

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/57/2017
Identifikačné číslo spisu: 8016200693
Dátum vydania rozhodnutia: 02.10.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8016200693.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančeníka, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): SLUŽBY VAŽEC, s.r.o., so sídlom Rovná 4240, Poprad, IČO: 46 537 911, právne zastúpený: JUDr. Valéria Brečková, advokátka so sídlom Daľkovská 470/14, Snina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1351815/2016 zo dňa 21. júla 2016, rozhodujúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/35/2016-59 zo dňa 28. februára 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/35/2016-59 zo dňa 28. februára 2017 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1.

1.1 Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 1S/35/2016-59 zo dňa 28. februára 2017 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1351815/2016 zo dňa 21.07.2016. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 a § 168 SSP tak, že účastníkom konania ich náhradu nepriznal.

1.2 Napadnutým rozhodnutím č. 1351815/2016 zo dňa 21.07.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102557477/2016 zo dňa 15.02.2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 9.584,19 € s odôvodnením, že žalobca nesplnil podmienky

uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keďže žalobca si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 2013/059 (int.č. 3005/13) dátum dodania 31.03.2013, základ dane v sume 47.920,94 €, DPH 20 % v sume 9.584,19 € za vykonané stavebné práce a dodávky na stavbe: 1484 Diaľnica D1 Dubná Skala - Turany.

1.3 Krajský súd považoval žalobcom vznesené námietky za nedôvodné, pretože z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane nekonal v súčinnosti s daňovým subjektom, pretože vzhľadom na to, že išlo o zdaňovacie obdobie január až december 2013, je zrejmé, že ak je na vykonanie daňovej kontroly stanovená ročná lehota, ak by správca dane žalobcu oboznamoval s každou odpoveďou na dožiadanie správcu dane, išlo by o neefektívnu kontrolu. Podľa názoru krajského súdu z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by boli žalobcovi upreté nejaké práva a z citovaných zápisníc a z podaní žalobcu je zrejmé, že okrem návrhu v elektronickom podaní zo dňa 20.08.2015 nenavrhol žiadne dôkazy ani žiadne listinné dôkazy nepredkladal. Ak teda správca dane vykonal vypočutie svedka p. S. v rámci vyrubovacieho konania, v žiadnom prípade nemožno konštatovať, že došlo k porušeniu subjektívnych práv žalobcu. Námietka žalobcu, že žalovaný sa dostatočne nevyrovnal s námietkami žalobcu vo vzťahu k nezákonnému postupu správcu dane, nie je dôvodná. Aj keď dôkaz - svedecká výpoveď p. S. bola uskutočnená až vo vyrubovacom konaní a nie v rámci daňovej kontroly, žalobcom navrhovaný dôkaz vykonaný bol. Iba z dôvodu, že nebol dodržaný formálny postup, nemožno hovoriť o nezákonnej daňovej kontrole.

1.4 Podľa názoru krajského súdu je bez akýchkoľvek pochybností, že v prípade, ak si daňový subjekt uplatní nárok na odpočet DPH, je povinný svoj nárok aj dostatočným a vierohodným spôsobom preukázať. Žalobca okrem faktúry a výpovedí svedka p. S., ktorý potvrdil dodanie služby, nepredložil žiadne dôkazy, a teda aj podľa názoru krajského súdu neunesol dôkazné bremeno, pretože dôkazné bremeno tak, ako upravuje citované ustanovenie § 24 Daňového poriadku a to podľa zákona o DPH, konkrétne § 49 ods. 2 a § 51 je predovšetkým na daňovom subjekte. Ak teda si žalobca uplatnil právo na odpočet DPH, je aj jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatnil odôvodnene a tak, ako zákon o DPH, stanovuje podmienky. Žalobca ako daňový subjekt, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie DPH, neunesol dôkazné bremeno, keď jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal dodanie služby od spoločnosti PAMAX, s.r.o. Za nedôvodnú krajský súd považoval aj argumentáciu žalobcu nálehom Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/07, pretože tento na predmetnú vec je neaplikovateľný, keďže sa vzťahuje k dani z príjmov podľa zákona č. 595/2003 Z. z., pričom je zrejmé, že ide o iný charakter dane a tento zákon má aj inak nastavené kritéria pre uznanie výdavkov atď.

1.5 Námietku žalobcu, že správca dane maril účel daňovej kontroly, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú vzhľadom na počet preverovaných spoločností, vo vzťahu ku ktorým bolo potrebné preveriť za zdaňovacie obdobie január až december 2013, uskutočnenie služieb. Ak žalobca namietal, že správcovi dane predložil faktúru ako doklad, ktorý preukazuje zdaniteľný obchod a o uskutočnení dodania služby vypovedal aj svedok S., je treba poukázať na to, že faktúra je dokladom, ktorý iba deklaruje zdaniteľný obchod, pretože daňová povinnosť dodávateľovi nevznikla na základe vyhotovenia faktúry, ale na základe samotného aktu dodania tovaru alebo služby a faktúra preukazuje deň, ktorým k dodaniu došlo, teda deň vzniku daňovej povinnosti.

