

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/63/2017
Identifikačné číslo spisu: 5016200317
Dátum vydania rozhodnutia: 26.09.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200317.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Marty Molnárovej, v právnej veci žalobcu: Ingrid Líčáková, nar. XX. M. XXXX, bytom B. X, XXX XX L., IČO: 40 929 639, právne zastúpená advokátskou kanceláriou PETKOV & Co s.r.o., so sídlom Šoltésovej 14, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 97902/2016 zo dňa 29. januára 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/66/2016-58 zo dňa 12. októbra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/66/2016-58 zo dňa 12. októbra 2016 z a m i e t a .

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

Žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného 97902/2016 zo dňa 29.01.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 1635555/2015 zo dňa 05.11.2015. Prvostupňový orgán na základe vykonanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty, z ktorej bol vyhotovený protokol č. 661/320/5141/2011/Mo-K/4 zo dňa 04.09.2009 (za zdaňovacie obdobia rokov 2005 - 2007) určil za zdaňovacie obdobie apríl 2007 vlastnú daňovú povinnosť vo výške 7.197,03 Eur.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že predmetom posudzovania boli odberateľské faktúry žalobkyne, na ktorých uviedla daň vo výške 67.303,00 Sk (2.234,05 Eur) zo

zdaniteľných obchodov - dodania tovarov a služieb § 8 a 59 vo výške 354.226,00 Sk (11.758,15 Eur), nárok na odpočítanie dane § 49 až § 51 celkom vo výške 235.782,00 Sk (7.826,52 Eur) a 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 takého 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 k tovaru, ktorý následne prevádzala dodávateľskými faktúrami obchodnej spoločnosti Harris a.s., Zvolen. (Správca dane zistil, že spoločnosť Seliko Trade a.s., Krupina je v obchodnom registri vymazaná od 07.03.2009, podľa zistení Najvyššieho súdu SR bola spoločnosť Harris a.s.. vymazaná ex offo z obchodného registra ku dňu 24. novembru 2009.) Žalobkyňa v konaní preukazovala, že dodaný tovar predala spoločnosti Harris a.s., pričom bolo zistené, že tento odberateľ žalobkyne nikdy nemal skladové priestory, nevedol skladovú evidenciu a tovar bol, podľa tohto subjektu, údajne priamo predaný obchodnej spoločnosti Seliko Trade a.s. Krupina. Daňový úrad miestnym zisťovaním zistil, že na adrese sídla spoločnosti Harris a.s., sa nachádza obytný dom, no spoločnosť sa na danej adrese nenachádza, nikto ju nepozná, nemá označené sídlo a súčasne v týchto priestoroch nemohlo byť vykonané fyzické vyskladnenie tovaru od spoločnosti Seliko Trade a.s. Krupina, nakoľko spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov. Z vykonaného dokazovania nebolo preukázané uskladnenie, vyskladnenie predmetného tovaru, ako aj preprava tovaru. Správca dane vykonal dokazovanie nielen k otázkam vykonania prepravy tovaru, ale aj v súvislosti s tým, či bolo preukázané, že dodávateľia žalobkyne a jej následní odberatelia, ako aj samotná žalobkyňa mala dostatočné skladové priestory, technické a personálne kapacity, v ktorých 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 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. Z vyčíslenej výšky DPH daňové orgány aj vychádzali pričom vo vzťahu k posudzovaným faktúram bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania a vyvstala otázka, s akou odbornou starostlivosťou žalobkyňa pristupovala pri realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodovala s niečím, čo zrejme neexistovalo. Výslovil záver, že obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, 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. Skutkový stav vo vzťahu k dani na vstupe bol už dostatočne preukázaný v skorších štádiách daňového konania a to pred vyhlásením rozsudku v tejto veci č. k. 20S/128/2013-83 zo dňa 17.06.2014, keď podľa tohto rozsudku správca dane aj žalovaný vo vzťahu k dani na vstupe dostatočne zistili skutkový stav veci a správne vec aj právne posúdili, keď dospeli k záveru, že k dodaniu tovaru nedošlo, a preto nevzniklo ani právo na odpočítanie dane. Pokiaľ ide o daň na výstupe, 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 spoločnosti Harris, a. s., nedošlo podľa vystavených faktúr.

5. V súvislosti s aplikáciou Smernice Rady č. 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977, tzv. Šiesta smernica (ďalej aj ako „šiesta smernica“), krajský súd uviedol, že táto smernica je súčasťou zákona 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. Príloha č. 6 je súčasťou zákona o DPH od 1. mája 2004, t. j. platnosťou Zmluvy o pristúpení SR k Európskej únii, a preto je právne záväzná. V prípade takto prevzatej smernice teda podľa krajského súdu nemôže ísť o rozpor s účinkami aktov sekundárneho komunitárneho práva. S poukazom na zdaňovacie obdobie júl 2005 (poznámka kasačného súdu - správne má byť apríl 2007) bolo teda potrebné aplikovať

zákon o DPH v súlade s cieľmi a obsahom šiestej smernice.

