexistujúce zdaniteľné plnenie len z dôvodu, že je táto daň uvedená na faktúre?“

20. Mala za to, že krajský súd nesprávne uviedol, že na daný prípad je potrebné aplikovať Smernicu 77/388/EHS, odvolávajúc sa pri tom na zdaňovacie obdobie. Správca dane mal procesne postupovať v daňovom konaní výlučne podľa Smernice o DPH (2006/112/EHS) (podľa času konania daňovej kontroly a vyrubovacieho konania), avšak hmotnoprávne povinnosti posudzovať podľa konkrétneho zdaňovacieho konania. Keďže na správne rozhodnutie vo veci je podľa názoru sťažovateľky nevyhnutné zodpovedať správnymi orgánmi i krajským súdom doposiaľ opomenuté kľúčové otázky okolností posudzovaného prípadu v zmysle zásad judikovaných Súdnym dvorom, sťažovateľka mala za to, že je stále daný dôvod na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c/ S.s.p..

21. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti ani k podanému návrhu na predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EÚ nevyjadril.

III. Závery kasačného súdu

22. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej

sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podala sťažovateľka včas (§ 443 ods. 1 S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal v medziach dôvodov kasačnej sťažnosti napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 30. júla 2019 (§ 137 ods. 2-4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená zo služieb a z tovarov dodaných s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 a ním uplatnená z tovaru, pri ktorom je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 7 a 9,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcom dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, ak osoba, ktorá nie je platiteľom, pri dodaní tovaru alebo služby uvedie vo faktúre daň, je povinná zaplatiť túto daň.

Podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH, pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až 42.

Podľa § 71 ods. 6 zákona o DPH, ak platiteľ vo faktúre uvedie vyššiu sumu dane, ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane.

23. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok sťažovateľky, ktoré sú zhodné so žalobnými námietkami, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu.

Podľa § 464 ods. 1 S.s.p., môže kasačný súd, ak rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

24. Na zdôraznenie správnosti kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia, kasačný súd postupom podľa § 464 ods. 1 S.s.p. odkazuje na svoj rozsudok v obsahovo totožnej veci (zdaňovacie obdobie január 2006) č. k. 4Sžfk/20/2017 z 1. marca 2018 (s ktorým sa stotožnil kasačný súd aj v rozhodnutí 8Sžfk/7/2017), ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

„7.2 V citovaných ustanoveniach zákona o DPH sú stanovené podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH. Na to, aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH, však nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť rovnako materiálne preukázané. Tieto dve podmienky preukázania musia byť splnené kumulatívne, inak nárok na odpočet DPH nemožno uplatniť. Dôkazné bremeno v takomto prípade zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej, ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie len faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné. Ak správca dane s prihliadnutím na objektívne skutočnosti zistí, že právo na odpočet DPH sa uplatňuje neoprávnené, spôsobom pokúšajúcim sa obísť zákon, subjektu právo na odpočet dane zamietne. Uvedené vyplýva z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a rovnako aj zo Šiestej smernice, resp. na ňu nadväzujúcej smernice Rady Európskej únie 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

7.3 Podľa čl. 10 bod 2 šiestej smernice a tiež podľa zákona o DPH daňová povinnosť pri dodaní tovaru vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, kedy kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

7.4 V rámci vyrubovacieho konania, pri preukazovaní reálneho dodania tovaru a služieb, zaťažuje dôkazné bremeno vždy daňový subjekt, v tomto prípade žalobcu. Podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky aj v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, možno konštatovať, že: dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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 nárok si uplatňuje odôvodnene 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. Žalobca ako daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty neunesol dôkazné bremeno, čím nespĺnil jednu z dvoch zákonných podmienok zakotvených v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH. Uvedené podmienky musia byť splnené kumulatívne, a preto nesplnenie jednej z nich, tak ako je tomu v predmetnej právnej veci, znamená negatívnu aplikáciu citovaného ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH.

7.5 Taktiež daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Toto ustanovenie zakotvuje, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý je povinný preukázať, že si nárok uplatňuje oprávnené 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 DPH uznaný ako oprávnený. Nie je povinnosťou daňových orgánov vyhľadávať za daňový subjekt - žalobcu dôkazy preukazujúce jeho oprávnenie na odpočet dane, ale naopak bolo povinnosťou

žalobcu ako daňového subjektu, predložiť relevantné dôkazy, ktorými by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet dane v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil oprávnenne. Nepostačuje iba predloženie faktúry, platiteľ dane musí preukázať, že zdaniteľný obchod bol aj reálne uskutočnený.