1.6 Krajský súd považoval za neaplikovateľné na predmetnú vec žalobcom uvádzané rozhodnutia ESD, pretože správca dane a ani žalovaný netvrdia, že došlo k podvodu, alebo že nedošlo k dodaniu služby podľa faktúry od dodávateľa PAMAX, s.r.o. Obe rozhodnutia založili na tom skutkovom základe, že žalobca vierohodne nepreukázal, že službu dodala spoločnosť PAMAX, s.r.o. V tejto súvislosti poukázal na Smernicu Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá v čl. 218 upravuje, že členské štáty majú akceptovať ako faktúru každý doklad alebo oznámenie, ktoré sú vyhotovené na papieri alebo elektronicky, a ktoré spĺňajú ustanovené podmienky a Smernica umožňuje členským štátom stanoviť lehotu na vyhotovenie faktúr, pričom faktúru na účely DPH je podľa uvedenej Smernice a zákona o DPH je treba chápať ako klasickú účtovnú faktúru, pričom zákon o DPH v § 71 ods. 2 taxatívne vymedzuje obsahové náležitosti faktúry, pričom reálny obsah uvedený na faktúre musí

byť daňovým subjektom, ktorý si uplatnil nárok na odpočet DPH aj reálne preukázaný. Ak teda v konaní žalobca bez akýchkoľvek pochybností nepreukázal, že k samotnému dodaniu služby v skutočnosti došlo deklarovaným dodávateľom (PAMAX, s.r.o.), čo zistil správca dane pri výkone daňovej kontroly, potom na strane dodávateľa nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, a teda povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 1 tohto právneho predpisu, ale mu vznikla povinnosť platiť daň uvedenú na faktúre podľa § 71 ods. 6 zákona o DPH a odberateľ, teda žalobca nemôže odpočítať daň, pretože mu nevzniklo právo odpočítať daň v spojení s ustanovením § 49 ods. 1 zákona o DPH, teda dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania služby, vznikla mu len povinnosť zaplatiť daň, ktorú uviedol na faktúre. Článok 203 Smernice Rady 2006/112/ES stanovuje, že DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre. Právo na odpočítanie možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu DPH, resp. zaplateniu z dôvodu ich splatnosti.

1.7 S poukazom na vyššie uvedené konštatoval, že žalovaný postupoval v súlade so zákonom, ak napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správcu dane ako správne potvrdil. Po preskúmaní rozhodnutia a postupu žalovaného v rozsahu a dôvodov uvedených v žalobe krajský súd dospel k záveru, že k procesným pochybeniam správcu dane a žalovaného v konaní nedošlo, rozhodnutia sú správne a zákonné, preto podľa § 190 SSP žalobu ako nedôvodnú zamietol.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“, „kasačný sťažovateľ“) z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/, g/, a h/ SSP, kasačnú sťažnosť. Sťažovateľ sa v prvom rade nestotožnil s právnym posúdením veci krajským súdom.

2.2 V dôvodoch kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP odôvodnil s názorom, že nesúhlasí s právnym posúdením žalobných námietok krajským súdom a jeho odôvodnením, v ktorom prvostupňový súd uviedol, že vznesené námietky považoval za nedôvodné, pretože z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, žeby správca dane nekonal v súčinnosti s daňovým subjektom, pretože vzhľadom na to, že išlo o zdaňovacie obdobie január až december 2013, je zrejmé, že ak je na vykonanie daňovej kontroly stanovená ročná lehota, ak by správca dane žalobcu oboznamoval s každou odpoveďou na dožiadanie správcu dane, išlo by o neefektívnu kontrolu. Krajský súd uviedol, že z obsahu citovaného administratívneho spisu nevyplýva, žeby žalobcovi boli upreté nejaké práva a mal za preukázané, že okrem návrhu v elektronickom podaní zo dňa 20.08.2015 nenavrhoval žiadne dôkazy ani žiadne listinné dôkazy nepredkladal. V nadväznosti na uvedené sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal na ust. § 3 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

2.3 Sťažovateľ poukázal, že správca dane ho oboznámil so svojimi zisteniami a pochybnosťami pri daňovej kontrole takmer po desiatich mesiacoch od jej začatia, odvtedy so žalobcom nekomunikoval, čím došlo k porušeniu zásady úzkej súčinnosti s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Z uvedeného dôvodu je žalobca názoru, že krajský súd nesprávne vyhodnotil postup žalovaného, čím dospel k nesprávne záveru, že z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, žeby správca dane nekonal v súčinnosti s daňovým subjektom.

