

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/20/2017
Identifikačné číslo spisu: 5016200068
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5016200068.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a Mgr. Viliama Pohančeniča, v právnej veci sťažovateľky (pôvodne žalobkyňa): Mária Ličáková, s miestom podnikania Klačno 2001/33, 034 01 Ružomberok, IČO: 33 030 618, právne zastúpená spoločnosťou: PETKOV & Co s.r.o., advokátska kancelária, Na vřšku 12, 811 01 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č.k. 1670472/2015 z 13. novembra 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/17/2016-63 z 12. októbra 2016, takto

rozhodol:

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/17/2016-63 z 12. októbra 2016 z a m i e t a .

II. Najvyšší súd Slovenskej republiky návrhu na polozenie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie n e v y h o v u j e .

III. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 21S/17/2016-63 z 12. októbra 2016 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č.k. 1670472/2015 z 13. novembra 2015 a podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario žalobkyňi náhradu trov konania nepriznal.

2. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako i postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu v zmysle § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. (Správny súdny poriadok, ďalej SSP) v spojení s § 491 ods. 1 SSP a podľa § 190 SSP žalobu ako nedôvodnú zamietol

3. Predmetom posudzovania, v preskúmanom rozhodnutí žalovaného a prvostupňového správneho orgánu, boli odberateľské faktúry žalobkyne č. 200 5033 až 200 5038 vystavené od 7. júla 2005 do 20. júla 2005, ktorými žalobkyňa ako dodávateľ účtovala odberateľovi obchodnej spoločnosti Harris a.s. so sídlom vo Zvolene, IČO: 36 031 615 dodanie tovarov špecifikovaných na predmetných faktúrach, a to napr. biele, červené víno, ovocné víno, nealkoholické nápoje v objemových množstvách niekoľko tisíc kusov v celkovej hodnote 3 505 370,14 Sk, čo je 116 356,97 €. Daň z pridanej hodnoty z toho je 559 680,94 Sk, čo je 18 578,- €. Posudzovanými faktúrami žalobkyňa dodávala obchodnej spoločnosti Harris a.s. rôzny tovar, ktorý mala nakúpiť od obchodnej spoločnosti Seliko Trade, a.s. Krupina. Jednalo sa o dodanie veľkého množstva tovaru (vína a rôznych iných nápojov v 1-litrových a 1,5-litrových baleniach v objeme niekoľko tisíc ks podľa jednotlivého druhu tovaru. Predmetný tovar bol objemný a predpokladal zabezpečenie tak u dodávateľa, ako aj u odberateľa, zabezpečenie dostatočných skladových priestorov, zabezpečenie prepravy, ako i personálnych a technických kapacít uskladnenia a prepravy.

4. Správny súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané reálne dodanie tovaru, ktorý žalobkyňa mala nakúpiť od spoločnosti Seliko Trade, a.s. a následne predat spoločnosti Harris a.s., keď neboli identifikované miesta, spôsoby a forma reálneho uskladnenia tovaru, vyskladnenia tovaru, ako aj preprava takého množstva tovaru.

5. Podľa názoru správneho súdu, správca dane vo vzťahu k dodávateľským faktúram žalobkyne vykonal rozsiahle dokazovanie a zistil dostatočne skutkový stav veci a vec aj správne právne posúdil. Správny súd poukázal na to, že správca dane vykonal dokazovanie aj vo vzťahu k odberateľským faktúram žalobkyne (daň na výstupe) tak, ako to vyplýva z protokolu o daňovej kontrole č. 661/320/1662/2011/Bad-A/3 z 20. januára 2011, pričom mal 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 spoločnosti Harris a.s. Odberateľ žalobkyne Harris a.s. však nikdy nemal skladové priestory, nevedol skladovú evidenciu a tovar bol, podľa tohto subjektu, údajne priamo predaný spoločnosti Seliko Trade, a.s. Miestnym zisťovaním vykonaným Daňovým úradom Zvolen v sídle spoločnosti Harris a.s. bolo zistené, že na adrese sídla uvedenej spoločnosti sa nachádza obytný dom, spoločnosť sa na uvedenej adrese nenachádza, nikto ju nepozná, nemá označené sídlo a teda v týchto priestoroch nemohlo ani byť vykonané fyzické vyskladnenie tovaru od spoločnosti Seliko Trade, a.s. pre odberateľa Harris a.s., keďže samotný odberateľ žalobkyne Harris a.s. nemal kde takéto objemné množstvo tovaru uskladniť, keď nemal skladové priestory ani žiadnych zamestnancov Ani zo strany žalobkyne, ani zo strany ostatných preverovaných subjektov nebola podľa správneho súdu preukázaná fyzická preprava takého objemného množstva tovaru. Preto záver správnych orgánov, že dodanie tovaru pre spoločnosť Harris a.s. zo strany žalobkyne sa neuskutočnilo, je podľa správneho súdu správny, nakoľko z vykonaného dokazovania nebolo preukázané uskladnenie, vyskladnenie tovaru, ako aj jeho preprava.