6. 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. 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 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).

7. 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 na rozhodnutia Súdneho dvora 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 2006/112/ES týkajúca sa vymedzenia osôb povinných platiť DPH bola zákonným postupom preklenutá eurokonformným výkladom ovplyvneným konkrétnym znením a stanoveným cieľom týchto smerníc.

8. Daňový subjekt musí niest' mieru zodpovednosti za fiktívny obchodný reťazec, ktorého bol súčasťou, a taktiež i za tú skutočnosť, že daň z pridanej hodnoty na faktúrach na výstupe uplatnil. Podľa krajského súdu teda 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 zdaniteľnom obchode.

9. K návrhu žalobcu na predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EÚ krajský súd uviedol, že žalobcom koncipovaná otázka nerieši právny základ daného prípadu. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí v súvislosti s povinnosťou odviest' DPH poukázal na čl. 203 Smernice EÚ č. 2006/112/ES 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 č. 2006/112/ES. Vzhľadom však na v podstate totožné znenia čl. 21 bod 1 písm. d/ Šiestej smernice a čl. 203 smernice 2006/112/ES je potrebné doplniť, že dotknutý článok 203 smernice 2006/112/ES 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 EÚ vo veci LVK-56 EOOD C-643/11 (prejudiciálne konanie týkajúce sa výkladu smernice 2006/112/ES) 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 Cifit nie je potrebné prejudiciálnu otázku predkladať v zmysle čl. 267 Zmluvy o fungovaní EÚ.

10. O nároku na náhradu trov konania krajský súd rozhodol a contrario k § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP tak, že žalobcovi náhradu trov nepriznal, keď žalobca nemal v konaní úspech, a žalovanému náhradu trov nepriznal, keďže mu ju môže priznať len výnimočne čo v danom prípade nebolo splnené.

11. Včas podanou kasačnou sťažnosťou sa žalobca domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP.

12. Žalobca sa v podanej kasačnej sťažnosti zaoberal najmä vznikom daňovej povinnosti a tvrdeným nepreukázaním reálneho dodania tovaru. 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 žalobcu 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 žalobcu došlo okamihom konsenzu o prevode vlastníckeho práva k tovaru uvedenom vo faktúre a v dodacom liste, v prípade žalobcu 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. Žalobca namietal, že krajský súd v napadnutom rozsudku opomenul preskúmať, či neprichádza do úvahy vznik daňovej povinnosti iným, zákonom o DPH predpokladaným spôsobom. K záveru o nevzniknutí daňovej povinnosti dospel krajský súd bez riadneho skúmania ďalších okolností prípadu, ktoré sú podľa judikatúry SD EÚ kľúčové pre správne a zákonné rozhodnutie o práve na priznanie odpočítania dane na vstupe.

15. V prípade, ak chcel krajský súd spochybňovať právo žalobcu na odpočet dane na vstupe, mal podľa žalobcu predovšetkým zistiť či:

u dodávateľa žalobcu vzhľadom na okolnosti prípadu nemohlo dôjsť k daňovému podvodu a súčasne, či sa žalobca na tomto daňovom podvode vedome podieľal, resp. o nečestnom konaní dodávateľa a/alebo o daňovom podvode vedel alebo musel vedieť a len a výlučne v tomto kontexte, či dodávateľ žalobcu daň na výstupe vo vzťahu k nemu riadne priznal a zaplatil, resp. či bola daň už skôr na vyššom stupni v dodávateľskom reťazci zaplatená,

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 EÚ musí z celku objektívnych prvkov vyplývať, že hlavný cieľ plnení, ktorých sa odpočet dane týka, je získať daňovú výhodu.

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. Žalobca sa však domnieval, že žiadne takéto okolnosti zo strany krajského súdu, žalovaného ani zo strany prvostupňového orgánu zistené neboli. Žalobca uviedol, že o podvodnom konaní nielenže nevedel, ale ani nemohol vedieť a zároveň mu pri jeho činnosti v dôsledku odpočítania dane na vstupe nevznikla nijaká daňová výhoda. Krajský súd mal podľa žalobcu prihliadať na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-504/10.