2.4 Žalobca ďalej poukázal na odôvodnenie rozsudku krajského súdu, v ktorom prvostupňový súd

vyjadril svoj právny názor, že je bez akýchkoľvek pochybností, že v prípade, ak si daňový subjekt uplatní nárok na odpočet DPH, je povinný svoj nárok aj dostatočným a vierohodným spôsobom preukázať. Žalobca okrem faktúry a výpovedí svedka p. S., ktorý potvrdil dodanie služby, nepredložil žiadne dôkazy, a teda aj podľa názoru krajského súdu neunesol dôkazné bremeno, pretože dôkazné bremeno tak, ako to upravuje ust. § 24 Daňového poriadku ako aj § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH je predovšetkým na daňovom subjekte. Uviedol, že ak si žalobca uplatnil právo na odpočet DPH, je aj jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatnil odôvodnene a tak, ako zákon o DPH stanovuje podmienky. Prvostupňový súd považoval za neaplikovateľné na predmetnú vec žalobcom uvádzané rozhodnutia Európskeho súdneho dvora, pretože správca dane ani žalovaný netvrdili, že došlo k podvodu alebo, že nedošlo k dodaniu služby podľa faktúry od dodávateľa PAMAX, s.r.o. Obe rozhodnutia založili na tom skutkovom základe, že žalobca vierohodne nepreukázal, že službu dodala spoločnosť PAMAX, s.r.o.

2.5 Sťažovateľ je názoru, že odôvodnenie a právne posúdenie krajským súdom v rozsudku absentuje. Uviedol, že prvostupňový súd sa len stotožnil s názorom žalovaného o neunesení jeho dôkazného bremena, pričom sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s jeho žalobnou námietkou, že nie je povinnosťou daňového subjektu predkladať relevantné dôkazy iných (tretích) daňových subjektov na preukázanie uskutočnenia zdanieľných obchodov. V nadväznosti na tvrdenie krajského súdu, že správca dane ani žalovaný netvrdia, že došlo k podvodu alebo, že nedošlo k dodaniu služby podľa faktúry od dodávateľa PAMAX, s.r.o., teda nespochybňuje dodanie služby, sťažovateľ poukazuje, že v ďalšej vete už uvádza, že obe rozhodnutia založili na tom skutkovom základe, že žalobca vierohodne nepreukázal, že službu dodala spoločnosť PAMAX, s.r.o. Podľa názoru sťažovateľa si v uvedenom tvrdení správca dane a žalovaný vnútorne odporujú, keď na jednej strane nespochybňujú dodanie služby podľa faktúry od dodávateľa PAMAX, s.r.o., pričom uvedené vo svojej výpovedi potvrdil aj svedok p. S., teda správca dane a žalovaný mali za preukázané, že k dodaniu služby došlo, avšak na druhej strane uvádzajú, že žalobca vierohodne nepreukázal, že službu dodala spoločnosť PAMAX, s.r.o. Je názoru, že uvedené tvrdenia správcu dane a žalovaného vzbudzujú dôvodné pochybnosti, s ktorými sa krajský súd žiadnym spôsobom nevysporiadal. Z uvedeného dôvodu je sťažovateľ názoru, že rozhodnutie žalovaného je nezákonné a má byť zrušené, nakoľko krajský súd rovnako ako žalovaný nezdôvodňoval a nezaoberal sa, a teda ani právne neposúdil žalobné námietky žalobcu. Poukázal, že podľa ustálenej a rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu SR treba za porušenie práva na spravodlivé súdne konanie považovať tiež nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia (sp. zn. 4Cdo/171/2005 zo dňa 27.04.2006).

3.

3.1 Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti nebolo podané.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 SSP v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná (§ 461 SSP).

4.2 Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 02.10.2018 (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

4.3 Podľa § 2 ods. 1 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.

4.4 Podľa § 2 ods. 2 SSP, 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.

4.5 Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

4.6 Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje
a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

4.7 Podľa ods. 2 tohto ustanovenia, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Podľa ods. 4 § 24 Daňového poriadku - ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

4.8 Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

4.9 Podľa § 45 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo
c/ predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,
f/ vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

4.10 Podľa § 45 ods. 2 písm. d/ Daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
e/ predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

4.11 Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole. Podľa ods. 2 tohto ustanovenia - ak sa vykonáva daňová

kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spisania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Podľa ods. 8 § 46 Daňového poriadku - zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. Podľa ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku - daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8. Podľa ods. 10 tohto ustanovenia - lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

4.12 Podľa § 68 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasieľa. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Podľa ods. 2 tohto ustanovenia, správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spisania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spisania úradného záznamu.

4.13 Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

4.14 Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom k dňu 31.12.2013 v § 2 ods. 1 upravuje, že predmetom dane je

- a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b/ poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

4.15 Podľa § 8 ods. 1 dodaním tovaru je

- a/ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci 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 eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b/ dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy... .

4.16 Podľa § 9 ods. 1 Zákona o DPH - dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

- a/ prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b/ poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c/ prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d/ služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

4.17 Podľa § 19 ods. 1 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. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

4.18 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. Podľa ods. 2 tohto ustanovenia, 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

- a/ voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b/ ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c/ ním uplatnená pri nadobúdaní tovaru v tuzemsku z iného z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d/ zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

4.19 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.

4.20 Z predloženého administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad listom zo dňa 14.08.2014, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 25.08.2014 č. 9712402/5/3865068/2014, žalobcovi oznámil výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za obdobie január až december 2013 s tým, že daňová kontrola sa začne dňa 11.09.2014 o 10.00 hod. v priestoroch Daňového úradu.