7.6 Z obsahu rozsudku Krajského súdu v Žiline, ako aj z pripojeného administratívneho spisu, je nesporné, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ako je opísané vyššie, z ktorého závermi sa kasačný súd stotožňuje. Je však nutné poznamenať, že možnosti správcu dane, ohľadom riadneho preskúmania predmetných obchodných transakcií boli výrazne limitované skutočnosťou, že obe spoločnos[ti], aj dodávateľská, aj odberateľská, boli už v čase vykonávania daňovej kontroly vymazané z obchodného registra ex offio. Správca dane v priebehu daňovej kontroly vypočul bývalých členov predstavenstva dodávateľskej a odberateľskej spoločnosti, taktiež i žalobkyňu. Žiaden z vypočúvaných svedkov sa však nevedel vyjadriť k preprave, resp. k náklade alebo vykládke tovaru, ani k samotnému dodaniu tovaru. Jediný relevantný dôkaz, ktorý žalobkyňa predložila za účelom preukázania reálneho dodania tovaru, boli faktúry, či už odberateľské alebo dodávateľské. Ako však už bolo nespočetnekrát konštatované ustálenou rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR, na preukázanie dodania tovaru za účelom odpočítania DPH nepostačuje ako relevantný dôkaz len samotná faktúra, predmetom ktorej je preskúmaná obchodná transakcia.

7.7 Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o DPH. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania).

7.8 V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

7.9 Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaučtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

7.10 Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, aby prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť, zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti“ (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

7.11 V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od

počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti nato by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.

7.12 Kasačný súd považuje za potrebné uviesť niekoľko skutočností, ktoré nielenže spochybňujú dobromyseľnosť predmetných obchodných transakcií, ba až umocňujú tzv. umelý charakter predmetných plnení, čo smeruje k úvahám o podvode na DPH. Žalobkyňa sa vo svojej výpovedi pred správcom dane vyjadrila, že tovar kupovala od spoločnosti Seliko Trade, a.s. a následne ho odpredávala spoločnosti Harris a.s., Svedok Q. T., bývalý člen predstavenstva spoločnosti Harris a.s., však uviedol, že táto spoločnosť tovar ďalej distribuovala rôznym odberateľom, medzi ktorými príkladom uviedol aj spoločnosť Seliko Trade, a.s.. Podozrivou sa javí aj skutočnosť, že Ing. J. D. pôsobil ako člen a predseda predstavenstva aj v spoločnosti Seliko Trade, a.s., aj v spoločnosti Harris a.s. Pri miestnom zisťovaní na adrese sídla spoločnosti Harris a.s., v roku 2007 správca dane zistil, že spoločnosť na danom sídle nesídlí, nikto o nej nič nevedel, nebola preukázaná existencia žiadnych skladových priestorov, v ktorých by sa mohlo uskutočňovať odovzdávanie a dodanie takého množstva tovaru, ako bolo deklarované predmetnými faktúrami. Spoločnosť Harris a.s., pritom bola vymazaná z obchodného registra až v roku 2009.

7.13 Pokiaľ ide o námietku aplikácie šiestej smernice, kasačný súd sa plne stotožňuje so závermi krajského súdu. Kasačný súd taktiež poukazuje na nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 440/2011 zo dňa 11.10.2011, v ktorom ústavný súd konštatoval, že „pri nepriamom účinku smernice je situácia zložitejšia, ale zjednodušene povedané pri ňom platí, že ak národný predpis korektné unesie výklad ovplyvnený smernicou, môže ísť aj v neprospech jednotlivca. Ťažiskom zásahu do pozície jednotlivca je tak národný predpis“. V každom členskom štáte Európskej únie platia dva právne poriadky, a to právny poriadok členského štátu a právny poriadok Spoločenstva. Právo Spoločenstva má však aplikačnú prednosť pred národným právom. Súdny dvor zdôrazňuje zásadu výkladu národného práva v súlade so smernicou. V intenciách tejto zásady musí aj súd členského štátu EÚ vykladať vnútroštátne právo s ohľadom na znenie a účel smernice. Vzhľadom na skutkové zistenia v danej veci je možné skonštatovať, že poľahčujúce okolnosti v danom prípade zistené neboli. Žalobkyňa bola v rozhodujúcom čase platiteľom DPH, uplatnila si nadmerný odpočet DPH, preto nemôže obstať obrana žalobkyne spočívajúca v tvrdení, že nie je povinná zaplatiť daň vyčíslenú vo faktúrach a argumentovať nepriamym účinkom smernice, obzvlášť v prípade, ak žiada nadmerný odpočet DPH.