6. Argument žalobkyne, že žalovaný a správca dane rozhodli len na základe skutočností, že nebolo v konaní preukázané vykonanie prepravy tovaru, správny súd neakceptoval, keď z obsahu administratívneho spisu, ako aj z dôvodov žalovaného a prvostupňového rozhodnutia mal za preukázané, že správca dane vykonal dokazovanie nielen k otázkam vykonania prepravy tovaru zo Seliko Trade, a.s. žalobkyne a od žalobkyne k Harris a.s. (resp. priamo zo Seliko Trade, a.s. do Harris a.s.), ale vykonal dokazovanie aj v súvislosti s tým, či bolo preukázané, že dodávateľa žalobkyne a jej následní odberatelia, ako aj samotná žalobkyňa mali dostatočné skladové priestory, technické a personálne kapacity, v ktorých bolo fyzicky možné takéto množstvo tovaru uskladniť a vyskladniť (zaevidovať), ako aj dokazovanie k preukázaniu, že k uskladneniu a následnému vyskladneniu tovaru v konkrétnych priestoroch došlo.

7. Správny súd poukázal na to, že k nároku na odpočet DPH z daňového dokladu je potrebné nielen deklarovať určité zdaniteľné plnenie, pri splnení všetkých formálnych a právnych náležitostí, ale tento nárok vzniká až momentom faktického uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných plnení konkrétne v

deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, a tá vzniká dodaním tovaru. Pre účely zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) vzniká tento moment až faktickým uskutočnením deklarovaných zdaniteľných plnení. Správca dane je povinný pri zistení podmienok pre odpočet DPH overovať danú obchodnú transakciu nielen u odberateľa, ale aj na strane dodávateľa. Pokiaľ nie je preukázané, že na strane dodávateľa k zdaniteľnému plneniu došlo a z tohto titulu k odvodu dane na výstupe, nemôže byť priznaný nárok na odpočet dane na vstupe.

8. Správny súd mal za preukázané, že na posudzovaných faktúrach žalobkyňa špecifikovala tovar čo do množstva, druhu, jednotkovej a konečnej ceny, hodnotu tovaru bez DPH, hodnotu DPH a hodnotu tovaru vrátane DPH. Teda jednoznačne v posudzovaných faktúrach žalobkyňa vyčíslila sumu DPH. Z tejto sumy potom správne 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, čo zrejme neexistovalo. Takýto obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov nevystihuje podľa správneho súdu reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality DPH všetkými zúčastnenými článkami obchodného reťazca.

9. Správny súd zdôraznil, že skutkový stav vo vzťahu k dani na vstupe bol dostatočne preukázaný v už skorších štádiách daňového konania a to pred vyhlásením rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/123/2013 zo 17. júna 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.

10. Podľa správneho súdu správne orgány dostatočne zistili skutkový stav veci aj pokiaľ ide o daň na výstupe, t.j. pri predaji tovaru odberateľovi žalobkyne Harris a.s. V tejto súvislosti uviedol, že 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 a.s. nedošlo.