4.21 Na základe daňovej kontroly bol Daňovým úradom Prešov, pobočka Poprad dňa 19.08.2015 č. 20694040/2015 vypracovaný protokol z daňovej kontroly, z ktorého vyplýva, že predmet daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie bola daň z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov marec 2013, apríl 2013, jún 2013, september 2013, október 2013. Predmetom preskúmania v tomto konaní je zdaňovacie obdobie marec 2013.

4.22 Zameranie daňovej kontroly bolo na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z pridanej hodnoty so zameraním na odpočítanie dane podľa § 49 až § 55, uskutočnenie zdanieľných obchodov podľa § 8 a § 9 a kontrola záznamov DPH. Zo súpisu kontrolovaných dokladov a iných písomností predložených ku kontrole vyplýva, že kontrolovaná bola hlavná kniha rok 2013, účtovný denník rok 2013, prehľad nákladov a výnosov rok 2013, zoznam uplatnených odpisov rok 2013, záznam o prevádzke strojov, kniha dodávateľských faktúr rok 2013, dodávateľské faktúry - Int. č. dokladu 3001-3133, evidencia odberateľských faktúr rok 2013, odberateľské faktúry č. 2001-2002, bankové výpisy Tatrabanka č. ú.: 292087094, výpis č. 2-12/2013, 1/2014, záznamy DPH 1-12/2013, príjmové a výdavkové pokladničné doklady č. 1001-1457, objednávky č. 30072013, obj. 13050712, 2013/FA/002/055, 023/2013, 027-MS27/0513, 1204449, zmluva o dielo ZML 13001292, 421/21012, ZML 1201541 + dodatok č. 1, rámcová kúpna zmluva N/0163/2013Sp.

4.23 Vo vzťahu k zdanieľnému obdobiu marec 2013 preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov z protokolu vyplýva nasledovné, že žalobca nepodal za kontrolované zdaňovacie obdobie dodatočné daňové priznanie s konštatáciou daňové priznanie 696,92 €, výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu po kontrole 10.281,11 €, rozdiel je 9.584,19 €. Ďalej sa konštatuje odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1, § 52 až § 54a zákona v riadku 20 a 21 daňového priznania, vznik práva na úplné odpočítanie. Daňový úrad zistil, že spoločnosť PAMAX servis, s.r.o., M. R. Štefánika, Dolný Kubín, vystavila pre spoločnosť SLUŽBY VAŽEC, s.r.o., faktúru č. 2013/059, int. č. 3005/13, dátum dodania 31.03.2013, zdanieľné dodanie 47.920,94 €, DPH 9.584,19 € za vykonané stavebné práce a dodávky na stavbe 1484 Diaľnica D1 Dubná Skala - Turany a z tejto faktúry si žalobca uplatnil odpočítanie dane vo výške 9.584,19 €.

4.24 Z protokolu ďalej vyplýva, že za účelom preverenia dodania týchto služieb správca dane dňa 22.10.2014 na Daňový úrad Žilina doručil dožiadanie č. 9712402/5/4719091/2014 a z odpovedí na dožiadanie zo dňa 10.11.2014 č. 9514402/5/4970124/2014Cg. DÚ Žilina uviedol, že zásielky adresované na spoločnosti PAMAX servis, s.r.o., sa vracajú s poznámkou, že adresát je neznámy. Na adrese sídla spoločnosti sa táto spoločnosť nenachádza, nie je označená a na základe informácie od majiteľa administratívnej budovy bolo zistené, že na tejto adrese spoločnosť nikdy nesídlila. Posledné daňové priznanie spoločnosť PAMAX servis, s.r.o., podala za zdaňovacie obdobie jún 2013 a tomuto subjektu bola zrušená registrácia na dani z pridanej hodnoty a bolo mu určené posledné zdaňovacie obdobie december 2013. Správcovi dane neboli predložené žiadne doklady, ktorými by subjekt PAMAX servis, s.r.o., preukázal, že ekonomickú činnosť deklarovanú podanými daňovými priznaniami k dani z pridanej hodnoty aj v skutočnosti vykonával. Z odpovedí na dožiadanie ďalej mal správca dane žalobcu zistené, že spoločnosť PAMAX servis, s.r.o., zastupoval K., ktorý sa dňa 09.01.2014 v zápisnici o ústnom pojednávaní vyjadril, že od dátumu 02.11.2011 nekonal za spoločnosť PAMAX servis, s.r.o., žiadne doklady spoločnosti PAMAX Servis s.r.o. nevie predložiť, lebo ich odovzdal novým konateľom, pričom toto tvrdenie nepodložil žiadnym dokladom a K. sa plnej moci vzdal 12.04.2013. Uvedená spoločnosť na základe žiadosti správcu dane nepredložila žiadne doklady a správcovi dane bola dňa 14.01.2014 doručená zápisnica o prevzatí firemných dokladov, podľa ktorej dňa 22.04.2013 prevzal doklady spoločnosti PAMAX servis, s.r.o., nový konateľ V., od S. (bývalý konateľ spoločnosti v čase od 16.03.2012 do 22.04.2013). Následne správca dane vyzval na predloženie dokladov aj pána S., ktorý doklady taktiež nemá a Daňový úrad Žilina uviedol, že firma PAMAX servis, s.r.o. nemá žiadnych zamestnancov, preto stavebné práce nemohli byť vykonané touto spoločnosťou.