7.14 Najvyšší súd SR dospel s poukazom na uvedené k záveru, že námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti nie sú opodstatnené, pretože krajský súd (resp. predtým žalovaný a správca dane) svoje rozhodnutie vydal na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu, použil správny výklad a aplikáciu príslušných ustanovení (§§ 49 a 51 zákona o DPH), a aj postupoval zákonne, uplatňujúc eurokonformný výklad, vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu a dôkazov produkovaných v procese dokazovania pri správe daní. Rovnako senát zdôrazňuje, že dôkazne bremeno leží na daňovom subjekte, nie na správcovi dane, preto je daňový subjekt povinný svoje tvrdenia spoľahlivo preukázať. Ak tak neučiní (čo v tomto prípade neurobil, keď žalobkyňa predložila len faktúru a k tomu súvisiace dokumenty, avšak nedokázala preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia), nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený."

25. Ďalej kasačný súd na námietky o konsenzuálnom nadobudnutí vlastníckeho práva dodáva, že sťažovateľka nielen nepreukázala okolnosti fyzického dodania tovaru na vstupe ako i na výstupe, ale nezdokladovala ani len konsenzuálne nadobudnutie vlastníctva, ktorého sa dovoľavala na s. 3 kasačnej sťažnosti. Obchodný zákonník totiž pri konsenzuálnom prevode vlastníckeho práva vyžaduje písomnú formu a individualizáciu tovaru (§ 444 ObZ).

26. Pokiaľ ide o argumentáciu o znovudefinovaní plnení, jednak kasačný súd poukazuje na to, ide o formuláciu z uznesenia Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/88/2009, nie z rozsudku Súdneho dvora C-504/10 Tanoarch, ako mylne uvádza sťažovateľka. Navyše, potreba znovudefinovania plnení sa v kontexte onoho uznesenia týka práve tých plnení, ktoré reálne nastali na vstupe (čo u sťažovateľky nebolo preukázané), ale bolo pri nich zistené zneužitie práva. Z uvedených rozhodnutí nevyplýva povinnosť daňových orgánov nanovo zisťovať skutkový stav, ignorovať faktúru vystavenú sťažovateľkou a jej daňové priznanie a ignorovať povinnosť sťažovateľky zaplatiť daň uvedenú ňou na faktúre. To musí

obzvlášť platiť v situácii, keď aj skutkové závery daňových orgánov aj krajského súdu jasne poukazujú na to, že sťažovateľka (alebo ňou poverené zodpovedné spolupracujúce osoby/zamestnanci) musela vedieť prinajmenšom o tom, že reálne nedochádza k nijakému plneniu a môže sa týmto konaním zúčastňovať na daňovom podvode.

27. Obdobne ani využitie ustanovenia § 19 ods. 4 zákona o DPH na odôvodnenie oprávnenosti odpočítania dane neprichádza do úvahy, keď sťažovateľka deklaruje na vstupe aj na výstupe obchod s neexistujúcim plnením, o ktorého neexistencii aj pri minimálnej miere opatrnosti vedieť musela, s prihliadnutím na množstvo a hodnotu deklarovaného tovaru.

28. Vo vzťahu k žiadosti sťažovateľky o predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie, kasačný súd rovnako odkazuje na svoj rozsudok č. k. 4Sžfk/20/2017 z 1. marca 2018, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

„8.1 Žalobkyňa v podanej kasačnej sťažnosti žiadala aj o predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie. Kasačný súd je však toho názoru, že v konaní, ako pred finančnými orgánmi, tak pred všeobecnými súdmi, sa nepreukázala nevyhnutnosť výkladu únievého práva Súdny dvorom Európskej únie. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd poslednej inštancie v rámci všeobecného súdnictva dospel k záveru, že nie je dôvod obracať sa za tohto stavu na Súdny dvor Európskej únie s prejudiciálnou otázkou a konanie nie je potrebné prerušovať, keďže podľa obsahu návrhu žalobcu ide o návrhy, ku ktorým sa Súdny dvor EÚ vyjadril [...]“ (pozri judikatúru v bode 8 tohto rozsudku).

29. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že sťažnostné body neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobkyne ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p.

30. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k § 167 ods. 1 a § 168 S.s.p., tak že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľka nebola v kasačnom konaní úspešná a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p.

31. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

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