11. Pokiaľ správca dane a žalovaný odôvodnili povinnosť platiť daň z uvedených faktúr ustanoveniami čl. 21 ods. 1 písm. d/ Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (ďalej len „smernica Rady 77/388/EHS“ alebo „šiesta smernica“) v spojení s § 71 ods. 6 zákona o DPH platného v dotknutom zdaňovacom období, vec podľa správneho súdu správne právne posúdili. V tejto súvislosti správny súd poukázal na to, že od účinnosti zákona o DPH dňom 01.05.2004 (t.j. platnosťou Zmluvy o pristúpení Slovenskej republiky k Európskej únii) je šiesta smernica taktiež súčasťou zákona o DPH ako bod č. 1 prílohy č. 6 zákona o DPH. Správny súd poukázal aj 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, bodom 1 zákona o DPH prevzatá ako celok. Príloha č. 6 je súčasťou zákona o DPH, a preto je právne záväzná. V dôsledku toho nemôže ísť o rozpor s účinkami aktov sekundárneho komunitárneho práva. S poukazom na predmetné zdaňovacie obdobie bolo teda podľa správneho súdu potrebné aplikovať zákon o DPH v súlade s cieľmi a obsahom šiestej smernice.

12. Správny súd citoval čl. 21 (Osoby zodpovedné za platbu dane), bod 1. písmeno d/ smernice Rady 77/388/EHS v znení smernice Rady 2000/65/ES zo 17.10.2000, v zmysle ktorého podľa vnútorného systému nasledovné osoby zodpovedajú za platbu DPH: akákoľvek osoba, ktorá uvedie DPH na faktúre alebo inom doklade, ktorý sa používa ako faktúra.

13. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že v čl. 21 bod 1 písm. d/ šiestej smernice, ktorá je súčasťou nášho právneho poriadku od 1. mája 2004, je zakotvená povinnosť akejkoľvek osoby, ktorá uvedie DPH 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 platnom v októbri 2005, 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 zákona o DPH 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 správneho 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).

14. Eurokonformný výklad prichádza podľa správneho súdu do úvahy predovšetkým vtedy, ak je vnútroštátny predpis nepresný a necháva súdnemu orgánu priestor na voľnú úvahu. Eurokonformná interpretácia môže tiež poslúžiť na účely vyplnenia medzery vnútroštátneho právneho predpisu ustanoveniami práva Únie. Správny súd poznamenal, že uvedenie šiestej smernice v prílohe zákona o DPH 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, a teda aj § 69 ods. 5 a § 71 ods. 6. Aj tieto ustanovenia je povinný súd vykladať eurokonformným výkladom, pretože vnútroštátne orgány aplikácie práva majú v rámci svojich právomocí vždy usilovať o eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, aby sa zabezpečila úplná účinnosť smernice a dosiahnutie jej cieľa (Adeneler, C-212/04, 04.07.2006, bod 111), bez ohľadu na to, či ustanovenia použité pri výklade majú alebo nemajú priamy účinok. Nevyhnutným výsledkom takéhoto výkladu v danom prípade je taký výklad § 69 ods. 5 a § 71 ods. 6 zákona o DPH, že sledovaný cieľ článku 21 bod 1. písm. d/ šiestej smernice sa dosiahne len vtedy, pokiaľ platiteľ alebo osoba, ktorá nie je platiteľ (t.j. každý), kto na faktúre uvedie akúkoľvek sumu dane, a to či už vyššiu ako mal platiť alebo ktorú vôbec nemal povinnosť platiť, je povinný túto sumu dane zaplatiť. Takýto právny názor zaujal aj Európsky súdny dvor (ďalej len „Súdny dvor“) v rozsudkoch C-454/98 Schmeink a Strobel a C-643/11 LVK-56 EOOD.