4.25 V protokole Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad poukázal na to, že kontrolovanému platiteľovi, teda žalobcovi doručil výzvu zo dňa 07.07.2015 č. 20470583/2015, ktorou ho vyzval na predloženie dokladov a dôkazov, ktoré by preukazovali, že práce a služby boli dodané spoločnosťou PAMAX servis,

s.r.o., súčasne ho poučil, že v prípade nepredloženia dôkazov o dodaní tovarov a služieb uvedených na faktúrach tejto spoločnosti nebude preukázané, že nakúpené tovary a služby boli dodané platiteľom PAMAX servis, s.r.o., a nebude preukázané, že dodávateľovi pri dodaní vznikla daňová povinnosť, a že kontrolovanému daňovému subjektu vzniklo právo na odpočítanie dane v súlade s § 49 ods. 1 a 2 Zákona o dani z pridanej hodnoty v spojení s § 51 tohto právneho predpisu a z uvedeného dôvodu nebude priznané uplatnené právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správca dane ďalej poukázal na to, že 20.07.2015 mu bolo predložené generálne splnomocnenie zo dňa 22.04.2013, ktorou spoločnosť PAMAX servis, s.r.o., splnomocnila na konanie S. a kontrolovaný daňový subjekt predložil súhlas spoločnosti Váhostav - SK, a.s., zo dňa 25.01.2013 na vykonanie diela treťou osobou. Uvedené doklady nepreukazujú, že práce dodala spoločnosť PAMAX servis, s.r.o., tak, ako je uvedené na predmetnej dodávateľskej faktúre. Prvostupňový správny orgán poukázal na to, že preniesol dôkazné bremeno na platiteľa podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov s tým, že kontrolovaný platiteľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty od dodávateľa PAMAX servis, s.r.o., nepredložil žiadne doklady ani dôkazy, ktoré by potvrdili skutočnosť, že práce uvedené na faktúre č. 2013/059 kontrolovanému platiteľovi dodala spoločnosť PAMAX servis, s.r.o., t.j. nevedel preukázať, že tomuto dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH a kontrolovanému platiteľovi vzniklo právo na odpočítanie dane. Poukázal na to, že platiteľ môže odpočítať daň, len ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Platiteľ porušil ustanovenie § 49 ods. 1, 2 v spojení s § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v tom, že uplatnil právo na odpočítanie dane zo služieb, pri ktorých nevznikla daňová povinnosť, lebo služby mu neboli dodané.

4.26 Správca dane konštatoval, že platiteľ neunesol dôkazné bremeno, nepredložil žiadne doklady a dôkazy a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov, nepreukázal, žeby došlo k dodaniu tovarov a služieb od spoločnosti PAMAX servis, s.r.o. Existencia materiálneho plnenia dodanie stavebných prác potvrdil iba dodávateľskými faktúrami, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť PAMAX servis, s.r.o., ktorá deklarované stavebné práce pre kontrolovaný daňový subjekt nedodala a nevznikla jej daňová povinnosť platiť daň podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, ale podľa § 71 ods. 6 zákona o DPH, t.j. uvedením dane na faktúre a kontrolovanému daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z predmetných faktúr nevzniklo.

4.27 Ďalej správca dane Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad v protokole konštatoval, že tým, že kontrolovaný daňový subjekt vykonal odpočítanie vo výške 9.584,19 € z faktúry č. 2013/059, s dátumom dodania 31.03.2013, dodávateľa PAMAX servis, s.r.o., ktorému nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH v spojení s § 49 ods. 1, 2 tohto právneho predpisu, lebo právo odpočítať daň zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť a správca dane neuznal odpočítanie dane z uvedenej faktúry, rozdiel vzniku práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a/ základná sadzba 9.584,19 €. Ďalej poukázal na odpočítanie dane podľa § 49 až § 54a zákona v riadku 20 a 21 daňového priznania úplne a pomerné odpočítanie dane.

Výpočet rozdielu odpočítania dane podľa § 49-54a v riadku 20 a 21 DP:
v EUR

Riadok DP Daňový subjekt Po kontrole Rozdiel* - zvýšenie odpočítania + zníženie odpočítania
Koeficient X 1,00 X

20/1 - úplné odpočítanie 0,00 0,00 0,00

20/2 - pomerné odpočítanie 0,00 0,00 0,00

20/2/1 - pomerné odpočítanie (20/2 x koeficient) x 0,00 x

20 - uplatnenie odpočítania dane § 49-54a (20/1 +20/2/1) 0,00 0,00 0,00

21/1 - úplné odpočítanie 12 816,06 3 231,87 9 584,19

21/2 - pomerné odpočítanie 0,00 0,00 0,00

21/2/1 - pomerné odpočítanie (21/2 x koeficient) X 0,00 X

21 - uplatnenie odpočítania dane § 49-54a (21/1 +21/2/1) 12 816,06 3 231,87 9 584,19

*Rozdiel = DS - Po kontrole

Rozdiel dane v riadku 20 DP celkom 0,00 €

Rozdiel dane v riadku 21 DP celkom 9.584,19 €

4.28 Na základe uvedeného protokolu rozhodol vo veci Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad rozhodnutím zo dňa 15.02.2016 č. 102557477/2016 tak, že podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov predpísal daňovému subjektu SLUŽBY VAŽEC, s.r.o. rozdiel dane v sume 9.584,19 € za zdaňovacie obdobie marec 2013 tak, že daň vyrubená podaným daňovým priznaním doručeným 25.04.2013 je 696,92 €, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní je 10.281,11 € a rozdiel dane v sume 9.584,19 € je splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia.