17. V súvislosti s otázkou zaplataenia dane uvedenej na faktúre sa žalobca zaoberal priamym účinkom smernice voči fyzickej osobe, pričom uviedol, že hoci Súdny dvor EÚ za určitých okolností pripustil 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 odo dňa 01.01.2010. Nie je teda prípustné splnenie tejto povinnosti vyžadovať od osoby za zdaňovacie obdobie apríl 2007, a teda pred účinnosťou ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH.

18. Štát prostredníctvom daňových orgánov má 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 nerešpektujúc zásadu neutrality dane a zásadu proporcionality pri jej uplatňovaní, je podľa žalobcu neprijateľný a v priamom rozpore so zásadami, na ktorých je vystavaný mechanizmus DPH v EÚ.

19. 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 preto rozhodnutie, ktorého preskúmanie súdom navrhoval žalobca, neexistoval žiadny právny základ. Ak krajský súd bez ďalšieho súhlasil s právnou kvalifikáciou veci dotknutým orgánom finančnej správy, týmto svojím postupom sám nesprávne právne vec posúdil.

20. Žalobca spolu s podanou kasačnou sťažnosťou podal 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 zaplataenie dane na výstupe zdaniteľnej osoby za to isté neexistujúce zdaniteľné plnenie len z dôvodu, že je táto daň uvedená na faktúre?“

21. Žalobca mal 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 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 žalobcu nevyhnutné zodpovedať správnymi orgánmi i krajským súdom doposiaľ opomenuté kľúčové otázky okolností posudzovaného prípadu v zmysle zásad judikovaných Súdnym dvorom Európskej únie, žalobca mal za to, že je stále daný dôvod na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c/ SSP.

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

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti § 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

24. 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.

25. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom v kontrolovanom zdaňovacom období, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby.

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

27. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, 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.

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

29. Podľa § 71 ods. 1 citovaného zákona 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 platby a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal platbu, 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.

30. Kasačný súd mal z predloženého administratívneho spisu preukázané, že správca dane začal u žalobkyne ako u daňového subjektu dňa 07.10.2009 (oznámenie zo dňa 04.09.2009) daňovú kontrolu zameranú na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane s pridanou hodnotou so zameraním na nárok na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobia rokov 2005 - 2007. Na základe vykonanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia rokov 2005 - 2007, z ktorej bol vyhotovený protokol č. 661/320/5141/2011/Mo-K/4 zo dňa 04.09.2009 (za zdaňovacie obdobia rokov 2005 - 2007). Daňový subjekt vlastnú daňovú povinnosť na daňovom priznaní, doručenom správcovi dane dňa 24.05.2007, uviedol vo výške 5.571,20 Eur. Daň za zdaňovacie obdobie apríl 2007 zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní bola vo výške 1.625,83 Eur a rozdiel dane v sume 7.197,03 Eur. Vo vyrubovacom konaní správca dane zistil, že žalobkyňa za zdaňovacie obdobie apríl 2007 na odberateľských faktúrach (dodávky rôznych druhov vín) pre spoločnosť Harris a.s., uviedla daň 167.838,15 Sk (5.571,20 Eur).

31. Žalobkyňa bola správcom dane v daňovom konaní vypočutá dňa 08.11.2010, o čom správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní do ktorej uviedla, že tovar bol nakúpený od Selika Trade, a.s. a následne fakturovaný spoločnosti Hariss a.s. O tieto obchody sa staral jej bývalý manžel L. Y. a ona sa venovala prevádzke čerpacej stanici. O preprave tovaru, uskladnení tovaru nevedela nič uviesť. Skladové priestory svoje ani prenajaté nemala.

32. Žalobkyňa bola správcom dane oboznámená (zápisnica zo dňa 25.10.2010) aj s výpoveďami

svedkov (členovia predstavenstva Selika Trade, a.s.) Ing. R. Y. a Ing. W. X. (predseda predstavenstva od 18.10.2005 do 06.03.2009), ktorí nevedeli uviesť ako, kedy a kým boli dodávky realizovať, resp. či tovar bol realizovaný podľa predložených faktúr a či ich spoločnosť Seliko Trade a.s. aj vystavila a pod. Žalobkyňa až vo svojom vyjadrení k protokolu z 01.12.2010, v rozpore s tým, čo uviedla dňa 08.11.2010, poukázala na dodatok č. 2 ku kúpnej zmluve s dodávateľmi podľa deklarovovaných faktúr (Seliko Trade, Ostrolúcka, Seliko Slovakia) o bezplatnom prenájme skladových priestorov dodávateľa, až do doby kým s tovar odvezie. I. O. - konateľ spoločnosti Hariss a.s. sa do zápisnice spísanej správcom dane vyjadril, že prepravu tovaru uskutočňoval kamarát a faktúry predloží správcovi dane, čo neurobil. Správca dane na základe zistení v daňovej kontrole vydal rozhodnutie č. 1635555/2015 zo dňa 05.11.2015, ktorým určil žalobkyni vlastnú daňovú povinnosť vo výške 7.197,03 Eur.