15. S výkladom, ako ho učinil žalovaný správny orgán a správca dane, sa v plnom rozsahu stotožnil aj správny súd. Správny súd považoval uvedený výklad § 71 ods. 6 zákona o DPH v spojení s čl. 21 bod 1 písm. d) šiestej smernice za jediný kompatibilný s právom Európskej únie, a preto jediný prípustný, a to bez ohľadu na to, že všeobecná povinnosť vyplývajúca z čl. 21 ods. 1 písm. d/ šiestej smernice, ako aj čl. 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica Rady 2006/112/ES“), transponovanej dňa 01.01.2008 (ktorá povinnosť je v tomto článku totožná s povinnosťou v čl. 21 ods. 1 písm. d/ šiestej smernice), bola výslovne prevzatá do zákona o DPH až s účinnosťou od 01.01.2010, a to konkrétne v § 69 ods. 5 citovaného zákona. Medzera, ktorá vznikla v právnom poriadku Slovenskej republiky transponovaním šiestej smernice a smernice Rady 2006/112/ES, týkajúca sa vymedzenia osôb povinných platiť DPH, bola zákonným postupom preklenutá eurokonformným výkladom ovplyvneným konkrétnym znením a stanoveným cieľom týchto smerníc. Správny súd sa preto v plnom rozsahu stotožnil s právnym posúdením prvostupňového aj žalovaného správneho orgánu, že žalobkyňa je povinná zaplatiť daň uvedenú na faktúrach na výstupe v sume, ako bola na týchto faktúrach uvedená a argumentáciu žalobkyne v tomto smere vyhodnotil ako nedôvodnú.

16. Pokiaľ sa týka námietky, že u žalobkyne nemohlo dôjsť k daňovému podvodu a že sa žalobkyňa na tomto daňovom podvode vedome nepodieľala ani nevedela o zneužití práva a že bola dobromyseľná, správny súd uviedol, že aj Súdny dvor vo svojej judikatúre konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04). V danom prípade okrem toho žalovaný podľa správneho súdu správne poukázal na tú skutočnosť, že žalobkyňa musela vedieť o fiktívnom plnení zo strany jej dodávateľov, teda o aj tom, že k žiadnym faktickým dodávkam v rámci obchodného reťazca neprichádza, ako to vyplýva aj z jej vyjadrenia na ústnom pojednávaní 26. októbra 2010.

17. Poukazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/32/2012 z 27. novembra 2012 správny súd uviedol, že vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí jednoduché spoliehanie sa žalobkyne 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. Daňový subjekt musí niesť mieru zodpovednosti za fiktívny obchodný reťazec, ktorého bol súčasťou, a taktiež aj za tú skutočnosť, že DPH na faktúrach na výstupe uplatnil

18. Čo sa návrhu žalobkyne na predloženie prejudiciálnej otázky podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“) týka. K uvedenému správny súd uviedol, že žalobkyňou koncipovaná otázka nerieši právny základ daného prípadu. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí v súvislosti s povinnosťou odviest' DPH poukázal na čl. 203 smernice Rady 2006/112/ES a taktiež na čl. 21 bod 1 písm. d/ šiestej smernice. Správne uviedol, že na predmetný prípad sa vzhľadom na zdaňovacie obdobie, za ktoré je dovyrubovaná daň, vzťahuje šiesta smernica 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 Rady 2006/112/ES. Vzhľadom však na v podstate totožné znenia čl. 21 bod 1 písm. d/ šiestej smernice a čl. 203 smernice Rady 2006/112/ES správny súd doplnil, že dotknutý článok 203 smernice Rady 2006/112/ES je na jeho správne uplatnenie dostatočne jasný a nenecháva priestor na žiadnu rozumnú pochybnosť o jeho aplikácii, a to aj vzhľadom na už ukončené prejudiciálne konania, ktoré sa zaoberajú uvedenou problematikou - rozsudok Súdneho dvora 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 výkladu šiestej smernice). Z tohto dôvodu s poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora C-283/81 Cilfit nebolo podľa správneho súdu potrebné predbežnú otázku predkladať v zmysle čl. 267 ZFEÚ.

II.

19. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa v postavení sťažovateľky prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a žiadala, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Sťažovateľka zároveň žiadala priznať jej právo na náhradu trov konania pred správnym a kasačným súdom v rozsahu 100%.

20. Sťažovateľka v podanej kasačnej sťažnosti uviedla, že považuje za nesprávne právne závery správneho súdu, že v daňovom konaní nebolo preukázané reálne dodanie tovaru a že sťažovateľke nevzniklo právo na odpočet dane na výstupe, keďže jej nevznikla daňová povinnosť.