4.29 Na základe odvolania žalobcu vo veci rozhodol žalovaný rozhodnutím zo dňa 21.07.2016 č. 1351815/2016 tak, že podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov rozhodnutie Daňovému úradu Prešov č. 102557477/2016 zo dňa 15.02.2016, ktorým bol podľa ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 9.584,19 € daňovému subjektu SLUŽBY VAŽEC, s.r.o. potvrdil.

4.30 Výrok rozhodnutia žalovaný odôvodnil tým, že poukázal na odvolacie námietky žalobcu, ktorý namieta, že vyrubený rozdiel dane je nezákonný, nesprávny, v rozpore s Daňovým poriadkom a zákonom č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov v rozpore s rozsudkami Európskeho súdneho dvora a Ústavou Slovenskej republiky. Odvolacími námietkami žalobcu bolo, že správca dane od začiatku kontroly, ktorá začala 11.09.2014, prvé úkony nevykonával v súčinnosti s daňovým subjektom, konal tak až dňa 08.07.2015, kedy sa oboznámil so zisteniami z daňovej kontroly, a ktoré sú založené na pochybnostiach správcu dane o prijatých zdaniteľných pleniach. Správca dane nevykonával dokazovanie, ak ho vykonával bez jeho súčinnosti. Namieta, že 20.08.2015 predložil správcovi dane návrh dôkazov, ktoré správca dane neakceptoval, lebo zavinením správcu dane končila lehota podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku na povinné ukončenie daňovej kontroly, ktorá bola ukončená 19.08.2015 vyhotovením protokolu. S odkazom na uvedené žalobca v odvolaní namieta porušenie právnych predpisov zo strany správcu dane a to § 3 ods. 2 Daňového poriadku, nesúčinnosť s daňovým subjektom v procese daňovej kontroly § 45 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku, upreté právo daňovému subjektu predkladať dôkazy k zisteniam správcu dane v priebehu daňovej kontroly a porušenie § 46 ods. 5, § 44 a § 45 Daňového poriadku.

5.

5.1 Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1351815/2016 zo dňa 21.07.2016, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102557477/2016 zo dňa 15.02.2016, ktorým bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 9.584,19 € s odôvodnením, že sťažovateľ nespĺnil podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keďže si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 2013/059 (int.č. 3005/13), dátum dodania 31.03.2013, základ dane v sume 47.920,94 €, DPH 20 % v sume 9.584,19 € za práce na stavbe: 1484 Diaľnica D1 Dubná Skala Turany. Sťažovateľ si z tejto faktúry uplatnil odpočítanie dane vo výške 9.584,19 €.

5.2 Podľa názoru krajského súdu kľúčovým pre právne posúdenie veci je zistenie správcu dane o tom, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie dodávok prác a materiálov (v prejednávanej veci ide o stavebné práce) konkrétnym dodávateľom (resp. jeho subdodávateľom) tak, ako to bolo deklarované vo faktúre predloženej správcovi dane. Vo vzťahu k posúdeniu, či sa toto podarilo žalobcovi preukázať, krajský súd poukázal i na dôkazy zabezpečené správcom dane v daňovom konaní.

5.3 Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

5.4 Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa nasledovné dôvody:

5.5 Dôležitou pre prejednávajúcu vec je dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý je povinný v daňovom konaní preukazovať rozhodujúce skutočnosti. Takouto skutočnosťou je pri uplatnení odpočtu DPH aj skutočnosť, že príslušný zdaniteľný obchod zrealizoval konkrétny platiteľ, t. j. v prejednávanej veci dodávateľ stavebných prác, ktorý mal vyhotoviť aj dodávateľskú faktúru. Daňový subjekt si preto musí (viď najmä povinnosť štatutárnych orgánov vykonávať v zmysle dotknutých ustanovení Obchodného zákonníka svoju funkciu s riadnou starostlivosťou) zaobstarat' dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu deklarovanej predloženou faktúrou, ako aj to, že jeho realizáciu zabezpečil dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby. V prípade stavebných prác, o ktoré ide v prejednávanej veci, je na mieste požadovať od daňového subjektu napr. stavebný denník, prípadne svedectvá osôb, ktoré mali fyzicky vykonať službu, doklady o obstaraní stavebného materiálu a jeho preprave a pod. Takéto dôkazné prostriedky žalobca nepredložil, ani iným spôsobom sa mu nepodarilo preukázať riadne dodanie zdaniteľného plnenia dodávateľom alebo jeho subdodávateľom. Pokiaľ žalobca pri uplatnení práva na odpočet dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone činnosti spojených s realizáciou stavieb, nepredkladá pri svojich tvrdeniach svedectvá, resp. zákonom uvedenú dokumentáciu o stavebných činnostiach údajne vykonaných žalobcom, alebo jeho dodávateľom, potom neunesol dôkazné bremeno.