33. Z čl.VI zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov vyplýva, že tento zákon nadobúda účinnosť 1. januára 2010 okrem čl. I, ktorý nadobúda účinnosť 1. januára 2012. V zmysle § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov. V preskúmvanej veci daňová kontrola bola začatá za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. a to v roku 2009 a skončená za účinnosti zákona 563/2009 Z.z.

34. Kasačný súd po prejednaní veci dospel k záveru, že správny súd v danej veci rozhodol správne a vec správne po právnej stránke posúdil, keď žalobu žalobkyne o preskúmanie rozhodnutia žalovaného podľa § 190 SSP zamietol. Správca dane, ktorého rozhodnutie bolo potvrdené žalovaným správne konšatoval, že aj napriek tomu, že daňovému subjektu daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH nenastala, daňový subjekt bol povinný odvieť daň z faktúr pre odberateľa Harris a.s., a odôvodnili povinnosť platiť daň z týchto faktúr ustanoveniami čl. 21 ods. 1 písm. d) smernice Rady č. 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977, tzv. šiesta smernica v spojení s § 71 ods. 6 Zákona o DPH platného v zdaňovacom období apríl 2007. Správny súd poukázal správne na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky 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, bodom 1 Zákona o DPH prevzatá ako celok. Príloha č. 6 je súčasťou Zákona o DPH, a preto právne záväzná. V dôsledku toho, v prípade takto prevzatej smernice, nemôže ísť o rozpor s účinkami aktov sekundárneho komunitárneho práva. S poukazom na zdaňovacie obdobie apríl 2007 bolo teda potrebné aplikovať Zákon o DPH v súlade s cieľmi a obsahom šiestej smernice.

35. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom a právnym názorom správneho súdu v napadnutom rozsudku a tiež dospel k záveru, že žalobkyňa v danej veci za kontrolované zdaňovacie obdobie neunesla dôkazné bremeno, keď jednoznačne nepreukázala, že reálne došlo k dodávke tovarov na základe faktúr, z ktorých si uplatnila odpočítanie DPH na základe daňového priznania. 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 potrebné považovať za podstatné, že žalobkyňa bola v rozhodujúcom čase platiteľom DPH, bez preukázateľných podkladov si uplatnila nárok na nadmerný odpočet DPH, preto nemôže obstať jej obrana spočívajúca v tvrdení, že nie je povinná zaplatiť daň vyčíslenú vo faktúrach a argumentovať nepriamym účinkom smernice o DPH.

36. Na zdôraznenie správnosti kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia, kasačný súd postupom podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na rozsudky v obsahovo totožných veciach daňových subjektov ale v iných zdaňovacích obdobiach č. 8Sžfk/7/2017 z 22.11.2018 (zdaňovacie obdobie február 2006), v ktorom odkazuje na rozsudok kasačného súdu č. 4Sžfk/20/2017 z 01. marca 2018 (zdaňovacie obdobie január 2006), ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza (bod 37 - 43):

37. 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.

38. 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.

39. 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 správcom 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 oprávnené. Nepostačuje iba predloženie faktúry, platiteľ dane musí preukázať, že zdaniteľný obchod bol aj reálne uskutočnený.

40. 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).

41. Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie 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.

42. 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.

43. 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 skutkového stavu zisteného 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.“

44. Podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP správny súd konanie uznesením 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.

45. Vo vzťahu k žiadosti žalobkyne o predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie, kasačný súd ako súd poslednej inštancie v rámci všeobecného súdnictva dospel k záveru, zhodne s názorom vysloveným v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. č. 8Sžfk/7/2017, ktorý tiež odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu NS č. 4Sžfk/20/2017 z 01. marca 2018 (bod 7.10 rozsudku), 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 a v konaní pred finančnými orgánmi ako i pred všeobecnými súdmi sa nepreukázala nevyhnutnosť výkladu únieového práva Súdnym dvorom Európskej únie.

46. Kasačný súd pri svojom rozhodovaní skonštatoval, že skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobkyňa mala možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využila a na svojich procesných právach nebola žiadnym spôsobom poškodená. Keďže podľa názoru kasačného súdu krajský súd ako správny súd o otázkach, ktoré boli dôvodom podania kasačnej sťažnosti, nerozhodol

svoju voľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobkyne ako nedôvodnú zamietol (§ 461 SSP).

47. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP a 168 SSP tak že procesne úspešnému žalovanému náhradu trov kasačného konania nepriznal, nakoľko nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 SSP.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.