21. Skutočnosť, či bol tovar uskladnený na totožnom mieste alebo bol prepravovaný, je podľa sťažovateľky bez právneho významu. V § 19 ods. 1 a ani v žiadnom inom ustanovení zákona o DPH nie je podľa sťažovateľky zmienka o preprave tovaru ako o podmienke dodania tovaru v zmysle, že ak dodávateľ tovar neodošle na prepravu, nedôjde k dodaniu tovaru, a teda ani k vzniku daňovej povinnosti. Uvedený výklad je podľa sťažovateľky rozporný s čl. 14 bod 1 v spojení s čl. 31 smernice Rady 2006/112/ES. V tejto súvislosti sťažovateľka uviedla, že v jej prípade došlo k dodaniu tovaru okamihom konsenzu o prevode vlastníckeho práva (a teda práva nakladať s tovarom ako vlastníkom), a to v mieste, ktorým bol sklad, kde sa v čase prevodu práva tovar nachádzal.

22. S poukazom na § 19 ods. 4 v spojení s § 49 ods. 1 zákona o DPH, resp. čl. 65 smernice Rady 2006/112/ES sťažovateľka namietala, že správny súd a ani správne orgány sa nezaoberali otázkou, či daňová povinnosť u sťažovateľky nemohla vzniknúť iným, v zákone o DPH predpokladaným spôsobom.

23. Sťažovateľka ďalej namietala, že správny súd v napadnutom rozsudku nekonštatuje zistenie objektívnych skutočností zo strany správnych orgánov, odôvodňujúcich prelomenie zásady neutrality

DPH vo forme výlučne výnimočne prípustného nepriznania odpočítania dane ako základného mechanizmu fungovania systému DPH v Európskej únii (ďalej len „EÚ“), a to aj napriek skutočnosti, že predpoklady odôvodňujúce takýto postup členských štátov veľmi podrobne popisuje konštantná judikatúra Súdneho dvora. Správca dane môže podľa sťažovateľky odoprieť právo platiteľa na odpočet dane len výnimočne, ak je preukázané, že tento vedel a musel vedieť (nie mohol vedieť), že prijatím plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti DPH (daňový podvod) a tiež ak došlo k zneužitiu práva na odpočet dane s cieľom získať pre seba daňovú výhodu. Podľa sťažovateľky, v tomto smere zaťažuje dôkazné bremeno správcu dane. Zároveň, v tejto súvislosti sťažovateľka poukázala na rozhodnutia Súdneho dvora C-272/13 Equoland, C-504/10 Tanoarch, C-354/03 Optigen Ltd, C-355/03 Fulcrum electronics Ltd, C-484/03 Bond House Systems Ltd, C-439/04 Kittel a C-18/13 Maks Pen.

24. Podľa sťažovateľky správny súd nesprávne právne posúdil aj účinok smerníc v právnom poriadku Slovenskej republiky, keď podľa nej pripustil priamy účinok smernice voči fyzickej osobe v tom zmysle, že smernica zaväzuje fyzickú osobu priamo aj v prípade, ak jej ukladá povinnosti. V tejto súvislosti poukázala sťažovateľka na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-297/03, podľa ktorého smernica sama osebe nemôže ukladať povinnosti jednotlivcovi, a teda sa nemožno voči nemu odvolávať na ustanovenie smernice ako také, pričom nie je dôležité, či dotknutá štátna organizácia je alebo nie je zodpovedná za neprebratie dotknutej smernice.

25. Ďalej sťažovateľka uviedla, že hoci Súdny dvor 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 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. 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 Slovenskej republiky až od 1. januára 2010, z ktorého dôvodu nie je podľa sťažovateľky prípustné splnenie tejto povinnosti vyžadovať od osoby za zdaňovacie obdobie január 2006.

26. Daň z obratu (pridanej hodnoty) nie je podľa sťažovateľky nástrojom na sankčné postihy nečestného konania zdaniteľných osôb a preto výklad § 71 ods. 6 zákona o DPH a článku 203 smernice Rady 2006/112/ES v 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 sťažovateľky neprijateľný a v priamom rozpore so zásadami, na ktorých je založený mechanizmus DPH v EÚ.