5.6 Podľa § 46a ods. 1 stavebného zákona stavbyvedúci organizuje, riadi a koordinuje stavebné práce a iné činnosti na stavenisku a na stavbe a vedie o nich evidenciu v stavebnom denníku.

5.7 Podľa § 46d ods. 1 stavebného zákona, stavebný denník je dokument, ktorý je súčasťou dokumentácie, uloženej na stavenisku; zaznamenávajú sa v ňom všetky podstatné udalosti, ktoré sa na stavenisku stali. Do stavebného denníka sa zapisujú všetky dôležité údaje o stavebných prácach, o vykonávaní štátneho stavebného dohľadu, štátneho dozoru projektanta nad vykonávaním stavby a autorského dozoru a o iných činnostiach ovplyvňujúcich stavebné práce a priebeh výstavby. V tejto súvislosti žalobca nepredložil stavebný denník, ale presunul túto dôkaznú povinnosť na správcu dane, že práve on bol povinný si tieto doklady zabezpečiť. Z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, vyplýva záver, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za splnenia zákonom stanovených podmienok nárok na odpočet DPH, preto ak si tento nárok uplatní, je jeho povinnosťou preukázať, že si ho uplatňuje odôvodnene za splnenia 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. Najvyšší súd je názoru, že sťažnostná námietka žalobcu ohľadne zabezpečenia dôkazov správcou dane od iných štátnych inštitúcií nie je opodstatnená. Aj z rozsudkov ESD C-80/11 a C-145/11 z 21.06.2012, vyplýva, že súdny dvor predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosti zistiť si informácie o druhom subjekte, ubezpečiť sa o zákonom konaní obchodného partnera. V prípade, ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko, že bude v dôkaznej núdzi tak, ako tomu došlo v danom prípade. Právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola vyriešená i v rozhodnutiach najvyššieho súdu, napr. sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28.04.2011: „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú

predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje“.

5.8 Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb, teda vplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát obtiažné a pomerne nejednoznačné. V zásade však platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

5.9 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 prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosť 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 David). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavi a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre.

5.10 Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal, že uskutočnenie služby správcovi dane preukázal ústnymi vyjadreniami oboch subjektov (SLUŽBY VAŽEC s.r.o., PAMAX servis, s.r.o.), ktoré sa podieľali na reálnom uskutočnení služby, pričom vyhlásenie zainteresovaných zmluvných strán musí správcovi dane postačovať na deklarovanie stavebných prác spojených so vznikom daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 a § 71 ods. 6 zákona o DPH. Je názoru, že takto zrealizovaná služba je potom podľa § 51 zákona o DPH právom na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. Kasačný súd na uvedenú sťažnostnú námietku uvádza, že p. S. bol konateľom spoločnosti v čase od 16.03.2012 do 22.04.2013. Správca dane vyzval na predloženie dokladov p. X. a dňa 16.12.2015 správca dane s ním vykonal ústne pojednávanie ako svedkom, o čom vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 21472583/2015. Ústneho pojednávania sa zúčastnil aj konateľ kontrolovaného daňového subjektu p. I.. Pán S. X. sa do zápisnice z ústneho pojednávania k realizácii stavebných prác podľa predloženej faktúry pre spoločnosť SLUŽBY VAŽEC, s.r.o. vyjadril, že predloženú faktúru vystavil on v čase, keď bol konateľom. Podľa jeho vedomostí, k dodaniu stavebných prác došlo, avšak tieto boli vykonané subdodávateľsky, pracovníkov riešil p. S., ktorý stavebné práce vykonával so svojimi ľuďmi. K prácam podľa predloženej faktúry sa svedok p. S. nevyjadroval. Najvyšší súd je názoru, že touto svedeckou výpoveďou svedok nepreukázal dodanie služieb, nepredložil dôkazy potvrdzujúce uskutočnenie prác, nepredložil žiadne doklady o tom, kto skutočne práce vykonal (mená a kontaktné údaje osôb, ktoré mali práce vykonať, rozsah a druh vykonaných prác, spoločnosť, ktorá mala práce v subdodávke vykonať). Aj miestne príslušný správca dane vo svojej odpovedi na dožiadanie č. 9514402/5/4970124/2014/Cg zo dňa 10.11.2014 oznámil, že písomné zásielky adresované spoločnosti PAMAX servis, s.r.o. sa vracajú späť s poznámkou „adresát neznámy“. Správca dane vykonal dňa 07.11.2014 na adrese sídla spoločnosti miestne zisťovanie so zistením, že na uvedenej adrese sa nachádza administratívna budova, dvor a ďalšie menšie budovy. V budove na prízemí sa nachádzal zoznam spoločností sídliačich na uvedenej adrese. Meno obchodnej spoločnosti PAMAX servis, s.r.o. sa na tabuli ani na poštových schránkach nenachádzalo. Správca dane sa skontaktoval s vlastníkom nehnuteľnosti p. F., ktorý sa vyjadril, že spoločnosť PAMAX servis, s.r.o. nepozná a v tejto budove nikdy nesídlila. Nepozná ani súčasného ani bývalých konateľov tejto spoločnosti. Najvyšší súd ďalej poukazuje, že posledné daňové priznanie spoločnosť PAMAX servis, s.r.o. podala za zdaňovacie obdobie jún 2013. Daňovému subjektu bola z úradnej moci zrušená registrácia na dani z pridanej hodnoty a bolo mu určené posledné