27. Hypotéza § 71 ods. 6 zákona o DPH predpokladá podľa sťažovateľky existenciu daňovej povinnosti, a teda len pre prípad, ak daňový subjekt vo faktúre uvedie daňovú povinnosť vyššiu než je existujúca daňová povinnosť, upravuje pre daňový subjekt povinnosť zaplatiť túto vo faktúre uvedenú vyššiu daň. Ak v posudzovanom prípade je skutkovým zistením orgánu finančnej správy a správneho súdu skutočnosť, že daňová povinnosť nevznikla, lebo tovar nebol dodaný, nie je splnená hypotéza právnej normy obsiahnutej v § 71 ods. 6 zákona o DPH a teda nie je možné podľa sťažovateľky na daný prípad aplikovať dispozíciu tejto právnej normy.

28. Záverom sťažovateľka navrhla, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky konanie podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP prerušil a obrátil sa na Súdny dvor s prejudiciálnou otázkou v znení: „Má sa článok 203 smernice Rady 2006/112/ES 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 ?“.

III.

29. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky nevyjadril.

IV.

30. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti sťažovateľky (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

31. Kasačný súd z administratívneho spisu zistil, že žalovaný rozhodnutím č. 1670472/2015 z 13. novembra 2015 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 1271629/2015 zo 7. augusta 2015, ktorým sťažovateľke podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku za zdaňovacie obdobie január 2006 vyrubil daň z pridanej hodnoty vo výške 36 721,70 €. Správne orgány na základe vykonanej daňovej kontroly dospeli k záveru, že sťažovateľka nepreukázala reálne dodanie tovaru deklarovaného na faktúrach v zmysle § 8 zákona o DPH, z ktorého dôvodu nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a teda ani právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

32. Zo skutkových okolností vyplýva, že sťažovateľka dodávala spoločnosti Harris a.s. tovar (víno a nealkoholické nápoje vo veľkých objemoch), ktorý mala nakúpiť od spoločnosti Seliko Trade, a.s.

33. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

34. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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

36. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

37. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

38. 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.

39. 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.

40. Uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 zákona o DPH je viazané na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok, pričom už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie

nároku. Dodanie tovaru, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu dane. Platiteľ musí v tomto prípade preukázať, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, a to nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj po stránke obsahovej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Samotná faktúra bez ďalšieho nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne nakúpil tovar, pri ktorom vznikla daňová povinnosť a má právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Prijatie faktúry s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH ešte nezakladá možnosť uplatnenia práva na odpočítanie dane z tejto faktúry. To znamená, že zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi nárok na odpočet dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, teda v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia odrážať reálne plnenie. Uvedené sťažovateľka, ako preverovaný daňový subjekt, nesplnila. Faktúra vystavená v súlade s § 71 zákona o DPH je dôkazom len vtedy, ak bola vystavená na základe reálneho plnenia, ktorého uskutočnenie bola sťažovateľka povinná preukázať. Sťažovateľka však v daňovom konaní nepredložila relevantný dôkaz o tom, že k dodávke tovaru, deklarovaného na sporných faktúrach, reálne došlo.

41. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V tomto prípade dôkazná povinnosť zaťažuje daňový subjekt, a teda je jeho povinnosťou preukázať všetky ním tvrdené skutočnosti. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

42. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/52/2011 z 22. augusta 2012, sp. zn. 5Sžf/52/2011 z 28. júna 2012, ako aj na rozsudok sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že 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“.

43. Kasačný súd, vychádzajúc zo skutkových zistení v danej veci, dospel k zhodnému záveru ako správny súd a správne orgány oboch stupňov, že sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno a nepreukázala reálne dodanie tovaru deklarovaného spornými faktúrami.

44. K námietke sťažovateľky, že preprava tovaru nie je podmienkou dodania tovaru, a že v jej prípade došlo k dodaniu tovaru okamihom konsenzu o prevode vlastníckeho práva (a teda práva nakladať s tovarom ako vlastník), kasačný súd uvádza, že z obsahu administratívneho spisu, ako aj z rozhodnutí žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa jednoznačne vyplýva, že v tomto prípade nebola preukázaná už len samotná existencia tovaru deklarovaného na sporných faktúrach. Skutočnosť, že sťažovateľka nepreukázala, že tovar deklarovaný na sporných faktúrach bol prepravovaný medzi dodávateľom sťažovateľky a sťažovateľkou a následne medzi sťažovateľkou a jej odberateľom, je jedným (nie však jediným) z dôvodov, na základe ktorých správne orgány dospeli k záveru, že v tomto prípade samotný tovar deklarovaný na faktúrach neexistoval.