zdaňovacie obdobie december 2013. Správcovi dane neboli predložené žiadne doklady ktorými by platiteľ preukázal, že ekonomickú činnosť deklarovanú podanými daňovými priznaniami k dani z pridanej hodnoty aj v skutočnosti vykonával. Ďalej bolo preukázané, že spoločnosť PAMAX servis, s.r.o. zastupoval p. Pavol Adamec, ktorý do zápisnice z ústneho pojednávania u správcu dane dňa 09.01.2014 uviedol, že od dátumu 02.11.2011 za spoločnosť nekonal, žiadne doklady nevie predložiť, pretože ich odovzdal novým konateľom. Tiež uviedol, že plnej moci na zastupovanie tejto spoločnosti sa vzdal dňom 12.04.2013. Správcovi dane bola dňa 14.01.2014 doručená zápisnica o prevzatí firemných dokladov, podľa ktorej dňa 22.04.2013 prevzal doklady spoločnosti PAMAX servis, s.r.o. nový konateľ p. V. (ktorý zomrel v novembri 2014) od p. S. X.. Pán S. X. bol konateľom spoločnosti v čase od 16.03.2012 do 22.04.2013. Správca dane vyzval na predloženie dokladov aj p. S. X. a dňa 16.12.2015 správca dane s ním vykonal ústne pojednávanie ako so svedkom o čom vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 21472583/2015.

5.11 K sťažnostným námietkam sťažovateľa, kde poukazuje na nečinnosť správcu dane, keď ten nevykonával počas dňovej kontroly dokazovanie a ak vykonával, tak bez súčinnosti daňového subjektu, najvyšší súd uvádza, že správca dane za účelom preverenia dodania služieb podľa predložených faktúr zaslal dňa 22.10.2014 dožiadanie č. 9712402/5/4719090/2014 na Daňový úrad Žilina k tomu odpoveď na dožiadanie č. 9514402/5/4970124/2014/Cg zo dňa 10.11.2014, týkajúce sa spoločnosti PAMAX servis, s.r.o. Za účelom overenia dodania prác zaslal správca dane dožiadanie č. 9712401/5/54076/2015/Eib zo dňa 12.01.2015 na Daňový úrad Bratislava, odpoveď č. 887181/2015/9104407, doručená dňa 09.05.2015 (daňový subjekt M&J stav, spol. s r.o.). Za účelom preverenia dodania služieb zaslal správca dane na Daňový úrad Žilina, pobočka Liptovský Mikuláš dňa 12.01.2015 dožiadanie č. 9712401/5/53464/2015/Eib. Uvedené skutočnosti boli preverené a správca dane bola zaslaná odpoveď č. 9513401/5/258962/2015/And zo dňa 03.02.2015 týkajúca sa daňového subjektu I. E.. Správca dane preveroval skutočné dodanie služieb pre sťažovateľa SLUŽBY VAŽEC, s.r.o. a z uvedeného dôvodu zaslal dňa 26.05.2015 a opakovane 04.06.2015 daňovému subjektu Poľovnícky dvor, s.r.o. oznámenie o výkone miestneho zisťovania. Správca dane dňa 08.07.2015 oboznámil sťažovateľa s priebehom a vykonanými úkonmi v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január - december 2013. Na námietku sťažovateľa, že správca dane nevykonal dokazovanie na základe návrhu zo dňa 20.08.2015 z dôvodu bližšie sa lehoty v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku, kasačný súd uvádza, že správca dane začal daňovú kontrolu dňa 11.09.2014 a ukončil ju v zákonom stanovenej lehote, doručením Protokolu, t.j. 04.09.2015. Kasačný súd je názoru, že správca dane pri kontrole postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránil záujmy štátu dbajúc na zachovávanie práv a právom chránených záujmov sťažovateľa. Správca dane informoval sťažovateľa o všetkých zisteniach, ktoré pri kontrole vyšli najavo. Ako dôkaz použil všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Postupom správnych orgánov nebola odňatá sťažovateľovi, ako účastníkovi konania, možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane dôslednej postupoval podľa daňového poriadku.

5.12 Poukazujúc na uvedené, dospel senát kasačného súdu k záveru, že správny súd sa dostatočným spôsobom vysporiadal a s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, vec správne právne posúdil, kasačnú sťažnosť vyhodnotil ako nedôvodnú, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

6.

6.1 O náhrade trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý nebol v konaní úspešný, nepriznal náhradu trov kasačného konania.

6.2 Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

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