45. Z obsahu administratívneho spisu má kasačný súd za preukázané, že správca dane vykonal dokazovanie aj v súvislosti s tým, či bolo preukázané, že dodávateľ sťažovateľky, jej odberateľ, ako aj samotná sťažovateľka mali dostatočné skladové priestory, technické a personálne kapacity, v ktorých bolo fyzicky možné množstvo tovaru deklarované na sporných faktúrach uskladniť, vyskladniť, zaevidovať, ako aj dokazovanie k preukázaniu, že k uskladneniu a následnému vyskladneniu tovaru v

konkrétnych priestoroch došlo.

46. Kasačný súd poukazuje na to, že aj z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť, v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH, podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, napr. rozsudky v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03). Avšak Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04).

47. Vo vzťahu k judikatúre Súdneho dvora, na ktorú sa sťažovateľka odvolávala, kasačný súd konštatuje, že v sťažovateľkou uvádzaných rozhodnutiach sa nejednalo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t.j. existencia prevádzaného tovaru a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného plnenia. Súdny dvor vychádzal z predpokladu, že príslušné daňové orgány a ani vnútroštátne súdy nespochybnovali reálny základ kontrolovaných zdaniteľných plnení, ale vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako to vyplývalo z faktúr, a že faktúry obsahovali všetky zákonom požadované údaje a teda boli splnené vecné a formálne podmienky práva na odpočet dane. To znamená, že sporné daňové kontroly sa týkali reálnych zdaniteľných obchodov. Avšak v tomto prípade týkajúcom sa sťažovateľky bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania. Nakoľko sťažovateľka bola priamo účastná deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemôže sa obhajovať nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie. Bolo povinnosťou sťažovateľky zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia nároku na odpočet DPH. V tejto súvislosti súd zároveň podotýka, že bolo potrebné, aby sama sťažovateľka preukázala, že vynaložila a prijala všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jej hospodárskej činnosti, aby zabránila tomu, že sa stane súčasťou procesu fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. Kasačný súd aj s ohľadom na vyššie uvedené námietku sťažovateľky, že správne orgány a ani správny súd neuviedli žiadne objektívne skutočnosti, odôvodňujúce prelomenie zásady neutrality DPH vo forme nepriznania nároku na odpočet dane, vyhodnotil ako nedôvodnú.

48. K námietkam sťažovateľky ohľadne nesprávnej aplikácie § 69 ods. 5 a § 71 ods. 6 zákona o DPH a čl. 21 ods. 1 písm. d/ šiestej smernice správnym súdom, kasačný súd poznamenáva, že vnútroštátna právna úprava dane z pridanej hodnoty musí byť kompatibilná s právom Európskej únie a vykladaná v súlade s jej právnou úpravou, teda v tomto prípade so šiestou smernicou Rady 77/388/EHS zo 17.05.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia v jej zmenenom a doplnenom znení (pozri napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/30/2013 z 24.04.2014). Kasačný súd zároveň dodáva, že na predmetný prípad sa vzhľadom na zdaňovacie obdobie január 2006 smernica Rady 2006/112/ES, účinná od 01.01.2007, na ktorú sa sťažovateľka v kasačnej sťažnosti odvolávala, nevzťahuje.

49. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami

sťažovateľky sa správny súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Správny súd správne právne posúdil predmetnú vec a neporušil práva sťažovateľky na spravodlivý proces. Námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

50. Kasačný súd je názoru, že v konaní ako pred finančnými orgánmi, tak pred všeobecnými súdmi, sa nepreukázala potreba výkladu komunitárneho práva Súdnym dvorom Európskej únie. Na základe uvedeného dospel kasačný súd rovnako ako správny súd k záveru, že nie je dôvod na prerušenie konania a polozenie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru, a to aj s ohľadom na skutočnosť, že smernica Rady 2006/112/ES, účinná od 01.01.2007, sa na prejednávajúcu vec nevzťahuje.

51. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP).

52. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.